

# לשכת רואי חשבון בישראל

הבהרה מס' 5 לתקני ביקורת 99 ו-108<sup>(\*)</sup>

## ב ד ב ר

נוסח דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים  
של מוסדות ללא כוונת רווח (מלכ"רים)

### תוכן עניינים

סעיפים	
1-3	מבוא
4-5	תחולה
6	הבהרה

---

<sup>(\*)</sup> הבהרה זו אושרה על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מהימים 22.7.14 ו-14.7.14, בהתאמה, ופרסומה אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 28.7.14.

## מבוא

1. במסגרת כללי החשבונאות המקובלים בישראל (Israeli GAAP) ראו אור מספר פרסומים העוסקים בכללי חשבונאות החלים על מוסדות ללא כוונת רווח (להלן "מלכ"רים"). פרסומים אלה כוללים את:
  - א. גילוי דעת 69 "כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים" שפורסם על ידי לשכת רואי חשבון בישראל (להלן "הלשכה"), ואשר תוקן בין היתר על ידי תקני חשבונאות 5 ו-36 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.
  - ב. תקן חשבונאות 9 "דוחות כספיים של מוסדות להשכלה גבוהה" הקובע כי, לגבי תקופות דיווח המתחילות ביום 1 באוקטובר 2014 ואילך, הדוחות הכספיים של מוסדות להשכלה גבוהה יערכו בהתאם לאותם פרסומים המוזכרים בסעיף א' לעיל.
  - ג. תקן חשבונאות 18 (מעודכן 2009) "דיווח כספי על ידי בתי חולים ציבוריים וקופות חולים".

כל אחד מהפרסומים המוזכרים לעיל מהווה כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) לגבי ישויות שעליהן חל אותו פרסום.

2. הלשכה לא התייחסה בעבר באופן ספציפי לנוסח דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים של מלכ"רים. בפועל, בחלק מדוחות רואי החשבון המבקרים על דוחות כספיים כאלה נכלל אזכור לכך שהדוחות הכספיים נערכו בהתאם לכללי חשבונאות החלים על מלכ"רים או בהתאם לתקן חשבונאות ספציפי.
3. בעקבות פרסום הבהרה מס' 4 לתקני ביקורת 99 ו-108<sup>(1)</sup>, התבקשה הלשכה להבהיר גם אם בדוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים של מלכ"רים נדרש אזכור לכך שהדוחות נערכו בהתאם לכללי חשבונאות החלים על מלכ"רים או בהתאם לתקן חשבונאות ספציפי היות שמדובר בכללים שונים מהותית מאלה שחלים על ישויות שאינן מלכ"רים, וככל שנדרש אזכור - מהו האזכור הנדרש.

---

<sup>(1)</sup> הבהרה מס' 4 לתקני ביקורת 99 ו-108 בדבר נוסח דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים הערוכים על בסיס מזומן.

## תחולה

4. הבהרה זו חלה רק כאשר, לדעת רואה החשבון המבקר, הדיווח בהתאם לאחד מהפרסומים המוזכרים בסעיף 1 לעיל הוא רלוונטי לישות וניתן לגביו גילוי נאות בדוחות הכספיים (כפי שגם נדרש באותם פרסומים).

הבהרה זו אינה חלה כאשר, לדעת רואה החשבון המבקר, הדיווח בהתאם לאותם פרסומים אינו רלוונטי לישות או שלא ניתן לגביו גילוי נאות בדוחות הכספיים. במצבים כאלה, רואה החשבון המבקר ינהג בהתאם לתקן ביקורת 72 "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנסח האחיד", המחייב להסתייג או לתת חוות דעת שלילית, בהתאם לנסיבות.

5. הבהרה זו אינה חלה לגבי דוח רואה חשבון מבקר שנחתם לפני 1 בספטמבר 2014.

## הבהרה

6. אצל ישות (או ישויות) בעלת אופי מסוים הסכומים והגילויים בדוחות הכספיים, וכן ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה, יכולים להיות שונים באופן מהותי מאשר אצל ישות (או ישויות) בעלת אופי אחר המדווחת תחת אותה מסגרת דיווח כספית. בדומה למוסבר בהבהרה מס' 4 לתקני ביקורת 99 ו-108<sup>(2)</sup>, עובדה בסיסית זו אינה גורמת לשינוי בתיאור (שם) המסגרת בדוח רואה החשבון המבקר.

לפיכך, גם בדוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים של מלכ"רים, תיאור (שם) מסגרת הדיווח הכספית יהיה "כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP)" - זאת ללא שינוי מתיאור המסגרת בהתאם לנספחים א'-ג' לתקן ביקורת 108.

---

<sup>(2)</sup> להרחבה - ר' דיון בסעיף 6 בהבהרה מס' 4 לתקני ביקורת 99 ו-108.