

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן שירותים קשורים (ישראל) 4410 (*)

ב ד ב ר

דוחות כספיים ודוחות חשבונאיים בלתי מבוקרים

חל על דוחות כספיים ודוחות חשבונאיים בלתי מבוקרים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2019 או לאחר מכן (לאחר ארגון מחדש)

1. תקן זה מהווה נוסח משולב ומאורגן מחדש של ההוראות המתייחסות לנושא בו דן תקן זה, אשר נכללו בעבר בפרסומים המקצועיים שלהלן:

- **תקן ביקורת 8** בדבר דוחות כספיים ודוחות חשבונאיים בלתי מבוקרים.
- **תקן ביקורת 110** בדבר מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל.

במסגרת הארגון מחדש של תקן זה ו/או תקנים אחרים נערכו התאמות טכניות במספרי התקנים, במספרי סעיפים מסוימים בתקנים, בהפניות לתקנים אחרים ובהערות שוליים מסוימות.

א1. רואי חשבון מתבקשים לפעמים על ידי לקוחותיהם לערוך דוחות כספיים או דוחות חשבונאיים בלתי מבוקרים, או לסייע בעריכתם של דוחות אלה אם לשימוש פנימי-מינהלי ואם לשם הגשתם לצד שלישי.

(*) תקן זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מיום 16.7.2018 ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 2.8.2018.

2. תקן זה עוסק בקשר הקיים או העשוי להיות קיים בין רואה חשבון ובין דוחות כספיים או דוחות חשבונאיים בלתי מבוקרים, דהיינו כאשר רואה חשבון מתבקש, בתוקף היותו חשבונאי מומחה, לערוך, או לסייע בעריכת דוחות כנ"ל.

3. בתקן זה:

דוח כספי - הצגה מובנית של מידע כספי היסטורי, לרבות הביאורים הקשורים, שמיועדת להעביר מידע על המשאבים או המחויבויות הכלכליים של ישות בנקודת זמן, או על השינויים בהם בתקופת זמן, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי. הביאורים הקשורים כוללים, בדרך כלל, את עיקרי המדיניות החשבונאית ודברי הסבר אחרים. המונח "דוח כספי" מתייחס, בדרך כלל, למערכת שלמה של דוחות כספיים כפי שנקבע בהוראות מסגרת הדיווח הכספי המתאימה, אך יתכן שיתייחס גם לדוח כספי בודד.

דוח חשבונאי - פירושו חלק של דוח כספי וכל דוח המבוסס על רשומות חשבונאיות לצורך מטרות מיוחדות או מוגבלות.

דוח בלתי מבוקר - פירושו דוח כספי או דוח חשבונאי, שלגביו רואה החשבון לא החיל נוהלי ביקורת בהיקף המאפשר לו לתת חוות דעת כלשהי.

4. הואיל ועיסוקו העיקרי של רואה חשבון הינו ביקורת חשבונות, וכן בשל מומחיותו המקצועית, תהיה בדרך כלל נטייה לייחס משקל יתר גם לדוח בלתי מבוקר אשר רואה חשבון קשור בו, כאילו הדוח בוקר על ידי אותו רואה החשבון וכאילו לדעתו הדוח נערך באופן נאות.

5. הבעיות המתעוררות, לכן, לגבי דוחות בלתי מבוקרים הן בעיקר:

- (1) באיזה מקרים רואה חשבון קשור בדוחות אלה;
- (2) כיצד על רואה חשבון לנהוג בהיותו קשור בדוחות אלה.

6. קשר נוצר בין רואה חשבון ודוח כספי או דוח חשבונאי בלתי מבוקר רק כאשר רואה החשבון עושה פעולה כלשהי העשויה לגרום לכך, שקורא הדוח יסיק ממנה כי רואה החשבון קשור לדוח כגון:

- (1) רואה החשבון ערך את הדוח או סייע בעריכתו;
- (2) שם רואה החשבון מופיע בדוח, בכותרת או בשוליים (דוגמה

אופיינית כשהדוח מודפס על נייר הפירמה של רואה החשבון);
(3) רואה החשבון מצרף מכתב לוואי לדוח.

7. באותם מקרים בהם נוצר קשר בין רואה חשבון לבין דוח בלתי מבוקר, על רואה החשבון להבהיר במפורש את מהות הקשר (כגון בעניין עריכה בלבד) וכי אין הוא מחווה עליו את דעתו.

כאשר שם רואה החשבון מופיע בכתב בצורה כל שהיא בקשר לדוח, יצוינו בכל דף של הדוח הבלתי מבוקר המלים: "בלתי מבוקר".

8. הגיע לידיעתו של רואה חשבון או שיש לו סיבות להניח כי הדוח הבלתי מבוקר מטעה, עליו לדרוש מהלקוח לתקן את הדוח. לא הסכים הלקוח לתקן את הדוח, על רואה החשבון לדרוש כי לא ייעשה בדוח שימוש ועליו להימנע מכל קשר עמו.

כניסה לתוקף

9. תקן זה חל על דוחות כספיים ודוחות חשבונאיים בלתי מבוקרים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2019 או לאחר מכן.

הפרסומים המקצועיים שחלו בעבר והמצוינים בסעיף 1 לעיל בטלים עם כניסתו לתוקף של תקן זה.

9א. ניתן ליישם תקן זה גם על דוחות כספיים ודוחות חשבונאיים בלתי מבוקרים לתקופות המסתיימות לפני 31 בדצמבר 2019.