

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן סקירה (ישראל) 2410 (*)

ב ד ב ר

סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות

חל על סקירות של מידע כספי לתקופות ביניים המסתיימות
ביום 31 בדצמבר 2019 או לאחר מכן (לאחר ארגון מחדש)

תוכן עניינים

סעיפים

3-1	מבוא
6-4	עקרונות כלליים לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים
9-7	מטרת ההתקשרות לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים
11-10	הסכמה על תנאי ההתקשרות
29-12	נהלים לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים
33-30	הערכת הצגות מוטעות
35-34	הצהרות בכתב
37-36	אחריותו של רואה החשבון המבקר למידע האחר הנלווה

(*) תקן סקירה 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.

תוכן עניינים - המשך

סעיפים

42-38	תקשורת
63-43	דיווח על האופי, ההיקף ותוצאות הסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים
64	תיעוד
65 - 65א	כניסה לתוקף

	נספח 1 : דוגמה למכתב התקשרות לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים
	נספח 2 : נהלים אנליטיים שרואה החשבון המבקר עשוי לשקול בסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים
	נספח 3 : דוגמאות להצהרות בכתב
	נספח 4 : דוגמאות לדוחות סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים
	נספח 5 : דוגמאות לדוחות סקירה עם מסקנה מסוייגת בשל סטייה ממסגרת הדיווח הכספי המתאימה
	נספח 6 : דוגמאות לדוחות סקירה עם מסקנה מסוייגת בשל הגבלה על היקף הסקירה שלא הוטלה על ידי הדירקטוריון או ההנהלה
	נספח 7 : דוגמאות לדוחות סקירה עם מסקנה שלילית בשל סטייה ממסגרת הדיווח הכספי המתאימה
	נספח 8 : דוגמה לדוח סקירה שניתן על ידי רואה החשבון המבקר של הישות הכולל פיסקת הדגש עניין (הפניית תשומת לב) בשל התאמה בדרך של הצגה מחדש (restatement)
	נספח 9 : דוגמה לדוח סקירה שניתן על ידי רואה החשבון המבקר של החברה אשר לא ביקר קודם לכן את הדוחות הכספיים

מבוא

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

- **תקן סקירה 1** בדבר סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות.
- **תקן סקירה 2** בדבר תיקון תקן סקירה 1 בדבר סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות.
- **תקן ביקורת 110** בדבר מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל.
- **תקן ביקורת 123** בדבר התייחסות להוראות חוק ורגולציה במסגרת ביקורת של דוחות כספיים.
- **תקן ביקורת 125** בדבר תיקונים בתקני ביקורת ובתקן סקירה.

במסגרת הארגון מחדש של תקן סקירה זה ו/או תקנים אחרים נערכו התאמות טכניות בנוסח סעיף 1א להלן, במספרי התקנים, במספרי סעיפים מסוימים בתקנים, בהפניות לתקנים אחרים ובהערות שוליים מסוימות.

לאחר הארגון מחדש, תקן סקירה זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2020-2.

א1. תקן סקירה זה מבוסס על תקן סקירה בינלאומי (ISRE) 2410 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC)^(*), תוך התאמה לישראל:

Review of Interim Financial Information Performed by the
Independent Auditor of the Entity

(*) כפי שהתקן הבינלאומי היה לפני אישורו במקור של תקן סקירה 1 בחודש נובמבר 2008.

מטרת תקן סקירה זה היא לקבוע כללים והנחיות באשר לחובותיו המקצועיות של רואה החשבון המבקר בעת שהוא נוטל על עצמו התקשרות לסקירת מידע כספי לתקופות ביניים של לקוח ביקורת ובאשר לצורת הדוח שלו ולתוכנו. השימוש במונח "רואה חשבון מבקר" בתקן זה נעשה לא משום שהוא עורך פעולת ביקורת²¹, אלא מאחר ותחולתו של תקן זה מוגבלת לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות.

2. למטרות תקן סקירה זה, מידע כספי לתקופות ביניים הוא מידע כספי הנערך ומוצג בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה⁽¹⁾ ומכיל מערכת מלאה או תמציתית של דוחות כספיים לתקופה הקצרה משנת הכספים של הישות.

3. **על רואה החשבון המבקר המתקשר לצורך עריכת סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים לערוך את הסקירה בהתאם לתקן סקירה זה.** באמצעות עריכת ביקורת הדוחות הכספיים השנתיים, רואה החשבון המבקר משיג הבנה של הישות וסביבתה, לרבות הבקרה הפנימית שלה. כאשר רואה החשבון המבקר מתקשר לצורך סקירת מידע כספי לתקופות ביניים, הבנה זו מתעדכנת באמצעות בירורים שהוא עורך במהלך הסקירה, ומסייעת לו למקד את הבירורים שיש לערוך ואת נוהלי הסקירה האנליטיים והאחרים שיש ליישם. על רואה חשבון המתקשר לצורך עריכת סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים ושאינו רואה החשבון המבקר של הישות (להלן - רואה חשבון) לערוך את הסקירה בהתאם לתקן סקירה בדבר התקשרויות לסקירה של דוחות כספיים²¹. היות ורואה חשבון זה לא יהיה בדרך כלל בעל הבנה של הישות וסביבתה, לרבות הבקרה

^{א1} ראה סעיף 154(א) לחוק החברות, התשנ"ט-1999: "חברה תמנה רואה חשבון מבקר שיבקר את הדוחות הכספיים השנתיים שלה ויחווה את דעתו עליהם (להלן - פעולת ביקורת)".

⁽¹⁾ לדוגמה, תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) כפי שמפורסמים על ידי המועצה הבינלאומית לתקנים בחשבונאות (IASB), או תקני חשבונאות של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

²¹ הלשכה טרם פירסמה תקן סקירה נוסף בקבוצת התקנים להתקשרויות לסקירה של מידע כספי שעניינו יהיה "התקשרויות לסקירה של דוחות כספיים" (כאשר רואה החשבון אינו רואה החשבון המבקר של הישות) המבוסס על תקן סקירה בינלאומי "ENGAGEMENTS TO REVIEW FINANCIAL STATEMENTS: 2400 (ISRE)".

הפנימית שלה, כמו רואה החשבון המבקר של הישות, הרי שעל רואה חשבון לבצע בירורים ונהלים שונים כדי לעמוד ביעדי הסקירה.

3.א. תקן סקירה זה מכוון לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים על ידי רואה החשבון המבקר של הישות. יחד עם זאת, יש ליישמו, כשהוא מותאם כמתחייב על פי הנסיבות, בעת שרואה החשבון המבקר של ישות נוטל על עצמו התקשרות לערוך סקירה של מידע כספי היסטורי אחר של לקוח ביקורת, השונה ממידע כספי לתקופות ביניים.

עקרונות כלליים לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים

4. על רואה החשבון המבקר לעמוד בדרישות האתיקה הרלוונטיות לנהוג בהתאם לכללי ההתנהגות המקצועית המתאימים לביקורת הדוחות הכספיים השנתיים של הישות. דרישות כללי-התנהגות מקצועית אלו-אתיקה אלה מסדירות קובעות את חובותיו המקצועיות של רואה החשבון המבקר בתחומים הבאים: אי תלות והעדר ניגוד עניינים, יושרה והגינות, אובייקטיביות, פשידות מיומנות מקצועית וזהירות ראויה, סודיות, התנהלות-התנהגות מקצועית (לרבות עמידה בכללים לגבי התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע) ותקנים מקצועיים.

5. על רואה החשבון המבקר ליישם נוהלי בקרת איכות המתאימים להתקשרות המסוימת¹. המרכיבים של מערכת בקרת האיכות הנוגעים להתקשרות מסוימת כוללים אחריות לאיכות הכוללת של ביצוע ההתקשרות (leadership responsibilities for quality on the engagement), דרישות כללי-התנהגות המקצועית דרישות אתיקה, קבלה קבלת לקוחות והתקשרויות ספיציפיות והמשך קשר עם, היחסים עם הלקוח והתקשרויות ספיציפיות, איגוש השמת צוותי התקשרות, ביצוע ההתקשרות וניטור ובקרה על ביצועה.

6. על רואה החשבון המבקר לתכנן ולערוך את הסקירה מתוך גישה של ספקנות מקצועית, בהכירו בכך שייתכנו נסיבות שבהן תידרש התאמה מהותית של המידע הכספי לתקופות ביניים כדי שהוא יהיה ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח

¹ ר' תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים".

הכספי המתאימה. משמעות הגישה של ספקנות מקצועית היא שרואה החשבון המבקר עושה הערכה ביקורתית, מתוך דרך חשיבה חקרנית (questioning mind), של תקפות הראיות שהתקבלו והוא ערני לראיות הסותרות או המעמידות בספק את מהימנותם של מסמכים או של מצגי הנהלת הישות.

מטרת ההתקשרות לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים

7. מטרת ההתקשרות לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים היא לאפשר לרואה החשבון המבקר להביע מסקנה אם, בהתבסס על סקירתו, בא לתשומת ליבו דבר הגורם לו לסבור שהמידע הכספי לתקופות ביניים אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה. רואה החשבון המבקר עורך בירורים ומיישם נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים על מנת להפחית לרמה מתונה (moderate) את הסיכון שתובע מסקנה בלתי הולמת כאשר המידע הכספי לתקופות ביניים מוצג באופן מוטעה מהותית.
8. מטרת הסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים שונה משמעותית ממטרת ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל. סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים אינה מהווה בסיס לחוות דיעה אם המידע הכספי לתקופות ביניים משקף באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת דיווח כספי מתאימה.
9. סקירה, בניגוד לביקורת, לא נועדה להשיג ביטחון סביר לכך שהמידע הכספי לתקופות ביניים אינו כולל הצגה מוטעית מהותית. סקירה מורכבת מעריכת בירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה עשויה להביא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר עניינים משמעותיים המשפיעים על המידע הכספי לתקופות ביניים, אך היא לא מספקת את כל הראיות שהיו נדרשות בביקורת.

הסכמה על תנאי ההתקשרות

10. על רואה החשבון המבקר והלקוח להסכים על תנאי ההתקשרות.
11. תנאי התקשרות המוסכמים מתועדים במכתב התקשרות. תקשורת כזאת מסייעת למנוע אי הבנות בנוגע לאופי ההתקשרות ובמיוחד בנוגע למטרת הסקירה ולהיקפה, אחריותם של הדירקטוריון וההנהלה⁽⁴⁾, מידת אחריותו של רואה החשבון המבקר, הביטחון

⁽⁴⁾ כאשר הישות אינה חברה - במקום "הדירקטוריון וההנהלה" יבואו שמות הגופים המקבילים לאלה, וכך בכל מקום אחר בו מוזכר ביטוי זה בתקן.

שיושג ואופי הדוח של רואה החשבון המבקר וצורתו. תקשורת כזאת מכסה בדרך כלל את העניינים הבאים:

- מטרת סקירתו של מידע כספי לתקופות ביניים.
- היקף הסקירה.
- אחריותם של הדירקטוריון וההנהלה למידע הכספי לתקופות ביניים.
- אחריותם של הדירקטוריון וההנהלה להקים בקרה פנימית אפקטיבית המתייחסת לעריכת מידע כספי לתקופות ביניים ולתחזוקתה.
- אחריותה של ההנהלה להעמיד לרשות רואה החשבון המבקר את כל הרשומות הכספיות ואת המידע הקשור בהן.
- הסכמתם של הדירקטוריון וההנהלה למסור לרואה החשבון המבקר הצהרות בכתב כדי לאשר מצגים שניתנו בעל פה במהלך הסקירה, כמו גם מצגים המשתמעים (implicit) מרשומות הישות.
- צורת הדוח הצפוי שינתן על ידי רואה החשבון המבקר ותוכנו, לרבות זהות הנמען של הדוח.
- הסכמתם של הדירקטוריון וההנהלה לכך שבכל מסמך המכיל מידע כספי לתקופות ביניים ומצויין בו שהמידע הכספי לתקופות ביניים נסקר על ידי רואה החשבון המבקר של הישות, יכלול גם דוח הסקירה.
- הסדר שכר הטרחה של רואה החשבון המבקר⁽³⁾.
- העובדה כי ההתקשרות כפופה לדיני מדינת ישראל וכי מחלוקות כלשהן אשר תתעוררנה בהקשר להתקשרות ולמכתב

⁽³⁾ כשמדובר במכתב התקשרות לסקירה בלבד, ההתייחסות במכתב ההתקשרות תהיה רק לשכר הטרחה עבור סקירת המידע הכספי לתקופות ביניים, אך לא לשכר טרחה עבור שירותים אחרים הניתנים על ידי רואה החשבון המבקר.

ההתקשרות תהיינה נתונות לסמכות השיפוטית הבלעדית של בתי המשפט בישראל⁽⁴⁾.

- העובדה כי מכתב ההתקשרות יהיה בתוקף עד להשלמת ביצוע השירותים הכלולים בו על ידי רואה החשבון המבקר וקבלת מלוא התמורה בגינם.

מכתב התקשרות לדוגמה מובא בנספח 1 לתקן סקירה זה. ניתן גם לשלב את תנאי ההתקשרות לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים עם תנאי ההתקשרות לביקורת של הדוחות הכספיים השנתיים.

נהלים לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים

הבנה של הישות וסביבתה, לרבות הבקרה הפנימית שלה

12. רואה החשבון המבקר חייב להיות בעל הבנה מספקת של הישות וסביבתה, לרבות הבקרה הפנימית שלה, המתייחסת לעריכת מידע כספי שנתי ומידע כספי לתקופות ביניים, שתאפשר לו לתכנן ולבצע את ההתקשרות, כדי שיוכל:

(א) לזהות סוגים אפשריים של הצגה מוטעית מהותית ולשקול את הסבירות לקיומם;

(ב) לבחור בבירורים ובנוהלי סקירה אנליטיים ואחרים שיוכלו לספק לרואה החשבון המבקר בסיס לדיוח אם בא לתשומת ליבו דבר הגורם לו לסבור כי המידע הכספי לתקופות ביניים אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה.

13. על פי הנדרש בתקן ביקורת (ישראל) 315 בדבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית", רואה החשבון המבקר שביקר את הדוחות הכספיים השנתיים של הישות לתקופה של שנה אחת או יותר משיג הבנה של הישות וסביבתה, לרבות הבקרה הפנימית שלה, המתייחסת להכנת המידע הכספי השנתי, במידה המספקת לעריכת הביקורת. כאשר רואה החשבון המבקר מתכנן סקירה של מידע כספי לתקופות

⁽⁴⁾ ניתן לסכם במכתב ההתקשרות דרכים, שיקבעו מראש, להסדרת מחלוקות כגון בודרות במנגנון שיקבע בין הצדדים.

ביניים, הוא מעדכן הבנתו זאת. רואה החשבון המבקר משיג גם הבנה מספקת של הבקרה הפנימית המתאימה להכנת מידע כספי לתקופות ביניים באשר זאת עשויה להיות שונה מהבקרה הפנימית המתאימה למידע כספי שנתי.

14. רואה החשבון המבקר עושה שימוש בהבנתו את הישות וסביבתה, לרבות הבקרה הפנימית שלה, לצורך קביעת הבירורים שיש לערוך ונוהלי הסקירה האנליטיים והאחרים שיש ליישם, ולצורך זיהויים של אותם האירועים, העסקאות או המצגים שביחס אליהם יש לכוון את הבירורים או ליישם את נוהלי הסקירה האנליטיים או האחרים.

15. הנהלים שרואה החשבון המבקר מיישם לצורך עדכון הבנתו את הישות וסביבתה, לרבות הבקרה הפנימית שלה, כוללים בדרך כלל:

- קריאת התיעוד, במידה הנחוצה, של ביקורת השנה הקודמת ושל סקירות תקופות ביניים קודמות של השנה השוטפת ושל תקופות ביניים מקבילות של השנה הקודמת, כדי לאפשר לרואה החשבון המבקר לזהות עניינים שעשויים להשפיע על המידע הכספי לתקופת הביניים השוטפת.
- בחינת הסיכונים המשמעותיים, לרבות הסיכון של עקיפת בקרות על ידי ההנהלה, שזוהו בביקורת הדוחות הכספיים של השנה הקודמת.
- קריאת המידע הכספי השנתי העדכני ביותר, והמידע הכספי ההשוואתי לתקופות ביניים קודמות.
- בחינת המהותיות בהקשר למסגרת הדיווח הכספי המתאימה המתאימה למידע כספי לתקופות ביניים, כדי לסייע בקביעת אופיים והיקפם של הנהלים שיש ליישם ובהערכת השפעתן של הצגות מוטעות.
- בחינת אופיין של הצגות מוטעות מהותיות שתוקנו ושל הצגות מוטעות לא מהותיות שזוהו אך לא תוקנו בדוחות הכספיים של השנה הקודמת.
- בחינת עניינים חשבונאיים וענייני דיווח משמעותיים שעשויים להיות בעלי משמעות נמשכת כגון ליקויים משמעותיים וחולשות מהותיות בבקרה הפנימית.

- בחינת תוצאות נוהלי ביקורת שיושמו בקשר לדוחות הכספיים של השנה השוטפת.
 - בחינת תוצאותיהן של ביקורות פנימיות שנערכו והפעולות שבהן נקטה ההנהלה בעקבותיהן.
 - בירור עם הדירקטוריון וההנהלה באשר לתוצאות הערכתם את הסיכונים לכך שהמידע הכספי לתקופות ביניים עלול להיות מוצג באופן מוטעה מהותית כתוצאה מתרמית.
 - בירור עם הדירקטוריון וההנהלה באשר להשפעתם של שינויים בפעולותיה העסקיות של הישות.
 - בירור עם הדירקטוריון וההנהלה באשר לשינויים משמעותיים בבקרה הפנימית ובאשר להשפעתם האפשרית של שינויים כאלה על עריכת המידע הכספי לתקופות ביניים.
 - בירור עם הדירקטוריון וההנהלה באשר לתהליך לפיו נערך המידע הכספי לתקופות ביניים ואמינותן של הרשומות החשבונאיות שמהוות את בסיסו ושהמידע הכספי לתקופות ביניים מתאים להן או שהוא מותאם אליהן.
16. רואה החשבון המבקר קובע את אופיים של נוהלי הסקירה שיש לבצע, אם בכלל, ביחס למרכיבים השונים (components) של הישות ובמידה והדבר רלוונטי מתקשר בנוגע לעניינים אלה עם רואי חשבון מבקרים אחרים המעורבים בסקירה. הגורמים שיש להתחשב בהם כוללים את מהותיות המידע הכספי לתקופות ביניים של מרכיביה השונים של הישות, והסיכון להצגה מוטעית בהם, ואת הבנת רואה החשבון המבקר באשר למידת הריכוזיות או הביזור של הבקרה הפנימית על עריכת מידע כספי זה.
17. **כדי שיוכל לתכנן ולערוך סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים, על רואה החשבון המבקר שמונה לאחרונה ושטרם ערך ביקורת של דוחות כספיים שנתיים בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, להשיג הבנה של הישות וסביבתה, לרבות הבקרה הפנימית שלה, ככל שהיא מתייחסת לעריכה של מידע כספי שנתי ולתקופות ביניים.**
18. הבנה זאת מאפשרת לרואה החשבון המבקר למקד את הבירורים שיערכו ואת נוהלי הסקירה האנליטיים והאחרים שיושמו בעריכת

סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים בהתאם לתקן סקירה זה. כחלק מהשגת הבנה זו, רואה החשבון המבקר עורך בדרך כלל בירורים עם רואה החשבון המבקר הקודם, ובמקום שהדבר בר-ביצוע סוקר את תיעוד רואה החשבון המבקר הקודם ביחס לביקורת השנתית האחרונה ולתקופות הביניים הקודמות בשנה השוטפת שנסקרו על ידי רואה החשבון המבקר הקודם. בעשותו כן, רואה החשבון המבקר בוחן את אופיים של הצגות מוטעות שתוקנו, והצגות מוטעות שלא תוקנו אשר רוכזו על ידי רואה החשבון המבקר הקודם, את הסיכונים המשמעותיים, לרבות הסיכון של עקיפת בקרות על ידי ההנהלה ונושאי חשבונאות ודיווח המשמעותיים שיכולה להיות להם משמעות נמשכת, כגון ליקויים משמעותיים וחולשות מהותיות בבקרה הפנימית.

בירורים, נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים

19. על רואה החשבון המבקר לערוך בירורים, בעיקר עם האנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, וליישם נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים, כדי לאפשר לו להגיע למסקנה אם, בהתבסס על הנהלים שיושמו, בא לתשומת ליבו דבר הגורם לו לסבור שהמידע הכספי לתקופות ביניים אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה.

20. לא נדרש בסקירה, בדרך כלל, לבדוק את הרשומות החשבונאיות באמצעות בחינה, קריאה או אימות. הנהלים לעריכת סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מוגבלים בדרך כלל לעריכת בירורים בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים וליישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים, מאשר אימות מידע שנתקבל בנוגע לעניינים חשבונאיים משמעותיים הקשורים למידע הכספי לתקופות ביניים. הבנת רואה החשבון המבקר את הישות וסביבתה, לרבות הבקרה הפנימית שלה, תוצאות הערכות הסיכונים המתמייחסות לביקורת הקודמת ובחינת רואה החשבון המבקר את המהותיות המתמייחסת למידע הכספי לתקופות ביניים, משפיעות על אופיים והיקפם של הבירורים שיעשו ושל הנהלים האנליטיים והאחרים שיושמו.

21. רואה החשבון המבקר מיישם בדרך כלל את הנהלים הבאים:

- קריאת הפרוטוקולים של אסיפות בעלי המניות^(*), של ישיבות הדירקטוריון^(*), ושל ועדות רלוונטיות אחרות כדי לזהות עניינים העשויים להשפיע על המידע הכספי לתקופות ביניים, וכן בירורים בנוגע לעניינים שנידונו בישיבות שלגביהן אין פרוטוקולים זמינים ואשר עלולים להשפיע על המידע הכספי לתקופות ביניים.
- בחינת ההשפעה, אם בכלל, של עניינים שגרמו לשינויים מהנוסח האחיד של דוח הביקורת או של דוח הסקירה, התאמות חשבונאיות או הצגות מוטעות שלא תוקנו במהלך הביקורת או הסקירות הקודמות.
- תקשורת, במקום שהדבר מתאים, עם רואי חשבון מבקרים אחרים העורכים סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים של מרכיבי השונים המשמעותיים של הישות.
- בירורים אצל חברי ההנהלה האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ואצל אחרים לפי הנדרש, בנוגע לעניינים הבאים:
 - אם המידע הכספי לתקופות ביניים ערוך ומוצג בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה.
 - אם אירעו שינויים כלשהם בעקרונות החשבונאיים או בדרכים ליישומם.
 - אם חייבו עסקאות חדשות את יישומו של עיקרון חשבונאי חדש.
 - אם המידע הכספי לתקופות ביניים כולל הצגות מוטעות ידועות שלא תוקנו.
 - מצבים בלתי רגילים או מורכבים שייתכן והשפיעו על המידע הכספי לתקופות ביניים, כגון צירופי עסקים או מימוש מגזר עסקי.

^(*) כאשר הישות אינה חברה - במקום "בעלי המניות" או "הדירקטוריון" יבואו שמות הגופים המקבילים להם, וכך בכל מקום אחר בו מוזכרים ביטויים אלה בתקן.

**סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר
של הישות**

- הנחות משמעותיות רלוונטיות ביחס למדידה או גילוי של שווי הוגן וכוונת ההנהלה ויכולתה לבצע מהלכים ספציפיים מטעם הישות.
- האם נרשמו כיאות עסקאות עם צדדים קשורים^(*) והאם ניתן להן גילוי נאות במידע הכספי לתקופות ביניים.
- שינויים משמעותיים בהתחייבויות ובמחויבויות חוזיות.
- שינויים משמעותיים בהתחייבויות תלויות לרבות התדיינויות משפטיות או תביעות.
- מילוי אחר התחייבויות לעמידה בתנאים של אמות מידה פיננסיות בקשר לחובות (debt covenants).
- עניינים שעלו לגביהם שאלות במהלך יישום נוהלי הסקירה.
- עסקאות מהותיות שנעשו בימים האחרונים של תקופת הביניים או בימים הראשונים של תקופת הביניים הבאה.
- ידיעה אודות תרמית או חשד לתרמית המשפיעה על הישות שמעורבים בהן:
 - ההנהלה;
 - עובדים בעלי תפקידים משמעותיים בבקרה הפנימית; או
 - אחרים, במקום בו לתרמית עלולה להיות השפעה מהותית על המידע הכספי לתקופות ביניים.
- ידיעה אודות טענות באשר לתרמית או לחשד לתרמית המשפיעה על המידע הכספי לתקופות ביניים של הישות המועלות ע"י עובדים, עובדים לשעבר, אנליסטים, גופים מפקחים (רגולטורים) או אחרים.

^(*) הגדרת "צדדים קשורים" - בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה, וכך בכל מקום אחר בו מוזכר ביטוי זה בתקן.

◦ ידיעה אודות אי קיום בפועל או אפשרות של אי קיום הוראות חוק ורגולציה שעשויה להיות להם השפעה מהותית על המידע הכספי לתקופות ביניים.

• יישום נהלים אנליטיים למידע הכספי לתקופות הביניים שנועד לזהות יחסים וסעיפים בודדים הנראים חריגים ואשר עשויים לשקף הצגה מוטעית מהותית במידע הכספי לתקופות ביניים. נהלים אנליטיים יכולים לכלול ניתוח יחסים פיננסיים ושיטות סטטיסטיות, כגון ניתוח מגמות או ניתוח רגרסיה, ויכולים להתבצע ידנית או באמצעות טכניקות נתמכות-מחשב. נספח 2 לתקן זה כולל דוגמאות לנהלים אנליטיים שרואה החשבון המבקר עשוי לשקול בעת שהוא עורך סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים.

• קריאה של המידע הכספי לתקופות ביניים, ובחינה אם בא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר דבר הגורם לו לסבור שהמידע הכספי לתקופות ביניים אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה.

22. רואה החשבון המבקר יכול ליישם נוהלי סקירה רבים בטרם עריכת המידע הכספי לתקופות ביניים על ידי הישות, או בו זמנית. לדוגמה, עדכון ההבנה של הישות וסביבתה, לרבות הבקרה הפנימית שלה, והתחלת קריאה של הפרוטוקולים הרלוונטיים לפני סיומה של תקופת הביניים עשויים להיות מעשיים. יישום חלק מנוהלי הסקירה מוקדם יותר בתקופת הביניים יאפשר גם זיהוי ובחינה מוקדמים של עניינים חשובנאיים משמעותיים המשפיעים על המידע הכספי לתקופות ביניים.

23. רואה החשבון המבקר העורך סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים והעורך גם את ביקורת הדוחות הכספיים של הישות עשוי להחליט, לשם נוחות ויעילות, על יישום נוהלי ביקורת מסוימים בד בבד עם סקירת המידע הכספי לתקופות ביניים. לדוגמה, ניתן להשתמש במידע שהושג מקריאת הפרוטוקולים של ישיבות הדירקטוריון בהקשר לסקירת המידע הכספי לתקופות ביניים גם לצרכי הביקורת השנתית. רואה החשבון המבקר עשוי להחליט גם על יישום, בעת סקירת הביניים (interim review), של נוהלי ביקורת שיש ליישם לצורך הביקורת של הדוחות הכספיים השנתיים, לדוגמה, ליישם נוהלי ביקורת בנוגע לעסקאות משמעותיות או חריגות שנעשו במהלך התקופה, כגון צירופי עסקים, ארגון מחדש או עסקאות הכנסה משמעותיות.

24. סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים לא תחייב בדרך כלל לאמת את הבירורים שנעשו אודות התדייננויות משפטיות או תביעות. לפיכך, אין צורך בדרך כלל לשלוח מכתבי בירורים לעורך הדין של הישות. יחד עם זאת, ייתכן שתקשורת ישירה עם עורך הדין של הישות בנוגע להתדייננויות משפטיות או לתביעות תהיה הולמת, אם בא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר עניין הגורם לו להטיל ספק אם המידע הכספי לתקופות ביניים אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה, ורואה החשבון המבקר סבור כי עורך הדין של הישות עשוי להיות בעל מידע רלוונטי.

25. **על רואה החשבון המבקר להשיג ראיות לכך שהמידע הכספי לתקופות ביניים תואם או מותאם עם הרשומות החשבונאיות שבבסיס הדוחות.** רואה החשבון המבקר יכול להשיג ראיות שהמידע הכספי לתקופות ביניים תואם או מותאם עם הרשומות החשבונאיות שבבסיס הדוחות על ידי השוואת המידע הכספי לתקופות הביניים:

(א) לרשומות החשבונאיות, כגון מאזן בוחן, או נייר עבודה לאיחוד התואם או המותאם לרשומות החשבונאיות; וכן

(ב) לנתונים תומכים אחרים ברשומות הישות, במידת הצורך.

26. **על רואה החשבון המבקר לברר אם הדירקטוריון וההנהלה זיהו את כל האירועים שהתרחשו עד תאריך דוח הסקירה שעשויים לחייב התאמות במידע הכספי לתקופות ביניים או מתן גילוי בהם.** אין צורך שרואה החשבון המבקר יישם נהלים אחרים לזיהוי אירועים שהתרחשו לאחר תאריך דוח הסקירה.

27. **על רואה החשבון המבקר לברר אם הדירקטוריון וההנהלה שינו את הערכתם לגבי יכולתה של הישות להמשיך כ"עסק חי".** כאשר, כתוצאה מבירור זה או נוהלי סקירה אחרים, רואה החשבון המבקר נהיה מודע לאירועים או למצבים שעשויים להטיל ספק משמעותי באשר ליכולת הישות להמשיך כעסק חי, עליו:

(א) לברר עם הדירקטוריון וההנהלה בנוגע לתוכניותיהם לפעולות בעתיד בהתבסס על הערכתם בדבר "העסק החי", בדבר היתכנותן של תוכניות אלה, ואם הדירקטוריון וההנהלה סבורים כי תוצאות תכניות אלו ישפרו את המצב; וכן

(ב) לשקול את נאותות הגילוי בדבר עניינים אלה במידע הכספי לתקופות ביניים.

28. אירועים או מצבים שעשויים להטיל ספק משמעותי באשר ליכולת הישות להמשיך כ"עסק חיי" ייתכן והיו קיימים בתאריך הדוחות הכספיים השנתיים או שהם יכולים להתגלות כתוצאה מבירורים עם הדירקטוריון וההנהלה או במהלך יישום נוהלי סקירה אחרים. כאשר אירועים או מצבים כאלה באים לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר, הוא יברר עם הדירקטוריון וההנהלה באשר לתוכניותיהם לפעולות בעתיד, כגון תוכניות לממש נכסים, ללוות כספים או לארגן מחדש את מבנה ההתחייבויות, לצמצם הוצאות או לדחותן או להגדיל את ההון. רואה החשבון המבקר יברר גם בדבר היתכנות תוכניות הדירקטוריון וההנהלה ואם הם סבורים כי תוצאות תוכניות אלו ישפרו את המצב. יחד עם זאת, אין צורך בדרך כלל שרואה החשבון המבקר יאמת את היתכנות תוכניות הדירקטוריון וההנהלה ואם תוצאות תוכניות אלו ישפרו את המצב.

29. כאשר בא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר עניין הגורם לו לבחון אם יש לערוך התאמה מהותית במידע הכספי לתקופות ביניים כדי שיהיה ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה, על רואה החשבון המבקר לערוך בירורים נוספים או ליישם נהלים נוספים שיאפשרו לו להביע מסקנה בדוח הסקירה. לדוגמה, אם נוהלי הסקירה של רואה החשבון המבקר גורמים לו להטיל ספק אם עיסקת מכירה משמעותית נרשמה בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה, רואה החשבון המבקר יישם נהלים נוספים המספיקים כדי ליישב (resolve) את הספק שלו, כגון דיון בתנאי העיסקה עם עובדי שיווק וחשבונאות בכירים או קריאת חוזה המכירה.

הערכת הצגות מוטעות

30. על רואה החשבון המבקר להעריך, בנפרד ובמצטבר, אם הצגות מוטעות שלא תוקנו ואשר באו לתשומת ליבו, הן מהותיות למידע הכספי לתקופות ביניים.

31. סקירת מידע כספי לתקופות ביניים, בניגוד לעבודת ביקורת, אינה מתוכננת להשגת ביטחון סביר שהמידע הכספי לתקופות ביניים אינו כולל הצגה מוטעית מהותית. יחד עם זאת, הצגות מוטעות שבאות לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר, לרבות גילויים בלתי הולמים, יוערכו בנפרד ובמצטבר כדי לקבוע אם יש צורך בביצוע

התאמה מהותית במידע כספי לתקופות ביניים כדי שיהיה ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה.

32. רואה החשבון המבקר יפעיל שיקול דעת מקצועי בהעריכו את מהותיותן של הצגות מוטעות שהישות לא תיקנה. רואה החשבון המבקר יבחן עניינים כגון האופי, הסיבה לקיומן של ההצגות המוטעות וסכומיהן, אם מקורן של ההצגות המוטעות בשנה הקודמת או בתקופת ביניים קודמת של השנה השוטפת ואת ההשפעה הפוטנציאלית של ההצגות המוטעות על תקופות ביניים או תקופות שנתיות עתידיות.

33. רואה החשבון המבקר יכול לקבוע סכום שמתחתיו אין לרכז (aggregated) הצגות מוטעות, משום שהוא מצפה כי לריכוזם (aggregation) של סכומים אלה לא תהיה בבירור השפעה מהותית על המידע הכספי לתקופות ביניים. בעשותו כך, רואה החשבון המבקר ישקול את העובדה שקביעת מהותיות כרוכה בשיקולים כמותיים כמו גם איכותיים, וכי להצגות מוטעות בסכומים נמוכים יחסית עדיין יכולה להיות השפעה מהותית על המידע הכספי לתקופות ביניים.

הצהרות בכתב

34. על רואה החשבון המבקר לקבל שתי הצהרות בכתב. הצהרה בכתב אחת תתקבל מהדירקטוריון⁽⁷⁾ וההנהלה, והשנייה תתקבל מהגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות הכספיים⁽⁸⁾. נוסחים לדוגמה של הצהרות בכתב מובאים בנספח 3 לתקן סקירה זה.

לעניין תקן סקירה זה, המונח "הגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות הכספיים" משמעו – הגורמים שקיבלו את הסמכות בישות

(7) על פי סעיף 92 (א) (5) לחוק החברות תשנ"ט 1999, הדירקטוריון "אחראי לעריכת הדוחות הכספיים ולאישורם". על פי סעיף 92 (ב) לאותו חוק, סמכות זו אינה ניתנת לאצילה למנהל הכללי.

(8) בישות שבה אותם גורמים מכהנים הן כהנהלה והן כדירקטוריון, כך שאין הבדל בין הרכב ההנהלה והדירקטוריון לבין הרכב הגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות הכספיים, לא נדרש מהדירקטוריון וההנהלה לחתום על הצהרה בכתב נפרדת, וניתן לחתום על הצהרה בכתב אחת שתכלול לכל הפחות את האמור בסעיף 34.

על ידי הדירקטוריון⁽⁹⁾, לחתום בשמה על המידע הכספי לתקופות ביניים. ~~בתאגידים מדווחים בישויות רשומות~~⁽¹⁰⁾, זהות החותמים נקבעת על פי תקנות ניירות ערך. גורמים אלה יהיו, בדרך כלל, יו"ר הדירקטוריון, מנהל כללי ונושא המשרה הבכיר ביותר בתחום הכספים של הישות, או מקביליהם בישויות שאינן משתמשות בתארים אלה⁽¹¹⁾.

הצהרות בכתב יציינו כי:

- (א) שהם מכירים באחריותם לתכנון ויישום של בקרה פנימית כדי למנוע ולגלות תרמיות וטעויות;
- (ב) שהמידע הכספי לתקופות ביניים ערוך ומוצג בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה;
- (ג) שהם סבורים כי השפעתם של ההצגות המוטעות שלא תוקנו אשר רוכזו על ידי רואה החשבון המבקר במהלך סקירת המידע הכספי לתקופות ביניים בכללותם אינה מהותית, הן בנפרד והן במצטבר. ריכוז (summary) של אותם פריטים ייכלל או יצורף להצהרות בכתב;
- (ד) שהם גילו לרואה החשבון המבקר את כל העובדות המשמעותיות הקשורות לתרמית או חשד לתרמית הידועות להם שעלולות להשפיע על הישות;

⁽⁹⁾ כאשר הישות אינה חברה או שאינה חברה עסקית, יש לייחס את המונח "דירקטוריון" לגופים ו/או לאנשים שתפקידיהם במימשל התאגידי ובדרך הפעולה של אותה ישות מקבילים לאלה של דירקטוריון בחברה עסקית.

⁽¹⁰⁾ תקנה 9 (ה) בתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), תש"ל – 1970 קובעת כי "הדוחות ייחתמו, בשם התאגיד, בידי יושב ראש הדירקטוריון, המנהל הכללי או מי שממלא בתאגיד תפקיד כאמור אף אם תוארו שונה, לרבות ממלא מקומו של המנהל הכללי בהיעדרו, ונושא המשרה הבכיר ביותר בתחום הכספים, או בידי דירקטור שהדירקטוריון הסמיך במקום כל אחד מאלה לצורך חתימה על הדוחות הכספיים במועד מסוים".

⁽¹¹⁾ בישות קטנה ייתכן כי אותם גורמים (ולעיתים אף אדם אחד בלבד) מכהנים הן בתפקיד בהנהלה והן בתפקיד בדירקטוריון, לרבות כיו"ר (כגון בעלים-מנהל) ויתכן גם כי לא מכהן בישות אדם בתפקיד של מנהל כספים. במצב דברים זה, הדרישה לקבל הצהרות בכתב תותאם לנסיבות ואותו אדם עשוי לחתום על ההצהרה בכתב פעם אחת בציון תפקידיו השונים.

- (ה) שהם גילו לרואה החשבון המבקר את תוצאות הערכתם באשר לסיכונים לכך שהמידע הכספי לתקופות ביניים עלול להיות מוצג באופן מוטעה מהותית כתוצאה מתרמית;⁽²⁾
- (ו) שהם גילו לרואה החשבון המבקר את כל המקרים הידועים בפועל או הפוטנציאליים לאי קיום הוראות חוק ורגולציה שיש לשקול את השפעתם בעריכת המידע הכספי לתקופות ביניים; וכן
- (ז) שהם גילו לרואה החשבון המבקר את כל האירועים המשמעותיים שהתרחשו לאחר תאריך הדוח על המצב הכספי ועד לתאריך דוח הסקירה שעלולים לחייב התאמות במידע הכספי לתקופות ביניים או מתן גילוי בהם.
- (ח) שהם מאשרים את שלמות המידע שנמסר לרואה החשבון המבקר בנוגע לזיהוי והגילוי בקשר לצדדים קשורים.
- (ט) האם אירעו או התגלו בתקופת הדיווח או לאחריה, עד לתאריך החתימה על המידע הכספי לתקופות ביניים, אירועים המעידים על קשיים אפשריים בהמשך פעילותה של הישות המעמידים בספק משמעותי את יכולתה להמשיך בפעילותה כעסק חי.

35. רואה החשבון המבקר יקבל הצהרות בכתב מתאימות נוספות המתייחסות לעניינים הספציפיים לעסקי הישות או לענף שבו היא פועלת. מכתבים לדוגמה של הצהרות בכתב מובאים בנספח 3 לתקן סקירה זה.

אחריותו של רואה החשבון המבקר למידע האחר הנלווה

36. על רואה החשבון המבקר לקרוא את המידע האחר הנלווה למידע הכספי לתקופות ביניים כדי לשקול אם מידע כזה אינו עולה בקנה אחד באופן מהותי עם המידע הכספי לתקופות ביניים. אם רואה

⁽²⁾ סעיף 35 בתקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים" מסביר שהאופי, ההיקף והתכיפות של הערכה מעין זו משתנים מישות לישות וכי ההנהלה עשויה לבצע הערכות מפורטות מדי שנה או כחלק ממעקב מתמשך. לפיכך, הצהרה זו, ככל שהיא מתייחסת לדוחות כספיים לתקופות ביניים, תיגזר בהתאם לנסיבותיה הספציפיות של הישות.

החשבון המבקר יזהה אי התאמה מהותית, הוא ישקול אם יש לתקן את המידע הכספי לתקופות ביניים או את המידע האחר. אם יש צורך בתיקון המידע הכספי לתקופות ביניים והדירקטוריון וההנהלה יסרבו לבצע את התיקון, רואה החשבון המבקר ישקול את ההשלכות על דוח הסקירה. אם יש צורך בתיקון במידע האחר וההנהלה תסרב לבצע את התיקון, רואה החשבון המבקר ישקול לכלול בדוח הסקירה פיסקה נוספת המתארת את אי ההתאמה המהותית, או לנקוט בפעולות אחרות, כגון עיכוב הוצאת דוח הסקירה או פרישה מן ההתקשרות. לדוגמה, ההנהלה יכולה להציג מדידות רווחים חלופיות שיציגו באור חיובי יותר את התוצאות הכספיות מאשר

המידע הכספי לתקופות ביניים, ומדידות חלופיות אלו שזכות להבלטה יתרה, אינן מוגדרות בבירור או אינן מותאמות בבירור למידע הכספי לתקופות ביניים כך שהן מבלבלות ובאפשרותן להטעות.

37. **אם בא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר עניין הגורם לו לסבור כי המידע האחר כולל הצגה מוטעית מהותית של עובדה, עליו לדון בעניין עם דירקטוריון והנהלת הישות.** ייתכן כי בעת קריאת המידע האחר במטרה לזהות אי התאמות מהותיות, תבוא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר הצגה מוטעית מהותית לכאורה של עובדה (דהיינו, מידע, שאינו קשור לעניינים המופיעים במידע הכספי לתקופות ביניים, המצויין או מוצג באופן מוטעה). כאשר ידון בעניין עם דירקטוריון והנהלת הישות, רואה החשבון המבקר ישקול את תקפותו של המידע האחר ואת תשובות הדירקטוריון וההנהלה לבירוריו, ויבחן אם קיימים הבדלים לגיטימיים בשיקול הדעת או חילוקי דעות והאם עליו לבקש מן הדירקטוריון וההנהלה להיוועץ בצד שלישי מוסמך כדי לתקן (resolve) את ההצגה המוטעית של עובדה. אם דרוש תיקון כדי לתקן הצגה מוטעית מהותית של עובדה והדירקטוריון וההנהלה יסרבו לבצע את התיקון, רואה החשבון המבקר ישקול נקיטת פעולות נוספות מתאימות, כגון הודעה לדירקטוריון וקבלת ייעוץ משפטי.

תקשורת

38. **כאשר, כתוצאה מעריכת סקירת מידע כספי לתקופות ביניים, בא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר עניין הגורם לו לסבור כי יש צורך בהתאמה מהותית במידע הכספי לתקופות ביניים כדי**

שיהיה ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה, עליו לדווח עניין זה, בהקדם האפשרי, לדרג הניהולי המתאים.

39. כאשר, לפי שיקול דעתו של רואה החשבון המבקר, ההנהלה אינה מגיבה באופן מתאים תוך פרק זמן סביר, על רואה החשבון המבקר לייזע את הדירקטוריון. התקשורת תיעשה בהקדם האפשרי בעל פה או בכתב. החלטת רואה החשבון המבקר אם לתקשר בעל פה או בכתב תושפע מגורמים כגון אופיו, רגישותו וחשיבותו של העניין שיש לתקשר ועיתויה של תקשורת זו. אם המידע מתוקשר בעל פה, רואה החשבון המבקר יתעד את התקשורת.

40. כאשר, לפי שיקול דעתו של רואה החשבון המבקר, הדירקטוריון אינו מגיב באופן מתאים בתוך פרק זמן סביר, עליו לשקול:

(א) אם לתת דוח סקירה השונה מהנוסח האחיד; או

(ב) את האפשרות לפרוש מההתקשרות; וכן

(ג) את האפשרות להתפטר מהמינוי לבקר את הדוחות הכספיים השנתיים.

41. כאשר, כתוצאה מביצוע סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים, מגיע לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר עניין אשר גורם לו לסבור שקיימת תרמית או אי קיום הוראות חוק ורגולציה, על רואה החשבון המבקר לקיים תקשורת על כך מוקדם ככל הניתן עם הדירקטוריון ועם הגורמים הרלוונטיים בהנהלה*, אלא אם נאסר עליו לקיים תקשורת על פי הוראות חוק ורגולציה. הקביעה מיהם הגורמים עמם יש לקיים תקשורת מושפעת מהסבירות למעורבות של חבר בדירקטוריון או בהנהלה. רואה החשבון המבקר שוקל גם את ההשלכות של האמור על נוהלי הסקירה.

42. על רואה החשבון המבקר לדווח לדירקטוריון על עניינים רלוונטיים בתחום המימשל התאגידי (governance) העולים מהסקירה של המידע הכספי לתקופות ביניים. כתוצאה מעריכת סקירת המידע

* בישויות קטנות לעתים אותם גורמים (ולעתים אף אדם אחד בלבד) מכהנים הן בתפקיד בדירקטוריון והן בתפקיד בהנהלה (כגון בעלים-מנהל). במצב דברים כזה, רואה החשבון המבקר אינו נדרש לקיים את אותה תקשורת מספר פעמים עם אותם גורמים בתפקידם השונה.

הכספי לתקופות ביניים, ייתכן שרואה החשבון המבקר יודע לעניינים שלדעתו הינם חשובים וגם רלוונטיים לדירקטוריון בתחום הפיקוח על תהליך הדיווח הכספי והגילוי. רואה החשבון המבקר ידווח על עניינים כאלה לדירקטוריון.

דיווח על האופי, ההיקף ותוצאות הסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים

43. על רואה החשבון המבקר להוציא דוח בכתב שיכלול את המרכיבים שלהלן:

- (א) **כותרת מתאימה.**
- (ב) **נמען, כנדרש לפי נסיבות ההתקשרות.**
כאשר הישות הינה חברה העורכת באופן סדיר מידע כספי לתקופות ביניים שסקירתו נדרשת על פי הוראות חוק או רגולציה או על ידי בעלי מניות, דוח הסקירה יופנה אל בעלי המניות. מאידך, כאשר מידע כספי לתקופות ביניים נערך לצורך ספציפי (כגון צורך הקשור לעיסקה מהותית) ודירקטוריון החברה מבקש מרואה החשבון המבקר לסקור מידע זה, דוח הסקירה יופנה אל הדירקטוריון.
- (ג) **זיהוי המידע הכספי לתקופות ביניים שנסקר, לרבות ציון הכותרת של כל אחד מהדוחות הכלולים במערכת המלאה של הדוחות הכספיים או הדוחות הכספיים התמציתיים וכן התאריך והתקופה שאליהם מתייחס המידע הכספי.**
- (ד) **אם המידע הכספי לתקופות ביניים כולל מערכת מלאה של דוחות כספיים שנערכו בהתאם למסגרת דיווח כספי אשר נועדה להשיג הצגה נאותה, ציון שהדירקטוריון וההנהלה אחראים לעריכה ולהצגה הנאותה של המידע הכספי לתקופות ביניים בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה.**
- (ה) **בנסיבות אחרות, ציון שהדירקטוריון וההנהלה אחראים לעריכה ולהצגה של המידע הכספי לתקופות ביניים בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה.**
- (1ה) **כאשר המידע הכספי לתקופות ביניים ממלא גם אחר הוראות הגילוי לפי תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים**

ומיידיים), התש"ל-1970 - ציון שהדירקטוריון וההנהלה אחראים לעריכת המידע הכספי לתקופות ביניים לפי פרק ד' של תקנות אלו.

(ו) ציון שרואה החשבון המבקר אחראי להביע מסקנה על המידע הכספי לתקופות ביניים בהתבסס על הסקירה.

(ז) ציון שסקירת המידע הכספי לתקופות ביניים נערכה בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות", וכי סקירה כזאת מורכבת מעריכת בירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים.

(ח) ציון כי סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לרואה החשבון המבקר להשיג ביטחון שהוא ייודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת, וכי בהתאם לכך לא מובעת חוות דעת של ביקורת.

(ט) אם המידע הכספי לתקופות ביניים כולל מערכת מלאה של דוחות כספיים שנערכו בהתאם למסגרת דיווח כספי אשר נועדה להשיג הצגה נאותה, מסקנה באשר לשאלה אם בא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר דבר הגורם לו לסבור שהמידע הכספי לתקופות ביניים אינו משקף באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה (לרבות הפניה למסגרת הדיווח הכספי כאשר מסגרת זו איננה תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS));

(י) בנסיבות אחרות, מסקנה באשר לשאלה אם בא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר דבר הגורם לו לסבור שהמידע הכספי לתקופות ביניים אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה [לרבות הפניה למסגרת הדיווח הכספי כאשר זו איננה תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)].

(1) כאשר המידע הכספי לתקופות ביניים ממלא גם אחר הוראות הגילוי לפי תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970 - מסקנה [נוספת על זאת האמורה ב-(י) לעיל] באשר לשאלה אם בא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר דבר הגורם לו לסבור שהמידע הכספי לתקופות ביניים אינו ממלא, מכל הבחינות המהותיות, אחר הוראות הגילוי לפי פרק ד' של תקנות אלו (ראה פסקה אחרונה - פסקת מסקנה - בנספח 4.5).

דהיינו, מתווספת לדוח הסקירה פסקה אחרונה המתייחסת לכך שהמידע הכספי לתקופות ביניים ממלא אחר הוראות הגילוי לפי התקנות. הוספת פסקה זאת הינה בשל דרישת התקנות שדוח הסקירה יתייחס לכך שהמידע הכספי לתקופות ביניים ממלא אחר הוראות הגילוי לפי התקנות. ההתייחסות לעניין זה תיעשה בפסקה נפרדת (היינו, לא באותה פסקה המתייחסת לעריכת המידע הכספי לתקופות ביניים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 - וזאת כדי להגביר את המובנות והבהירות של המסקנה בדבר עריכת המידע הכספי לתקופות ביניים בהתאם לתקן החשבונאות הבינלאומי, כלפי כל קורא סביר של המידע הכספי לתקופות ביניים בארץ או מחוצה לה.

(יא) תאריך הדוח.

(יב) המקום במדינה (כגון העיר) שממנו פועל רואה החשבון המבקר.

(יג) חתימת רואה החשבון המבקר.

דוחות סקירה לדוגמה עם מסקנה לא מסוייגת מובאים בנספח 4 לתקן סקירה זה.

44. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

סטייה ממסגרת הדיווח הכספי המתאימה

45. על רואה החשבון המבקר להביע מסקנה מסוייגת או שלילית כאשר בא לתשומת ליבו דבר הגורם לו לסבור שנדרשת התאמה מהותית

**למידע הכספי לתקופות ביניים כדי שיהיה ערוך, מכל הבחינות
המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה.^(*)**

46. אם באו לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר דברים הגורמים לו לסבור שהמידע הכספי לתקופות ביניים מושפע מהותית, או עלול להיות מושפע מהותית, מסטייה ממסגרת הדיווח הכספי המתאימה, והדירקטוריון וההנהלה אינם מתקנים את המידע הכספי לתקופות הביניים, רואה החשבון המבקר יוציא דוח סקירה השונה מהנוסח האחיד. השינוי יתאר את אופי הסטייה וכן, אם הדבר בר-ביצוע, יבטא את השפעותיה על המידע הכספי לתקופות הביניים. אם המידע שרואה החשבון המבקר סבור כי הוא נחוץ לשם גילוי הולם לא נכלל במידע הכספי לתקופות הביניים, רואה החשבון המבקר יוציא דוח סקירה השונה מהנוסח האחיד וכן, אם הדבר בר-ביצוע, יכלול את המידע הנחוץ בדוח הסקירה. השינוי מהנוסח האחיד ייעשה, בדרך כלל, על ידי הוספת פסקת הסבר (לפני פסקת המסקנה) לדוח הסקירה והבעת מסקנה מסוייגת. דוחות סקירה לדוגמה עם מסקנה מסוייגת מובאים בנספח 5 לתקן סקירה זה.

47. כאשר השפעת הסטייה על המידע הכספי לתקופות ביניים הינה מהותית ונרחבת (pervasive) עד כדי כך שרואה החשבון המבקר מחליט (concludes) שמסקנה מסוייגת אינה מספקת כדי לבטא את האופי המטעה או החסר (incomplete) של המידע הכספי לתקופות ביניים, רואה החשבון המבקר יביע מסקנה שלילית. דוחות סקירה לדוגמה עם מסקנה שלילית מובאים בנספח 7 לתקן סקירה זה.

47א. סעיף 19 בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 קובע שאם מידע כספי לתקופות ביניים ערוך בהתאם לתקן האמור, יש לתת גילוי לעובדה זאת במידע הכספי. בנוסף, הסעיף הנ"ל קובע שאין לתאר מידע כספי לתקופות ביניים כמידע כספי הערוך בהתאם לתקנים, אלא אם כן הוא עומד בכל הדרישות של תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS).

לפיכך, אם במידע הכספי לתקופות ביניים לא נכלל מצג שלפיו המידע הכספי ערוך בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 - רואה החשבון המבקר לא יוציא על אותו מידע כספי דוח סקירה בנוסח האחיד המובא בנספחים 4.4 או 4.5 לתקן סקירה זה.

^(*) תקן חשבונאות 14 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות או תקן חשבונאות בינלאומי IAS 34, לפי העניין: להלן - מסגרת הדיווח הכספי המתאימה.

נכלל במידע הכספי לתקופות ביניים מצג כאמור אך בא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר דבר הגורם לו לסבור שהמידע הכספי אינו עומד, מכל הבחינות המהותיות, בכל הדרישות של תקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 – רואה החשבון המבקר לא יוציא על אותו מידע כספי, דוח סקירה בנוסח האחיד המובא בנספחים 4.4 או 4.5 לתקן סקירה זה.

47. כדי שדוח הסקירה יתייחס גם לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970 (להלן - התקנות), נדרש שבמידע הכספי לתקופות ביניים עצמו ייכלל מצג שלפיו המידע הכספי ממלא אחר הוראות הגילוי לפי פרק ד' של התקנות. אם במידע הכספי לתקופות ביניים לא נכלל מצג שלפיו המידע הכספי ממלא אחר הוראות הגילוי לפי פרק ד' של התקנות - רואה החשבון המבקר לא יוציא על אותו מידע כספי, דוח סקירה בנוסח האחיד המובא בנספח 4.5 לתקן סקירה זה.

נכלל במידע הכספי לתקופות ביניים מצג כאמור אך בא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר דבר הגורם לו לסבור שהמידע הכספי אינו ממלא, מכל הבחינות המהותיות, אחר הוראות הגילוי לפי הוראות פרק ד' של התקנות - רואה החשבון המבקר לא יוציא על אותו מידע כספי דוח סקירה בנוסח האחיד המובא בנספח 4.5 לתקן סקירה זה.

הגבלה על היקף הסקירה

48. הגבלה על היקף הסקירה מונעת, בדרך כלל, מרואה החשבון המבקר להשלים את הסקירה.

49. כאשר רואה החשבון המבקר אינו יכול להשלים את הסקירה, עליו להודיע, בכתב, לדרג הניהולי המתאים ולדירקטוריון את הסיבה שבגינה לא ניתן להשלים את הסקירה, וכן עליו לשקול אם ראוי להוציא דוח.

הגבלה על היקף הסקירה המוטלת על ידי הדירקטוריון או ההנהלה

50. רואה החשבון המבקר לא יקבל התקשרות לסקירת מידע כספי לתקופות ביניים, אם ידיעתו המקדמית בדבר נסיבות ההתקשרות מצביעה על כך שהוא לא יוכל להשלים את הסקירה בגלל שתהיה הגבלה על היקף הסקירה שתוטל על ידי הדירקטוריון או ההנהלה של הישות.

51. אם אחרי קבלת ההתקשרות מוטלת על ידי הדירקטוריון או ההנהלה הגבלה על היקף הסקירה, רואה החשבון המבקר יבקש הסרת הגבלה זאת. אם הדירקטוריון או ההנהלה יסרבו לעשות כן, רואה החשבון המבקר לא יוכל להשלים את הסקירה ולהביע מסקנה. במקרים כאלה, רואה החשבון המבקר ידווח בכתב, לדרג הניהולי המתאים ולדירקטוריון את הסיבה שבגינה לא ניתן להשלים את הסקירה. יחד עם זאת, אם בא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר דבר הגורם לו לסבור כי נחוצה התאמה מהותית במידע הכספי לתקופות ביניים כדי שהם יהיו ערוכים, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה, רואה החשבון המבקר יתקשר בנוגע לעניינים אלה בהתאם להנחיות בסעיפים 38 – 40 לעיל.

52. רואה החשבון המבקר ישקול גם את החובות (responsibilities) החוקיות והרגולטוריות, לרבות אם קיימת דרישה שהוא יוציא דוח. אם קיימת דרישה כזאת, רואה החשבון המבקר יימנע מהבעת מסקנה, ויציין בדוח הסקירה את הסיבה שבגינה לא ניתן להשלים את הסקירה. יחד עם זאת, אם בא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר דבר הגורם לו לסבור כי נחוצה התאמה מהותית במידע הכספי לתקופות ביניים כדי שהם יהיו ערוכים, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה, הוא ידווח גם על כך בדוח הסקירה.

הגבלות אחרות על היקף הסקירה

53. הגבלה על היקף הסקירה יכולה לקרות בשל נסיבות אחרות מאשר הגבלה המוטלת על ידי הדירקטוריון או ההנהלה. בנסיבות כאלו רואה החשבון המבקר לא יוכל, בדרך כלל, להשלים את הסקירה ולהביע מסקנה והוא יונחה על ידי האמור בסעיפים 51-52 לעיל. עם זאת, ייתכנו נסיבות נדירות שבהן ההגבלה על היקף עבודתו של רואה החשבון המבקר תהיה מצומצמת בבירור לעניין מסוים אחד או לכמה עניינים מסוימים אשר, למרות מהותיותם, לדעת רואה החשבון המבקר אין להם השפעה נרחבת על המידע הכספי לתקופות ביניים. בנסיבות כאלו, רואה החשבון המבקר יוציא דוח סקירה השונה מהנוסח האחיד בכך שיצוין בו כי פרט לעניין המתואר בפסקת הסבר (לפני פסקת המסקנה), הסקירה נערכה בהתאם לתקן סקירה זה, ובנוסף, פסקת המסקנה של רואה החשבון המבקר לא תהיה בנוסח האחיד. דוחות סקירה לדוגמה עם מסקנה מסוייגת מובאים בנספח 6 לתקן סקירה זה.

54. ייתכן שרואה החשבון המבקר הביע חוות דעת מסוייגת בביקורת הדוחות הכספיים השנתיים האחרונים בגלל הגבלה על ההיקף של אותה ביקורת. רואה החשבון המבקר ישקול אם אותה הגבלה עדיין קיימת, ואם כן, את ההשלכות על דוח הסקירה.

עסק חי ואי ודאויות משמעותיות

55. בנסיבות מסוימות, ניתן להוסיף לדוח הסקירה פיסקת הדגש עניין (הפניית תשומת לב) - מבלי שהדבר ישפיע על מסקנת רואה החשבון המבקר - כדי להדגיש עניין הנדון ביתר הרחבה בביאור במידע הכספי לתקופות ביניים. עדיף שפיסקה כזאת תיכלל לאחר פיסקת הבעת המסקנה והיא תאזכר, בדרך כלל, את העובדה שהמסקנה אינה מסוייגת בהקשר זה.

56. **אם במידע הכספי לתקופות ביניים ניתן גילוי הולם לאי ודאות בדבר יכולתה של החברה לפעול כעסק חי, על רואה החשבון המבקר להוסיף פיסקת הדגש עניין (הפניית תשומת לב) בדוח הסקירה כדי להדגיש אי ודאות מהותית הקשורה לאירוע או למצב שעלול ליצור ספק משמעותי לגבי יכולתה של הישות להמשיך כעסק חי.**

57. ייתכן שרואה החשבון המבקר כלל בדוח ביקורת או סקירה קודם שינוי מהנוסח האחיד על ידי הוספת פיסקת הדגש עניין (הפניית תשומת לב) כדי להדגיש אי ודאות מהותית הקשורה לאירוע או למצב שעלול ליצור ספק משמעותי לגבי יכולתה של הישות להמשיך כעסק חי. אם אי הוודאות המהותית עדיין קיימת ובמידע הכספי לתקופות ביניים ניתן גילוי הולם, רואה החשבון המבקר ישנה את הנוסח האחיד של דוח הסקירה על המידע הכספי לתקופות ביניים השוטפים על ידי הוספת פיסקה שתדגיש את אי הוודאות המהותית הנמשכת.

58. אם כתוצאה מבירורים או נוהלי סקירה אחרים באה לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר אי ודאות מהותית הקשורה לאירוע או למצב שעלול ליצור ספק משמעותי לגבי יכולתה של הישות להמשיך כעסק חי, ובמידע הכספי לתקופות ביניים ניתן גילוי הולם, רואה החשבון המבקר ישנה את הנוסח האחיד של דוח הסקירה על ידי הוספת פיסקת הדגש עניין (הפניית תשומת לב) בהקשר זה.

59. אם במידע הכספי לתקופות ביניים לא ניתן גילוי הולם לאי ודאות מהותית היוצרת (casts) ספק משמעותי לגבי יכולתה של הישות להמשיך כעסק חי, על רואה החשבון המבקר להביע מסקנה מסוייגת או שלילית, כפי שמתאים. על הדוח לכלול אזכור ספציפי של העובדה שקיימת אי ודאות מהותית כזאת.

60. על רואה החשבון המבקר לשקול שינוי של דוח הסקירה על ידי הוספת פיסקה שתדגיש אי ודאות משמעותית (בנוסף לעניין העסק החי) שבאה לתשומת ליבו, אשר פתרונה תלוי באירועים עתידיים ואשר יכולה להשפיע על המידע הכספי לתקופות ביניים.

פיסקת הדגש עניין (הפניית תשומת לב) והתייחסות לרואה חשבון מבקר קודם

60א. כאשר במידע הכספי לתקופת הביניים השוטפת נעשתה התאמה בדרך של הצגה מחדש (restatement) של מידע כספי שפורסם בעבר, על רואה החשבון המבקר להוסיף פסקת הדגש עניין (הפניית תשומת לב) בדוח הסקירה. דוגמה מובאת בנספח 8.

60ב. כאשר הדוחות הכספיים ההשוואתיים בוקרו ו/או נסקרו על ידי רואה חשבון מבקר קודם, אזי⁽¹⁴⁾ יינתן דוח סקירה של רואה החשבון המבקר הנוכחי ובו יצויין:

(1) שהדוחות הכספיים ההשוואתיים בוקרו ו/או נסקרו על-ידי רואה חשבון מבקר קודם;

(2) סוג דוח רואה החשבון המבקר ו/או דוח הסקירה שניתן על-ידי רואה החשבון המבקר הקודם, ואם היה בו שינוי מהנוסח האחיד⁽¹⁵⁾ - את הסיבות לכך; וכן

(3) תאריך דוח רואה החשבון המבקר הקודם או דוח הסקירה הקודם.

דוגמה מובאת בנספח 9.

⁽¹⁴⁾ האמור בסעיף זה אינו בא למנוע את האפשרות שרואה החשבון המבקר הנוכחי יבצע ביקורת גם לגבי הדוחות הכספיים ההשוואתיים ויחווה דעה גם עליהם.

⁽¹⁵⁾ לרבות פסקת הדגש עניין (הפניית תשומת לב) במקרה שאותה הפנייה תקפה גם לגבי הדוחות הכספיים של השנה השוטפת.

עניינים אחרים

61. תנאי ההתקשרות כוללים הסכמה של הדירקטוריון וההנהלה לכך שבכל מסמך המכיל מידע כספי לתקופות ביניים ומצויין בו שהמידע הכספי לתקופות ביניים נסקר על ידי רואה החשבון המבקר של הישות, ייכלל גם דוח הסקירה. אם הדירקטוריון וההנהלה לא יכללו את דוח הסקירה במסמך, רואה החשבון המבקר ישקול לפנות לייעוץ משפטי כדי להסתייע בקבלת החלטה בדבר הפעולות המתאימות בנסיבות העניין.
62. אם רואה החשבון המבקר הוציא דוח סקירה הכולל שינוי מהנוסח האחיד והדירקטוריון וההנהלה מפרסמים את המידע הכספי לתקופות ביניים מבלי לכלול את דוח הסקירה הכולל שינוי מהנוסח האחיד במסמך הכולל את המידע הכספי לתקופות ביניים, רואה החשבון המבקר ישקול לפנות לייעוץ משפטי כדי להסתייע בקבלת החלטה בדבר הפעולות המתאימות בנסיבות העניין, וכן את האפשרות להתפטר מהמינוי לבקר את הדוחות הכספיים השנתיים.
63. מידע כספי לתקופות ביניים המכיל דוחות כספיים תמציתיים אינו כולל בהכרח את כל המידע שהיה נכלל במערכת מלאה של דוחות כספיים, אלא עשוי להציג הסבר לאירועים ולשינויים שהם משמעותיים להבנה של השינויים במצב הכספי והתוצאות הכספיות של הישות מאז תאריך הדיווח השנתי. זאת בשל ההנחה שלמשתמשי המידע הכספי לתקופות ביניים תהיה גישה לדוחות הכספיים המבוקרים האחרונים, כמו במקרה של **יישומות הרשומות למסחר בבורסות לניירות ערך ישויות רשומות**. בנסיבות אחרות, רואה החשבון המבקר ידון עם הדירקטוריון וההנהלה בדבר הצורך לציין במידע הכספי לתקופות ביניים שיש לקרוא אותו יחד עם הדוחות הכספיים המבוקרים האחרונים. בהעדר ציון כזה, רואה החשבון המבקר ישקול אם המידע הכספי לתקופות ביניים ללא הפניה לדוחות הכספיים המבוקרים האחרונים הינו מטעה בנסיבות העניין, ואת ההשלכות על דוח הסקירה.

תיעוד

64. על רואה החשבון המבקר לתעד את הסקירה באופן מספיק ונאות כדי שיהווה בסיס למסקנתו ויספק ראיה לכך שהסקירה נערכה בהתאם לתקן סקירה זה ולדרישות חוקיות ורגולטוריות רלוונטיות. התיעוד יאפשר לרואה חשבון מנוסה שאין לו כל קשר קודם להתקשרות, להבין את האופי, העיתוי והיקף הבירורים שנערכו,

ונוהלי סקירה אנליטיים ואחרים שיושמו, המידע שהתקבל וכל עניין משמעותי שנבחן במהלך עריכת הסקירה, לרבות האופן בו יושבו עניינים אלה.

כניסה לתוקף

65. תקן זה חל על סקירות של מידע כספי לתקופות ביניים המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2019 או לאחר מכן.
- הפרסומים המקצועיים שחלו בעבר והמצוינים בסעיף 1 לעיל בטלים עם כניסתו לתוקף של תקן זה.
- 65א. ניתן ליישם תקן זה גם על סקירות של מידע כספי לתקופות ביניים המסתיימות לפני 31 בדצמבר 2019.

נספח 1

דוגמה למכתב התקשרות לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים

ניתן להשתמש במכתב שלהלן כדוגמה בהקשר לאמור בסעיפים 10-11 של תקן סקירה זה ויש צורך להתאימו בהתאם לדרישות ולנסיבות ספציפיות.

הדוגמה שלהלן מתייחסת לישות המאוגדת כתברה המדווחת לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), ומגישה דוחות תמציתיים⁽¹⁶⁾. כאשר ישות מדווחת לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP), שמות הדוחות הכספיים עשויים להיות שונים מאלה הנכללים בנספח זה. במקרה כזה, מכתב ההתקשרות יותאם על מנת לכלול את שמות הדוחות שנעשה בהם שימוש בפועל (כגון שמותיהם בנספח 4.1 להלן).

תאריך

לכבוד חברת אבגד בע"מ

באמצעות

שם _____
מנכ"ל

שם _____
יו"ר הדירקטוריון

כתובת _____

הנדון: סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים של שישה ושלשה חודשים
שיסתיימו ב- 30 ביוני 20X1

אנו שולחים מכתב זה כדי לאשר את הבנתנו ביחס לתנאים ולמטרות של התקשרותנו לסקירת המידע הכספי הכולל את הדוח התמציתי המאוחד על המצב הכספי של חברת אבגד בע"מ וחברות מאוחדות (להלן - החברה) ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על רווח או

⁽¹⁶⁾ במקרה שישות מגישה מערכת מלאה של דוחות כספיים, ולא דוחות תמציתיים, יש להתאים את מכתב ההתקשרות.

הפסד, הרווח הכולל⁽¹⁷⁾, השינויים בהון ותזרימי המזומנים לתקופות של שישה ושלושה חודשים שיסתיימו באותו תאריך.

סקירתנו תיערך בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות" במטרה לספק לנו בסיס לדיווח אם בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי לתקופות הביניים אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לציינו את מסגרת הדיווח הכספי המתאימה, לרבות הפניה למסגרת הדיווח הכספי כאשר זו איננה תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS). סקירה כזו מורכבת מברורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים, ואינה מחייבת, בדרך כלל, אימות של המידע שהתקבל. סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת ובהתאם לכך, לא נביע חוות דעת של ביקורת.

אנו מצפים כי הדוח שלנו על המידע הכספי לתקופות ביניים יהיה כדלקמן:

[יש לכלול את נוסח דוח הסקירה]

האחריות למידע הכספי לתקופות ביניים, לרבות גילוי הולם, היא של הדירקטוריון והנהלת החברה. האחריות כוללת תכנון, יישום ותחזוקה של בקרה פנימית בקשר לעריכה ולהצגה של המידע הכספי לתקופות ביניים שלא יכללו הצגה מוטעית מהותית, בין שמקורה בתרמית ובין שמקורה בטעות; בחירה ויישום של מדיניות חשבונאית הולמת; ועריכת אומדנים סבירים בחשבונאות בנסיבות העניין. כחלק מסקירתנו, נבקש הצהרות בכתב מאת הדירקטוריון והנהלה בנוגע למצגים שנעשו בקשר לסקירה. נבקש גם שבכל מסמך הכולל את המידע הכספי לתקופות ביניים בו יצוין כי המידע הכספי לתקופות ביניים נסקר, ייכלל גם הדוח שלנו.

סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים אינה מבטיחה שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. יתר על כן, לא ניתן להסתמך על ההתקשרות עימנו שתגלה אם קיימות תרמיות או

⁽¹⁷⁾ כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, במקום "רווח או הפסד, הרווח הכולל" יבוא "רווח או הפסד ורווח כולל אחר" (ר' סעיף 10A בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1).

**סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר
של הישות**

טעויות או פעולות בלתי חוקיות. יחד עם זאת, נודיעכם על כל העניינים המהותיים שיבואו לתשומת ליבנו.

אנו מצפים לשיתוף פעולה מלא עם הצוות שלכם ואנו מניחים כי הם יעמידו לרשותנו את כל הרשומות, התיעוד ומידע אחר שיתבקש בקשר לסקירתנו.

ניש לכלול כאן מידע נוסף בנוגע להסדרי שכר טרחה וחשבונות, כפי שמתאים. כמו כן, ניתן לכלול כאן התייחסות לכך שההתקשרות כפופה לדיני מדינת ישראל וכי מחלוקות כלשהן אשר תתעוררנה בהקשר להתקשרות ולמכתב ההתקשרות תהיינה נתונות לסמכות השיפוטית הבלעדית של בתי המשפט בישראל^[1]

מכתב התקשרות זה יהיה בתוקף עד להשלמת ביצוע השירותים הכלולים בו על ידינו וקבלת מלוא התמורה בגינם.

אנא חתמו והשיבו לנו את העותק המצורף של מכתב זה כדי לאשר שהוא מתאים להבנתכם את ההסדרים בקשר עם סקירתנו את הדוחות הכספיים.

מאושר מטעם חברת אבגד בע"מ על ידי

חתימה _____	חתימה _____
שם _____	שם _____
מנכ"ל _____	יו"ר הדירקטוריון _____
תאריך _____	תאריך _____

* ניתן לסכם במכתב ההתקשרות דרכים, שיקבעו מראש, להסדרת מחלוקות כגון בודרות במנגנון שיקבע בין הצדדים.

נספח 2

נהלים אנליטיים שרואה החשבון המבקר עשוי לשקול בעריכת סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים

דוגמאות לנהלים אנליטיים שרואה החשבון המבקר עשוי לשקול בעריכת סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים:

- השוואה של המידע הכספי לתקופת הביניים השוטפת עם המידע הכספי לתקופת הביניים הקודמת האחרונה, עם המידע הכספי לתקופת הביניים המקבילה בשנת הכספים הקודמת, עם המידע הכספי שהדירקטוריון והנהלה צפו (expected) בגין התקופה השוטפת ועם הדוחות הכספיים המבוקרים האחרונים.
- השוואה של המידע הכספי לתקופת הביניים השוטפת לתוצאות הצפויות, כגון תקציבים או תחזיות (לדוגמה, השוואה של תחשיבי מס והיחס בין ההפרשה למס הכנסה להכנסה לפני מס במידע הכספי לתקופת הביניים השוטפת למידע המקביל: (א) בתקציבים, תוך שימוש בשיעורים צפויים (ב) במידע כספי לתקופות קודמות).
- השוואה של המידע הכספי לתקופת הביניים השוטפת עם מידע לא כספי רלוונטי.
- השוואה של הסכומים שנרשמו בחשבונות או של יחסים שחשבו מתוך סכומים שנרשמו בחשבונות לתחזיות שפותחו על ידי רואה החשבון המבקר. רואה החשבון המבקר מפתח תחזיות כאלה על ידי זיהוי ויישום של יחסים שסביר שיתקיימו בהתבסס על הבנתו את הישות ואת הענף בו פועלת הישות.
- השוואה של היחסים ושל הנתונים הבולטים (אינדיקטורים) של תקופת הביניים השוטפת לאלה של יישויות אחרות באותו ענף.
- השוואה של יחסים בין סעיפים במידע הכספי לתקופת הביניים השוטפת ליחסים המקבילים במידע הכספי לתקופות ביניים קודמות. לדוגמה, הוצאות לסוגיהן כאחוז מהמכירות, נכסים לסוגיהם כאחוז מתוך סך כל הנכסים ואחוז השינוי במכירות לאחוז השינוי בחייבים.

- השוואה של נתונים שהופרדו (disaggregated) למרכיביהם. להלן דוגמאות לאופן בו ניתן להפריד נתונים למרכיביהם:
 - לפי תקופה. לדוגמה, הפרדת פריטי הכנסות או הוצאות לסכומים רבעוניים, חודשיים או שבועיים.
 - לפי קו ייצור או מקור ההכנסה.
 - לפי מיקום. לדוגמה, לפי מרכיבי הישות.
 - לפי הגורמים להם מיוחסת העיסקה. לדוגמה, הכנסות שנובעות ממתכננים, מאדריכלים או מאמנים.
 - לפי מספר מאפיינים של העיסקה. לדוגמה, מכירות לפי מוצר וחו"ש.

נספח 3

דוגמאות להצהרות בכתב

3.1 דוגמה של מכתב הצהרה של הדירקטוריון

המכתב שלהלן אינו מיועד לשמש כמכתב אחיד. הצהרות בכתב ישתנו מישות לישות ומתקופת ביניים אחת לבאה אחריה. דוגמה זו מניחה כי מסגרת הדיווח הכספי המתאימה היא תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)⁽¹⁸⁾, כי לא קיים ספק משמעותי בדבר יכולתה של הישות להמשיך כעסק חי, וכי לא קיימים חריגים להצהרות בכתב שהתבקשו. אם קיימים חריגים, יש צורך לערוך שינויים בהצהרות כדי לשקף את החריגים.

[נייר מכתבים של הישות]

(תאריך)

(אל רואה החשבון המבקר)

הנדון: סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו ב- 30 ביוני 20X1

פיסקאות פתיחה כאשר המידע הכספי לתקופות ביניים מכיל דוחות כספיים תמציתיים:

מכתב הצהרה זה ניתן בקשר לסקירתכם את הדוח התמציתי המאוחד על המצב הכספי של חברת אבגד בע"מ וחברות מאוחדות (להלן - החברה) ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על רווח או הפסד, הרווח הכולל⁽¹⁷⁾, השינויים בהון⁽¹⁹⁾ ותזרימי המזומנים, לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך, במטרה להביע מסקנה אם בא לתשומת ליבכם דבר הגורם לכם לסבור שהמידע הכספי

⁽¹⁸⁾ ככל שמסגרת הדיווח הכספי המתאימה שונה מתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), יש לבצע את ההתאמות המתחייבות. כך לדוגמה, שמות הדוחות עשויים להיות שונים מאלה המופיעים בנספח זה. במקרה כזה, ההצהרה בכתב תותאם לשמות הדוחות שנעשה בהם שימוש בפועל (כגון שמותיהם בנספח 4.1 להלן).

⁽¹⁹⁾ כאשר ישות מכינה דוחות כספיים לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) ומציגה דוחות רווח או הפסד ועודפים חלף הצגת דוחות על הרווח הכולל ודוחות על השינויים בהון העצמי (כמתאפשר לפי סעיף 8 לתקן חשבונאות מספר 34), אזי במקום "דוחות רווח או הפסד, הדוחות על הרווח הכולל, הדוחות על השינויים בהון העצמי" יבוא "דוחות רווח או הפסד ועודפים".

לתקופות ביניים אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) ^{(18),(20)}.

אנו מכירים באחריותנו לעריכה ולהצגה של המידע הכספי לתקופות ביניים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) ^{(18),(20)}.

ידוע לנו כי ערכתם את הסקירה בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". כן ידוע לנו כי סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לכם להשיג ביטחון שתיוודעו לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אתם מביעים חוות דעת של ביקורת.

פיסקאות פתיחה כאשר המידע הכספי לתקופות ביניים מכיל מערכת מלאה של דוחות כספיים שנערכו בהתאם למסגרת דיווח כספי שנועדה להשגת הצגה נאותה:

מכתב הצהרה זה ניתן בקשר לסקירתכם את הדוח המאוחד על המצב הכספי של חברת אבגד בע"מ וחברות מאוחדות (להלן - החברה) ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות המאוחדים על רווח או הפסד, הרווח הכולל⁽¹⁷⁾, השינויים בהון⁽¹⁹⁾ ותזרימי המזומנים, לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך, במטרה להביע מסקנה אם בא לתשומת ליבכם דבר הגורם לכם לסבור שהמידע הכספי לתקופות ביניים אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) ^{(18),(20)}.

אנו מכירים באחריותנו לעריכה ולהצגה של המידע הכספי לתקופות ביניים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) ^{(18),(20)}.

ידוע לנו כי ערכתם את הסקירה בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". כן ידוע לנו כי סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לכם להשיג ביטחון שתיוודעו לכל העניינים המשמעותיים שהיו

יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אתם מביעים חוות דעת של ביקורת.

אנו מאשרים, למיטב ידיעתנו ואמונתנו, את המצגים הבאים:

- המידע הכספי לתקופות ביניים הנ"ל נערך והוצג בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) [יש לעדכן את מסגרת הדיווח הכספי המתאימה].
- העמדנו לרשותכם את כל ספרי החשבונות והתייעוד התומך, ואת כל הפרוטוקולים של אסיפות בעלי המניות וישיבות הדירקטוריון [דהיינו, אלה שהתקיימו ב]ציינו תאריכים)].
- אין עסקאות מהותיות שלא נרשמו באופן נאות ברשומות החשבונאיות המהוות את בסיס המידע הכספי לתקופות ביניים.
- לא ידוע על אי קיום בפועל או אי קיום אפשרי של הוראות חוק ורגולציה שעלולה להיות להם השפעה מהותית על המידע הכספי לתקופות ביניים במקרה של אי קיום.
- אנו מכירים באחריותנו לתכנון וליישום של בקרה פנימית כדי למנוע ולגלות תרמיות וטעויות.
- לא ידוע לנו ולא התגלו בתקופת הדיווח או לאחריה עד לתאריך החתימה על המידע הכספי לתקופות הביניים, אירועים המעידים על קשיים אפשריים בהמשך פעילותה של החברה המעמידים בספק משמעותי את יכולתה להמשיך בפעילותה כעסק חי.
- גילינו לכם את כל העובדות המשמעותיות הקשורות לתרמיות ידועות או לחשדות לתרמיות שעלולות להשפיע על החברה.
- גילינו לכם את תוצאות ההערכה שלנו באשר לסיכונים לכך שעלולה להיות הצגה מוטעית מהותית במידע הכספי לתקופות ביניים כתוצאה מתרמית.
- אנו סבורים כי ההשפעות של הצגות מוטעות שלא תוקנו אשר רוכזו בטבלה המצורפת בזה אינן מהותיות, הן בנפרד והן במצטבר, ביחס למידע הכספי לתקופות ביניים בכללותו. רשימה של הצגות מוטעות שלא תוקנו מצורפת למכתב הצהרה זה.

- אנו מאשרים את שלמות המידע שנמסר לכם בנוגע לזיהוי הצדדים הקשורים.
- הנושאים הבאים נרשמו כיאות וכאשר נדרש, ניתן להם גילוי הולם במידע הכספי לתקופות ביניים:
 - עיסקאות עם צדדים קשורים, לרבות מכירות, רכישות, הלוואות, העברות, הסדרי שכירות וערבויות וסכומים לקבל מהם או סכומים שיש לשלם להם;
 - ערבויות, בין בכתב ובין בעל פה, בגינן יש לחברה התחייבויות תלויות;
 - הסכמים ואופציות לרכישה חוזרת של נכסים שנמכרו קודם לכן.

למיטב ידיעתנו ואמונתנו, לא התרחשו אירועים לאחר תקופת הדיווח ועד לתאריך מכתב זה העשויים לחייב התאמה במידע הכספי לתקופות ביניים הנ"ל או מתן גילוי בו.

[דירקטור (בעדיפות ליו"ר הדירקטוריון) שהוסמך לחתום בשם הדירקטוריון]

3.2 דוגמה של מכתב הצהרה של הגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות הכספיים⁽²¹⁾

המכתב שלהלן אינו מיועד לשמש כמכתב אחיד. הצהרות בכתב ישתנו מישות לישות ומתקופת ביניים אחת לבאה אחריה. דוגמה זו מניחה כי מסגרת הדיווח הכספי המתאימה היא תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)⁽¹⁸⁾, כי לא קיים ספק משמעותי בדבר יכולתה של הישות להמשיך כעסק חי, וכי לא קיימים חריגים להצהרות בכתב שהתבקשו. אם קיימים חריגים, יש צורך לערוך שינויים בהצהרות בכתב כדי לשקף את החריגים.

[נייר מכתבים של הישות]

⁽²¹⁾ הגדרת "הגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות הכספיים" מופיעה בסעיף 34 לתקן זה.

(אל רואה החשבון המבקר) (תאריך)

הנדון: סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו ב- 30 ביוני 20X1

פיסקאות פתיחה כאשר המידע הכספי לתקופות ביניים מכיל דוחות כספיים תמציתיים:

מכתב הצהרה זה ניתן בקשר לסקירתכם את הדוח התמציתי המאוחד על המצב הכספי של חברת אבגד בע"מ וחברות מאוחדות (להלן - החברה) ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על רווח או הפסד, הרווח הכולל⁽¹⁷⁾, השינויים בהון⁽¹⁹⁾ ותזרימי המזומנים, לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך, במטרה להביע מסקנה אם בא לתשומת ליבכם דבר הגורם לכם לסבור שהמידע הכספי לתקופות ביניים אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)^{(18),(20)}.

אנו מכירים באחריותנו לעריכה ולהצגה של המידע הכספי לתקופות ביניים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)^{(18),(20)}.

ידוע לנו כי ערכתם את הסקירה בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". כן ידוע לנו כי סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לכם להשיג ביטחון שתיוודעו לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אתם מביעים חוות דעת של ביקורת.

פיסקאות פתיחה כאשר המידע הכספי לתקופות ביניים מכיל מערכת מלאה של דוחות כספיים שנערכו בהתאם למסגרת דיווח כספי שנועדה להשגת הצגה נאותה:

מכתב הצהרה זה ניתן בקשר לסקירתכם את הדוח המאוחד על המצב הכספי של חברת אבגד בע"מ וחברות מאוחדות (להלן - החברה) ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות המאוחדים על רווח או הפסד, הרווח הכולל⁽¹⁷⁾, השינויים בהון⁽¹⁹⁾ ותזרימי המזומנים, לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך, במטרה להביע מסקנה אם בא לתשומת ליבכם דבר הגורם לכם לסבור שהמידע הכספי לתקופות ביניים אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)^{(18),(20)}.

אנו מכירים באחריותנו לעריכה ולהצגה של המידע הכספי לתקופות ביניים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)^{(18),(20)}.

ידוע לנו כי ערכתם את הסקירה בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". כן ידוע לנו כי סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לכם להשיג ביטחון שתיוודעו לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אתם מביעים חוות דעת של ביקורת.

אנו מאשרים, למיטב ידיעתנו ואמונתנו, את המצגים הבאים:

- המידע הכספי לתקופות ביניים הנ"ל נערך והוצג בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) [יש לעדכן את מסגרת הדיווח הכספי המתאימה].
- העמדנו לרשותכם את כל ספרי החשבונות והתייעוד התומך, ואת כל הפרוטוקולים של אסיפות בעלי המניות וישיבות הדירקטוריון [דהיינו, אלה שהתקיימו ב(ציינו תאריכים)]. דוחות לרשות ניירות ערך, לרשם החברות, לבורסה לניירות ערך ודוחות המבקר הפנימי.
- אין עסקאות, יתרות, ואירועים מהותיים שלא נרשמו ולא קיבלו ביטוי נאות ברשומות החשבונאיות המהוות את בסיס המידע הכספי לתקופות ביניים.
- לא ידוע על אי קיום בפועל או אי קיום אפשרי של הוראות חוק ורגולציה שעלולה להיות להם השפעה מהותית על המידע הכספי לתקופות ביניים במקרה של אי קיום.
- אנו מכירים באחריותנו לתכנון וליישום של בקרה פנימית כדי למנוע ולגלות תרמיות וטעויות.
- לא ידוע לנו ולא התגלו בתקופת הדיווח או לאחריה עד לתאריך החתימה על המידע הכספי לתקופות ביניים, אירועים המעידים על קשיים אפשריים בהמשך פעילותה של החברה המעמידים בספק משמעותי את יכולתה להמשיך בפעילותה כעסק חי.
- גילינו לכם את כל העובדות המשמעותיות הקשורות לתרמיות ידועות או לחשדות לתרמיות שעלולות להשפיע על החברה.
- גילינו לכם את תוצאות ההערכה שלנו באשר לסיכונים לכך שעלולה להיות הצגה מוטעית מהותית במידע הכספי לתקופות ביניים כתוצאה מתרמית.

- אנו סבורים כי ההשפעות של הצגות מוטעות שלא תוקנו אשר רוכזו בטבלה המצורפת בזה אינן מהותיות, הן בנפרד והן במצטבר, ביחס למידע הכספי לתקופות ביניים בכללותו. רשימה של הצגות מוטעות שלא תוקנו מצורפת למכתב הצהרה זה.
- אנו מאשרים את שלמות המידע שנמסר לכם בנוגע לזיהוי הצדדים הקשורים.
- הנושאים הבאים נרשמו כיאות וכאשר נדרש, ניתן להם גילוי הולם במידע הכספי לתקופות ביניים:
 - עיסקאות עם צדדים קשורים, לרבות מכירות, רכישות, הלוואות, העברות, הסדרי שכירות וערבויות וסכומים לקבל מהם או סכומים שיש לשלם להם;
 - ערבויות, בין בכתב ובין בעל פה, בגינן יש לחברה התחייבויות תלויות;
 - הסכמים ואופציות לרכישה חוזרת של נכסים שנמכרו קודם לכן.
- ההצגה והגילוי של שווים ההוגן של נכסים והתחייבויות הם בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) [יש לעדכן את מסגרת הדיווח הכספי המתאימה]. ההנחות שנעשה בהן שימוש משקפות את הכוונה והיכולת שלנו לנקוט בקווי פעולה ספציפיים מטעם החברה, בהקשר למדידה או גילוי של השווי ההוגן.
- אין לנו כל תוכניות או כוונות שעלולות להשפיע מהותית על שווים בספרים או סיווגם של הנכסים וההתחייבויות המשתקפים במידע הכספי לתקופות ביניים.
- אין לנו כל תוכניות לנטוש קווי ייצור או תוכניות או כוונות אחרות שכתוצאה מהן ייווצר מלאי עודף או מלאי מת, וכן אין מלאי המוצג בערך הגבוה מערך המימוש שלו.
- לחברה בעלות נאותה על כל נכסיה ואין עיקולים או שעבודים על נכסי החברה.
- כל ההתחייבויות, בפועל או תלויות, נרשמו או ניתן להן גילוי, לפי הנדרש.

- [הוסיפו כל הצהרה נוספת הקשורה לתקני חשבונאות חדשים המיושמים לראשונה ושיקלו כל הצהרה נוספת הנדרשת על ידי תקן ביקורת חדש - הרלוונטיים למידע הכספי לתקופות ביניים].

למיטב ידיעתנו ואמונתנו, לא התרחשו אירועים לאחר תקופת הדיווח ועד לתאריך מכתב זה העשויים לחייב התאמה במידע הכספי לתקופות ביניים הנ"ל או מתן גילוי בו.

[הצהרה בכתב זו, תיחתם על ידי הגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות הכספיים⁽¹⁹⁾].

[יו"ר דירקטוריון]

[שם המנהל הכללי ותארו]

[שם נושא המשרה הבכיר ביותר בתחום הכספים ותארו]

נספח 4

דוגמאות לדוחות סקירה על מידע כספי לתקופות ביניים [ראו סעיפים 43 (ט) ו-43 (י)]

הדוגמאות מתייחסות לחברה העורכת באופן סדיר מידע כספי לתקופות ביניים שסקירתו נדרשת על פי הוראות חוק או רגולציה או על ידי בעלי מניות

4.1 הנוסח האחיד של דוח סקירה על מידע כספי הכולל מערכת מלאה של דוחות כספיים לתקופות ביניים מאוחדים - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ וחברות מאוחדות (להלן - החברה), הכולל את הדוח המאוחד על המצב הכספי ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות המאוחדים על רווח או הפסד, הרווח הכולל⁽²²⁾, השינויים בהון העצמי⁽²³⁾ ותזרימי המזומנים, לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון וההנהלה אחראים לעריכה ולהצגה נאותה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל. אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____% בהתאמה, מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות

⁽²²⁾ כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, המלים "רווח או הפסד" תימחקנה.

⁽²³⁾ כאשר ישות מכינה דוחות כספיים לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) ומציגה דוחות רווח או הפסד ועודפים חלף הצגת דוחות על הרווח הכולל ודוחות על השינויים בהון העצמי (כמתאפשר לפי סעיף 8 לתקן חשבונאות מספר 34), אזי במקום "דוחות רווח או הפסד, הדוחות על הרווח הכולל, הדוחות על השינויים בהון העצמי" יבוא "דוחות רווח או הפסד ועודפים".

הביניים של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

מסקנה

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו משקף באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה ליום 30 ביוני 20X1 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהון העצמי, ותזרימי המזומנים של החברה לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

4.2 הנוסח האחיד של דוח סקירה על מידע כספי הכולל מערכת מלאה של דוחות כספיים לתקופות ביניים מאוחדים - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ וחברות מאוחדות (להלן - החברה) הכולל את הדוח המאוחד על המצב הכספי ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות המאוחדים על הרווח או הפסד, הרווח הכולל⁽²⁴⁾, השינויים בהון ותזרימי המזומנים, לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון וההנהלה אחראים לעריכה ולהצגה נאותה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS). אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה, מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופת הביניים של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

⁽²⁴⁾ כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, במקום "רווח או הפסד, הרווח הכולל" יבוא "רווח או הפסד ורווח כולל אחר" (ר' סעיף 10A בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1).

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבידור, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

מסקנה

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו משקף באופן נאות בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה ליום 30 ביוני 20X1 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהון, ותזרימי המזומנים של החברה לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

4.3 הנוסח האחיד של דוח סקירה על מידע כספי הכולל מידע כספי לתקופות ביניים תמציתי מאוחד - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ וחברות מאוחדות (להלן - החברה), הכולל את הדוח התמציתי המאוחד על המצב הכספי ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על רווח או הפסד, הרווח הכולל⁽²⁾, השינויים בהון העצמי^(2,3) ותזרימי המזומנים לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון וההנהלה אחראים לעריכה ולהצגה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות 14 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות "דיווח כספי לתקופות ביניים". אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה, מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

⁽²²⁾ כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, המלים "רווח או הפסד" תימחקנה.

⁽²³⁾ כאשר ישות מכינה דוחות כספיים לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) ומציגה דוחות רווח או הפסד ועודפים חלף הצגת דוחות על הרווח הכולל ודוחות על השינויים בהון העצמי (כמתאפשר לפי סעיף 8 לתקן חשבונאות מספר 34), אזי במקום "דוחות רווח או הפסד, הדוחות על הרווח הכולל, הדוחות על השינויים בהון העצמי" יבוא "דוחות רווח או הפסד ועודפים".

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

מסקנה

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבונאות 14 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

4.4 הנוסח האחיד של דוח סקירה על מידע כספי הכולל מידע כספי לתקופות ביניים תמציתי מאוחד - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ וחברות מאוחדות (להלן - החברה), הכולל את הדוח התמציתי המאוחד על המצב הכספי ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על הרווח או הפסד, הרווח הכולל⁽²⁴⁾, השינויים בהון ותזרימי המזומנים לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון וההנהלה אחראים לעריכה ולהצגה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 "דיווח כספי לתקופות ביניים". אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה, מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבידורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה

⁽²⁴⁾ כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, במקום "רווח או הפסד, הרווח הכולל" יבוא "רווח או הפסד ורווח כולל אחר" (ר' סעיף 10A בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1).

סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר
של הישות

מצומצמות בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

מסקנה

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

4.5 הנוסח האחיד של דוח סקירה על מידע כספי הכולל מידע כספי לתקופות ביניים תמציתי מאוחד - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 והמידע הכספי לתקופות ביניים נערך גם לפי תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ וחברות מאוחדות (להלן - החברה), הכולל את הדוח התמציתי המאוחד על המצב הכספי ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על הרווח או הפסד, הרווח הכולל⁽²⁴⁾, השינויים בהון ותזרימי המזומנים לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון וההנהלה אחראים לעריכה ולהצגה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 "דיווח כספי לתקופות ביניים", וכן הם אחראים לעריכת מידע כספי לתקופות ביניים אלה לפי פרק ד' של תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970. אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה, מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

⁽²⁴⁾ כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, במקום "רווח או הפסד, הרווח הכולל" יבוא "רווח או הפסד ורווח כולל אחר" (ר' סעיף 10A בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1).

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

מסקנה

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34.

בנוסף לאמור בפסקה הקודמת, בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ממלא, מכל הבחינות המהותיות, אחר הוראות הגילוי לפי פרק ד' של תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל - 1970.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

4.6. הנוסח האחיד של דוח סקירה של רואה חשבון מבקר על מידע כספי לתקופות ביניים של רשות מקומית

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר למנהל/ת אגף בכיר לביקורת ברשויות המקומיות והממונה על החשבונות במשרד הפנים על הדוחות הכספיים של [שם הרשות המקומית]

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של [שם הרשות המקומית] הכולל את המאזן התמציתי ליום 30 ביוני 20XX ואת הדוחות התמציתיים על תקבולים ותשלומים של התקציב הרגיל ושל התקציב הבלתי הרגיל לתקופה של שישה חודשים שהסתיימה באותו תאריך. ראש הרשות המקומית וגזבר הרשות המקומית אחראים להכנה ולהצגה של מידע כספי לתקופת ביניים זו על בסיס שיטת המזומנים המתוקנת בהתאם להנחיות הממונה על החשבונות במשרד הפנים בדבר עריכת דוחות כספיים ברשויות מקומיות ותקנות הרשויות המקומיות (הנהלת חשבונות), תשמ"ח-1988 (להלן ביחד "ההנחיות"). ההנחיות האמורות מהוות מסגרת דיווח כספי לרשויות מקומיות השונה מכללי חשבונאות מקובלים בישראל. אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופת ביניים זו בהתבסס על סקירתנו.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם בעלי תפקידים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג בטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

מסקנה

בהתבסס על סקירתנו, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם להנחיות.

[שם העיר או המקום], [תאריך] [חתימת רואה החשבון המבקר]

נספח 5

**דוגמאות לדוחות סקירה עם מסקנה מסוייגת בשל סטייה
ממסגרת הדיווח הכספי המתאימה
[ראו סעיפים 43 (ט) ו-43 (י)]**

**הדוגמאות מתייחסות לחברה העורכת באופן סדיר מידע כספי
לתקופות ביניים שסקירתו נדרשת על פי הוראות חוק או רגולציה
או על ידי בעלי מניות**

**5.1 דוח סקירה עם מסקנה מסוייגת על מידע כספי הכולל מערכת
מלאה של דוחות כספיים לתקופות ביניים מאוחדים -
כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים
בישראל**

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ וחברות מאוחדות (להלן - החברה), הכולל את הדוח המאוחד על המצב הכספי ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות המאוחדים על רווח או הפסד, הרווח הכולל⁽²²⁾, השינויים בהון העצמי⁽²³⁾ ותזרימי המזומנים, לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון וההנהלה אחראים לעריכה ולהצגה נאותה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל. אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____%

⁽²²⁾ כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, המלים "רווח או הפסד" תימחקנה.

⁽²³⁾ כאשר ישות מכינה דוחות כספיים לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) ומציגה דוחות רווח או הפסד ועודפים חלף הצגת דוחות על הרווח הכולל ודוחות על השינויים בהון העצמי (כמתאפשר לפי סעיף 8 לתקן חשבונאות מספר 34), אזי במקום "דוחות רווח או הפסד, הדוחות על הרווח הכולל, הדוחות על השינויים בהון העצמי" יבוא "דוחות רווח או הפסד ועודפים".

וכ-____%, בהתאמה מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום ניהולי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה המסוייגת

בהתבסס על מידע שנמסר לנו על ידי הדירקטוריון וההנהלה, לא נכללה במידע הכספי הפרשה לירידת ערך של הרכוש הקבוע שלדעתנו יש לעשותה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל. מידע זה מצביע על כך כי אילו היתה נכללת הפרשה כאמור ליום 30 ביוני 20X1, הרכוש הקבוע היה קטן ב____ ש"ח, והרווח הנקי והרווח למניה היו קטנים ב____ ש"ח, _____ ש"ח, _____ ש"ח ו____ ש"ח, בהתאמה לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

מסקנה מסוייגת

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, פרט לעניין המתואר בפיסקה הקודמת, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו משקף באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה ליום 30 ביוני 20X1 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהון העצמי, ותזרימי המזומנים של החברה לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

[שם העיר או המקום], [תאריך] [חתימת רואה החשבון המבקר]

5.2 דוח סקירה עם מסקנה מסוייגת על מידע כספי הכולל מערכת מלאה של דוחות כספיים לתקופות ביניים מאוחדים - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ וחברות מאוחדות (להלן - החברה), הכולל את הדוח המאוחד על המצב הכספי ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות המאוחדים על הרווח או הפסד, הרווח הכולל⁽²⁴⁾, השינויים בהון ותזרימי המזומנים, לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון וההנהלה אחראים לעריכה ולהצגה נאותה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS). אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

⁽²⁴⁾ כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, במקום "רווח או הפסד, הרווח הכולל" יבוא "רווח או הפסד ורווח כולל אחר" (ר' סעיף 10A בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1).

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה המסוייגת

בהתבסס על מידע שנמסר לנו על ידי הדירקטוריון וההנהלה, לא נכללו ברכוש הקבוע ובהתחייבויות לזמן ארוך, התחייבויות חכירה מסוימות שאנו סבורים כי יש להוונן בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS). מידע זה מצביע על כך שאם התחייבויות חכירה אלה היו מהוונות ליום 30 ביוני 20X1, הרכוש הקבוע היה גדל ב_____ ש"ח, ההתחייבויות לזמן ארוך ב_____ ש"ח והרווח הנקי והרווח למניה היו גדלים (קטנים) ב_____ ש"ח, _____ ש"ח ו_____ ש"ח, בהתאמה לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

מסקנה מסוייגת

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, פרט לעניין המתואר בפיסקה הקודמת, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו משקף באופן נאות בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה ליום 30 ביוני 20X1 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהון, ותזרימי המזומנים של החברה לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

5.3 דוח סקירה עם מסקנה מסוייגת על מידע כספי הכולל מידע כספי לתקופות ביניים תמציתי מאוחד - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ וחברות מאוחדות (להלן - החברה), הכולל את הדוח התמציתי המאוחד על המצב הכספי ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על רווח או הפסד, הרווח הכולל⁽²⁾, השינויים בהון העצמי^(2,3) ותזרימי המזומנים לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון והנהלה אחראים לעריכה ולהצגה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות 14 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות "דיווח כספי לתקופות ביניים". אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

⁽²⁾ כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, המלים "רווח או הפסד" תימחקנה.

⁽³⁾ כאשר ישויות מכינה דוחות כספיים לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) ומציגה דוחות רווח או הפסד ועודפים חלף הצגת דוחות על הרווח הכולל ודוחות על השינויים בהון העצמי (כמתאפשר לפי סעיף 8 לתקן חשבונאות מספר 34), אזי במקום "דוחות רווח או הפסד, הדוחות על הרווח הכולל, הדוחות על השינויים בהון העצמי" יבוא "דוחות רווח או הפסד ועודפים".

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה המסוייגת

בהתבסס על מידע שנמסר לנו על ידי הדירקטוריון וההנהלה, לא נכללה במידע הכספי הפרשה לירידת ערך הרכוש הקבוע שלדעתנו יש לעשותה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל. מידע זה מצביע על כך כי אילו היתה נכללת הפרשה כאמור ליום 30 ביוני 20X1, הרכוש הקבוע היה קטן ב_____ ש"ח והרווח הנקי והרווח למניה היו קטנים ב_____ ש"ח, _____ ש"ח, _____ ש"ח ו_____ ש"ח, בהתאמה לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

מסקנה מסוייגת

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, פרט לעניין המתואר בפיסקה הקודמת, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבונאות 14 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

5.4 דוח סקירה עם מסקנה מסוייגת על מידע כספי הכולל מידע כספי לתקופות ביניים תמציתי מאוחד - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ וחברות מאוחדות (להלן - החברה), הכולל את הדוח התמציתי המאוחד על המצב הכספי ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על הרווח או הפסד, הרווח הכולל⁽²⁴⁾, השינויים בהון ותזרימי המזומנים לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון והנהלה אחראים לעריכה ולהצגה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 "דיווח כספי לתקופות ביניים". אחרייתנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

⁽²⁴⁾ כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, במקום "רווח או הפסד, הרווח הכולל" יבוא "רווח או הפסד ורווח כולל אחר" (ר' סעיף 10A בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1).

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה המסוייגת

בהתבסס על מידע שנמסר לנו על ידי הדירקטוריון וההנהלה, לא נכללו ברכוש הקבוע ובהתחייבויות לזמן ארוך, התחייבויות חכירה מסוימות שאנו סבורים כי יש להווןן בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים. מידע זה מצביע על כך שאם התחייבויות חכירה אלה היו מהוונות ליום 30 ביוני 20X1, הרכוש הקבוע היה גדל ב _____ ש"ח, ההתחייבויות לזמן ארוך ב _____ ש"ח והרווח הנקי והרווח למניה היו גדלים (קטנים) ב _____ ש"ח, _____ ש"ח, _____ ש"ח ו _____ ש"ח, בהתאמה, לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

מסקנה מסוייגת

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, פרט לעניין המתואר בפיסקה הקודמת, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

5.5 דוח סקירה עם מסקנה מסוייגת על מידע כספי הכולל מידע כספי לתקופות ביניים תמציתי מאוחד - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 והמידע הכספי לתקופות ביניים נערך גם לפי תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ וחברות מאוחדות (להלן - החברה), הכולל את הדוח התמציתי המאוחד על המצב הכספי ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על הרווח או הפסד, הרווח הכולל⁽²⁴⁾, השינויים בהון ותזרימי המזומנים לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון וההנהלה אחראים לעריכה ולהצגה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 "דיווח כספי לתקופות ביניים", וכן הם אחראים לעריכת מידע כספי לתקופות ביניים אלה לפי פרק ד' של תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970. אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה, מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

⁽²⁴⁾ כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, במקום "רווח או הפסד, הרווח הכולל" יבוא "רווח או הפסד ורווח כולל אחר" (ר' סעיף 10A בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1).

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה המסוייגת

בהתבסס על מידע שנמסר לנו על ידי הדירקטוריון וההנהלה, לא נכללו ברכוש הקבוע ובהתחייבויות לזמן ארוך, התחייבויות חכירה מסוימות שאנו סבורים כי יש להוונן בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים ולתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל - 1970. מידע זה מצביע על כך שאם התחייבויות חכירה אלה היו מהוונות ליום 30 ביוני 20X1, הרכוש הקבוע היה גדל ב _____ ש"ח, ההתחייבויות לזמן ארוך ב _____ ש"ח והרווח הנקי והרווח למניה היו גדלים (קטנים) ב _____ ש"ח, _____ ש"ח, _____ ש"ח ו _____ ש"ח, בהתאמה, לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

מסקנה מסוייגת

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, פרט לעניין המתואר בפיסקה הקודמת, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34.

בנוסף לאמור בפיסקה הקודמת, בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, פרט לעניין המתואר בפיסקת הבסיס למסקנה המסוייגת, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ממלא, מכל הבחינות המהותיות, אחר הוראות הגילוי לפי פרק ד' של תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

נספח 6

דוגמאות לדוחות סקירה עם מסקנה מסוייגת בשל הגבלה על היקף הסקירה שלא הוטלה על ידי הדירקטוריון או ההנהלה [ראו סעיפים 43 (ט) ו-43 (י)]

הדוגמאות מתייחסות לחברה העורכת באופן סדיר מידע כספי לתקופות ביניים שסקירתו נדרשת על פי הוראות חוק או רגולציה או על ידי בעלי מניות

6.1 דוח סקירה עם מסקנה מסוייגת על מידע כספי הכולל מערכת מלאה של דוחות כספיים לתקופות ביניים מאוחדים - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ וחברות מאוחדות (להלן - החברה), הכולל את הדוח המאוחד על המצב הכספי ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות המאוחדים על רווח או הפסד, הרווח הכולל⁽²²⁾, השינויים בהון העצמי⁽²³⁾ ותזרימי המזומנים, לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון וההנהלה אחראים לעריכה ולהצגה נאותה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל. אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה

⁽²²⁾ כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, המלים "רווח או הפסד" תימחקנה.

⁽²³⁾ כאשר ישות מכינה דוחות כספיים לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) ומציגה דוחות רווח או הפסד ועודפים חלף הצגת דוחות על הרווח הכולל ודוחות על השינויים בהון העצמי (כמתאפשר לפי סעיף 8 לתקן חשבונאות מספר 34), אזי במקום "דוחות רווח או הפסד, הדוחות על הרווח הכולל, הדוחות על השינויים בהון העצמי" יבוא "דוחות רווח או הפסד ועודפים".

ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

היקף הסקירה

פרט למוסבר בפיסקה הבאה, ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניוודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחווים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה המסוייגת

כתוצאה משריפה שאירעה במשרד של סניף ב (תאריך) שהשמידה את רשומות החייבים, לא יכולנו להשלים את סקירתנו על חייבים בסך _____ ש"ח הכלולים במידע הכספי הנ"ל. החברה נמצאת בתהליך של שחזור רשומות אלה ואינה בטוחה אם רשומות אלה יתמכו בסכום הנקוב לעיל ובהפרשה לחובות מסופקים המתייחסת אליו. לו היינו יכולים להשלים את סקירתנו בעניין החייבים, ייתכן שהיו באים לתשומת ליבנו עניינים המצביעים על כך שנחוצות התאמות במידע הכספי הנ"ל.

מסקנה מסוייגת

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, פרט להתאמות במידע הכספי הנ"ל שייתכן והיינו יכולים להיוודע להן לולא המצב המתואר בפיסקה הקודמת, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו משקף באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה ליום 30 ביוני 20X1 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהון העצמי, ותזרימי המזומנים של החברה לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

6.2 דוח סקירה עם מסקנה מסוייגת על מידע כספי הכולל מערכת מלאה של דוחות כספיים לתקופות ביניים מאוחדים - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ וחברות מאוחדות (להלן - החברה), הכולל את הדוח המאוחד על המצב הכספי ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות המאוחדים על הרווח או הפסד, הרווח הכולל⁽²⁴⁾ השינויים בהון ותזרימי המזומנים, לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון וההנהלה אחראים לעריכה ולהצגה נאותה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS). אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

⁽²⁴⁾ כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, במקום "רווח או הפסד, הרווח הכולל" יבוא "רווח או הפסד ורווח כולל אחר" (ר' סעיף 10A בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1).

היקף הסקירה

פרט למוסבר בפיסקה הבאה, ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניוודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה המסוייגת

כתוצאה משריפה שאירעה במשרד של סניף ב (תאריך) שהשמידה את רשומות החייבים, לא יכולנו להשלים את סקירתנו על חייבים בסך _____ ש"ח הכלולים במידע הכספי הנ"ל. החברה נמצאת בתהליך של שחזור רשומות אלה ואינה בטוחה אם רשומות אלה יתמכו בסכום הנקוב לעיל ובהפרשה לחובות מסופקים המתייחסת אליו. לו היינו יכולים להשלים את סקירתנו בעניין החייבים, ייתכן שהיו באים לתשומת ליבנו עניינים המצביעים על כך שנחוצות התאמות במידע הכספי הנ"ל.

מסקנה מסוייגת

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, פרט להתאמות במידע הכספי הנ"ל שייתכן והיינו יכולים להיוודע להן לולא המצב המתואר בפיסקה הקודמת, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו משקף באופן נאות בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה ליום 30 ביוני 20X1 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהון, ותזרימי המזומנים של החברה לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

6.3 דוח סקירה עם מסקנה מסוייגת על מידע כספי הכולל מידע כספי לתקופות ביניים תמציתי מאוחד - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ וחברות מאוחדות (להלן - החברה), הכולל את הדוח על המצב הכספי התמציתי המאוחד ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על רווח או הפסד, הרווח הכולל⁽²⁾, השינויים בהון העצמי^(2,3) ותזרימי המזומנים לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון והנהלה אחראים לעריכה ולהצגה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות 14 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות "דיווח כספי לתקופות ביניים". אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

⁽²²⁾ כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, המלים "רווח או הפסד" תימחקנה (ר' סעיף 61 בתקן חשבונאות מספר 34).
⁽²³⁾ אם השינויים היחידים בהון העצמי במהלך התקופות שלגביהן מוצגים הדוחות הכספיים נבעו מרווח או הפסד, הכרזה של דיבידנדים, תיקון טעויות תקופות קודמות ושינויים במדיניות החשבונאית, הישות רשאית להציג דוח רווח או הפסד ועודפים יחיד במקום דוח על הרווח הכולל ודוח על השינויים בהון העצמי – ראה סעיף 8 לתקן חשבונאות מס' 34 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

היקף הסקירה

פרט למוסבר בפיסקה הבאה, ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניוודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה המסוייגת

כתוצאה משריפה שאירעה במשרד של סניף ב (תאריד) שהשמידה את רשומות החייבים, לא יכולנו להשלים את סקירתנו על חייבים בסך _____ ש"ח הכלולים במידע הכספי הנ"ל. החברה נמצאת בתהליך של שחזור רשומות אלה ואינה בטוחה אם רשומות אלה יתמכו בסכום הנקוב לעיל ובהפרשה לחובות מסופקים המתייחסת אליו. לו היינו יכולים להשלים את סקירתנו בעניין החייבים, ייתכן שהיו באים לתשומת ליבנו עניינים המצביעים על כך שנחוצות התאמות במידע הכספי הנ"ל.

מסקנה מסוייגת

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, פרט להתאמות במידע הכספי הנ"ל שייתכן והיינו יכולים להיוודע להן לולא המצב המתואר בפיסקה הקודמת, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבונאות 14 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריד]

6.4 דוח סקירה עם מסקנה מסוייגת על מידע כספי הכולל מידע כספי לתקופות ביניים תמציתי מאוחד - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ וחברות מאוחדות (להלן - החברה), הכולל את הדוח התמציתי המאוחד על המצב הכספי ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על הרווח או הפסד, הרווח הכולל⁽²⁴⁾, השינויים בהון ותזרימי המזומנים לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון והנהלה אחראים לעריכה ולהצגה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 "דיווח כספי לתקופות ביניים". אחרייתנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

⁽²⁴⁾ כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, במקום "רווח או הפסד, הרווח הכולל" יבוא "רווח או הפסד ורווח כולל אחר" (ר' סעיף 10A בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1).

היקף הסקירה

פרט למוסבר בפיסקה הבאה, ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניוודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה המסוייגת

כתוצאה משריפה שאירעה במשרד של סניף ב (תאריך) שהשמידה את רשומות החייבים, לא יכולנו להשלים את סקירתנו על חייבים בסך _____ ש"ח הכלולים במידע הכספי הנ"ל. החברה נמצאת בתהליך של שחזור רשומות אלה ואינה בטוחה אם רשומות אלה יתמכו בסכום הנקוב לעיל ובהפרשה לחובות מסופקים המתייחסת אליו. לו היינו יכולים להשלים את סקירתנו בעניין החייבים, ייתכן שהיו באים לתשומת ליבנו עניינים המצביעים על כך שנחוצות התאמות במידע הכספי הנ"ל.

מסקנה מסוייגת

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, פרט להתאמות במידע הכספי הנ"ל שייתכן והיינו יכולים להיוודע להן לולא המצב המתואר בפיסקה הקודמת, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

6.5 דוח סקירה עם מסקנה מסוייגת על מידע כספי הכולל מידע כספי לתקופות ביניים תמציתי מאוחד - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 והמידע הכספי לתקופות ביניים נערך גם לפי תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ וחברות מאוחדות (להלן - החברה), הכולל את הדוח התמציתי המאוחד על המצב הכספי ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על הרווח או הפסד, הרווח הכולל⁽²⁴⁾, השינויים בהון ותזרימי המזומנים לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון וההנהלה אחראים לעריכה ולהצגה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 "דיווח כספי לתקופות ביניים", וכן הם אחראים לעריכת מידע כספי לתקופות ביניים אלה לפי פרק ד' של תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970. אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

⁽²⁴⁾ כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, במקום "רווח או הפסד, הרווח הכולל" יבוא "רווח או הפסד ורווח כולל אחר" (ר' סעיף 10A בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1).

היקף הסקירה

פרט למוסבר בפיסקה הבאה, ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניוודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה המסוייגת

כתוצאה משריפה שאירעה במשרד של סניף ב (תאריך) שהשמידה את רשומות החיובים, לא יכולנו להשלים את סקירתנו על חיובים בסך _____ ש"ח הכלולים במידע הכספי הנ"ל. החברה נמצאת בתהליך של שחזור רשומות אלה ואינה בטוחה אם רשומות אלה יתמכו בסכום הנקוב לעיל ובהפרשה לחובות מסופקים המתייחסת אליו. לו היינו יכולים להשלים את סקירתנו בעניין החיובים, ייתכן שהיו באים לתשומת ליבנו עניינים המצביעים על כך שנחוצות התאמות במידע הכספי הנ"ל.

מסקנה מסוייגת

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, פרט להתאמות המידע הכספי הנ"ל שייתכן והיינו יכולים להיוודע להן לולא המצב המתואר בפיסקה הקודמת לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34.

בנוסף לאמור בפיסקה הקודמת, בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, פרט להתאמות במידע הכספי הנ"ל שייתכן והיינו יכולים להיוודע להן לולא המצב המתואר בפיסקת הבסיס למסקנה המסוייגת, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ממלא, מכל הבחינות המהותיות, אחר הוראות הגילוי לפי פרק ד' של תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970.

[שם העיר או המקום], [תאריך] [חתימת רואה החשבון המבקר]

נספח 7

**דוגמאות לדוחות סקירה עם מסקנה שלילית בשל סטייה
ממסגרת הדיווח הכספי המתאימה
[ראו סעיפים 43 (ט) ו-43 (י)]**

**7.1 דוח סקירה עם מסקנה שלילית על מידע כספי הכולל מערכת
מלאה של דוחות כספיים לתקופות ביניים - כאשר הדיווח
הכספי הינו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל**

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של _____ (להלן - החברה), הכולל את הדוח על המצב הכספי ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות על רווח או הפסד, הרווח הכולל⁽²²⁾, השינויים בהון העצמי⁽²³⁾ ותזרימי המזומנים, לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון וההנהלה של החברה אחראים לעריכה ולהצגה נאותה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל. אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני

⁽²²⁾ כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, המלים "רווח או הפסד" תימחקנה (ר' סעיף 61 בתקן חשבונאות מספר 34).
⁽²³⁾ אם השינויים היחידים בהון העצמי במהלך התקופות שלגביהן מוצגים הדוחות הכספיים נבעו מרווח או הפסד, הכרזה של דיבידנדים, תיקון טעויות תקופות קודמות ושינויים במדיניות החשבונאית, הישות רשאית להציג דוח רווח או הפסד ועודפים יחיד במקום דוח על הרווח הכולל ודוח על השינויים בהון העצמי – ראה סעיף 8 לתקן חשבונאות מס' 34 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה השלילית

החל מיום _____ 20X1 הפסיקה החברה לאחד את דוחותיהן הכספיים של החברות המאוחדות שלה, מאחר והחברה סבורה כי האיחוד הוא בלתי הולם עקב קיומן של זכויות מהותיות חדשות שאינן מקנות שליטה. אנו סבורים, כי בנסיבות העניין היעדר האיחוד אינו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל. לו היו נערכים דוחות כספיים מאוחדים, כל הסעיפים במידע הכספי לתקופות הביניים היו שונים באופן מהותי.

המסקנה השלילית

סקירתנו מצביעה על כך שמאחר והשקעת החברה בחברות המאוחדות לא נכללה על בסיס מאוחד, כפי שתואר בפסקה הקודמת, המידע הכספי הנייל אינו משקף באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה ליום 30 ביוני 20X1 ואת תוצאות הפעולות, השינויים בהון העצמי, ותזרימי המזומנים שלה לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

**7.2 דוח סקירה עם מסקנה שלילית על מידע כספי הכולל מערכת
מלאה של דוחות כספיים לתקופות ביניים - כאשר הדיווח הכספי
הינו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)**

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של _____ (להלן - החברה), הכולל את הדוח על המצב הכספי ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות על הרווח הכולל⁽²⁴⁾, השינויים בהון ותזרימי המזומנים, לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון והנהלה של החברה אחראים לעריכה ולהצגה נאותה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS). אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבידור, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה השלילית

החל מיום _____ 20X1 הפסיקה החברה לאחד את דוחותיהן הכספיים של החברות המאוחדות שלה, מאחר והחברה סבורה כי האיחוד הוא בלתי הולם עקב קיומן של זכויות מהותיות חדשות שאינן מקנות שליטה. אנו סבורים, כי בנסיבות העניין היעדר האיחוד אינו בהתאם לתקני דיווח כספי

⁽²⁴⁾ כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, במקום "רווח או הפסד, הרווח הכולל" יבוא "רווח או הפסד ורווח כולל אחר" (ר' סעיף 10A בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1).

**סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר
של הישות**

בינלאומיים (IFRS). לו היו נערכים דוחות כספיים מאוחדים, כל הסעיפים במידע הכספי לתקופות הביניים היו שונים באופן מהותי.

המסקנה השלילית

סקירתנו מצביעה על כך שמאחר והשקעת החברה בחברות המאוחדות לא נכללה על בסיס מאוחד, כפי שתואר בפיסקה הקודמת, המידע הכספי הנ"ל אינו משקף באופן נאות בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה ליום 30 ביוני 20X1 ואת תוצאות הפעולות, השינויים בהון, ותזרימי המזומנים שלה לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

[שם העיר או המקום], [תאריך] [חתימת רואה החשבון המבקר]

7.3 דוח סקירה עם מסקנה שלילית על מידע כספי הכולל מידע כספי לתקופות ביניים תמציתי - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של _____ (להלן - החברה), הכולל את הדוח התמציתי על המצב הכספי ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים על רווח או הפסד, הרווח הכולל⁽²²⁾, השינויים בהון העצמי⁽²³⁾ ותזרימי המזומנים לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון והנהלה של החברה אחראים לעריכה ולהצגה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות 14 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות "דיווח כספי לתקופות ביניים". אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה השלילית

⁽²²⁾ כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, המלים "רווח או הפסד" תימחקנה (ר' סעיף 61 בתקן חשבונאות מספר 34).
⁽²³⁾ אם השינויים היחידים בהון העצמי במהלך התקופות שלגביהן מוצגים הדוחות הכספיים נבעו מרווח או הפסד, הכרזה של דיבידנדים, תיקון טעויות תקופות קודמות ושינויים במדיניות החשבונאית, הישות רשאית להציג דוח רווח או הפסד ועודפים יחיד במקום דוח על הרווח הכולל ודוח על השינויים בהון העצמי – ראה סעיף 8 לתקן חשבונאות מס' 34 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

החל מיום _____ 20X1 הפסיקה החברה לאחד את דוחותיהן הכספיים של החברות המאוחדות שלה, מאחר והחברה סבורה כי בנסיבות העניין היעדר האיחוד אינו בהתאם כי האיחוד הוא בלתי הולם עקב קיומן של זכויות מהותיות חדשות שאינן מקנות שליטה. דבר זה הינו בניגוד לכללי חשבונאות מקובלים בישראל. לו היו נערכים דוחות כספיים מאוחדים, כל הסעיפים במידע הכספי לתקופות הביניים היו שונים באופן מהותי.

המסקנה השלילית

סקירתנו מצביעה על כך שמאחר והשקעת החברה בחברות המאוחדות לא נכללה על בסיס מאוחד, כפי שתואר בפיסקה הקודמת, המידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבונאות 14 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

7.4 דוח סקירה עם מסקנה שלילית על מידע כספי הכולל מידע כספי לתקופות ביניים תמציתי - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של _____ (להלן - החברה), הכולל את הדוח התמציתי על המצב הכספי ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים על הרווח או הפסד, הרווח הכולל⁽²⁴⁾, השינויים בהון ותזרימי המזומנים לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון וההנהלה של החברה אחראים לעריכה ולהצגה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 "דיווח כספי לתקופות ביניים". אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

⁽²⁴⁾ כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, במקום "רווח או הפסד, הרווח הכולל" יבוא "רווח או הפסד ורווח כולל אחר" (ר' סעיף 10A בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1).

הבסיס למסקנה השלילית

החל מיום _____ 20X1 הפסיקה החברה לאחד את דוחותיהן הכספיים של החברות המאוחדות שלה, מאחר והחברה סבורה כי האיחוד הוא בלתי הולם עקב קיומן של זכויות מהותיות חדשות שאינן מקנות שליטה. אנו סבורים, כי בנסיבות העניין היעדר האיחוד אינו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים. לו היו נערכים דוחות כספיים מאוחדים, כל הסעיפים במידע הכספי לתקופות הביניים היו שונים באופן מהותי.

המסקנה השלילית

סקירתנו מצביעה על כך שמאחר והשקעת החברה בחברות המאוחדות לא נכללה על בסיס מאוחד, כפי שתואר בפסקה הקודמת, המידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

7.5 דוח סקירה עם מסקנה שלילית על מידע כספי הכולל מידע כספי לתקופות ביניים תמציתי - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 והמידע הכספי לתקופות ביניים נערך גם לפי תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של _____ (להלן - החברה), הכולל את הדוח התמציתי על המצב הכספי ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים על הרווח או הפסד, הרווח הכולל⁽²⁴⁾ השינויים בהון ותזרימי המזומנים לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון וההנהלה של החברה אחראים לעריכה ולהצגה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 "דיווח כספי לתקופות ביניים", וכן הם אחראים לעריכת מידע כספי לתקופות ביניים אלה לפי פרק ד' של תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970. אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבידוקים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

⁽²⁴⁾ כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, במקום "רווח או הפסד, הרווח הכולל" יבוא "רווח או הפסד ורווח כולל אחר" (ר' סעיף 10A בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1).

הבסיס למסקנה השלילית

החל מיום _____ 20X1 הפסיקה החברה לאחד את דוחותיהן הכספיים של החברות המאוחדות שלה, מאחר והחברה סבורה כי האיחוד הוא בלתי הולם עקב קיומן של זכויות מהותיות חדשות שאינן מקנות שליטה. אנו סבורים, כי בנסיבות העניין היעדר האיחוד אינו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים. לו היו נערכים דוחות כספיים מאוחדים, כל הסעיפים במידע הכספי לתקופות הביניים היו שונים באופן מהותי.

המסקנה השלילית

סקירתנו מצביעה על כך שמאחר והשקעת החברה בחברות המאוחדות לא נכללה על בסיס מאוחד, כפי שתואר בפיסקה הקודמת, המידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34.

בנוסף לאמור בפיסקה הקודמת, סקירתנו מצביעה על כך שמאחר והשקעת החברה בחברות המאוחדות לא נכללה על בסיס מאוחד, כפי שתואר בפיסקת הבסיס למסקנה השלילית, המידע הכספי הנ"ל אינו ממלא, מכל הבחינות המהותיות, אחר הוראות הגילוי לפי פרק ד' של תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

נספח 8

דוגמה לדוח סקירה עם פיסקת הדגש עניין (הפניית תשומת לב) על מידע כספי לתקופות ביניים תמציתי מאוחד - בשל התאמה בדרך של הצגה מחדש (restatement) של הדוחות הכספיים ביניים תמציתיים המאוחדים השוטפים או ההשוואתיים - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 והמידע הכספי לתקופת ביניים נערך גם לפי תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970

הדוגמה מתייחסת לחברה העורכת באופן סדיר מידע כספי לתקופות ביניים שסקירתו נדרשת על פי הוראות חוק או רגולציה או על ידי בעלי מניות

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ וחברות מאוחדות (להלן - החברה), הכולל את הדוח התמציתי המאוחד על המצב הכספי ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על רווח או הפסד, הרווח הכולל⁽²⁴⁾, השינויים בהון ותזרימי המזומנים לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון וההנהלה אחראים לעריכה ולהצגה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 "דיווח כספי לתקופות ביניים", וכן הם אחראים לעריכת מידע כספי לתקופות ביניים אלה לפי פרק ד' של תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970. אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה, מכלל הכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופת

⁽²⁴⁾ כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, במקום "רווח או הפסד, הרווח הכולל" יבוא "רווח או הפסד ורווח כולל אחר" (ר' סעיף 10A בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1).

הביניים התמציתית של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

מסקנה

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34.

בנוסף לאמור בפיסקה הקודמת, בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ממלא, מכל הבחינות המהותיות, אחר הוראות הגילוי לפי פרק ד' של תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל - 1970.

פיסקת הדגש עניין (הפניית תשומת לב)

מבלי לסייג את מסקנתנו הנ"ל, אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בביאור למידע הכספי הנ"ל בדבר התאמה בדרך של הצגה מחדש (restatement) של הדוחות הכספיים ביניים תמציתיים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X0^(*) ולתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך, על מנת לשקף בהם למפרע את השפעת תיקון הטעות ב[תיאור רלוונטי של ההתאמות שהוכנסו]. סקרנו גם את ההתאמות המתוארות

(*) במקרים בהם הדוח השוטף מוצג מחדש על מנת לתקן בו את מספרי התקופה השוטפת ולא את מספרי ההשוואה, התאריך יותאם על פי הנסיבות.

**סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר
של הישות**

לעיל, אשר יושמו כדי להציג מחדש את הדוחות הכספיים ליום 30 ביוני 20X0 ולתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. התאמות אלה הינן באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא להביע מסקנה על התאמות אלו בהתבסס על סקירתנו. בהתאם לכך, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור כי התאמות אלו אינן נאותות.

[שם העיר או המקום], [תאריך] [חתימת רואה החשבון המבקר]

נספח 9

דוח סקירה שניתן על ידי רואה החשבון המבקר כאשר רואה החשבון המבקר לא ביקר את הדוחות הכספיים השנתיים האחרונים ולא סקר דוחות ביניים קודמים והדיווח הכספי הינו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 והמידע הכספי לתקופת ביניים נערך גם לפי תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970.

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ וחברות מאוחדות (להלן - החברה), הכולל את הדוח התמציתי על המצב הכספי ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים על רווח או הפסד, הרווח הכולל⁽²⁴⁾, השינויים בהון ותזרימי המזומנים לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון וההנהלה אחראים לעריכת ולהצגה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 "דיווח כספי לתקופות ביניים", וכן הם אחראים לעריכת מידע כספי לתקופות ביניים אלה לפי פרק ד' של תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970. אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

הדוחות הכספיים השנתיים המאוחדים של החברה ליום 31 בדצמבר 20X0 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך והמידע הכספי ביניים תמציתי המאוחד ליום 30 ביוני 20X0 ולתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך, בוקרו ונסקרו, בהתאמה, על ידי רואי חשבון מבקרים אחרים אשר הדוחות שלהם עליהם מיום XXX ו-YYY, בהתאמה, כללו חוות דעת בלתי מסוייגת ומסקנה בלתי מסוייגת, בהתאמה.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופת הביניים התמציתי של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____% בהתאמה, מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של _____

⁽²⁴⁾ כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, במקום "רווח או הפסד, הרווח הכולל" יבוא "רווח או הפסד ורווח כולל אחר" (ר' סעיף 10A בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1).

שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופת הביניים התמציתי של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבידור, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נוהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

מסקנה

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34.

בנוסף לאמור בפסקה הקודמת, בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ממלא, מכל הבחינות המהותיות, אחר הוראות הגילוי לפי פרק ד' של תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל - 1970.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]