



חוזר 2223 / 5-2002

י"ט טבת, תשס"ב
3 ינואר, 2002

חברות וחברים יקרים,

גילוי דעת 72

ב ד ב ר

דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד

במצורף לחוזר זה, מובא גילוי דעת מסי 72 בדבר דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד. גילוי דעת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 4.11.2001 ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיה מהימים 27.11.2001 ו-19.12.2001 ופירסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 2 בינואר 2002.

כמצוין בגילוי הדעת, הנוסח האחיד החדש שנקבע בו יחול לגבי דוחות כספיים שתאריך המאזן האחרון הכלול בהם הוא 31 בדצמבר 2001 או לאחר מכן ושתאריך דוח רואה החשבון המבקר המתייחס אליהם הוא 15.2.2002 או לאחר מכן.

ניתן לתייק את גילוי הדעת במדריך לחבר, כךך ב' חלק ג', הכולל תקני ביקורת ונוהלי ביקורת.

בברכת חברים,

מנחם רהב, רו"ח
מזכיר כבוד

לשכת רואי חשבון בישראל

גילוי דעת מס' 72

ב ד ב ר

דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי^(*) מהנוסח האחיד

תוכן העניינים

סעיפים	הקדמה
-	מבוא
7 - 1	סוגי דוחות רואה חשבון מבקר
8	דוח רואה חשבון מבקר לפי הנוסח האחיד
9	דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד
20 - 10	עניינים שאינם משפיעים על חוות דעתו של המבקר - הפניית תשומת לב
16 - 10	עניינים המשפיעים על חוות דעתו של המבקר
20 - 17	חוות דעת מסוייגת
18 - 17	חוות דעת שלילית
19	הימנעויות מחוות דעת
20	חוות דעת לגבי פריטים מסוימים בדוחות הכספיים
21	תוכן וניסוחן של הסתייגות, חוות דעת שלילית או הימנעות מחוות דעת
22	ביאורים לדוחות הכספיים
23	חובותיו המקצועיות של המבקר כלפי הנהלת החברה וחבריה בעת קיום נסיבות המחייבות הסתייגות, חוות דעת שלילית, או הימנעות
26 - 24	ביטולים
26	תיקונים עקיפים בגילויי דעת אחרים
28 - 27	תחילה
29	נספח - הדגמות שנועדו לסייע ביישום גילוי הדעת (אינו מהווה חלק מגילוי הדעת)

^(*) גילוי דעת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 4.11.2001 ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיה מהימים 27.11.2001 ו-19.12.2001 ופירסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 2.1.2002.

הקדמה

(1) גילויי דעת 49 ו-54 בדבר "הסתייגויות והימנעויות בדוח מבקר החשבונות" שפורסמו בשנים 1989 ו-1991 בהתאמה, קבעו את הכללים לשינוי אפשרי מהנוסח האחיד של דוח רואה החשבון המבקר, בנסיבות משתנות.

(2) מאז פרסומם של גילויי הדעת כאמור, פרסם גילוי דעת 71 בדבר "הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר" אשר קבע מתכונת עדכנית של דוח רואה חשבון מבקר השונה מזו שהיתה קיימת עת פרסומו גילויי דעת 49 ו-54.

כמו כן, פרסם תקן האיפ"ק בנושא בגירסה מתוקנת:

ISA - 700: "THE AUDITOR'S REPORT ON FINANCIAL STATEMENTS"

(3) פרסום גילוי דעת 71 ותקן האיפ"ק (גירסה מתוקנת) יחד עם הניסיון הרב שנצבר ביישומם של גילויי הדעת 49 ו-54, הצריך את עידכונם.

להלן עיקרי העידכונים:

א. כאשר בדוחות הכספיים לשנת הדיווח השוטפת נעשתה הצגה מחדש (RESTATEMENT), של דוחות כספיים של שנים קודמות, יוסיף המבקר בדוח שלו פיסקת הפניית תשומת לב לכך. פיסקת הפניית תשומת לב זו נדרשת רק בדוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים שבהם השנה בה נעשתה ההצגה מחדש הינה שנת הדיווח השוטפת.

ב. במקרה בו חוות הדעת על אחד מהדוחות הכספיים המוצגים לתקופת דיווח קודמת שונה מחוות הדעת שהתפרסמה בעבר - על המבקר לציין זאת ולפרט את הנימוקים לכך בפיסקת הפניית תשומת לב;

ג. במקרה של הימנעות:

(1) המילה "ביקרנו" שבתחילת פיסקת המבוא תוחלף במלים "נתבקשנו לבקר" והמשפט האחרון בפיסקה זו ("אחריותנו היא לחוות דיעה...") - יושמט.
(2) פיסקת ההיקף (תיאור מהות הביקורת) - תושמט או ייערכו בה שינויים.

ד. הדוגמאות המובאות בנספח הותאמו לשינויים כאמור.

מבוא

1. תקנים 11-14 מתקני הביקורת והדיווח קובעים:
"11. דוח המבקר יציין כי:
(1) בדיקתו של רואה החשבון נערכה לפי תקני הביקורת המקובלים;
(2) הדין וחשבון הכספי משקף באופן נאות בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים את מצב העסקים ליום המאזן ואת תוצאות הפעולות לתקופה שנסתיימה באותו תאריך.
12. אם אין באפשרותו של רואה החשבון לדווח כאמור בתקן מסי 11 יסתייג או יימנע לפי המקרה.
13. הדין וחשבון הכספי ייחשב כערוך תוך יישום עקיב של כללי החשבונאות בתקופה המבוקרת ביחס לתקופת החשבון שקדמה לה, אלא אם כן יצויין במפורש אחרת בדוח המבקר, למעט המקרים בהם מסכים המבקר לשינוי ובדוח הכספי ניתן גילוי נאות של השינוי ושל השפעתו.
14. מידת הגילוי בהצגת הנתונים בדין וחשבון הכספי תיחשב כנאותה, אלא אם יצויין במפורש אחרת בדוח המבקר".
 2. "דוחות כספיים" משמעותם בגילוי דעת זה: מאזן, דוח רווח והפסד, דוח על השינויים בהון העצמי, דוח על תזרימי המזומנים וכן הביאורים המצורפים אליהם (הן כל דוח בפני עצמו והן כל הדוחות כמקשה אחת), ובנפרד לגבי כל תקופת דיווח הכלולה בדוחות הכספיים.
 3. מטרת הדיווח של המבקר היא להביע דיעה על כל אחד מהדוחות הכספיים המתייחס לכל תקופה מדווחת מוצגת. לכן, כאשר הנסיבות מחייבות זאת, אפשר שהמבקר ייתן חוות דעת מסוייגת, או שלילית, או יימנע ממתן חוות דעת או יכלול פיסקת הפניית תשומת לב, לגבי אחד או יותר מהדוחות הכספיים לתקופה אחת או יותר וחוות דעת שונה לגבי יתר הדוחות הכספיים.
 4. על המבקר להפעיל שיקול דעת כדי להחליט, אם יש צורך להסתייג בחוות דעתו על דוחות כספיים שביקר, לתת חוות דעת שלילית עליהם או להימנע ממתן חוות דעת עליהם.
- מטרת גילוי דעת זה היא להבהיר את יישומו של תקן 12 מתקני הביקורת והדיווח ולקבוע קווים מנחים לקבלת החלטה בנושאים דלהלן:

- 4.1 סוגי דוחות רואה חשבון מבקר הסוטים מהנוסח האחד ;
- 4.2 זיהוי הנסיבות העלולות לחייב את המבקר להסתייג, לתת חוות דעת שלילית או להימנע ;
- 4.3 קביעת הצורה והתוכן של הסתייגות, חוות דעת שלילית או הימנעות.
5. גילוי דעת זה, בנוסח הניתן כאן, מתייחס לדיווח על דוחות כספיים של חברות בע"מ אולם, הוא חל גם בשינויים המתחייבים, על דיווח על דוחות כספיים של כל גוף מדווח אחר.
6. אין גילוי הדעת מחייב לגבי סכומים, פריטים או עניינים שבנסיבות המקרה אינם מהותיים. קביעת המהותיות של עניין, שממנו מבקש המבקר להסתייג, לתת חוות דעת שלילית או להימנע, נתונה לשיקול דעתו של המבקר. הגורם העיקרי בשיקול זה הוא ההשפעה, או ההשפעה האפשרית, שיש לעניין הנדון במונחים כספיים על הדוחות הכספיים. עם זאת, אין מהותיות נקבעת רק בהתחשב בגודל הסכום שבו מדובר. על המבקר לשקול את מהותיות הנושא גם בשים לב לחשיבות שיש לנושא מבחינת המשתמש המצוי בדוחות הכספיים המבקש לקבל החלטות על סמך דוחות אלה.
7. דוח רואה החשבון המבקר חייב למלא אחר דרישות חוק רואי חשבון, התשט"ו-1955 ותקנותיו, חוק החברות, התשנ"ט-1999 ותקנותיו, חוקים ותקנות אחרים ודרישות של רשויות מוסמכות אחרות, לפי העניין, וכן אחר דרישות נוספות, שמצאו את ביטויין בהנחיות המקצועיות, שפורסמו על ידי לשכת רואי חשבון בישראל.

סוגי דוחות רואה חשבון מבקר

8. דוח רואה חשבון מבקר יכול לכלול אחד מאלה :
- 8.1 דוח רואה חשבון מבקר לפי הנוסח האחד ;
- 8.2 דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד :
- 8.2.1 במקרים שאינם משפיעים על חוות דעתו של המבקר (א) הפניית תשומת לב.
- 8.2.2 במקרים המשפיעים על חוות דעתו של המבקר (א) חוות דעת מסוייגת ;
- (ב) חוות דעת שלילית, או
- (ג) הימנעות מחוות דעת.

דוח רואה חשבון מבקר לפי הנוסח האחד

9. הנוסח האחד של דוח רואה חשבון מבקר, הממלא אחר הדרישות הני"ל, כולל חמישה מרכיבים: פיסקת מבוא, פיסקת היקף (תיאור מהות הביקורת), פיסקת חוות הדעת, תוספות לנוסח האחד ופיסקת ציון בסיס הדיווח בדוחות הכספיים.

המבקר יוכל לתת חוות דעת בלתי מסוייגת, אם ביצע את בדיקתו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים, ותוצאות בדיקתו הניחו את דעתו כי הדוחות הכספיים ערוכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, תוך יישום עקיב של כללים אלה, וניתן בהם גילוי נאות. במקרה זה תהיה חוות דעתו "חוות דעת בלתי מסוייגת", לאמור: דוח שבו הוא מחווה דעתו, ללא הסתייגות, כי הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה, את תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה.

דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד

עניינים שאינם משפיעים על חוות דעתו של המבקר - הפניית תשומת לב

10. לעיתים, מוצא המבקר לנכון לכלול שינוי מהנוסח האחד על-ידי הוספת פיסקת הפניית תשומת לב שנועדה להדגיש עניין מסוים המשפיע באופן משמעותי על הדוחות הכספיים וכלול בתיאור לדוחות הכספיים. תוספת של פיסקת הפניית תשומת לב כאמור אינה משפיעה על חוות דעתו של המבקר. לכן, פיסקה זו תבוא בסוף דוח רואה החשבון המבקר ותתייחס לעובדה שחוות דעתו של המבקר אינה מסוייגת בהקשר זה.

11. על המבקר להוסיף פיסקת הפניית תשומת לב גם במקרה בו הגיע למסקנה שקיימים ספיקות משמעותיים בדבר המשך קיומו של הגוף המבוקר כעסק חי, אך נחה דעתו שניתן גילוי נאות בדוחות הכספיים (סעי' 18 לגילוי דעת 58 בדבר "העסק החי").

12. במקרים בהם לתוצאות אי-ודאות (מלבד הנחת העסק החי) עשויה להיות השפעה משמעותית על הדוחות הכספיים, ישקול המבקר את הצורך בהפניית תשומת לב קוראי הדוחות הכספיים לאותו עניין על-ידי הוספת פיסקת תשומת לב. "אי-ודאות" הוא עניין שתוצאותיו תלויות בפעולות עתידיות או באירועים שאינם בשליטתו הישירה של הגוף המבוקר.

דוח רואה חשבון מבקר לפי הנוסח האחיד

9. הנוסח האחיד של דוח רואה חשבון מבקר, הממלא אחר הדרישות הנ"ל, כולל חמישה מרכיבים: פיסקת מבוא, פיסקת היקף (תיאור מהות הביקורת), פיסקת חוות הדעת, תוספות לנוסח האחיד ופיסקת ציון בסיס הדיווח בדוחות הכספיים.

המבקר יוכל לתת חוות דעת בלתי מסוייגת, אם ביצע את בדיקתו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים, ותוצאות בדיקתו הניחו את דעתו כי הדוחות הכספיים ערוכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, תוך יישום עקיב של כללים אלה, וניתן בהם גילוי נאות. במקרה זה תהיה חוות דעתו "חוות דעת בלתי מסוייגת", לאמור: דוח שבו הוא מחווה דעתו, ללא הסתייגות, כי הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה, את תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה.

דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד

עניינים שאינם משפיעים על חוות דעתו של המבקר - הפניית תשומת לב

10. לעיתים, מוצא המבקר לנכון לכלול שינוי מהנוסח האחיד על-ידי הוספת פיסקת הפניית תשומת לב שנועדה להדגיש עניין מסוים המשפיע באופן משמעותי על הדוחות הכספיים וכלול בביאור לדוחות הכספיים. תוספת של פיסקת הפניית תשומת לב כאמור אינה משפיעה על חוות דעתו של המבקר. לכן, פיסקה זו תבוא בסוף דוח רואה החשבון המבקר ותתייחס לעובדה שחוות דעתו של המבקר אינה מסוייגת בהקשר זה.

11. על המבקר להוסיף פיסקת הפניית תשומת לב גם במקרה בו הגיע למסקנה שקיימים ספיקות משמעותיים בדבר המשך קיומו של הגוף המבוקר כעסק חי, אך נחה דעתו שניתן גילוי נאות בדוחות הכספיים (סעי' 18 לגילוי דעת 58 בדבר "העסק החי").

12. במקרים בהם לתוצאות אי-ודאות (מלבד הנחת העסק החי) עשויה להיות השפעה משמעותית על הדוחות הכספיים, ישקול המבקר את הצורך בהפניית תשומת לב קוראי הדוחות הכספיים לאותו עניין על-ידי הוספת פיסקת תשומת לב. "אי-ודאות" הוא עניין שתוצאותיו תלויות בפעולות עתידיות או באירועים שאינם בשליטתו הישירה של הגוף המבוקר.

13. הוספת פיסקת הפניית תשומת לב המדגישה בעיית העסק החי או אי-ודאות משמעותית כאמור לעיל, מספקת את המידע הדרוש למשתמשים בדוחות הכספיים. על-אף האמור לעיל, במקרים קיצוניים, כגון, במקרה של אי-ודאות שהשלכותיה על הדוחות הכספיים היא קיצונית או ריבוי אי-ודאויות שהשלכתן המצטברת על הדוחות הכספיים הינה קיצונית, ישקול המבקר להימנע ממתן חוות דעת במקום להפנות את תשומת הלב.
14. כאשר בדוחות הכספיים לשנת הדיווח השוטפת נעשתה הצגה מחדש (RESTATEMENT), של דוחות כספיים של שנים קודמות, יוסיף המבקר בדוח שלו פיסקת הפניית תשומת לב לכך. פיסקת הפניית תשומת לב זו נדרשת רק בדוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים שבהם השנה בה נעשתה ההצגה מחדש הינה שנת הדיווח השוטפת.
15. כאשר חוות הדעת על אחד מהדוחות הכספיים המוצגים לתקופת דיווח קודמת שונה מחוות הדעת שהתפרסמה בעבר, על המבקר לציין זאת ולפרט את הנימוקים לכך בפיסקת הפניית תשומת לב. לדוגמה, כאשר במסגרת הביקורת השוטפת הגיעו לידיעתו של המבקר נסיבות או אירועים המשפיעים באופן מהותי על הדוחות הכספיים של תקופות קודמות.
16. כדי למנוע את הרושם כי יש בהוספת פיסקת הפניית תשומת לב משום הסתייגות, תבוא פיסקה זו כאמור בסוף דוח רואה החשבון המבקר ותחל במילים: "מבלי לסייג את חוות דעתנו הני"ל, אנו מפנים את תשומת הלב ל...".

עניינים המשפיעים על חוות דעתו של המבקר

חוות דעת מסוייגת

17. חוות דעת מסוייגת תינתן כשקיימת סיבה מהותית המביאה את המבקר למסקנה שאינו יכול לתת חוות דעת בלתי מסוייגת, אך ההשפעה של אותה סיבה אינה כה מהותית כדי שתידרש חוות דעת שלילית או הימנעות מחוות דעת.

18.1 אי-הסכמה של המבקר בקשר ליישום כללי חשבונאות
ודיווח בדוחות הכספיים :

18.1.1 - נתונים בדוחות הכספיים אינם מוצגים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

להדגמה : (א) בדוחות הכספיים לא נזקף פחת מרכוש בר-פחת.
(ב) סכום העתודה לפיצויי פרישה אינו מספיק, לדעת המבקר, לכיסוי התחייבויות החברה בנדון.
(ג) סכום ההפרשה לחובות מסופקים אינו נאות, לדעת המבקר.
(ד) סכום ההפרשה להפסד בגין מצב של אי-ודאות אינו נאות, לדעת המבקר.

18.1.2 - אין יישום עקיב של כללי החשבונאות בתקופה המבוקרת ביחס לתקופת החשבון שקדמה לה, למעט אם המבקר מסכים לשינוי, משום שלדעתו השינוי מוצדק לאור כללי חשבונאות מקובלים, ובדוחות הכספיים ניתן גילוי נאות לשינוי ולהשפעתו.

להדגמה : חל שינוי בשיטת הערכת המלאי כאשר המבקר חולק על נאותות השינוי, או כאשר אין גילוי נאות לשינוי ולהשפעתו.

18.1.3 - אין בדוחות הכספיים גילוי נאות של עניין הדרוש כדי לשקף באופן נאות את מצבה הכספי של החברה, את תוצאות פעולותיה, את השינויים בהונה העצמי או את תזרימי המזומנים שלה.

להדגמה : (א) לא ניתן גילוי נאות של עסקאות עם צדדים קשורים.
(ב) לא ניתן גילוי נאות למצב של אי-ודאות, שלגביו יש לתת גילוי על-פי כללי דיווח מקובלים.

- (ג) לא ניתן גילוי נאות להתקשרויות לקנייתו של רכוש קבוע.
- (ד) לא ניתן גילוי נאות למדיניות החשבונאית של הפחתת הוצאות נדחות.
- (ה) לא ניתן מידע על מגזרי פעילות מקום שבו נדרש מידע זה על-פי כללי חשבונאות מקובלים.

18.1.4 - הדוחות הכספיים אינם כוללים את המידע הנדרש על-פי הוראות החוק החלות על הגוף המדווח, כגון חוק החברות ותקנותיו, חוק ניירות ערך ותקנותיו וכדומה.

18.2 הגבלה בביקורת:

18.2.1 המבקר לא נקט נוהלי ביקורת, שחשם לדרושים בהתאם לנסיבות, כולם או מקצתם, אם מחמת הגבלה על ידי הלקוח ואם מסיבות אחרות.

- להדגמה:
- (א) העדר אפשרות של ביקורת בסניפים בארצות חוץ בהיקף הדרוש לדעת המבקר.
 - (ב) דרישת הלקוח שלא לשלוח בקשות לאישורי יתרות ללקוחות מסוימים, כשלדעת המבקר אישורים אלה נחוצים כחומר ראיות.
 - (ג) המבקר מונה לאחר תום שנת הכספים, מה שמנע ממנו להיות נוכח בעת מפקד המלאי לסוף השנה, ולא היה באפשרותו ליישם נוהלי ביקורת חלופיים.
 - (ד) המבקר לא קיבל את כל המידע והראיות הניתנים להשגה והדרושים לדעתו, כדי לבסס את הערכת ההנהלה לגבי מצב של אי-ודאות או את הגילוי שניתן לגביו בדוחות הכספיים.

הוטלה על ידי הלקוח הגבלה בביקורת, שלדעת המבקר אינה מסיבה מוצדקת, יימנע המבקר ממתן חוות דעת (סעיף 20 להלן).

18.2.2 נוהלי הביקורת, שיושמו, לא הניבו ראיות מספקות.

להדגמה: (א) הראיות בדבר קיומם של נכסים או ביחס לזכויות הבעלות עליהם אינן מספקות.
(ב) בקשות לאישורי יתרות, שנשלחו, לא נענו ולא נמצאו דרכים חלופיות לאימות אותן יתרות.

חוות דעת שלילית

19. חוות דעת שלילית תינתן כשהשפעה של הסיבות לאי-הסכמת המבקר, כמפורט בסעיף 18.1 לעיל, היא מהותית עד כדי כך שלדעת המבקר הדוחות הכספיים בכללותם הם בלתי נאותים.

הימנעות מחוות דעת

20. המבקר יימנע ממתן חוות דעת כשהשפעה האפשרית של הגבלה בביקורת, היא מהותית עד כדי כך שהמבקר אינו יכול לחוות דעה על הדוחות הכספיים, וכן במקרה של הגבלה שהוטלה על ידי הלקוח מסיבות שאינן מוצדקות (סעיף 18 לעיל).

חוות דעת לגבי פריטים מסוימים בדוחות הכספיים

21. אין לתת חוות דעת לגבי פריטים מסוימים בדוחות הכספיים (piecemeal opinion) כשהמבקר נותן דוח שלילי על דוחות כספיים או נמנע מלחוות דעה עליהם, מאחר וחוות דעת כזו עלולה להאפיל על חוות דעת שלילית או על הימנעות מחוות דעת או לעמוד בסתירה להן.

תוכן וניסוחן של הסתייגות, חוות דעת שלילית או הימנעות מחוות דעת

22. הסתייגות, חוות דעת שלילית או הימנעות מחוות דעת, מן הדין שתהיה ברורה, מפורטת ומנוסחת בצורה שלא תשאיר ספק לגבי משמעותה.

22.1 הסתייגות, חוות דעת שלילית או הימנעות מחוות דעת תגדיר את הפריטים והנסיבות שאליהם היא מתייחסת. הפריטים והנסיבות יתוארו בפיסקת ביניים (שתבוא לאחר פיסקת ההיקף) תוך התייחסות בפיסקת חוות הדעת לנאמר בפיסקת הביניים.

- 22.2 במקרה של הסתייגות בשל הגבלה בביקורת תיכלל גם בסוף פיסקת ההיקף (תיאור מהות הביקורת) הפנייה לנאמר בפיסקת הביניים. הפנייה זו תבוא לידי ביטוי במילים "פרט לאמור להלן".
- 22.3 הסתייגות, חוות דעת שלילית או הימנעות מחוות דעת צריכה להבהיר ככל האפשר את השפעתם של הפריטים והנסיבות על הדוחות הכספיים. ההשפעה תצוין בסכומים, ולו גם על בסיס אומדן, להוציא מקרים שכימות ההשפעה אינו מעשי או שהוא חסר משמעות בנסיבות העניין. כשהשפעה אינה ניתנת לכימות, תצוין עובדה זו.
- 22.4 הסתייגות תבוא לידי ביטוי בפיסקת חוות הדעת במלים "פרט ל...". במקרה של הסתייגות עקב הגבלה בביקורת, ההסתייגות תתייחס להשפעה האפשרית על הדוחות הכספיים אילו לא היתה קיימת ההגבלה בביקורת. ההסתייגות לא תהיה מעצם קיומה של ההגבלה.
- 22.5 במקרה של חוות דעת שלילית יציין המבקר כי לדעתו הדוחות הכספיים אינם משקפים באופן נאות בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה לתאריך המאזן הרלבנטי, ו/או את תוצאות פעולותיה ו/או השינויים בהונה העצמי ו/או תזרימי המזומנים שלה בתקופת הדיווח הרלבנטית.
- 22.6 במקרה של הימנעות בדוח רואה החשבון המבקר:
- 22.6.1 המילה "ביקרנו" שבתחילת פיסקת המבוא תוחלף במילים "נתבקשנו לבקר" והמשפט האחרון של פיסקה זו ("אחריותנו היא לחוות דיעה...") - יושמט.
- 22.6.2 פיסקת ההיקף (תיאור מהות הביקורת) - תושמט או ייערכו בה שינויים, בהתאם לנסיבות.
- 22.6.3 בפיסקה שתבוא במקום פיסקת חוות הדעת יציין המבקר במפורש כי, בשל ההשפעה המהותית האפשרית על הדוחות הכספיים עקב הנסיבות או הפרטים המתוארים בפיסקת הביניים, אין הוא מחווה דיעה על הדוחות הכספיים הנ"ל.

ביאורים לדוחות הכספיים

23. הביאורים לדוחות הכספיים אינם מהווים תחליף להסתייגות, חוות דעת שלילית או הימנעות מחוות דעת. גם אם נדונו בהם העובדות המתאימות בהרחבה, על המבקר להסתייג, לתת חוות דעת שלילית או להימנע במפורש בדוח שלו, לפי הצורך. נדונו העובדות בבהירות מספקת ובניסוח מתאים בביאורים, אין הכרח, שהמבקר יחזור במפורט בדוח שלו על תיאורן המלא. הרשות בידו להסתפק, במקרה זה, באיזכור העניין, שלגביו הוא מסתייג, נותן חוות דעת שלילית או נמנע מחוות דעת בדרך של התייחסות לביאור המתאים.

חובותיו המקצועיות של המבקר כלפי הנהלת החברה וחבריה בעת קיום נסיבות המחייבות הסתייגות, חוות דעת שלילית, או הימנעות

24. התכוון המבקר להסתייג, לתת חוות דעת שלילית או להימנע, יודיע על כך להנהלת החברה כדי לאפשר לה להכניס את השינויים הדרושים בדוחות הכספיים או לנקוט צעדים הדרושים להשגת הראיות החסרות למתן חוות דעת בלתי מסוייגת.

25. חובתו של המבקר היא להביע דיעה בלתי תלויה ולהביא לידי ביטוי את חוות דעתו, ואין הוא יכול להימנע מלמלא את חובה זו. לא תהא זאת גישה הולמת של מבקר אם יתפטר מתפקידו, במקום להסתייג, לתת חוות דעת שלילית או להימנע, כאשר הנסיבות מחייבות זאת.

ביטולים

26. גילויי הדעת 49 ו-54 בדבר "הסתייגויות והימנעויות בדוח מבקר החשבונות", בטלים לגבי דוחות כספיים שתאריך דוח רואה החשבון המבקר המתייחס אליהם נושא תאריך של 1.1.2002 או לאחר מכן.

תיקונים עקיפים בגילויי דעת אחרים

27. בכל גילוי דעת או פירסום מקצועי מחייב אחר של הלשכה:

א. המילה "מבקר" או המילה "המבקר", בהתאם לעניין, תבוא בכל מקום במקום המילים "מבקר חשבונות", "מבקר חשבונות" או "מבקר חשבונות", "מבקר חשבונות" או "מבקר חשבונות".

ב. המילים "דוח רואה חשבון מבקר" או "דוח רואה החשבון המבקר", בהתאם לעניין, תבואנה בכל מקום במקום המילים "דוח מבקר", "דוח מבקרים", "דוח המבקר", "דוח המבקרים", "דוח מבקר החשבונות", "דוח מבקרי חשבונות", "דוח מבקר החשבונות" או "דוח מבקרי החשבונות".

28. בגילוי דעת 11 "אירועים לאחר תאריך הדוח הכספי" יושמט המשפט השני בסעיף 9 בו נאמר:

"לא נקט המבקר דרך זו, עליו לציין בדוח שלו שחוות דעתו מתבססת על ביקורת שנערכה ונסתיימה בתאריך מוקדם מתאריך חתימתו של הדוח".

תחילה

29. גילוי דעת זה יחול על ביקורת של דוחות כספיים שתאריך המאזן האחרון הכלול בהם הוא 31.12.2001 או לאחר מכן ושתאריך דוח רואה החשבון המבקר המתייחס אליהם הוא 15.2.2002 ואילך.

* * *

**נספח - הדגמות שנועדו לסייע ביישום גילוי הדעת
(אינו מהווה חלק מגילוי הדעת)**

**הפניית תשומת לב בדוח רואה החשבון המבקר למצבי אי-ודאות
(סעיף 12)**

- א. **בסוף דוח רואה החשבון המבקר, יבוא כדלקמן:**
מבלי לסייג את חוות דעתנו הנייל, אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בביאור _____ לדוחות הכספיים בדבר תביעה משפטית שהוגשה נגד החברה בגין הפרת זכות פטנט ואי-תשלום תמלוגים. הדיונים נמצאים בשלבים ראשוניים, ולא ניתן לאמוד את תוצאותיה הסופיות של התביעה. בדוחות הכספיים לא נכללה הפרשה בגין תביעה זו.
- ב. **בסוף דוח רואה החשבון המבקר, יבוא כדלקמן:**
מבלי לסייג את חוות דעתנו הנייל, אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בביאור _____ לדוחות הכספיים בדבר ערעור שהגישה החברה לבית המשפט המחוזי ב- _____ על שומות מס הכנסה לשנים _____ עד _____. אין בשלב זה אפשרות להעריך את תוצאותיו הסופיות של הערעור. בדוחות הכספיים לא נכללה הפרשה בגין הסכום השנוי במחלוקת.

**התאמה בדרך של הצגה מחדש (RESTATEMENT)
(סעיף 14)**

בסוף דוח רואה החשבון המבקר, יבוא כדלקמן:
מבלי לסייג את חוות דעתנו הנייל, אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בביאור _____ לדוחות הכספיים בדבר התאמה בדרך של הצגה מחדש (restatement) של הדוחות הכספיים לשנים _____ ו- _____ על מנת לשקף בהם למפרע את השפעת תיקון הטעות בחישוב ההתחייבות בגין סיום יחסי עובד-מעביד.

הסתייגות בחוות הדעת עקב אי-הסכמה של המבקר בקשר
ליישום כללי השבונאות ודיווח בדוחות הכספיים הכוללים
מספרי השוואה^(*)
(סעיף 18.1)

בפיסקת המבוא:

ביקרנו את המאזנים המצורפים של _____ (להלן - החברה) לימים
31 בדצמבר 20X1 ו-20X2....

בפיסקת ביניים (לאחר פסקת ההיקף):

לא נכללה במאזן החברה ליום 31 בדצמבר 20X2 ובדוח הרווח וההפסד
לשנה שהסתיימה באותו תאריך, הפרשה בסך _____ ש"ח לחוב מסופק
(ראה ביאור _____ לדוחות הכספיים).

בפיסקת חוות הדעת:

לדעתנו, פרט לאי-הכללת הפרשה לחוב מסופק כאמור לעיל, הדוחות
הכספיים הני"ל משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים,
מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה לימים
31 בדצמבר 20X1 ו-20X2 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי
ותזרימי המזומנים שלה לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים.

הסתייגות בחוות הדעת עקב הגבלה בביקורת
(סעיף 18.2)

בפיסקת המבוא:

ביקרנו את המאזן של _____ (להלן החברה) ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת
דוח רווח והפסד, הדוח על השינויים בהון העצמי והדוח על תזרימי
המזומנים לשנה שהסתיימה באותו תאריך. דוחות כספיים אלה הינם
באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דעה
על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.
דוחות כספיים ליום 31 בדצמבר 20X1 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך
בוקרו על ידי רואה חשבון מבקר אחר שחיווה עליהם דעה _____
בתאריך _____.

בפיסקת ההיקף:

בסוף פסקת ההיקף יבוא: "פרט לאמור להלן."

^(*) נוסח זה מתייחס למצב בו מספרי השוואה מוצגים לשנה אחת בכל הדוחות
הכספיים ואותו רואה חשבון מבקר ביצע את הביקורת לגבי שתי שנות הדיווח.

בפיסקת ביניים (לאחר פסקת ההיקף):
כיוון שנתמנינו כרואה חשבון מבקר של החברה לאחר שנת 20X2, לא יכולנו להיות נוכחים בעת מיפקד המלאי לסוף שנה זו, ולא היה באפשרותנו לנקוט נהלים חלופיים לאימות כמויות המלאי.

בפיסקת חוות הדעת:
לדעתנו, פרט להשפעה האפשרית של ההתאמות שהיו עשויות להידרש, אם בכלל, אילו נכחנו בעת מיפקד המלאי כאמור לעיל, הדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 20X2 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך.

הסתיוגות בחוות הדעת עקב שילוב של סיבות בדוחות כספיים הכוללים מספרי השוואה^(*)
(סעיפים 18.1 ו-18.2)

בפיסקת המבוא:
ביקרנו את המאזנים המצורפים של _____ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ...

בפיסקת ההיקף:
בסוף פסקת ההיקף יבוא: "פרט לאמור להלן."

בפיסקת ביניים (לאחר פסקת ההיקף):
כמה מלקוחות החברה הגישו נגדה תביעה בסך של _____ ש"ח עקב נזקים, שנגרמו להם, לטענתם, מחמת הספקת תוצרת המפעל אשר, לטענתם, לקויה. לא הוצגו בפנינו ראיות שמהן ניתן לאמוד את סיכויי החברה לא להתחייב בתביעה הנ"ל ואם יש צורך ביצירת הפרשה בגין התביעה.

כמו כן, לא ניתן בדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 20X2 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך גילוי לתביעה האמורה לעיל, כנדרש על-פי כללי חשבונאות מקובלים.

בפיסקת חוות הדעת:
לדעתנו, פרט להשפעה האפשרית של ההתאמות שהיו עשויות להידרש, אם בכלל, אילו הומצאו לנו מסמכי התביעה הנ"ל ופרט לכך שלא ניתן גילוי לתביעה הנ"ל, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות....

^(*) נוסח זה מתייחס למצב בו מספרי השוואה מוצגים לשנה אחת בכל הדוחות הכספיים ואותו רואה חשבון מבקר ביצע את הביקורת לגבי שתי שנות הדיווח.

חוות דעת שלילית על דוחות כספיים הכוללים מספרי השוואה^(*)
(סעיף 19)

א. בפיסקת המבוא:

ביקרנו את המאזנים המצורפים של _____ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1... .

בפיסקת ביניים (לאחר פסקת ההיקף):

החברה הציגה את השקעותיה בחברות מוחזקות ליום 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 לפי העלות בסך _____ ש"ח ובסך _____ ש"ח בהתאמה, בעוד שעל-פי גילוי דעת של לשכת רואי חשבון בישראל יש להציגן לפי שיטת השווי המאזני בסך _____ ש"ח ובסך _____ ש"ח, בהתאמה.

בפיסקת חוות הדעת:

מאחר שההשקעות בחברות שיש להציגן לפי שיטת השווי המאזני כאמור לעיל הן ניכרות^(**), לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל אינם משקפים באופן נאות... .

ב. בפיסקת המבוא:

ביקרנו את המאזנים המצורפים של _____ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1... .

^(*) נוסח זה מתייחס למצב בו מספרי השוואה מוצגים לשנה אחת בכל הדוחות הכספיים ואותו רואה חשבון מבקר ביצע את הביקורת לגבי שתי שנות הדיווח. השימוש במונח "ניכר" בדוגמאות אלה משמעו שהנושא הנדון הוא מהותי עד כדי כך, שהוא מחייב מתן חוות דעת שלילית או הימנעות ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים בכללותם.

בפיסקת בנייים (לאחר פסקת ההיקף):

עד ליום 31 בדצמבר 20X1 הציגה החברה את השקעותיה בחברות מוחזקות על פי שיטת השווי המאזני בהתאם לגילוי דעת של לשכת רואי חשבון בישראל. החל מיום 1 בינואר 20X2 הוצגו השקעות אלה על פי שיטת העלות בסך _____ ש"ח בעוד שעפ"י גילוי דעת של לשכת רואי חשבון בישראל יש להציגן לפי שיטת השווי המאזני בסך _____ ש"ח כשההשפעה על הרווח (ההפסד) הינה בסך של _____ ש"ח, כאמור בביאור _____ לדוחות הכספיים.

בפיסקת חוות הדעת:

מאחר והשפעת השוני בין השיטה בה נהגה החברה ליום 31 בדצמבר 20X2 לבין השיטה הנדרשת בהתאם לגילוי דעת של לשכת רואי חשבון בישראל, כאמור לעיל הינה ניכרת^(*), לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל אינם משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך. יחד עם זאת, לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X1 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך.

הימנעות מחוות דעת

(סעיף 20)

א. בפיסקת המבוא:

נתבקשנו לבקר את המאזן המצורף של _____ (להלן - החברה) ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת דוח רווח והפסד, הדוח על השינויים בהון העצמי והדוח על תזרימי המזומנים לשנה שהסתיימה באותו תאריך. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה.

^(*) השימוש במונח "ניכר" בדוגמאות אלה משמעו שהנושא הנדון הוא מהותי עד כדי כך, שהוא מחייב מתן חוות דעת שלילית או הימנעות ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים בכללותם.

פיסקת ההיקף (נערכים שינויים, בהתאם לנסיבות):

ערכנו את ביקורתנו בהתאם ... , התשלי"ג -1973. על פי תקנים אלה ... וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה, פרט לאמור להלן. (המשפט האחרון: "אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו" - מושמט).

בפיסקת ביניים (לאחר פיסקת ההיקף):

החברה נתנה ערבויות בסכומים ניכרים⁽⁴⁾, כאמור בביאור _____ לדוחות הכספיים, להבטחת הלוואות שקיבלו צדדים קשורים. לא קיבלנו מידע על מצבם הכספי של הצדדים הקשורים ועל יכולתם לעמוד בהתחייבויותיהם.

בפיסקת שתבוא במקום פיסקת חוות הדעת:

בשל ההשפעה הניכרת⁽⁴⁾ האפשרית על הדוחות הכספיים, העלולה להיגרם מחמת מצבם הכספי של הצדדים הקשורים, שעליו לא נתקבל מידע כנ"ל, אין אנו מחוויים דיעה על הדוחות הכספיים הנ"ל.

פיסקת ציון בסיס הדיווח בדוחות הכספיים: תבוא ללא שינוי.

ב. בפיסקת המבוא:

נתבקשנו לבקר את המאזן המצורף של חברת _____ (להלן - החברה) ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת דוח רווח והפסד, הדוח על השינויים בהון העצמי והדוח על תזרימי המזומנים לשנה שהסתיימה באותו תאריך. כמו כן, ביקרנו את הדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 20X1 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דיעה על דוחות כספיים שבוקרו על ידינו.

⁽⁴⁾ השימוש במונח "ניכר" בדוגמאות אלה משמעו שהנושא הנדון הוא מהותי עד כדי כך, שהוא מחייב מתן חוות דעת שלילית או הימנעות ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים בכללותם.

פיסקת היקף:

בסוף פיסקת ההיקף יבוא:
אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו, ככל שהיא מתייחסת לדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 20X1 ולשנה שנסתיימה באותו תאריך, פרט לאמור להלן.

בפיסקת ביניים (לאחר פיסקת ההיקף):

כאמור בביאור _____ לדוחות כספיים ליום 31 בדצמבר 20X2 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך, הנתונים על השווי המאזני של השקעה בחברה מוחזקת בסך _____ ש"ח והנתונים על חלקה של החברה ברווחי החברה המסונפת המוחזקת בסך _____ ש"ח מבוססים על דוחות כספיים בלתי מבוקרים.

בפיסקת חוות הדעת:

מאחר שההשקעה האמורה בחברה מוחזקת היא ניכרת⁽¹⁾, אין אנו מחוויים דיעה על הדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 20X2 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך. יחד עם זאת, לדעתנו, הדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 20X1 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך, משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X1 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך.

פיסקת ציון בסיס הדיווח בדוחות הכספיים: תבוא ללא שינוי.

* * *

⁽¹⁾ השימוש במונח "ניכר" בדוגמאות אלה משמעו שהנושא הנדון הוא מהותי עד כדי כך, שהוא מחייב מתן חוות דעת שלילית או הימנעות ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים בכללותם.