

## גילוי דעת 78<sup>(\*)</sup>

# התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים

### תוכן העניינים

סעיפים	
1 - 5	מבוא
6 - 12	דוחות כספיים השוואתיים
6 - 8	אחריות המבקר דוחות כספיים השוואתיים אשר בוקרו על-ידי מבקר קודם
9 - 12	
13	תחילה
	נספחים - דוגמאות לדוח רואה חשבון מבקר כשהדוחות הם השוואתיים בוקרו על-ידי מבקר קודם

<sup>(\*)</sup> גילוי דעת זה אושר על-ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל-ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מהימים 20.7.2003 ו-16.7.2003, בהתאמה ופירסומו אושר על-ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 21.7.2003.

## מבוא

1. גילוי דעת זה מתבסס על תקן (ISA) מס' 710 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (איפ"ק):

### COMPARATIVES

2. שתי גישות קיימות בעולם בנוגע למספרי השוואה:

2.1 **גישת המספרים המקבילים** (corresponding figures)  
 לפיה סכומים וגילויים אחרים לתקופה קודמת נכללים כחלק מהדוחות הכספיים לתקופה השוטפת (הכוונה היא לקריאתם בזיקה לסכומים וגילויים האחרים המתייחסים לתקופה השוטפת). הם אינם מוצגים כדוחות כספיים מלאים העומדים בפני עצמם אם כי הם מהווים חלק בלתי נפרד מהדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.

2.2 **גישת הדוחות הכספיים השוואתיים** (comparative financial statements)  
 לפיה סכומים וגילויים אחרים לתקופה קודמת (או תקופות קודמות) נכללים לצורכי השוואה עם הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, אולם הם אינם מהווים חלק מהדוחות הכספיים לתקופה השוטפת אלא רואים בהם כדוחות כספיים העומדים בפני עצמם, בבחינת standing alone.

הלשכה, בגילוי דעת 71 בדבר "הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר", אימצה למעשה את הגישה המתוארת בסעיף 2.2 הרואה במספרי השוואה כדוחות כספיים השוואתיים.

3. מטרת גילוי דעת זה היא לקבוע כללים ולספק הנחיות בדבר האחריות של המבקר לגבי דוחות כספיים השוואתיים. דוחות כספיים השוואתיים אלה כוללים סכומים וגילויים אחרים בגין תקופות קודמות, ומוצגים לשם השוואה עם הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.

4. גילוי דעת זה אינו מתייחס לדוחות כספיים השוואתיים בלתי מבוקרים.

5. התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים בדוח רואה החשבון המבקר שלו על הדוחות הכספיים המבוקרים, הן על-פי הנוסח האחיד והן כאשר נדרש שינוי מהנוסח האחיד בשנה השוטפת על הדוחות הכספיים ההשוואתיים לעומת נוסח דוח רואה החשבון המבקר שניתן עליהם במקור, מובאת בגילוי דעת 71 בדבר "הנוסח האחיד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר", ובגילוי דעת 72 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד".

## דוחות כספיים השוואתיים

### אחריות המבקר

6. על המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות לכך שהדוחות הכספיים ההשוואתיים עומדים בדרישות של מסגרת הדיווח הכספית הרלבנטית<sup>(1)</sup>. דבר זה מחייב את המבקר לבחון:

(א) האם המדיניות החשבונאית לתקופה הקודמת הינה עקבית עם זו של התקופה השוטפת או שנעשו שינויים מתאימים (לרבות הגילוי הנדרש בגינם).

(ב) האם הסכומים המוצגים בדוחות הכספיים ההשוואתיים לגבי תקופה קודמת מתאימים לסכומים ולגילויים האחרים שהוצגו בדוחות הכספיים ההשוואתיים או, שנעשו שינויים מתאימים (לרבות הגילוי הנדרש בגינם).

אם אין התאמה לשנים קודמות, על המבקר לנהוג בהתאם להוראות גילוי דעת 72 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד".

7. כאשר הדוחות הכספיים ההשוואתיים בוקרו על-ידי מבקר קודם, יבחן המבקר הנוכחי אם הדוחות הכספיים ההשוואתיים עונים על התנאים שנקבעו בסעיף 6, לעיל וכן, על המבקר לפעול בהתאם להוראות גילוי דעת 77 בדבר "ביקורת יתרות פתיחה בגוף בו עורך המבקר ביקורת לראשונה".

<sup>(1)</sup> לרבות הוראות דין ייחודיות לעניין הדיווח הכספי, אם ישנן כאלה.

8. הגיע לידיעתנו של המבקר מידע, במהלך הביקורת לתקופה השוטפת, המצביע על אפשרות לקיומה של הצגה מוטעית מהותית בנתוני התקופה הקודמת, על המבקר לנקוט בנהלים נוספים בהתאם לנסיבות.

### דוחות כספיים השוואתיים אשר בוקרו על-ידי מבקר קודם

9. כאשר הדוחות הכספיים ההשוואתיים בוקרו על-ידי מבקר קודם, אזי<sup>(2)</sup> :

(א) ינתן דוח רואה חשבון מבקר של המבקר הנוכחי על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת בלבד ובו יצוין:

(1) שהדוחות הכספיים ההשוואתיים בוקרו על-ידי מבקר קודם;

(2) סוג דוח רואה החשבון המבקר שניתן על-ידי המבקר הקודם, ואם היה בו שינוי מהנוסח האחיד<sup>(3)</sup> - את הסיבות לכך; וכן

(3) תאריך דוח רואה החשבון המבקר הקודם; או

(ב) המבקר הקודם יתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים ההשוואתיים לתקופות שבוקרו על ידיו והמבקר הנוכחי יתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת בלבד.

10. במהלך ביקורת הדוחות הכספיים של התקופה השוטפת, יתכן כי, בנסיבות מסויימות יוצאות דופן, יודע למבקר הנוכחי על קיומה של הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים ההשוואתיים שעליהם נתן המבקר הקודם דוח רואה חשבון מבקר בלתי מסוייג.

11. בנסיבות האמורות בסעיף 10 לעיל ינהג המבקר הנוכחי כלהלן:

(א) כאשר ההתקשרות עם המבוקר היא להוצאת דוח רואה חשבון מבקר במתכונת המצויינת בסעיף 9 (ב) לעיל, יודא המבקר הנוכחי שהנהלת המבוקר תעביר למבקר הקודם את

<sup>(2)</sup> האמור בסעיף זה אינו בא למנוע את האפשרות שהמבקר הנוכחי יבצע ביקורת גם לגבי הדוחות הכספיים ההשוואתיים ויחווה את דעתו גם עליהם.

<sup>(3)</sup> לרבות הפניית תשומת לב במקרה שאותה הפנייה תקפה גם לגבי הדוחות הכספיים של השנה השוטפת.

המידע בדבר ההצגה המוטעית שנמצאה. כמו כן, אם המבקר הקודם פנה אל המבקר הנוכחי בבקשה לקבל ממנו במישרין מידע בדבר ההצגה המוטעית שנמצאה, יעביר אליו המבקר הנוכחי את המידע הרלבנטי המצוי בידיו.

(ב) כאשר ההתקשרות עם המבוקר היא להוצאת דוח רואה חשבון מבקר במתכונת המצויינת בסעיף 9 (א) לעיל, יבהיר המבקר הנוכחי למבוקר כי באפשרותו של המבוקר לנהוג באחת משתי הדרכים הבאות:

(1) לשנות את מבנה ההתקשרות במטרה להוצאת דוח רואה חשבון מבקר במתכונת המצויינת בסעיף 9 (ב) לעיל. במקרה שמבנה ההתקשרות שונה כאמור, ינהג המבקר הנוכחי כמצויין בסעיף קטן (א) לעיל.

(2) לבקש מהמבקר הנוכחי לבקר את ההתאמות שנדרשו לצורך הצגתם מחדש של הדוחות הכספיים ההשוואתיים. במקרה כזה, ינהג המבקר הנוכחי כאמור בסעיף 12 להלן.

12. בנסיבות האמורות בסעיפים 10 ו-11 (ב)2 לעיל, כאשר ההתקשרות עם המבוקר היא להוצאת דוח רואה חשבון מבקר במתכונת המצויינת בסעיף 9 (א) לעיל והמבקר הנוכחי מתבקש על-ידי המבוקר לבקר את ההתאמות שנדרשו לצורך הצגתם מחדש של הדוחות הכספיים ההשוואתיים, על המבקר הנוכחי ליישם נהלים מספיקים אשר יניחו את דעתו באשר לנאותות ההתאמות האמורות<sup>(4)</sup>.

במקרה כזה יצויין במידע הניתן על פי סעיף 9 (א) לעיל בדוח רואה החשבון המבקר הנוכחי לתקופה השוטפת, כי המבקר הקודם חיווה את דעתו על הדוחות הכספיים ההשוואתיים לפני הצגתם מחדש. בנוסף לכך, אם המבקר הנוכחי יישם נהלים מספיקים

<sup>(4)</sup> נהלים אלה יכללו גם פנייה של המבקר הנוכחי אל המבקר הקודם כדי לקבל את התייחסותו המקצועית בנוגע להצגתם מחדש של הדוחות הכספיים ההשוואתיים.

אם התקבלה התייחסות מקצועית של המבקר הקודם לעניין זה, בין בכתב ובין בעל-פה, על המבקר הנוכחי לתעד התייחסות זו ולהביאה בחשבון במסגרת כלל שיקוליו באשר לנאותות ההתאמות האמורות.

אם לא התקבלה כל התייחסות מקצועית של המבקר הקודם לעניין זה, או שהוא הודיע על סירובו לתת התייחסות כזו, המבקר הנוכחי לא יפרש מצב זה כהסכמה בפועל או כהתייחסות חיובית של המבקר הקודם לעניין ההצגה מחדש.

אשר הניחו את דעתו באשר לנאותות ההתאמות שנדרשו לצורך הצגתם מחדש של הדוחות הכספיים ההשוואתיים, יכלול המבקר הנוכחי בדוח שלו את הפיסקה הבאה (לאחר פיסקת חוות הדעת על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת):

"ביקרנו גם את ההתאמות המתוארות בביאור X אשר יושמו כדי להציג מחדש את הדוחות הכספיים לשנת 20X1. לדעתנו, התאמות אלו הינן נאותות והן יושמו באופן נאות".

במקרים מסויימים יתכן שהמבקר הנוכחי יגיע למסקנה כי בשל ריבויין, אופיין ומורכבותן של ההתאמות האמורות, או בשל העדר אפשרות ליישם נהלי ביקורת מספיקים לגבי התאמות אלו בפני עצמן, אין הוא יכול לתת חוות דעת על התאמות אלו כשלעצמן. במקרה כזה יהיה על המבקר הנוכחי להתקשר עם המבוקר לשם ביצוע ביקורת על הדוחות הכספיים ההשוואתיים בכללותם.

## תחילה

13. גילוי דעת זה יחול על ביקורת של דוחות כספיים לשנה המסתיימת ביום 31.12.2003 או לאחר מכן.

## נספחים

1. דוגמה לדוח רואה חשבון מבקר כשהדוחות הכספיים ההשוואתיים בוקרו על-ידי מבקר קודם, כאשר דוח רואה חשבון מבקר הקודם על הדוחות הכספיים ההשוואתיים כלל חוות דעת בלתי מסוייגת (סעיף 9 (א))

ביקרנו 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. אחריותנו היא לחוות דעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

הדוחות הכספיים של החברה ליום 31 בדצמבר 20X1 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך בוקרו על-ידי רואה חשבון מבקר אחר אשר הדוח שלו עליהם מיום 31 במרס 20X2 כלל חוות דעת בלתי מסוייגת.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973. על-פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצע במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מידגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על-ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו.

לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל 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.

כמוסבר בביאור \_\_\_\_\_, הדוחות הכספיים הנ"ל מוצגים בערכים המותאמים על-פי השינויים בכוח הקניה הכללי של המטבע הישראלי, בהתאם לגילויי דעת של לשכת רואי חשבון בישראל.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

2. דוגמה לדוח רואה חשבון מבקר כשהדוחות הכספיים ההשוואתיים בוקרו על-ידי מבקר קודם, כאשר דוח רואה חשבון מבקר הקודם על הדוחות הכספיים ההשוואתיים כלל חוות דעת מסוייגת (סעיף 9 (א))

ביקרנו 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. אחריותנו היא לחוות דיעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

הדוחות הכספיים של החברה ליום 31 בדצמבר 20X1 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך בוקרו על-ידי רואה חשבון מבקר אחר אשר הדוח שלו עליהם מיום 31 במרס 20X2 כלל חוות דעת מסוייגת עקב כך שההפרשה בגין חובות מסופקים היתה בלתי הולמת.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973. על-פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצע במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מידגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על-ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו.

החובות המסופקים הנ"ל טרם נגבו ליום 31 בדצמבר 20X2 ולא נכללה בגינם הפרשה הולמת בדוחות הכספיים. בהתאם לכך, ההפרשה בגין חובות מסופקים לתאריך הנ"ל ולתחילת שנת 20X2 צריכה להיות גדולה בסך של XXX ש"ח, ויתרת הרווח לתאריך הנ"ל ולתחילת שנת 20X2 צריכה להיות קטנה בסך של XXX ש"ח.

לדעתנו, פרט להשפעת האמור בפיסקה הקודמת על המאזן ליום 31 בדצמבר 20X2 ועל הדוח על השינויים בהון העצמי לשנה שהסתיימה באותו תאריך, הדוחות הכספיים הנ"ל 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.

כמוסבר בביאור \_\_\_\_\_, הדוחות הכספיים הנ"ל מוצגים בערכים המותאמים על-פי השינויים בכוח הקניה הכללי של המטבע הישראלי, בהתאם לגילויי דעת של לשכת רואי חשבון בישראל.

[תאריך] [חתימת רואה חשבון המבקר]



3. דוגמה לדוח רואה חשבון מבקר כשהדוחות הכספיים ההשוואתיים לא בוקרו (סעיף 4)<sup>(5)</sup>

ביקרנו 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. אחריותנו היא לחוות דיעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

הדוחות הכספיים של החברה ליום 31 בדצמבר 20X1 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך לא בוקרו.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג 1973. על-פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצעה במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מידגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על-ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו ודוחות רואי החשבון המבקרים האחרים מספקים בסיס נאות לחוות דעתנו.

לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל 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.

כמוסבר בביאור \_\_\_\_\_, הדוחות הכספיים הנ"ל מוצגים בערכים המותאמים על-פי השינויים בכוח הקניה הכללי של המטבע הישראלי, בהתאם לגילויי דעת של לשכת רואי חשבון בישראל.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

<sup>(5)</sup> מעל הדוחות הכספיים ההשוואתיים יבוא המילים "בלתי מבוקר".