

## גילוי דעת 90<sup>(\*)</sup>

# הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר

### תוכן העניינים

#### סעיפים

7 - 1	מבוא
8	מבנה הדוח של רואה חשבון מבקר
15 - 9	הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר
18 - 16	תחולה
19	ביטולים
21 - 20	הוראות מעבר

---

#### נספחים:

- א. הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר בשפה האנגלית<sup>(1)</sup>.
- ב. הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר בשפה הערבית<sup>(1)</sup>.

<sup>(\*)</sup> גילוי דעת זה אושר על-ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל-ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מהימים 1.12.04 ו-8.12.04, בהתאמה, ופרסומו אושר על-ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 28.12.2004.

<sup>(1)</sup> בעת הבאת מהדורה זו לדפוס, נספחים אלה מצויים בהליכי אישור ולכן אינם כלולים כאן.

## מבוא

1. גילוי דעת 71 שפורסם בשנת 2000 קבע את המבנה ואת הנוסח האחיד של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים מבוקרים הערוכים הן על-פי הוראות גילויי דעת 36 ו-50 והן על-פי הוראות גילויי דעת 23 ו-34.
2. עם כניסתו לתוקף של תקן חשבוונאות מס' 12 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבוונאות בדבר "הפסקת ההתאמה של דוחות כספיים", משנת 2001 וקביעת "מועד המעבר" כהגדרתו בתקן חשבוונאות מס' 17 בדבר "דחיית מועד הפסקת ההתאמה של דוחות כספיים..." משנת 2002, בטלו גילויי הדעת 23, 27, 34, 36, 37, 40, 50 ו-56.
3. "מועד המעבר" הוגדר בתקן חשבוונאות מס' 17, כלהלן:
  - א. 31 בדצמבר 2003, לתאגידים ששנת הדיווח שלהם מסתיימת ביום 31 בדצמבר.
  - ב. המועד בו מסתיימת שנת הדיווח הראשונה לאחר 29 בספטמבר 2003, לתאגידים ששנת הדיווח שלהם אינה מסתיימת ביום 31 בדצמבר.
4. תקני חשבוונאות מס' 12 ו-17 מורים על הפסקת ההתאמה של דוחות כספיים וקובעים כי הדיווח הכספי לתקופות שלאחר מועד המעבר יהיה ב"סכומים מדווחים" שהם הסכומים המותאמים למועד המעבר, בתוספת סכומים בערכים נומינליים, שנוספו לאחר מועד המעבר, ובניכוי סכומים שנגרעו לאחר מועד המעבר.
5. לאור האמור לעיל, נדרש שינוי נוסח פסקת ציון בסיס הדיווח בדוחות הכספיים לתקופות שלאחר יום המעבר.
6. נספחים א' ו-ב' – המצורפים לגילוי דעת זה כחלק בלתי נפרד ממנו - קובעים את הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר בשפה האנגלית ובשפה הערבית, בהתאמה.
7. הדוגמאות בגילוי דעת זה מתייחסות לדיווח על דוחות כספיים של חברות בע"מ, אולם הן חלות גם על דיווח של דוחות כספיים של כל גוף מדווח אחר, בשינויים המתחייבים.

## מבנה הדוח של רואה חשבון מבקר

8. נוסח הדוח של רואה חשבון מבקר יכלול את היסודות הבאים :
- 8.1 כותרת והפנייה
- 8.2 פיסקת מבוא
- 8.2.1 זיהוי הדוחות הכספיים שבוקרו.
- 8.2.2 הבחנה בין אחריות הדירקטוריון וההנהלה של הגוף המבוקר לבין אחריותו של רואה החשבון המבקר.
- 8.3 פיסקת היקף (תיאור מהות הביקורת)
- 8.3.1 התייחסות לתקני ביקורת מקובלים ולתקנות שנקבעו ב"תקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973".
- 8.3.2 תיאור תכליתה ומהותה של הביקורת המבוצעת על ידי רואה החשבון המבקר.
- 8.3.3 המונח "הצגה מוטעית" המופיע בפיסקה זו מתייחס הן להצגה מוטעית שמקורה בטעות שנפלה בדוחות הכספיים והן להצגה מוטעית שמקורה בהטעיה או בתרמית הכלולה בהם.
- 8.4 פיסקת חוות הדעת
- 8.5 תוספות לנוסח האחיד
- הבאות לענות על דרישות מיוחדות של רשויות או של חוקים בארץ או בחו"ל.
- 8.6 ציון בסיס הדיווח בדוחות הכספיים
- ציון בסיס הדיווח – בסכומים מדווחים ו/או בסכומים מותאמים (כמשמעותם בתקן חשבונאות מס' 12), בהתאם לנסיבות.
- 8.7 תאריך
- 8.8 חתימת רואה החשבון המבקר

9. לגבי דוחות כספיים המתייחסים לשנת הפעילות הראשונה של החברה

דוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של \_\_\_\_\_

ביקרנו את המאזן המצורף של \_\_\_\_\_ (להלן - החברה) ליום 31 בדצמבר 20XX ואת דוח רווח והפסד, הדוח על השינויים בהון העצמי והדוח על תזרימי המזומנים לשנה<sup>1</sup> שהסתיימה באותו תאריך. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דיעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

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 שישמו 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 20XX ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך.

כמוסבר בביאור \_\_\_\_\_, הדוחות הכספיים הנ"ל מוצגים בסכומים מדווחים, בהתאם לתקני חשבונאות של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

<sup>1</sup> כאשר תקופת הדיווח הראשונה שונה משנה, במקום "שנה" יבוא: "תקופה".

10. לגבי דוחות כספיים הכוללים מספרי השוואה<sup>(\*)</sup>

דוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של \_\_\_\_\_

ביקרנו את המאזנים המצורפים של (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת דוחות רווח והפסד, הדוחות על השינויים בהון העצמי והדוחות על תזרימי המזומנים לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

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 שישמו 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 לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים.

כמוסבר בביאור \_\_\_\_\_, הדוחות הכספיים הנ"ל<sup>2</sup> מוצגים בסכומים מדווחים, בהתאם לתקני חשבונאות של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

<sup>(\*)</sup> נוסח זה מתייחס למצב בו מספרי השוואה מוצגים לשנה אחת בכל הדוחות הכספיים ואותו רואה חשבון מבקר ביצע את הביקורת לגבי שתי שנות הדיווח. כל עוד נכללים בדוחות הכספיים מספרי השוואה לתאריכים ולתקופות דיווח שהסתיימו עד ליום המעבר, יבואו המילים "לתאריכים ולתקופות דיווח שאחרי 31 בדצמבר 2003" במקום המילה "הנ"ל", ובסוף הפיסקה יתווסף המשפט "הדוחות הכספיים לתאריכים ולתקופות דיווח שהסתיימו עד לתאריך הנ"ל מוצגים בערכים שהותאמו עד לאותו תאריך על-פי השינויים בכוח הקנייה הכללי של המטבע הישראלי, בהתאם לגילויי דעת של לשכת רואי חשבון בישראל".

**11. לגבי דוחות כספיים מאוחדים המוצגים יחד עם דוחות החברה וכוללים מספרי השוואה<sup>(\*)</sup>**

**דוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של \_\_\_\_\_**

ביקרנו את המאזנים המצורפים של \_\_\_\_\_ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת המאזנים המאוחדים לאותם תאריכים ואת דוחות רווח והפסד, הדוחות על השינויים בהון העצמי והדוחות על תזרימי המזומנים - של החברה ומאוחדים - לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

לא ביקרנו את הדוחות הכספיים של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-\_\_\_\_% וכ-\_\_\_\_% מכלל הנכסים המאוחדים לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 בהתאמה, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-\_\_\_\_% וכ-\_\_\_\_% מכלל ההכנסות המאוחדות לשנים שהסתיימו באותם תאריכים, בהתאמה. הדוחות הכספיים של אותן חברות בוקרו על ידי רואי חשבון אחרים שדוחותיהם הומצאו לנו וחוות דעתנו, ככל שהיא מתייחסת לסכומים שנכללו בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות רואי החשבון האחרים.

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 מיידגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שישומו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו ודוחות רואי החשבון האחרים מספקים בסיס נאות לחוות דעתנו.

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

**11. לגבי דוחות כספיים מאוחדים המוצגים יחד עם דוחות החברה וכוללים מספרי השוואה - המשך**

לדעתנו, בהתבסס על ביקורתנו ועל הדוחות של רואי חשבון אחרים, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי - של החברה ובמיוחד - לימים 31 בדצמבר 20X1 ו-20X2 ואת תוצאות הפעולות, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים - של החברה ובמיוחד - לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים.

כמוסבר בביאור \_\_\_\_\_, הדוחות הכספיים הנ"ל<sup>2</sup> מוצגים בסכומים מדווחים, בהתאם לתקני חשבונאות של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

<sup>2</sup> כל עוד נכללים בדוחות הכספיים מספרי השוואה לתאריכים ולתקופות דיווח שהסתיימו עד ליום המעבר, יבואו המילים "לתאריכים ולתקופות דיווח שאחרי 31 בדצמבר 2003" במקום המילה "הנ"ל", ובסוף הפיסקה יתווסף המשפט "הדוחות הכספיים לתאריכים ולתקופות דיווח שהסתיימו עד לתאריך הנ"ל מוצגים בערכים שהותאמו עד לאותו תאריך על-פי השינויים בכוח הקנייה הכללי של המטבע הישראלי, בהתאם לגילויי דעת של לשכת רואי חשבון בישראל".

**12. לגבי דוחות כספיים הערוכים בהתאם לתקנות ניירות ערך (עריכת דוחות כספיים שנתיים), התשנ"ג-1993<sup>(\*)</sup>**

**דוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של \_\_\_\_\_**

ביקרנו את המאזנים המצורפים של \_\_\_\_\_ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת דוחות רווח והפסד, הדוחות על השינויים בהון העצמי והדוחות על תזרימי המזומנים לכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X2. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

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 שישמו 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 לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X2. כמו כן, לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל ערוכים בהתאם לתקנות ניירות ערך (עריכת דוחות כספיים שנתיים), התשנ"ג-1993.

<sup>(\*)</sup> נוסח זה מתייחס למצב בו הדוחות הכספיים כוללים מספרי השוואה המוצגים לשנה אחת במאזן ולשנתיים בדוחות הכספיים האחרים ואותו רואה חשבון מבקר ביצע את הביקורת לגבי שלוש שנות הדיווח.

כמוסבר בביאור \_\_\_\_\_, הדוחות הכספיים הנ"ל<sup>2</sup> מוצגים בסכומים מדווחים, בהתאם לתקני חשבונאות של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

[תאריך]

[חתימת רואה החשבון המבקר]

---

<sup>2</sup> כל עוד נכללים בדוחות הכספיים מספרי השוואה לתאריכים ולתקופות דיווח שהסתיימו עד ליום המעבר, יבואו המילים "לתאריכים ולתקופות דיווח שאחרי 31 בדצמבר 2003" במקום המילה "הנ"ל", ובסוף הפיסקה יתווסף המשפט "הדוחות הכספיים לתאריכים ולתקופות דיווח שהסתיימו עד לתאריך הנ"ל מוצגים בערכים שהותאמו עד לאותו תאריך על-פי השינויים בכוח הקנייה הכללי של המטבע הישראלי, בהתאם לגילויי דעת של לשכת רואי חשבון בישראל".

**13. לגבי דוחות כספיים מאוחדים המוצגים יחד עם דוחות החברה - כשהדוחות ערוכים בהתאם לתקנות ניירות ערך (עריכת דוחות כספיים שנתיים), התשנ"ג-1993<sup>(\*)</sup>**

**דוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של \_\_\_\_\_**

ביקרנו את המאזנים המצורפים של \_\_\_\_\_ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת המאזנים המאוחדים לאותם תאריכים ואת דוחות רווח והפסד, הדוחות על השינויים בהון העצמי והדוחות על תזרימי המזומנים - של החברה ומאוחדים - לכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X2. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

לא ביקרנו את הדוחות הכספיים של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-\_\_\_\_\_% וכ-\_\_\_\_\_% מכלל הנכסים המאוחדים לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 בהתאמה, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-\_\_\_\_\_% , כ-\_\_\_\_\_% וכ-\_\_\_\_\_% מכלל ההכנסות המאוחדות לשנים שהסתיימו בימים 31 בדצמבר 20X2, 20X1 ו-20X0, בהתאמה. הדוחות הכספיים של אותן חברות בוקרו על ידי רואי חשבון אחרים שדוחותיהם הומצאו לנו וחוות דעתנו, ככל שהיא מתייחסת לסכומים שנכללו בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות רואי החשבון האחרים.

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 מדגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שישומו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה.

<sup>(\*)</sup> נוסח זה מתייחס למצב בו הדוחות הכספיים כוללים מספרי השוואה המוצגים לשנה אחת במאזן ולשנתיים בדוחות הכספיים האחרים ואותו רואה חשבון מבקר ביצע את הביקורת לגבי שלוש שנות הדיווח.

אנו סבורים שביקורתנו ודוחות רואי החשבון האחרים מספקים בסיס נאות לחוות דעתנו.

לדעתנו, בהתבסס על ביקורתנו ועל הדוחות של רואי חשבון אחרים, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי - של החברה ובמיוחד - לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת תוצאות הפעולות, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים - של החברה ובמיוחד - לכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X2. כמו כן, לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל ערוכים בהתאם לתקנות ניירות ערך (עריכת דוחות כספיים שנתיים), התשנ"ג-1993.

כמוסבר בביאור \_\_\_\_\_, הדוחות הכספיים הנ"ל <sup>2</sup> מוצגים בסכומים מדווחים, בהתאם לתקני חשבונאות של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

<sup>2</sup> כל עוד נכללים בדוחות הכספיים מספרי השוואה לתאריכים ולתקופות דיווח שהסתיימו עד ליום המעבר, יבואו המילים "לתאריכים ולתקופות דיווח שאחרי 31 בדצמבר 2003" במקום המילה "הנ"ל", ובסוף הפיסקה יתווסף המשפט "הדוחות הכספיים לתאריכים ולתקופות דיווח שהסתיימו עד לתאריך הנ"ל מוצגים בערכים שהותאמו עד לאותו תאריך על-פי השינויים בכוח הקנייה הכללי של המטבע הישראלי, בהתאם לגילויי דעת של לשכת רואי חשבון בישראל".

**14. לגבי דוחות כספיים המיועדים להיכלל בתשקיף**

(נוסח זה יפורסם בנפרד עם השלמת עריכתו)

**15. לגבי דוחות כספיים מאוחדים המוצגים יחד עם דוחות החברה ומיועדים להיכלל בתשקיף**

(נוסח זה יפורסם בנפרד עם השלמת עריכתו)

## תחולה

16. הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על-פי גילוי דעת זה יחול לגבי דוחות כספיים שתאריך המאזן האחרון הכלול בהם הוא לאחר יום המעבר.

17. הנוסח האחיד של דוח רואה חשבון מבקר על-פי גילוי דעת זה יחול גם כאשר הגוף המבוקר אינו מאוגד כחברה. במקרים כאלה ישונו המונחים הרלבנטיים כמתחייב מנסיבות המקרה (לדוגמה: במקום "החברה" יבוא "העמותה" ובמקום "הדירקטוריון וההנהלה של החברה" יבוא "הוועד וההנהלה של העמותה").

כמו כן, אופי הפעילות של הגוף המבוקר עשוי להצריך כינוי שונה לאחד או יותר מהדוחות הכספיים (לדוגמה: כאשר הפעילות אינה למטרות רווח יבוא בדרך כלל "דוח על הפעילויות" במקום "דוח רווח והפסד").

18. הנוסח האחיד של דוח רואה חשבון מבקר על-פי גילוי דעת זה יחול גם כאשר מתכונת הדיווח של הגוף המבוקר אינה כוללת את כל הדוחות הכספיים הנזכרים בנוסח האחיד, אם מכיוון שעריכת דוח מסוים אינה רלוונטית בנסיבות המקרה (לדוגמה: עריכת דוח רווח והפסד אינה רלוונטית כאשר לגוף המבוקר טרם היתה כל הכנסה או הוצאה) ואם מכיוון שעריכת דוח מסוים אינה נדרשת בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בנסיבות המקרה (לדוגמה: עריכת דוח על תזרימי המזומנים אינה נדרשת במקרה שדוח זה אינו מוסיף מידע בעל משמעות על המידע המצוי בדוחות הכספיים האחרים). במקרים כאלה יותאם נוסח דוח רואה חשבון המבקר כך שיתייחס רק לדוחות הכספיים הכלולים במתכונת הדיווח של הגוף המבוקר.

## ביטולים

19. גילוי דעת 71, בדבר "הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר", בטל לגבי דוחות כספיים שעליהם חל גילוי דעת זה.

## הוראות מעבר

20. תאגידיים שגילווי דעת 36 ו-50 של הלשכה לא חלו עליהם ואשר בחרו בעבר שלא ליישם את הוראותיהם, פטורים (בהתאם להוראות תקן חשבונאות מס' 12) מחובת הצגת נתוני השוואה בדוח רווח והפסד ובדוח על תזרימי המזומנים בשנת המעבר (השנה הראשונה שלאחר יום המעבר).
21. דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים של תאגידיים המצויינים בסעיף 20 לעיל, לשנת המעבר (לשנה הראשונה שלאחר מועד המעבר) ינוסח (הנוסח מתייחס לתאגידיים שתאריך המאזן שלהם הינו 31 בדצמבר), כלהלן:

### דוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של \_\_\_\_\_

ביקרנו את המאזנים המצורפים של \_\_\_\_\_ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 2004 ו-2003 ואת הדוחות על השינויים בהון העצמי לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים ואת דוח רווח והפסד והדוח על תזרימי המזומנים לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2004. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דיעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

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 מדגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שישומו 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 לימים 31 בדצמבר 2004 ו-2003 ואת השינויים בהונה העצמי לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים ואת תוצאות פעולותיה ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2004.

כמוסבר בביאור \_\_\_\_\_, הדוחות הכספיים הנ"ל מוצגים בסכומים מדווחים, בהתאם לתקני חשבונאות של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]