

פרק 7

סקירת דוחות כספיים לתקופות ביניים

7. סקירת דוחות כספיים לתקופות ביניים

7.1 רקע

כמוסבר במבוא לגילוי דעת מספר 47 של לשכת רואי חשבון בישראל, עם גידול הדרישה בעולם העסקים לדוחות כספיים לתקופות הקצרות משנת עסקים שלימה (להלן - דוחות ביניים - INTERIM FINANCIAL STATEMENTS) נוצר צורך בקביעת כללי חשבונאות לעריכת דוחות ביניים. בנוסף, נדרשים מבקרי החשבונות על ידי לקוחותיהם לסקור את אותם דוחות. דרישה כאמור נובעת בעיקרה מהצורך לכלול דוחות ביניים בתשקיף ומהצורך לפרסם דוחות ביניים ברבים.

גידול הדרישה בעולם העסקים בא מצד משתמשי הדוחות הכספיים השנתיים ואחרים, כגון: בעלי מניות קיימים ופוטנציאליים, נושים, עובדים, לקוחות, ספקים וכו'.

מטרת דוחות הביניים היא לספק למשקיעים ואחרים מידע תדיר על מצב עיסקי התאגיד שיאפשר חיזוי התוצאה השנתית, הערכת ביצועי ההנהלה והערכת הרווחיות לתקופות השונות משנה אחת.

מטרות נוספות הינן:

1. דוחות הביניים מסייעים באיתור מוקדם של נקודות מפנה-TURNING POINTS - ברווח, בנזילות, בביצועי ההנהלה וכו' - במהלך השנה ולא רק בסופה.

2. דוחות הביניים מקטינים את היתרון היחסי שיש לבעלי מידע פנים על פני ציבור המשקיעים הרגיל.

3. דוחות הביניים מאפשרים לגלות בעיות שמתרחשות בעסק במהלך השנה ובכך אף לאפשר תיקון המצב מבעוד מועד.

4. דוחות הביניים מהווים דיווח משלים לדיווח השנתי (בדוח הדירקטוריון כיום נדרש לתת "פילוח" לדוח השנתי לרבעונים ובכך לבחון את השינויים שחלו במהלך השנה - עונתיות וכו').

ראשית הדרישה לפרסום דוחות ביניים בישראל היתה מצידה של הבורסה לניירות ערך בשנת 1978. זו חייבה חברות שניירות הערך שלהן נסחרות בה, בדיווח חצי שנתי של נתונים נבחרים מתוך הדוחות הכספיים.

החל משנת 1988 נקבעה בתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל-1970 חובה על התאגידים להגיש דוחות כספיים חצי שנתיים אשר נסקרו בידי רואה חשבון, והחל מהרבעון השלישי בשנת 1989 נקבעה בתקנות אלה חובת דיווח כספי רבעוני.

מתוך הכרה שביקורת דוחות כספיים לתקופת ביניים כרוכה בעלויות גבוהות נולדה הדרישה החלופית לסקירתם, וזאת על מנת להגביר את אמינותם מבלי להטיל על החברות עלויות כאמור.

המטרה שעמדה בפני מנסחי גילוי דעת 47 היתה כפולה:

מצד אחד - לקבוע נוהלי סקירה מקיפים דיים כדי שאפשר יהיה להביע בדרך השלילה דעה שלא בא לידיעתם דבר המצביע על כך שדוחות הביניים לא הוכנו על פי כללי חשבונאות מקובלים.

7.1 רקע (המשך)

מצד שני - לוודא כי מקבלי דוח הסקירה ערים לשוני הגדול שבין דוח מבוקר הכלול בחוות דעת של רואה חשבון לבין דוחות ביניים שנסקרו ומוסיפים להיות "בלתי מבוקרים". זוהי אחת הסיבות לכך שדוח הסקירה מופנה לדירקטוריון של החברה ולא לציבור הרחב, להבדיל מחוות דעת על דוחות מבוקרים המופנית לבעלי המניות, שכן הציבור איננו מודע בהכרח לשוני המהותי שבין סקירת דוחות כספיים לבין בדיקתם לצורך מתן חוות דעת עליהם.

בנושא קיימים מספר פירסומים, שעיקרם:

1. גילוי דעת 47 של לשכת רואי חשבון בישראל - "סקירה של דוחות כספיים לתקופות ביניים" (1988).
2. גילוי דעת 43 של לשכת רואי חשבון בישראל - "דוחות כספיים לתקופות ביניים" (1986).
3. הבהרות בגין סעיף 3.7.3 של גילוי דעת 43 בדבר דוחות כספיים לתקופות ביניים (1988).
4. תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל 1970 - פרק ד'.
5. תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), (תיקון), התשנ"ד 1994.
6. גילוי דעת 65 לתיקון גילוי דעת 47 בדבר סקירה של דוחות כספיים לתקופות ביניים.

7.2 סוגי דוחות ביניים

גילוי דעת מספר 47 מציין כי הוא מתייחס הן לדוחות ביניים הערוכים במתכונת מלאה, לרבות באורים ופירוטים כמקובל בדוחות כספיים שנתיים מבוקרים, והן לדוחות ביניים תמציתיים הערוכים לפי כללי הדיווח שנקבעו בגילוי דעת מספר 43.

בהתאם לסעיף 7 לגילוי דעת 8 (הדן בדוחות כספיים ודוחות חשבונאיים בלתי מבוקרים), במקרים שבהם נוצר קשר בין רואה חשבון לבין דוח בלתי מבוקר, על רואה החשבון להבהיר במפורש את מהות הקשר וכי אין הוא מחווה עליו את דעתו. הופיע שם רואה החשבון בכתב בצורה כלשהיא בקשר לדוח, יצוינו בכל דף של הדוח הבלתי מבוקר המילים "בלתי מבוקר".

מכאן, שגם על כל דף של דוח ביניים, בין שהוא במתכונת מלאה ובין שהוא במתכונת תמציתית יש לציין את המילים "בלתי מבוקר".

נבהיר כי נהלי הסקירה הננקטים אינם מושפעים מסוג הדוח המוצג.

7.3 מהות סקירת דוחות הביניים

בהתאם לסעיף 4 לגילוי דעת 47 מטרתה של סקירת דוחות כספיים על ידי מבקר החשבונות שונה ממטרתה של ביקורת דוחות כספיים.

מטרת הסקירה היא לאפשר למבקר החשבונות לדווח, שלא בא לידיעתו דבר המצביע על כך, שיש צורך בשינויים מהותיים בדוחות הנסקרים כדי שיוכלו להחשב כדוחות, שהוכנו לפי כללי חשבונאות מקובלים. דיווח כאמור מכונה דיווח על דרך השלילה (Negative Assurance). מאידך, מטרת ביקורת דוחות כספיים היא לאפשר למבקר החשבונות לחוות את דעתו, אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות, בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים, את מצב העסקים, תוצאות הפעולות והשינויים בתזרימי המזומנים.

7.3 מהות סקירת דוחות הביניים (המשך)

גילוי הדעת ממשיך ומפרט כי השוני בין מטרתה של סקירת דוחות כספיים לבין מטרתה של ביקורתם, כאמור, משפיע על הנהלים, שעל המבקר ליישם.

בהכנת הסקירה אין המבקר אוסף ראיות ביקורת מספיקות ונאותות כדי לאפשר לו לחוות דעה על הדוחות.

נוהלי הסקירה הם מצומצמים בהיקפם ואינם כוללים רבים מנהלי הביקורת המקובלים, כגון: סקר הבקרה הפנימית, בדיקת מסמכים ורשומות חשבונאיות, אימות יתרות באמצעות נוכחות במפקד מלאי או בספירות ובאמצעות קבלת אישורים מגורמי חוץ.

נוהלי הסקירה מושתתים במידה רבה על בירורים עם ההנהלה ועם האחראים על התחומים הכספיים והחשבונאיים בחברה.

מסקנת גילוי הדעת מהאמור לעיל הינה שנהלי סקירה כאמור אינם מאפשרים מתן חוות דעת על דוחות כספיים. מתן חוות דעת כאמור אפשרית, אך ורק אם מבקר החשבונות יישם נוהלי ביקורת לפי תקני ביקורת מקובלים, שחשבים לדרושים בהתאם לנסיבות, כפי שמצויין בנוסח האחד של דין וחשבון המבקר (ראה פרק נפרד בנושא).

נדגיש כי אף אם מבקר החשבונות מיישם נהלים, לבד מהנהלים המפורטים בגילוי דעת 47, על פי בקשת לקוחו או על פי יוזמתו, הזהים לאלו המיושמים בעת ביקורת חשבונות, אין הם הופכים את הסקירה לביקורת חשבונות המאפשרת מתן חוות דעת.

סעיף 7 לגילוי דעת 47 קובע כי סקירה, כאמור לעיל, עשויה, על אף נוהליה המצומצמים, להביא לידיעת ההנהלה בעיות חשבונאיות ובעיות דיווח חשובות. מומחיותו של מבקר החשבונות, נסיונו והיותו מעודכן בפירוסיים מקצועיים חדשים, ובהתפתחות שחלה בכללי החשבונאות והדיווח הכספי, וכן היכרותו עם בעיות החברה - כל אלה עומדים לו, גם כשהסקירה מצומצמת. מובן מאליו שאין בסקירה כדי להבטיח, שיתגלו כל העניינים החשובים, או עיקרם, שהיו מתגלים באמצעות ביקורת לפי תקני ביקורת מקובלים.

כלומר, על אף שהסקירה היא מצומצמת בהיקפה, היא מקנה אמינות לדוחות הביניים בעצם ביצועה (ולא מצב בו הדוחות לא נבחנו או נסקרו כלל). זהו גם מעין גורם מרתיע מפני נסיון לסלף את התמונה במהלך השנה.

7.4 נהלי הסקירה

גילוי דעת 47 קובע, בסעיף 9 שלו, נהלים שניתן לנקוט בהם בעת ביצוע סקירה, אך ניתן להרחיבם בהתאם לשיקול דעת המבקר. נדגיש כי גם אם מרחיבים את הנהלים, אין זה הופך את הסקירה לביקורת שמאפשרת מתן חוות דעת, כאמור לעיל.

תוכנית כאמור כוללת את הנהלים הבאים:

1. בירורים בקשר למערכת החשבונות - לשם הבנת האופן שבו העסקאות נרשמו, סווגו והוצגו בדוחות הביניים.
2. קריאת פרוטוקולים - של אסיפות בעלי מניות ומועצת המנהלים במטרה לגלות ארועים שיש להם השפעה על דוחות הביניים (הערה - הסעיף קובע: קריאת פרוטוקולים של אסיפות בעלי המניות ושל ישיבות הדירקטוריון וועדותיו דהיינו, יש לברר האם מינה הדירקטוריון וועדות. כך, סביר להניח כי קיימת וועדת ביקורת לאור הוראות פקודת החברות בנושא, עובדה שתצריך עיון בפרוטוקולים של וועדת ביקורת או כל וועדה אחרת שמינה הדירקטוריון).

7.4 נהלי הסקירה (המשך)

3. קריאת דוחות הביניים - כדי לוודא שהם ערוכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.
 4. קריאת דוחות של מבקר הפנים.
 5. קריאת דוחות שנשלחו לרשויות שונות - רשות ניירות ערך, רשם חברות, בורסה לניירות ערך.
 6. קבלת דוחות של רואי חשבון אחרים - המעורבים בסקירת דוחות ביניים של חברות מוחזקות - בנות ומסונפות.
 7. ברורים עם מנהלים ופקידים בעניינים הבאים:
 - א. שהדוחות ערוכים על פי כללי חשבונאות מקובלים שיושמו באופן עקיב.
 - ב. האם חלו שינויים בפעולות עסקיות או בנהלים חשבונאיים של החברה.
 - ג. בירור פערים וסטיות שהתגלו בבדיקת סבירויות בנתוני דוחות הביניים.
 - ד. עניינים שלגביהם התגלו שאלות במהלך דוחות הביניים.
 - ה. ארועים שחלו לאחר דוח הביניים ויש להם השלכה משמעותית.
 8. קבלת הצהרת מנהלים - הסעיף מפרט את העניינים שכלולים בהצהרה זו :
 - א. המנהלים מצהירים שהאחריות הראשונית לדוחות הביניים חלה עליהם.
 - ב. ידוע למנהלים כי רואה החשבון ביצע סקירה מוגבלת בהיקפה ולא ביקורת.
 - ג. אכן הוצגו בפני המבקר כל הפרוטוקולים.
 - ד. שהנתונים שהוצגו בדוחות הביניים הוצגו באופן נאות.
- בנספח המצורף לגילוי הדעת צורפה דוגמא לנוסח של הצהרת מנהלים שיש לקבל מהלקוח אשר כוללת את כל האלמנטים כאמור (הבהרות בנושא הצהרת מנהלים מצויות בפרק נפרד).

7.5 נסיבות המחייבות הרחבת נהלי הסקירה

- קיימים מספר מצבים בהם נדרש מבקר החשבונות להרחיב את נהלי הסקירה שצויינו לעיל והם:
1. עריכת סקירה לגבי לקוח שדוחותיו טרם בוקרו.
 2. גילוי נקודות תורפה במערכת הבקרה הפנימית.
 3. שינויים באופי ובהיקף הפעולות של הגוף הנסקר או ישום שינויים חשבונאיים.
 4. ספיקות בדבר עריכת הדוחות באופן נאות.
- להלן נרחיב לגבי המצבים האמורים:

7.5 נסיבות המחייבות הרחבת נהלי הסקירה (המשך)

7.5.1 עריכת סקירה לגבי לקוח שדוחותיו טרם בוקרו

גילוי דעת 47 (בסעיף 10) מציין כי הסקירה תערך על ידי מבקר החשבונות, שביקר את הדוחות הכספיים השנתיים האחרונים של לקוחו. הכוונה המסתתרת מאחורי קביעה זו הינה כי עצם עריכת ביקורת שנתי מאפשרת הכרת הנוהלים אותם מיישם הלקוח בעת עריכת דוחות ביניים ומכאן שמקל בהפעלת שיקול דעת בבחירת נהלי הסקירה שינקטו.

מכאן, נובעת המסקנה כי מבקר חשבונות, שטרם ביקר דוחות כספיים של לקוחו, ירחיב את ההיקף של נהלי הסקירה שינקוט לכדי מידה, שתאפשר לו הבנת נהלי החשבונות והדיווח של הלקוח.

7.5.2 גילוי נקודות תורפה במערכת הבקרה הפנימית

בעת סקירת דוחות כספיים של לקוח שדוחותיו טרם בוקרו יש להרחיב את נהלי הסקירה שינקטו לכדי מידה שתאפשר למבקר הכרת הבקרה הפנימית של הלקוח.

אולם, בעת סקירת דוחות של לקוח שדוחותיו השנתיים בוקרו יש לבחון שינויים שחלו במערך הבקרה הפנימית מאז בדיקתה לאחרונה והתאמתה להכנת דוחות הביניים.

גילוי נקודות תורפה במערכת הבקרה הפנימית המשפיעות על הדוחות הכספיים יגרמו בראש ובראשונה להרחבת הנהלים שינקטו ולבחינה האם יש צורך בדיווח עליהם והאם יש בהן כדי למנוע מתן דוח הסקירה.

7.5.3 שינויים באופי ובהיקף הפעילות של הגוף הנסקר או יישום שינויים חשבונאיים

בעת יישום נהלי הסקירה של דוחות הביניים עלולים להתגלות שינויים באופי ו/או בהיקף הפעילות של הגוף הנסקר או שינויים בכללי חשבונאות שיושמו.

עם השינויים העשויים להשפיע על דוחות ביניים ניתן למנות:

1. איחוד עסקים.
2. מכירת חלק משמעותי מהעסק.
3. עסקאות לא רגילות.
4. עסקאות חריגות עם צדדים קשורים.
5. ייזום, דיון משפטי או היווצרות התחייבויות תלויות אחרות.
6. מגמות במכירות או בעלויות המשפיעות על אומדן הערך של חשבונות לקבל או של מלאי.
7. שינויים משקיים כתוצאה ממדיניות כלכלית ממשלתית.
8. הפרשות בגין אחריות לאיכות מוצרים או בגין זכויות עובדים.
9. שינויים בכללים חשבונאיים או בדרך יישומם.

7.5 נסיבות המחייבות הרחבת נהלי הסקירה (המשך)

7.5.3 שינויים באופי ובהיקף הפעילות של הגוף הנסקר או יישום שינויים חשבונאיים (המשך)

נתגלו שינויים כאמור, על מבקר החשבונות לברר, כיצד משתקפים שינויים אלה בדוחות הביניים ומה השפעתם.

כלומר, בעת איתור שינוי כלשהו ירחיב מבקר החשבונות את נהלי הסקירה לבחינת מהות השינוי וכיצד הוא משתקף בדוחות הביניים ובהתאם תהיה ההשפעה על דוח הסקירה שידון בהמשך, אם בכלל.

7.5.4 יישום גילוי דעת חדש

סעיף 13 לגילוי דעת 47 קובע כי במהלך סקירתו, יבדוק מבקר החשבונות, אם ובאיזו מידה יושומו בדוחות הביניים גילוי דעת חדשים בדבר כללי חשבונאות ודיווח.

כלומר, במקרה בו פורסם גילוי דעת חדש (כגון: גילוי דעת 57 בנושא דוחות מאוחדים כפי שתוקן על ידי גילוי דעת 59 כשיישומו החל חלקית מרבעון ראשון של שנת 1994 ובמלואו מהרבעון הראשון של שנת 1995), על מבקר החשבונות לבחון את יישומו הלכה ולמעשה בדוחות הביניים על מנת שהם יהיו ערוכים לפי כללי חשבונאות מקובלים וכו'. מכאן כי במקרים אלו יורחבו נהלי הסקירה בגין היישום האמור.

7.5.5 ספיקות בדבר עריכת הדוחות באופן נאות

הגיע לידיעת מבקר החשבונות, תוך כדי עריכת הסקירה, מידע המעורר אצלו ספק בדבר עריכתם של דוחות הביניים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, יערוך בירורים נוספים או ינקוט נוהלי סקירה נוספים שיאפשרו לו השלמת הסקירה והדיווח על ממצאה.

7.6 נוסח דוח הסקירה

7.6.1 עקרונות הנוסח האחיד

בהתאם לגילוי הדעת, יופנה דוח הסקירה לדירקטוריון החברה ויחתם בתאריך השלמת הסקירה על ידי השותף האחראי. תאריך החתימה יהיה התאריך שבו אישר הדירקטוריון את דוחות הביניים ושבנו התקבלה גם הצהרת מנהלי הלקוח.

הדוח מורכב מחמישה יסודות עיקריים:

1. זיהוי דוחות הביניים שנסקרו.
2. דיווח שהסקירה נערכה בהתאם לנהלים שנקבעו על ידי לשכת רואי חשבון בישראל.
3. תיאור כללי של נהלי הסקירה.
4. דיווח שסקירת דוחות הביניים היא מצומצמת בהיקפה ואינה מהווה ביקורת לפי תקני ביקורת מקובלים ולכן אין מבקר החשבונות מחווה דעה על הדוחות שסקר.
5. דיווח, שבא לידיעתו, או שלא בא לידיעתו, דבר המצביע על כך שיש צורך בשינויים מהותיים בדוחות הנסקרים כדי שיוכלו להחשב כדוחות שהוכנו לפי כללי חשבונאות מקובלים (המונח שינויים מהותיים לא הוגדר בגילוי דעת זה).

7.6 נוסח דוח הסקירה (המשך)

7.6.1 עקרונות הנוסח האחד (המשך)

בנוסף, קובע סעיף 16 לגילוי דעת 47: סקר מבקר החשבונות דוחות ביניים, יצוינו על כל דף של אותם דוחות המילים: "בלתי מבוקר".

סעיף זה חוזר על הדרישה הקיימת לגבי דוחות בלתי מבוקרים (בגילוי דעת 8 של לשכת רואי חשבון בישראל), להוספת המילים "בלתי מבוקר" למען הסר ספק והדגשה שלא מדובר בדוחות מבוקרים (על כך ראה גם בפרק דוחות בלתי מבוקרים).

7.6.2 דוגמאות לדוח סקירה של מבקר החשבונות

להלן דוגמאות למבנה דוח סקירה:

1. לפי סעיף 17 לגילוי דעת 47 (דוגמא מספר 1) - דוח סקירה של חברה שחוק ניירות ערך התשכ"ח-1968-לאחל עליה.

2. לפי סעיף 18 לגילוי דעת 47 (דוגמא מספר 2) - דוח סקירה כאמור ב-1 לעיל הכולל הסתמכות על מבקרי חשבונות אחרים.

דוגמא מספר 1 - דוח סקירה של מבקר החשבונות(*)

"לכבוד - הדירקטוריון של חברת _____

הנדון: סקירת דוחות ביניים בלתי מבוקרים לתקופה שנסתיימה ביום _____

לבקשתכם סקרנו את מאזן הביניים של _____ ליום _____ ואת דוח הרווח וההפסד והדוח על תזרימי המזומנים לששת החודשים, שנסתיימו באותו תאריך.

סקירתנו נערכה בהתאם לנהלים, שנקבעו על ידי לשכת רואי חשבון בישראל. הנהלים כללו בין השאר: קריאת הדוחות הכספיים הנ"ל, קריאת פרוטוקולים של אסיפות בעלי המניות ושל ישיבות הדירקטוריון וועדותיו ועריכת בירורים עם האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים.

מאחר שהסקירה שנערכה היא מצומצמת בהיקפה ואינה מהווה בדיקה בהתאם לתקני ביקורת מקובלים, אין אנו מחוויים דעה על דוחות הביניים הנ"ל.

בביצוע סקירתנו לא בא לידיעתנו דבר המצביע על כך, שיש צורך בשינויים מהותיים בדוחות האמורים, כדי שיוכלו להיחשב כדוחות הערוכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים".

(*) אם דוחות הביניים נערכו במתכונת תמציתית בהתאם לגילוי דעת 43 של לשכת רואי חשבון בישראל, ישתמש המבקר במונחים אלה:

א. בפיסקה הראשונה של דוח הסקירה - "תמצית מאזן הביניים"; "תמצית דוח הרווח וההפסד" ו"תמצית הדוח על השינויים במצב הכספי"(1).

ב. בפיסקה השנייה - "הדוחות התמציתיים הנ"ל" (במקום דוחות הביניים הנ"ל).

ג. בפיסקה השלישית - "בדוחות התמציתיים האמורים" (במקום בדוחות האמורים).

7.6 נוסח דוח הסקירה (המשך)

7.6.2 דוגמאות לדוח סקירה של מבקר החשבונות (המשך)

דוגמא מספר 2 - דוח סקירה של מבקר החשבונות ומבקרים אחרים

מבקר החשבונות רשאי להסתמך על סקירה שערך מבקר החשבונות של חברות בנות של החברה הנסקרת בתנאי שיתייחס לכך בדוח שלו.

להלן דוגמה להתייחסות כנ"ל: (*)

"לכבוד - הדירקטוריון של חברת _____

הנדון: סקירת דוחות ביניים מאוחדים בלתי מבוקרים לתקופה שנסתיימה ביום _____

לבקשתכם סקרנו את מאזן הביניים המאוחד של _____ וחברות הבת שלה ליום _____ ואת דוח הרווח וההפסד המאוחד ואת הדוח על תזרימי המזומנים לששת החודשים, שנסתיימו באותו תאריך. סקירתנו נערכה בהתאם לנהלים, שנקבעו על ידי לשכת רואי חשבון בישראל. הנהלים כללו בין השאר: קריאת הדוחות הכספיים הנ"ל, קריאת פרוטוקולים של אסיפות בעלי המניות ושל ישיבות הדירקטוריון וועדותיו ועריכת בירורים עם האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים.

הומצאו לנו דוחות של רואי חשבון אחרים בדבר סקירת דוחות ביניים של חברות בת שאוחדו ואשר נכסיהן מהוים כ-% _____ מכלל הנכסים הכלולים במאזן המאוחד הביניים, והכנסותיהן מהוות כ-% _____ מכלל ההכנסות הכלולות בדוח רווח והפסד המאוחד הביניים.

מאחר שהסקירה שנערכה היא מצומצמת בהיקפה ואינה מהווה בדיקה בהתאם לתקני ביקורת מקובלים, אין אנו מחוויים דעה על דוחות הביניים המאוחדים הנ"ל.

בביצוע סקירתנו, לרבות עיון בדוחות רואי חשבון אחרים, כאמור לעיל, לא בא לידיעתנו דבר המצביע על כך, שיש צורך בשינויים מהותיים בדוחות האמורים, כדי שיוכלו להיחשב כדוחות הערוכים לפי כללי חשבונאות מקובלים.

(*) כאמור בהערות השוליים לדוגמא מספר 1 לעיל יש לשנות את המינוחים בעת עריכת דוחות תמציתיים, בשינויים המתחייבים מההתייחסות לדוחות מאוחדים ומהסתמכות על מבקרי חשבונות אחרים.

7.6.3 ניתוח הנוסח של דוח הסקירה למרכיביו

1. "לבקשתכם" - בא להדגיש כי הסקירה בוצעה לפי בקשת הלקוח.
2. "סקרנו" - להבדיל מחוות דעת שבה נאמר "ביקרנו", כאן מצהיר רואה החשבון כי ביצע סקירה.
3. "את מאזן הביניים של _____ ודוח _____":
 - א. זיהוי הדוחות שנסקרו: מאזן, רווח והפסד וכו'.
 - ב. ברווח והפסד מדגישים לאיזו תקופה (בחודשים) ההתייחסות של כל דוח ביניים.
 - ג. המושג "דוחות ביניים" טבוע לכל אורך הדוח על מנת שלא יטעו ויחשבו כי אילו דוחות שנתיים.
 - ד. המילה של - כמו בחוות דעת באה להדגיש שהדוחות הגם שנסקרו על ידי רואי החשבון הם עדיין של החברה.

7.6 נוסח דוח הסקירה (המשך)

7.6.3 ניתוח הנוסח של דוח הסקירה למרכיביו (המשך)

4. "סקירתנו נערכה בהתאם הנהלים כללו בין השאר" - על מנת להבהיר לקוראי הדוח מהם נהלי הלשכה מוסברים עקרונות הנהלים שננקטו - קריאת פרוטוקולים, עריכת בירורים וכדומה.
5. "מאחר והסקירה מצומצמת בהיקפה" - מדווחים שהסקירה מצומצמת בהיקפה, אינה מהווה ביקורת ולכן אין הדוח האמור מהווה חוות דעת.
6. "בביצוע סקירתנו לא בא לידיעתנו" - בפיסקה זו מדווח המבקר על תוצאות הסקירה. הדיווח נעשה על דרך השלילה שלא בא לידיעתו דבר המצביע על כך שיש צורך בשינויים מהותיים בדוחות הנסקרים כדי שיוכלו להחשב כדוחות שהוכנו לפי כללי חשבונאות מקובלים.
- הערה - כאשר מדובר בדוח ביניים תמציתי יש לציין זאת גם בדוח הסקירה כפי שנקבע בסעיף 17 לגילוי דעת 47.

7. "חברות בנות ומסונפות שנסקרו על ידי רואי חשבון אחרים":

סעיף 69(6) לגילוי דעת 47 קובע כי נוהלי הסקירה שיש לנקוט יכללו:

קבלת דוחות של מבקרי חשבונות אחרים, המעורבים בסקירת דוחות ביניים של חברות בנות של המסוקר, או של גופים אחרים, אם להשקעותיו בהם עשויה להיות השפעה מהותית על דוחות הביניים.

סעיף 18 לגילוי הדעת קובע:

רשאי מבקר החשבונות להסתמך על סקירה שערך מבקר החשבונות של חברות בנות של החברה הנסקרת בתנאי שיתייחס לכך בדוח הסקירה שלו.

מכאן, לגבי חברות בנות:

א. ניתן להסתמך על סקירה שערך רואה חשבון אחר.

ב. יש לקבל את דוח הסקירה שלו.

ג. יש להתייחס להסתמכות האמורה בדוח הסקירה של החברה האם בדומה לנוסח ההסתמכות בחוות הדעת.

נוסח ההסתמכות מופיע בסעיף 18 לגילוי הדעת (ובדוגמא 2 לעיל), כלהלן:

בפיסקת הביניים:

הומצאו לנו דוחות של רואי חשבון אחרים בדבר סקירת דוחות ביניים של חברות בנות שאוחדו ואשר נכסיהן מהווים כ-____% מכלל הנכסים הכלולים במאזן המאוחד ביניים והכנסותיהן מהוות כ-____% מכלל הכנסות הכלולות בדוח רווח והפסד המאוחד ביניים.

7.6 נוסח דוח הסקירה (המשך)

7.6.3 ניתוח הנוסח של דוח הסקירה למרכיביו (המשך)

7. "חברות בנות ומסונפות שנסקרו על ידי רואי חשבון אחרים": (המשך)

ובדוח הסקירה בפיסקה האחרונה נאמר:

בביצוע סקירתנו, לרבות עיון בדוחות רואי חשבון אחרים, כאמור לעיל, לא בא לידיעתנו ...

לגבי חברות מסונפות:

אין התייחסות מפורשת בסעיף 9(6) לגילוי הדעת 47 באשר לחברות מסונפות, אך כיוון שנאמר - קבלת דוחות של מבקרי חשבונות אחרים המעורבים בסקירת דוחות ביניים של חברות בנות של המסוקר ושל גופים אחרים, מקובל להסתמך גם על סקירה שערך מבקר חשבונות אחר בחברה מסונפת בדומה להסתמכות על דוח סקירה של חברה בת.

נוסח ההסתמכות המקובל הינו:

בפיסקת הביניים:

הנתונים המתייחסים לערך המאזני של ההשקעות בחברות מסונפות ולחלקה של הקבוצה בתוצאות העסקיות של חברות אלו, מבוססים על תמצית דוחות ביניים שחלקם נסקרו על ידי רואי חשבון אחרים.

בדוח הסקירה בפיסקה האחרונה:

בביצוע סקירתנו, לרבות עיון בדוחות רואי חשבון אחרים, כאמור לעיל, לא בא לידיעתנו ...

7.6.4 התייחסות בדוח סקירה לחברות הכפופות לחוק ניירות ערך

סעיף 19 לגילוי דעת 47 קובע: לגבי דוח סקירה על דוחות חצי שנתיים תמציתיים (כולל רבעוניים) של חברות הכפופות לחוק ניירות ערך, תנוסח הפיסקה האחרונה של דוח הסקירה, כדלקמן:

"בביצוע סקירתנו לא בא לידיעתנו דבר המצביע על כך שיש צורך בשינויים מהותיים בדוחות התמציתיים האמורים, כדי שיוכלו להחשב כדוחות הערוכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים ובהתאם לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970".

(ראוי לציין שלאחרונה נוסף פרק חדש לתקנות אלו בנושא דוח הדירקטוריון - פרק ה'. לכן, נראה שמומלץ לרשום, "...בהתאם להוראות פרק ד' לתקנות ניירות ערך ..." משמע, להדגיש שפרק ד' הינו הפרק היחידי שדורש את הגילוי בדוחות אלו ואליו יש להתייחס).

7.7 נסיבות המחייבות סטיה מהנוסח האחיד של דוח הסקירה

גילוי דעת מספר 47 מתייחס לשלושה מצבים אפשריים:

1. סטיה מכללי חשבונאות מקובלים ובכללם גילוי נאות.

2. אי וודאות.

3. אי מתן דוח סקירה.

להלן נרחיב לגבי המצבים האמורים.

7.7.1 סטיה מכללי חשבונאות מקובלים ובכללם גילוי נאות

סעיף זה מקביל לסעיף 11.1 בגילוי דעת מספר 54 העוסק בהסתייגויות והימנעויות.

גילוי דעת 47 קובע כי במקרה בו בא לידיעת מבקר החשבונות מידע, שבדוחות הביניים יש סטיה מכללי חשבונאות מקובלים ובכללם גילוי נאות, עליו להעיר על כך בדוח שלו. בהערותיו יתאר את אופי הסטיה, ואם הדבר אפשרי את השפעתה על דוחות הביניים.

דוגמאות לניסוח הערות כאמור:

1. הסתייגות - בא לידיעתנו של המבקר מידע שבדוחות הכספיים ביניים יש סטיה מכללי חשבונאות מקובלים:

דוגמא - אין הפרשה נאותה לאחריות.

הנוסח:

פיסקת ביניים (לפני פסקה אחרונה בדוחסקירה):

על פי מידע שקבלנו מהחברה, אנו סבורים כי יש להגדיל את ההפרשה לאחריות שבמאזן הביניים המאוחד בסך _____ ש"ח, דבר שהיה מביא להקטנת הרווח הנקי בדוח רווח והפסד ביניים מאוחד בסך _____ ש"ח.

פיסקה אחרונה בדוח סקירה:

בביצוע סקירתנו, פרט לכך שההפרשה לאחריות לא הוגדלה כאמור לעיל, לא בא לידיעתנו דבר ...

2. הסתייגות - אין גילוי נאות:

דוגמא - דוחות הביניים לא נערכו במתכונת הקביעה בגילוי דעת 43.

פיסקת ביניים (לפני פסקה אחרונה בדוח סקירה):

דוחות הביניים נערכו במתכונת מקוצרת ואינם כוללים חלק מהמידע הנדרש על פי כללי הדיווח שנקבעו בגילוי דעת 43 של לשכת רואי חשבון בישראל.

פיסקה אחרונה בדוח סקירה:

בביצוע סקירתנו, פרט להעדר גילוי נאות על פי כללי דיווח מקובלים כאמור לעיל, לא בא לידיעתנו...

7.7 נסיבות המחייבות סטיה מהנוסח האחיד של דוח הסקירה (המשך)

7.7.1 סטיה מכללי חשבונאות מקובלים ובכללם גילוי נאות (המשך)

3. דוח סקירה שלילי:

כאשר יש סטיה בכללי חשבונאות מקובלים או שאין גילוי נאות והמדובר בענין מהותי, המשפיע על הדוחות הכספיים בכללותם ינתן דוח סקירה שלילי.

דוגמא - הכללת השקעה בדוחות בגין חברה בפירוק

פיסקת ביניים (לגבי פסקה אחרונה בדוח סקירה):

בדוחות הכספיים נכללה השקעה בחברה א' הנמצאת בפירוק. השקעה זו מהווה חלק ניכר מנכסי החברה. על פי מידע ממפרק חברה א' בע"מ אין סיכוי שדיבידנד בפירוק יחולק לבעלי המניות.

פיסקה אחרונה בדוח סקירה:

נוכח הכללת ההשקעה בדוחות הביניים המאוחדים, כאמור לעיל, אנו סבורים שדוחות הביניים המאוחדים אינם ערוכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

7.7.2 אי וודאות

גילוי הדעת מציין כי מצבים של אי וודאות אינם מחייבים, בדרך כלל, ציון בדוח הסקירה, ובלבד שדוחות הביניים יכללו גילוי נאות של נושאים אלה.

על אף שגילוי דעת זה פורסם הרבה לפני פרסומו של גילוי דעת 54, קביעתו בענין התייחסות למצבי אי וודאות דומה לזו של גילוי הדעת האמור.

נציין כי ניתן להפנות את תשומת הלב למצבי אי וודאות בדוח סקירה בדומה להפניות כאמור בחוות דעת וזאת על מנת להדגיש בפני קורא הדוחות נושאים שרואה החשבון מצא לנכון להדגישם והכרוכים באי וודאות. נדגיש כי גילוי דעת 65 קובע כי ההפניה במקרה האמור תתווסף בסוף דוח הסקירה ותנוסח כדלקמן: "אנו מפנים את תשומת הלב ל..."

7.7.3 אי מתן דוח סקירה

סעיף 20 לגילוי הדעת קובע כי מבקר החשבונות לא ייתן דוח סקירה, אם נמנע ממנו לבצע אחד או יותר מנהלי הסקירה הנראים לו כדרושים בהתאם לנסיבות.

מצב כמתואר לעיל מכונה בגילוי דעת 54, המתייחס לדין וחשבון המבקר, כהגבלה בהיקף ביקורת המחייב הימנעות. מכאן, שהמצב המקביל להימנעות בחוות דעת לגבי דוח סקירה הינו אי מתן דוח סקירה כלל !

7.8 סוגיות מיוחדות

7.8.1 הסתמכות הלקוח על סקירת מבקר החשבונות

כפי שמצויין בסעיף 21 לגילוי הדעת, דוח הסקירה מיועד, כאמור, להנהלת החברה ומשמש כאחד מאמצעי הבקרה בבואה להגיש או לפרסם דוחות ביניים.

בשל העובדה שהציבור הרחב אינו מודע לשוני המהותי שבין סקירת דוחות כספיים לבין ביקורתם, התנהל בעבר ויכוח ציבורי בארץ ובארצות אחרות לגבי הצורך בצירוף דוח הסקירה לדוחות המופצים לציבור הרחב.

נציין כי בארצות הברית, בניגוד לישראל, לא קיימת חובה לסקירת דוחות ביניים על ידי רואה החשבון, ומובן כי אין חובה לצרף דוח הסקירה לדוחות המופצים לציבור פרט למקרים בהם החברה התחייבה לעניין במסגרת תשקיף.

בארץ, נקבע בסעיף 47(ב) לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים) התש"ל1970- לפני תיקון כמוסבר להלן:

דוח הסקירה יומצא לרשות לניירות ערך, לרשם החברות ולבורסה לניירות ערך; כלל דוח הסקירה הימנעות או הסתייגות, יצורף דוח הסקירה לדוח הביניים. כלומר, בעבר, רק במקרה של סטיה מהנוסח האחד, היה צורך לצרף את דוח הסקירה.

אולם, תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), (תיקון) התשנ"ד 1994 תיקנו את סעיף 47(א) וקבעו שיש לצרף את דוח הסקירה לדוחות הכספיים ביניים גם אם אינו סוטה מהנוסח האחד.

קביעה זו עומדת בניגוד לקביעת גילוי דעת 47 בנדון טרם תיקונו, שכן גילוי הדעת קבע כי אין לציין בדוחות ביניים המיועדים להפצה בציבור את עובדת היותם סקורים. עוד נקבע בגילוי הדעת כי מבקר החשבונות יהיה רשאי להסכים להכללת דוח הסקירה שלו במקרים, שהדוחות הוסקורים מיועדים לגופים מסויימים הידועים לו ולאותם גופים בלבד.

כל אימת שיש לכלול את דוח הסקירה במסמך המתפרסם בציבור, או לאזכר שדוחות ביניים נסקרו על ידי מבקר חשבונות, ינקוט המבקר צעדים במטרה שבמסמך המתייחס תיכלל במקום בולט הפיסקה הבאה:

"דוחות הביניים נסקרו על ידי מבקר החשבונות של החברה. הסקירה האמורה היא בהיקף מצומצם, בהתאם לנהלים שנקבעו על ידי לשכת רואי חשבון בישראל ואיננה מהווה ביקורת לפי תקני ביקורת מקובלים ולכן לא חיווה מבקר החשבונות דעתו עליהם".

בחלוף פרק זמן של כ-8 שנים מאז פורסם גילוי הדעת ולאור התפוצה הרחבה שקיבלו מאז דוחות הסקירה במסגרת פרסום התשקיפים בשנים האחרונות ולאור תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים)(תיקון) התשנ"ד1994- בנושא, חזרה הלשכה ובדקה את הצורך בהגבלת פרסום דוח הסקירה של רואה החשבון בציבור מהנימוקים שפורטו בסעיף 21 לגילוי דעת 47 המובא לעיל, והגיעה למסקנה כי החשש של הטעיית הציבור, כמפורט באותו סעיף כבר אינו קיים יותר.

מאחר והציבור יודע על הקשר בין רואה החשבון לדוח המסוקר, סבורה הלשכה שחובה להבהיר במפורש את מהות הסקירה וכי אין רואה החשבון מחווה דעת על דוחות הביניים.

לכן, המליצה הלשכה, במסגרת גילוי דעת 65, לצרף דוח הסקירה לדוחות הביניים (כאשר צירוף דוחות סקירה לדוחות ביניים מתפרסמים בארצות חוץ, ייעשה לפי המקובל באותן ארצות).

לשם כך הומלץ כי יבוטל סעיף 21 לגילוי דעת 47 שהובהר לעיל.

7.8 סוגיות מיוחדות (המשך)

7.8.1 הסתמכות הלקוח על סקירת מבקר החשבונות (המשך)

בנוסף הודגש שאין מקום לכלול בבאורים לדוחות הביניים המסוקרים את עובדת היותם מסוקרים על ידי רואה חשבון, שכו עובדה זו מצוינת בדוח הסקירה עצמו.

תיקון כאמור מצריך גם תיקון הדוגמה להצהרת מנהלים בדבר דוח ביניים כדלקמן (כפי שהובהר בגילוי דעת 65):

1. תבוטלנה שתי הפסקאות האחרונות שבדוגמה להצהרת מנהלים בדבר דוח ביניים, כמובא בנספח לגילוי דעת 47, שקבעה:

"אנו מתחייבים שלא להפיץ או להעביר לגורמי חוץ את דוחות הביניים תוך ציון שהם נסקרו על ידיכם, אלא בהסכמתכם מראש. אם נקבל את הסכמתכם, נצטרף לדוחות הביניים את דוח הסקירה שלכם.

בכל מקרה ידוע לנו, כי המידע, שדוחות הביניים הם סקורים ודוח הסקירה עצמו, אינם מיועדים להפצה בקרב הציבור הרחב".

2. במקומן של הפסקאות שבוטלו תבוא הפסקה הבאה:

"אנו מתחייבים לא להפיץ או להעביר לגורמי חוץ את דוחות הביניים המסוקרים, ללא צרוף דוח הסקירה שלכם המתייחס אליהם".

7.8.2 דוח סקירה במסגרת תשקיף

דוח סקירה במסגרת תשקיף יהיה שונה מדוח סקירה על דוח רגיל מאחר ודוחות ביניים המוגשים בתשקיף כוללים פירוט רב יותר וערוכים במתכונת מלאה שנקבעה בתקנות ניירות ערך (עריכת דוחות כספיים שנתיים), התשנ"ג 1993- [ולא לפי תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידים), התש"ל 1970-].

בדוח הסקירה יוחלפו שמות התקנות כאמור לעיל ובנוסף תתווסף פסקה בסוף דוח הסקירה כדוגמת הפסקה שלהלן:

"דוח סקירה זה מבוסס, בין השאר, על דוח הסקירה לתקופה של שישה חודשים שנסתיימה ביום 30 ביוני 1996, אשר ניתן ביום 13 בספטמבר 1996, ואנו מסכימים כי דוח סקירה זה, יכלול בתשקיף החברה העומד להתפרסם עד סוף חודש אוקטובר 1996".

7.8.3 דוחות ביניים - עריכה ודרישות גילוי

ככלל, על מנת לבצע סקירה לדוחות הביניים, יש להכיר את הוראות הדיווח השונות באשר למתכונת הדוחות הכספיים, דרישות הגילוי המצומצמות (יחסית לדוחות כספיים שנתיים) ומספרי השוואה הנדרשים.

במסגרת סעיף זה נעמוד על העקרונות המיושמים בדוחות ביניים.

7.8 סוגיות מיוחדות (המשך)

7.8.3 דוחות ביניים - עריכה ודרישות גילוי (המשך)

7.8.3.1 הגישה הבסיסית

את דוחות הביניים יש לערוך בהתאם לעקרונות החשבונאיים המקובלים לענין דוחות כספיים לתקופות ביניים.

העקרונות החשבונאיים המקובלים בנושא מפורטים בין היתר ב-:

1. גילוי דעת 47 של לשכת רואי חשבון בישראל.
 2. הבהרות לסעיף 3.7.3 לגילוי דעת 43 של לשכת רואי חשבון בישראל.
 3. תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים) התש"ל1970- פרק ד. - להלן התקנות.
- נציין כי בסמוך לפירסום כרך זה פורסמו תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים) (תיקון), התשנ"ז1997- שעיקר תיקוניהן כלל: עריכת הדוחות הכספיים במתכונת של דוח שנתי (למעט הביאורים), תוספת למספרי השוואה וכו'. תיקון זה לא נכלל בהמשך ויובא במסגרת כרך ג' הכולל פירסומים שונים.

7.8 סוגיות מיוחדות (המשך)

7.8.3 דוחות ביניים - עריכה ודרישות גילוי (המשך)

7.8.3.2 מתכונת תמציתית לדוח כספי ביניים לשישה חודשים

להלן מתכונת למאזן, דוח רווח והפסד, דוח על השינויים בהון העצמי ודוח על תזרימי המזומנים לתקופת ביניים של שישה חודשים כפי שמשקף מהתקנות ומגילוי דעת 43.

1. תמצית מאזן מותאם לשקל חדש של חודש המאזן

ליום 31 בדצמבר בשנה הקודמת מבוקר ש"ח	ליום 30 ביוני בשנה הקודמת (בלתי מבוקר) ש"ח	ליום 30 ביוני (בלתי מבוקר) ש"ח	
XXX	XXX	XXX	רכוש קבוע (בניכוי פחת)
XXX	XXX	XXX	השקעות
XXX	XXX	XXX	רכוש שוטף:
XXX	XXX	XXX	
XXX	XXX	XXX	רכוש אחר
XXX ===	XXX ===	XXX ===	
XXX	XXX	XXX	הון, קרנות ועודפים
XXX	XXX	XXX	זכויות המיעוט
XXX	XXX	XXX	עתודות
XXX	XXX	XXX	התחייבויות לזמן ארוך
XXX	XXX	XXX	התחייבויות שוטפות
XXX ===	XXX ===	XXX ===	

* חתימת התאגיד: _____

תאריך החתימה: _____

הבאורים לתמצית הדוחות הכספיים מהווים חלק בלתי נפרד מהם.

* בציון שמות החותמים.

7.8 סוגיות מיוחדות (המשך)

7.8.3 דוחות ביניים - עריכה ודרישות גילוי (המשך)

7.8.3.2 מתכונת תמציתית לדוח כספי ביניים לשישה חודשים (המשך)

2. תמצית דוח רווח והפסד מותאם לשקל חדש של חודש המאזן*

לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר בשנה קודמת (מבוקר) ש"ח	לשלושה חודשים שנסתיימו ביום 30 ביוני		לששה חודשים שנסתיימו ביום 30 ביוני		
	בשנה קודמת (בלתי מבוקר)	(בלתי מבוקר)	בשנה קודמת (בלתי מבוקר)	(בלתי מבוקר)	
	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	הכנסות
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	ממכירות ומביצוע עבודות
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	הכנסות אחרות, נטו
					עלויות והוצאות
					עלות המכירות ועבודות
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	שבוצעו
					הוצאות מכירה, הנהלה
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	וכלליות
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	הוצאות מימון, נטו
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	
					רווח (הפסד) מפעולות
					רגילות לפני הפרשה
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	למיסים על ההכנסה
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	הפרשה למסים על ההכנסה
					רווח (הפסד) מפעולות
					רגילות, לאחר הפרשה
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	למיסים על ההכנסה
					רווח (הפסד) ממימוש
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	נכסים בניכוי הפרשה למסים
					חלק ברווחי (הפסדי) חברות
					בת שלא אוחדו וחברות
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	מסונפות
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	חלק המיעוט (ברווח) בהפסד
					רווח (הפסד) נקי לפני
					סעיפים מיוחדים ושינויים
					חשבונאיים
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	פריטים מיוחדים בניכוי
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	מסים וחלק המיעוט
					השפעה מצטברת עקב שינוי
					שיטה, בניכוי מסים וחלק
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	המיעוט
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	רווח (הפסד) נקי לתקופה
====	====	====	====	====	
					רווח (הפסד) לו- ש"ח ערך נקוב מניות
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	רווח (הפסד) בסיסי למניה
====	====	====	====	====	
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	רווח (הפסד) מדולל למניה
====	====	====	====	====	

הבאורים לתמצית הדוחות הכספיים מהווים חלק בלתי נפרד מהם

* גלוי דעת 50 של לשכת רואי החשבון בישראל, מחייב עריכת דוח רווח והפסד במתכונת המפורטת המקובלת כשהוא מותאם במלואו לשקלים של תום תקופת הדיווח.

7.8 סוגיות מיוחדות (המשך)

7.8.3 דוחות ביניים - עריכה ודרישות גילוי (המשך)

7.8.3.2 מתכונת תמציתית לדוח כספי ביניים לשישה חודשים (המשך)

3. תמצית דוח על השינויים בהון העצמי מותאם לשקל חדש של חודש המאזן

<u>לשלושת החודשים שנסתיימו ב-</u>				<u>לששת החודשים שנסתיימו ב-</u>				
<u>30 ביוני בשנה הקודמת</u>		<u>30 ביוני</u>		<u>30 ביוני בשנה הקודמת</u>		<u>30 ביוני</u>		
עודפים	הון וקרנות	עודפים	הון וקרנות	עודפים	הון וקרנות	עודפים	הון וקרנות	
(הפסדים)	הון	(הפסדים)	הון	(הפסדים)	הון	(הפסדים)	הון	
	מ ב ו ק ר	ב ל ת י	מ ב ו ק ר	ב ל ת י	מ ב ו ק ר	ב ל ת י	מ ב ו ק ר	
ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	יתרה לתחילת התקופה
-	XXX	-	XXX	-	XXX	-	XXX	הנפקות הון
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	תוספות לקרן הון
XXX	-	XXX	-	XXX	-	XXX	-	רווח (הפסד) לתקופה
(XXX)	-	(XXX)	-	(XXX)	-	(XXX)	-	דיבידנד
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	יתרה לסוף התקופה
=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	

הבאורים לתמצית הדוחות הכספיים מהווים חלק בלתי נפרד מהם.

