

גילוי דעת 91(*)

מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים

תוכן העניינים

סעיפים

מבוא	1 - 3
מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים	4 - 9
ביקורת דוחות כספיים של תאגיד אחר שבשליטת המבוקר	10
אי-קבלת אישור בכתב למכתב התקשרות	11
תחילה	12

נספח - נוסח של מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים	

(*) גילוי דעת זה אושר על-ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל-ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מיום 26.12.2004 ופרסומו אושר על-ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 28.12.2004.

מבוא

1. גילוי דעת זה מבוסס על העקרונות שבתקן (ISA) מס' 210 של הפדרציה הבינלאומית של רואי חשבון (IFAC):

"TERMS OF AUDIT ENGAGEMENTS"

מטרת גילוי דעת זה היא לקבוע כללים והנחיות למבקר בעניין הסכמה בינו לבין המבוקר לגבי תנאי ההתקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים וכן לסייע למבקר בהכנת מסמך המבטא תנאים אלה.

2. **המבקר יגיע להסכמה עם המבוקר לגבי תנאי ההתקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים.** תנאים אלה יבוטאו במכתב התקשרות לביצוע הביקורת או בדרך חוזית מתאימה אחרת (כל אחד מאלה מכונה להלן "מכתב התקשרות").
3. במכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים ניתן להתייחס גם לביקורת של דוחות התאמה לצורכי מס, אולם אין להתייחס באותו מכתב התקשרות לשרותים אחרים (כגון: סקירה של דוחות כספיים, דוחות מיוחדים וכיוצ"ב) הניתנים על-ידי רואה החשבון המבקר.

מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים

4. הן למבקר והן למבוקר חשוב למנוע אי-הבנות בקשר להתקשרות לביצוע הביקורת. לפיכך, המבקר יתחיל בעבודת הביקורת רק לאחר שמכתב ההתקשרות לגבי אותה עבודת ביקורת נערך ונחתם על-ידי המבוקר אישר בכתב את הסכמתו (הבלתי-מסוייגת) לאמור במכתב ההתקשרות באמצעות בעלי התפקידים המצוינים בסעיף 5 להלן.
- כאשר המבקר ביקר בעבר את הדוחות הכספיים של המבוקר לתקופת הדיווח הקודמת, הוא יתחיל בעבודת הביקורת של הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת רק לאחר שמכתב התקשרות

חדש נערך ונחתם על-ידי המבוקר אישר בכתב את הסכמתו (הבלתי-מסוייגת) לאמור במכתב ההתקשרות החדש⁽¹⁾.

5. **מכתב ההתקשרות יופנה אל המבוקר באמצעות יו"ר הדירקטוריון והמנכ"ל של המבוקר (ולגבי מבוקר שאינו חברה - באמצעות בעלי התפקידים המקבילים לאלה) והם יאשרו בחתימותיהם את הסכמת המבוקר לאמור במכתב ההתקשרות.**

6. **מכתב ההתקשרות יכלול התייחסויות לעניינים הבאים:**

- א. זיהוי הדוחות הכספיים שיבוקרו;
- ב. העובדה שהדוחות הכספיים הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה⁽²⁾ של המבוקר וכן העובדה שאחריות הדירקטוריון וההנהלה⁽²⁾ של המבוקר הינה גם לקיים רשומות חשבונאיות ובקורות פנימיות נאותות, לאמץ וליישם מדיניות חשבונאית הולמת ולשמור על נכסי המבוקר;
- ג. העובדה שביקורת הדוחות הכספיים תתוכנן ותבוצע במטרה להשיג מידה סבירה של בטחון (Reasonable Assurance) שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית וכן העובדה שלא ניתן להשיג באמצעות הביקורת בטחון מלא שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית;
- ד. העובדה שהביקורת תיערך בהתאם לתקני ביקורת מקובלים, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973⁽³⁾;
- ה. העובדה שביקורת כוללת בדיקה מדגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים, בחינה של כללי החשבונאות שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על-ידי הדירקטוריון וההנהלה⁽²⁾ של המבוקר וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה;

⁽¹⁾ במקרה של התקשרות לביצוע - בעת ובעונה אחת - של ביקורת דוחות כספיים של המבוקר למספר תקופות דיווח, ניתן לערוך מכתב התקשרות אחד לגבי כל הדוחות הכספיים שעבודת הביקורת עליהם מבוצעת בעת ובעונה אחת.

⁽²⁾ לגבי מבוקר שאינו חברה - במקום "הדירקטוריון וההנהלה" יבואו שמות הגופים המקבילים לאלה.

⁽³⁾ במקרה שהביקורת נשוא ההתקשרות תיערך בהתאם לתקני ביקורת נוספים או אחרים, יכלול מכתב ההתקשרות התייחסות לתקנים הרלבנטיים.

- ו. העובדה כי בשל האופי המדגמי של הביקורת ומגבלות מובנות אחרות שלה, יחד עם המגבלות המובנות של כל מערכת בקרה ודיווח, קיים סיכון שאינו ניתן למניעה כי הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים לא תתגלה, על אף היות הביקורת מתוכננת ומבוצעת כיאות בהתאם לתקני ביקורת מקובלים;
- ז. העובדה שביקורת דוחות כספיים איננה מהווה חקירה שמטרתה לחשוף תרמית אפשרית (לרבות הונאה, מעילה, זיוף, הסתרה וכיוצ"ב) ואיננה כוללת אמצעים, שיטות ונהלים ספציפיים המשמשים בחקירה שכזו וכן העובדה כי הסיכון שלא תתגלה הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים שמקורה בתרמית גדול אף יותר מהסיכון שלא תתגלה הצגה מוטעית מהותית שמקורה בטעות;
- ח. העובדה שהכנתם ועריכתם של הדוחות הכספיים צריכה להיות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים וכן בהתאם לכללי דיווח או עריכה נוספים החלים על המבוקר מכוח דין (אשר אותם יש לציין, אם ישנם), או בהתאם למסגרת דיווח אחרת (אשר אותה יש לציין, אם ישנה);
- ט. העובדה שתוצאות הביקורת ידווחו באמצעות דוח רואה חשבון מבקר (הערוך במתכונת הקבועה בתקני הביקורת המקובלים), באמצעות דרכי דיווח נוספות העשויות לחול על רואה החשבון המבקר⁽⁴⁾ וכן באמצעות כל דרך דיווח נוספת אשר הוסכם עליה עם המבוקר;
- י. העובדה שחוות הדעת אשר תיכלל בדוח רואה החשבון המבקר תתייחס לשאלה אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של המבוקר ליום המאזן ואת תוצאות פעולותיו, השינויים בהונו העצמי ותזרימי המזומנים שלו לשנה המסתיימת באותו תאריך;
- יא. כאשר בדוחות הכספיים של המבוקר ייכללו (בדרך של איחוד או בשיטת השווי המאזני) תאגידים מוחזקים

⁽⁴⁾ לדוגמה: דיווח בהתאם ל"הודעת מבקר המדינה (קווים מנחים לרואה חשבון של איגוד), התשל"ו-1976", דיווח על "תקשורת של רואה חשבון מבקר עם הגורמים המופקדים על בקרת העל בתאגיד הבנקאי" בהתאם להוראות המפקח על הבנקים, דיווח על "סיכום עבודת רואה החשבון המבקר" בהתאם להוראות רשות החברות הממשלתיות, וכיוצ"ב.

מהדורת תשרי התשס"ז - אוקטובר 2006

שהדוחות הכספיים שלהם מבוקרים על-ידי רואי חשבון מבקרים אחרים - העובדה שחוות דעתו של רואה החשבון המבקר, ככל שהיא תתייחס לסכומים שייכללו בדוחות הכספיים של המבוקר בגין אותם תאגידים, תהיה מבוססת על דוחות רואי החשבון המבקרים האחרים לגבי הדוחות הכספיים של התאגידים המוחזקים;

יב. העובדה שעל-אף האמור בפיסקאות ט', י" ו-יא' לעיל, במצבים מסוימים המפורטים בתקני הביקורת המקובלים יהיה על רואה החשבון המבקר להימנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים;

יג. העובדה כי אגב הביקורת עשויים לעלות נושאים הקשורים לענייני בקרת העל (Governance) במבוקר וכי במידה שיעלו נושאים כאלה, רואה החשבון המבקר ידון בהם עם הגורמים המופקדים על בקרת העל במבוקר;

יד. מחויבות המבוקר לוודא שלרואה החשבון המבקר תהיה נגישות מלאה לכל רישום, תיעוד ומידע אחר שיהיה דרוש לדעתו של רואה החשבון המבקר בקשר לביקורת;

טו. מחויבות המבוקר לתת אישורים בכתב למצגים (לרבות תיאורי מצבים או נסיבות, הנחות, הערכות, אומדנים וכיוצ"ב) שרואה החשבון המבקר יקבל ממנו במסגרת תהליך הביקורת;

טז. העובדה כי ניירות העבודה המתעדים את עבודת הביקורת הינם רכושו של רואה החשבון המבקר ושום חלק מהם אינו מהווה תחליף לרשומות חשבונאיות שעל המבוקר לקיים;

יז. המועדים המתוכננים לתחילת עבודת הביקורת ולאישור הדוחות הכספיים וכן ציון העובדה שהשלמת עבודת הביקורת כמתוכנן כפופה לכך שרואה החשבון המבקר יקבל מהמבוקר בזמן הנדרש כל רישום, תיעוד ומידע אחר שיידרש על-ידיו בקשר לביקורת;

יח. בקשה מבעלי התפקידים המצוינים בסעיף 5 לעיל לאשר בחתימותיהם את הסכמת המבוקר לאמור במכתב ההתקשרות.

7. כאשר במסגרת ההתקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים מתבקש רואה החשבון המבקר לבצע גם ביקורת של דוח (או דוחות) התאמה לצורכי מס (להלן "דוח ההתאמה"), ניתן לכלול במכתב ההתקשרות גם התייחסויות לעניינים הבאים:

- א. זיהוי דוח ההתאמה שיבוקר ;
- ב. העובדה שהאמור לגבי ביקורת הדוחות הכספיים בסעיפים 6ב', 6ג', 6ד', 6ה', 6ו', 6ז', 6יג', 6יד', 6טו' ו-6טז' לעיל (תוך הפנייה לסעיפים הרלבנטיים במכתב ההתקשרות עצמו) מתייחס גם לביקורת דוח ההתאמה ;
- ג. העובדה שהכנתו ועריכתו של דוח ההתאמה צריכה להיות בהתאם לפקודת מס הכנסה וחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) ;
- ד. העובדה שתוצאות הביקורת של דוח ההתאמה ידווחו באמצעות חוות דעת של רואה החשבון המבקר על הדוח האמור (אשר תהיה ערוכה במתכונת המוסכמת בין לשכת רואי חשבון בישראל לבין רשויות המס) ;
- ה. העובדה שחוות הדעת על דוח ההתאמה תתייחס לשאלה אם דוח ההתאמה נערך בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה וחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) ;
- ו. העובדה שעל-אף האמור בפיסקאות ד' ו-ה' לעיל, במצבים מסוימים המפורטים בתקני הביקורת המקובלים יהיה על רואה החשבון המבקר להימנע ממתן חוות דעת על דוח ההתאמה ;
- ז. העובדה שאין בחוות הדעת שתינתן על ידי רואה החשבון המבקר על דוח ההתאמה כדי להבטיח שדוח ההתאמה יתקבל על דעת רשויות המס ללא עוררין ;
- ח. המועד המתוכנן למתן חוות דעתו של רואה החשבון המבקר על דוח ההתאמה וכן ציון העובדה שהשלמת עבודת הביקורת כמתוכנן כפופה לכך שרואה החשבון המבקר יקבל מהמבוקר בזמן הנדרש כל רישום, תיעוד ומידע אחר שיידרש על-ידיו בקשר לביקורת דוח ההתאמה.

8. ניתן לכלול במכתב ההתקשרות גם התייחסויות לעניינים רלבנטיים נוספים (בכפוף לאמור בסעיף 3 לעיל), כגון:
- א. הצורך במעורבות של מומחים לגבי היבטים מסוימים של הביקורת (לרבות הסדרים הקשורים למעורבות כזאת);
 - ב. תקשורת ונהלים שאותם יש לקיים עם רואה חשבון מבקר קודם;
 - ג. תקשורת ונהלים שאותם יש לקיים עם רואי חשבון מבקרים אחרים של תאגידים מוחזקים;
 - ד. תיחום כלשהו של אחריות המבקר כאשר תיחום זה אפשרי בהתאם לדין המתייחס לביקורת או לחלק מסוים ממנה;
 - ה. אופן הסדרת אי-הבנות או מחלוקות העלולות להתגלע בין רואה החשבון המבקר לבין המבוקר בנוגע לעניינים הכלולים במכתב ההתקשרות;
 - ו. הסדר שכר הטרחה של רואה החשבון המבקר - ובלבד שאם עניין זה נכלל במכתב ההתקשרות, ההתייחסות בו תהיה רק לשכר הטרחה עבור ביקורת הדוחות הכספיים (או עבור ביקורת הדוחות הכספיים ודוח ההתאמה לצורכי מס), אך לא לשכר טרחה עבור שירותים אחרים הניתנים על-ידי רואה החשבון המבקר (ראה סעיף 3 לעיל).
9. בנספח לגילוי דעת זה מובא נוסח של מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים.

ביקורת דוחות כספיים של תאגיד אחר שבשליטת המבוקר

10. מבלי לפגוע בכלליות האמור בסעיף 4 לעיל, כאשר רואה החשבון המבקר מבקר גם את הדוחות הכספיים של תאגיד אחר או תאגידים אחרים שבשליטת המבוקר (לרבות חברה, סניף, חטיבה, מפעל, שותפות, עסקה משותפת וכיוצ"ב), יכול רואה החשבון המבקר לשקול להתייחס במכתב ההתקשרות עם המבוקר גם לביקורת הדוחות הכספיים של תאגיד אחר או תאגידים אחרים כאמור (במקום מכתב התקשרות נפרד לגבי ביקורת הדוחות הכספיים של כל תאגיד אחר) - ובלבד שאין המדובר בתאגיד אחר החייב להגיש דוחות לרשות ניירות ערך לפי פרק ו' בחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968.

להלן השיקולים העיקריים של רואה החשבון המבקר בשאלה אם נדרש מכתב התקשרות נפרד לגבי ביקורת הדוחות הכספיים של תאגיד אחר שבשליטת המבוקר:

- א. האם קיימים עניינים שהם רלבנטיים באופן ספציפי למכתב התקשרות לגבי ביקורת הדוחות הכספיים של התאגיד האחר (לדוגמה, כללי דיווח או עריכה שהם רלבנטיים באופן ספציפי לתאגיד האחר);
- ב. האם רואה החשבון המבקר של התאגיד האחר מתמנה על ידי אותם גורמים שממנים את רואה החשבון המבקר של התאגיד השולט או שהוא מתמנה על-ידי גורמים נוספים או שונים מהם;
- ג. השיעור בו מחזיק המבוקר באמצעי השליטה ובבעלות של התאגיד האחר;
- ד. מידת העצמאות של הדירקטוריון וההנהלה⁽²⁾ של התאגיד האחר ביחס לתאגיד השולט.

אי-קבלת אישור בכתב למכתב התקשרות

11. כאמור בסעיף 4 לעיל, המבקר יתחיל בעבודת הביקורת רק לאחר שמכתב ההתקשרות נערך ונחתם על-ידי המבוקר אישור בכתב את הסכמתו (הבלתי-מסוייגת) לאמור במכתב ההתקשרות באמצעות בעלי התפקידים המצוינים בסעיף 5 לעיל.

במקרה שהמבוקר לא אישר בכתב את הסכמתו (הבלתי-מסוייגת) לאמור במכתב ההתקשרות או שהאישור שהתקבל לא נחתם על ידי בעלי התפקידים המצוינים בסעיף 5 לעיל, על המבקר להודיע בכתב למבוקר, באמצעות יו"ר הדירקטוריון והמנכ"ל של המבוקר (ולגבי מבוקר שאינו חברה - באמצעות בעלי התפקידים המקבילים לאלה), על היותו מנוע מלהתחיל בעבודת הביקורת במצב זה ועל החשש שלא ניתן יהיה לבצע את הביקורת בלוחות הזמנים המתוכננים. כמו כן, יבהיר המבוקר באותה הודעה שאין לו כל אחריות להשלכות האפשריות שעלולות לנבוע ממצב דברים זה.

תחילה

12. גילוי דעת זה יחול על ביקורת של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31.12.2005 או לאחר מכן.

נספח - נוסח של מכתב ההתקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים

נוסח מכתב ההתקשרות שלהלן מבטא את יישום ההוראות שבגילוי הדעת. ניתן לערוך שינויים בנוסח זה כאשר הנסיבות הרלבנטיות מחייבות זאת ובכפוף להוראות שבגילוי הדעת.

הנוסח שלהלן מתייחס לביקורת הדוחות הכספיים של חברה העורכת גם דוחות כספיים מאוחדים וכן לביקורת דוח ההתאמה לצורכי מס של אותה חברה. נוסח זה מתייחס למצב שבו אין עניינים רלבנטיים נוספים שרואה החשבון המבקר מוצא לנכון לכללם במכתב ההתקשרות (ראה סעיף 8 בגילוי הדעת).

[על נייר הפירמה של רואה החשבון המבקר]

תאריך _____

לכבוד חברת אבגד בע"מ

באמצעות

שם _____ שם _____
יו"ר הדירקטוריון מנכ"ל

כתובת _____

ג.א.נ.,

הנדון: ביקורת דוחות כספיים ודוח התאמה לצורכי מס ליום
31 בדצמבר 20XX ולשנה המסתיימת באותו תאריך

1. ביקורת הדוחות הכספיים

1.1 ביקשתם מאיתנו לבקר את המאזן של חברת אבגד בע"מ (להלן - החברה) ליום 31 בדצמבר 20XX ואת המאזן המאוחד לאותו תאריך ואת דוחות רווח והפסד, הדוחות על השינויים בהון העצמי והדוחות על תזרימי המזומנים - של החברה ומאוחדים - לשנה המסתיימת באותו תאריך (כל אלה יחד מכונים להלן "הדוחות הכספיים").

1.2 הדוחות הכספיים הינם באחריות הדירקטוריון והנהלה של החברה. אחריות הדירקטוריון והנהלה של החברה הינה גם לקיים רשומות חשבונאיות ובקורות פנימיות נאותות, לאמץ וליישם מדיניות חשבונאית הולמת ולשמור על נכסי החברה.

- 1.3 ביקורת הדוחות הכספיים תתוכנן ותבוצע במטרה להשיג מידה סבירה של בטחון (Reasonable Assurance) שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. לא ניתן להשיג באמצעות הביקורת בטחון מלא שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית.
- 1.4 הביקורת תיערך בהתאם לתקני ביקורת מקובלים, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973⁽¹⁾.
- ביקורת כוללת בדיקה מדגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים, בחינה של כללי החשבונאות שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על-ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה.
- 1.5 בשל האופי המדגמי של הביקורת ומגבלות מובנות אחרות שלה, יחד עם המגבלות המובנות של כל מערכת בקרה ודיווח, קיים סיכון שאינו ניתן למניעה כי הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים לא תתגלה, על אף היות הביקורת מתוכננת ומבוצעת כיאות בהתאם לתקני ביקורת מקובלים.
- 1.6 ביקורת דוחות כספיים איננה מהווה חקירה שמטרתה לחשוף תרמית אפשרית (לרבות הונאה, מעילה, זיוף, הסתרה וכיוצ"ב) ואיננה כוללת אמצעים, שיטות ונהלים ספציפיים המשמשים בחקירה שכזו. הסיכון שלא תתגלה הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים שמקורה בתרמית גדול אף יותר מהסיכון שלא תתגלה הצגה מוטעית מהותית שמקורה בטעות.

⁽¹⁾ ראה הערת שוליים (3) לסעיף 6 ד' בגילוי הדעת.

1.7 הכנתם ועריכתם של הדוחות הכספיים צריכה להיות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים⁽²⁾.

1.8 תוצאות הביקורת ידווחו על-ידינו באמצעות דוח רואה חשבון מבקר הערוך במתכונת הקבועה בתקני הביקורת המקובלים⁽³⁾.

חוות הדעת אשר תיכלל בדוח רואה החשבון המבקר תתייחס לשאלה אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי - של החברה ובמיוחד - ליום 31 בדצמבר 20XX ואת תוצאות הפעולות, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים - של החברה ובמיוחד - לשנה המסתיימת באותו תאריך.

חוות הדעת - ככל שהיא תתייחס לסכומים שייכללו בדוחות הכספיים (על ידי איחוד או בשיטת השווי המאזני) בגין חברות מוחזקות שהדוחות הכספיים שלהן מבוקרים על ידי רואי חשבון מבקרים אחרים - תהיה מבוססת על דוחות רואי החשבון המבקרים האחרים לגבי הדוחות הכספיים של החברות המוחזקות.

על-אף האמור בפיסקאות הקודמות של סעיף 1.8 זה, במצבים מסוימים המפורטים בתקני הביקורת המקובלים יהיה עלינו להימנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים.

⁽²⁾ כאמור בסעיף 6 ח' בגילוי הדעת, אם ישנם כללי דיווח או עריכה נוספים החלים על המבוקר מכוח דין, יש לציין את הכללים הרלבנטיים ואת העובדה שהדוחות הכספיים צריכים להיות ערוכים גם בהתאם להם. לדוגמה, כאשר המבוקר הינו חברה שחוק ניירות ערך חל עליה, יש להוסיף בסעיף 1.7 את המשפט "כמו כן, הדוחות הכספיים צריכים להיות ערוכים בהתאם לתקנות ניירות ערך (עריכת דוחות כספיים שנתיים), התשנ"ג-1993".

כאמור בסעיף 6 ח' בגילוי הדעת, אם ישנה מסגרת דיווח אחרת (השונה מכללי חשבונאות מקובלים) שחלה על הדוחות הכספיים נשוא הביקורת, יאמר בסעיף 1.7 כי הכנתם ועריכתם של הדוחות הכספיים צריכה להיות בהתאם לאותה מסגרת דיווח שתציין (במקום "בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים").

⁽³⁾ כאמור בסעיף 6 ט' בגילוי הדעת, יש לציין בפיסקה זו של סעיף 1.8 גם דרכי דיווח נוספות העשויות לחול על רואה החשבון המבקר (ראה הערת שוליים (4) לסעיף 6 ט' בגילוי הדעת) וכן כל דרך דיווח נוספת אשר הוסכם עליה עם המבוקר.

1.9 אגב הביקורת עשויים לעלות נושאים הקשורים לענייני בקרת העל (Governance) בחברה. במידה שיעלו נושאים כאלה, אנו נדון בהם עם הגורמים המופקדים על בקרת העל בחברה.

1.10 לצורך ביצוע הביקורת תוודאו שתהיה לנו נגישות מלאה לכל רישום, תיעוד ומידע אחר שיהיה דרוש לדעתנו בקשר לביקורת.

כמו כן, תתנו לנו אישורים בכתב למצגים (לרבות תיאורי מצבים או נסיבות, הנחות, הערכות, אומדנים וכיוצ"ב) שנקבל מכם במסגרת תהליך הביקורת.

1.11 ניירות העבודה המתעדים את עבודת הביקורת הינם רכוש שלנו ושום חלק מהם אינו מהווה תחליף לרשומות חשבונאיות שעל החברה לקיים.

1.12 תחילת עבודת הביקורת מתוכננת ל_____ או בסמוך לכך. אישור הדוחות הכספיים, כפי שנמסר לנו על ידיכם, מתוכנן ל_____ או בסמוך לכך. השלמת עבודת הביקורת כמתוכנן כפופה לכך שנקבל מכם בזמן הנדרש כל רישום, תיעוד ומידע אחר שיידרש על ידינו בקשר לביקורת.

2. ביקורת דוח ההתאמה לצורכי מס

2.1 ביקשתם מאיתנו לבקר גם את דוח ההתאמה לצורכי מס של החברה לשנת 20XX (להלן "דוח ההתאמה").

2.2 האמור לגבי ביקורת הדוחות הכספיים בסעיפים 1.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.6, 1.9, 1.10, ו-1.11 לעיל מתייחס גם לביקורת דוח ההתאמה.

2.3 הכנתו ועריכתו של דוח ההתאמה צריכה להיות בהתאם לפקודת מס ההכנסה וחוק מס ההכנסה (תיאומים בשל אינפלציה).

2.4 תוצאות ביקורת דוח ההתאמה ידווחו על ידינו באמצעות חוות דעת שלנו על הדוח האמור (אשר תהיה ערוכה במתכונת המוסכמת בין לשכת רואי חשבון בישראל לבין רשויות המס).

חוות הדעת על דוח ההתאמה תתייחס לשאלה אם דוח ההתאמה נערך בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה וחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה).

על-אף האמור בפיסקאות הקודמות של סעיף 2.4 זה, במצבים מסוימים המפורטים בתקני הביקורת המקובלים יהיה עלינו להימנע ממתן חוות דעת על דוח ההתאמה.

2.5 אין בחוות הדעת שתינתן על ידינו על דוח ההתאמה כדי להבטיח שדוח ההתאמה יתקבל על דעת רשויות המס ללא עוררין.

2.6 חוות דעתנו על דוח ההתאמה מתוכננת להינתן ב_____ או בסמוך לכך. השלמת עבודת הביקורת כמתוכנן כפופה לכך שנקבל מכם בזמן הנדרש כל רישום, תיעוד ומידע אחר שיידרש על ידינו בקשר לביקורת דוח ההתאמה.

3. נבקשכם להחזיר אלינו עותק של מכתב זה אשר בשוליו תאשרו בחתימותיכם את הסכמת החברה לאמור לעיל.

בכבוד רב,

[חתימת רואה החשבון המבקר]

אנו מאשרים את הסכמת חברת אבגד בע"מ לאמור לעיל.

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