

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 920

ב ד ב ר

הסכמה של רואה החשבון המבקר להכללת דוחות שלו במסמך הצעה

תקן ביקורת זה בנוסחו המקורי אושר בעבר כתקן ביקורת 124 על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 26.12.2017 ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 23.1.2018 ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 5.2.2018. תקן ביקורת זה נכלל במסגרת פרויקט הארגון מחדש של התקינה הישראלית בביקורת. פרסומו במסגרת זו אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום XXX ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום XXX ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום XXX.

תוכן העניינים

סעיפים	מבוא
3-1	רקע
4	תחולה
7-5	היקף הנהלים הנדרשים
8	כניסה לתוקף
9	מטרה
10	הגדרות
	הוראות
11 - 14 א	התקשרות למתן הסכמה

תוכן עניינים - המשך

סעיפים	
15	נהלים שיבוצעו לצורך מתן הסכמה
16	רואה חשבון מבקר קודם
22-17	התייחסות לממצאי הנהלים שבוצעו
29-23	המבנה והתוכן של מכתב הסכמה
30	תיעוד
	הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים
1א	התקשרות למתן הסכמה
2א-6א	נהלים שיבוצעו לצורך מתן הסכמה
7א	אי מתן הסכמה

נספחים (מהווים חלק בלתי נפרד מהתקן):

- נספח א' - נוסח מכתב התקשרות למתן הסכמה לגבי הישות המציעה
- נספח ב' - נוסח מכתב התקשרות למתן הסכמה לגבי ישות מוחזקת
- נספח ג' - דוגמה להצהרות בכתב לצורך מתן הסכמה
- נספח ד' - נוסח מכתב הסכמה
- נספח ה' - נוסח מכתב הסכמה הנחתם בד בבד עם פרסום דוח עיתי
- נספח ו' - דוגמאות לפיסקת הפניית תשומת לב במכתב הסכמה
- נספח ז' - דוגמה למכתב מרואה החשבון המבקר הנוכחי של החברה לרואה החשבון המבקר הקודם

מבוא

רקע

1. בהתאם לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968, והתקנות מכוחו¹, נדרשת **הסכמה**² של רואה החשבון המבקר **להכללת**³ דוחות שלו **במסמך הצעה**⁴.

בעבר, תקנות ניירות ערך דרשו כי דוחות כספיים הנכללים במסמך הצעה ייחתמו מחדש בסמוך למועד פרסום מסמך ההצעה. בהתאם, גם דוח רואה החשבון המבקר נחתם מחדש בסמוך למועד פרסום מסמך ההצעה.

ביום 29 ביולי 2014 פורסמו תיקונים לתקנות ניירות ערך אשר בעקבותיהם לא תידרש, בדרך כלל, חתימה מחדש על דוחות כספיים המצורפים למסמך הצעה. במקום זאת, ייכללו במסמך ההצעה הדוחות הכספיים כפי שנחתמו במקור בליווי **דוח אירועים**⁵ בדבר אירועים מהותיים שאירעו מהמועד המקורי בו נחתמו הדוחות הכספיים השנתיים האחרונים או המידע הכספי האחרון לתקופות ביניים עד מועד מסמך ההצעה. בהתאם, גם דוח רואה החשבון המבקר המתייחס לדוחות הכספיים לא ייחתם מחדש בסמוך למועד פרסום מסמך ההצעה, אלא הוא ייכלל, כפי שנחתם במקור בליווי מכתב הסכמה של רואה החשבון המבקר להכללת דוחות שלו (דוח רואה חשבון מבקר וכן דוחות אחרים, ככל שישנם, כגון דוח בדבר ביקורת של בקרה פנימית (או רכיבי בקרה פנימית) על דיווח כספי ודוח סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים) במסמך ההצעה.

ביום 1 במאי 2017 פורסמו תיקונים לתקנות ניירות ערך אשר בעקבותיהם לא נדרש עוד צירוף של דוח אירועים במסגרת **דוח**

¹ תקנות ניירות ערך (פרטי התשקיף וטיוטת התשקיף - מבנה וצורה) (תיקון), התשע"ד-2014 ותקנות ניירות ערך (הצעה פרטית של ניירות ערך בחברה רשומה) (תיקון), התשע"ד-2014 - כפי שפורסמו בקובץ תקנות 7401 מיום 29 ביולי 2014, וכן תקנות ניירות ערך (פרטי התשקיף וטיוטת התשקיף - מבנה וצורה) (תיקון), התשע"ז 2017 כפי שפורסמו בקובץ התקנות 7799 מיום 6 באפריל 2017 ותקנות ניירות ערך (הצעת מדף של ניירות ערך) (תיקון), התשע"ז-2017, כפי שפורסמו בקובץ התקנות 7807 מיום 1 במאי 2017.

² ר' הגדרה בסעיף 10(ו).

³ ר' הגדרה בסעיף 10(ה).

⁴ ר' הגדרה בסעיף 10(א).

⁵ ר' הגדרה בסעיף 10(ח).

הצעת מדף⁶.

בתיקונים אלה נקבעה גם הקלה המאפשרת לישות לכלול את מכתב ההסכמה של רואה החשבון המבקר בד בבד עם פרסום הדוח העיתי⁷, וכחלק ממנו. ככל שבידי הישות המציעה⁸ הסכמה כאמור, לא תידרש קבלת הסכמה עדכנית של רואה החשבון בעת פרסום דוח הצעת המדף.

עוד נקבע בתיקונים כי דוח האירועים של הישות המציעה ייחתם בשם התאגיד בידי יו"ר הדירקטוריון, המנהל הכללי או מי שממלא בתאגיד תפקיד כאמור אף אם תוארו שונה, ונושא המשרה הבכיר ביותר בתחום הכספים כמפורט בתקנה 56א (ב1) לתקנות ניירות ערך (פרטי תשקיף וטיוטת תשקיף – מבנה וצורה) התשע"ו – 2016 למועד אישור מסמך ההצעה (או סמוך לו - כאשר הישות היא ישות מוחזקת).

2. יובהר כי דוח האירועים אינו חלק מהדוחות הכספיים. עם זאת, על מנת שמודל הדיווח החדש לא יפחית מרמת האחריות והמהימנות של המידע הניתן לציבור, יש לקיים לגבי דוח האירועים את אותם הליכים הנדרשים לגבי אישור הדוחות הכספיים של הישות המציעה.

3. על הישות המציעה לקבל מהישויות המוחזקות⁹ דוחות אירועים, חתומים על ידי החותמים על הדוחות הכספיים של אותן ישויות, שלגביהם יושמו אותם הליכים הנדרשים לגבי אישור הדוחות הכספיים של אותן ישויות ורואה החשבון המבקר המכהן בישות המוחזקת ביצע את הנהלים הנדרשים בתקן ביקורת זה ונתן את הסכמתו לשימוש בדוחותיו.

תחולה

4. תקן ביקורת זה חל על מתן הסכמה של רואה החשבון המבקר שניתנת לגבי דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים, דוח בדבר ביקורת של בקרה פנימית (או רכיבי בקרה פנימית) על דיווח כספי, דוח סקירה על מידע כספי לתקופות ביניים ודוחות אחרים, שנכללים במסמך ההצעה או בדוח עיתי, שהוא נתן עליהם דוח

⁶ ר' הגדרה בסעיף 10(ב).

⁷ ר' הגדרה בסעיף 10(יא).

⁸ ר' הגדרה בסעיף 10(ג).

⁹ ר' הגדרה בסעיף 10(ד).

רואה חשבון מבקר או דוח סקירה.

היקף הנהלים הנדרשים

5. סעיף 15 להלן קובע את רשימת הנהלים שעל רואה חשבון מבקר לבצע בבואו לתת הסכמה.

6. בהתאם לכללים החלים על ביקורת של דוחות כספיים¹⁰, לרואה החשבון המבקר אין כל אחריות להתייחס לשאלה אם מידע אחר המתפרסם במסגרת מסמך אחד יחד עם דוחות כספיים מוצג באופן נאות. עם זאת, מאחר שיתכן כי מהימנות הדוחות הכספיים המבוקרים תפגע עקב אי-התאמה בין המידע הכלול בהם לבין המידע האחר או עקב הצגה מוטעית מהותית של עובדה במידע הנוסף, על רואה החשבון המבקר להיות מודע למידע האחר לפני מתן הדוח שלו על ביקורת הדוחות הכספיים.

העקרונות הנ"ל חלים רק לגבי **מידע אחר**¹¹ במסגרת המידע הנוסף הנכלל במסמך הצעה. כאשר רואה חשבון מבקר נותן הסכמה להכללת דוחות שלו (שנחתמו בעבר) במסמך הצעה, הנהלים שהוא מבצע לגבי מידע אחר הנכלל במסמך הצעה מתייחסים רק לשינויים או עדכונים שחלו באותו מידע לעומת המידע המקביל שהישות פרסמה בעבר. נהלים אלה מבוצעים רק בשל הקשר האפשרי בין שינויים או עדכונים במידע האחר לבין המהימנות של דוחות כספיים, מידע כספי לתקופות ביניים או מידע הנכלל בדוח האירועים. נהלים אלה אינם מיועדים למטרה אחרת ואינם מיועדים לספק ביטחון כלשהו לגבי מהימנות המידע האחר כשלעצמו או להשית על רואה החשבון המבקר אחריות כלשהי להשיג ביטחון כזה. לפיכך, אין לפרש את הסכמת רואה החשבון המבקר להכללת דוחות שלו במסמך הצעה כהבעת ביטחון כלשהו לגבי מהימנות המידע האחר.

7. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

¹⁰ ר' תקן ביקורת (ישראל) 720 בדבר "מידע אחר במסמכים המכילים דוחות כספיים מבוקרים", סעיף 2.

¹¹ ר' הגדרה בסעיף 10(י).

כניסה לתוקף

8. תקן ביקורת זה חל על הסכמה של רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2017, או לאחר מכן. אימוץ מוקדם של תקן זה אפשרי.

מטרה

9. מטרת תקן ביקורת זה היא לקבוע את רשימת הנהלים שעל רואה חשבון מבקר לבצע בבואו לתת הסכמה להכללת דוחות שלו במסמך ההצעה או להכללת דוחות שלו בד בבד עם פרסום הדוח העיתי.

הגדרות

10. בתקן ביקורת זה תהיינה למונחים הבאים המשמעויות המצוינות לצידם:

(א) **מסמך הצעה** - תשקיף, תשקיף מדף, דוח הצעת מדף, וכן הצעה פרטית של ניירות ערך בחברה רשומה או דוח עסקה עם בעל שליטה (כמשמעותם של מונחים אלה בחוק ניירות ערך התשכ"ח-1968 ובתקנות מכוחו).

(ב) **דוח הצעת מדף** – כמשמעותו בסעיף 23א(ו) לחוק ניירות ערך, התשכ"ח – 1968.

(ג) **הישות המציעה** - הישות שמסמך ההצעה הוא שלה.

(ד) **ישות מוחזקת** - ישות שבה יש לישות המציעה שליטה, שליטה משותפת או השפעה מהותית (כמשמעותם של מונחים אלה בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS), בין במישרין ובין בעקיפין.

(ה) **הכללה** - לרבות בדרך של הפנייה.

(ו) **הסכמה** -

כאשר הישות היא הישות המציעה או ישות שדוחותיה הכספיים מצורפים לדוחות הכספיים של הישות המציעה - הסכמה של רואה החשבון המבקר לרבות רואה חשבון

מבקר קודם להכללת דוחות שלו במסמך הצעה של הישות המציעה;

כאשר הישות היא ישות מוחזקת שדוחותיה הכספיים אינם מצורפים לדוחות הכספיים של הישות המציעה - הסכמה של רואה החשבון המבקר לרבות רואה חשבון מבקר קודם לעשיית שימוש בדוחות שלו במסגרת הליכי ההכנה והאישור של מסמך הצעה של הישות המציעה.

(ז) **אירועים** - אירועים מסוג אלה המהווים "אירועים לאחר תקופת הדיווח" בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, אך בהתייחס לתקופה שאליה מתייחס דוח האירועים; וכן -

כאשר קיים דוח של הדירקטוריון וההנהלה בדבר בקרה פנימית (או רכיבי בקרה פנימית) על דיווח כספי - גם אירועים שאירעו לאחר תאריך החתימה על דוח זה, המשפיעים על אותה בקרה (או אותם רכיבי בקרה).

(ח) **דוח אירועים**¹² -

כאשר הישות היא הישות המציעה - דוח בדבר אירועים מהותיים אשר אירעו בתקופה שמתאריך חתימת הדוחות הכספיים השנתיים האחרונים או המידע הכספי האחרון לתקופות ביניים הנכללים במסמך הצעה¹³, לפי המאוחר, עד תאריך אישור מסמך הצעה על ידי הדירקטוריון וההנהלה¹⁴ של הישות המציעה.

¹² ר' גם סעיף 56א לתקנות ניירות ערך (פרטי התשקיף וטיוטת התשקיף - מבנה וצורה), התשכ"ח-1969.

¹³ בסעיף זה מסמך הצעה לא כולל דוח הצעת מדף.

¹⁴ לגבי משמעות המונח "דירקטוריון והנהלה" כאשר מדובר בישות שאינה חברה - ר' הגדרה בתקן ביקורת (ישראל) 200 בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל", סעיף 13(ג).

כאשר הישות היא ישות מוחזקת - דוח בדבר אירועים מהותיים אשר אירעו בתקופה שמתאריך חתימת הדוחות הכספיים השנתיים שלה הנכללים בדוחות הכספיים השנתיים האחרונים של הישות המציעה, או מתאריך חתימת המידע הכספי לתקופות ביניים שלה הנכלל במידע הכספי האחרון לתקופות ביניים של הישות המציעה, לפי המאוחר, עד תאריך אישור מסמך ההצעה על ידי הדירקטוריון וההנהלה של הישות המציעה (או סמוך למועד זה).

(ט) **תקופה עוקבת** - התקופה שאליה מתייחס דוח אירועים.

(י) **מידע אחר** - מידע הנכלל במסמך ההצעה, אשר עליו אין רואה החשבון המבקר מחווה דיעה, ואשר מתפרסם על פי דין באופן תקופתי בעת ובעונה אחת ובמסגרת מסמך אחד יחד עם דוחות כספיים או מידע כספי לתקופות ביניים של הישות המציעה (בהתאם לתקנות 8 ו-38א, לפי העניין, בתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), תש"ל-1970).

(יא) **דוח עיתי** - כל אחד מאלה: דוח חצי שנתי, דוח תקופתי (שנתי) או דוח רבעוני, כמשמעותם בתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), תש"ל-1970.

הוראות

התקשרות למתן הסכמה

11. התקשרות למתן הסכמה אינה מהווה התקשרות לביקורת, סקירה או הבטחת מהימנות אחרת (Assurance) לגבי מידע הנכלל בדוח האירועים או לגבי מידע אחר הנכלל במסמך ההצעה. מתן מכתב הסכמה אינו מהווה חתימה מחדש על דוח רואה החשבון המבקר על דוח כספי או על דוח סקירה של רואה החשבון המבקר על מידע כספי.

12. רואה החשבון המבקר יתחיל בביצוע הנהלים למתן הסכמה רק לאחר שמכתב התקשרות למתן הסכמה נערך ונחתם על ידי רואה החשבון המבקר והישות חתמה על אישורה (הבלתי מסויג) לאמור במכתב ההתקשרות באמצעות יו"ר הדירקטוריון והמנכ"ל (ולגבי

ישות שאינה חברה - באמצעות בעלי התפקידים המקבילים לאלה).

13. התקשרות למתן הסכמה כאמור תהיה התקשרות ספציפית ונפרדת בין רואה החשבון המבקר לבין הישות. מכתב ההתקשרות יכלול התייחסות להסדר שכר הטרחה בגין ההתקשרות האמורה. (ראה סעיף א1).

14. מכתב התקשרות למתן הסכמה יכלול התייחסויות לעניינים הבאים:

(א) העובדה שההתקשרות מיועדת לביצוע נהלים על ידי רואה החשבון המבקר אשר יאפשרו לו מתן הסכמה;

(ב) העובדה שהנהלים אשר יבוצעו על ידי רואה החשבון המבקר יהיו בהתאם לתקן ביקורת זה;

(ג) כאשר הישות היא הישות המציעה - העובדה שמסמך ההצעה, על כל חלקיו, הינו באחריות הדירקטוריון וההנהלה של הישות המציעה, וכן העובדה שמסמך ההצעה יוכן וייערך על ידי הדירקטוריון וההנהלה בהתאם להוראות חוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968, והתקנות שהותקנו מכוחו;

כאשר הישות היא ישות מוחזקת - העובדה שדוח האירועים של הישות המוחזקת, הינו באחריות הדירקטוריון וההנהלה של הישות המוחזקת;

(ד) כאשר הישות היא הישות המציעה - העובדה שביצוע נהלים ומתן הסכמה על ידי רואה החשבון המבקר אינם מפחיתים מאחריות הדירקטוריון וההנהלה של הישות המציעה לגבי מסמך ההצעה ואינם באים במקום חובות הדירקטוריון וההנהלה להבטיח את נאותות ושלמות המידע במסמך ההצעה;

כאשר הישות היא ישות מוחזקת - העובדה שביצוע נהלים ומתן הסכמה על ידי רואה החשבון המבקר אינם מפחיתים מאחריות הדירקטוריון וההנהלה של הישות המוחזקת לגבי דוח האירועים ואינם באים במקום חובות הדירקטוריון וההנהלה להבטיח את נאותות ושלמות המידע בדוח זה;

(ה) העובדה שהתקשרות למתן הסכמה אינה מהווה התקשרות לביקורת, סקירה או הבטחת מהימנות (Assurance) אחרת לגבי מידע הנכלל בדוח האירועים או לגבי מידע אחר הנכלל במסמך הצעה, והעובדה שמתן מכתב הסכמה אינו מהווה חתימה מחדש על דוח רואה החשבון המבקר על דוח כספי או על דוח הסקירה של רואה החשבון המבקר על מידע כספי;

(ו) רשימת מצגים בסיסיים כמובא להלן שהדירקטוריון וההנהלה אחראים להמצאתם לרואה החשבון המבקר ואשר בהיעדרם לא יוכל רואה החשבון המבקר לתת הסכמה:

(1) דוח אירועים של הישות חתום לתאריך אישור מסמך הצעה (או סמוך לו - כאשר הישות היא ישות מוחזקת) בהתאם לתקנה 56א לתקנות ניירות ערך (פרטי התשקיף וטיוטת התשקיף - מבנה וצורה) התשע"ו-2016, אשר לגביו קוימו כל הליכי הדיון והאישור המתקיימים לגבי הדוחות הכספיים של הישות;

(2) דוח אירועים של כל ישות מוחזקת¹⁵ אשר לגביו קוימו כל הליכי הדיון והאישור המתקיימים לגבי הדוחות הכספיים של אותה ישות והחתום לתאריך אישור מסמך הצעה (או סמוך לו) בידי אותם גורמים בדירקטוריון ובהנהלה שחתמו על הדוחות הכספיים;

(3) הסכמה של רואה החשבון המבקר בכל ישות מוחזקת¹⁵ וחתומה לתאריך אישור מסמך הצעה (או סמוך לו);

(4) כאשר הישות היא הישות המציעה - מסמך הצעה המאושר על ידי הדירקטוריון וההנהלה של הישות;

(5) הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר מהדירקטוריון וההנהלה לגבי מצגים (לרבות תיאורי מצבים או נסיבות,

¹⁵ למעט ישות מוחזקת אשר לגביה מתקיים אחד משני התנאים הבאים: (1) כל נושאי המשרה בה הם בעלי תפקידים גם בישות המחזיקה, חשבונותיה מנוהלים בידי אותם גורמים המנהלים גם את חשבונות הישות המחזיקה ורואה החשבון המבקר המכהן בה מכהן גם בישות המחזיקה; או (2) לדעת הישות המחזיקה, המוסכמת גם על רואה החשבון המבקר המכהן בישות המחזיקה, האירועים העשויים להיכלל בדוח האירועים של הישות המוחזקת זניחים מטבעם ביחס לדוח האירועים של הישות המחזיקה.

הנחות, הערכות, אומדנים וכיוצ"ב) במסגרת הנהלים שהוא מבצע לצורך מתן הסכמה.

(ז) כאשר הישות היא הישות המציעה - העובדה שרואה החשבון המבקר לא ייתן הסכמה אם דוח האירועים של ישות מוחזקת, אשר דוחותיה הכספיים מצורפים לדוחות הכספיים של הישות המציעה, לא צורף למסמך ההצעה¹³;

(ח) העובדה שרואה החשבון המבקר לא ייתן הסכמה במקרים הבאים: אם הוא לא קיבל מספיק זמן מראש את כל המידע והמצגים הדרושים, או לא ביצע את כל הנהלים הדרושים לדעתו בהתאם לנסיבות, בין מחמת הגבלה על ידי הישות ובין מסיבות אחרות, או אם הישות לא ביצעה את התיקונים הנדרשים לדעת רואה החשבון המבקר (בדוחות הכספיים, במידע הכספי לתקופות ביניים, בדוח האירועים או במידע האחר).

(ט) העובדה שהדירקטוריון וההנהלה מחויבים לוודא שלרואה החשבון המבקר תהיה נגישות מלאה לכל אדם בישות, לכל נכס ולכל רישום, תיעוד ומידע אחר שיהיה דרוש לדעתו של רואה החשבון המבקר בקשר לביצוע הנהלים לצורך מתן הסכמה;

(י) העובדה שהדירקטוריון וההנהלה מחויבים להזמין את רואה החשבון המבקר לישיבות הוועדה לבחינת הדוחות הכספיים (כאשר קיימת בישות ועדה כזאת) וישיבות הדירקטוריון אשר בהן נדון דוח האירועים או מסמך ההצעה;

(יא) העובדה שתיעוד עבודת רואה חשבון המבקר לפי תקן ביקורת זה הינו בבעלותו ובקניינו של רואה החשבון המבקר ושום חלק ממנו אינו מהווה תחליף לרשומות ולתיעוד שעל הישות לקיים.

(יב) התייחסות לצורה ולתוכן הצפויים של מכתב ההסכמה;

(יג) המועדים המתוכננים לתחילת ביצוע הנהלים על ידי רואה החשבון המבקר ולאישור מסמך ההצעה על ידי הישות המציעה (בישות מוחזקת - לאישור דוח האירועים על ידי הישות המוחזקת) וכן ציון העובדה שהשלמת הנהלים על ידי רואה החשבון המבקר כמתוכנן כפופה לכך שהוא יקבל

מהישות בזמן הנדרש כל רישום, תיעוד, מצג ומידע אחר שיידרש על ידיו בקשר למתן הסכמה.

(יד) העובדה כי ההתקשרות כפופה לדיני מדינת ישראל וכי מחלוקות כלשהן אשר תתעוררנה תהיינה נתונות לסמכות השיפוטית הבלעדית של בתי המשפט בישראל¹⁶.

14. נוסח מכתב התקשרות למתן הסכמה יהיה כלהלן:

כאשר הישות היא הישות המציעה - הנוסח כמובא **בנספח א'** לתקן ביקורת זה.

כאשר הישות היא ישות מוחזקת - הנוסח כמובא **בנספח ב'** לתקן ביקורת זה.

נהלים שיבוצעו לצורך מתן הסכמה (ר' סעיפים א-2-6א)

15. על מנת שרואה החשבון המבקר יוכל לתת את הסכמתו, להלן רשימת הנהלים שעליו לבצע:

(א) השגת הבנה, באמצעות תשאול, של פעולות המבוצעות על ידי הדירקטוריון וההנהלה במטרה להבטיח כי אירועים **בתקופה העוקבת**¹⁷ מזוהים ונכללים באופן נאות בדוח האירועים;

(ב) קבלת המצגים הבאים מהדירקטוריון וההנהלה של הישות:

(1) דוח אירועים של הישות אשר לגביו קוימו כל הליכי הדיון והאישור המתקיימים לגבי הדוחות הכספיים של הישות, חתום בשם התאגיד בידי יו"ר הדירקטוריון, המנהל הכללי או מי שממלא בתאגיד תפקיד כאמור אף אם תוארו שונה, ונושא המשרה הבכיר ביותר בתחום הכספים כמפורט בתקנה 56א (ב) לתקנות ניירות ערך (פרטי תשקיף וטיוטת תשקיף – מבנה וצורה) התשע"ו – 2016 למועד אישור מסמך ההצעה (או סמוך לו - כאשר הישות היא ישות מוחזקת);

¹⁶ ניתן לסכם במכתב ההתקשרות דרכים, שיקבעו מראש, להסדרת מחלוקות כגון בוררות במנגנון שיקבע בין הצדדים.

¹⁷ ר' הגדרה בסעיף 10(ט).

(2) דוח אירועים של כל ישות מוחזקת¹⁵ אשר לגביו קוימו כל הליכי הדיון והאישור המתקיימים לגבי הדוחות הכספיים של אותה ישות והחתום לתאריך אישור מסמך ההצעה (או סמוך לו) על ידי החותמים על הדוחות הכספיים של המוחזקת;

(3) הסכמת רואה החשבון המבקר בכל ישות מוחזקת¹⁵ החתומה לתאריך אישור מסמך ההצעה (או סמוך לו);

(4) כאשר הישות היא הישות המציעה – מסמך ההצעה המאושר על ידי הדירקטוריון וההנהלה של הישות.

(5) הצהרות בכתב מהדירקטוריון וההנהלה לגבי הברורים ויתר הנהלים שבוצעו¹⁸. דוגמה להצהרות בכתב מובאת **בנספח ג'** לתקן ביקורת זה.

(ג) קריאת דוחות האירועים של ישויות מוחזקות ודוח האירועים של הישות המחזיקה;

(ד) קריאת דיווחים מיידיים של הישות המציעה;

(ה) עריכת בירורים, וקבלת מכתבי נוחות מרואי החשבון המבקרים המכהנים בישויות מוחזקות לגבי הנהלים שהם ביצעו לצורך מתן הסכמה שלהם וכן כי ידוע להם שרואה החשבון המבקר המכהן בישות המחזיקה עומד להסתמך על הנהלים שהם ביצעו ועל הסכמה שניתנה על ידיהם לישות מוחזקת, בבואו לתת את ההסכמה לישות המחזיקה;¹⁹

(ו) עריכת בירורים עם הדירקטוריון וההנהלה לגבי אירועים כלשהם בתקופה העוקבת העשויים להשפיע באופן מהותי על הסכומים או הגילויים בדוחות הכספיים, לרבות בנושא

¹⁸ יודגש כי החותמים על ההצהרות בכתב הינם: דירקטור (בעדיפות ליו"ר הדירקטוריון) שהוסמך לחתום בשם הדירקטוריון, והחותמים על הדוחות הכספיים שהינם, בדרך כלל, יו"ר הדירקטוריון, המנהל הכללי ונושא המשרה הבכיר ביותר בתחום הכספים.

¹⁹ בביצוע הנהלים האמורים בסעיף (ה) זה, יסתייע רואה החשבון המבקר בעקרונות היסוד של תקן ביקורת (ישראל) 600 בדבר "הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים", בשינויים המחויבים.

העסק החי, אירועים הנכללים בדוחות האירועים של הישויות המוחזקות, והשוואה בין ממצאי בירורים אלה לבין המידע שנכלל בדוח האירועים. בירורים אלה יתייחסו גם למצב הנוכחי של עניינים מותלים שדווח עליהם בדוחות הכספיים האחרונים, או במידע הכספי האחרון לתקופות ביניים, על בסיס המצב שהיה באותה עת;

עריכת בירורים עם הדירקטוריון וההנהלה לגבי אירועים כלשהם, בתקופה העוקבת בדבר בקרה פנימית (או רכיבי בקרה פנימית) על דיווח כספי ואשר עשויה להיות להם השפעה מהותית על אותה בקרה (או אותם רכיבי בקרה), והשוואה בין ממצאי בירורים אלה לבין המידע שנכלל בדוח האירועים לגבי אירועים שיש להם השפעה מהותית כאמור;

(ז) קריאת פרוטוקולים של אסיפות בעלי המניות וישיבות הדירקטוריון וועדותיו שהתקיימו בתקופה העוקבת, ועריכת בירורים לגבי עניינים שנדונו באסיפות וישיבות כאמור אשר לגביהן טרם הוכנו פרוטוקולים;

(ח) קבלת מכתב עדכון מהיועצים המשפטיים של הישות ובמקרה של ישות מוחזקות גם מכתבי עדכון מהיועצים המשפטיים של אותן ישויות;

(ט) השתתפות רואה החשבון המבקר, לפי שיקול דעתו, בישיבות הוועדה לבחינת הדוחות הכספיים (כאשר קיימת בישות ועדה כזאת) וישיבות הדירקטוריון אשר בהן נדון דוח האירועים או מסמך ההצעה;

(י) כאשר דוחות כספיים שנתיים או מידע כספי לתקופות ביניים נכללים במסמך ההצעה שלא בדרך של הפנייה – על רואה החשבון לוודא כי הדוחות או המידע הנכללים במסמך ההצעה כאמור הם אותם הדוחות או המידע שלגביהם ניתנו דוחות רואה החשבון המבקר, נשוא ההסכמה;

(יא) כאשר הישות היא הישות המציעה - יישום ההוראות שנקבעו בסעיף 5 ובסעיפים 12-14 בתקן ביקורת (ישראל) 720 בדבר "מידע אחר במסמכים המכילים דוחות כספיים מבוקרים" לגבי שינויים או עדכונים שחלו במידע האחר לעומת המידע המקביל שהישות פרסמה בעבר. רואה החשבון המבקר אינו נדרש להתייחס או לבצע נהלים לגבי אותם חלקים במידע

האחר שהישות פרסמה בעבר ונותרו ללא שינוי. (ר' סעיף 5א)

בעת מתן מכתב הסכמה בד בבד עם פרסום הדוח העיתי נדרש לקבל מכתב התקשרות נפרד לגבי מתן הסכמה לכל התקופות בהן נדרש רואה החשבון המבקר לתת הסכמה בקשר לתשקיף המדף, כמפורט בסעיפים 14-14א לעיל. הנהלים המפורטים בסעיף 15 לעיל עשויים להיכלל בנוהלי הביקורת או הסקירה של הדוח העיתי הרלוונטי. עם זאת, יש להקפיד לקבל הצהרות בכתב לגבי מכתב ההסכמה, בנפרד מההצהרות בכתב לגבי הדוחות הכספיים, כמפורט בסעיף 15 (ב) (5) ובנספח ג' לתקן ביקורת זה.

כאשר רואה החשבון המבקר לא נתן הסכמה בד בבד עם פרסום הדוחות העיתיים, ונדרש לתת הסכמה בדוח הצעת מדף, על רואה החשבון לקבל דוח אירועים מהישות המציעה למרות שלא קיימת דרישה מהישות לצירוף דוח אירועים להצעת מדף בתקנות ניירות ערך. לא קיבל רואה החשבון המבקר דוח אירועים מהישות, לא ייתן הסכמה לדוח הצעת המדף.

רואה חשבון מבקר קודם

16. מסמך הצעה עשוי לכלול גם דוחות של רואה חשבון מבקר קודם (אחד או יותר) המתייחסים לתקופות דיווח קודמות. בבוא רואה חשבון מבקר קודם לתת הסכמה, יפעל כלהלן:

(א) רואה חשבון מבקר קודם יתקשר במכתב התקשרות כאמור בסעיפים 11-14א לעיל, ויחיל את הוראות סעיף 15 לעיל בבואו לתת הסכמה. יישום הנהלים שפורטו לעיל יתייחס לתקופה שתחל מהתאריך האחרון בו חתם רואה חשבון מבקר קודם על דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים או על דוח סקירה על מידע כספי לתקופות ביניים, ועד לתאריך החתימה על ההסכמה.

(ב) בנוסף לאמור בסעיף 16(א) לעיל לגבי יישום הנהלים המפורטים בסעיף 15 לעיל, יקבל רואה חשבון מבקר קודם מכתב מרואה החשבון המבקר הנוכחי, ובו יצויין אם רואה החשבון המבקר הנוכחי לא גילה עניינים, אשר לדעת רואה החשבון המבקר הנוכחי עלולים להצביע על כך כי בדוחות הכספיים/במידע הכספי אותם ביקר או סקר רואה החשבון המבקר הקודם, בהתאמה היתה הצגה מוטעית מהותית, בין

עקב טעות ובין עקב תרמית, בתאריך אישור אותם דוחות כספיים/מידע כספי. (דוגמה למכתב כאמור מובאת בנספח ז' לתקן ביקורת זה).

(1) ביצע רואה החשבון המבקר הנוכחי ביקורת שנתי לראשונה ונתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים השנתיים הרלוונטיים, רואה חשבון מבקר קודם יוכל להתחשב במכתב שיקבל מרואה החשבון המבקר הנוכחי בקביעת היקף הבדיקות במסגרת הנהלים שהוא נדרש להשלים ולבצע לפי סעיף 15 לעיל.

(2) טרם ביצע רואה החשבון המבקר הנוכחי ביקורת שנתי לראשונה וטרם חתם על דוח רואה חשבון מבקר לגבי דוחות כספיים שנתיים, אזי רואה חשבון מבקר קודם אינו יכול להתחשב במכתב שיקבל מרואה החשבון הנוכחי בקביעת היקף הנהלים שהוא נדרש לבצע לפי סעיף 15 לתקן ביקורת זה, ולכן הוא נדרש לבצע את מלוא הנהלים המפורטים בסעיף 15 לעיל.

כמו כן, רואה חשבון מבקר קודם יפעל על פי הוראות סעיפים 17-30 להלן בבואו לתת הסכמה.

התייחסות לממצאי הנהלים שבוצעו

17. אם בעקבות ביצוע הנהלים המפורטים בסעיף 15 לעיל נודעת לרואה החשבון המבקר עובדה שהייתה קיימת בתאריך הדוח המקורי שלו ושאלו הייתה ידועה לו באותו מועד, הייתה יכולה לגרום לו לתקן את הדוח שלו, ינקוט רואה החשבון המבקר בפעולות המתאימות כמובא בסעיפים 14-17 וסעיף 18 לתקן ביקורת (ישראל) 560 בדבר אירועים לאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר (SUBSEQUENT EVENTS) "נדרש תיקון בדוחות כספיים, בדוח על בקרה פנימית (או רכיבי בקרה פנימית) על דיווח כספי, או במידע כספי לתקופות ביניים, אשר אושרו בעבר, והישות לא ביצעה את התיקון הנדרש, לא ייתן רואה החשבון המבקר מכתב הסכמה.

18. אם בעקבות ביצוע הנהלים המפורטים בסעיף 15 לעיל סבור רואה החשבון המבקר כי המידע הנכלל בדוח האירועים (לרבות בהתייחס לבקרה פנימית (או רכיבי בקרה פנימית) על דיווח כספי) אינו שלם או שאינו מתואר באופן נאות, והישות מסרבת לבצע את התיקון הנדרש, הוא יודיע בכתב לדירקטוריון הישות²⁰ על התיקון הנדרש בדוח האירועים ועל כך שפרסום דוח האירועים ללא תיקון זה עלול להטעות. **אם, על אף זאת, לא בוצע התיקון הנדרש בדוח האירועים, לא ייתן רואה החשבון המבקר מכתב הסכמה.**
19. אם בעקבות ביצוע הנהלים המפורטים בסעיף 15 לעיל מתגלה לרואה החשבון המבקר אי-התאמה מהותית בין הדוחות הכספיים לבין דוח האירועים או בין הדוחות הכספיים לבין המידע האחר או בין דוח האירועים לבין המידע האחר, עליו לבחון אם הדוחות הכספיים או דוח האירועים או המידע האחר טעונים תיקון.
- דרוש תיקון בדוחות הכספיים, יפעל רואה החשבון המבקר כאמור בסעיף 17 לעיל; דרוש תיקון בדוח האירועים, יפעל רואה החשבון המבקר כאמור בסעיף 18 לעיל; דרוש תיקון במידע האחר, והישות מסרבת לבצע את התיקון, רואה החשבון המבקר יודיע בכתב לדירקטוריון הישות²⁰ על התיקון הנדרש במידע האחר ועל כך שפרסום המידע האחר ללא תיקון זה עלול להטעות. **אם, על אף זאת, לא נענה דירקטוריון הישות לפנייתו של רואה החשבון המבקר בדבר הצורך בביצוע התיקון במידע האחר, לא ייתן רואה החשבון המבקר מכתב הסכמה.**
20. אם בעקבות ביצוע הנהלים המפורטים בסעיף 15 לעיל מתגלה לרואה החשבון המבקר הצגה מוטעית מהותית של עובדה במידע האחר, והישות מסרבת לבצע את התיקון, רואה החשבון המבקר יודיע בכתב לדירקטוריון הישות²⁰ על התיקון הנדרש במידע האחר ועל כך שפרסום המידע האחר ללא תיקון זה עלול להטעות. **אם, על אף זאת, לא נענה דירקטוריון הישות לפנייתו של רואה החשבון המבקר בדבר הצורך בביצוע התיקון במידע האחר, לא ייתן רואה החשבון המבקר מכתב הסכמה.**

²⁰ הודעה כאמור לדירקטוריון הישות תופנה ליו"ר ולחברים האחראים בדירקטוריון הישות.

21. אם בעקבות ביצוע הנהלים המפורטים בסעיף 15 לעיל מתגלה לרואה החשבון המבקר אירוע או עניין המעלים ספקות משמעותיים באשר ליכולתה של הישות להמשיך כ"עסק חי" אשר אילו היה נכלל בדוחות הכספיים/במידע הכספי, רואה החשבון המבקר היה מפנה אליהם את תשומת הלב בהתאם להוראות סעיף 21 בתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד" והוראות סעיף 22 בתקן סקירה (ישראל) 2410 בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות", (או היה מסיר הפנית תשומת לב שנכללה בדוח האחרון שלו לתקופה השנתית או לתקופת ביניים, לפי המאוחר), רואה החשבון המבקר יבצע את הנהלים הכלולים בסעיפים 27-28 לתקן סקירה (ישראל) 2410 בקשר לאירוע או העניין האמור, ויפעל בהתאם לסעיף 25 להלן בבואו לכלול הסכמה שלו במסמך הצעה.

22. רואה החשבון המבקר לא ייתן מכתב הסכמה אם הוא לא קיבל מספיק זמן מראש את כל המידע והמצגים הדרושים או לא ביצע את כל הנהלים הדרושים לדעתו בהתאם לנסיבות, בין מחמת הגבלה על ידי הישות ובין מסיבות אחרות, או אם הישות לא ביצעה את התיקונים הנדרשים לדעת רואה החשבון המבקר (בדוחות הכספיים, במידע הכספי לתקופות ביניים, בדוח האירועים או במידע האחר). (ר' סעיף א7)

כאשר, במהלך ביצוע הנהלים, מתברר לרואה החשבון המבקר כי הוא לא יוכל לתת הסכמה, עליו להודיע על כך בכתב לדירקטוריון ולהנהלה של הישות²⁰ כדי לאפשר להם לבצע את הפעולות הדרושות על מנת לאפשר לו מתן הסכמה.

המבנה והתוכן של מכתב הסכמה

23. הסכמה של רואה החשבון המבקר תינתן כמסמך נפרד מכל דוח אחר שלו.

24. הסכמה של רואה החשבון המבקר:

(א) תופנה אל דירקטוריון הישות;

(ב) תזהה את מסמך ההצעה הספציפי שבקשר אליו ניתנת ההסכמה;

(ג) תזהה כל דוח של רואה החשבון המבקר שלגביו ניתנת

ההסכמה (רואה החשבון המבקר לא ייתן הסכמה עקרונית או הסכמה מראש לגבי דוח שלו שטרם נחתם);²¹

(ד) תביע את הסכמתו להכללת אותם דוחות שלו במסמך ההצעה (ובישות מוחזקת שדוחותיה הכספיים אינם מצורפים לדוחות הכספיים של הישות המציעה - לעשיית שימוש באותם דוחות שלו במסגרת הליכי ההכנה והאישור של מסמך ההצעה של הישות המציעה);

(ה) תכלול פסקת הפניית תשומת לב לעניינים מסוימים בדוח האירועים, כמפורט בסעיפים 25-27 להלן; וכן

(ו) תישא תאריך כאמור בסעיפים 28-29 להלן.

נוסח מכתב הסכמה של רואה החשבון המבקר יהיה הנוסח כמובא **בנספח ד'** לתקן ביקורת זה.

נוסח מכתב הסכמה של רואה החשבון המבקר הניתן בד בבד עם פרסום הדוח העיתי יהיה הנוסח כמובא **בנספח ה'** לתקן ביקורת זה.

הפניית תשומת לב

25. אירע אירוע או נכללו בדוח האירועים עניינים אשר אילו היו נכללים בדוחות הכספיים/במידע כספי, רואה החשבון המבקר היה מפנה אליהם את תשומת הלב בהתאם להוראות תקן ביקורת (ישראל) 705²² בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד" והוראות תקן סקירה(ישראל) 2410²³ בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות" (או היה מסיר הפניית תשומת לב שנכללה בדוח האחרון שלו לתקופה שנתית או לתקופת ביניים, לפי המאוחר), יכלול רואה החשבון המבקר בהסכמה שלו פסקת

²¹ כאשר מסמך ההצעה הוא דוח הצעת מדף, הסכמת רואה החשבון המבקר תתייחס לדוחות שלו שנכללו בדוח התקופתי השנתי האחרון ו/או בדוח הרבעוני האחרון, לפי העניין.

²² ראה תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד", סעיפים 10-16.

²³ ראה התקשרויות לסקירה של מידע כספי תקן סקירה (ישראל) 2410 בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות", סעיפים 55-58 וסעיפים 60א-60ב.

הפניית תשומת לב לאותו אירוע או לאותם עניינים המפורטים בדוח האירועים.

26. אירע אירוע או נכלל בדוח האירועים אירוע שחל לאחר תאריך החתימה על דוח רואה החשבון המבקר בדבר בקרה פנימית (או רכיבי בקרה פנימית) על דיווח כספי, ולאירוע האמור יש השפעה מהותית על אותה בקרה (או אותם רכיבי בקרה), ישקול רואה החשבון המבקר לכלול בהסכמה שלו פיסקת הפניית תשומת לב לאותו אירוע והשפעותיו כמפורט בדוח האירועים.

27. דוגמאות לפיסקת הפניית תשומת לב הכלולה בהסכמה של רואה החשבון המבקר מובאות ב**נספח ו'** לתקן ביקורת זה.

תאריך מכתב ההסכמה

28. מכתב הסכמה לגבי הישות המציעה יישא תאריך אשר אינו מוקדם מהתאריך בו רואה החשבון המבקר השלים את הנהלים הנדרשים למתן הסכמה שלו ואינו מוקדם מתאריך אישור מסמך ההצעה¹³ על ידי הדירקטוריון וההנהלה של הישות המציעה.

29. מכתב הסכמה לגבי ישות מוחזקת יישא תאריך אשר :

(א) אינו מוקדם מהתאריך בו רואה החשבון המבקר השלים את הנהלים הנדרשים למתן הסכמה שלו ואינו מוקדם מתאריך אישור דוח האירועים של הישות המוחזקת; וכן

(ב) יהיה זהה לתאריך אישור מסמך ההצעה על ידי הדירקטוריון וההנהלה של הישות המציעה, או בסמוך לפניו.

תיעוד

30. רואה החשבון המבקר יתעד את הנהלים שבוצעו לצורך מתן הסכמה שלו, את התייחסותו לממצאי הנהלים שבוצעו ומסקנותיו לתת הסכמה שלו למסמך ההצעה.

הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

התקשרות למתן הסכמה (ר' סעיפים 11-14א)

1א. ביצוע הנהלים הנדרשים לצורך מתן הסכמה על ידי רואה החשבון המבקר יחל רק לאחר חתימה על מכתב התקשרות למתן הסכמה אשר יערך על פי הוראות התקן. מכתב ההתקשרות בין רואה החשבון המבקר לבין הישות מסדיר באופן מוסכם את ההליכים והמצגים המהותיים הנדרשים מהדירקטוריון וההנהלה של הישות כדי לאפשר לרואה החשבון המבקר לתת הסכמה. מכתב ההתקשרות יתייחס למסמך הצעה מסוים שיצוין בו ולהסכמות העיתיות שיינתנו לצורך מסמך הצעה זה.

בנספחים א' ו-ב' לתקן ביקורת זה מובאות דוגמאות למכתבי התקשרות.

נהלים שיבוצעו לצורך מתן הסכמה (ר' סעיף 15)

אירועים בתקופה העוקבת

2א. הדירקטוריון וההנהלה אחראים לזיהוי אירועים בתקופה העוקבת ותיאורם הנאות בדוח האירועים.

3א. בביצוע הנהלים המפורטים בסעיף 15 לעיל, רואה החשבון המבקר יהיה ער במיוחד לאפשרות שאירועים אשר אירעו בתקופה העוקבת יצביעו על אפשרות קיומה של הצגה מוטעית מהותית במידע נשוא הדוחות שלו, אשר לגביהם מתבקשת הסכמה שלו.

4א. אם מתגלה הצגה מוטעית מהותית כאמור, מתן גילוי לגביה בדוח האירועים, ו/או במקום אחר במסמך הצעה, ו/או במכתב ההסכמה של רואה החשבון המבקר אינו יכול לבוא במקום תיקון הדוח המקורי שבו נכללה הצגה המוטעית המהותית, על כל הכרוך בכך, לרבות, בעת חילופי רואי חשבון, יישום הנהלים שנקבעו בתקן ביקורת (ישראל) 710 בדבר "התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים".

מידע אחר במסמך הצעה (ר' סעיף 15(יא))

5א. רואה החשבון המבקר יבצע את אותם נהלים שהוא ביצע בעבר, בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 720²⁴ בדבר "מידע אחר במסמכים המכילים דוחות כספיים מבוקרים" ובהתאם לתקן סקירה (ישראל) 2410²⁵ בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות", גם לגבי שינויים או עדכונים שחלו במידע האחר מאז בוצעו לאחרונה אותם נהלים.

רואה החשבון המבקר אינו נדרש לבצע נהלים כלשהם לגבי מידע נוסף הנכלל במסמך ההצעה אשר אינו בגדר "מידע אחר".

מידע הנכלל במסמך הצעה לגבי הסכמה של רואה החשבון המבקר או נהלים שבוצעו על ידיו

6א. על פי תקנות ניירות ערך²⁶, על הישות המציעה לציין במסמך ההצעה כי ניתנה הסכמה של רואה החשבון המבקר להכללת דוחות שלו במסמך ההצעה וכן, ככל שההסכמה שלו כוללת פיסקת הפניית תשומת לב (פיסקת הדגש), לציין עובדה זו ולהביא את נוסח הפיסקה במסמך ההצעה.

על רואה החשבון המבקר לוודא כי המידע הנ"ל מובא במסמך ההצעה במדויק, וכי הפניית תשומת הלב שנכללת בהסכמה שלו מועתקת כמות שהיא, ללא כל השמטה וללא כל תוספת; אם תנאים אלה אינם מתקיימים, על רואה החשבון המבקר להתייחס לכך כאל הצגה מוטעית מהותית של עובדה במידע אחר. **לא תיקנה הישות מידע זה כנדרש, לא ייתן רואה החשבון המבקר הסכמה.**

²⁴ ר' תקן ביקורת (ישראל) 720 בדבר "מידע אחר במסמכים המכילים דוחות כספיים מבוקרים" סעיפים 5, 12-14.

²⁵ תקן סקירה (ישראל) 2410 בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות", סעיפים 36-37.

²⁶ תקנות ניירות ערך (פרטי התשקיף וטיוטת התשקיף - מבנה וצורה) (תיקון), התשע"ד-2014 ותקנות ניירות ערך (הצעה פרטית של ניירות ערך בחברה רשומה) (תיקון), התשע"ד-2014 - כפי שפורסמו בקובץ תקנות 7401 מיום 29 ביולי 2014, וכן תקנות ניירות ערך (פרטי התשקיף וטיוטת התשקיף - מבנה וצורה) (תיקון), התשע"ז 2017 כפי שפורסמו בקובץ התקנות 7799 מיום 6 באפריל 2017 ותקנות ניירות ערך (הצעת מדף של ניירות ערך) (תיקון), התשע"ז-2017, כפי שפורסמו בקובץ התקנות 7807 מיום 1 במאי 2017.

כמו כן, אם מגיע לידיעתו של רואה החשבון המבקר שקיימת התייחסות נוספת במסמך הצעה להסכמה שלו ו/או לנהלים שבוצעו על ידיו ו/או לממצאי נהלים כאלה, התייחסות כזו עלולה להתפרש כמצג המובא בשמו או על דעתו של רואה החשבון המבקר. במקרה כזה, על רואה החשבון המבקר לדרוש מהישות הסרת כל התייחסות נוספת כזאת ממסמך הצעה. **לא הסירה הישות התייחסות כזו כנדרש, לא ייתן רואה החשבון המבקר הסכמה.**

אי מתן הסכמה (ר' סעיף 22)

א7. **דוגמאות למקרים בהם רואה החשבון המבקר לא ייתן הסכמה:**

- (א) הוא לא קיבל מכתב התקשרות למתן הסכמה;
- (ב) הוא לא קיבל דוח אירועים מכל ישות מוחזקת¹⁵;
- (ג) הוא לא קיבל הסכמה של רואה החשבון המבקר המכהן בכל ישות מוחזקת¹⁵;
- (ד) הוא לא קיבל מרואה חשבון מבקר המכהן בישות מוחזקת את כל המצגים הדרושים ממנו (בהתאם לאמור בסעיף 15(ה)) לעיל לצורך הסתמכות על הסכמה של רואה החשבון המבקר המכהן בישות המוחזקת;
- (ה) דוח האירועים של ישות מוחזקת או הסכמה של רואה החשבון המבקר המכהן בה אינם חתומים לתאריך אישור מסמך הצעה (או בסמוך לפניו);
- (ו) דוח האירועים של ישות, אשר דוחותיה הכספיים מצורפים לדוחות הכספיים של הישות המציעה, לא צורף למסמך הצעה על ידי הישות המציעה (ככל שנדרש צירוף דוח אירועים);
- (ז) הוא לא קיבל את דוח האירועים של הישות (וכן את המידע האחר, כשמדובר בישות המציעה), במועד המאפשר לו לבצע כראוי את הנהלים הדרושים לגביו;
- (ח) הוא לא קיבל את המצגים בכתב, לרבות מצגים בנושא העסק החי, הצהרות בכתב ומכתב עדכון של היועצים המשפטיים, הדרושים לדעתו;

(ט) לא קוימו לגבי דוח האירועים של הישות כל הליכי הדיון והאישור המתקיימים לגבי הדוחות הכספיים של הישות (דיון והמלצה לדירקטוריון על ידי הוועדה לבחינת הדוחות הכספיים) (כאשר קיימת בישות ועדה כזאת), דיון ואישור על ידי הדירקטוריון, חתימה על ידי אותם נושאי משרה החותמים על הדוחות הכספיים²⁷.

(י) רואה חשבון המבקר לא קיבל דוח אירועים לצורך מתן הסכמה במסגרת דוח הצעת מדף, כאשר לא ניתנה הסכמה בד בבד עם הדוח העיתי.

²⁷ המונח "אותם נושאי משרה" מתייחס לאנשים שחתמו (בכפוף ובהתאם לכל דין) על הדוחות הכספיים השנתיים האחרונים או המידע הכספי האחרון לתקופות ביניים, לפי המאוחר, או למי שמכהן באותה משרה במועד אישור מסמך ההצעה (או דוח האירועים) במקום מי שכיהן בה בעת חתימת הדוחות או המידע האחרונים.

נספח א' (מהווה חלק בלתי נפרד מתקן הביקורת)

נוסח מכתב התקשרות למתן הסכמה לגבי הישות המציעה
(סעיפים 14-14א בתקן הביקורת)

נוסח מכתב ההתקשרות למתן הסכמה שלהלן מבטא את יישום ההוראות שבתקן ביקורת זה. ניתן לערוך שינויים בנוסח זה רק כאשר הנסיבות הרלוונטיות מחייבות זאת²⁸ ובכפוף להוראות שבתקן הביקורת.

[על נייר הפירמה של רואה החשבון המבקר]

תאריך _____

לכבוד [שם הישות המציעה] ("החברה")

באמצעות

שם _____ שם _____
מנכ"ל יו"ר הדירקטוריון

כתובת _____

ג.א.ג.,

הנדון: הסכמה להכללת דוחות שלנו בתשקיף²⁹ של החברה
המיועד להתפרסם בחודש אוקטובר 20X7

²⁸ כאשר לישות המציעה קיים תשקיף מדף שנחתם לפני כניסת התקן לתוקף, על רואה החשבון המבקר לחתום על מכתב התקשרות על פי נספח זה בשינויים המחויבים.

²⁹ במקום "תשקיף" יכול לבוא: תשקיף מדף / הצעה פרטית של ניירות ערך בחברה רשומה/ דוח עסקה עם בעל שליטה - לפי העניין.

1. ביקשתם מאיתנו לבצע נהלים לצורך מתן הסכמתנו להכללת הדוחות שלנו, המפורטים להלן, בתשקיף²⁹ שבנדון (להלן - "התשקיף"):
- (א) דוח רואה החשבון המבקר מיום 20 במרס 20X7 על הדוחות הכספיים המאוחדים של החברה לימים 31 בדצמבר 20X6 ו-20X5 ולכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X6.
- (ב) דוח רואה החשבון המבקר מיום 20 במרס 20X7 על ביקורת של [רכיב] בקרה פנימית על דיווח כספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X6.³⁰
- (ג) דוח רואה החשבון המבקר מיום 20 במרס 20X7 על המידע הכספי הנפרד של החברה בהתאם לתקנה ג' לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970 לימים 31 בדצמבר 20X6 ו-20X5 ולכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X6.³⁰
- (ד) דוח רואה החשבון המבקר מיום 20 במרס 20X7 על ביקורת דוח פרופורמה של החברה בדבר ³⁰.
- (ה) דוח סקירה של רואה החשבון המבקר מיום 30 באוגוסט 20X7 על מידע כספי תמציתי מאוחד של החברה ליום 30 ביוני 20X7 ולתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.³⁰
- (ו) דוח רואה החשבון המבקר מיום 30 באוגוסט 20X7 על מידע כספי תמציתי נפרד של החברה ליום 30 ביוני 20X7 ולתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך בהתאם לתקנה ד' לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970.³⁰
2. התשקיף²⁹, על כל חלקיו, הינו באחריות הדירקטוריון והנהלה של החברה. התשקיף²⁹ יוכן וייערך על ידי הדירקטוריון והנהלה בהתאם להוראות חוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968, והתקנות שהותקנו מכוחו.

³⁰ כאשר קיים דוח כזה.

3. הנהלים אשר יבוצעו על ידינו יהיו בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 920 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "הסכמה של רואה החשבון המבקר להכללת דוחות שלו במסמך הצעה" (להלן – תקן הביקורת). למונחים שונים המופיעים במכתב זה תהיה אותה משמעות המיוחסת להם בתקן הביקורת האמור.
4. ביצוע הנהלים ומתן ההסכמה על ידינו אינם מפחיתים מאחריות הדירקטוריון וההנהלה לגבי התשקיף²⁹ ואינם באים במקום חובות הדירקטוריון וההנהלה להבטיח את נאותות ושלמות המידע בתשקיף²⁹.
5. התקשרות זאת למתן הסכמה אינה מהווה התקשרות לביקורת, סקירה או הבטחת מהימנות אחרת (Assurance) לגבי מידע הנכלל בתשקיף²⁹, לרבות בקשר למידע הנכלל בדוח האירועים. התקשרות זו אינה מהווה חתימה מחדש על דוח רואה החשבון המבקר על דוח כספי או על דוח סקירה על מידע כספי לתקופות ביניים ;
6. לצורך ביצוע הנהלים האמורים תמציאו לנו את המצגים הבסיסיים, לרבות המפורטים ב (א)-(ו) להלן, אשר בהעדרם לא נוכל לתת הסכמה :

(א) דוח אירועים של החברה אשר לגביו קוימו כל הליכי הדיון והאישור המתקיימים לגבי הדוחות הכספיים של החברה והחתום לתאריך אישור התשקיף²⁹ (או סמוך לו - כאשר החברה היא חברה מוחזקת) בידי יו"ר הדירקטוריון, המנהל הכללי או מי שממלא בתאגיד תפקיד כאמור אף אם תוארו שונה, ונושא המשרה הבכיר ביותר בתחום הכספים כמפורט בתקנה 56א (ב1) לתקנות ניירות ערך (פרטי תשקיף וטיוטת תשקיף – מבנה וצורה) התשע"ו – 2016 ;

(ב) דוח אירועים של כל ישות מוחזקת³¹ אשר לגביו קוימו כל הליכי הדיון והאישור המתקיימים לגבי הדוחות הכספיים של אותה ישות והחתום לתאריך אישור התשקיף²⁹ (או סמוך לו) בידי מי שחותמים על הדוחות הכספיים של אותה ישות;

(ג) הסכמה של רואה החשבון המבקר שמכהן בכל ישות מוחזקת³¹ החתומה לתאריך אישור התשקיף²⁹ (או סמוך לו);

(ד) התשקיף²⁹ שבנדון המאושר על ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה.

(ה) מצגים לעניין נאותות הנחת ה"עסק החי".

(ו) מצגים נוספים אחרים ככל שיידרש.

7. לצורך ביצוע הנהלים האמורים תוודאו כי תהיה לנו נגישות מלאה לכל אדם בחברה, לכל נכס ולכל רישום, תיעוד ומידע אחר שיהיה דרוש לדעתנו בקשר עם ביצוע אותם נהלים.

כמו כן, תתנו לנו הצהרות בכתב למצגים (לרבות תיאורי מצבים או נסיבות, הנחות, הערכות, אומדנים וכיוצא"ב) שנקבל מכם במסגרת ביצוע הנהלים.

8. לצורך ביצוע הנהלים האמורים תזמינו אותנו לישיבות של הוועדה לבחינת הדוחות הכספיים (כאשר יש בחברה ועדה כזו) ושל הדירקטוריון אשר בהן נדון דוח האירועים או מסמך ההצעה.

³¹ למעט ישות מוחזקת אשר לגביה מתקיים אחד משני התנאים הבאים: (1) כל נושאי המשרה בה הם בעלי תפקידים גם בישות המחזיקה, חשבונותיה מנוהלים בידי אותם גורמים המנהלים גם את חשבונות הישות המחזיקה ורואה החשבון המבקר המכהן בה מכהן גם בישות המחזיקה; או (2) לדעת הישות המחזיקה, המוסכמת גם על רואה החשבון המבקר המכהן בישות המחזיקה, האירועים העשויים להיכלל בדוח האירועים של הישות המוחזקת זניחים מטבעם ביחס לדוח האירועים של הישות המחזיקה

9. לא נוכל לתת הסכמה במקרים הבאים: אם לא קיבלנו מספיק זמן מראש את כל המידע והמצגים הדרושים, או לא ביצענו את כל הנהלים הדרושים לדעתנו בהתאם לנסיבות, בין מחמת הגבלה על ידי החברה ובין מסיבות אחרות, או אם החברה לא ביצעה את התיקונים הנדרשים לדעתנו (בדוחות הכספיים, במידע הכספי לתקופות ביניים, בדוח האירועים או במידע האחר).
10. תיעוד העבודה שתבוצע על ידינו לפי תקן ביקורת (ישראל) 920 בדבר "הסכמה של רואה החשבון המבקר להכללת דוחות שלו במסמך הצעה" שפורסם על ידי לשכת רואי חשבון בישראל, הינו בבעלותנו ובקנייננו ושום חלק ממנו אינו מהווה תחליף לרשומות ולתיעוד שעל החברה לקיים.
11. ההסכמה שניתן תהיה ערוכה במתכונת המובאת בתקן ביקורת (ישראל) 920 בדבר "הסכמה של רואה החשבון המבקר להכללת דוחות שלו במסמך הצעה" שפורסם על ידי לשכת רואי חשבון בישראל. בהתאם לכך, ההסכמה:
- (א) תופנה אל דירקטוריון החברה;
 - (ב) תזהה את התשקיף²⁹ הספציפי שבקשר אליו ניתנת ההסכמה;
 - (ג) תזהה כל דוח שלנו שלגביו ניתנת ההסכמה (אנו לא ניתן הסכמה עקרונית או הסכמה מראש לגבי דוח שלנו שטרם נחתם);
 - (ד) תביע הסכמה שלנו להכללת אותם דוחות שלנו בתשקיף²⁹; וכן
 - (ה) תכלול פיסקת הפניית תשומת לב לעניינים מסוימים בדוח האירועים, כנדרש בתקן הביקורת.
12. תחילת ביצוע הנהלים על ידינו מתוכננת ל _____ או בסמוך לכך. אישור התשקיף²⁹, כפי שנמסר לנו על ידיכם, מתוכנן ל _____ או בסמוך לכך. השלמת הנהלים כמתוכנן כפופה לכך שנקבל מכם מספיק זמן מראש כל רישום, תיעוד, מצג ומידע אחר שיידרש על ידינו בקשר למתן ההסכמה.

13. מכתב התקשרות זה חל גם על הסכמה שתיחתם בד בבד עם פרסום הדוח העיתי בקשר לתשקיף²⁹ זה.
14. בנספח למכתב זה מובא הסדר שכר טרחתנו בגין התקשרות זו.
15. ההתקשרות בינינו לבין חברתכם, המפורטת במכתב התקשרות זה, כפופה לדיני מדינת ישראל. מחלוקות כלשהן אשר תתעוררנה בהקשר להתקשרות ולמכתב זה תהיינה נתונות לסמכות השיפוטית הבלעדית של בתי המשפט בישראל.
16. 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 [שם הישות המציעה] לאמור לעיל.

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

נספח ב' (מהווה חלק בלתי נפרד מתקן הביקורת)

נוסח מכתב התקשרות למתן הסכמה לגבי ישות מוחזקת
(סעיפים 14-14א בתקן הביקורת)

נוסח מכתב התקשרות למתן הסכמה שלהלן מבטא את יישום ההוראות שבתקן ביקורת זה. ניתן לערוך שינויים בנוסח זה רק כאשר הנסיבות הרלוונטיות מחייבות זאת³² ובכפוף להוראות שבתקן הביקורת.

[על נייר הפירמה של רואה החשבון המבקר]

תאריך _____

לכבוד [שם הישות המוחזקת] ("החברה")

באמצעות

שם _____ שם _____
יו"ר הדירקטוריון מנכ"ל

כתובת _____

ג.א.ג.,

הנדון: הסכמה לעשיית שימוש בדוחות שלנו³³ במסגרת הליכי הכנה ואישור תשקיף³⁴ של [שם הישות המציעה] המיועד להתפרסם בחודש אוקטובר 20X7³⁶

³² כאשר לישות המציעה קיים תשקיף מדף שנחתם לפני כניסת התקן לתוקף, על רואה החשבון המבקר לחתום על מכתב התקשרות על נספח זה בשינויים המחוייבים.

³³ כאשר מדובר בישות מוחזקת שהדוחות הכספיים שלה מצורפים לדוחות הכספיים של הישות המציעה, במקום המלים "לעשיית שימוש בדוחות שלנו" יבוא "להכללה של הדוחות שלנו".

³⁴ במקום "תשקיף" יכול לבוא: תשקיף מדף / הצעה פרטית של ניירות ערך בחברה רשומה/ דוח עסקה עם בעל שליטה - לפי העניין.

1. ביקשתם מאיתנו לבצע נהלים לצורך מתן הסכמה שלנו לעשיית שימוש בדוחות שלנו³³ המפורטים להלן במסגרת הליכי הכנת ואישור התשקיף³⁴ שבנדון (להלן - "התשקיף")³⁵:
- (א) דוח רואה החשבון המבקר מיום 20 במרס 20X7 על הדוחות הכספיים המאוחדים של החברה לימים 31 בדצמבר 20X6 ו-20X5 ולכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X6.
- (ב) דוח רואה החשבון המבקר מיום 20 במרס 20X7 על ביקורת של [רכיב] בקרה פנימית על דיווח כספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X6.³⁶
- (ג) דוח רואה החשבון המבקר מיום 20 במרס 20X7 על המידע הכספי הנפרד של החברה בהתאם לתקנה 99 לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970 לימים 31 בדצמבר 20X6 ו-20X5 ולכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X6.³⁶
- (ד) דוח רואה החשבון המבקר מיום 20 במרס 20X7 על ביקורת דוח פרפורמה של החברה בדבר _____³⁶.
- (ה) דוח סקירה של רואה החשבון המבקר מיום 30 באוגוסט 20X7 על מידע כספי תמציתי מאוחד של החברה ליום 30 ביוני 20X7 ולתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.³⁶
- (ו) דוח רואה החשבון המבקר מיום 30 באוגוסט 20X7 על מידע כספי תמציתי נפרד של החברה ליום 30 ביוני 20X7 ולתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך בהתאם לתקנה 38ד' לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970.³⁶

³⁶ כאשר הדוחות הכספיים של החברה מצורפים לדוחות הכספיים של הישות המציעה, במקום המלים "הסכמה לעשיית שימוש בדוחות שלנו במסגרת הליכי הכנת ואישור תשקיף" יבואו המלים "הסכמה להכללת דוחות שלנו בתשקיף".

³⁵ כאשר הדוחות הכספיים של החברה מצורפים לדוחות הכספיים של הישות המציעה, נוסח הרישוא של סעיף 1 יהיה זהה לנוסח הרישוא של סעיף 1 בנספח א' לתקן ביקורת זה.

³⁶ כאשר קיים דוח כזה.

2. דוח האירועים, על כל חלקיו, הינו באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה.
 3. הנהלים אשר יבוצעו על ידינו יהיו בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 920 בדבר "הסכמה של רואה החשבון המבקר להכללת דוחות שלו במסמך הצעה" של לשכת רואי חשבון בישראל (להלן – תקן הביקורת). למונחים שונים המופיעים במכתב זה תהיה אותה משמעות המיוחסת להם בתקן הביקורת.
 4. ביצוע הנהלים האמורים ומתן ההסכמה על ידינו אינם מפחיתים מאחריות הדירקטוריון וההנהלה לגבי דוח האירועים של החברה ואינם באים במקום חובות הדירקטוריון וההנהלה להבטיח את נאותות ושלמות המידע בדוח זה.
 5. התקשרות זאת למתן הסכמה אינה מהווה התקשרות לביקורת, סקירה או הבטחת מהימנות אחרת (Assurance) לגבי מידע הנכלל בתשקיף³⁴, לרבות בקשר למידע הנכלל בדוח האירועים. התקשרות זו אינה מהווה חתימה מחדש על דוח רואה חשבון מבקר על דוח כספי או על דוח סקירה על מידע כספי לתקופות ביניים.
 6. לצורך ביצוע הנהלים האמורים תמציאו לנו את המצגים הבסיסיים, לרבות המפורטים ב (א)-(ה) להלן, אשר בהעדרם לא נוכל לתת הסכמה:
- (א) דוח אירועים של החברה אשר לגביו קוימו כל הליכי הדיון והאישור המתקיימים לגבי הדוחות הכספיים של החברה והחתום לתאריך אישור התשקיף³⁴ בידי יו"ר הדירקטוריון, המנהל הכללי או מי שממלא בתאגיד תפקיד כאמור אף אם תוארו שונה, ונושא המשרה הבכיר ביותר בתחום הכספים כמפורט בתקנה 56א (ב1) לתקנות ניירות ערך (פרטי תשקיף וטיוטת תשקיף – מבנה וצורה) התשע"ו – 2016 ;

- (ב) דוח אירועים של כל ישות מוחזקת³⁷ אשר לגביו קוימו כל הליכי הדיון והאישור המתקיימים לגבי הדוחות כספיים של אותה ישות והחתום לתאריך אישור התשקיף³⁴ (או סמוך לו) בידי מי שחותמים על הדוחות הכספיים;
- (ג) הסכמה של רואה החשבון המבקר שמכהן בכל ישות מוחזקת³⁷ החתומה לתאריך אישור התשקיף³⁴ (או סמוך לו);
- (ד) מצגים לעניין נאותות הנחת ה"עסק החי".
- (ה) מצגים נוספים אחרים ככל שיידרש.
7. לצורך ביצוע הנהלים האמורים תוודאו כי תהיה לנו נגישות מלאה לכל אדם בחברה, לכל נכס ולכל רישום, תיעוד ומידע אחר שיהיה דרוש לדעתנו בקשר עם ביצוע אותם נהלים.
- כמו כן, תתנו לנו הצהרות בכתב למצגים (לרבות תיאורי מצבים או נסיבות, הנחות, הערכות, אומדנים וכיוצ"ב) שנקבל מכם במסגרת ביצוע הנהלים.
8. לצורך ביצוע הנהלים האמורים תזמינו אותנו לשיבות של הוועדה (כאשר יש בחברה ועדה כזו) לבחינת הדוחות הכספיים ושל הדירקטוריון אשר בהן נדון דוח האירועים.
9. לא נוכל לתת את הסכמתנו במקרים הבאים: אם לא קיבלנו מספיק זמן מראש את כל המידע והמצגים הדרושים, או לא ביצענו את כל הנהלים הדרושים לדעתנו בהתאם לנסיבות, בין מחמת הגבלה על ידי החברה ובין מסיבות אחרות, או אם החברה לא ביצעה את התיקונים הנדרשים לדעתנו (בדוחות הכספיים, במידע הכספי לתקופות ביניים, בדוח האירועים או במידע האחר).

³⁷ למעט ישות מוחזקת אשר לגביה מתקיים אחד משני התנאים הבאים: (1) כל נושאי המשרה בה הם בעלי תפקידים גם בישות המחזיקה, חשבונותיה מנוהלים בידי אותם גורמים המנהלים גם את חשבונות הישות המחזיקה ורואה החשבון המבקר המכהן בה מכהן גם בישות המחזיקה; או (2) לדעת הישות המחזיקה, המוסכמת גם על רואה החשבון המבקר המכהן בישות המחזיקה, האירועים העשויים להיכלל בדוח האירועים של הישות המוחזקת זניחים מטבעם ביחס לדוח האירועים של הישות המחזיקה.

10. תיעוד העבודה שתבוצע על ידינו לפי תקן ביקורת (ישראל) 920 בדבר "הסכמה של רואה החשבון המבקר להכללת דוחות שלו במסמך הצעה" שפורסם על ידי לשכת רואי חשבון בישראל הינו בבעלותנו ובקנייננו ושום חלק ממנו אינו מהווה תחליף לרשומות ולתיעוד שעל החברה לקיים.
11. ההסכמה שניתן תהיה ערוכה במתכונת המובאת בתקן ביקורת (ישראל) 920 בדבר "הסכמה של רואה החשבון המבקר להכללת דוחות שלו במסמך הצעה" שפורסם על ידי לשכת רואי חשבון בישראל. בהתאם לכך, ההסכמה:
- (א) תופנה אל דירקטוריון החברה;
- (ב) תזהה את התשקיף²⁹ הספציפי שבקשר אליו ניתנת ההסכמה;
- (ג) תזהה כל דוח שלנו שלגביו ניתנת ההסכמה (אנו לא ניתן הסכמה עקרונית או הסכמה מראש לגבי דוח שלנו שטרם נחתם);
- (ד) תביע הסכמה שלנו להכללת אותם דוחות שלנו בתשקיף²⁹; וכן
- (ה) תכלול פיסקת הפניית תשומת לב לעניינים מסוימים בדוח האירועים, כנדרש בתקן הביקורת.
12. תחילת ביצוע הנהלים על ידינו מתוכננת ל _____ או בסמוך לכך. אישור התשקיף²⁹, כפי שנמסר לנו על ידיכם, מתוכנן ל _____ או בסמוך לכך. השלמת הנהלים כמתוכנן כפופה לכך שנקבל מכם מספיק זמן מראש כל רישום, תיעוד, מצג ומידע אחר שיידרש על ידינו בקשר למתן ההסכמה.
13. מכתב התקשרות זה חל גם על הסכמה שתיחתם בד בבד עם פרסום הדוח העיתי בקשר לתשקיף²⁹ זה.
14. בנספח למכתב זה מובא הסדר שכר טרחתנו בגין התקשרות זו.
15. ההתקשרות בינינו לבין חברתכם, המפורטת במכתב התקשרות זה, כפופה לדיני מדינת ישראל. מחלוקות כלשהן אשר תתעוררנה בהקשר להתקשרות ולמכתב זה תהיינה

נתונות לסמכות השיפוטית הבלעדית של בתי המשפט
בישראל.

16. 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 [שם הישות המוחזקת] לאמור לעיל.

חתימה

חתימה

שם

שם

מנכ"ל

יו"ר הדירקטוריון

תאריך

תאריך

נספח ג' (מהווה חלק בלתי נפרד מתקן הביקורת)
דוגמה להצהרות בכתב לצורך מתן הסכמה (סעיף 15(ב)(5) בתקן הביקורת)

נוסח להצהרה בכתב לצורך מתן הסכמה בהתייחס לחברה העורכת דוחות מאוחדים. ניתן לערוך שינויים בנוסח זה כאשר הנסיבות הרלוונטיות מחייבות זאת ובכפוף להוראות שבתקן הביקורת.

[שם הישות]
[על נייר הפירמה של הישות]

[תאריך]

[לכבוד רואה החשבון המבקר]

מכתב הצהרה זה ניתן בקשר למסמך הצעה של חברת ____ (להלן - החברה) המיועד להתפרסם בחודש ____ 20X7. מכתב זה מתייחס להסכמה שלכם בקשר לדוחות הכספיים המאוחדים של החברה לימים 31 בדצמבר 20X6 ו-20X5 ולכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X6, ולהסכמה שלכם בנוגע למידע כספי תמציתי מאוחד של החברה ליום 31 במרס 20X7 ולתקופה של שלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

ידוע לנו כי הסכמה שלכם אינה מהווה התקשרות לביקורת, סקירה או הבטחת מהימנות אחרת (Assurance) לגבי מידע הנכלל בדוח האירועים או לגבי מידע אחר הנכלל במסמך הצעה. מתן הסכמה שלכם אינו מהווה חתימה מחדש על דוח רואה החשבון המבקר על דוח כספי או על דוח סקירה על מידע כספי לתקופות ביניים.

הננו לאשר כי:

- השבנו באופן מלא לכל הבירורים שערכתם איתנו, לגבי אירועים העשויים להשפיע באופן מהותי על הסכומים או הגילויים בדוחות הכספיים/במידע הכספי.
- סיפקנו לכם את כל המצגים הנדרשים על מנת שתוכלו לתת הסכמה שלכם, לרבות דיווחים מיידיים/דוח האירועים ומידע אחר הכלול במסמך הצעה שבנדון.

- הבאנו לידיעתכם שאין לנו תכניות העשויות להשפיע באופן מהותי על הערך בספרים או על סיווגם של נכסים והתחייבויות, שלא קיבלו ביטוי בדוחות הכספיים/במידע הכספי/בדיווחים מיידיים.
- מילאנו את חובותינו, כפי שנקבעו בתנאי ההתקשרות למתן הסכמה, לרבות אחריותנו להכנתו ועריכתו של מסמך ההצעה בהתאם להוראות חוק ניירות ערך, התשכ"ח – 1968 והתקנות שהותקנו מכוחו.
- ידוע לנו כי ביצוע הנהלים על ידיכם, וקבלת הסכמה שלכם, אינם מפחיתים מאחריותנו למסמך ההצעה ואינם באים במקום חובותינו להבטיח את נאותות ושלמות המידע במסמך ההצעה.
- ידוע לנו כי האחריות לקיים בקרה פנימית, אשר אנו קובעים שהיא נחוצה על מנת לאפשר הכנת מסמך הצעה שלא תהיה בו הצגה מוטעית מהותית, בין עקב טעות ובין עקב תרמית, חלה עלינו.
- לא קיימים דוחות כספיים לתקופה העוקבת ליום 31 במרס 20X7 (תאריך תום תקופת הביניים האחרונה) שלא נכללו במסמך ההצעה.
- ניתן גילוי לגבי כל האירועים שאירעו לאחר תאריך הדוחות הכספיים/המידע הכספי ועד תאריך החתימה על מסמך ההצעה, שלגביהם כללי דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) מחייבים התאמה או מתן גילוי.
- לא אירעו ולא התגלו בתקופת הדיווח או לאחריה עד לתאריך החתימה על מסמך ההצעה אירועים המעידים על קשיים אפשריים בהמשך פעילותה של החברה המעמידים בספק משמעותי את יכולתה להמשיך בפעילותה כעסק חי.

מידע שניתן

- העמדנו לרשותכם:
 - גישה לכל המידע, שלגביו אנו מודעים כי הוא רלוונטי למתן ההסכמה, כגון: מסמכים ועניינים אחרים;
 - מידע נוסף שביקשתם מאתנו לצורך מתן ההסכמה; וכן
 - גישה בלתי מוגבלת לאנשים בתוך החברה שמהם קבעתם שנחוץ להשיג מידע שנדרש כדי לתת הסכמה.
- העמדנו לרשותכם את כל הפרוטוקולים של אסיפות בעלי מניות, של ישיבות דירקטוריון וועדות הדירקטוריון ותרשומת של החלטות ודיונים מישיבות שהתקיימו לא מכבר ושעבורן טרם הוכנו פרוטוקולים.

- הבאנו לידיעתכם כל מידע שאנו מודעים לקיומו לגבי כל תרמית או חשד לתרמית המשפיעים על החברה ושהם מעורבים :
 - חברי הדירקטוריון ו/או ההנהלה ;
 - עובדים המכהנים בתפקידים משמעותיים בתחום הבקרה הפנימית ; או
 - אחרים – כאשר לתרמית עלולה להיות השפעה מהותית על מתן ההסכמה.

אירועים בתקופה העוקבת:

- לא היו אירועים או עסקאות מאז מכתב ההצהרה הקודם שלנו, למעט אלו המפורטים במסמך ההצעה/דוח האירועים שהייתה עשויה להיות להם השפעה מהותית על הדוחות הכספיים המאוחדים המבוקרים והמידע הכספי המאוחד הלא מבוקר לתקופות ביניים שנכללו במסמך ההצעה או שהם בעלי משמעות בקשר לענייני החברה והדורשים גילוי בביאורים לדוחות הכספיים המאוחדים המבוקרים או במידע הכספי המאוחד הלא מבוקר האמורים.
- נוסף על כך, לא היו כל שינויים בתכנון או ביישום של הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי (לרבות פעולות מתקנות שבוצעו על ידינו בהתייחס לליקויים משמעותיים וחולשות מהותיות) או גורמים אחרים מאז התאריך של מכתב ההצהרה הקודם שלנו שהשפיעו בצורה מהותית או שסביר להניח כי הן עשויות להשפיע על הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי.
או לחלופין –
- נוסף על כך, זיהינו והעברנו לכם את כל השינויים בתכנון או ביישום של הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי (לרבות פעולות מתקנות שבוצעו על ידינו בהתייחס לליקויים משמעותיים וחולשות מהותיות) או גורמים אחרים מאז התאריך של מכתב ההצהרה הקודם שלנו, שהשפיעו בצורה מהותית או שסביר להניח כי הן עשויות להשפיע על הבקרה הפנימית של הדיווח הכספי.

[דירקטור (בעדיפות ליו"ר הדירקטוריון) שהוסמך לחתום בשם
הדירקטוריון]³⁸

[שם יו"ר הדירקטוריון ותארו]

[שם המנהל הכללי ותארו]

[שם נושא המשרה הבכיר ביותר בתחום הכספים ותארו]

³⁸ ההצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר יאושרו בדירקטוריון וייחתמו בשם הדירקטוריון בידי דירקטור שהוסמך לכך על ידי הדירקטוריון (בעדיפות ליו"ר הדירקטוריון).

נספח ד' (מהווה חלק בלתי נפרד מתקן הביקורת)

נוסח מכתב הסכמה (סעיף 24 בתקן הביקורת)

תאריך: _____

לכבוד

הדירקטוריון של

[שם הישות המציעה / המוחזקת] ("החברה")

כתובת

ג.א.ג.,

הנדון: תשקיף³⁹ של [שם הישות המציעה]

המיועד להתפרסם בחודש אוקטובר 20X7

הננו להודיעכם כי אנו מסכימים להכללה⁴⁰ (לרבות בדרך של הפנייה) בתשקיף³⁹ שבנדון של הדוחות שלנו המפורטים להלן:

(1) דוח רואה החשבון המבקר מיום 20 במרס 20X7 על הדוחות הכספיים המאוחדים של החברה לימים 31 בדצמבר 20X6 ו-20X5 ולכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X6.

(2) דוח רואה החשבון המבקר מיום 20 במרס 20X7 על ביקורת של [רכיב] בקרה פנימית על דיווח כספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X6.⁴¹

(3) דוח רואה החשבון המבקר מיום 20 במרס 20X7 על המידע הכספי הנפרד של החברה בהתאם לתקנה 9'ג לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל-1970 לימים 31 בדצמבר 20X6 ו-20X5 ולכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X6.⁴¹

³⁹ במקום "תשקיף" יכול לבוא: תשקיף מדף / הצעה פרטית של ניירות ערך בחברה רשומה/ דוח עסקה עם בעל שליטה - לפי העניין.

⁴⁰ כאשר מדובר בישות מוחזקת שהדוחות הכספיים שלה אינה מצורפים לדוחות הכספיים של הישות המציעה, במקום המלים "להכללה" (לרבות בדרך של הפנייה) בתשקיף שבנדון של הדוחות" יבוא "לעשיית שימוש במסגרת הליכי ההכנה והאישור של התשקיף שבנדון בדוחות".

⁴¹ כאשר קיים דוח כזה.

- (4) דוח רואה החשבון המבקר מיום 20 במרס 20X7 על ביקורת דוח פרופורמה של החברה בדבר _____⁴¹.
- (5) דוח סקירה של רואה החשבון המבקר מיום 30 באוגוסט 20X7 על מידע כספי תמציתי מאוחד של החברה ליום 30 ביוני 20X7 ולתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.⁴¹
- (6) דוח רואה החשבון המבקר מיום 30 באוגוסט 20X7 על מידע כספי תמציתי נפרד של החברה ליום 30 ביוני 20X7 ולתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך בהתאם לתקנה 38ד' לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970.⁴¹

[פיסקת הפניית תשומת לב, אם נדרשת - ר' דוגמאות **בנספח ו'**]

[חתימת רואה החשבון המבקר]

נספח ה' (מהווה חלק בלתי נפרד מתקן הביקורת)

נוסח מכתב הסכמה הנחתם בד בבד עם פרסום דוח עיתי⁴² (סעיף 24 בתקן הביקורת)

תאריך: _____

לכבוד
הדירקטוריון של
[שם הישות המציעה / המוחזקת] ("החברה")

כתובת

א.ג.נ.,

הנדון: מכתב הסכמה בקשר לתשקיף מדף⁴³ של [שם הישות המציעה]

מחודש 20X7⁴⁴

הננו להודיעכם כי אנו מסכימים להכללה⁴⁵ (לרבות בדרך של הפנייה) של הדוחות שלנו המפורטים להלן בקשר לתשקיף המדף מחודש 20X7 [תאריך תשקיף המדף האחרון].

(1) דוח רואה החשבון המבקר מיום 20 במרס 20X7 על הדוחות הכספיים המאוחדים של החברה לימים 31 בדצמבר 20X6 ו-20X5 ולכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X6.

⁴² יש להתאים את ההתייחסות לדוחות הרלוונטיים (דוח רואה החשבון המבקר או דוח סקירה) בהתאם לתקופה אליה מתייחס הדוח העיתי.

⁴³ במקום "תשקיף" יכול לבוא: תשקיף מדף / הצעה פרטית של ניירות ערך בחברה רשומה/ דוח עסקה עם בעל שליטה - לפי העניין.

⁴⁴ תאריך תשקיף המדף האחרון

⁴⁵ כאשר מדובר בישות מוחזקת שהדוחות הכספיים שלה אינה מצורפים לדוחות הכספיים של הישות המציעה, במקום המלים "להכללה" (לרבות בדרך של הפנייה) בתשקיף שבנדון של הדוחות" יבוא "לעשיית שימוש במסגרת הליכי ההכנה והאישור של התשקיף שבנדון בדוחות".

- (2) דוח רואה החשבון המבקר מיום 20 במרס 20x7 על ביקורת של [רכיב] בקרה פנימית על דיווח כספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20x6.⁴⁶
- (3) דוח רואה החשבון המבקר מיום 20 במרס 20x7 על המידע הכספי הנפרד של החברה בהתאם לתקנה 9' לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970 לימים 31 בדצמבר 20x6 ו-20x5 ולכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20x6.⁴⁶
- (4) דוח רואה החשבון המבקר מיום 20 במרס 20x7 על ביקורת דוח פרופורמה של החברה בדבר _____.⁴⁶

או לחלופין:

- (1) דוח סקירה של רואה החשבון המבקר מיום 30 באוגוסט 20x7 על מידע כספי תמציתי מאוחד של החברה ליום 30 ביוני 20x7 ולתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.
- (2) דוח רואה החשבון המבקר מיום 30 באוגוסט 20x7 על מידע כספי תמציתי נפרד של החברה ליום 30 ביוני 20x7 ולתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך בהתאם לתקנה 38' לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970.⁴⁶
- (3) דוח סקירה של רואה החשבון המבקר מיום 30 באוגוסט 20x7 על דוח פרופורמה של החברה בדבר _____.⁴⁶

[פיסקת הפניית תשומת לב, אם נדרשת - ר' דוגמאות בנספח ו']

[חתימת רואה החשבון המבקר]

⁴⁶ כאשר קיים דוח כזה.

נספח ו'

דוגמאות לפיסקת הפניית תשומת לב במכתב הסכמה (סעיפים 25-27)
בתקן הביקורת)

דוגמה 1

אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בסעיף __ בדוח האירועים של החברה מיום __ באוקטובר 20X7⁴⁷ בדבר החלטת בית המשפט המחוזי מיום __ בספטמבר 20X7 אשר לפיה תובענה שהוגשה נגד החברה אושרה כתובענה ייצוגית. כאמור בדוח האירועים, היועצים המשפטיים של החברה טרם גיבשו את דעתם אם נדרשת הפרשה נוספת בגין תובענה זו במסגרת המידע הכספי העתיד להתפרסם לתקופת הביניים שהסתיימה ביום 30 בספטמבר 20X7.

דוגמה 2

אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בסעיף __ בדוח האירועים של החברה מיום __ באוקטובר 20X7⁴⁷ בדבר החלטת בית המשפט העליון מיום __ באוקטובר 20X7 שלפיה התקבל ערעור החברה על פסק דין שניתן נגדה בבית המשפט המחוזי. כאמור בדוח האירועים, החלטת בית המשפט העליון בעניין זה היא סופית ואינה ניתנת עוד לערעור, ולפיכך במסגרת המידע הכספי העתיד להתפרסם לתקופת הביניים שהסתיימה ביום 30 בספטמבר 20X7, תבטל החברה הפרשה שנכללה בדוחות הכספיים בגין עניין זה. כתוצאה מכך יגדל הרווח לפני מיסים על ההכנסה בסך 5,170 אלפי ש"ח והרווח אחרי מיסים על ההכנסה בסך 3,800 אלפי ש"ח.

⁴⁷ כאשר החברה היא הישות המציעה - במקום המלים "מיום __ באוקטובר 20X7" יבואו המלים "הנכלל בסעיף __ בתשקיף שבנדון".

דוגמה 3

אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בסעיף __ בדוח האירועים של החברה מיום __ באוקטובר 20X7⁴⁷ בדבר הסדר החוב בין החברה לבין מחזיקי סדרות אגרות החוב שלה אשר אושר על ידי בית המשפט המחוזי ביום __ באוקטובר 20X7. כאמור בדוח האירועים, בעקבות אישור ההסדר לא קיימים עוד בקשר לכך ספקות משמעותיים בדבר המשך קיומה של החברה כעסק חי, ולכן צפוי כי במידע הכספי העתיד להתפרסם לתקופת הביניים שהסתיימה ביום 30 בספטמבר 20X7 לא ייכלל יותר גילוי בדבר ספקות משמעותיים כאמור. כמו כן, בדוחות הכספיים לשנה שתסתיים ביום 31 בדצמבר 20X7 תיכלל הכנסה בסך 320 מיליון ש"ח עקב הקטנת סכום ההתחייבויות בגין אגרות החוב על פי ההסדר (להכנסה האמורה אין השפעת מס מאחר שלחברה יש הפסדים מהותיים לצרכי מס אשר בגינם לא הוכרו בעבר מיסים נדחים).

דוגמה 4

אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בסעיף __ בדוח האירועים של החברה מיום __ באוקטובר 20X7⁴⁷ בדבר הודעה שהתקבלה מלקוח עיקרי ביום __ בספטמבר 20X7 על ביטול התקשרויות מהותיות עם החברה. כאמור בדוח האירועים, החברה פתחה בהליכים להשגה על זכותו של הלקוח לבטל את ההתקשרויות האמורות אולם, אם ההשגה תידחה, קיימים ספקות משמעותיים בדבר המשך קיומה של החברה כעסק חי.

דוגמה 5

אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בסעיף __ בדוח האירועים של החברה מיום __ באוקטובר 20X7⁴⁷ בדבר ליקוי בקרה העלול להוות חולשה מהותית אשר זוהה במערכת הכספים הממוחשבת החדשה שהופעלה בחברה מחודש אפריל 20X7. כאמור בדוח האירועים, לא נמצאה השפעה מהותית של הליקוי שזוהה על המידע הכספי התמציתי המאוחד של החברה ליום 30 ביוני 20X7 ולתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. החברה פועלת לתיקון ליקוי הבקרה האמור במטרה שלא תהיה לו השפעה על אפקטיביות הבקרה הפנימית על דיווח כספי הצפויה להיבחן ליום 31 בדצמבר 20X7.

נספח ז' (מהווה חלק בלתי נפרד מתקן הביקורת)

דוגמה למכתב מרואה החשבון המבקר הנוכחי של החברה לרואה החשבון המבקר הקודם (סעיף 16 בתקן הביקורת)

תאריך _____

לכבוד

[משרד רואה החשבון הקודם]

הנדון: הסכמתכם להכללת דוחות שלכם בתשקיף⁴⁸ של החברה בע"מ
(להלן: "מסמך הצעה")

1. הננו מכהנים כרואי החשבון המבקרים של _____ (להלן: "החברה") לגבי התקופה שהחלה ביום _____.

הדוחות הכספיים של החברה לשנים קודמות בוקרו על ידיכם והמידע הכספי התמציתי לתקופות ביניים קודמות נסקרו על ידיכם.

2. מכתב זה ניתן לכם בקשר עם הסכמתכם להכללה (לרבות בדרך של הפניה) של דוחות שלכם במסמך הצעה בקשר עם הדוחות הכספיים של החברה לימים _____, אשר בוקרו על ידיכם, או בקשר עם המידע הכספי התמציתי לתקופות ביניים אשר נסקרו על ידיכם. הננו לדווח לכם כי עד למועד מכתב זה, במסגרת נהלי הביקורת והסקירה שבוצעו על ידינו לא בא לידיעתנו כל מידע, המצביע על הצגה מוטעית מהותית, בין עקב טעות ובין עקב תרמית, בדוחות הכספיים ובמידע הכספי התמציתי לתקופות ביניים אשר בוקרו על ידיכם, או נסקרו על ידיכם.

⁴⁸ במקום "תשקיף" יכול לבוא: תשקיף מדף/ הצעה פרטית של ניירות ערך רשומה/ דוח עסקה עם בעל שליטה - לפי העניין.

3. לא התגלתה לנו אי - התאמה מהותית בין המידע האחר במסמך ההצעה לבין הדוחות הכספיים או המידע הכספי התמציתי לתקופות ביניים שבוקרו או שנסקרו על ידיכם, וכן לא התגלתה לנו הצגה מוטעית מהותית של עובדה במידע האחר במסמך ההצעה.
4. ידוע לנו שבכוונתכם להסתמך גם על מכתבנו זה בבואכם לתת הסכמה להכללה של דוחות שלכם במסמך ההצעה.

בכבוד רב,

[משרד רואה החשבון הנוכחי]

[חתימה]