

# לשכת רואי חשבון בישראל

## תקן ביקורת (ישראל) 580

### ב ד ב ר

## הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר

### נוסח משולב של תקן ביקורת 121(\*)

תקן ביקורת זה בנוסחו המקורי אושר בעבר כתקן ביקורת 121 על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 21.2.2017 ועל-ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 26.2.2017 ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 16.3.2017. 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 עניינים

#### סעיפים

#### מבוא

1 - 232

תחולת תקן ביקורת זה תחולה

~~(\*) תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 21.2.17 ועל-ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 26.2.17 ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 16.3.2017.~~

4 - 3	—הצהרות בכתב כראיות ביקורת
5	—כניסה לתוקף של תקן ביקורת זה
6	<b>מטרות</b>
7 - 8	<b>הגדרות</b>
	<b>הוראות התקן</b>
9	—גורמים שמהם מבוקשות הצהרות בכתב
<u>10 - 12</u>	<u>הצהרות בכתב לגבי חובות הדירקטוריון וההנהלה</u>

**תוכן עניינים - המשך**

<b>סעיפים</b>	
<del>12-10</del>	<del>הצהרות בכתב לגבי חובות הדירקטוריון וההנהלה</del>
13	הצהרות בכתב נוספות
14	התאריך של הצהרות בכתב והתקופות אליהן הן מתייחסות
15	המבנה של הצהרות בכתב
<del>2021 -16</del>	<del>ספק באשר למהימנות של הצהרות בכתב והצהרות בכתב שהתבקשו אך לא ניתנו</del>
	<b>הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים</b>
א1.א - 1.א	הצהרות בכתב כראיות ביקורת
6.א - 2.א	גורמים שמהם מבוקשות הצהרות בכתב
9.א - 7.א	הצהרות בכתב לגבי חובות הדירקטוריון וההנהלה
13.א - 10.א	הצהרות בכתב נוספות
14.א	סכום סף לצורך הצהרות בכתב
18.א - 15.א	תאריך ההצהרות בכתב והתקופות אליהן הן מתייחסות
21.א - 19.א	המבנה של הצהרות בכתב
22.א	תקשורת עם הגורמים המופקדים על בקרת העל
27.א - 23.א	ספק באשר למהימנות של הצהרות בכתב והצהרות בכתב שהתבקשו אך לא ניתנו

---

**נספחים:**

**נספח 1 - רשימת תקני ביקורת המכילים דרישות להצהרות בכתב**

נספח 2 - דוגמאות של מכתבי הצהרה

~~נספח 3 - תיקונים בתקני ביקורת אחרים~~

**מבוא**

**תחולת תקן ביקורת זה**

**תחולה**

1. תקן ביקורת זה מבוסס על תקן ביקורת בינלאומי (ISA) 580 של הפדרציה הבינלאומית של רואי ~~חשבון החשבון~~ (IFAC), כפי שבתוקף ~~למועד פרסום תקן ביקורת זה~~ ~~שהיה בתוקף בחודש~~ ~~פברואר 2017~~, לאחר ביצוע התאמות למקובל בישראל:

Written Representations

תקן ביקורת זה עוסק באחריותו של רואה החשבון המבקר לקבל הצהרות בכתב מהדירקטוריון והנהלה בביקורת דוחות כספיים.

2. נספח 1 כולל רשימה של תקני ביקורת אחרים שבהם הוראות לגבי קבלת הצהרות בכתב בנושאים ספציפיים. ההוראות הספציפיות לגבי הצהרות בכתב של תקני ביקורת אחרים אינן גורעות מההוראות הקבועות בתקן ביקורת זה.

~~2א. תקני ביקורת אחרים יתוקנו כמפורט בנספח מס' 3 לתקן ביקורת זה.~~

~~2ב. תקן ביקורת 21 "הצהרת מנהלים" בטל עם כניסתו לתוקף של תקן ביקורת זה.~~

**הצהרות בכתב כראיות ביקורת**

3. ראיות ביקורת הן המידע המשמש את רואה החשבון המבקר בהסקת המסקנות עליהן מבוססת חוות דעתו<sup>1</sup>. הצהרות בכתב הן מידע נחוץ שרואה החשבון המבקר מבקש בקשר עם ביקורת הדוחות הכספיים של הישות. לפיכך, בדומה לתשובות על בירורים שנערכים אגב ביקורת דוחות כספיים, הצהרות בכתב הן ראיות ביקורת. (ר' סעיף א.1)

4. למרות שהצהרות בכתב מספקות ראיות ביקורת נחוצות, הן אינן

<sup>1</sup> ר' תקן ביקורת 440 (ישראל) 200 בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל" סעיף 13(ט).

מספקות כשלעצמן ראיות ביקורת נאותות לגבי עניין כלשהו מהעניינים שבהם הן עוסקות. יתר על כן, העובדה שהתקבלו הצהרות מהימנות בכתב אינה משפיעה על אופיין או היקפן של ראיות ביקורת אחרות שרואה החשבון המבקר משיג לגבי קיום החובות של הדירקטוריון וההנהלה לגבי מצגים ספציפיים. (ר' סעיף א.1)

### כניסה לתוקף של תקן ביקורת זה

5. תקן ביקורת זה יחולחל על ביקורות של דוחות כספיים שנתיים שתאריך הדוח על המצב הכספי האחרון הכלול בהם הוא לתקופות המסתיימות ביום 30 בספטמבר 2017, או לאחר מכן.

### מטרות

6. מטרת רואה החשבון המבקר בהקשר לתקן ביקורת זה הן:

- (א) לקבל הצהרות בכתב מהדירקטוריון<sup>2</sup> ומההנהלה על כך שהם מילאו את חובותיהם הנובעות מאחריותם להכנת הדוחות הכספיים ולגבי שלמות המידע שהועמד לרשות רואה החשבון המבקר;
- (ב) לתמוך בראיות ביקורת אחרות שהן רלוונטיות לדוחות הכספיים או למצגים ספציפיים בדוחות הכספיים באמצעות הצהרות בכתב, אם קבע רואה החשבון המבקר שהן נחוצות או אם הן נדרשות על ידי תקני ביקורת אחרים; וכן
- (ג) לקבוע את המענה המתאים להצהרות בכתב שניתנו על ידי הדירקטוריון וההנהלה, או למצב שבו הדירקטוריון וההנהלה לא נותנים את ההצהרות בכתב שהתבקשו על ידי רואה החשבון המבקר.

<sup>2</sup> על פי סעיף 92(א) (5) לחוק החברות תשנ"ט 1999, הדירקטוריון "אחראי לעריכת הדוחות הכספיים ולאישורם". על פי סעיף 92 (ב) לאותו חוק, סמכות זו אינה ניתנת לאצילה למנהל הכללי.

הגדרות

7. בתקני הביקורת, תהינה למונחים הבאים המשמעויות המצוינות לצידם:

(א) הגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות הכספיים - הגורמים שקיבלו את הסמכות בישות על ידי הדירקטוריון<sup>3</sup>, לחתום בשמה על הדוחות ~~הכספיים~~<sup>5</sup> ~~הכספיים~~<sup>6</sup>. בתאגידים מדווחים<sup>4</sup> זהות החותמים נקבעת על פי תקנות ניירות ערך. גורמים אלה יהיו, בדרך כלל, יו"ר הדירקטוריון, מנהל כללי ונושא המשרה הבכיר ביותר בתחום הכספים של הישות, או מקביליהם בישויות שאינן משתמשות בתארים אלה.<sup>5</sup>

(ב) דירקטוריון ~~והנהלה~~<sup>5</sup> ~~והנהלה~~<sup>6</sup> - בתקן זה, כולל את הדירקטוריון ואת הגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות הכספיים.

(ג) הצהרות בכתב - דיווח בכתב של הדירקטוריון והנהלה לרואה החשבון המבקר כדי לאשר עניינים מסוימים או כדי

<sup>3</sup> כאשר הישות אינה חברה או שאינה חברה רגילה (הפועלת על פי שיקולים עסקיים להשאת רווחיה), יש לייחס את המונח "דירקטוריון" לגופים ו/או לאנשים שתפקידיהם בממשל התאגידי ובדרך הפעולה של אותה ישות מקבילים לאלה של דירקטוריון בחברה רגילה.

<sup>4</sup> תקנה 9 (ה) בתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), תש"ל - 1970 קובעת כי "הדוחות ייחתמו, בשם התאגיד, בידי יושב ראש הדירקטוריון, המנהל הכללי או מי שממלא בתאגיד תפקיד כאמור אף אם תוארו שונה, לרבות ממלא מקומו של המנהל הכללי בהיעדרו, ונושא המשרה הבכיר ביותר בתחום הכספים, או בידי דירקטור שהדירקטוריון הסמיך במקום כל אחד מאלה לצורך חתימה על הדוחות הכספיים במועד מסוים".

~~<sup>5</sup> בישות קטנה (כהגדרתה בסעיף 7 לתקן ביקורת זה) ייתכן כי אותם גורמים (ולעיתים אף אדם אחד בלבד) מכהנים הן בתפקיד בהנהלה והן בתפקיד דירקטוריון, לרבות כיו"ר (כגון בעלים-מנהל) ויתכן גם כי לא מכהן בישות אדם בתפקיד של מנהל כספים. במצב דברים זה, הדרישה לקבל הצהרות בכתב תותאם לנסיבות ואותו אדם עשוי לחתום על ההצהרה בכתב פעם אחת בציון תפקידיו השונים.~~

<sup>6</sup> בישות קטנה (כהגדרתה בסעיף 7 לתקן ביקורת זה) ייתכן כי אותם גורמים (ולעיתים אף אדם אחד בלבד) מכהנים הן בתפקיד בהנהלה והן בתפקיד דירקטוריון, לרבות כיו"ר (כגון בעלים-מנהל) ויתכן גם כי לא מכהן בישות אדם בתפקיד של מנהל כספים. במצב דברים זה, הדרישה לקבל הצהרות בכתב תותאם לנסיבות ואותו אדם עשוי לחתום על ההצהרה בכתב פעם אחת בציון תפקידיו השונים.

לתמוך בראיות ביקורת אחרות. הצהרות בכתב בהקשר זה אינן כוללות דוחות כספיים, המצגים הכלולים בהם או ספרי עזר ורשומות תומכים.

ד) ישות קטנה - כמשמעותה בסעיפים א.64-א.66 בתקן ביקורת 110-ישראל) 200 בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל".

בתקני ביקורת קודמים נעשה לעתים שימוש במונח "הצהרת מנהלים" או מונחים אחרים שמשמעותם הצהרה בכתב כמוגדר לעיל, ולכן ייחשבו כהצהרה בכתב.

8. [מספר סעיף זה אינו בשימוש]

## הוראות התקן

### גורמים שמהם מבוקשות הצהרות בכתב

9. על רואה החשבון המבקר לבקש הצהרות בכתב מהדירקטוריון וההנהלה שיש להם אחריות על הדוחות הכספיים ואשר להם ידע (knowledge) בנושאים הרלוונטיים. (ר' סעיפים א.2-א.6).

הצהרות בכתב מהדירקטוריון יכללו לפחות את האמור בסעיפים 10, 11 ו-11א לתקן זה.

הצהרות בכתב מהגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות הכספיים<sup>7</sup> יכללו לפחות את האמור בסעיפים 10, 11, 11א ו-11ב.

### הצהרות בכתב לגבי חובות הדירקטוריון וההנהלה

#### הכנת הדוחות הכספיים

<sup>7</sup> בישות שבה אותם גורמים מכהנים הן כהנהלה והן כדירקטוריון, כך שאין הבדל בין הרכב ההנהלה והדירקטוריון לבין הרכב הגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות הכספיים, לא נדרש מהדירקטוריון וההנהלה לחתום על הצהרה בכתב נפרדת, וניתן לחתום על הצהרה בכתב אחת, שתכלול לכל הפחות את האמור בסעיפים 10, 11, 11א ו-11ב.



10. על רואה החשבון המבקר לבקש מהדירקטוריון וההנהלה לספק הצהרה בכתב כי מילאו את אחריותם להכנת הדוחות הכספיים בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה, לרבות, כאשר הדבר רלוונטי, הצגתם הנאותה, כפי שנקבע בתנאי ההתקשרות לעריכת ביקורת<sup>8</sup>. (ר' סעיפים א.7-9, א.14, א.22)

<sup>8</sup> ההצהרה בכתב של הגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות הכספיים תכלול קיום בקרה פנימית נאותה הנחוצה על מנת לאפשר הכנת דוחות כספיים שלא תהיה בהם הצגה מוטעית מהותית, בין עקב טעות ובין עקב תרמית. ר' גם תקן ביקורת 94(ישראל) 210 בדבר "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים", סעיף 6 (ב) ותקן ביקורת 440(ישראל) 200 בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל" סעיף 13 (2)(T).

מידע שניתן ושלמות עסקאות ואירועים

11. על רואה החשבון המבקר לבקש מהדירקטוריון וההנהלה לתת הצהרה בכתב כי: (ר' סעיפים א.7-9, א.14, א.22)

(א) הם סיפקו לרואה החשבון המבקר את כל המידע הרלוונטי וגישה למידע, כפי שסוכם בתנאי ההתקשרות לעריכת ביקורת וכך<sup>9</sup>;

(ב) כל העסקאות נרשמו וקיבלו ביטוי בדוחות הכספיים;

11א. על ההצהרות בכתב לכלול התייחסות לנאותות מוסכמת העסק החי, המציינת האם אירעו ו/או התגלו בתקופת הדיווח או לאחריה עד לתאריך החתימה על הדוחות הכספיים, אירועים המעידים על קשיים אפשריים בהמשך פעילותה של הישות, המעמידים בספק משמעותי את יכולתה להמשיך בפעילותה כעסק חי.

11ב. על רואה החשבון המבקר לבקש מהגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות הכספיים בנוסף על האמור בסעיפים 10, 11 ו-11א, לתת הצהרה בכתב כי: (ר' סעיפים א.7-9, א.14, א.22)

(א) הם בחרו ויישמו מדיניות חשבונאית נאותה בדוחות הכספיים;

(ב) הם סיפקו לרואה החשבון המבקר את כל הפרוטוקולים של אסיפות בעלי מניות, של ישיבות הדירקטוריון וועדותיו ותרשומת של החלטות ודיונים משיבות שהתקיימו לא מכבר ושעבורן טרם הוכנו פרוטוקולים<sup>10</sup>;

(ג) הם הביאו לידיעתו של רואה החשבון המבקר את כל הליקויים בבקרה הפנימית להם הם מודעים;

(ד) כל היתרות, העסקאות והאירועים נרשמו וקיבלו ביטוי נאות בדוחות הכספיים;

(ה) כל הנכסים וההתחייבויות לרבות התחייבויות תלויות, נכללו באופן נאות בדוחות הכספיים;

<sup>9</sup> ר' תקן ביקורת 94-(ישראל) 210 בדבר "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים" סעיף 6(ד).

<sup>10</sup> בישות קטנה (כהגדרתה בסעיף 7 לתקן ביקורת זה), ייתכן שהתיעוד במסגרת פרוטוקולים וסיכומי ישיבות יהיה מצומצם יותר.

- (ו) לא קיימות תכניות העשויות להשפיע באופן מהותי על הערך בספרים או על סיווגם של נכסים והתחייבויות, שלא קיבלו ביטוי בדוחות הכספיים ;
- (ז) לא הוטלו שעבודים על נכסי הישות, פרט לאלה שהובאו לידיעתו של רואה החשבון המבקר, ואשר ניתן להם גילוי נאות בדוחות הכספיים ;
- (ח) ברשות הישות מסמכי בעלות נאותים על נכסיה ; וכן
- (ט) לא קיימות מגבלות על השימוש ביתרות מזומנים בבנקים או בנכסים אחרים, פרט לאלה שהובאו לידיעתו של רואה החשבון המבקר, ואשר ניתן להם גילוי נאות בדוחות הכספיים ;
- (י) הם הביאו לידיעתו של רואה החשבון המבקר את כל המקרים של אי קיום או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה אשר את השפעותיהם יש לשקול בעת ההכנה של הדוחות הכספיים.

*פירוט חובות הדירקטוריון וההנהלה בהצהרות בכתב*

12. חובות הדירקטוריון וההנהלה תפורטנה בהצהרות בכתב הנדרשות בסעיפים 10, 11, 11א ו-11ב באותו אופן שבו חובות אלה מפורטות בתנאי ההתקשרות לעריכת ביקורת.

**הצהרות בכתב נוספות**

13. על רואה החשבון המבקר לבקש הצהרות בכתב גם לפי תקני ביקורת אחרים. אם, בנוסף להצהרות הנדרשות האמורות, רואה החשבון המבקר קובע כי הכרחי לקבל הצהרה בכתב אחת או יותר כדי לתמוך בראיות ביקורת אחרות שרלוונטיות לדוחות הכספיים או למצג אחד או יותר בדוחות הכספיים, אזי על רואה החשבון המבקר לבקש הצהרות בכתב כאמור. (ר' סעיפים א.10-א.13, א.14, א.22)

**התאריך של הצהרות בכתב והתקופות אליהן הן מתייחסות**

14. התאריך של הצהרות בכתב יהיה התאריך של דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים. הצהרות בכתב תתייחסנה לכל הדוחות הכספיים ולכל התקופות שאליהן מתייחס דוח רואה החשבון המבקר. (ר' סעיפים א.15-א.18).

**המבנה של הצהרות בכתב**

15. הצהרות בכתב תפורטנה במכתב המופנה אל רואה החשבון המבקר. (ר' סעיף א.21)

**ספק באשר למהימנות של הצהרות בכתב והצהרות בכתב שהתבקשו אך לא ניתנו**

*ספק באשר למהימנות של הצהרות בכתב*

16. אם לרואה החשבון המבקר יש חששות לגבי הכשירות, היושרה, הערכים האתיים או הרצינות (diligence) של הדירקטוריון ו/או ההנהלה, או לגבי מחויבותם לעניינים אלה או אכיפתם על ידם, על רואה החשבון המבקר לקבוע את ההשפעה שעשויה להיות לחששות כאלה על המהימנות של הצהרות (בעל-פה או בכתב) ושל ראיות ביקורת בכלל. (ר' סעיפים א.24-א.25)

17. בפרט, אם הצהרות בכתב אינן עולות בקנה אחד עם ראיות ביקורת אחרות, על רואה החשבון המבקר לבצע נוהלי ביקורת בניסיון ליישב את הדברים. אם לא יושבו הדברים, על רואה החשבון המבקר לשקול מחדש את ההערכה של הכשירות, היושרה, הערכים האתיים או הרצינות (diligence) של הדירקטוריון ו/או ההנהלה, או לגבי מחויבותם לעניינים אלה או אכיפתם על ידם, ולקבוע את ההשפעה שעשויה להיות לכך על המהימנות של הצהרות (בעל-פה או בכתב) ושל ראיות ביקורת בכלל. (ר' סעיף א.23)

18. הגיע רואה החשבון המבקר למסקנה שההצהרות בכתב אינן מהימנות, עליו לנקוט בפעולות מתאימות, לרבות קביעת ההשפעה האפשרית על חוות דעת רואה החשבון המבקר בהתאם לתקן ביקורת<sup>72</sup>, (ישראל) **705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד"**, והדרישות הכלולות בסעיף 20 לתקן זה.

-18

<sup>72</sup> ר' תקן ביקורת 72 "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד".

הצהרות בכתב שהתבקשו אך ניתנו באופן חלקי

19. אם הדירקטוריון וההנהלה לא נתנו הצהרה בכתב אחת או יותר מבין אלה שהתבקשו, על רואה החשבון המבקר:

- (א) לדון בנושא עם הדירקטוריון וההנהלה;
- (ב) לשקול מחדש את היושרה של הדירקטוריון ו/או ההנהלה ולהעריך את ההשפעה שעשויה להיות לכך על מהימנות ההצהרות (בעל-פה או בכתב) ושל ראיות ביקורת בכלל; וכן
- (ג) לנקוט בפעולות מתאימות, לרבות קביעת ההשפעה האפשרית על חוות הדעת בדוח רואה החשבון המבקר בהתאם לסעיפים 17-20 בתקן ביקורת 72(ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד", והדרישות הכלולות בסעיף 20 לתקן זה.

הימנעות ממתן חוות דעת בשל הצהרות בכתב לגבי חובות הדירקטוריון וההנהלה

20. על רואה החשבון המבקר להימנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים, בהתאם לסעיף 20 בתקן ביקורת 72(ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד" אם:

- (א) רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה שקיים ספק משמעותי בנוגע ליושרה של הדירקטוריון ו/או ההנהלה, באופן שההצהרות בכתב שנדרשות על פי הוראות תקן זה בסעיפים 10, 11, 11א ו-11ב אינן מהימנות. רואה החשבון המבקר עשוי גם לשקול, במקרים מיוחדים פרישה מההתקשרות. (ר' סעיף א.26)
- (ב) הדירקטוריון ו/או ההנהלה לא נתנו את ההצהרות בכתב שנדרשות על פי הוראות תקן זה בסעיפים 10, 11, 11א ו-11ב. (ר' סעיפים א.26-א.27)

## הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

הצהרות בכתב כראיות ביקורת (ר' סעיפים 3, 4)

א.1. הצהרות בכתב הן מקור חשוב של ראיות ביקורת. אם הדירקטוריון וההנהלה עורכים שינויים בהצהרות בכתב המבוקשות או שהם אינם נותנים אותן, הדבר עשוי להסב את תשומת לבו של רואה החשבון המבקר לאפשרות שקיימת בעיה משמעותית אחת או יותר. בנוסף, בקשה לקבל הצהרות בכתב עשויה במקרים רבים לגרום לדירקטוריון ולהנהלה להתייחס לנושאים האמורים בקפדנות רבה יותר, ועל ידי כך להגביר את איכותן של ההצהרות.

א.1א. במקרים מסוימים, חומר הראיות שניתן להשיג על ידי יישום של נוהלי ביקורת אחרים הוא מוגבל; לכן, רואה החשבון המבקר מקבל הצהרות בכתב כדי לספק את הראיות הנוספות הנחוצות. בנסיבות אלה, פרוטוקול של החלטת דירקטוריון עשוי להוות ראיית ביקורת מספקת. כך, לדוגמה, אם ישות מתכננת להפסיק תחום פעילות, ולא עולה בידו של רואה החשבון המבקר להשיג מספיק ראיות באמצעות נוהלי ביקורת אחרים כדי לאמת את התכנית או את הכוונה, רואה החשבון המבקר מקבל הצהרה בכתב בקשר להחלטת הדירקטוריון, כדי לספק ראיה נוספת לכוונות הדירקטוריון וההנהלה.

גורמים שמהם מבוקשות הצהרות בכתב (ר' סעיף 9)

א.2. הצהרות בכתב מבוקשות מהגורמים האחראים להכנת הדוחות הכספיים. גורמים אלה יכולים להיות שונים בהתאם למבנה הממשל התאגידי של הישות, והוראות חוק או רגולציה.

הצהרות בכתב מהדירקטוריון יכללו את האמור בסעיפים 10, 11, ו-11א לתקן זה. הצהרות בכתב מהגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות הכספיים<sup>12</sup> יכללו לפחות את האמור בסעיפים 10, 11, ו-11א.

<sup>12</sup> בישות שבה אותם גורמים מכהנים הן כהנהלה והן כדירקטוריון, כך שאין הבדל בין הרכב ההנהלה והדירקטוריון לבין הרכב הגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות הכספיים, לא נדרש מהדירקטוריון וההנהלה לחתום על הצהרה בכתב נפרדת, וניתן לחתום על הצהרה בכתב אחת, שתכלול לכל הפחות את האמור בסעיפים 10, 11, ו-11א.

בישויות שאינן משתמשות בתארים אלה<sup>13</sup>, ההצהרות בכתב ייחתמו על ידי גורמים אחרים בישות, שהתארים שלהם מקבילים לתארים אלה.

3.א מתוקף אחריותם להכנת הדוחות הכספיים, וחובותיהם לניהול עסקי הישות, ניתן לצפות שלדירקטוריון ולהנהלה יהיה מספיק ידע על התהליך המבוצע על ידי הישות בהכנתם של הדוחות הכספיים והמצגים הכלולים בהם, אשר עליו מבוססות ההצהרות בכתב.

4.א עם זאת, בחלק מהמקרים, הדירקטוריון והנהלה עשויים להחליט לערוך בירורים עם אחרים שמשתתפים בהכנתם ובהצגתם של הדוחות הכספיים והמצגים הכלולים בהם, לרבות עם אנשים בעלי מומחיות בנושאים שלגביהם נדרשות הצהרות בכתב. להלן דוגמאות לאנשים בעלי מומחיות כאמור:

- אקטואר האחראי למדידות חשבונאיות המבוססות על הערכות אקטואריות.
- מהנדסים שעובדים בישות שהם בעלי האחריות ושיש להם את המומחיות לגבי מדידה של התחייבות בגין חשיפה סביבתית או של שיעור ההשלמה של התקדמות פרויקטים ואומדן העלויות להשלמתם.
- יועץ משפטי פנימי המספק מידע חיוני לגבי הפרשות והתחייבויות תלויות.

5.א במקרים המפורטים בסעיף 4.א לעיל, הדירקטוריון והנהלה עשויים לכלול בהצהרות בכתב לשון מסייגת, במובן שההצהרות ניתנות לפי מיטב ידיעתם ואמונתם. יהיה זה סביר שרואה החשבון המבקר יקבל נוסח כזה אם הניח את דעתו שההצהרות בנושאים אלה ניתנו על ידי אנשים שנושאים באחריות המתאימה לעניינים הכלולים בהצהרות ושיש להם את הידע (knowledge) המתאים בעניינים אלה.

<sup>13</sup> בישות קטנה (כהגדרתה בסעיף 7 לתקן ביקורת זה), יתכן כי אותם גורמים (ולעתים אף אדם אחד בלבד) מכהנים הן בתפקיד בהנהלה והן בתפקיד בדירקטוריון, לרבות כיו"ר (כגון בעלים-מנהל) ויתכן גם כי לא מכהן בישות אדם בתפקיד של מנהל כספים. במצב דברים זה, הדרישה לקבל הצהרות בכתב תותאם לנסיבות ואותו אדם עשוי לחתום על ההצהרות בכתב בהצהרה משולבת ופעם אחת בציון תפקידיו השונים.

6.א כדי להדגיש את הצורך שהדירקטוריון וההנהלה ימסרו הצהרות מבוססות (informed), רואה החשבון המבקר עשוי לבקש מהדירקטוריון וההנהלה שיכללו בהצהרות בכתב אישור שהם ערכו את הבירורים הדרושים והגיעו למסקנה שביכולתם לתת את ההצהרות בכתב המבוקשות. על פי רוב, לא צפוי שבירורים כאמור יחייבו תהליך פנימי פורמלי מעבר לתהליכים שכבר קיימים בישות.

**הצהרות בכתב לגבי חובות הדירקטוריון וההנהלה (ר' סעיפים 10-11)**

7.א ראיות ביקורת שהתקבלו במהלך הביקורת על כך שהדירקטוריון וההנהלה מילאו את חובותיהם המצוינות בסעיפים 10, 11, 11א ו-11ב אינן מספיקות ללא קבלת אישור מהם, לפיו הם סבורים שמילאו חובות אלה. זאת כיוון שרואה החשבון המבקר אינו מסוגל לשפוט רק על בסיס ראיות ביקורת אחרות אם אמנם הדירקטוריון וההנהלה הכינו והציגו את הדוחות הכספיים והעמידו לרשות רואה החשבון המבקר מידע על בסיס ההכרה וההבנה, כפי שסוכמו, ביחס לחובותיהם. לדוגמה, רואה החשבון המבקר אינו יכול להסיק שהדירקטוריון וההנהלה העמידו לרשות רואה החשבון המבקר את כל המידע הרלוונטי שעליו הוסכם בתנאי ההתקשרות לעריכת ביקורת מבלי לשאול אותם אם אמנם המידע האמור נמסר ולקבל אישור לכך באמצעות הצהרה בכתב.

8.א ההצהרות בכתב הנדרשות בסעיפים 10, 11 ו-11א נסמכות על ההכרה וההבנה של הדירקטוריון וההנהלה את חובותיהם כפי שסוכם בתנאי ההתקשרות לעריכת ביקורת על ידי בקשת אישור לכך שהדירקטוריון וההנהלה אכן מילאו אותן. רואה החשבון המבקר עשוי גם לבקש מהדירקטוריון וההנהלה לאשר מחדש את ההכרה וההבנה של הדירקטוריון וההנהלה את חובותיהם בהצהרות בכתב. דבר זה עשוי להיות מתאים במיוחד כאשר:

- מי שחתמו על תנאי ההתקשרות לעריכת ביקורת בשם הישות אינם נושאים עוד באחריות הרלוונטית;
- קיימת אינדיקציה כלשהי לכך שהדירקטוריון וההנהלה אינם מבינים כראוי את חובותיהם; או
- שינויים בנסיבות גורמים לכך שיהיה זה מתאים לעשות כן.

אישור מחדש לגבי ההכרה וההבנה של הדירקטוריון וההנהלה את חובותיהם בהצהרה בכתב אינו ניתן בכפוף למיטב ידיעתם ואמונתם של הדירקטוריון וההנהלה (כנדון בסעיף א.5 של תקן



ביקורת זה).

שיקולים ספציפיים לישויות במגזר הציבורי<sup>14</sup>

9.א תחולת הביקורת לעריכת דוחות כספיים של ישויות במגזר הציבורי על פי הוראות חוק ורגולציה, עשויה להיות נרחבת יותר מזה של ישויות אחרות. כתוצאה מכך, הנחת היסוד, המתייחסת לחובות הדירקטוריון וההנהלה, שעל בסיסה נערכת ביקורת של הדוחות הכספיים של ישות במגזר הציבורי עשויה לדרוש הצהרות בכתב נוספות. אלה עשויות לכלול הצהרות בכתב המאשרות שעסקאות ואירועים נערכו בהתאם לחוק, לרגולציה או לסמכות אחרת.

הצהרות בכתב נוספות (ר' סעיף 13)

הצהרות בכתב נוספות לגבי הדוחות הכספיים

10.א בנוסף להצהרות בכתב הנדרשות בסעיף 10, 11, 11א ו-11ב, רואה החשבון המבקר עשוי לסבור שיש צורך לבקש הצהרות בכתב אחרות לגבי הדוחות הכספיים. הצהרות בכתב אלה יכולות להוות השלמה להצהרה בכתב הנדרשת בסעיף 10. להלן דוגמאות לנושאים של הצהרות כאמור:

- האם עניינים כגון הבאים, כאשר הם רלוונטיים תחת מסגרת הדיווח הכספי המתאימה, הוכרו, נמדדו, הוצגו או ניתן להם גילוי בהתאם לאותה מסגרת:
  - היבטים של הוראות חוק, רגולציה והסכמים חוזיים העשויים להשפיע על הדוחות הכספיים, לרבות אי-עמידה בהם; וכן
  - חוזים מכבידים או הפסדים העלולים להיווצר בביצוע התקשרויות של הישות, או מחמת אי יכולתה לבצע התקשרויותיה.

<sup>14</sup> המגזר הציבורי (Public sector) מתייחס לממשלה, יחידות סמך, שלטון מקומי, רשויות שלטוניות וגופים שלטוניים קשורים.

הצהרות בכתב נוספות לגבי מידע שהועמד לרשות רואה החשבון המבקר

א.11 בנוסף להצהרות בכתב שנדרשו בסעיף 11ב, רואה החשבון עשוי לשקול לבקש מהדירקטוריון וההנהלה מידע רלוונטי נוסף, העשוי לכלול עניינים כדוגמת אלה שלהלן:

- הודעות שהתקבלו מרשויות רגולטוריות בנוגע לדיווח הכספי.
- מידע בדבר הפרה של אמות מידה פיננסיות הנוגעות לחוב של הישות.

הצהרות בכתב לגבי מצגים ספציפיים

א.12 בעת קבלת ראיות לגבי שיקול דעת וכוונות, או בעת הערכה של שיקול דעת וכוונות, רואה החשבון המבקר עשוי להתחשב באחד או יותר מהבאים:

- ניסיון העבר של הישות בהוצאתן לפועל של כוונותיה המוצהרות.
- הסיבות של הישות לבחירת דרך פעולה מסוימת.
- היכולת של הישות להוציא לפועל דרך פעולה מסוימת.
- קיומו של מידע שהתקבל במהלך הביקורת, או היעדרו של מידע שעשוי היה להתקבל במהלך הביקורת, ואשר ייתכן שלא עולה בקנה אחד עם שיקול הדעת או הכוונה של הדירקטוריון וההנהלה.

א.13 בנוסף, רואה החשבון המבקר עשוי לסבור שיש צורך לבקש מהדירקטוריון וההנהלה לתת הצהרות בכתב לגבי מצגים ספציפיים בדוחות הכספיים, ובפרט כדי לבסס הבנה שרואה החשבון המבקר השיג מראיות ביקורת אחרות לגבי שיקול הדעת או כוונה של הדירקטוריון וההנהלה בנוגע למצג ספציפי או לשלמותו של מצג כאמור. לדוגמה, אם כוונת הדירקטוריון וההנהלה חשובה לבסיס המדידה של השקעות, יתכן שלא תהיה אפשרות להשיג ראיות ביקורת נאותות ללא הצהרה בכתב מהדירקטוריון וההנהלה לגבי כוונותיהם. אף על פי שהצהרות בכתב כאלה מספקות ראיות ביקורת נחוצות, הן אינן מספקות כשלעצמן ראיות ביקורת נאותות עבור אותו מצג.

סכום סף לצורך הצהרות בכתב (ר' סעיפים 10-11, 13)

14.א תקן ביקורת 115(ישראל) 450 בדבר "הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת" מחייב את רואה החשבון המבקר לצבור הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת, פרט לאלה שהינן בעליל<sup>15</sup>. רואה החשבון המבקר עשוי לקבוע סף שמעליו הצגות מוטעות לא תוכלנה להיחשב כזניחות בעליל. באותו האופן, רואה החשבון המבקר עשוי לשקול לתקשר לדירקטוריון ולהנהלה על סכום סף שקבע לצורך קבלת הצהרות בכתב.

תאריך ההצהרות בכתב והתקופות אליהן הן מתייחסות (ר' סעיף 14)

15.א כיוון שהצהרות בכתב הן ראיות ביקורת נחוצות, חוות דעתו של רואה החשבון המבקר אינה יכולה להינתן לפני התאריך של ההצהרות בכתב, ודוח רואה החשבון המבקר אינו יכול לשאת תאריך שקודם לתאריך שלהן. בנוסף, כיוון שרואה החשבון המבקר מתייחס לאירועים שהתרחשו עד לתאריך של דוח רואה החשבון המבקר, אשר עשויים לחייב התאמה של הדוחות הכספיים או מתן גילוי בהם, הצהרות בכתב יישאו תאריך זהה לתאריך דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים.

16.א בנסיבות מסוימות, יתכן שיהיה זה ראוי שרואה החשבון המבקר יקבל הצהרה בכתב לגבי מצג ספציפי בדוחות הכספיים במהלך עבודת הביקורת. במקרה כזה, יתכן שנדרש לבקש עדכון להצהרה בכתב לתאריך החתימה על הדוחות הכספיים.

17.א ההצהרות בכתב הן לכל התקופות המצוינות בדוח רואה החשבון המבקר כיוון שעל הדירקטוריון וההנהלה לאשר מחדש שההצהרות בכתב שנתנו קודם לכן ביחס לתקופות הקודמות נותרו נאותות. רואה החשבון המבקר והדירקטוריון וההנהלה עשויים להסכים על מבנה של הצהרה בכתב שמעדכנת הצהרות בכתב המתייחסות לתקופות קודמות על ידי המתייחסות לקיומם של שינויים בהצהרות בכתב האמורות, ואם כן, מה הם.

18.א יתכנו מצבים מיוחדים, בהם הגורמים שמהם מבוקשות הצהרות בכתב בהווה לא היו נוכחים במהלך כל התקופות המצוינות בדוח

<sup>15</sup> ר' תקן ביקורת 445(ישראל) 450 "הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת", סעיף 5.

רואה החשבון המבקר. גורמים אלה עשויים לטעון שאין באפשרותם לתת את כל ההצהרות בכתב או את חלקן כיוון שלא כיהנו בתפקידם במהלך התקופה. עובדה זו אינה גורעת מאחריותם של גורמים אלה לדוחות הכספיים בכללותם. לפיכך, הדרישה של רואה החשבון המבקר לבקש מהם הצהרות בכתב על כל התקופות הרלוונטיות עדיין תקפה.

**המבנה של הצהרות בכתב (ר' סעיף 15)**

א.19 [מספר סעיף זה אינו בשימוש]

א.20 [מספר סעיף זה אינו בשימוש]

א.21 נספח 2 מציג דוגמאות של מכתבי הצהרה.

**תקשורת עם גורמים המופקדים על בקרת העל**

א.22 תקן ביקורת **76(ישראל) 260 בדבר** "תקשורת בנושאי ביקורת עם גורמים המופקדים על בקרת העל בגוף המבוקר" דורש מרואה החשבון המבקר לקיים תקשורת עם המופקדים על בקרת העל<sup>16</sup> על ההצהרות בכתב שרואה החשבון המבקר דרש מהדירקטוריון וההנהלה.

**ספק באשר למהימנות של הצהרות בכתב והצהרות בכתב שהתבקשו אך לא ניתנו**

ספק באשר למהימנות של הצהרות בכתב (ר' סעיפים 16-17)

א.23 במקרה שזוהו אי-התאמות בין הצהרה בכתב אחת או יותר לבין ראיות ביקורת שהושגו ממקור אחר, רואה החשבון המבקר עשוי לשקול האם הערכת הסיכונים עדיין נאותה, ובמקרה שלא כך הדבר, לתקן את הערכת הסיכונים ולקבוע את האופי, העיתוי וההיקף של נוהלי ביקורת נוספים כדי לתת מענה לסיכונים שהוערכו.

<sup>16</sup> בישות קטנה (כהגדרתה בסעיף 7 לתקן ביקורת זה) ייתכן כי אותם גורמים (ולעיתים אף אדם אחד בלבד) מכהנים הן בתפקיד בהנהלה והן בתפקיד בדירקטוריון, לדבות כיו"ד (כגון בעלים-מנהל), כך שהגורמים המופקדים על בקרת העל הינם אותם גורמים אשר מספקים את ההצהרות בכתב. במצבים כאלה, ההצהרה בכתב תיחשב כתקשורת.

24.א רואה החשבון המבקר עשוי לשקול האם פרישה מההתקשרות נחוצה כאשר מתעוררים אצלו חששות לגבי הכשירות, היושרה, הערכים האתיים או הרצינות (diligence) של הדירקטוריון ו/או ההנהלה, או לגבי מחויבותם לעניינים אלה או אכיפתם על ידם, שעשויים להביאו למסקנה כי הסיכון למצג לא נכון בדוחות הכספיים הוא כזה שאינו מאפשר לערוך ביקורת. זאת, אלא אם הדירקטוריון ו/או ההנהלה נקטו בצעדים מתקנים שהניחו את דעתו של רואה החשבון המבקר<sup>17,18</sup>. עם זאת, צעדים כאמור עשויים שלא להספיק כדי לאפשר לרואה החשבון המבקר לתת חוות דעת בלתי מסויגת. בבואו להחליט האם פרישה מההתקשרות היא נחוצה, עשוי רואה החשבון המבקר לבקש ייעוץ משפטי. תקן ביקורת 72(ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד" קובע כי לא תהיה זו גישה הולמת של רואה חשבון מבקר אם יתפטר מתפקידו, במקום להסתייג, לתת חוות דעת שלילית או להימנע, כאשר הנסיבות מחייבות זאת.<sup>19</sup>

25.א תקן ביקורת 101(ישראל) 230 בדבר "תיעוד ביקורת" מחייב את רואה החשבון המבקר לתעד עניינים משמעותיים שעלו במהלך הביקורת, המסקנות שהוסקו לגביהם, ושיקולי דעת מקצועיים משמעותיים שהופעלו בהסקת המסקנות<sup>20</sup>. יתכן שרואה החשבון המבקר זיהה בעיות משמעותיות בנוגע לכשירות, היושרה, הערכים האתיים או הרצינות (diligence) של הדירקטוריון ו/או ההנהלה, או לגבי מחויבותם לעניינים אלה או אכיפתם על ידם, אך הגיע למסקנה שלמרות זאת ההצהרות בכתב מהימנות. במקרה כזה, עניין משמעותי זה יתועד בהתאם לתקן ביקורת 101(ישראל) 230.

<sup>17</sup> ביטוי קטנה (כהגדרתה בסעיף 7 לתקן ביקורת זה) יתכן כי אותם גורמים (ולעיתים אף אדם אחד בלבד) מכהנים הן בתפקיד בהנהלה והן בתפקיד בדירקטוריון (כגון בעלים מנהל). לפיכך, במצבים כאלה, כאשר לרואה החשבון המבקר ישנם חששות כמתואר בסעיף 24.א לתקן זה, אין משמעות לפנייה לדירקטוריון על מנת לנקוט בצעדים מתקנים, ולכן רואה החשבון המבקר יוכל לשקול לפרוש מההתקשרות גם ללא ציפייה שהדירקטוריון ינקוט בצעדים מתקנים.

<sup>18</sup> כלל 16 מכללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה מספק הנחיות לגבי תקשורת בין רואה החשבון המבקר המחליף ורואה החשבון המבקר המוחלף.

<sup>19</sup> ר' תקן ביקורת 72(ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד", סעיף 25.

<sup>20</sup> ר' תקן ביקורת 101(ישראל) 230 בדבר "תיעוד ביקורת", סעיפים 8(ג) ו-10.

הימנעות ממתן חוות דעת בשל הצהרות בכתב לגבי חובות הדירקטוריון וההנהלה (ר' סעיף 20)

א.26 כפי שמוסבר בסעיף א.7, רואה החשבון המבקר אינו מסוגל לשפוט רק על בסיס ראיות ביקורת אחרות אם הדירקטוריון וההנהלה אמנם מילאו את החובות המצוינות בסעיפים 10, 11, 11א ו-11ב. לכן, אם, כפי שמתואר בסעיף 20(א), רואה החשבון המבקר מגיע למסקנה שהצהרות בכתב ביחס לעניינים אלה אינן מהימנות, או אם הדירקטוריון וההנהלה אינם נותנים את ההצהרות בכתב האמורות, רואה החשבון המבקר אינו יכול להשיג ראיות ביקורת נאותות. ההשפעות האפשריות על הדוחות הכספיים של אי-יכולת כאמור אינן מוגבלות לרכיבים, חשבונות או פריטים ספציפיים בדוחות הכספיים ולכן הן מהותיות עד כדי כך שבהתאם לתקן ביקורת 72(ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד" רואה החשבון המבקר נדרש להימנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים<sup>21</sup>. כמו כן, במקרים מיוחדים, רואה החשבון המבקר עשוי גם לשקול פרישה מההתקשרות. בבואו להחליט האם פרישה מההתקשרות היא נחוצה, עשוי רואה החשבון המבקר לבקש ייעוץ משפטי. תקן ביקורת 72(ישראל) 705 קובע כי לא תהיה זו גישה הולמת של רואה חשבון מבקר אם יתפטר מתפקידו, במקום להסתייג, לתת חוות דעת שלילית או להימנע, כאשר הנסיבות מחייבות זאת.<sup>22</sup>

א.27 הצהרה בכתב ששונתה לעומת זו שנדרשה על ידי רואה החשבון המבקר אין פירושה בהכרח שהדירקטוריון וההנהלה לא נתנו את ההצהרה בכתב. עם זאת, הסיבה שבבסיס שינוי כאמור עשויה להשפיע על חוות הדעת בדוח רואה החשבון המבקר. לדוגמה:

- ההצהרה בכתב על כך שהדירקטוריון וההנהלה מילאו את חובתם להכנת הדוחות הכספיים בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה עשויה לכלול אי-קיום מהותי של הוראה מסוימת מהוראות המסגרת האמורה. הדרישה בסעיף 20 אינה חלה במקרה זה, מאחר שרואה החשבון המבקר הגיע למסקנה שניתנו הצהרות בכתב מהימנות. למרות זאת, רואה החשבון המבקר נדרש לשקול את ההשפעה של אי

<sup>21</sup> ר' תקן ביקורת 72(ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד" סעיף 20.

<sup>22</sup> ר' תקן ביקורת 72(ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד", סעיף 25.

הקיום האמור על חוות הדעת בדוח רואה החשבון המבקר בהתאם לתקן ביקורת 72-(ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד".

• ההצהרה בכתב על חובות הדירקטוריון וההנהלה להעמיד לרשות רואה החשבון המבקר את כל המידע הרלוונטי כמוסכם בתנאי ההתקשרות לעריכת ביקורת עשויה לציין כי, פרט למידע שהושמד בשריפה, הם נתנו לרואה החשבון המבקר את המידע האמור. הדרישה בסעיף 20 אינה חלה במקרה זה מאחר שרואה החשבון המבקר הגיע למסקנה שניתנו הצהרות בכתב מהימנות. למרות זאת, רואה החשבון המבקר נדרש לשקול את ההשפעות האפשריות על חוות הדעת בדוח רואה החשבון המבקר בהתאם לתקן ביקורת 72-(ישראל) 705.

**נספח 1 - רשימת תקני ביקורת המכילים דרישות להצהרות בכתב (ר' סעיף 2)**

**רשימת תקני ביקורת המכילים דרישות להצהרות בכתב**

נספח זה מפרט סעיפים בתקני ביקורת אחרים המחייבים הצהרות בכתב על עניינים ספציפיים. הרשימה אינה תחליף להתייחסות להוראות ולהנחיות יישום ודברי הסבר אחרים בתקני הביקורת.

- ~~תקן ביקורת 52 "נוהלי ביקורת לגבי עסקאות עם צדדים קשורים", סעיפים 12.1 ו-16. (ר' נספח 3 לתקן ביקורת זה)~~
- ~~תקן ביקורת 78 "התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים", סעיף 12.א. (ר' נספח 3 לתקן ביקורת זה)~~
- ~~תקן ביקורת 81 "ביקורת אומדנים בחשבונאות", סעיפים 24א-24ג. (ר' נספח 3 לתקן ביקורת זה)~~
- ~~תקן ביקורת 82 "ראיות ביקורת", סעיף 34. (ר' נספח 3 לתקן ביקורת זה)~~
- ~~תקן ביקורת 83 "ראיות ביקורת - שיקולים נוספים לגבי פריטים מסוימים", סעיף 25א. (ר' נספח 3 לתקן ביקורת זה)~~
- ~~תקן ביקורת 91 (ישראל) 210 בדבר "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים", סעיפים 6(ב), 6(ז) ו-6(יד). (ר' נספח 3 לתקן ביקורת זה)~~
- ~~נספח בתקן ביקורת 91 (ישראל) 210 בדבר "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים", סעיפים 1.2, 1.6 ו-1.10. (ר' נספח 3 לתקן ביקורת זה)~~
- ~~תקן ביקורת 92 (ישראל) 240 בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים", סעיפים 90 (ג) ו-91. (ר' נספח 3 לתקן ביקורת זה)~~
- ~~תקן ביקורת 97 "ביקורת המדידה והגילוי של שווי הוגן", סעיף 63. (ר' נספח 3 לתקן ביקורת זה)~~



- תקן ביקורת 100 "אירועים לאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר (SUBSEQUENT EVENTS)", סעיף 9.
- תקן ביקורת 103 "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" סעיף 14.
- תקן ביקורת 113 "עקרונות יסוד בעבודת ביקורת משותפת", סעיף 14.
- תקן ביקורת 115 תקן ביקורת (ישראל) 450 בדבר "הערכת ההשפעה של הצגות \_\_\_\_\_ מוטעות שזוהו – במהלך הביקורת", סעיף 14.
- תקן ביקורת (ישראל) בדבר 500 "ראיות ביקורת", סעיף 34.
- תקן ביקורת (ישראל) 501 בדבר "ראיות ביקורת - שיקולים נוספים לגבי פריטים מסוימים", סעיף 25א.
- תקן ביקורת (ישראל) 540 בדבר "ביקורת אומדנים בחשבונאות", סעיפים 24א-24ג.
- תקן ביקורת (ישראל) 545 בדבר "ביקורת המדידה והגילוי של שווי הוגן", סעיף 63.
- תקן ביקורת (ישראל) 550 בדבר "נוהלי ביקורת לגבי עסקאות עם צדדים קשורים", סעיפים 12.1 ו-16.
- תקן ביקורת (ישראל) 560 בדבר "אירועים לאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר (SUBSEQUENT EVENTS)", סעיף 9.
- תקן ביקורת (ישראל) 690 בדבר "עקרונות יסוד בעבודת ביקורת משותפת", סעיף 14.
- תקן ביקורת (ישראל) 710 בדבר "התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים", סעיף 12א.
- תקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" – סעיף 14.

**נספח 2 - דוגמאות של מכתבי הצהרה (ר' סעיף א.21)**

**דוגמה של מכתב הצהרה של הדירקטוריון**

המכתב לדוגמה שלהלן כולל הצהרות בכתב הנדרשות על ידי תקן ביקורת זה ותקני ביקורת אחרים החלים על ביקורת של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2017 או לאחר מכן. דוגמה זו מניחה כי מסגרת הדיווח הכספי המתאימה היא כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) או כללי דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)<sup>23</sup>, כי לא קיים ספק משמעותי בדבר יכולתה של הישות להמשיך כעסק חי (כמשמעותו בתקן ביקורת **58(ישראל) בדבר "העסק החי"**), וכי לא קיימים חריגים להצהרות בכתב שהתבקשו. אם קיימים חריגים, יש צורך לערוך שינויים בהצהרות כדי לשקף את החריגים.

*[מעשתה הפנייה לכללי חשבונאות מקובלים בישראל או IFRS]*

(שם הישות)

(לכבוד רואה החשבון המבקר)

(תאריך)

מכתב הצהרה זה ניתן בקשר לביקורת שערכתם על הדוחות הכספיים של חברת \_\_\_\_\_ (להלן - החברה), הכוללים את הדוחות על המצב הכספי לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1, ואת דוחות רווח והפסד, הדוחות על

<sup>23</sup> ככל שמסגרת הדיווח הכספי המתאימה שונה מכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) או כללי דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), יש לבצע את ההתאמות המתחייבות.

הרווח הכולל<sup>24</sup>, הדוחות על השינויים בהון העצמי<sup>25</sup> והדוחות על תזרימי מזומנים<sup>26</sup> לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים, לשם מתן חוות דעת אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות<sup>27</sup>, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP)<sup>28</sup>.

[כאשר הדיווח הוא בהתאם לכללי דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) הפסקה הראשונה תהיה כדלקמן:

מכתב הצהרה זה ניתן בקשר לביקורת שערכתם על הדוחות הכספיים של חברת \_\_\_\_\_ (להלן - החברה), הכוללים את הדוחות על המצב הכספי לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1, ואת דוחות רווח או הפסד, הדוחות על הרווח הכולל<sup>29</sup>, הדוחות על השינויים בהון והדוחות על תזרימי מזומנים לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים, לשם מתן חוות דעת אם הדוחות הכספיים משקפים באופן ~~נאות~~<sup>26</sup>, ~~נאות~~<sup>27</sup> מכל הבחינות

<sup>24</sup> כאשר דוחות רווח והפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, המלים "דוחות רווח והפסד" תימחקנה (ר' סעיף 61 בתקן חשבונאות 34).

<sup>25</sup> כאשר ישות מכינה דוחות כספיים לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) ומציגה דוחות רווח והפסד ועודפים חלף הצגת דוחות על הרווח הכולל ודוחות על השינויים בהון העצמי (כמתאפשר לפי סעיף 8 לתקן חשבונאות מספר 34), אזי במקום "דוחות רווח והפסד, הדוחות על הרווח הכולל, הדוחות על השינויים בהון העצמי" יבוא "דוחות רווח והפסד ועודפים".

<sup>26</sup> במידה ודוחות תזרימי מזומנים נכללו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).

<sup>27</sup> נוסח זה מתייחס למסגרת דיווח כספי שהיא מסגרת של הצגה נאותה ולא מסגרת של קיום הוראות (ר' תקן ביקורת ~~440~~<sup>440</sup> (ישראל) 200 בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, סעיפים 13(ט)-(י)).

<sup>28</sup> שמות הדוחות הכספיים שנעשה בהם שימוש בנספח הדגמה זה עשויים להיות שונים מאלה שנעשה בהם שימוש בפועל. כאשר זהו המצב, יש לבצע את ההתאמות הנדרשות.

<sup>29</sup> כאשר דוחות רווח והפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, אזי במקום המלים "דוחות רווח או הפסד, הדוחות על הרווח הכולל" יבוא "דוחות רווח או הפסד ורווח כולל אחר" (ר' סעיף 10A בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1).

המהותיות, בהתאם לכללי דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)<sup>31,30</sup>.

*נערכו שתי פסקאות מבוא - אחת לפי תקינה ישראלית והשנייה לפי IFRS - בהתאם לשמות הדוחות הרלוונטיים לכל מסגרת דיווח.*

הננו לאשר כי:

**דוחות כספיים**

- מילאנו את חובותינו, כפי שנקבעו בתנאי ההתקשרות לעריכת ביקורת מתאריך \_\_\_\_\_, להכנה ולהצגה נאותה של הדוחות הכספיים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP)/כללי דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)/למסגרת הדיווח הכספי המתאימה<sup>32</sup>.
- הנחות משמעותיות ששימשו אותנו בעריכת אומדנים בחשבונאות, לרבות אלה הנמדדים בשווי הוגן, הן סבירות<sup>33</sup>.
- יתרות ועסקאות עם צדדים קשורים טופלו כראוי וניתן להם גילוי נאות בהתאם להוראות של כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP)/כללי דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)<sup>34</sup>.
- נערכה התאמה או ניתן גילוי לגבי כל האירועים שאירעו לאחר

<sup>30</sup> ככל שמדובר בישות שמדווחת, לדוגמה, בהתאם לתקנות ניירות ערך, יש לעדכן את תקופות ההשוואה וכן את ההתייחסות למסגרת הדיווח הכספי המתאימה כך שהיא תתייחס, לדוגמה, לתקנות ניירות ערך. כמו כן, יש להוסיף במידת הצורך פסקאות רלוונטיות לעניין הצהרות בדבר אפקטיביות הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי. כך גם לגבי דרישות רגולטוריות אחרות, כגון הוראות המפקח על הבנקים.

<sup>31</sup> בישות שמציגה דוח נפרד ("סולו"), דוח פרופורמה או דוחות רלוונטיים אחרים, יש להתאים את הנוסח כך שיובהר שההצהרה בכתב מתייחסת גם לדוחות אלה.

<sup>32</sup> ר' סעיף 10 לתקן ביקורת זה

<sup>33</sup> ר' תקן ביקורת 84(ישראל) 540 בדבר "ביקורת אומדנים בחשבונאות", סעיף 24א

<sup>34</sup> ר' תקן ביקורת 62(ישראל) 550 בדבר "נוהלי ביקורת לגבי עסקאות עם צדדים קשורים", סעיף 16.

תאריך הדוחות הכספיים ועד תאריך החתימה עליהם, שלגביהם כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP)/כללי דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) מחייבים התאמה או מתן גילוי<sup>35</sup>.

- ההשפעות של הצגות מוטעות שלא תוקנו אינן מהותיות, הן בנפרד והן במצטבר, לדוחות הכספיים בכללותם. רשימה של הצגות מוטעות שלא תוקנו מצורפת למכתב הצהרה זה<sup>36</sup>.
- לא אירעו ולא התגלו בתקופת הדיווח או לאחריה עד לתאריך החתימה על הדוחות הכספיים אירועים המעידים על קשיים אפשריים בהמשך פעילותה של החברה המעמידים בספק משמעותי את יכולתה להמשיך בפעילותה כעסק חי<sup>37</sup>.

מידע שניתן

- העמדנו לרשותכם:
  - גישה לכל המידע, שלגביו אנו מודעים כי הוא רלוונטי להכנה ולהצגה נאותה של הדוחות הכספיים, כגון: רשומות, מסמכים ועניינים אחרים<sup>38</sup>;
  - מידע נוסף שביקשתם מאתנו לצורך הביקורת<sup>37</sup>; הביקורת<sup>38</sup>; וכן
  - גישה בלתי מוגבלת לאנשים בתוך החברה שמהם קבעתם שנחוץ להשיג ראיות ביקורת<sup>39</sup>.
- כל העסקאות נרשמו ברשומות החשבונאיות וקיבלו ביטוי בדוחות הכספיים<sup>40</sup>.

<sup>35</sup> ר' תקן ביקורת 400 (ישראל) 560 בדבר "אירועים לאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר - (SUBSEQUENT EVENTS)" סעיף 9

<sup>36</sup> ר' תקן ביקורת 445 (ישראל) 450 בדבר "הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת", סעיף 14.

<sup>37</sup> ר' סעיף 11א לתקן ביקורת זה.

<sup>38</sup> ר' סעיף 11א (א) לתקן ביקורת זה.

<sup>39</sup> ר' סעיף 6 (ד) (iii) לתקן ביקורת 94 (ישראל) 210 בדבר "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים".

<sup>40</sup> ר' סעיף 11ב (ב) לתקן ביקורת זה.

- הבאנו לידיעתכם את תוצאות הערכתנו של הסיכון שקיימת הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים כתוצאה מתרמית<sup>41</sup>.
- הבאנו לידיעתכם כל מידע שאנו מודעים לקיומו לגבי כל תרמית או חשד לתרמית המשפיעים על החברה ושבח מעורבים<sup>42</sup>:
  - חברי הדירקטוריון ו/או ההנהלה ;
  - עובדים המכהנים בתפקידים משמעותיים בתחום הבקרה הפנימית ; או
  - אחרים – כאשר לתרמית עלולה להיות השפעה מהותית על הדוחות הכספיים.
- הבאנו לידיעתכם כל מידע ביחס לטענות כלשהן לתרמית, או חשד לתרמית, המשפיעות על הדוחות הכספיים של החברה אשר דווחו על ידי עובדים, עובדים לשעבר, אנליסטים, גופים מפקחים או אחרים<sup>43</sup>.
- הבאנו לידיעתכם את כל המקרים הידועים של אי קיום או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה אשר את השפעותיהם יש לשקול בעת ההכנה של הדוחות הכספיים<sup>44</sup>.
- הבאנו לידיעתכם את זהותם של הצדדים הקשורים של החברה ואת כל היתרות והעסקאות עם צדדים קשורים שאנו מודעים להם<sup>45</sup>.

<sup>41</sup> ר' סעיף 90(ב) לתקן ביקורת 92(ישראל) 240 בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים".

<sup>42</sup> ר' סעיף 90 (ג) לתקן ביקורת 92(ישראל) 240 בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים".

<sup>43</sup> ר' סעיף 90 (ד) לתקן ביקורת 92(ישראל) 240 בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים".

<sup>44</sup> ר' סעיף 17- לתקן ביקורת 423(ישראל) 250 בדבר "התייחסות להוראות חוק ורגולציה במסגרת ביקורת של דוחות כספיים".

<sup>45</sup> ר' סעיף 12.1 לתקן ביקורת 52(ישראל) 550 בדבר "נוהלי ביקורת לגבי עסקאות עם צדדים קשורים".

[דירקטור (בעדיפות ליו"ר הדירקטוריון) שהוסמך לחתום בשם  
הדירקטוריון]<sup>46</sup>

---

<sup>46</sup> ההצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר יאושרו בדירקטוריון, כחלק מתהליך אישור הדוחות הכספיים, וייחתמו בשם הדירקטוריון בידי דירקטור שהוסמך לכך על ידי הדירקטוריון (בעדיפות ליו"ר הדירקטוריון).

דוגמה של מכתב הצהרה של הגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות  
הכספיים

המכתב לדוגמה שלהלן כולל הצהרות בכתב הנדרשות על ידי תקן ביקורת זה ותקני ביקורת אחרים החלים על ביקורת של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2017 או לאחר מכן. דוגמה זו מניחה כי מסגרת הדיווח הכספי המתאימה היא כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) או כללי דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)<sup>47</sup>, כי לא קיים ספק משמעותי בדבר יכולתה של הישות להמשיך כעסק חי (כמשמעותו בתקן ביקורת [58 \(ישראל\) בדבר "העסק החי"](#)), וכי לא קיימים חריגים להצהרות בכתב שהתבקשו. אם קיימים חריגים, יש צורך לערוך שינויים בהצהרות כדי לשקף את החריגים.

*[מעשתה הפנייה לכללי חשבונאות מקובלים בישראל או IFRS]*

(שם הישות)

(לכבוד רואה החשבון המבקר)

(תאריך)

מכתב הצהרה זה ניתן בקשר לביקורת שערכתם על הדוחות הכספיים של חברת \_\_\_\_\_ (להלן - החברה), הכוללים את הדוחות על המצב הכספי לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1, ואת דוחות רווח והפסד, הדוחות על

<sup>47</sup> ככל שמסגרת הדיווח הכספי המתאימה שונה מכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) או כללי דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), יש לבצע את ההתאמות המתחייבות.



הרווח הכולל<sup>48</sup>, הדוחות על השינויים בהון העצמי<sup>49</sup> והדוחות על תזרימי מזומנים<sup>50</sup> לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים, לשם מתן חוות דעת אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות<sup>51</sup>, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP)<sup>52</sup>.

[כאשר הדיווח הוא בהתאם לכללי דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) הפסקה הראשונה תהיה כדלקמן:

מכתב הצהרה זה ניתן בקשר לביקורת שערכתם על הדוחות הכספיים של חברת \_\_\_\_\_ (להלן - החברה), הכוללים את הדוחות על המצב הכספי לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1, ואת דוחות רווח או הפסד, הדוחות על הרווח הכולל<sup>53</sup>, הדוחות על השינויים בהון והדוחות על תזרימי מזומנים לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים, לשם מתן חוות דעת אם הדוחות הכספיים משקפים באופן ~~נאות~~<sup>50</sup>; ~~נאות~~<sup>51</sup> מכל הבחינות

<sup>48</sup> כאשר דוחות רווח והפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, המלים "דוחות רווח והפסד" תימחקנה (ר' סעיף 61 בתקן חשבונאות 34).

<sup>49</sup> כאשר ישות מכינה דוחות כספיים לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) ומציגה דוחות רווח והפסד ועודפים חלף הצגת דוחות על הרווח הכולל ודוחות על השינויים בהון העצמי (כמתאפשר לפי סעיף 8 לתקן חשבונאות מספר 34), אזי במקום "דוחות רווח והפסד, הדוחות על הרווח הכולל, הדוחות על השינויים בהון העצמי" יבוא "דוחות רווח והפסד ועודפים".

<sup>50</sup> במידה ודוחות תזרימי מזומנים נכללו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).

<sup>51</sup> נוסח זה מתייחס למסגרת דיווח כספי שהיא מסגרת של הצגה נאותה ולא מסגרת של קיום הוראות (ר' תקן ביקורת ~~440~~(ישראל) 200 בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר בעריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל", סעיפים 13(ט)-(י)).

<sup>52</sup> שמות הדוחות הכספיים שנעשה בהם שימוש בנספח הדגמה זה עשויים להיות שונים מאלה שנעשה בהם שימוש בפועל. כאשר זהו המצב, יש לבצע את ההתאמות הנדרשות.

<sup>53</sup> כאשר דוחות רווח והפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, אזי במקום המלים "דוחות רווח או הפסד, הדוחות על הרווח הכולל" יבוא "דוחות רווח או הפסד ורווח כולל אחר" (ר' סעיף 10A בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1).

המהותיות, בהתאם לכללי דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)<sup>54,55</sup>.

*נערכו שתי פסקאות מבוא - אחת לפי תקינה ישראלית והשנייה לפי IFRS - בהתאם לשמות הדוחות הרלוונטיים לכל מסגרת דיווח. הננו לאשר כי:*

*דוחות כספיים*

- מילאנו את חובותינו, כפי שנקבעו בתנאי ההתקשרות לעריכת ביקורת מתאריך \_\_\_\_\_, להכנה ולהצגה נאותה של הדוחות הכספיים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP)/כללי דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)/למסגרת הדיווח הכספי המתאימה<sup>56</sup>.

- ידוע לנו, כי האחריות לדוחות הכספיים חלה על ~~על~~<sup>57</sup> ~~על~~<sup>58</sup> עלינו<sup>57</sup>.

- ידוע לנו, שביקורת כוללת בדיקה מדגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים, בחינה של כללי החשבונאות שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידנו וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. כמו כן, ידוע לנו שבשל האופי המדגמי של הביקורת ומגבלות מובנות אחרות שלה, יחד עם המגבלות המובנות של כל מערכת הבקרה ודיווח, קיים סיכון שאינו ניתן למניעה כי הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים לא התגלתה, על אף שהביקורת תוכננה ובוצעה כראות בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל<sup>57,58</sup>.

<sup>54</sup> ככל שמדובר בישות שמזווחת, לדוגמה, בהתאם לתקנות ניירות ערך, יש לעדכן את תקופות ההשוואה וכן את ההתייחסות למסגרת הדיווח הכספי המתאימה כך שהיא תתייחס, לדוגמה, לתקנות ניירות ערך. כך גם לגבי דרישות רגולטוריות אחרות, כגון הוראות המפקח על הבנקים.

<sup>55</sup> בישות שמציגה דוח נפרד ("סולו"), דוח פרופורמה או דוחות רלוונטיים אחרים, יש להתאים את הנוסח כך שיובהר שההצהרה בכתב מתייחסת גם לדוחות אלה.

<sup>56</sup> ר' סעיף 10 לתקן ביקורת זה

<sup>57</sup> ר' סעיף 6(ה) ו-1(ו) לתקן ביקורת (ישראל) 210 בדבר "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים".

<sup>58</sup> ר' סעיף 6(ה) ו-1(ו) לתקן ביקורת 94.

- ידוע לנו, 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 עקב תרמית גדול אף יותר מהסיכון שלא תתגלה הצגה מוטעית מהותית עקב טעות<sup>59</sup>.
- ידוע לנו כי האחריות לקיים בקרה פנימית, אשר אנו קובעים שהיא נחוצה על מנת לאפשר הכנת דוחות כספיים שלא תהיה בהם הצגה מוטעית מהותית, בין עקב טעות ובין עקב תרמית, חלה עלינו<sup>60</sup>.
- ידוע לנו כי האחריות לתכנון וליישום של בקרה פנימית למניעתן וזיהוין של תרמיות חלה עלינו<sup>61</sup>.
- המדיניות החשבונאית שאומצה ויושמה בדוחות הכספיים הינה נאותה<sup>62</sup>.
- הנחות משמעותיות ששימשו אותנו בעריכת אומדנים בחשבונאות, לרבות אלה הנמדדים בשווי הוגן, הן סבירות<sup>63</sup>.
- תהליכי המדידה, לרבות הנחות ומודלים קשורים, שנעשה בהם שימוש על ידינו בקביעת אומדנים בחשבונאות בהקשר של כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) / כללי דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), הינם נאותים והם יושמו באופן עקבני<sup>62</sup> עקבי<sup>64</sup>.
- יתרות ועסקאות עם צדדים קשורים טופלו כראוי וניתן להם גילוי נאות בהתאם להוראות של כללי חשבונאות מקובלים בישראל

<sup>59</sup> ר' סעיף 6 (ז) לתקן ביקורת 94-(ישראל) 210 בדבר "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים".

<sup>60</sup> ר' סעיף 10 (בהערת שוליים 7) לתקן ביקורת זה.

<sup>61</sup> ר' סעיף 90 (א) לתקן ביקורת 92-(ישראל) 240 בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים".

<sup>62</sup> ר' סעיף 111 (א) לתקן ביקורת זה.

<sup>63</sup> ר' תקן ביקורת 84-(ישראל) 540 בדבר "ביקורת אומדנים בחשבונאות", סעיף 24א.

<sup>64</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 550 בדבר "נוהלי ביקורת לגבי עסקאות עם צדדים קשורים", סעיף 16.

(Israeli GAAP)/כללי דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) <sup>64, 65</sup>.

- עסקאות שבוצעו עם [צד קשור] אינן כוללות הסכמים צדדיים שלא ניתן להם גילוי <sup>62, 64</sup>.
- נערכה התאמה או ניתן גילוי לגבי כל האירועים שאירעו לאחר תאריך הדוחות הכספיים ועד תאריך החתימה עליהם, שלגביהם כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP)/כללי דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) מחייבים התאמה או מתן גילוי <sup>66</sup>.
- ההשפעות של הצגות מוטעות שלא תוקנו אינן מהותיות, הן בנפרד והן במצטבר, לדוחות הכספיים בכללותם. רשימה של הצגות מוטעות שלא תוקנו מצורפת למכתב הצהרה זה <sup>67</sup>.
- ההשפעות של כל ההליכים המשפטיים והתביעות הקיימות או הפוטנציאליות טופלו וניתן להן גילוי, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP)/כללי דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) <sup>68</sup>.
- לא אירעו ולא התגלו בתקופת הדיווח או לאחריה עד לתאריך החתימה על הדוחות הכספיים אירועים המעידים על קשיים אפשריים בהמשך פעילותה של החברה המעמידים בספק משמעותי את יכולתה להמשיך בפעילותה כעסק חי <sup>69</sup>.

[דוגמאות להצהרות נוספות הנדרשות בהתאם לנסיבות]:

- אנו מאשרים ביחס להצגה מחדש [תיאור ההצגה מחדש] שבוצעה כדי לתקן הצגה מוטעת מהותית בדוחות הכספיים לתקופה הקודמת [תיאור ההשפעה של ההצגה מחדש על המידע

<sup>65</sup> ר' תקן ביקורת 52 סעיף 16.

<sup>66</sup> ר' תקן ביקורת 400 (ישראל) 560 בדבר "אירועים לאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר - (SUBSEQUENT EVENTS)", סעיף 9.

<sup>67</sup> ר' תקן ביקורת 446 (ישראל) 450 בדבר "הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת", סעיף 14.

<sup>68</sup> ר' סעיף 25 א לתקן ביקורת 83 (ישראל) 501 בדבר "ראיות ביקורת - שיקולים נוספים לגבי פריטים מסוימים".

<sup>69</sup> ר' סעיף 11 א לתקן ביקורת זה.

ההשוואתי], כי ההצגה מחדש הינה נאותה<sup>70</sup>.

- למיטב ידיעתנו ואמונתנו, לאחר שערכנו את הבירורים הדרושים על מנת שיהיה בידינו כל הידע המתאים, ההפרשות האקטואריות<sup>71</sup> הנכללות בדוחות הכספיים הינן נאותות<sup>72</sup>.
- במידת הצורך נכללו בדוחות הכספיים הפרשות נאותות לחוויים מכבידים או הפסדים העלולים להיווצר בביצוע התקשרויות של החברה, או מחמת אי-יכולתה לבצע התקשרויותיה<sup>73</sup>.
- הבסיס לסתירת החזקה המתייחסת לשימוש בשווי הוגן שנקבעה בכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) / כללי דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), לגבי אותם אומדנים בחשבונאות שלא נמדדו בשווי הוגן או שלא ניתן לשווי ההוגן גילוי, הינו נאות<sup>74</sup>.
- הגילויים הקשורים לאומדנים בחשבונאות הם שלמים ונאותים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) / כללי דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)<sup>75</sup>.
- לא אירעו אירועים לאחר תאריך הדוחות הכספיים הדורשים התאמה של האומדנים בחשבונאות והגילויים שנכללים בדוחות הכספיים<sup>72</sup>-<sup>75</sup>.
- ההנחות שנעשה בהן שימוש באומדנים בחשבונאות ובגילויים משקפות באופן נאות את כוונתנו ויכולתנו לנקוט בדרכי פעולה מיוחדות בשם החברה<sup>72</sup>-<sup>75</sup> החברה<sup>75</sup>.

[כל עניין אחר שרואה החשבון המבקר סבור שמתאים, בהתאם

<sup>70</sup> ר' סעיף 12א לתקן ביקורת 78-(ישראל) 710 בדבר "התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים".  
<sup>71</sup> ר' דוגמאות נוספות בסעיף 4.א לתקן ביקורת זה.  
<sup>72</sup> ר' סעיפים 4.א-6.א לתקן ביקורת זה.  
<sup>73</sup> ר' סעיף 10.א לתקן ביקורת זה.  
<sup>74</sup> ר' סעיף 24ג לתקן ביקורת 84-(ישראל) 540 בדבר "ביקורת אומדנים בחשבונאות".  
<sup>75</sup> ר' סעיף 24ב לתקן ביקורת 84-(ישראל) 540 בדבר "ביקורת אומדנים בחשבונאות".

מידע שניתן ושלמות עסקאות ואירועים

- העמדנו לרשותכם:
  - גישה לכל המידע, שלגביו אנו מודעים כי הוא רלוונטי להכנה ולהצגה נאותה של הדוחות הכספיים, כגון: רשומות, מסמכים ועניינים אחרים<sup>77</sup>;
  - מידע נוסף שביקשתם מאתנו לצורך **הביקורת<sup>74</sup>**; **הביקורת<sup>77</sup>**; וכן
  - העמדנו לרשותכם גישה בלתי מוגבלת וישירה לאנשים בחברה, ליועצים או מומחים חיצוניים של החברה וכן לגורמים המבצעים תפקידים בחברה בדרך של מיקור חוץ, שמהם קבעתם שנחוץ להשיג מידע ו/או ראיות ביקורת<sup>78</sup>.
- העמדנו לרשותכם את כל הפרוטוקולים של אסיפות בעלי מניות, של ישיבות דירקטוריון וועדות הדירקטוריון ותרשומת של החלטות ודיונים משיבות שהתקיימו לא מכבר ושעבורן טרם הוכנו פרוטוקולים<sup>79</sup>.
- הבאנו לידיעתכם את כל הליקויים בבקרה הפנימית שלהם אנו מודעים.<sup>80</sup>
- הבאנו לידיעתכם שכל היתרות, העסקאות והאירועים נרשמו ברשומות החשבונאיות וקיבלו ביטוי נאות בדוחות הכספיים.<sup>81</sup>
- הבאנו לידיעתכם את תוצאות הערכתנו של הסיכון שקיימת הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים כתוצאה מתרמית<sup>82</sup>.

<sup>76</sup> ר' סעיף 13 לתקן ביקורת זה.

<sup>77</sup> ר' סעיף 11(א) לתקן ביקורת זה.

<sup>78</sup> ר' סעיף 6(ד)(iii) לתקן ביקורת **94(ישראל) 210 בדבר "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים"**.

<sup>79</sup> ר' סעיף 11(ב) לתקן ביקורת זה.

<sup>80</sup> ר' סעיף 11(ג) לתקן ביקורת זה.

<sup>81</sup> ר' סעיף 11(ד) לתקן ביקורת זה.

<sup>82</sup> ר' סעיף 90(ב) לתקן ביקורת **92(ישראל) 240 בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים"**.

- הבאנו לידיעתכם כל מידע שאנו מודעים לקיומו לגבי כל תרמית או חשד לתרמית המשפיעים על החברה ושהם מעורבים<sup>83</sup>:
  - חברי הדירקטוריון ו/או ההנהלה ;
  - עובדים המכהנים בתפקידים משמעותיים בתחום הבקרה הפנימית; או
  - אחרים – כאשר לתרמית עלולה להיות השפעה מהותית על הדוחות הכספיים.
- הבאנו לידיעתכם כל מידע ביחס לטענות כלשהן לתרמית, או חשד לתרמית, המשפיעות על הדוחות הכספיים של החברה אשר דווחו על ידי עובדים, עובדים לשעבר, אנליסטים, גופים מפקחים או אחרים<sup>84</sup>.
- הבאנו לידיעתכם את כל המקרים הידועים של אי קיום או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה אשר את השפעותיהם יש לשקול בעת ההכנה של הדוחות הכספיים<sup>85</sup>.
- הבאנו לידיעתכם את זהותם של הצדדים הקשורים של החברה ואת כל היתרות והעסקאות עם צדדים קשורים שאנו מודעים להם<sup>86</sup>.
- הבאנו לידיעתכם שכל הנכסים וההתחייבויות, לרבות התחייבויות תלויות, נכללו באופן נאות בדוחות הכספיים<sup>87</sup>.
- הבאנו לידיעתכם שאין לנו תכניות העשויות להשפיע באופן מהותי על הערך בספרים או על סיווגם של נכסים והתחייבויות, שלא קיבלו ביטוי בדוחות הכספיים<sup>88</sup>.

<sup>83</sup> - ר' סעיף 90 (ג) לתקן ביקורת 92(ישראל) 240 בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים".

<sup>84</sup> - ר' סעיף 90 (ד) לתקן ביקורת 92(ישראל) 240 בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים".

<sup>85</sup> ר' סעיף 111 (י) לתקן ביקורת זה

<sup>86</sup> ר' סעיף 12.1 לתקן ביקורת 52(ישראל) 550 בדבר "נוהלי ביקורת לגבי עסקאות עם צדדים קשורים"

<sup>87</sup> ר' סעיף 111(ה) לתקן ביקורת זה.

<sup>88</sup> ר' סעיף 111 (ו) לתקן ביקורת זה.

- לא הוטלו שעבודים על נכסי החברה, פרט לאלה שהובאו לידיעתכם, ואשר ניתן להם גילוי נאות בדוחות הכספיים<sup>89</sup>.
- ברשותנו מסמכי בעלות נאותים בגין נכסי החברה<sup>90</sup>.
- לא קיימות מגבלות על השימוש ביתרות מזומנים בבנקים או בנכסים אחרים, פרט לאלה שהובאו לידיעתכם, ואשר ניתן להם גילוי נאות בדוחות הכספיים<sup>91</sup>.
- הבאנו לידיעתכם את כל ההליכים המשפטיים והתביעות הקיימות או הפוטנציאליות הידועות שאת השפעותיהן יש לשקול בהכנת הדוחות הכספיים/ החברה אינה צד להליכים משפטיים ותביעות קיימות לא כתובע ולא כנתבע, שאת השפעותיהן יש לשקול בהכנת הדוחות הכספיים/, ואין מתנהלים דיונים העלולים להסתיים בתביעה כאמור, /ולא קיבלנו כל ייעוץ משפטי בנוגע להליכים משפטיים או תביעות שלא הובאו לידיעתכם/<sup>92</sup> ( מחק את המיותר)

<sup>89</sup> ר' סעיף 111 ב (ז) לתקן ביקורת זה.

<sup>90</sup> ר' סעיף 111 ב (ח) לתקן ביקורת זה.

<sup>91</sup> ר' סעיף 111 ב (ט) לתקן ביקורת זה.

<sup>92</sup> ר' סעיף 25 לתקן ביקורת <sup>83</sup>(ישראל) 501 בדבר "ראיות ביקורת - שיקולים נוספים לגבי פריטים מסוימים".



[דוגמאות לעניינים נוספים שיכולים להיכלל בחלק זה<sup>93</sup>:

- הבאנו לידיעתכם את כל ההודעות שהתקבלו מרשויות רגולטוריות בנוגע לדיווח **הכספים**<sup>90</sup> - **הכספי**<sup>93</sup>.
- הבאנו לידיעתכם את כל המידע בדבר הפרה של אמות מידה פיננסיות הנוגעות לחוב של **החברה**<sup>90</sup> - **התברת**<sup>93</sup>.

[כל עניין אחר שרואה החשבון המבקר סבור שמתאים, בהתאם לנסיבות<sup>94</sup>].

[יו"ר הדירקטוריון]<sup>95</sup>

[שם המנהל הכללי ותארו]<sup>92</sup><sup>95</sup>

[שם נושא המשרה הבכיר ביותר בתחום הכספים ותארו]<sup>92</sup>

<sup>93</sup> ר' סעיף א.11 לתקן ביקורת זה.

<sup>94</sup> ר' סעיף 13 לתקן ביקורת זה.

<sup>95</sup> לעניין זהות החותמים, ר' סעיף 9 וסעיפים א.2-א.6 לתקן ביקורת זה.

**נספח 3 - תיקונים בתקני ביקורת אחרים (ר' סעיף 12א)**

בתיקונים לתקני ביקורת אחרים המפורטים בסעיפים 1-13 להלן, טקסט חדש מוצג עם קו תחתון וטקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה:

~~1. בתקן ביקורת 52 "נוהלי ביקורת לגבי עסקאות עם צדדים קשורים" - סעיף 12.1 יתוקן כך שנוסחו יהיה כלהלן:~~

~~"12.1 קבלת רשימה מהנהלת החברה על היתרות והעסקאות שבוצעו במשך השנה עם צדדים קשורים, בתוספת הצהרה, שלפי מיטב ידיעתה לא בוצעו בשנת הדוח עסקאות נוספות עם צדדים קשורים."~~

~~2. בסוף תקן ביקורת 52 "נוהלי ביקורת לגבי עסקאות עם צדדים קשורים" - יתווספו הסעיפים הבאים:~~

**"ה. הצהרות בכתב**

~~16. כאשר מסגרת הדיווח הכספי המתאימה כוללת הוראות ביחס לצדדים קשורים, על המבקר להשיג הצהרות בכתב מהדירקטוריון וההנהלה כי:~~

~~(א) הם הביאו לידיעתו של המבקר את זהותם של הצדדים הקשורים של הישות ואת כל היחסים, היתרות והעסקאות עם צדדים קשורים שהם מודעים להם, וכן~~

~~(ב) הם טיפלו באופן נאות ביחסים ועסקאות כאלה ונתנו להם גילוי נאות, בהתאם להוראות מסגרת הדיווח הכספי המתאימה;~~

~~(ג) כי עסקאות ספציפיות עם צד קשור אינן כוללות הסכמים צדדיים שלא ניתן להם גילוי."~~

~~3. בתקן ביקורת 76 "תקשורת בנושאי ביקורת עם גורמים המופקדים על בקרת העל בגוף המבוקר" - יתווסף סעיף 11 יא' לאחר סעיף 11 י', כדלקמן:~~

יא. רואה החשבון המבקר יתקשר עם הגורמים המופקדים על בקרת העל<sup>96</sup>, טרם אישור הדוחות הכספיים, את ההצהרות בכתב שנדרשו מהדירקטוריון וההנהלה.

4. בתקן ביקורת 78 "התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים" - יתווסף סעיף 12א לאחר סעיף 12 כדלקמן:

"12א. על רואה החשבון המבקר לקבל הצהרה בכתב לגבי הצגה מחדש כלשהי שבוצעה על מנת לתקן את הצגה מוטעית מהותית בדוחות כספיים לתקופה קודמת המשפיעה על המידע ההשוואתי."

5. בתקן ביקורת 81 "ביקורת אומדנים בחשבונאות" - לאחר סעיף 24 יתווספו הסעיפים הבאים:

**הצהרות בכתב**

24א. על המבקר לקבל הצהרות בכתב לפי תקן ביקורת 121<sup>97</sup>:

(א) לפיהן הם סבורים שהנחות משמעותיות שנעשה בהן שימוש בעריכת אומדנים בחשבונאות, לרבות אלה הנמדדים לפי שווי הוגן, הן סבירות:

(ב) לגבי נאותות תהליכי המדידה, לרבות הנחות ומודלים קשורים, שנעשה בהם שימוש על ידי הדירקטוריון וההנהלה בקביעת אומדנים בחשבונאות בהקשר של מסגרת הדיווח הכספית המתאימה, והעקביות ביישום של אותם תהליכים:

24ב. תקן ביקורת 121<sup>94</sup> דן בשימוש של הצהרות בכתב בכפוף לאופי, למהותיות ולהיקף של אי ודאות באמידה, הצהרות בכתב לגבי אומדנים בחשבונאות שהוכרו או שניתן להם גילוי בדוחות הכספיים עשויות לכלול הצהרות:

<sup>96</sup> ביטוי קטנה (כמשמעותה בסעיפים א. 64-א. 66 בתקן ביקורת 110) ייתכן כי אותם גורמים (ולעיתים אף אדם אחד בלבד) מכהנים הן בתפקיד בהנהלה והן בתפקיד בדירקטוריון, לרבות כיו"ד (כגון בעלים-מנהל), כך שהגורמים המופקדים על בקרת העל הינם אותם גורמים אשר מספקים את ההצהרות בכתב. במצבים כאלה, ההצהרה בכתב תיחשב כתקשורת.  
<sup>97</sup> ר' תקן ביקורת 121 "הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר".

(א) — שההנחות משקפות באופן נאות את כוונתם ויכולתם של הדירקטוריון וההנהלה לנקוט בדרכי פעולה ספציפיות בשם הישות, כאשר הדבר רלוונטי לאומדנים בחשבונאות ולגילויים.

(ב) — שאילויים הקשורים לאומדנים בחשבונאות הם שלמים ונאותים בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה.

(ג) — שלא אירעו אירועים לאחר תאריך הדוחות הכספיים שדורשים התאמה לאומדנים בחשבונאות ולגילויים שנכללים בדוחות הכספיים.

24.ג. לגבי אותם אומדנים בחשבונאות שלא הוכרו או שלא ניתן להם גילוי בדוחות הכספיים, הצהרות בכתב עשויות גם לכלול הצהרות בדבר:

• נאותות הבסיס שנעשה בו שימוש על ידי הדירקטוריון וההנהלה כדי לקבוע שהקריטריונים של מסגרת הדיווח הכספי להכרה או גילוי לא נתמלאו.

• נאותות הבסיס שנעשה בו שימוש על ידי הדירקטוריון וההנהלה כדי לסתור את החזקה הקשורה לשימוש בשווי הוגן שנקבעה במסגרת הדיווח הכספי המתאימה (למשל, שניתן למדוד את השווי הוגן באופן מהימן) – לגבי אותם אומדנים בחשבונאות שלא נמדדו בשווי הוגן או שלא ניתן גילוי לשווי ההוגן.

6. בתקן ביקורת 82 "ראיות ביקורת" סעיף 34 יתוקן כלהלן:

34. בנוגע לעניינים מסוימים, מקבל המבקר הצהרות בכתב מאת ההנהלה לאישור תשובות לבירורים שנערכו על-פה. למשל, בדרך כלל מקבל המבקר הצהרות בכתב מן ההנהלה בדבר עניינים מהותיים כאשר לא ניתן לצפות באופן סביר שתמצא מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות אחרות או כשראיות הביקורת האחרות אשר הושגו הן באיכות נמוכה יותר. לעניין הנחיות נוספות

לגבי הצהרות בכתב ראה תקן ביקורת 21 בדבר "הצהרת מנהלים" 121 "הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר."

7. בתקן ביקורת 83 "ראיות ביקורת - שיקולים נוספים לגבי פריטים מסוימים" - לאחר סעיף 25 יתווסף הסעיף הבא:

25א. על המבקר לבקש הצהרות בכתב, על פי תקן ביקורת 121<sup>94</sup> לפיהן כל ההליכים המשפטיים והתביעות הקיימות או הפוטנציאליות, שאת השפעותיהן יש לשקול בהכנת הדוחות הכספיים, הובאו לידיעת המבקר והן טופלו וניתן להן גילוי, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה."

8. בתקן ביקורת 91 "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים" - סעיפים 6(ב), 6(ז) ו-6(יד) יתוקנו כלהלן:

6."

(ב) העובדה שהדירקטוריון וההנהלה<sup>(2)</sup> של המבוקר אחראים להכין את הדוחות הכספיים, וכאשר מדובר במסגרת של הצגה נאותה - גם להציג את הדוחות באופן נאות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה, הדוחות הכספיים הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה<sup>(2)</sup> של המבוקר וכן העובדה שאחריות הדירקטוריון וההנהלה<sup>(2)</sup> של המבוקר אחראים לקיים בקרה פנימית אשר הם קובעים שהיא נחוצה על מנת לאפשר הכנת דוחות כספיים שלא תהיה בהם הצגה מוטעית מהותית, בין עקב טעות ובין עקב תרמית הינה גם לקיים רשומות חשבונאיות ובקורות פנימיות נאותות, לאמץ וליישם מדיניות חשבונאית הולמת ולשמור על נכסי המבוקר;

...

(ז) העובדה שביקורת דוחות כספיים איננה מהווה חקירה שמטרתה לחשוף תרמית אפשרית (לרבות הונאה, מעילה, זיוף, הסתרה וכיוצא"ב) ואיננה כוללת אמצעים, שיטות ונהלים

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

ספציפיים המשמשים בחקירה שכזו וכן העובדה כי הסיכון שלא תתגלה הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים עקב שמקורה בתרמית גדול אף יותר מהסיכון שלא תתגלה הצגה מוטעית מהותית עקב שמקורה בטעות;

...

(נד) מחויבות המבוקר לוודא לספק לרואה החשבון המבקר תהיה נגישות מלאה לכל רישום, תיעוד ומידע אחר שיהיה דרוש לדעתו של רואה החשבון המבקר בקשר לביקורת;

i. גישה לכל המידע הרלוונטי להכנת הדוחות הכספיים, כגון רשומות, מסמכים ועניינים אחרים;

ii. מידע נוסף שרואה החשבון המבקר עשוי לבקש לצורך הביקורת; וכן

iii. גישה בלתי מוגבלת וישירה לאנשים בישות, ליועצים או מומחים חיצוניים של הישות וכן לגורמים המבצעים תפקידים בישות בדרך של מיקור חוץ, כאשר רואה החשבון המבקר סבור כי נחוץ להשיג מהם מידע ואור ראיות ביקורת;

9. בנספח בתקן ביקורת 91 "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים" – סעיפים 1.2 ו-1.10 (נוסח של מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים) יתוקנו כלהלן:

"1.2 – הדוחות הכספיים הינם באחריות הדירקטוריון והנהלה של החברה אחראים להכין ולהציג באופן נאות את הדוחות הכספיים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים. אחרייות הדירקטוריון והנהלה של החברה הינה גם לקיים בקרה פנימית אשר הם קובעים שהיא נחוצה על מנת לאפשר הכנת דוחות כספיים שלא תהיה בהם הצגה מוטעית מהותית, בין עקב טעות ובין עקב תרמית לקיים רשומות חשבונאיות ובקרות פנימיות נאותות, לאמץ ולבחור וליישם מדיניות חשבונאית נאותה הולמת ולשמור על נכסי החברה.

...

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 עקב שמקורה בתרמית גדול אף יותר מהסיכון שלא תתגלה הצגה מוטעית מהותית עקב שמקורה בטעות.

...

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

(א) גישה לכל המידע הרלוונטי להכנת הדוחות הכספיים, כגון רשומות, מסמכים ועניינים אחרים;

(ב) מידע נוסף שאנו עשויים לבקש לצורך הביקורת, וכן

(ג) גישה בלתי מוגבלת וישירה לאנשים בחברה, ליועצים או מומחים חיצוניים של החברה וכן לגורמים המבצעים תפקידים בחברה בדרך של מיקור חוץ, כאשר אנו סבורים כי נחוץ להשיג מהם מידע ואוראות ביקורת."

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

10. בתקן ביקורת 92 "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים", סעיפים 90 (ג), 90 (ד) ו-91 יתוקנו כלהלן:

**"הצהרת מנהלים הצהרות בכתב**

90. על המבקר לקבל מהנהלה הצהרות בכתב לכך שהיא:

...

(ב) דיווחה למבקר על תוצאות הערכתה בדבר הסיכון שהדוחות הכספיים עשויים להיות מוצגים באופן מוטעה במידה מהותית שקיימת הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים כתוצאה מתרמית;

(ג) דיווחה למבקר את שידוע לה על קיומה של תרמית

או חשד לתרמית, שהשפיעו על הגוף המבוקר  
ושמעורבים בה:

(1) הנהלה חברי הדירקטוריון ו/או ההנהלה;

(2) עובדים בעלי תפקידים משמעותיים בתחום  
הבקרה הפנימית; או

(3) אחרים - במקרים שבהם התרמית עשויה  
להשפיע באופן מהותי על הדוחות הכספיים;  
וכן

(ד) דיווחה למבקר את שידוע לה כל מידע על טענות  
פלשהן לתרמית או חשד לתרמית, המשפיעות על  
הדוחות הכספיים של הגוף המבוקר ודווחו על ידי  
עובדים, עובדים לשעבר, אנליסטים, גופים  
מפקחים או אחרים.

\*\*\*

91. תקן הביקורת 121 בדבר "הצהרת מנהלים הצהרות  
בכתב לרואה החשבון המבקר" מספק הנחיות בדבר  
השגת הצהרות הולמות מאת ההנהלה בהקשר לביקורת.  
בנוסף להכרה באחריותה של ההנהלה על הדוחות  
הכספיים, חשוב הדבר כי מבלי להתחשב בגודלו של הגוף  
המבוקר, תכיר ההנהלה באחריותה על הבקרה הפנימית  
שתוכננה ובוצעה כדי למנוע ולחשוף תרמית."

-11

12. בתקן ביקורת 97 "ביקורת המדידה והגילוי של שווי הוגן" -  
סעיף 63 יתוקן כלהלן:

"63. על המבקר לקבל בכתב הצהרת מנהלים בנוגע לסבירותן  
של הנחות משמעותיות, לרבות אם הן משקפות באופן  
נאות את כוונתם ויכולתם של הדירקטוריון והנהלה  
לנקוט בדרכי פעולה מיוחדות עבור הגוף המבוקר כאשר  
הם רלבנטיים למדידה או לגילוי של השווי ההוגן. לענין  
הצהרות בכתב שיש לקבל בקשר לאומדנים בחשבונאות,  
לרבות אלה הנמדדים בשווי הוגן, ראה תקן ביקורת 81  
"אומדנים בחשבונאות", סעיפים 24א-24ג.

13. בתקן ביקורת 97 "ביקורת המדידה והגילוי של שווי הוגן" -  
סעיף 64 יבוטל.<sup>95</sup>