

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 210 (*)

ב ד ב ר

מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים

חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות
ביום 31 בדצמבר 2019 או לאחר מכן (לאחר ארגון מחדש)

תוכן עניינים

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

	נספח - נוסח של מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים

(*) תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מיום 16.7.2018 ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 2.8.2018.

מבוא

1. תקן ביקורת זה מהווה נוסח משולב ומאורגן מחדש של ההוראות המתייחסות לנושא בו דן תקן ביקורת זה, אשר נכללו בעבר בפרסומים המקצועיים שלהלן:

- **תקן ביקורת 91** בדבר מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים.
- **תקן ביקורת 99** בדבר תיקון תקן ביקורת 90 "הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים".
- **תקן ביקורת 121** בדבר הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר.
- **תקן ביקורת 122** בדבר תיקון תקן ביקורת 91 "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים".
- **תקן סקירה 1** בדבר סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות.

במסגרת הארגון מחדש של תקן ביקורת זה ו/או תקני ביקורת אחרים נערכו התאמות טכניות בנוסח סעיף 1א להלן, במספרי התקנים, במספרי סעיפים מסוימים בתקנים, בהפניות לתקנים אחרים ובהערות שוליים מסוימות.

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכוני ביקורת 2020-2, 2021-1.

1א. תקן ביקורת זה מבוסס על תקן ביקורת בינלאומי (ISA) 210 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC)^(*), תוך התאמה לישראל:

TERMS OF AUDIT ENGAGEMENTS

מטרת תקן ביקורת זה היא לקבוע כללים והנחיות למבקר בעניין הסכמה בינו לבין המבוקר לגבי תנאי ההתקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים וכן לסייע למבקר בהכנת מסמך המבטא תנאים אלה. תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים" עוסק באותם היבטים של קבלת התקשרות שהינם בשליטתו של המבקר¹.

2. **המבקר יגיע להסכמה עם המבוקר לגבי תנאי ההתקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים.** תנאים אלה יבוטאו במכתב התקשרות לביצוע הביקורת או בדרך חוזית מתאימה אחרת (כל אחד מאלה מכונה להלן "מכתב התקשרות").

3. במכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים ניתן להתייחס גם לביקורת של הבקרה הפנימית/לביקורת של רכיבי הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי לפי תקני ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" ו-911 בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי", לביקורת של דוחות התאמה לצורכי מס וגם לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים, ובלבד שההתייחסות לעבודת הסקירה תיכלל בפרק נפרד במכתב ההתקשרות

(*) כפי שהתקן הבינלאומי היה לפני אישורו במקור של תקן ביקורת 91 בחודש דצמבר 2004.

¹ ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיף 12.

לביצוע ביקורת. אולם אין להתייחס באותו מכתב התקשרות לשירותים אחרים (כגון: דוחות מיוחדים, דיוני שומות וכיוצ"ב) הניתנים על-ידי רואה החשבון המבקר.

3. לשון תקן ביקורת זה מתייחסת לחברה רגילה (הפועלת על פי שיקולים עסקיים להשאת רווחיה). כאשר המבוקר אינו חברה או שאינו חברה רגילה, יש לייחס את האמור בתקן ביקורת זה לגופים ו/או לאנשים שתפקידיהם בממשל התאגידי ובדרך הפעולה של אותו מבוקר מקבילים לאלה של דירקטוריון, הנהלה, יו"ר דירקטוריון ומנכ"ל בחברה רגילה.

מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים

4. הן למבקר והן למבוקר חשוב למנוע אי-הבנות בקשר להתקשרות לביצוע הביקורת. לפיכך, המבקר יתחיל בעבודת הביקורת רק לאחר שמכתב ההתקשרות, לגבי אותה עבודת ביקורת, נערך ונחתם על-ידי, ואושר בכתב על ידי המבוקר באופן המפורט בסעיף 5.

כאשר המבקר ביקר בעבר את הדוחות הכספיים של המבוקר לתקופת הדיווח הקודמת, הוא יתחיל בעבודת הביקורת של הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת רק לאחר שמכתב התקשרות חדש נערך ונחתם על-ידי, ואושר בכתב על ידי המבוקר באופן המפורט בסעיף 5².

5. מכתב ההתקשרות יופנה אל המבוקר והדירקטוריון³ שלו באמצעות יו"ר הדירקטוריון והמנכ"ל⁴ אשר יאשרו בחתימותיהם את ההסכמה (הבלתי מסוייגת) של המבוקר באישור הדירקטוריון³ שלו לאמור במכתב ההתקשרות.

6. מכתב ההתקשרות יכלול התייחסויות לעניינים הבאים:

א. זיהוי הדוחות הכספיים שיבוקרו;

ב. העובדה שהדירקטוריון והנהלה⁵ של המבוקר אחראים להכין את הדוחות הכספיים, וכאשר מדובר במסגרת של הצגה נאותה – גם להציג את הדוחות באופן נאות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה, וכן העובדה שהדירקטוריון והנהלה⁵ 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;

² במקרה של התקשרות לביצוע - בעת ובעונה אחת - של ביקורת דוחות כספיים של המבוקר למספר תקופות דיווח, ניתן לערוך מכתב התקשרות אחד לגבי כל הדוחות הכספיים שעבודת הביקורת עליהם מבוצעת בעת ובעונה אחת.

³ כאשר המבוקר אינו חברה או שאינו חברה רגילה (הפועלת על פי שיקולים עסקיים להשאת רווחיה) - במקום "הדירקטוריון" יבוא הגוף שתפקידיו בממשל התאגידי ובדרך הפעולה של אותו מבוקר מקבילים לאלה של דירקטוריון בחברה רגילה (ר' סעיף 3א).

⁴ כאשר המבוקר אינו חברה או שאינו חברה רגילה (הפועלת על פי שיקולים עסקיים להשאת רווחיה) - במקום "יו"ר הדירקטוריון והמנכ"ל" יבוא בעלי התפקידים בממשל התאגידי ובדרך הפעולה של אותו מבוקר המקבילים לאלה של יו"ר דירקטוריון ומנכ"ל בחברה רגילה (ר' סעיף 3א).

⁵ כאשר המבוקר אינו חברה או שאינו חברה רגילה (הפועלת על פי שיקולים עסקיים להשאת רווחיה) - במקום "הדירקטוריון והנהלה" יבוא שמות הגופים שתפקידיהם בממשל התאגידי ובדרך הפעולה של אותו מבוקר מקבילים לאלה של דירקטוריון והנהלה בחברה רגילה (ר' סעיף 3א).

- ג. העובדה שביקורת הדוחות הכספיים תתוכנן ותבוצע במטרה להשיג מידה סבירה של בטחון (reasonable assurance) שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית וכן העובדה שלא ניתן להשיג באמצעות הביקורת בטחון מלא שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית;
- ד. העובדה שהביקורת תיערך בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התש"ל-1973⁶;
- ה. העובדה שביקורת כוללת בדיקה מדגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים, בחינה של כללי החשבונאות שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על-ידי הדירקטוריון וההנהלה⁵ של המבוקר וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה;
- ו. העובדה כי בשל האופי המדגמי של הביקורת ומגבלות מובנות אחרות שלה, יחד עם המגבלות המובנות של כל מערכת בקרה ודיווח, קיים סיכון שאינו ניתן למניעה כי הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים לא תתגלה, על אף היות הביקורת מתוכננת ומבוצעת כיאות בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל;
- ז. העובדה שביקורת דוחות כספיים איננה מהווה חקירה שמטרתה לחשוף תרמית אפשרית (לרבות הונאה, מעילה, זיוף, הסתרה וכיוצ"ב) ואיננה כוללת אמצעים, שיטות ונהלים ספציפיים המשמשים בחקירה שכזו וכן העובדה כי הסיכון שלא תתגלה הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים עקב תרמית גדול אף יותר מהסיכון שלא תתגלה הצגה מוטעית מהותית עקב טעות;
- ח. העובדה שהכנתם ועריכתם של הדוחות הכספיים צריכה להיות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים וכן בהתאם לכללי דיווח או עריכה נוספים החלים על המבוקר מכוח דין (אשר אותם יש לציין, אם ישנם), או בהתאם למסגרת דיווח אחרת (אשר אותה יש לציין, אם ישנה);
- ט. העובדה שתוצאות הביקורת ידווחו באמצעות דוח רואה חשבון מבקר (הערוך במתכונת הקבועה בתקני הביקורת המקובלים בישראל), באמצעות דרכי דיווח נוספות העשויות לחול על רואה החשבון המבקר⁷ וכן באמצעות כל דרך דיווח נוספת אשר הוסכם עליה עם המבוקר;
- י. העובדה שחוות הדעת אשר תיכלל בדוח רואה החשבון המבקר תתייחס לשאלה אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של המבוקר ליום המאזן ואת תוצאות פעולותיו, השינויים בהונו העצמי ותזרימי המזומנים שלו לשנה המסתיימת באותו תאריך;

⁶ במקרה שהביקורת נשוא ההתקשרות תיערך בהתאם לתקני ביקורת נוספים או אחרים, יכלול מכתב ההתקשרות התייחסות לתקנים הרלבנטיים.

⁷ לדוגמה: דיווח בהתאם ל"הנחיות מבקר המדינה (קווים מנחים לרואה החשבון המבקר של איגוד), התשע"ח-2018", דיווח על "תקשורת של רואה חשבון מבקר עם הגורמים המופקדים על בקרת העל בתאגיד הבנקאי" בהתאם להוראות המפקח על הבנקים, דיווח על "סיכום עבודת רואה החשבון המבקר" בהתאם להוראות רשות החברות הממשלתיות, וכיוצ"ב.

יא. כאשר בדוחות הכספיים של המבוקר ייכללו (בדרך של איחוד או בשיטת השווי המאזני) תאגידים מוחזקים שהדוחות הכספיים שלהם מבוקרים על-ידי רואי חשבון מבקרים אחרים - העובדה שחוות דעתו של רואה החשבון המבקר, ככל שהיא תתייחס לסכומים שייכללו בדוחות הכספיים של המבוקר בגין אותם תאגידים, תהיה מבוססת על דוחות רואי החשבון המבקרים האחרים לגבי הדוחות הכספיים של התאגידים המוחזקים;

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

יב.1. כאשר המבקר מחוייב לתקשר ענייני מפתח בביקורת בדוח שלו:

העובדה שחובת המבקר לתקשר בדוח שלו ענייני מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר";

כאשר המבקר אינו מחוייב לתקשר ענייני מפתח בביקורת בדוח שלו:⁸

העובדה כי המבקר עשוי להחליט מסיבות שונות לתקשר ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר, ובמקרה כזה יהיה עליו לעשות זאת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר";

יג. העובדה כי חובת המבקר לקיים תקשורת דו-צדדית עם הדירקטוריון בשלבים שונים של הביקורת לגבי עניינים הנוגעים לדוחות הכספיים ולביקורתם, בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי";

יג.1. העובדה כי בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 260, חובת המבקר גם להעריך אם התקשורת הדו-צדדית בינו ובין הדירקטוריון הולמת למטרת הביקורת, ובמקרה שאין הוא מצליח להשיג תקשורת דו-צדדית הולמת כאמור, עליו לנקוט בפעולות מתאימות הכוללות הסתייגות בחוות דעתו או הימנעות ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים עקב הגבלה בביקורת.

יד. מחוייבות המבוקר לספק לרואה החשבון המבקר:

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

(2) מידע נוסף שרואה החשבון המבקר עשוי לבקש לצורך הביקורת; וכן

(3) 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 ו/או ראיות ביקורת.

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

⁸ במקרים המפורטים בסעיף 5 לתקן ביקורת (ישראל) 701.

טז. העובדה כי תיעוד הביקורת המתעד את עבודת הביקורת הינו רכושו של רואה החשבון המבקר ושום חלק ממנו אינו מהווה תחליף לרשומות חשבונאיות שעל המבוקר לקיים ;

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

יז1. אופן קביעת שכר הטרחה של רואה החשבון המבקר אשר יתייחס :

- לביקורת הדוחות הכספיים ;
- לביקורת של הבקרה הפנימית/לביקורת של רכיבי הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי ;
- לביקורת דוח ההתאמה לצורכי מס ;
- לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים.

באותם מקרים בהם הסדר שכר הטרחה כולל שירותים אחרים, ולא ניתן לבצע הפרדה של שכר הטרחה⁹, ההתייחסות במכתב ההתקשרות תהא להסדר שכר הטרחה הכולל, עבור ביקורת, סקירה ושירותים אחרים יחדיו, וכנספח למכתב ההתקשרות יצורפו הסדר שכר הטרחה הכולל, ומכתב ההתקשרות המתייחס לשירותים האחרים.

יז2. העובדה כי מכתב ההתקשרות יהיה בתוקף עד להשלמת ביצוע השירותים הכלולים בו על ידי רואה החשבון המבקר וקבלת מלוא התמורה בגינם.

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

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

א. זיהוי דוח ההתאמה שיבוקר ;

ב. העובדה שהאמור לגבי ביקורת הדוחות הכספיים בסעיפים 6ב', 6ג', 6ד', 6ה', 6ו', 6ז', 6יג', 6יד', 6טו' ו-6טז' לעיל (תוך הפנייה לסעיפים הרלבנטיים במכתב ההתקשרות עצמו) מתייחס גם לביקורת דוח ההתאמה ;

ג. העובדה שהכנתו ועריכתו של דוח ההתאמה צריכה להיות בהתאם לפקודת מס הכנסה וחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) ;

⁹ האמור יחול רק במקרים של ישויות שאינן רשומות ואינן ישויות מוחזקות של ישויות רשומות. לענין הגילוי הנדרש בדבר שכר הטרחה של רואה החשבון המבקר ראה גם את הוראות תקנה 34 בתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), תשס"ח-2008.

- ד. העובדה שתוצאות הביקורת של דוח ההתאמה ידווחו באמצעות חוות דעת של רואה החשבון המבקר על הדוח האמור (אשר תהיה ערוכה במתכונת המוסכמת בין לשכת רואי חשבון בישראל לבין רשויות המס);
- ה. העובדה שחוות הדעת על דוח ההתאמה תתייחס לשאלה אם דוח ההתאמה נערך בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה וחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה);
- ו. העובדה שעל-אף האמור בפיסקאות ד' ו-ה' לעיל, במצבים מסוימים המפורטים בתקני הביקורת המקובלים בישראל יהיה על רואה החשבון המבקר להימנע ממתן חוות דעת על דוח ההתאמה;
- ז. העובדה שאין בחוות הדעת שתינתן על ידי רואה החשבון המבקר על דוח ההתאמה כדי להבטיח שדוח ההתאמה יתקבל על דעת רשויות המס ללא עוררין;
- ח. המועד המתוכנן למתן חוות דעתו של רואה החשבון המבקר על דוח ההתאמה וכן ציון העובדה שהשלמת עבודת הביקורת כמתוכנן כפופה לכך שרואה החשבון המבקר יקבל מהמבוקר בזמן הנדרש כל רישום, תיעוד ומידע אחר שיידרש על-ידיו בקשר לביקורת דוח ההתאמה.
- א7. התייחסות להתקשרות לסקירה במסגרת מכתב ההתקשרות לביקורת תהיה בפרק נפרד ועל פי ההנחיות שנקבעו בתקן סקירה (ישראל) 2410 בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות".
8. ניתן לכלול במכתב ההתקשרות גם התייחסויות לעניינים רלבנטיים נוספים (בכפוף לאמור בסעיף 3 לעיל), כגון:
- א. הצורך במעורבות של מומחים לגבי היבטים מסוימים של הביקורת (לרבות הסדרים הקשורים למעורבות כזאת);
- ב. תקשורת ונהלים שאותם יש לקיים עם רואה חשבון מבקר קודם;
- ג. תקשורת ונהלים שאותם יש לקיים עם רואי חשבון מבקרים אחרים של תאגידים מוחזקים;
- ד. תיחום כלשהו של אחריות המבקר כאשר תיחום זה אפשרי בהתאם לדין המתייחס לביקורת או לחלק מסוים ממנה;
- ה. אופן הסדרת אי-הבנות או מחלוקות העלולות להתגלע בין רואה החשבון המבקר לבין המבוקר בנוגע לעניינים הכלולים במכתב ההתקשרות;
- ו. העובדה כי ההתקשרות כפופה לדיני מדינת ישראל וכי מחלוקות כלשהן אשר תתעוררנה בהקשר להתקשרות ולמכתב ההתקשרות תהיינה נתונות לסמכות השיפוטית הבלעדית של בתי המשפט בישראל.^(*)

(*) ניתן לסכם במכתב ההתקשרות דרכים, שיקבעו מראש, להסדרת מחלוקות כגון בודרות במנגנון שיקבע בין הצדדים.

9. בנספח לתקן ביקורת זה מובא נוסח של מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים.

ביקורת דוחות כספיים של תאגיד אחר שבשליטת המבוקר

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

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

- א. האם קיימים עניינים שהם רלבנטיים באופן ספציפי למכתב התקשרות לגבי ביקורת הדוחות הכספיים של התאגיד האחר (לדוגמה, כללי דיווח או עריכה שהם רלבנטיים באופן ספציפי לתאגיד האחר);
- ב. האם רואה החשבון המבקר של התאגיד האחר מתמנה על ידי אותם גורמים שממנים את רואה החשבון המבקר של התאגיד השולט או שהוא מתמנה על-ידי גורמים נוספים או שונים מהם;
- ג. השיעור בו מחזיק המבוקר באמצעי השליטה ובבעלות של התאגיד האחר;
- ד. מידת העצמאות של הדירקטוריון וההנהלה⁵ של התאגיד האחר ביחס לתאגיד השולט.

אי-קבלת אישור בכתב למכתב התקשרות

11. כאמור בסעיף 4 לעיל, המבקר יתחיל בעבודת הביקורת רק לאחר שמכתב ההתקשרות נערך ונחתם על-ידי המבוקר אישר בכתב, באופן המפורט בסעיף 5, את הסכמתו (הבלתי-מסוייגת) לאמור במכתב ההתקשרות.

במקרה שהמבוקר לא אישר בכתב, באופן המפורט בסעיף 5, את הסכמתו (הבלתי-מסוייגת) לאמור במכתב ההתקשרות או שהאישור שהתקבל לא נחתם על ידי בעלי התפקידים המצוינים בסעיף 5 לעיל, על המבקר להודיע בכתב למבוקר, באמצעות יו"ר הדירקטוריון והמנכ"ל⁴, על היותו מנוע מלהתחיל בעבודת הביקורת במצב זה ועל החשש שלא ניתן יהיה לבצע את הביקורת בלוחות הזמנים המתוכננים. כמו כן, יבהיר המבוקר באותה הודעה שאין לו כל אחריות להשלכות האפשריות שעוללות לנבוע ממצב דברים זה.

כניסה לתוקף

12. תקן ביקורת זה חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2019 או לאחר מכן.
- הפרסומים המקצועיים שחלו בעבר והמצוינים בסעיף 1 לעיל בטלים עם כניסתו לתוקף של תקן ביקורת זה.
- 12.א. ניתן ליישם תקן ביקורת זה גם על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות לפני 31 בדצמבר 2019.

נספח - נוסח של מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים

נוסח מכתב ההתקשרות שלהלן מבטא את יישום ההוראות בתקן ביקורת זה. ניתן לערוך שינויים בנוסח זה כאשר הנסיבות הרלבנטיות מחייבות זאת ובכפוף להוראות תקני הביקורת.

הנוסח שלהלן מתייחס לביקורת הדוחות הכספיים של חברה המכינה דוחות כספיים לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP), העורכת גם דוחות כספיים נפרדים וגם דוחות כספיים מאוחדים וכן לביקורת דוח ההתאמה לצורכי מס של אותה חברה.

כאשר המבוקר אינו חברה או שאינו חברה רגילה (הפועלת על פי שיקולים עסקיים להשאת רווחיה), יש להתאים את הנוסח כך שההתייחסויות במכתב ההתקשרות תהיינה לגופים ו/או לאנשים שתפקידיהם בממשל התאגידי ובדרך הפעולה של אותו מבוקר מקבילים לאלה של דירקטוריון, הנחלה, יו"ר דירקטוריון ומנכ"ל בחברה רגילה.

[על נייר הפירמה של רואה החשבון המבקר]

תאריך _____

לכבוד חברת אבגד בע"מ והדירקטוריון שלה

באמצעות

שם _____
מנכ"ל

שם _____
יו"ר הדירקטוריון

כתובת _____

ג.א.נ.,

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

1. **ביקורת הדוחות הכספיים**

- 1.1 ביקשתם מאיתנו לבקר את הדוח על המצב הכספי של חברת אבגד בע"מ (להלן - החברה) ליום 31 בדצמבר 20XX ואת הדוחות המאוחדים על המצב הכספי לאותו תאריך ואת דוחות רווח והפסד, הדוחות על הרווח הכולל¹⁰, הדוחות על השינויים בהון העצמי¹¹ והדוחות על תזרימי המזומנים - של החברה ומאוחדים - לשנה המסתיימת באותו תאריך (כל אלה יחד מכונים להלן "הדוחות הכספיים")¹².
- 1.2 הדירקטוריון וההנהלה של החברה אחראים להכין ולהציג באופן נאות את הדוחות הכספיים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל. אחריות הדירקטוריון וההנהלה 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, ולבחור וליישם מדיניות חשבונאית נאותה.
- 1.3 ביקורת הדוחות הכספיים תתוכנן ותבוצע במטרה להשיג מידה סבירה של בטחון (Reasonable Assurance) שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. לא ניתן להשיג באמצעות הביקורת בטחון מלא שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית.
- 1.4 הביקורת תיערך בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973¹³.
- ביקורת כוללת בדיקה מדגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים, בחינה של כללי החשבונאות שישומו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על-ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה.
- 1.5 בשל האופי המדגמי של הביקורת ומגבלות מובנות אחרות שלה, יחד עם המגבלות המובנות של כל מערכת בקרה ודיווח, קיים סיכון שאינו ניתן למניעה כי הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים לא תתגלה, על אף היות הביקורת מתוכננת ומבוצעת כיאות בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל.
- 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 תרמית גדול אף יותר מהסיכון שלא תתגלה הצגה מוטעית מהותית עקב טעות.

¹⁰ כאשר דוחות רווח והפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, המלים "רווח והפסד" תימחקנה.

¹¹ 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".

¹² ככל שמשגרת הדיווח הכספי המתאימה שונה מכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP), יש לבצע את ההתאמות המתחייבות. כך לדוגמה, שמות הדוחות עשויים להיות שונים מאלה המופיעים בנספח זה. במקרה כזה, מכתב ההתקשרות יותאם לשמות הדוחות שנעשה בהם שימוש בפועל.

¹³ ראה הערת שוליים 6 לסעיף 6 ד' בתקן הביקורת.

1.7 הכנתם ועריכתם של הדוחות הכספיים צריכה להיות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל¹⁴.

1.8 תוצאות הביקורת ידווחו על-ידינו באמצעות דוח רואה חשבון מבקר הערוך במתכונת הקבועה בתקני הביקורת המקובלים בישראל¹⁵.
 חוות הדעת אשר תיכלל בדוח רואה החשבון המבקר תתייחס לשאלה אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי - של החברה ובמיוחד - ליום 31 בדצמבר 20XX ואת תוצאות הפעולות, השינויים בהון העצמי/בהון ותזרימי המזומנים - של החברה ובמיוחד - לשנה המסתיימת באותו תאריך בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל/תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), לפי העניין.

חוות הדעת - ככל שהיא תתייחס לסכומים שייכללו בדוחות הכספיים (על ידי איחוד או בשיטת השווי המאזני) בגין חברות מוחזקות שהדוחות הכספיים שלהן מבוקרים על ידי רואי חשבון מבקרים אחרים - תהיה מבוססת על דוחות רואי החשבון המבקרים האחרים לגבי הדוחות הכספיים של החברות המוחזקות. על-אף האמור בפיסקאות הקודמות של סעיף 1.8 זה, במצבים מסוימים המפורטים בתקני הביקורת המקובלים בישראל יהיה עלינו להימנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים.

1.8 א. בנוסף לאמור בסעיף 1.8 לעיל, חובתנו לתקשר בדוח רואה החשבון המבקר ענייני מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר".

חלופין - כאשר המבקר אינו מחוייב לתקשר ענייני מפתח בביקורת בדוח שלו :

בנוסף לאמור בסעיף 1.8 לעיל, אנו עשויים להחליט מסיבות שונות לתקשר ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר, ובמקרה כזה יהיה עלינו לעשות זאת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר".

1.9 חובתנו לקיים תקשורת דו-צדדית עם הדירקטוריון בשלבים שונים של הביקורת לגבי עניינים הנוגעים לדוחות הכספיים ולביקורתם, בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי".

¹⁴ כאמור בסעיף 6 ח' בתקן הביקורת, אם ישנם כללי דיווח או עריכה נוספים החלים על המבוקר מכוון דיו, יש לציין את הכללים הרלבנטיים ואת העובדה שהדוחות הכספיים צריכים להיות ערוכים גם בהתאם להם. לדוגמה, כאשר המבוקר הינו חברה שחוק ניירות ערך חל עליה, יש להוסיף בסעיף 1.7 את המשפט "כמו כן, הדוחות הכספיים צריכים להיות ערוכים בהתאם לתקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התש"ע-2010".

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

¹⁵ כאמור בסעיף 6 ט' בתקן הביקורת, יש לציין בפיסקה זו של סעיף 1.8 גם דרכי דיווח נוספות העשויות לחול על רואה החשבון המבקר (ראה הערת שוליים 7 לסעיף 6 ט' בתקן הביקורת) וכן כל דרך דיווח נוספת אשר הוסכם עליה עם המבוקר.

בהתאם לתקן האמור חובתנו גם להעריך אם התקשרות הדו-צדדית בינינו ובין הדירקטוריון הולמת למטרת הביקורת, ובמקרה שאין אנו מצליחים להשיג תקשרות דו-צדדית הולמת כאמור, עלינו לנקוט בפעולות מתאימות הכוללות הסתייגות בחוות דעתנו או הימנעות ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים עקב הגבלה בביקורת.

1.10 לצורך ביצוע הביקורת 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 ו/או ראיות ביקורת.

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

1.11 תיעוד הביקורת המתעד את עבודת הביקורת הינו רכוש שלנו ושום חלק ממנו אינו מהווה תחליף לרשומות חשבונאיות שעל החברה לקיים.

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

2. ביקורת דוח ההתאמה לצורכי מס .

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

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

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

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

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

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

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

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

3. שכר טרחת הפירמה שלנו בגין שירותי ביקורת על הדוחות הכספיים, ביקורת של הבקרה הפנימית/ביקורת על רכיבי הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי, ביקורת דוח התאמה לצרכי מס וסקירת המידע הכספי לתקופות הביניים של השנה העוקבת הינו¹⁶:

- כמפורט במכתב נפרד המצורף כנספח למכתב התקשרות זה; או לחלופין
- מסתכם לסך של XXXX ש"ח ובהתאמות הנדרשות, שישוכמו אתכם לפני ביצוע העבודה, בגין הרחבה נדרשת בביקורת; או לחלופין
- בסכום דומה לשנה קודמת ובהתאמות הנדרשות, שישוכמו אתכם לפני ביצוע העבודה, בגין הרחבה נדרשת בביקורת; או לחלופין
- מסתכם לסכום משוער של XXXX ₪, המבוסס על YZY שעות על פי שעות בפועל כפול תעריפים לשעה בסך ZZZZ ובהתאמות הנדרשות, שישוכמו אתכם לפני ביצוע העבודה, בגין הרחבה נדרשת בביקורת; או לחלופין
- שכר הטרחה הנקבע בהתאם להוראות שנקבעו על ידי _____ .[כגון: רשות החברות הממשלתיות, הממונה על החשבונות במשרד הפנים וכו']

[ניתן להוסיף גם] וכן הוצאות ישירות סבירות הקשורות למתן השירות ובכלל זה הוצאות נסיעה.

4. 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 בישראל¹⁷.

5. מכתב התקשרות זה יהיה בתוקף עד להשלמת ביצוע השירותים הכלולים בו על ידינו וקבלת מלוא התמורה בגינם.

6. נבקשכם להחזיר אלינו עותק של מכתב זה אשר בשוליו תאשרו בחתימותיכם את הסכמת החברה באישור הדירקטוריון שלה לאמור לעיל.

בכבוד רב,

[חתימת רואה החשבון המבקר]

¹⁶ אם הסדר שכר הטרחה כולל גם שירותים אחרים יש לפעול לפי הוראות סעיף 11ז6 בתקן ביקורת זה.
¹⁷ ניתן לסכם במכתב ההתקשרות דרכים, שיקבעו מראש, להסדרת מחלוקות כגון בוררות במנגנון שיקבע בין הצדדים.

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

חתימה _____

חתימה _____

שם _____

שם _____

מנכ"ל

יו"ר הדירקטוריון

תאריך _____

תאריך _____