

# לשכת רואי חשבון בישראל

## תקן ביקורת (ישראל) 600 (\*)

### ב ד ב ר

## הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים

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

### 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 9** בדבר הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים.
  - **תקן ביקורת 72** בדבר דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד.
  - **תקן ביקורת 99** בדבר תיקון תקן ביקורת 90 "הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים".
  - **תקן ביקורת 119** בדבר תיקון תקני ביקורת 99 ו-108 בדבר הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים ותיקונים עקיפים.
  - **תקן ביקורת 125** בדבר תיקונים בתקני ביקורת ובתקן סקירה.
  - **הבהרה מס' 1 לתקן ביקורת 9** בדבר הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים.

במסגרת הארגון מחדש של תקן ביקורת זה ו/או תקני ביקורת אחרים נערכו התאמות טכניות 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, 2022-1.

- א1. בעקבות התפתחות בכלכלה הישראלית גברה במשק הנטייה לרכז מספר חברות במסגרת

(\*) 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.

של תשלובת. כתוצאה מכך גברה גם ההכרה בצורך בדווח שישקף במאוחד את המצב הכספי ותוצאות הפעולות של היחידה הכלכלית המשולבת, על רכיביה המאוגדים כגופים משפטיים נפרדים.

## הגדרת הבעיה

2. בבואו לחוות דעה על הדוחות הכספיים המאוחדים, עשוי המבקר של החברה האם לעמוד בפני מצב בו בוקרו על ידו רק חלק מהחברות שבקבוצה ואילו חברות אחרות שבקבוצה - בישראל או מחוצה לה - בוקרו על ידי מבקרים אחרים. השאלה הנשאלת במקרה זה היא: מה היא מידת האחריות שנוטל על עצמו מבקר החברה האם לגבי עבודתם וחוות דעתם של מבקרי החברות-בת, כלומר - האם האחריות לגבי חוות הדעת על הדוחות הכספיים המאוחדים חלה במלואה ובאופן בלעדי על מבקר החברה האם או שמא היא מתחלקת בין מבקר החברה האם לבין המבקרים האחרים.
3. בהקשר לשאלת האחריות האפשרויות הן:
  - (1) מבקר החברה האם מקבל על עצמו אחריות מלאה לעבודתם של המבקרים האחרים.
  - (2) מבקר החברה האם אינו מקבל על עצמו אחריות לעבודתם של המבקרים האחרים; ברם, חלה עליו אחריות כמבקר העריכה של הדוחות הכספיים המאוחדים (כפי שמוסבר להלן בסעיפים 7-9).
4. הנימוקים להצדקת הגישה הראשונה, לפיה מבקר החברה האם מקבל על עצמו אחריות מלאה, הם בין היתר:
  - (1) בעלי המניות שמינו את מבקר החברה האם רוצים לקבל חוות דעת ממנו בלבד, ולא הפנית האחריות לכתובת אחרת.
  - (2) כאשר חלק ניכר של הרכוש או ההתחייבויות שבדוחות המאוחדים נובע מחברות-בת שלא בוקרו ע"י מבקר החברה האם, הרי ששחרורו מאחריות לעבודתם של מבקרי אותן חברות-בת עלול לרוקן את חוות דעתו מתוכנה. מכאן כשמבקר החברה האם מחווה את דעתו הכרח הוא שחוות הדעת תהיה כרוכה בקבלת האחריות.
5. להצדקת הגישה האחרת, לפיה מבקר החברה האם אינו מקבל על עצמו אחריות לגבי עבודתם של מבקרים אחרים ואינו מבצע עבודת ביקורת, ניתן להעלות, בין היתר, את הנימוקים הבאים:
  - (1) בדיקת עבודת הביקורת, שכבר נעשתה על ידי המבקרים האחרים, על ידי מבקר החברה האם כרוכה בקשיים מעשיים ובהוצאות ניכרות.
  - (2) המבקרים האחרים הינם רואי חשבון ובעלי כל הנתונים הנדרשים לביקורת סבירה של דוחות כספיים, ויש להניח שעשו מלאכתם כראוי.
6. כל הבעיה, כמובא לעיל בחלק זה, אינה מתייחסת לסניפים, אפילו הם בחוץ לארץ, זאת לאור העובדה שאין הסניף גוף משפטי נפרד, ומבקר החברה האם משמש כמבקר החברה כולה.

## ביקורת עריכת הדוחות הכספיים המאוחדים

7. ביקורת העריכה של הדוחות הכספיים המאוחדים היא מתפקידו של מבקר החברה האם. לשם כך עליו לוודא כי:

- (1) כללי החשבונאות שיושמו בדוחות הכספיים שבוקרו על ידי מבקרים אחרים, הם בהתאם לכללים אותן נוקטת החברה האם.
- (2) כללי הדיווח שבהתבסס עליהם נערכו הדוחות שבוקרו על ידי מבקרים אחרים, הם בהתאם לחוקים והנחיות מחייבים החלים על החברה האם.
- (3) הנתונים הקשורים לקבוצת החברות (חשבונות הדדיים, רווחים פנימיים וכדומה) קבלו ביטוי נכון בדוחות הכספיים.

8. בירור העניינים, שצוינו לעיל ייעשה בדרך של סקירת הדוחות הכספיים המבוקרים וחוות הדעת שניתנו על ידי המבקרים האחרים, משלוח שאלונים, מגע אישי או כל דרך אחרת כפי שמבקר החברה האם ימצא לנכון.

9. במקרים שמבקרים אחרים הסתייגו בחוות דעתם מן הדוחות הכספיים שבוקרו על ידם, ו/או נמנעו מלחוות דעה עליהם, תוכל החברה האם לערוך בדוחות הכספיים המאוחדים תאומים המתחייבים לפי העניין. לא ניתן לערוך תיאומים כאמור, יתייחס מבקר החברה האם בדוח שלו להסתייגויות ולהימנעויות של המבקרים האחרים, אלא אם כן, לדעתו, אין הן מהותיות לגבי הדוחות הכספיים המאוחדים.

## חובות מבקר החברה האם בגין ביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים

10. חובותיו של מבקר בקשר לביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים של חברה אם וחברות בת שלה מתייחסות לנושאים המפורטים בסעיף 11 להלן והן שונות מחובותיו בקשר לביקורת הדוחות הכספיים של החברה הבודדת, המהווה גוף משפטי נפרד. חובותיו של מבקר החברה האם אין בהן כדי להסיר מן המבקרים של החברות-בת את החובות הרגילות המוטלות עליהם בגין הדוחות הכספיים שבוקרו על ידם.

11. א. מבלי לגרוע מחובותיו של מבקר החברה האם בקשר לביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים בהתאם לתקני ביקורת אחרים, מבקר החברה האם ממלא את חובותיו לביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים, כאמור בסעיף 10 לעיל, כאשר הוא נוקט את הנהלים הבאים:

- (1) הוא הניח את דעתו כי מבקרי החברות-בת הינם רואי חשבון בלתי תלויים וכי הם מקיימים מערכות, מדיניות ונהלים של בקרת איכות<sup>1</sup>;
- (2) הוא הניח את דעתו כי מבקרי החברות-בת נקטו נוהלי ביקורת שהיו דרושים לעשיית ביקורת נאותה וקיימו בקרת איכות על הביקורת שלהם<sup>2</sup>;

<sup>1</sup> ר' תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורת וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים".

<sup>2</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים".

- (3) הוא פנה ישירות אל המבקרים של החברות- בת ווידא שידוע להם כי:
- (א) הדוחות הכספיים של החברות-בת ייכללו בדוחות הכספיים המאוחדים;
- (ב) הוא עומד לסמוך על עבודתם וחוות דעתם בבואו לחוות את דעתו על הדוחות הכספיים המאוחדים, וידועים להם כללי הדיווח כנקבע בחיקוקים ובהנחיות החלים על החברה האם;
- (4) הוא השיג את כל המידע הדרוש לו כדי לתקשר כנדרש עם המופקדים על ממשל תאגידי בחברה האם לגבי הדוחות הכספיים המאוחדים וביקורתם כמפורט בנספח 2 לתקן ביקורת זה;<sup>3</sup>
- (5) כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 4701 - הוא השיג את כל המידע הדרוש לו כדי לקבוע ולתקשר בדוח רואה החשבון המבקר ענייני מפתח בביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים כמפורט בנספח 2 לתקן ביקורת זה;
- (6) הוא השיג את כל המידע הדרוש לו כדי לאפשר לו מתן חוות דעת על הדוחות הכספיים המאוחדים.
- ב. ברור העניינים וקבלת המידע כאמור בסעיף משנה א' ייעשו בדרך של משלוח שאלונים, מגע אישי או בכל דרך אחרת כפי שמבקר החברה האם ימצא לנכון.
- ג. בהעדר נסיבות מיוחדות אין זה מחובתו של מבקר החברה האם לחקור ולדרוש בדבר אמיתותן של העובדות כפי שנמסרו לו על ידי רואה חשבון מורשה בישראל המשמש מבקר של חברת-בת שלה.
- ד. במידה ומבקר החברה האם לא יוכל להניח את דעתו לגבי האמור בסעיף 11א' (2) ובסעיפים 11א' (4)-(6) לעיל, יהיה עליו לבקש מהמבקרים האחרים הרחבת הביקורת, או, יוכל לערוך בעצמו בדיקות ונהלים נוספים לאלה שנעשו על ידם, תוך תיאום אתם ועם המופקדים על ממשל תאגידי בחברה האם. לא השיג מבקר החברה האם את כל המידע אשר לפי שיקול דעתו חייב היה להשיגו לצורך מתן חוות דעת על הדוחות הכספיים המאוחדים, או כדי לתקשר כנדרש עם המופקדים על ממשל תאגידי בחברה האם לגבי הדוחות הכספיים המאוחדים וביקורתם או כדי לקבוע ולתקשר ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים המאוחדים, עליו לגלות זאת בדוח שלו ולכלול בו הסתייגות או להימנע ממתן חוות דעת בהתאם לנסיבות העניין.
- על אף האמור לעיל בסעיף 11 זה, כאשר מבקר החברה האם מסתמך על עבודתם של מבקרי חברות בנות המבקרים שיעור ניכר (שיעור העולה על 50%) מהסכומים הנכללים בדוחות הכספיים המאוחדים, הוא נדרש לבצע נהלים נוספים כמפורט בנספח 1 לתקן ביקורת זה.
12. בהתאם להוראות בתקן ביקורת זה ובנספחיו, על מבקר החברה האם לקבל חומרים ופרטי מידע שונים מהמבקרים האחרים בחברות בנות וכן לדון ולקיים בירורים עימם.
- אף שלשון ההוראות האמורות מתייחסת אל מבקר החברה האם, יש לראות בה

<sup>3</sup> ר' סעיף 22-1 בתקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי".

<sup>4</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר".

כמחייבת במקביל גם את המבקרים האחרים בחברות בנות. בהתאם לכך, על מבקר חברה בת לספק למבקר החברה האם חומרים ופרטי מידע המתבקשים על ידיו וכן לשתף פעולה עם מבקר החברה האם בדיונים ובירורים ככל הדרוש לו לפי שיקול דעתו לצורך מילוי חובותיו בהתאם לתקן ביקורת זה ולנספחיו.

### כניסה לתוקף

13. 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.

13א. ניתן ליישם תקן ביקורת זה גם על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות לפני 31 בדצמבר 2019.

\* \* \*

## נספח 1 - נהלים נוספים כאשר מבקרי חברות בנות מבקרים שיעור ניכר מהסכומים הנכללים בדוחות הכספיים המאוחדים (סעיף 11 (סיפא) בתקן)

### מבוא

1. תקן ביקורת (ישראל) 600 בדבר "הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים" (להלן - התקן) מפרט את חובותיו של רואה החשבון המבקר של החברה האם (להלן - מבקר החברה האם) בגין ביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים כאשר חלק מהחברות המאוחדות בקבוצה בוקרו על ידי מבקרים אחרים (להלן - מבקרי החברות הבנות).
2. בדוחות כספיים מאוחדים עשוי מבקר החברה האם, בבואו לתת חוות דעת על הדוחות הכספיים המאוחדים, לעמוד במצב בו בוקרו על ידו רק חלק מחברות הקבוצה (להלן - "החברות המאוחדות" או "חברות הבנות"), ואילו חברות מאוחדות אחרות בקבוצה - בישראל או מחוצה לה - בוקרו על ידי מבקרי החברות הבנות.
3. סעיף 11 לתקן קובע כי מבקר החברה האם ממלא את חובותיו לביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים כאשר הוא נוקט את הנהלים המפורטים באותו סעיף.

### נהלים

4. לעתים, עשוי מבקר החברה האם למצוא עצמו מסתמך על עבודתם של מבקרי חברות בנות המבקרים שיעור ניכר מהנכסים המאוחדים או שיעור ניכר מסך ההכנסות בדוחות הכספיים המאוחדים. לעניין זה, "שיעור ניכר" הינו שיעור העולה על 50%. במקרה בו מבחן סך הנכסים וגם מבחן סך ההכנסות אינם רלבנטיים כי אז יבואו מבחן סך ההתחייבויות (במקום מבחן סך הנכסים) ומבחן סך ההוצאות (במקום מבחן סך ההכנסות). דוגמא למצב כזה הינה כאשר לחברה היקף פעילות והיקף נכסים לא מהותיים, כמו בחברת הזנק (start up), שבה הנכסים וההכנסות אינם מהותיים אך יש לה עלויות מהותיות של פעילות הזנק.
5. במקום בו השיעור הינו שיעור ניכר כאמור, נדרש מבקר החברה האם, על פי הסיפא בסעיף 11 לתקן ועל פי נספח 1 זה, לבצע נהלים נוספים לעניין ביקורת חלק מחברות הבנות על מנת להניח את דעתו כי נעשו ביקורות נאותות על הדוחות הכספיים של אותן חברות בנות עליהן הוא מסתמך במתן חוות דעתו על הדוחות הכספיים המאוחדים.
6. במקרים בהם שיעור ניכר מהסכומים הרלבנטיים בדוחות המאוחדים מבוקר על ידי מבקרים אחרים, כי אז יבוצעו הנהלים הנוספים כמפורט להלן על הדוחות הכספיים של חלק מהחברות הבנות המבוקרות על ידי מבקרים אחרים, וזאת על מנת להגיע - תוך הסתמכות על מבקרי החברות הבנות - לרמת ביטחון (assurance) לגבי הדוחות המאוחדים הדומה לזו שהיתה מושגת אלמלא הסכומים המבוקרים על ידי מבקרי חברות בנות שעליהם הסתמך מבקר החברה האם היוו שיעור ניכר מהסכומים הרלבנטיים בדוחות המאוחדים.

בשיקול דעתו בעניין זה של קביעת מיהן החברות הבנות עליהן יבוצעו נהלים נוספים יתחשב מבקר החברה האם, בין היתר, בשיעור שהוא מבקר בעצמו, ברמת סיכון הביקורת בחברות שאינן מבוקרות על ידו, ובהיקף ואופי הנהלים הנוספים שהוא מבצע לגבי החברות שיבחרו על ידו.

הנהלים הנוספים אשר נדרש מבקר החברה האם לבצע הינם כמפורט להלן:<sup>1</sup>

- א. עיון בניירות עבודה של מבקרי החברות הבנות בעלי חשיבות מרכזית לביקורת, שייבחרו לפי שקול דעתו של מבקר החברה האם. העיון יתייחס להערכת סיכוני הביקורת, לביקורת שבוצעה בסעיפים מהותיים לרבות תיעוד מרכז של הנושאים בעלי חשיבות מיוחדת אשר הובאו לתשומת לב מבקר החברה האם ולנושאים אשר נדונו על ידי מבקרי החברות הבנות עם החברות הבנות בסיכום עבודת הביקורת. כחלק מהעיון, ככל שהדבר יידרש, תתקיים תקשורת עם מבקרי החברות הבנות על הטיפול החשבונאי בסוגיות מהותיות ועל נושאים מהותיים לביקורת.
  - ב. הבנת תוצאותיהן העסקיות של אותן חברות, הטיפול החשבונאי בסוגיות מהותיות וכד'.
  - ג. השגת הבנה של החברות הבנות וסביבתן העסקית. (הבנה זאת הינה ברמה נמוכה יותר מזאת הנדרשת ממבקרי החברות הבנות, ובדרך כלל תבוצע באמצעות יישום נהלים א ו-ב לעיל).
  - ד. נקיטה, במידת הצורך, של נהלים נוספים, הנדרשים לאור חשיבותו של נושא מסויים או הסיכון הטמון בו, מנקודת המבט של הדוחות הכספיים המאוחדים.
7. הנהלים הנוספים שידרשו, יקבעו בהתאם לנסיבות המקרה ויושפעו, בין היתר, מהערכת מבקר החברה האם: (1) את טבעו של הפריט, מידת המהותיות שלו מכלל פעילות הקבוצה, חשיבותו האיכותית ו/או הפיננסית והסיכון הטמון בו. (2) את הניסיון ו/או היכולת המקצועית של צוות ההתקשרות של החברה הבת. (3) האם מערכת בקרת האיכות של פירמת רואה החשבון המבקר של החברה הבת פועלת בסביבת פיקוח דומה לזו בישראל.
8. מבקר החברה האם יקיים קשר עם מבקרי החברות הבנות לפני תחילת הביקורת כדי לדון עימם על תכנון הביקורת, ובמידת הצורך יתן להם הנחיות והדגשים נוספים לעניין הביקורת, הדיווח עליה, לרבות הדרישות בנוגע לעניינים שיש לתקשר עם המופקדים על ממשל תאגידי וכן כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701, הכללת ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים המאוחדים ולוח זמנים לביצוע באופן שיוותר לו זמן סביר לביצוע הנהלים האחרים שפורטו לעיל.
9. על מבקר החברה האם לתעד את הנהלים שהוא ביצע בהתאם לאמור בסעיפי 4-8 בנספח 1 זה, הממצאים שעלו מאותם נהלים והמסקנות שגובשו על בסיסם.

## תחולה

10. האמור בסעיפים 9-1 לעיל חל, בשינויים המחוייבים, גם על סקירה של מבקר החברה האם על מידע כספי מאוחד לתקופות ביניים.

<sup>1</sup> מובהר כי הנהלים הנוספים הנדרשים אינם מהווים ואינם נדרשים להוות ביקורת מלאה בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל.

**נספח 2 - הנחייה בדבר תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי לגבי הדוחות הכספיים המאוחדים וביקורתם ולצורך קביעה ותקשור של ענייני מפתח בביקורת כאשר חברות בנות מבוקרות על ידי מבקרים אחרים (סעיף 11א' (4)-(5) בתקן)**

1. סעיף 1-22 לתקן ביקורת (ישראל) 260 וסעיף 1-17 לתקן ביקורת (ישראל) 701 קובעים כי:  
"בביקורת של קבוצה יש ליישם את הוראות תקן ביקורת זה לגבי הביקורת בכל ישויות הקבוצה בראי הדוחות הכספיים המאוחדים. כאשר חלק מהישויות המאוחדות מבוקרות על ידי רואי חשבון מבקרים אחרים, על רואה החשבון המבקר את הדוחות הכספיים המאוחדים לבצע את הביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 600."
2. בהתאם להוראות המצוינות בסעיף 1 לעיל, על מבקר החברה האם לפעול במטרה לתקשר למופקדים על ממשל תאגידי בחברה האם את העניינים<sup>1</sup> המתייחסים לכל ישויות הקבוצה בין אם הן בוקרו על ידיו ובין אם לאו.
3. כמו כן, בהתאם להוראות המצוינות בסעיף 1 לעיל, כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701, על מבקר החברה האם לפעול במטרה לקבוע ולתקשר בדוח רואה החשבון המבקר ענייני מפתח בביקורת המתייחסים לכל ישויות הקבוצה בין אם הן בוקרו על ידיו ובין אם לאו.
3. העניינים הנוגעים לחברות הבנות שאותם יש לתקשר עם המופקדים על ממשל תאגידי בחברה האם יכולים להיות מרובים יותר או מצומצמים יותר מהעניינים המתקשרים עם המופקדים על ממשל תאגידי בחברות הבנות, הכול על פי שיקול דעתו של מבקר החברה האם תוך בחינת הדברים בראי הדוחות הכספיים המאוחדים בכללותם.
4. כמו כן, כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701, העניינים הנוגעים לחברות הבנות שאותם יש לקבוע ולתקשר בדוח רואה החשבון המבקר בחברה האם יכולים להיות מרובים יותר או מצומצמים יותר מהעניינים הנקבעים והמתקשרים על ידי רואי החשבון המבקרים בחברות הבנות, הכול על פי שיקול דעתו של מבקר החברה האם תוך בחינת הדברים בראי הדוחות הכספיים המאוחדים בכללותם.
4. כאמור בסעיף 12 לתקן ביקורת זה, אף שלשון ההוראות האמורות מתייחסת אל מבקר החברה האם, יש לראות בה כמחייבת במקביל גם את המבקרים האחרים בחברות בנות. בהתאם לכך, על מבקר חברה בת לספק למבקר החברה האם חומרים ופרטי מידע המתבקשים על ידיו וכן לשתף פעולה עם מבקר החברה האם בדיונים ובירורים ככל הדרוש לו לפי שיקול דעתו לצורך מילוי חובותיו בהתאם לתקן ביקורת זה ולנספחיו.
5. לקראת תקשור של סוגיות/ממצאים משמעותיים מהביקורת (בהתאם לסעיף 16 בתקן ביקורת (ישראל) 260), על מבקר החברה האם לקבל מהמבקרים האחרים:
  - מידע מפורט לגבי הסוגיות/הממצאים המשמעותיים מהביקורת שתקשרו המבקרים האחרים, או שנדרש היה לתקשרם, למופקדים על ממשל תאגידי בחברות הבנות בהתאם לסעיף 16 בתקן ביקורת (ישראל) 260 ;

<sup>1</sup> העניינים המפורטים בסעיפים 14-17 לתקן ביקורת (ישראל) 260.

- כאשר חל סעיף 17 בתקן ביקורת (ישראל) 260 - התקשורת בכתב לגבי ענייני אי תלות שהמבקרים האחרים העבירו למופקדים על ממשל תאגידי בחברות הבנות ככל שתקשורת בכתב כאמור התבצעה.
  - פירוט העניינים המשמעותיים הנכללים בתיעוד סיכום הביקורת בחברות הבנות.
6. על מבקר החברה האם לקיים בירורים עם המבקרים האחרים, ככל הדרוש לפי שיקול דעתו, לצורך התקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי בחברה האם בראי הדוחות הכספיים המאוחדים.
7. כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701 – יש לקבל מידע ולקיים בירורים כאמור בסעיפים 6-5 לעיל גם בקשר לעניינים אשר המבקרים האחרים רואים בהם ענייני מפתח בביקורת בחברות הבנות.<sup>2</sup>
8. על מבקר החברה האם לקבץ את העניינים שהצטברו בידיו מביצוע הוראות בהתאם לסעיפים 5-7 לעיל ביחד עם העניינים הרלוונטיים שהצטברו בידיו מהביקורת בחברות הקבוצה שאותן הוא מבקר, ולקבוע בהתאם לשיקול דעתו - בראי הדוחות הכספיים המאוחדים בכללותם - מה הם העניינים שאותם עליו לתקשר למופקדים על ממשל תאגידי בחברה האם בהתאם לסעיף 16 בתקן ביקורת (ישראל) 260 וכן, כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701, את העניינים שעליו לכלול כענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים המאוחדים בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701 - בראי הדוחות הכספיים המאוחדים.
9. על מבקר החברה האם לתעד את הנהלים שהוא ביצע בהתאם לאמור בנספח 2 זה, את הממצאים שעלו מאותם נהלים ואת המסקנות שגובשו על בסיסם.

\* \* \*

<sup>2</sup> ר' סעיפים 9א, 18א, 24א, 49א בתקן ביקורת (ישראל) 260 וסעיפים 60א-63א בתקן ביקורת (ישראל) 701.