

# לשכת רואי חשבון בישראל

## הצעת עדכון ביקורת הצ-2-2025 בדבר תקן ביקורת (ישראל) 620 (מתוקן 2025) (\*)

### תוכן עניינים

| עמודים | הצעת עדכון ביקורת הצ-2-2025 בדבר תקן ביקורת<br>(ישראל) 620 (מתוקן 2025)                               |
|--------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 3-27   | נספח א' - הצעת תקן ביקורת (ישראל) 620 בדבר<br>שימוש בעבודת מומחה מטעם רואה<br>חשבון מבקר (מתוקן 2025) |
| 28-35  | נספח ב' - הצעת תיקונים מתחייבים לתקן ביקורת<br>(ישראל) 500 בדבר ראיות ביקורת                          |
| 36-38  | נספח ג' - הצעת תיקונים מתחייבים לפרסומים<br>מקצועיים שונים                                            |

---

(\*) הצעת עדכון ביקורת זו אושרה על ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 17.3.2025 ועל ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 18.02.2025.

**הצעת עדכון ביקורת הצ-2025 בדבר תקן ביקורת (ישראל) 620 (מתוקן 2025)**

1. בנספח א' להצעת עדכון ביקורת זו מובאת הצעה לתקן ביקורת (ישראל) 620 בדבר "שימוש בעבודת מומחה מטעם רואה חשבון מבקר".
- תקן הביקורת המוצע מיועד לחול על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2025 או לאחר מכן.
2. בנספח ב' להצעת עדכון ביקורת זו מובאת הצעת תיקונים מתחייבים לתקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר ראיות ביקורת.
- התיקונים האמורים מיועדים לחול באותם המועדים כמפורט בסעיף 1 לעיל לגבי תקן ביקורת (ישראל) 620 (מתוקן 2025).
3. בנספח ג' להצעת עדכון ביקורת זו מובאת הצעת תיקונים מתחייבים לפרסומים מקצועיים שונים.
- התיקונים האמורים מיועדים לחול באותם המועדים כמפורט בסעיף 1 לעיל לגבי תקן ביקורת (ישראל) 620 (מתוקן 2025).
4. **הצעת עדכון ביקורת זאת מתפרסמת לתגובות והערות עד 15 במאי 2025 .**
- את התגובות וההערות יש להעביר אל רו"ח אליאס ג'יריס, ראש הסגל המקצועי, באמצעות דואר אלקטרוני לכתובת [elias.jiries@icpas.org.il](mailto:elias.jiries@icpas.org.il).
5. כל עוד לא נקבע עדכון ביקורת סופי, אין בהצעת עדכון ביקורת זאת משום קביעת כללים מקצועיים המחייבים רואה חשבון בעבודתו המקצועית.

\* \* \*

# נספח א' לשכת רואי חשבון בישראל

הצעה לתקן ביקורת (ישראל) 620 (מתוקן 2025)

ב ד ב ר

שימוש בעבודת מומחה מטעם רואה חשבון מבקר

מיועד לחול על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות  
ביום 31 בדצמבר 2025 או לאחר מכן

תוכן עניינים

סעיפים

## מבוא

- |   |                                       |
|---|---------------------------------------|
| 1 | תחולת תקן ביקורת זה                   |
| 3 | אחריות רואה החשבון המבקר על חוות דעתו |
| 4 | כניסה לתוקף                           |
| 5 | מטרות                                 |
| 6 | הגדרות                                |

## הוראות התקן

- |       |                                                                   |
|-------|-------------------------------------------------------------------|
| 7     | קביעת הצורך במומחה מטעם רואה החשבון המבקר                         |
| 8     | אופי, עיתוי והיקף נוהלי ביקורת                                    |
| 9     | הכישורים, היכולות והאובייקטיביות של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר |
| 10    | השגת הבנה של תחום המומחיות של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר       |
| 11    | הסכמה עם המומחה מטעם רואה החשבון המבקר                            |
| 12-13 | הערכה אם עבודתו של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר הולמת            |
| 14-15 | התייחסות למומחה מטעם רואה החשבון המבקר בדוח רואה החשבון המבקר     |

## הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

- |             |                                                                   |
|-------------|-------------------------------------------------------------------|
| 3א - 1א     | הגדרת מומחה מטעם רואה החשבון המבקר                                |
| 9א - 4א     | קביעת הצורך במומחה מטעם רואה החשבון המבקר                         |
| 13א - 10א   | אופי, עיתוי והיקף נוהלי ביקורת                                    |
| 1-20א - 14א | הכישורים, היכולות והאובייקטיביות של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר |

הצעת עדכון ביקורת הצ2-2025 בדבר תקן ביקורת (ישראל) 620 (מתוקן 2025)  
לתגובות והערות עד 15 במאי 2025

|                                                                                        |                                                               |
|----------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|
| 22א – 21א                                                                              | השגת הבנה של תחום המומחיות של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר   |
| 26א - 23א                                                                              | הסכמה עם המומחה מטעם רואה החשבון המבקר                        |
| 27א                                                                                    | אופי, היקף ומטרות העבודה                                      |
| 29א 28א                                                                                | תפקידים וחובות –                                              |
|                                                                                        | ניירות עבודה                                                  |
| 30א                                                                                    | תקשורת                                                        |
| 31א                                                                                    | סודיות                                                        |
| 34א - 32א                                                                              | הערכה אם עבודתו של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר הולמת        |
| 37א - 35א                                                                              | הנחות, שיטות ונתוני מקור                                      |
| 39א - 38א                                                                              | נתוני מקור שהשתמש בהם המומחה מטעם רואה החשבון המבקר           |
| 1א - 40א - 40א                                                                         | עבודה בלתי מספקת                                              |
| 42א – 41א                                                                              | התייחסות למומחה מטעם רואה החשבון המבקר בדוח רואה החשבון המבקר |
| נספחים :                                                                               |                                                               |
| <b>נספח א' - שיקולים להסכם בין רואה החשבון המבקר לבין מומחה מטעם רואה החשבון המבקר</b> |                                                               |
| אופי, היקף ומטרות עבודתו של המומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר                      |                                                               |
| חלוקת התפקידים והחובות בין רואה החשבון המבקר מומחה החיצוני מטעמו                       |                                                               |
| תקשורת ודיווח                                                                          |                                                               |
| סודיות                                                                                 |                                                               |

יש לקרוא את תקן ביקורת (ישראל) 620 (מתוקן 2025) בדבר שימוש בעבודת מומחה מטעם רואה חשבון מבקר, ביחד עם תקן ביקורת (ישראל) 200, בדבר מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל.

## **מבוא**

### **תחולת תקן ביקורת זה**

1. תקן ביקורת זה נקבע בעדכון ביקורת 2025-2

1-1. תקן ביקורת זה מבוסס על תקן ביקורת בינלאומי (ISA) 620 של הפדרציה הבינלאומית של רואי חשבון (IFAC) תוך התאמה לישראל:

Using the Work of an Auditor's Expert

תקן ביקורת זה עוסק בחובות של רואה החשבון המבקר בקשר לעבודתו של אדם או ארגון בתחום מומחיות שאינו חשבונאות או ביקורת, כאשר נעשה שימוש בעבודה זו כדי לסייע לרואה החשבון המבקר בהשגת ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת.

2. תקן ביקורת זה אינו עוסק ב:

א. מצבים בהם צוות ההתקשרות כולל חבר בעל מומחיות ייחודית בנושא חשבונאות או ביקורת מסוים, או מתייעץ עם אדם או ארגון בעלי מומחיות כאמור, אשר מטופלים במסגרת תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים"<sup>1</sup>; או

ב. שימוש של רואה החשבון המבקר בעבודתו של אדם או ארגון בעלי מומחיות בתחום שאינו חשבונאות או ביקורת, כאשר עבודה זו משמשת את הישות כדי לסייע לה בהכנת הדוחות הכספיים (מומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה), הנדון בתקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר "ראיות ביקורת"<sup>2</sup>.

### **אחריות רואה החשבון המבקר על חוות דעתו**

3. לרואה החשבון המבקר האחריות הבלעדית על חוות דעתו, ואחריות זו אינה פוחתת כאשר הוא משתמש בעבודת מומחה מטעמו. יחד עם זאת, אם רואה החשבון המבקר המשתמש בעבודת מומחה מטעמו, בהתאם לתקן ביקורת זה, מגיע למסקנה שעבודת המומחה הולמת את צרכיו, הוא עשוי לקבל את ממצאיו או את מסקנותיו של המומחה בתחום המומחיות שלו, כראיות ביקורת נאותות.

---

<sup>1</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיפים 10א, 22א-22א.

<sup>2</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר "ראיות ביקורת", נספח 1.

## **כניסה לתוקף**

4. תקן ביקורת זה חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2025 או לאחר מכן.

1-4. תקן ביקורת (ישראל) 620 בדבר "שימוש בעבודת מומחה", אשר חל בעבר, בטל לגבי כל התקשרות ביקורת עם כניסתו לתוקף של תקן ביקורת זה עבור אותה התקשרות ביקורת.

## **מטרות**

5. המטרות של רואה החשבון המבקר בהקשר לתקן ביקורת זה, הן:

- א. לקבוע אם להשתמש בעבודת מומחה מטעמו; וכן
- ב. אם הוא משתמש בעבודת מומחה מטעמו, לקבוע אם עבודה זו הולמת את צורכי רואה החשבון המבקר.

## **הגדרות**

6. בתקני הביקורת תהיינה למונחים הבאים המשמעויות המצוינות לצידם:

**מומחה מטעם רואה החשבון המבקר** אדם או ארגון בעלי מומחיות בתחום שאינו חשבונאות או ביקורת, שרואה החשבון המבקר משתמש בעבודתם באותו תחום כדי לסייע לו להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת. מומחה מטעם רואה החשבון המבקר יכול להיות מומחה פנימי של רואה החשבון המבקר (שותף או עובד, לרבות עובד זמני, של פירמת רואה החשבון המבקר או של פירמה ברשת), או מומחה חיצוני מטעם רואה החשבון המבקר. (ר': סעיפים א1-3א)

**מומחיות -** מיומנות, ידע וניסיון בתחום מסוים.

**מומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה -** אדם או ארגון בעלי מומחיות בתחום שאינו חשבונאות או ביקורת, שהישות משתמשת בעבודתם באותו תחום כדי לסייע לה בהכנת הדוחות הכספיים.

## **הוראות התקן**

### **קביעת הצורך במומחה מטעם רואה החשבון המבקר**

7. אם דרושה מומחיות בתחום שאינו חשבונאות או ביקורת כדי להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת, רואה החשבון המבקר יקבע אם להשתמש בעבודת מומחה מטעמו. (ר': סעיפים א4-9א)

## **אופי, עיתוי והיקף נוהלי ביקורת**

8. האופי, העיתוי וההיקף של נוהלי רואה החשבון המבקר בקשר להוראות שבסעיפים 9-13 בתקן ביקורת זה ישתנו בהתאם לנסיבות. בקביעת האופי, העיתוי וההיקף של נהלים אלה, על רואה החשבון המבקר לשקול נושאים, לרבות אלה: (ר': סעיף א10)

(א) האופי של הנושא שעבודת המומחה מטעם רואה חשבון המבקר מתייחסת אליו;

(ב) הסיכונים להצגה מוטעית מהותית בנושא שעבודת המומחה מטעם רואה חשבון המבקר מתייחסת אליו;

(ג) המשמעותיות של עבודת המומחה מטעם רואה חשבון המבקר בהקשר של הביקורת;

(ד) הידע והניסיון של רואה החשבון המבקר בקשר עם עבודות קודמות שבוצעו על ידי אותו מומחה מטעם רואה חשבון המבקר; וכן

(ה) האם המומחה מטעם רואה חשבון המבקר כפוף למדיניות ונוהלי בקרת איכות של פירמת רואה החשבון המבקר. (ר': סעיפים א11-13א)

## **הכישורים, היכולות והאובייקטיביות של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר**

9. על רואה החשבון המבקר להעריך אם המומחה מטעמו הוא בעל הכישורים, היכולות והאובייקטיביות הנחוצים לצרכיו. במקרה של מומחה חיצוני של רואה החשבון המבקר, על הערכת האובייקטיביות לכלול בירור בקשר לעניינים (interests) וקשרים שעלולים להוות איום על האובייקטיביות של המומחה מטעם רואה חשבון המבקר. (ר': סעיפים א14-20א)

## **השגת הבנה של תחום המומחיות של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר**

10. על רואה החשבון המבקר להשיג הבנה מספקת של תחום המומחיות של המומחה מטעמו על מנת לאפשר לרואה החשבון המבקר: (ר': סעיפים א21-22א)

(א) לקבוע את האופי, היקף ומטרות עבודת המומחה מטעם רואה חשבון המבקר; וכן

(ב) הערכה אם עבודתו של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר הולמת.

## **הסכמה עם המומחה מטעם רואה החשבון המבקר**

11. על רואה החשבון המבקר להסכים עם המומחה מטעמו, בכתב כאשר הדבר מתאים על הנושאים הבאים: (ר': סעיפים א23-א26)

א. האופי, ההיקף והמטרות של עבודת המומחה מטעם רואה חשבון המבקר; (ר': סעיף א27)

ב. התפקידים והחובות של רואה החשבון המבקר והמומחה מטעם רואה חשבון המבקר, בהתאמה; (ר': סעיפים א28-א29)

ג. האופי, העיתוי וההיקף של התקשורת בין רואה החשבון המבקר ובין המומחה מטעם רואה חשבון המבקר; לרבות מתכונת כל דוח שיוגש על ידי המומחה מטעם רואה חשבון המבקר; וכן (ר': סעיף א30)

ד. הצורך שהמומחה מטעם רואה החשבון המבקר ישמור על דרישות סודיות. (ר': סעיף א31)

ה-1. הצורך שהמומחה מטעם רואה החשבון המבקר ישמור על אובייקטיביות; (ר': סעיף א16)

## **הערכה אם עבודתו של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר הולמת**

12. על רואה החשבון המבקר להעריך אם עבודת המומחה מטעמו הולמת את מטרות רואה החשבון המבקר, לרבות: (ר': סעיף א32)

א. הרלוונטיות והסבירות של הממצאים ו/או המסקנות של המומחה מטעם רואה חשבון המבקר; והעקביות שלהם עם ראיות ביקורת אחרות; (ר': סעיפים א33-א34)

ב. אם עבודת המומחה מטעם רואה חשבון המבקר כרוכה בשימוש בהנחות ושיטות משמעותיות, הרלוונטיות והסבירות של אותן הנחות ושיטות בנסיבות הקיימות; וכן (ר': סעיפים א35-א37)

ג. אם עבודת המומחה מטעם רואה חשבון המבקר כרוכה בשימוש בנתוני מקור משמעותיים לאותה עבודה, הרלוונטיות, השלמות והדיוק של נתוני המקור. (ר': סעיפים א38-א39)

13. אם רואה החשבון המבקר מחליט שעבודת המומחה מטעמו אינה הולמת את מטרותיו, עליו: (ר': סעיפים א40 ו-א40-1)

א. להסכים עם המומחה מטעם רואה חשבון המבקר על האופי והיקף העבודה הנוספת שעל המומחה מטעם רואה חשבון המבקר לבצע; או

ב. לבצע נוהלי ביקורת נוספים בהתאם לנסיבות.

## **התייחסות למומחה מטעם רואה החשבון המבקר בדוח רואה החשבון המבקר**

14. רואה החשבון המבקר לא יתייחס לעבודת מומחה מטעמו בדוח רואה החשבון המבקר בנוסח האחיד.

15. אם רואה החשבון המבקר מתייחס לעבודת מומחה מטעמו בדוח רואה החשבון המבקר מאחר והתייחסות כאמור היא רלוונטית להבנת שינוי מהנוסח האחיד בחוות דעתו, עליו לציין בדוח רואה החשבון המבקר שהתייחסות כאמור אינה מפחיתה מאחריותו בחוות דעת זו. (ר': סעיף 42א)

## **הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים**

### **הגדרת מומחה מטעם רואה החשבון המבקר (ר': סעיף 6 (א))**

א1. מומחיות בתחום שאינו חשבונאות או ביקורת עשויה לכלול מומחיות בקשר לנושאים כגון אלה:

- הערכת מכשירים פיננסיים מורכבים, קרקע ומבנים, מכונות וציוד, תכשיטים, דברי אומנות, חפצים עתיקים, נכסים בלתי מוחשיים, נכסים שנרכשו והתחייבויות שניטלו במיזוגי עסקים ונכסים אשר עשויה להיות בהם ירידת ערך.
- חישוב אקטוארי של התחייבויות הקשורות לחוזי ביטוח או לתוכניות הטבה לעובדים.
- אומדן עתודות נפט וגז.
- הערכת התחייבויות בקשר לאיכות הסביבה, ועלויות טיהור אתרים.
- פרשנות של חוזים, הוראות חוק ורגולציה.
- ניתוח סוגיות מורכבות או בלתי רגילות בתחום עמידה בהוראות המס.

א2. במקרים רבים, הבחנה בין מומחיות בחשבונאות או בביקורת לבין מומחיות בתחום אחר תהיה ברורה, אפילו כשמדובר בתחום ייחודי של חשבונאות או ביקורת. לדוגמה, אדם בעל מומחיות ביישום שיטות חשבונאות של מסים נדחים יובחן בקלות ממומחה בחוקי מס. הראשון איננו מומחה לצורכי תקן ביקורת זה מאחר ומומחיותו היא חשבונאית; ואילו האחרון הוא מומחה לצורכי תקן ביקורת זה מאחר ומומחיותו היא בדיני מסים. הבחנות דומות יכולות להיעשות בתחומים אחרים, לדוגמה, בין מומחיות בשיטות חשבונאיות של מכשירים פיננסיים לבין מומחיות במודלים מורכבים לצורכי הערכת מכשירים פיננסיים. במקרים מסוימים, לעומת זאת, במיוחד כאלה שקשורים לתחום חדש של מומחיות בחשבונאות או בביקורת, ההבחנה בין תחום ייחודי של חשבונאות או ביקורת, לבין מומחיות בתחום אחר, תהיה עניין של שיקול דעת מקצועי. הכשרה מקצועית הולמת של רואי חשבון מבקרים עשויה לסייע לרואה החשבון המבקר בהפעלת שיקול דעת זה.

א2-1. אדם עשוי להיות בעל מומחיות בחשבונאות או בביקורת, כמו גם בעל מומחיות בתחום שונה מחשבונאות או מביקורת (לדוגמה, אקטואר יכול להיות גם רואה חשבון). בנסיבות אלה, הקביעה אם אותו אדם הוא רואה חשבון מבקר או מומחה מטעם רואה החשבון המבקר תלויה באופי העבודה המבוצעת על ידי אותו אדם שרואה החשבון המבקר משתמש בה למטרות הביקורת.

א3. נדרש להפעיל שיקול דעת מקצועי בעת יישום הוראות תקן ביקורת זה, כאשר בוחנים את השפעת העובדה שמומחה מטעם רואה החשבון המבקר יכול להיות

אדם או ארגון. לדוגמה, כאשר מעריכים את הכישורים, היכולות והאובייקטיביות של מומחה מטעם רואה החשבון המבקר, ייתכן והמומחה הוא ארגון שרואה החשבון המבקר השתמש בו בעבר, אך לרואה החשבון המבקר אין ניסיון קודם עם האדם שמונה על ידי הארגון להתקשרות הנוכחית; ייתכן גם ההיפך, כלומר, ייתכן ורואה החשבון המבקר מכיר את עבודתו של המומחה הספציפי אך לא את עבודת הארגון שמומחה זה הצטרף אליו. בשני המקרים, גם התכונות האישיות של האדם וגם התכונות הניהוליות של הארגון (כמו מערכות בקרת האיכות שהארגון מיישם) עשויות להיות רלוונטיות להערכת רואה החשבון המבקר.

### **קביעת הצורך במומחה מטעם רואה החשבון המבקר (ר' סעיף 7)**

4א. מומחה מטעם רואה החשבון המבקר עשוי להיות נחוץ כדי לסייע לרואה החשבון המבקר באחד או יותר מהנושאים הבאים:

- השגת הבנה של הישות וסביבתה, מסגרת דיווח כספי מתאימה, ומערכת הבקרה הפנימית של הישות.
- זיהוי והערכה של סיכונים להצגה מוטעית מהותית.
- קביעה ויישום של מענה כולל לסיכונים שהוערכו ברמת הדוחות הכספיים.
- תכנון וביצוע של נוהלי ביקורת נוספים כדי לתת מענה לסיכונים שהוערכו ברמת המצגים, הכוללים בדיקות בקרה או נהלים מבססים
- הערכה האם ראיות ביקורת שהושגו הן מספיקות ונאותות לצורך גיבוש חוות דעת על הדוחות הכספיים.

5א. הסיכונים להצגה מוטעית מהותית עלולים לעלות כאשר נדרשת להנהלה מומחיות בתחום שאינו חשבונאות לצורך הכנת הדוחות הכספיים, לדוגמה, מאחר והדבר יכול להצביע על מורכבות מסוימת, או מאחר ואין להנהלה הידע בתחום המומחיות. אם בהכנת הדוחות הכספיים אין להנהלה את המומחיות הנדרשת, ניתן להשתמש במומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה כדי לתת מענה לסיכונים אלה. גם בקרות רלוונטיות, לרבות בקרות המתייחסות לעבודת מומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה, אם ישנן, עשויות לצמצם את הסיכונים להצגה מוטעית מהותית.

6א. אם ההכנה של דוחות כספיים כרוכה בשימוש במומחיות בתחום שאינו חשבונאות, ייתכן ולרואה החשבון המבקר, שיש לו כישורים בחשבונאות וביקורת, לא תהיה המומחיות הדרושה כדי לבקר את הדוחות הכספיים האלה. על שותף ההתקשרות להניח את דעתו שלצוות ההתקשרות, ביחד עם מומחים כלשהם מטעם רואה החשבון המבקר שאינם חלק מצוות ההתקשרות, יש את

הכישורים והיכולות המתאימים כדי לבצע את ההתקשרות לביקורת.<sup>3</sup> יתר על כן, רואה החשבון המבקר נדרש לוודא את האופי, העיתוי והיקף המשאבים הדרושים כדי לבצע את ההתקשרות.<sup>4</sup> הקביעה של רואה החשבון המבקר אם להשתמש בעבודת מומחה מטעמו, ואם כן באיזה עיתוי והיקף, מסייעת לרואה החשבון המבקר בעמידה בדרישות אלה. ככל שהביקורת מתקדמת, או עם שינוי בנסיבות, ייתכן ורואה החשבון המבקר יידרש לעדכן החלטות קודמות בדבר שימוש במומחה מטעמו.

7א. רואה חשבון מבקר שאיננו מומחה בתחום ספציפי שאינו חשבונאות או ביקורת עשוי בכל זאת להיות בעל יכולת להשיג הבנה מספקת של תחום זה כדי לבצע את הביקורת ללא מומחה מטעמו. הבנה זו יכולה להיות מושגת באמצעות, לדוגמה:

- ניסיון בביקורת ישויות שמחייבות מומחיות כזו בהכנת הדוחות הכספיים שלהן.
- הכשרה או פיתוח יכולות מקצועיות בתחום ספציפי. לרבות השתתפות בקורסים, או דיונים עם אנשים בעלי מומחיות בתחום המסוים במטרה להרחיב את יכולתו של רואה החשבון המבקר להתמודד עם נושאים באותו תחום. יש להבדיל בין דיונים כאלה לבין התייעצות עם מומחה מטעם רואה החשבון המבקר בקשר למערך נתון של נסיבות הקיימות בהתקשרות כאשר למומחה נמסרות כל העובדות הרלוונטיות שיאפשרו לו לספק ייעוץ מבוסס בנושא הספציפי.<sup>5</sup>
- דיונים עם רואי חשבון מבקרים אשר ביצעו התקשרויות דומות.

8א. במקרים אחרים לעומת זאת, רואה החשבון המבקר עשוי לקבוע שנחוץ, או שהוא בוחר, להשתמש במומחה מטעמו כדי שסייע בהשגת ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת. שיקולים בהחלטה האם להשתמש במומחה מטעם רואה החשבון המבקר עשויים לכלול:

- האם הדירקטוריון והנהלה השתמשו במומחה מטעמם בהכנת הדוחות הכספיים (ר' סעיף 9א).
- האופי והמשמעותיות של הנושא, כולל המורכבות שלו.
- הסיכונים להצגה מוטעית מהותית בנושא.
- אופיים הצפוי של הנהלים המיועדים לתת מענה לסיכונים שזוהו, לרבות: הידע והניסיון של רואה החשבון המבקר עם עבודת מומחים בקשר לנושאים אלה; והזמינות של ראיות ביקורת ממקורות חלופיים.

<sup>3</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיף 14.

<sup>4</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 300 בדבר "תכנון הביקורת", סעיף 4.

<sup>5</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיף 21א.

א.9. כאשר הדירקטוריון והנהלה השתמשו במומחה מטעמם בהכנת הדוחות הכספיים, ההחלטה של רואה החשבון המבקר אם להשתמש במומחה מטעמו עשויה להיות מושפעת גם מגורמים כגון אלה:

- האופי, ההיקף והמטרות של עבודת המומחה מטעם הדירקטוריון והנהלה.
- האם המומחה מטעם הדירקטוריון והנהלה מועסק על ידי הישות, או שהוא צד שהישות התקשרה איתו כדי שיספק לה שירותים רלוונטיים.
- מידת השליטה או ההשפעה של הדירקטוריון והנהלה על עבודת המומחה מטעמם.
- הכישורים והיכולות של המומחה מטעם הדירקטוריון והנהלה.
- האם המומחה מטעם הדירקטוריון והנהלה כפוף לתקנים מקצועיים או דרישות מקצועיות או ענפיות אחרות.
- בקורות כלשהן בישות על עבודת המומחה מטעם הדירקטוריון והנהלה.

תקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר "ראיות ביקורת"<sup>6</sup> כולל הוראות והנחיות בקשר להשפעת הכישורים, יכולות ואובייקטיביות מומחים מטעם הדירקטוריון והנהלה על מהימנות ראיות הביקורת.

#### **אופי, עיתוי והיקף נוהלי ביקורת (ר': סעיף 8)**

א.10. האופי, העיתוי וההיקף של נוהלי ביקורת בקשר להוראות הסעיפים 9-13 בתקן ביקורת זה ישתנו בהתאם לנסיבות. לדוגמה, הגורמים הבאים עשויים להצביע על הצורך בנהלים שונים או מקיפים יותר מאשר נהלים שהיו אילולא קיומם של גורמים אלה:

- עבודת המומחה מטעם רואה החשבון המבקר מתייחסת לנושא משמעותי הכרוך בשיקול דעת סובייקטיבי ומורכב.
- רואה החשבון המבקר לא השתמש בעבר בעבודת מומחה זה מטעמו, ואין לו ידע קודם לגבי כישוריו, יכולותיו והאובייקטיביות של מומחה זה.
- המומחה מטעם רואה החשבון המבקר מבצע נהלים כחלק בלתי נפרד מהביקורת, ולא מייעץ בנושא מסוים.
- המומחה מטעם רואה החשבון המבקר, הוא מומחה חיצוני ולכן איננו כפוף למדיניות ונוהלי בקרת איכות של פירמה.

---

<sup>6</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר "ראיות ביקורת", סעיף 39-2 ונספח 1.

מדיניות ונוהלי בקרת איכות של פירמת רואה החשבון המבקר (ר': סעיף 8 (ה))

11א. מומחה פנימי מטעם רואה החשבון המבקר יכול להיות שותף או עובד, לרבות עובד זמני, בפירמת רואה החשבון המבקר, ולכן כפוף למדיניות ונוהלי בקרת איכות של הפירמה בהתאם לתקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים"<sup>7</sup>. לחלופין, מומחה פנימי מטעם רואה החשבון המבקר יכול להיות שותף או עובד, לרבות עובד זמני, של פירמה ברשת, שעשויים להיות לה אותם מדיניות ונוהלי בקרת איכות כמו לפירמה של רואה החשבון המבקר.

12א. מומחה חיצוני מטעם רואה החשבון המבקר איננו חבר צוות ההתקשרות והוא אינו כפוף למדיניות ונוהלי בקרת איכות בהתאם לתקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים"<sup>8</sup>.

13א. צוותי התקשרות רשאים להסתמך על מערכת בקרת האיכות של הפירמה, אלא אם מידע שנמסר על ידי הפירמה או צדדים אחרים מצביע אחרת<sup>9</sup>. מידת הסתמכות זו תשתנה בהתאם לנסיבות, ועשויה להשפיע על האופי, העיתוי וההיקף של נוהלי רואה החשבון המבקר בקשר לנושאים כגון אלה:

- כישורים ויכולות, הנרכשים באמצעות תוכניות גיוס והכשרה.
- אובייקטיביות. מומחים פנימיים מטעם רואה החשבון המבקר כפופים לדרישות אתיקה רלוונטיות<sup>10</sup>, לרבות אלה הקשורות לאי תלות.
- הערכת רואה החשבון המבקר אם עבודת המומחה מטעם רואה החשבון המבקר הולמת. לדוגמה, תוכניות ההכשרה של המשרד עשויות לספק למומחים פנימיים מטעם רואה החשבון המבקר הבנה נאותה של יחסי הגומלין בין המומחיות שלהם לתהליך הביקורת. הסתמכות על הכשרה ותהליכים אחרים של הפירמה, כמו נהלים לקביעת היקף עבודת מומחים פנימיים של רואה החשבון המבקר, עשויה להשפיע על האופי, העיתוי,

<sup>7</sup> ר' תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות במשרדי רואי חשבון", סעיף 7(ד).

<sup>8</sup> ר' תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות במשרדי רואי חשבון", סעיף 7(ד).

<sup>9</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיף 4.

<sup>10</sup> במקרים מסוימים, דרישות אתיקה רלוונטיות או הוראות חוק ורגולציה עשויות לדרוש כי יתייחסו למומחה החיצוני של רואה החשבון המבקר כחבר בצוות ההתקשרות (כלומר, המומחה החיצוני עשוי להיות כפוף לדרישות אתיקה רלוונטיות, כולל אלה הקשורות לאי תלות) כגון תקנה 5 ב (לתקנות רואי חשבון) ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר (תשס"ח-2008).

וההיקף של נוהלי רואה החשבון המבקר כדי להעריך אם עבודת המומחה מטעמו הולמת.

- קיום דרישות רגולטוריות וחוקיות, באמצעות תהליכי ניטור.
- הסכם עם המומחה מטעם רואה החשבון המבקר.

הסתמכות כזאת אינה מפחיתה מהאחריות של רואה החשבון המבקר לעמוד בהוראות תקן ביקורת זה.

### **הכישורים, היכולות והאובייקטיביות של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר (ר': סעיף 9)**

14. הכישורים, היכולות והאובייקטיביות של מומחה מטעם רואה החשבון המבקר הינם גורמים שמשפיעים באופן משמעותי על התאמת עבודת המומחה לצרכיו של רואה החשבון המבקר. כישורים מתייחסים לטיב ולרמת המומחיות של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר. יכולת מתייחסת למסוגלות של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר להשתמש בכישוריו בנסיבות ההתקשרות. גורמים שמשפיעים על יכולת כוללים, לדוגמה, מיקום גיאוגרפי, וזמינות המשאבים. אובייקטיביות מתייחסת להשפעות אפשריות של הטייה (bias), ניגוד עניינים, או השפעה של אחרים על שיקול דעתו המקצועי או העסקי של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר.

15. מידע אודות הכישורים, היכולות והאובייקטיביות של מומחה מטעם רואה החשבון המבקר יכול להגיע ממקורות שונים, כמו:

- הניסיון של המומחה בסוג העבודה הנדונה, לרבות תת התמחות ספציפית בתחומו.
- ניסיון אישי קודם עם עבודת המומחה.
- דיונים עם המומחה.
- דיונים עם רואי חשבון מבקרים אחרים או גורמים אחרים שיש להם היכרות עם עבודת אותו מומחה. בכלל זה, המוניטין והמעמד של המומחה בין עמיתיו ואחרים המכירים את יכולתו וביצועיו של המומחה.
- תעודות של המומחה, חברותו בגוף מקצועי או ענפי, רישיון עיסוק, או הכרה בדרכים אחרות על ידי גורמים חיצוניים.
- מאמרים או ספרים שנכתבו ופורסמו על ידי אותו מומחה.
- מדיניות ונוהלי בקרת איכות של פירמת רואה החשבון המבקר (ר' סעיפים 11א-13).

16. נושאים רלוונטיים להערכת הכישורים, היכולות והאובייקטיביות של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר כוללים בחינה האם עבודת המומחה כפופה לתקנים מקצועיים או לדרישות מקצועיות או ענפיות אחרות, לדוגמה, דרישות אתיקה

רלוונטיות או דרישות הנובעות מחברות בגוף מקצועי או ענפי, תקני הסמכה של גוף רישוי, או דרישות המוטלות על ידי הוראות חוק או רגולציה.<sup>11</sup>

א17. נושאים אחרים שעשויים להיות רלוונטיים, כוללים:

- כישורי המומחה מטעם רואה החשבון המבקר הרלוונטיים לנושא בגינו יעשה שימוש בעבודת המומחה, לרבות התמחותו הספציפית בתחום מסויים. לדוגמה, אקטואר מסוים עשוי להיות מומחה בביטוח נזקי גוף ורכוש, בעוד שהוא בעל מומחיות מוגבלת בחישובי פנסיה.
- כישורי המומחה מטעם רואה החשבון המבקר בקשר לדרישות רלוונטיות בחשבונאות וביקורת, לדוגמה, ידע בקשר להנחות ולשיטות, לרבות מודלים ככל שהם רלוונטיים, שעקביים עם מסגרת הדיווח הכספי המתאימה.
- האם אירועים בלתי צפויים, שינוי בתנאים, או ראיות ביקורת שהושגו כתוצאה מנהלי ביקורת מצביעים על כך שייתכן ויש צורך לשקול מחדש את ההערכה הראשונית של הכישורים, היכולות והאובייקטיביות של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר, עם התקדמות הביקורת.

א18. מגוון רחב של נסיבות עלולות לאיים על האובייקטיביות, לדוגמה, איומים על רקע של: עניין אישי, פעילות בשם המבוקר (advocacy), יחסי קירבה, בדיקה עצמית (self-review) והפחדה (intimidation). ניתן לטפל באיומים כאלה על ידי הסרת הנסיבות שיוצרות את האיומים, או יישום אמצעי הגנה (safeguards) כדי לצמצם את האיומים לרמה מקובלת. בנוסף, עשויים להיות גם אמצעי הגנה ספציפיים להתקשרות בביקורת.

א19. ההערכה אם האיומים על האובייקטיביות הם ברמה מקובלת, עשויה להיות תלויה בחלקו של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר ובמשמעותיות עבודתו במסגרת הכוללת של הביקורת. במקרים מסוימים, ייתכן שלא יהיה ניתן להסיר את הנסיבות היוצרות איומים או להחיל אמצעי הגנה כדי לצמצם איומים לרמה קבילה, לדוגמה, אם המומחה המוצע מטעם רואה החשבון המבקר הוא אדם שהיה לו חלק משמעותי בהכנת המידע המבוקר, כלומר, אם המומחה מטעם רואה החשבון המבקר הוא גם מומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה.

---

<sup>11</sup> במקרים מסוימים, דרישות אתיקה רלוונטיות או הוראות חוק ורגולציה עשויות לדרוש כי יתייחסו למומחה החיצוני של רואה החשבון המבקר כחבר בצוות ההתקשרות (כלומר, המומחה החיצוני עשוי להיות כפוף לדרישות אתיקה רלוונטיות, כולל אלה הקשורות לאי תלות) כגון תקנה 5(ב) לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), תשס"ח-2008

א20. כאשר מעריכים את האובייקטיביות של מומחה חיצוני מטעם רואה החשבון המבקר, ייתכן שיהיה זה רלוונטי:

- (א) לברר עם הישות עניינים (interests) או קשרים ידועים שיש לישות עם המומחה החיצוני של רואה החשבון המבקר העלולים להשפיע על האובייקטיביות של המומחה.
- (ב) לדון עם המומחה על אמצעי הגנה רלוונטיים, לרבות דרישות מקצועיות החלות על המומחה מטעם רואה החשבון; ולהעריך האם אמצעי ההגנה מתאימים כדי לצמצם איומים לרמה קבילה. עניינים (interests) וקשרים העשויים להיות רלוונטיים לדיון עם המומחה מטעם רואה החשבון המבקר כוללים:
- עניינים (interests) כספיים.
  - קשרים עסקיים ואישיים.
  - מתן שירותים אחרים על ידי המומחה, לרבות על ידי ארגון המשמש כמומחה חיצוני.

במקרים מסויימים, ייתכן גם שיהיה זה ראוי שרואה החשבון המבקר יקבל הצהרה בכתב מהמומחה החיצוני<sup>12</sup> מטעמו על עניינים (interests) או קשרים כלשהם עם הישות שהמומחה מודע להם.

א20-1. במקרים מסויימים, דרישות אתיקה רלוונטיות או הוראות חוק ורגולציה עשויות לדרוש כי יתייחסו למומחה החיצוני של רואה החשבון המבקר כחבר בצוות ההתקשרות (כלומר, המומחה החיצוני עשוי להיות כפוף לדרישות אתיקה רלוונטיות, כולל אלה הקשורות לאי תלות) כגון תקנה 5(ב) לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), תשס"ח-2008.

א20-2. אם עבודת המומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר לא נכללה בתחולת הוראות תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), תשס"ח-2008, ורואה החשבון המבקר סבור שקשרים בין הישות לבין המומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר עלולה לפגוע באובייקטיביות של אותו מומחה, רואה החשבון המבקר רשאי לבצע, או להעסיק מומחה אחר מטעמו כדי לבצע, נהלים נוספים ביחס לחלק או לכל ההנחות, השיטות או הממצאים של המומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר כדי לקבוע שהממצאים סבירים. אופי והיקף הנהלים הנוספים תלויים במידת האובייקטיביות של המומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר. הצורך בנהלים נוספים להשגת ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת גדל ככל שמידת האובייקטיביות פוחתת. לדוגמה אם יש חשש לפגיעה באובייקטיביות של

---

<sup>12</sup> ההצהרה תתקבל מהמומחה המטפל והצוות שסייע לו.

המומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר עשוי רואה החשבון המבקר לבצע נהלי ביקורת הדומים לאלה המשמשים להערכת נאותות עבודתו של מומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה.<sup>13</sup>

## **השגת הבנה של תחום המומחיות של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר (ר': סעיף 10)**

א21. רואה החשבון המבקר עשוי להשיג הבנה של תחום המומחיות של המומחה מטעמו באמצעות ביצוע הפעולות המתוארות בסעיף א7, או באמצעות דיונים עם אותו מומחה.

א22. היבטים של הבנת המומחיות של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר עשויים לכלול:

- האם תחומי המומחיות של המומחה מטעם רואה חשבון המבקר רלוונטיים לביקורת (ר' סעיף א17).
- האם חלים תקנים מקצועיים או אחרים, ודרישות רגולטוריות או חוקיות.
- באילו הנחות ושיטות, כולל מודלים מתאימים אם ישנם, משתמש המומחה מטעם רואה החשבון המבקר, והאם אלו מקובלים בתחום מומחיותו של המומחה ונאותים לצורכי דיווח כספי.
- אופי הנתונים או המידע, הפנימיים והחיצוניים, שהמומחה מטעם רואה החשבון המבקר עושה בהם שימוש.

## **הסכמה עם המומחה מטעם רואה החשבון המבקר (ר': סעיף 11)**

א23. האופי, ההיקף והמטרות של עבודתו של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר עשויים להשתנות במידה ניכרת בהתאם לנסיבות, כמו גם התפקידים והחובות של רואה החשבון המבקר והמומחה מטעמו, וכן, האופי, העיתוי וההיקף של ההתקשורת בין רואה החשבון המבקר והמומחה מטעמו. לכן נדרש שרואה החשבון המבקר והמומחה מטעמו יסכימו על נושאים אלה ללא קשר להיותו של המומחה מומחה חיצוני או פנימי מטעם רואה החשבון המבקר.

א24. הנושאים המוזכרים בסעיף א8 עשויים להשפיע על רמת הפירוט והפורמאליות של ההסכמה בין רואה החשבון המבקר למומחה מטעמו, לרבות אם נאות ההסכמה תהיה בכתב. לדוגמה, הגורמים הבאים עשויים להצביע על הצורך בהסכמה מפורטת יותר, או שההסכמה תהיה בכתב:

- למומחה מטעם רואה החשבון המבקר תהיה גישה למידע רגיש או סודי אודות הישות.

---

<sup>13</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר "דאיות ביקורת", סעיף 39-2 ונספח 1.

- התפקידים והחובות של רואה החשבון המבקר והמומחה מטעמו שונים ממה שניתן היה לצפות באופן רגיל.
- חלות דרישות רגולטוריות או חוקיות המתייחסות למספר מדינות.
- הנושא אליו מתייחסת עבודתו של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר מורכב מאוד.
- רואה החשבון המבקר לא השתמש בעבר בעבודה שבוצעה על ידי אותו מומחה מטעמו.
- ככל שהיקף עבודתו של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר, והמשמעותיות שלה בהקשר לביקורת גדולים יותר.

א25. לעיתים מזומנות, ההסכמה בין רואה החשבון המבקר ומומחה חיצוני מטעמו מעוגנת בצורה של מכתב התקשרות. נספח א' כולל נושאים שרואה החשבון המבקר עשוי לשקול לכלול במכתב התקשרות כזה, או בהסכמה הנעשית בצורה אחרת עם מומחה חיצוני מטעם רואה החשבון המבקר.

א26. בהיעדר הסכמה בכתב בין רואה החשבון המבקר לבין המומחה מטעמו, ראה לקיומה של הסכמה עשויה להימצא לדוגמה ב:

- מזכר התכנון, או ניירות עבודה קשורים כגון תוכנית הביקורת.
- המדיניות והנהלים של פירמת רואה החשבון המבקר. במקרה של מומחה פנימי של רואה החשבון המבקר, המדיניות והנהלים שנקבעו אשר חלים על המומחה מטעמו עשויים לכלול מדיניות ונהלים ספציפיים ביחס לעבודתו של המומחה מטעמו. היקף התיעוד בניירות העבודה של רואה החשבון המבקר תלוי באופי המדיניות ונהלים אלה. לדוגמה, ייתכן ולא יידרש כלל תיעוד בניירות העבודה של רואה החשבון המבקר אם לפירמת רואה החשבון המבקר נהלים מפורטים הכוללים מצבים בהם משתמשים בעבודה של מומחה מסוג זה.

*אופי, היקף ומטרות העבודה (ר': סעיף 11 (א))*

א27. לעיתים, כאשר מסכימים על האופי, ההיקף והמטרות של עבודת המומחה מטעם רואה החשבון המבקר, ייתכן ויהיה רלוונטי לפרט בהסכם את התקנים המקצועיים הרלוונטיים או דרישות מקצועיות או ענפיות אחרות שעל המומחה לנהוג על פיהם.

## **תפקידים וחובות**

**(ר': סעיף 11 (ב))**

א28. הסכמה על התפקידים והחובות של רואה החשבון המבקר והמומחה מטעמו, בהתאמה, עשויה לכלול:

- ביצוע בדיקות מפורטות של נתוני מקור על ידי רואה החשבון המבקר או על ידי המומחה מטעמו.
- מתן הסכמה לרואה החשבון המבקר לדון עם הישות או עם אחרים בממצאים ו/או במסקנות של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר, ולכלול פרטים על הממצאים ו/או המסקנות של המומחה מטעמו בפסקת הבסיס לחוות הדעת הכוללת שינוי מהנוסח האחד בדוח רואה החשבון המבקר, אם נדרש (ר' סעיף א42).
- הסכמה כלשהי ליידע את המומחה מטעם רואה החשבון המבקר על מסקנותיו של רואה החשבון המבקר בקשר לעבודתו של המומחה. מטעמו.

## **ניירות עבודה**

א29. הסכמה על התפקידים והחובות של רואה החשבון המבקר והמומחה מטעמו עשויה לכלול גם הסכמה הדדית לגישה לניירות העבודה של האחר ולשמירתם. כאשר המומחה מטעם רואה החשבון המבקר הוא חבר צוות ההתקשרות, ניירות העבודה של מומחה זה מהווים חלק מתיעוד הביקורת. אם לא הוסכם אחרת, ניירות העבודה של מומחה חיצוני מטעם רואה החשבון המבקר שייכים למומחה ואינם מהווים חלק מתיעוד הביקורת.

**תקשורת (ר': סעיף 11 (ג))**

א30. תקשורת דו צדדית אפקטיבית מקלה על השילוב של האופי, העיתוי וההיקף של הנהלים של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר עם נהלי ביקורת אחרים, ועל שינויים במטרות עבודתו של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר במהלך הביקורת, בצורה תקינה. לדוגמה, כאשר עבודתו של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר מתייחסת למסקנותיו של רואה החשבון המבקר בקשר לסיכון משמעותי, דיווח בכתב בסיום עבודתו של המומחה, וכן דיווחים בעל פה עם התקדמות העבודה, עשויים להיות נאותים. מינוי שותפים או עובדים שיהיו בקשר עם המומחה מטעם רואה החשבון המבקר, וקביעת נהלים לתקשורת בין המומחה לבין הישות, מסייעים לתקשורת אפקטיבית ובמועד, במיוחד בהתקשרויות גדולות יותר.

**סודיות (ר': סעיף 11 (ד))**

א31. הכרחי שתנאי הסודיות שבדרישות אתיקה רלוונטיות החלות על רואה החשבון המבקר יחולו גם על המומחה מטעמו. דרישות נוספות עשויות להיות מוטלות

מכוח חוק או רגולציה. גם הישות עשויה לדרוש שיוסכמו תנאי סודיות ספציפיים עם מומחים חיצוניים מטעם רואה החשבון המבקר.

### **הערכה אם עבודתו של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר הולמת** (ר': סעיף 12)

32א. הערכת הכישורים, היכולות והאובייקטיביות של המומחה על ידי רואה החשבון המבקר, ההיכרות של רואה החשבון המבקר את תחום המומחיות של המומחה, ואופי העבודה המבוצעת על ידי המומחה מטעם רואה החשבון המבקר משפיעים על האופי, העיתוי וההיקף של נוהלי הביקורת שנועדו להעריך האם עבודתו של המומחה למטרות עבודת רואה החשבון המבקר הולמת.

הממצאים ו/או המסקנות של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר (ר': סעיף 12 (א))

33א. נהלים ספציפיים שנועדו להעריך אם עבודתו של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר הולמת את מטרות רואה החשבון המבקר עשויים לכלול:

- עריכת ברורים עם המומחה מטעם רואה החשבון המבקר.
- סקירת ניירות העבודה והדוחות של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר.
- נוהלי אימות (Corroborative), כגון:
- צפייה בעבודתו של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר;
- בחינת נתונים שפורסמו, כגון דוחות סטטיסטיים ממקורות ידועים ומוסמכים;
- אימות נושאים רלוונטיים עם צדדים שלישיים;
- ביצוע נהלים אנליטיים מפורטים; וכן
- ביצוע מחדש של החישובים.
- דיון עם מומחה אחר בעל מומחיות רלוונטית כאשר, לדוגמה, הממצאים או המסקנות של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר אינם עקביים עם ראיות ביקורת אחרות.
- דיון בדוח המומחה מטעם רואה החשבון המבקר עם הדירקטוריון וההנהלה.

34א. גורמים רלוונטיים לצורך הערכת הרלוונטיות והסבירות של הממצאים או המסקנות של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר, בין אם ממצאים או מסקנות אלה נמסרו בדוח או בצורה אחרת, עשויים לכלול:

- האם הממצאים או המסקנות מוצגים בהתאם לתקנים מקצועיים של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר או תקנים ענפיים;
- האם הם מציגים באופן ברור, תוך התייחסות למטרות שהוסכמו עליהן עם רואה החשבון המבקר, את היקף העבודה שבוצעה והתקנים שיושמו;

- האם הם מתייחסים לתקופה מתאימה ומביאים בחשבון אירועים לאחר התקופה, אם אלה רלוונטיים ;
- האם הם מסוייגים או קיים איסור או הגבלה לגבי השימוש בהם, ואם כן, האם יש לכך השלכות על רואה החשבון המבקר ; וכן
- האם הם הובאו לאחר שטעויות או סטיות שהמומחה מטעם רואה החשבון המבקר נתקל (encountered) בהן נשקלו באופן נאות.

#### *הנחות, שיטות ונתוני מקור*

הנחות ושיטות (ר' : סעיף 12 (ב))

א35. כאשר מטרת עבודת המומחה מטעם רואה החשבון המבקר היא הערכת ההנחות והשיטות, לרבות המודלים כאשר הם רלוונטיים, שהדירקטוריון וההנהלה השתמשו בהם בחישוב אומדן בחשבונאות, סביר שנהלי רואה החשבון המבקר יהיו מופנים בעיקר להערכה האם המומחה מטעם רואה החשבון המבקר סקר באופן נאות הנחות ושיטות אלה. כאשר מטרת עבודת המומחה מטעם רואה החשבון המבקר היא לחשב אומדן או טווח של אומדנים עבור רואה החשבון המבקר לצורכי השוואה עם אומדן הדירקטוריון וההנהלה, נהלי רואה החשבון המבקר עשויים להיות מופנים בעיקר להערכת ההנחות והשיטות, כולל המודלים כאשר הם רלוונטיים, שהמומחה מטעם רואה החשבון המבקר עשה בהם שימוש.

א36. תקן ביקורת (ישראל)<sup>14</sup> 540 בדבר "ביקורת אומדנים בחשבונאות" דן בהנחות ושיטות ששימשו את הדירקטוריון וההנהלה בחישוב אומדנים בחשבונאות, כולל השימוש במקרים מסוימים במודלים מיוחדים שפותחו על ידי הישות. למרות שדיון זה הוא בהקשר של השגת ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת על ידי רואה החשבון המבקר המתייחסות להנחות ושיטות ששימשו את הדירקטוריון וההנהלה, הוא עשוי גם לסייע לרואה החשבון המבקר בהערכת ההנחות והשיטות שהמומחה מטעמו עשה בהם שימוש.

א37. כאשר עבודת המומחה מטעם רואה החשבון המבקר כרוכה בשימוש בהנחות ובשיטות משמעותיות, הגורמים הרלוונטיים להערכת הנחות ושיטות אלה על ידי רואה החשבון המבקר כוללים האם :

- הנחות ושיטות אלה מקובלות בתחום המומחיות של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר ;
- הן עקביות עם ההוראות של מסגרת הדיווח הכספי המתאימה ;
- הן תלויות בשימוש במודלים מיוחדים ; וכן

---

<sup>14</sup> ר' בתקן ביקורת (ישראל) 540 בדבר "ביקורת אומדנים בחשבונאות", סעיף 18.

- הן עקביות עם אלה של הדירקטוריון וההנהלה, ואם לא, הסיבות להבדלים והשפעתם.

נתוני מקור שהשתמש בהם המומחה מטעם רואה החשבון המבקר (ר': סעיף 12 (ג))

א38. כאשר עבודת המומחה מטעם רואה החשבון המבקר כרוכה בשימוש בנתוני מקור המשמעותיים לאותה עבודה, ניתן להשתמש בנהלים כגון אלה כדי לבדוק את אותם הנתונים:

- אימות מקור הנתונים, לרבות השגת הבנה, ובדיקה כאשר הדבר מתאים, של הבקורות הפנימיות על הנתונים וכן, במידה והדבר רלוונטי, בדיקת הנתונים שנמסרו למומחה מטעם רואה החשבון המבקר.
- סקירת שלמות הנתונים והעקביות שלהם.

א39. במקרים רבים, רואה החשבון המבקר יכול לבדוק נתוני מקור. לעומת זאת, במקרים אחרים, כאשר אופי נתוני המקור שמשמש בהם מומחה מטעם רואה החשבון המבקר הוא מקצועי ובתחום מומחיותו, אותו מומחה יכול לבדוק את נתוני המקור. אם המומחה מטעם רואה החשבון המבקר בדק את נתוני המקור, עריכת בירורים עם המומחה על ידי רואה החשבון המבקר, או פיקוח על בדיקות המומחה או סקירת עבודת המומחה עשויות להיות דרכים נאותות כדי שרואה החשבון המבקר יוכל להעריך את הרלוונטיות, שלמות ודיוק הנתונים.

*עבודה בלתי מספקת (ר': סעיף 13)*

א40. אם רואה החשבון המבקר מגיע למסקנה שעבודת המומחה מטעמו אינה הולמת את מטרותיו ורואה החשבון המבקר לא יכול לפתור את העניין באמצעות נהלי הביקורת הנוספים הנדרשים בסעיף 13, שעשויים להיות כרוכים בעבודה נוספת המבוצעת על ידי המומחה ורואה החשבון המבקר, או בהעסקה או התקשרות עם מומחה אחר, ייתכן ויהיה צורך במתן חוות דעת הכוללת שינוי מהנוסח האחדיד בדוח רואה החשבון המבקר בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "שינויים מהנוסח האחדיד בדוח רואה חשבון מבקר בלתי תלוי" מאחר ורואה החשבון המבקר לא השיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת.<sup>15</sup>

א40-1. להלן דוגמאות למצבים בהם רואה החשבון המבקר יכול להסיק כי עבודתו של המומחה מטעמו אינה הולמת את מטרותיו:

- השימוש של המומחה בנתונים או בהנחות משמעותיות לא הביא בחשבון מידע רלוונטי שעמד לרשות המומחה.

---

<sup>15</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "שינוי מהנוסח האחדיד", סעיף 6(ב)

- השיטות בהן השתמש המומחה לא היו נאותות.
- עבודת המומחה לא בוצעה בהתאם להנחיות רואה החשבון המבקר.
- ממצאי המומחה ומסקנותיו אינם עולים בקנה אחד עם תוצאות העבודה שבוצעה על ידי המומחה, ראיות אחרות שהושגו על ידי רואה החשבון המבקר, או הבנת רואה החשבון המבקר את הישות וסביבתה.
- דוח המומחה, או תיעוד מקביל, מכיל הגבלות, לרבות הגבלות גישה, כתבי ויתור או הגבלות אחרות המשפיעות על השימוש בדוח של המומחה מטעם רואה החשבון המבקר או על עבודתו של רואה החשבון המבקר.

### **התייחסות למומחה מטעם רואה החשבון המבקר בדוח רואה החשבון המבקר (ר': סעיפים 14-15)**

א41. [מספר סעיף זה אינו בשימוש]

א42. בנסיבות מסוימות, התייחסות למומחה מטעם רואה החשבון המבקר בדוח רואה החשבון המבקר הכוללת שינוי מהנוסח האחיד עשויה להיות נאותה, כדי להסביר את מהות השינוי מהנוסח האחיד. בנסיבות אלה, רואה החשבון המבקר עשוי להזדקק לאישורו של המומחה מטעמו לפני הכללת התייחסות כאמור.

## **נספח א'**

(ר': סעיף א25)

### **שיקולים להסכם בין רואה החשבון המבקר לבין מומחה מטעם רואה החשבון המבקר**

נספח זה מכיל רשימה של נושאים שרואה החשבון המבקר עשוי לשקול לכלול בהסכם עם מומחה חיצוני מטעמו. הרשימה הבאה היא להדגמה בלבד ואינה ממצה; הכוונה היא שתשמש כמדריך בלבד שניתן להשתמש בו בשילוב עם השיקולים המפורטים בתקן ביקורת זה. השאלה אם לכלול נושאים מסוימים בהסכם תלויה בנסיבות ההתקשרות. הרשימה עשויה גם לסייע כשבאים לשקול נושאים שיש לכלול בהסכם עם מומחה פנימי מטעם רואה החשבון המבקר.

### **אופי, היקף ומטרות עבודתו של המומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר**

- האופי וההיקף של הנהלים שעל המומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר לבצע.
- מטרות עבודתו של המומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר בהקשר של שיקולי מהותיות וסיכון בנוגע לעניין שעבודת המומחה החיצוני מתייחסת אליו, וכן, כאשר רלוונטי, מסגרת הדיווח הכספי המתאימה.
- תקנים מקצועיים רלוונטיים או דרישות מקצועיות או ענפיות שעל המומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר להתייחס אליהם.
- ההנחות והשיטות, לרבות המודלים הרלוונטיים, שהמומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר ישתמש בהם, והנפקות (authority) שלהם.
- המועד האפקטיבי של עבודתו של המומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר, או, אם רלוונטי, התקופה בגינה נערכת הבדיקה, ולרבות דרישות בקשר לאירועים שלאחר מכן.

### **חלוקת התפקידים והחובות בין רואה החשבון המבקר למומחה החיצוני מטעמו**

- תקני ביקורת וחשבונאות רלוונטיים, ודרישות חוק או רגולציה.
- הסכמת המומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר לשימוש המיועד של רואה החשבון המבקר בדוח המומחה, לרבות אזכור שלו, או גילוי, לאחרים, לדוגמה, התייחסות אליו בחוות דעת הכוללת שינוי מהנוסח האחד בדוח רואה החשבון המבקר, אם הדבר נחוץ, או גילוי ולהנהלה, לדירקטוריון ולוועדותיו.

הצעת עדכון ביקורת הצ2-2025 בדבר תקן ביקורת (ישראל) 620 (מתוקן 2025)  
לתגובות והערות עד 15 במאי 2025

- האופי וההיקף של סקירת עבודתו של המומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר, על ידי רואה החשבון המבקר.
- האם רואה החשבון המבקר או המומחה החיצוני מטעמו יבדקו נתוני מקור.
- הגישה של המומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר לרישומי הישות, קבצים, עובדים ומומחים המועסקים מטעם הישות.
- נוהלי תקשורת בין המומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר והישות.
- הגישה ההדדית של רואה החשבון המבקר ושל המומחה החיצוני מטעמו לניירות העבודה.
- בעלות ושליטה על ניירות עבודה במהלך ההתקשרות ואחריה, לרבות דרישות לגבי תקופות שמירתם.
- חובתו של המומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר לבצע את עבודתו במיומנות וזהירות ראויות.
- הכישורים והיכולת של המומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר לבצע את העבודה.
- הציפייה שהמומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר ישתמש בכל הידע שיש למומחה הרלוונטי לביקורת, ואם לא, יידע את רואה החשבון המבקר על כך.
- הגבלות כלשהן על הקשר בין עבודת המומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר לדוח רואה החשבון המבקר (כגון אזכור עבודת המומחה בדוח רואה החשבון המבקר).
- הסכמה כלשהי ליידע את המומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר על מסקנות רואה החשבון המבקר בנוגע לעבודת המומחה.

## **תקשורת ודיווח**

- האופן ותדירות התקשורת, לרבות:
- איך ידווחו ממצאיו ו/או מסקנותיו של המומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר (לדוגמה, דוח בכתב, דוח בעל פה, דיווחים שוטפים לצוות ההתקשרות).
- מינוי אנשים ספציפיים בצוות ההתקשרות שיהיו בקשר עם המומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר.

- המועד בו נדרש המומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר לסיים את העבודה ולדווח על הממצאים ו/או המסקנות לרואה החשבון המבקר.
- חובתו של המומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר לדווח באופן מיידי על כל עיכוב אפשרי בהשלמת העבודה, וכן על כל הסתייגות או הגבלה אפשרית על ממצאיו ו/או מסקנותיו של המומחה.
- חובתו של המומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר לדווח באופן מיידי על מצבים בהם הישות מגבילה את גישת המומחה לרישומים, קבצים, עובדים או מומחים המועסקים מטעם הישות.
- חובתו של המומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר לתקשר לרואה החשבון המבקר כל מידע שהמומחה מאמין שעשוי להיות רלוונטי לביקורת, לרבות שינוי בנסיבות שתוקשרו בעבר.
- חובתו של המומחה החיצוני מטעם רואה החשבון המבקר לתקשר נסיבות העלולות להוות איום על האובייקטיביות של המומחה, ואמצעי הגנה רלוונטיים שעשויים להסיר או לצמצם איומים אלה לרמה קבילה.

## **סודיות**

- הצורך שהמומחה מטעם רואה החשבון המבקר יקיים דרישות סודיות, לרבות:
- תנאי הסודיות של דרישות אתיות רלוונטיות החלות על רואה החשבון המבקר.
  - דרישות נוספות שעלולות להיות מוטלות על ידי הוראות חוק או רגולציה, אם ישנן.
  - דרישות סודיות ספציפיות הנדרשות על ידי הישות, אם ישנן.

\*\*\*

## נספח ב'

# לשכת רואי חשבון בישראל

## תיקונים לתקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר ראיות ביקורת

התיקונים הנכללים בנספח זה חלים על ביקורות של דוחות כספיים החל מהתקופה שלגביה יחול תקן ביקורת (ישראל) 620 (מתוקן 2025)

הפרסומים המקצועיים המפורטים מטה מתוקנים בזאת כלהלן (טקסט חדש מוצג עם קו תחתון וטקסט מבוטל מוצג עם קו חוצה):

1. יתווסף סעיף 39-1 לאחר סעיף 39 הנוכחי כדלקמן:

בתקני הביקורת תהיינה למונחים הבאים המשמעויות המצוינות לצידם:

(א) מומחה מטעם הדירקטוריון והנהלה - אדם או ארגון בעלי מומחיות בתחום שאינו חשבונאות או ביקורת, שעבודתם באותו תחום משמשת את הישות כדי לסייע לה בהכנת הדוחות הכספיים.

(ב) מקור מידע חיצוני – יחיד או גוף חיצוני המספקים מידע אשר שימש את הישות בהכנת הדוחות הכספיים, או אשר משמש את רואה החשבון המבקר כראיית ביקורת, כאשר מידע כגון זה ראוי לשימוש על ידי ציבור רחב של משתמשים. כאשר יחיד או גוף כאמור לעיל משמשים כמומחה מטעם הדירקטוריון והנהלה, או כלשכת שירות, או כמומחה מטעם רואה החשבון המבקר, המידע אשר נמסר על ידם לא יחשב כמקור מידע חיצוני ביחס למידע מסוים זה. (ר' נספח 2 לתקן ביקורת זה)

2. יתווסף סעיף 39-2 לאחר סעיף 39-1 שהתווסף כדלקמן:

אם מידע המיועד לשמש כראיית ביקורת הוכן תוך שימוש בעבודת מומחה מטעם הדירקטוריון והנהלה, על רואה החשבון המבקר לבצע את הפעולות הבאות, בהיקף הנדרש, בהתחשב במשמעויות עבודת אותו מומחה למטרותיו של רואה החשבון המבקר כמפורט בנספח 1 לתקן ביקורת

(א) להעריך את הכישורים, היכולות והאובייקטיביות של המומחה; (כמפורט בנספח 1 לתקן ביקורת זה)

(ב) להשיג הבנה של עבודת המומחה; כמפורט בנספח 1 לתקן ביקורת זה וכן להעריך את נאותות עבודת המומחה כראיית ביקורת עבור המצג הרלוונטי כמפורט בנספח 1 לתקן ביקורת זה

(ג) להעריך את נאותות עבודת המומחה כראיית ביקורת עבור המצג הרלוונטי כמפורט בנספח 1 לתקן ביקורת זה

3. יתווסף סעיף 39-3 לאחר סעיף 39-2 שהתווסף כדלקמן:

בעת תכנון וביצוע נוהלי ביקורת, על רואה החשבון המבקר לשקול את הרלוונטיות והמהימנות של המידע אשר ישמש כראיית ביקורת, לרבות מידע המתקבל ממקור מידע חיצוני כמפורט בנספח 2 לתקן ביקורת זה.

4. יתווסף נספח 1 בסוף התקן כדלקמן:

### **נספח 1 - נהלים נוספים בקשר לשימוש בעבודת מומחה מטעם הדירקטוריון והנהלה (סעיף 39-2 בתקן)**

1. הכנת הדוחות הכספיים של ישות עשויה לדרוש מומחיות בתחום שאינו חשבונאות או ביקורת, כגון חישובים אקטואריים, הערכות שווי, או מידע הנדסי. הישות עשויה להעסיק או להתקשר עם מומחים בתחומים אלה על מנת להשיג את המומחיות הדרושה כדי להכין את הדוחות הכספיים. היעדר שימוש בעבודת מומחה כאשר מומחיות נדרשת מגביר את הסיכונים להצגה מוטעית מהותית.

2. כאשר מידע המיועד לשמש כראיית ביקורת הוכן תוך שימוש בעבודת מומחה מטעם הדירקטוריון והנהלה, חלה ההוראה בסעיף 39-2 בתקן ביקורת זה. לדוגמה, אדם או ארגון עשויים להיות בעלי מומחיות ביישום מודלים להערכת השווי ההוגן של ניירות ערך שאין להם שוק נצפה (observable market). אם אדם או ארגון מיישמים מומחיות זו בעריכת אומדן שהישות משתמשת בו בהכנת הדוחות הכספיים שלה, האדם או הארגון נחשבים למומחה מטעם הדירקטוריון והנהלה וחל סעיף 39-2. לעומת זאת, אם אותו אדם או ארגון רק מספקים את נתוני המחרים בנוגע לעסקאות פרטיות שהישות משתמשת בהם בשיטות ההערכה שלה ושלא היו זמינים לישות בדרך אחרת, מידע כאמור, אם משתמשים בו כראיית ביקורת, הינו כפוף ליתר הוראות תקן ביקורת זה, ומהווה מידע ממקור חיצוני אך איננו מהווה שימוש במומחה מטעם הדירקטוריון והנהלה של הישות.

3. האופי, העיתוי וההיקף של נוהלי הביקורת בקשר להוראה בסעיף 39-2 של תקן ביקורת זה, עשויים להיות מושפעים מנושאים כגון אלה:

- האופי והמורכבות של הנושא אליו מתייחס המומחה מטעם הדירקטוריון והנהלה.
- הסיכונים להצגה מוטעית מהותית בנושא
- הזמינות של מקורות חלופיים של ראיות ביקורת
- אופי היקף ומטרות עבודתו של המומחה מטעם הדירקטוריון והנהלה
- האם המומחה מטעם הדירקטוריון והנהלה מועסק על ידיהישות או, שהאזהרתקשר עם הישות לספק שירותים רלוונטיים.

- יכולת השליטה או ההשפעה של הדירקטוריון וההנהלה על עבודת המומחה מטעמם
- האם המומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה כפוף לתקנים מקצועיים או דרישות מקצועיות או ענפיות אחרות
- האופי וההיקף של בקורות כלשהן הקיימות בישות בקשר לעבודת המומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה.
- הידע והניסיון שיש לרואה החשבון המבקר בתחום מומחיותו של המומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה.
- ניסיון קודם שיש לרואה החשבון המבקר עם עבודת אותו מומחה.

הערכת הכישורים, היכולות, והאובייקטיביות של המומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה (ר': סעיף 39-2 (א))

4. כישורים מתייחסים לטיב ולרמת המומחיות של המומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה. יכולת מתייחסת למסוגלות של המומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה להשתמש בכישוריו בנסיבות הקיימות. גורמים המשפיעים על יכולת כוללים, לדוגמה, מיקום גיאוגרפי, וזמינות זמן ומשאבים. אובייקטיביות מתייחסת להשפעות אפשריות של הטייה (bias), ניגוד עניינים, או השפעה של אחרים על שיקול דעתו המקצועי או העסקי של המומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה. הכישורים, היכולות והאובייקטיביות של המומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה, ובקורות כלשהן בישות על עבודת המומחה, הם גורמים חשובים בקשר למהימנות המידע המופק על ידי מומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה.

5. מידע אודות הכישורים, היכולות והאובייקטיביות של מומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה יכול להגיע ממקורות שונים, כגון:

- ניסיון אישי קודם עם עבודת אותו מומחה.
- דיונים עם אותו מומחה.
- דיונים עם אחרים שיש להם היכרות עם עבודת אותו מומחה.
- ידע בקשר להכשרה של המומחה, חברותו בגוף מקצועי או ענפי, רישיון עיסוק או צורות אחרות של הכרה על ידי גורמים חיצוניים.
- מאמרים או ספרים שפורסמו אשר נכתבו על ידי אותו מומחה.
- מומחה מטעם רואה החשבון המבקר, אם יש כזה, המסייע לרואה החשבון המבקר בהשגת ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בקשר למידע המופק על ידי המומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה.

6. נושאים רלוונטיים להערכת הכישורים, היכולות והאובייקטיביות של המומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה כוללים: הערכה אם עבודת המומחה כפופה לתקנים מקצועיים או לדרישות מקצועיות או ענפיות אחרות, לדוגמה,

תקני אתיקה או דרישות הנובעות מחברות בגוף מקצועי או ענפי, תקני הסמכה של גוף רישוי, או דרישות המוטלות על ידי הוראות חוק או רגולציה.

7. נושאים אחרים שעשויים להיות רלוונטיים, כוללים:

- הרלוונטיות של כישורי המומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה לנושא בגינו יעשה שימוש בעבודת המומחה לרבות תחומי ההתמחות הספציפיים שלו. לדוגמה, קטואר מסוים עשוי להיות מומחה בביטוח. רכוש ונזקי גוף, בעוד שהוא בעל מומחיות מוגבלת בחישובי פנסיה.
- כישורי המומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה ביחס לדרישות חשבונאיות רלוונטיות, לדוגמה, ידע בקשר להנחות ולשיטות לרבות מודלים רלוונטיים עקביים עם מסגרת הדיווח הכספי המתאימה.
- האם אירועים בלתי צפויים, שינויים בתנאים, או ראיות ביקורת שהושגו כתוצאה מנוהלי ביקורת מצביעים על כך שיתכן ויש צורך לשקול מחדש את ההערכה הראשונית של הכישורים, היכולות והאובייקטיביות של המומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה, עם התקדמות הביקורת.

8. מגוון רחב של נסיבות עלולות לאיים על האובייקטיביות, לדוגמה, איומים על רקע של עניין אישי, איומים על רקע של פעילות בשם המבוקר (advocacy), איומים על רקע של יחסי קירבה, איומים על רקע של בדיקה עצמית (self-review) ואיומים על רקע של הפחדה (intimidation). אמצעי הגנה עשויים להקטין איומים כאלה, והם עשויים להיקבע על ידי מסגרות חיצוניות (כגון המקצוע של המומחה, חקיקה או רגולציה), או על ידי סביבת העבודה של המומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה (כגון מדיניות ונהלים של בקרת איכות).

9. למרות שאמצעי הגנה לא יכולים לבטל את כל האיומים לאובייקטיביות של מומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה, איומים כגון הפחדה (intimidation) עשויים להיות משמעותיים פחות במקרה של מומחה שנותן שירותים לישות מאשר מומחה שמועסק על ידי הישות, והאפקטיביות של אמצעי הגנה כגון מדיניות ונוהלי בקרת איכות עשויה להיות גדולה יותר במקרה זה. מאחר ותמיד יהיה קיים האיום לאובייקטיביות מעצם היות המומחה מועסק על ידי הישות, מומחה המועסק על ידי הישות לא יכול בדרך כלל להיחשב ליותר אובייקטיבי מאשר עובדים אחרים של הישות.

10. כאשר מעריכים את האובייקטיביות של מומחה שנותן שירותים לישות, ייתכן ויהיה זה רלוונטי לדון עם הדירקטוריון וההנהלה והמומחה על עניינים (interests) וקשרים שעשויים להוות איומים לאובייקטיביות של המומחה, ועל אמצעי הגנה אפשריים, לרבות דרישות מקצועיות החלות על המומחה; ולהעריך האם אמצעי ההגנה הינם נאותים. עניינים (interests) וקשרים המהווים איומים עשויים לכלול:

- עניינים (interests) כספיים.

- קשרים עסקיים ואישיים.
- מתן שירותים אחרים.

השגת הבנה של עבודת המומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה (ר': סעיף 2-39 (ב))

11. הבנה של עבודת המומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה כוללת הבנה של תחום המומחיות הרלוונטית. הבנה של תחום המומחיות הרלוונטית עשויה להיות מושגת יחד עם הקביעה של רואה החשבון המבקר אם יש לו את המומחיות כדי להעריך את עבודת המומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה, או שהוא זקוק למומחה מטעמו לצורך כך.

12. היבטים של תחום המומחיות של המומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה הרלוונטיים להבנתו של רואה החשבון המבקר עשויים לכלול:

- האם התחום של המומחיות של המומחה כולל התמחויות ספציפיות הרלוונטיות לביקורת.
- האם חלים תקנים מקצועיים או אחרים, ודרישות רגולטוריות או חוקיות.
- באילו הנחות ושיטות משתמש המומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה, ואם אלו מקובלים בתחום הספציפי ומתאימים לצורכי דיווח כספי.
- אופי הנתונים או המידע, הפנימיים והחיצוניים, שהמומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה משתמש בהם.

13. במקרה של מומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה הנותן שירותים לישות, יהיה בדרך כלל מכתב התקשרות או הסכם אחר בכתב בין הישות למומחה. הערכת ההסכם הזה בעת השגת הבנה של עבודת המומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה עשוי לסייע לרואה החשבון המבקר בקביעת הנאותות של הנושאים הבאים למטרות רואה החשבון המבקר:

- האופי, היקף ומטרות עבודת המומחה;
- התפקידים והחובות של הדירקטוריון וההנהלה ושל המומחה; וכן
- האופי, עיתוי והיקף התקשורת בין הדירקטוריון וההנהלה למומחה, לרבות המבנה של הדוח שיינתן על ידי המומחה.

14. במקרה של מומחה המועסק על ידי הישות, פחות סביר שיהיה הסכם כתוב מסוג זה. בירורים עם המומחה ועם חברי הנהלה אחרים ודירקטורים עשויים להיות הדרך המתאימה ביותר עבור רואה החשבון המבקר להשיג את ההבנה הנחוצה.

הערכת נאותות עבודתו של המומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה (ר': סעיף 2-39 (ג))

15. שיקולים בעת הערכת נאותות עבודת המומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה כראיית ביקורת עבור המצג הרלוונטי עשויים לכלול:

- הרלוונטיות והסבירות של הממצאים ו/או המסקנות של המומחה, העקביות שלהם עם ראיות ביקורת אחרות, והאם הם משתקפים באופן נאות בדוחות הכספיים;
- אם עבודת המומחה כרוכה בשימוש בהנחות ושיטות משמעותיות, הרלוונטיות והסבירות של הנחות ושיטות אלה;
- אם עבודת המומחה כרוכה בשימוש משמעותי בנתוני מקור, הרלוונטיות, שלמות, ודיוק של נתוני מקור אלה; וכן
- אם עבודת המומחה כרוכה בשימוש במידע ממקור מידע חיצוני, הרלוונטיות והאמינות של אותו מידע.

5. יתווסף נספח 2 לאחר נספח 1 שהתווסף כדלקמן:

## **נספח 2 - ראיות ביקורת בקשר לשימוש במקור מידע חיצוני (סעיף 39-3(ב) בתקן)**

1. מקורות מידע חיצוניים עשויים לכלול שירותי ציטוט מחירים, גופים ממשלתיים, בנקים מרכזיים או בורסות לניירות ערך. דוגמאות למידע אשר ניתן להשיג ממקורות מידע חיצוניים כוללות:

- מחירים ונתונים הקשורים למחירים;
- נתונים מאקרו כלכליים, כגון נתונים היסטוריים ותחזית של שיעורי אבטלה ושיעורי צמיחה כלכלית, או נתוני מפקד אוכלוסין;
- נתוני היסטוריית אשראי;
- נתונים ספציפיים לענף, כגון אינדקס של עלויות לפינוי ושיקום עבור תעשיות מסוימות, או מידע או דירוג צפייה המשמש לקביעת הכנסות מפרסום בתעשיית הבידור; וכן.
- טבלאות תמותה המשמשות לקביעת התחייבויות בענפי ביטוח החיים והפנסיה.

2. סביר יותר שמערכת מסוימת של מידע תהיה ראויה לשימוש על ידי ציבור רחב של משתמשים ולא תהיה נתונה להשפעה על ידי משתמש מסוים אם היחיד החיצוני או הגוף יספק אותו לציבור ללא תמורה, או יהפוך אותו לזמין עבור ציבור רחב של משתמשים בתמורה לתשלום אגרה. יכולת החברה להשפיע על מקור המידע החיצוני, תישקל בקביעה האם המידע ראוי לשימוש על ידי ציבור רחב של משתמשים.

3. יחיד או גוף חיצוני אינם יכולים, להיות גם מקור מידע חיצוני וגם מומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה, או לשכת שירות או מומחה מטעם רואה החשבון המבקר, בהתייחס למערכת מסוימת של מידע.

4. עם זאת, יחיד או גוף חיצוני עשויים, לדוגמה, לפעול כמומחה מטעם ההנהלה והדירקטוריון בקשר למערך מסוים של מידע, אך עשויים לפעול כמקור מידע חיצוני בקשר למערך מסוים שונה של מידע. בנסיבות מסוימות, ייתכן ויהיה צורך בשיקול דעת מקצועי על מנת לקבוע האם יחיד או גוף חיצוני פועלים כמקור מידע חיצוני או כמומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה ביחס למערך מסוים של מידע. בנסיבות אחרות, ההבחנה עשויה להיות ברורה. לדוגמה:

- יחיד או גוף חיצוני עשויים לספק מידע על מחירי נדל"ן הראוי לשימוש על ידי ציבור רחב של משתמשים, לדוגמה מידע הנוגע לאזור גיאוגרפי אשר זמין באופן כללי, ולהיקבע כמקור מידע חיצוני ביחס למערך המידע הזה. אותו גוף חיצוני עשוי לפעול גם כמומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה או מטעם רואה החשבון המבקר בעת מתן הערכות שווי מוזמנות, ביחס לתיק הנדל"ן של הישות המותאם במיוחד לעובדות ולנסיבות של הישות.

- גופים אקטואריים מסוימים מפרסמים טבלאות תמותה לשימוש כללי, שכאשר נעשה בהם שימוש על ידי ישות, ייחשבו בדרך כלל כמידע ממקור מידע חיצוני. אותו גוף אקטוארי עשוי להיות גם מומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה בנוגע למידע אחר המותאם לנסיבות הספציפיות של הישות על מנת לסייע להנהלה והדירקטוריון לקבוע את ההתחייבות הפנסיונית עבור חלק מתוכניות הפנסיה של הישות.

- יחיד או גוף חיצוני עשויים להיות בעלי מומחיות ביישום מודלים להערכת השווי ההוגן של ניירות ערך שאין לגביהם שוק נצפה. אם היחיד או הגוף החיצוני מיישמים את המומחיות הזו בביצוע אומדן ספציפי עבור הישות ועבודה זו משמשת את ההנהלה והדירקטוריון בהכנת הדוחות הכספיים שלה, סביר שהיחיד או הגוף החיצוניים יהיו מומחים מטעם הדירקטוריון וההנהלה בנוגע למידע זה. אם, לעומת זאת, אותו יחיד או גוף חיצוני רק מספקים, לציבור, מחירים או נתונים הקשורים לתמחור בנוגע לעסקאות פרטיות, והישות משתמשת במידע זה בשיטות האומדן שלה, סביר להניח שהיחיד או הארגון החיצוני יהיו מקור מידע חיצוני ביחס למידע כגון זה.

- יחיד או גוף חיצוני עשויים לפרסם מידע, הראוי לציבור רחב של משתמשים, בנוגע לסיכונים או לתנאים בתעשייה. אם ייעשה שימוש על ידי ישות בהכנת הגילויים לסיכונים (לדוגמה הגילוי הנדרש במכשירים פיננסיים), מידע כגון זה ייחשב בדרך כלל כמידע ממקור חיצוני. עם זאת, אם אותו סוג של מידע הוזמן ספציפית על ידי הישות לצורך שימוש במומחיות שלה על מנת לפתח מידע על אותם סיכונים, המותאם לנסיבות הישות, סביר שהיחיד או הגוף החיצוניים יחשבו כמומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה.

- יחיד או גוף חיצוני עשויים ליישם את המומחיות שלהם במתן מידע על מגמות שוק נוכחיות ועתידיות, מידע הראוי לשימוש על ידי ציבור רחב של משתמשים, אותו הם מעמידים לרשותם. אם הישות עושה שימוש במידע זה בעת קבלת החלטות בנוגע להנחות המשמשות את הישות באומדנים בחשבונאות, מידע כגון זה צפוי להיחשב למידע ממקור חיצוני. אם אותו סוג של מידע הוזמן על ידי הישות על מנת להתייחס למגמות נוכחיות ועתידיות הרלוונטיות לעובדות ולנסיבות הספציפיות של הישות, סביר שהיחיד או הגוף החיצוניים יחשבו כמומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה.

\*\*\*

## נספח ג'

# לשכת רואי חשבון בישראל

## תיקונים מתחייבים לפרסומים מקצועיים שונים

התיקונים הנכללים בנספח זה חלים על ביקורות של דוחות כספיים החל מהתקופה שלגביה יחול תקן ביקורת (ישראל) 620 (מתוקן 2025)

הפרסומים המקצועיים המפורטים מטה מתוקנים בזאת כלהלן (טקסט חדש מוצג עם קו תחתון וטקסט מבוטל מוצג עם קו חוצה):

### 6. במילון המונחים (Glossary of Terms)

6.1 להוסיף את ההגדרות הבאות:

#### א. מומחה מטעם רואה החשבון המבקר

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 620, סעיף 6

אדם או ארגון בעלי מומחיות בתחום שאינו חשבונאות או ביקורת, שרואה החשבון המבקר משתמש בעבודתם באותו תחום כדי לסייע לו להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת. מומחה מטעם רואה החשבון המבקר יכול להיות מומחה פנימי של רואה החשבון המבקר (שותף או עובד, לרבות עובד זמני, של פירמת רואה החשבון המבקר או של פירמה ברשת), או מומחה חיצוני מטעם רואה החשבון המבקר. (ר': סעיפים א1-3)

#### ב. מומחיות

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 620, סעיף 6

מיומנות, ידע וניסיון בתחום מסוים.

#### ג. מומחה מטעם הדירקטוריון וההנהלה

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 620, סעיף 6

אדם או ארגון בעלי מומחיות בתחום שאינו חשבונאות או ביקורת, שהישות משתמשת בעבודתם באותו תחום כדי לסייע לה בהכנת הדוחות הכספיים.

7. **תקן ביקורת (ישראל) 220** בדבר בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים :

7.1 בסעיף 7(ד) :

**צוות התקשרות (Engagement team)** - כל השותפים והצוות המקצועי המבצעים את ההתקשרות, וכן אנשים כלשהם המועסקים על ידי הפירמה או על ידי **פירמה ברשת** המבצעים נוהלי ביקורת בקשר להתקשרות. הדבר אינו כולל מומחה חיצוני מטעם הדירקטוריון וההנהלה המועסק על ידי הפירמה או פירמה ברשת.<sup>16</sup> המונח "צוות התקשרות" אינו כולל מומחה חיצוני מטעם רואה החשבון המבקר שהפירמה או פירמה ברשת התקשרו עימו. מונח זה אינו כולל גם אנשים שבמסגרת פונקציית הביקורת הפנימית של הלקוח, אשר רואה החשבון המבקר מסתייע בעבודתם על פי תקן ביקורת (ישראל) 610 "התחשבות בעבודת הביקורת הפנימית".

8. **תקן ביקורת (ישראל) 240** בדבר אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים :

8.1 בסעיף 3 :

**אֵינְטֵרְסִים עֵינִינִים** כספיים משמעותיים בגוף המבוקר.

9. **תקן ביקורת (ישראל) 501** בדבר "ראיות ביקורת - שיקולים נוספים לגבי פריטים מסוימים"

9.1 בסעיף 8 :

• אם נחוצה עזרת מומחה. תקן ביקורת (ישראל) 620<sup>17</sup> עוסק בשימוש במומחה מטעם רואה החשבון המבקר בכדי לסייע לו בהשגת ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת.

10. **תקן ביקורת (ישראל) 540** בדבר ביקורת אומדנים בחשבונאות :

10.1 בסעיף 18 :

תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים" קובע כי על שותף ההתקשרות להניח את דעתו שצוות ההתקשרות ביחד עם מומחים כלשהם שנעשה שימוש בעבודתם ואינם חלק מצוות ההתקשרות, הינם בעלי כשירות ויכולות נאותות כדי לבצע את התקשרות

<sup>16</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 620 בדבר "שימוש בעבודת מומחה מטעם רואה חשבון מבקר", סעיף 6א.

<sup>17</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 620 בדבר "שימוש בעבודת מומחה מטעם רואה חשבון מבקר".

הביקורת. במקרה של תהליכים שהערכתם מורכבת וכרוכים בטכניקות המחייבות מומחיות, יתכן שהמבקר ידרש להשתמש בעבודתו של מומחה, לדוגמה, מהנדסים - לצורך הערכת שיעורי השלמה בפרוייקטים ארוכי טווח. הנחיות בדבר הסתמכותו של המבקר על מומחים, מובאות בתקן ביקורת (ישראל) 620 בדבר "שימוש בעבודת מומחה מטעם רואה החשבון המבקר".

11. **תקן ביקורת (ישראל) 701** בדבר תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר :

11.1 בסעיף א49 :

לדוגמה, בתיאור גישתו של רואה החשבון המבקר לאומדן חשבונאי שזוהה כאומדן שיש בו אי-ודאות גבוהה בהערכה, כגון הערכת שווי של מכשירים פיננסיים מורכבים, יתכן שרואה החשבון המבקר ירצה להדגיש שהוא העסיק או התקשר עם מומחה מטעמו. התייחסות כאמור לשימוש במומחה מטעם רואה החשבון המבקר אינה מפחיתה מאחריותו של רואה החשבון המבקר לחוות דעתו על הדוחות הכספיים ולפיכך אינו סותר את סעיפים 14 ו-15 לתקן ביקורת (ישראל) 620.<sup>18</sup>

**תוכן העניינים של כל אחד מהפרסומים המקצועיים המתוקנים על פי עדכון ביקורת זה יעודכן (ככל שהדבר רלוונטי) כמתחייב מתיקונים אלה .**

**התיקונים הנכללים בהצעת עדכון ביקורת זו חלים על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2025 או לאחר מכן.**

---

<sup>18</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 620 בדבר "שימוש בעבודת מומחה מטעם רואה חשבון מבקר".