

# לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 620 (\*)

ב ד ב ר

## שימוש בעבודת מומחה

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

### תוכן עניינים

סעיפים	
1 - 5	מבוא
7 - 6	קביעת הצורך להשתמש בעבודת מומחה
10 - 8	כישורים ואובייקטיביות של המומחה
11	היקף (scope) עבודת המומחה
15 - 12	הערכת עבודת המומחה
17 - 16	התניחות למומחה בדוח רואה החשבון המבקר
19 - 19א	כניסה לתוקף
	---

נספח - היבטי יישום והסברים נוספים בדבר הערכת  
האובייקטיביות של המומחה

(\*) 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 בפרסום המקצועי שלהלן:

• **תקן ביקורת 96** בדבר שימוש בעבודת מומחה.

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) 620 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC)<sup>1</sup>, תוך התאמה לישראל:

Using the work of an expert<sup>2</sup>

מטרת תקן ביקורת זה היא לקבוע כללים והנחיות בקשר לשימוש בעבודת מומחה כראיית ביקורת.

2. **כאשר נעשה שימוש בעבודה המבוצעת על ידי מומחה, על המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות ומספיקות שעבודה זו תואמת את מטרות הביקורת.**

3. "מומחה" לעניין תקן ביקורת זה משמעו אדם או פירמה שהינם בעלי מיומנות, ידע וניסיון מיוחדים בתחום ספציפי שאינו חשבונאות ואינו ביקורת. תקן ביקורת זה אינו עוסק במצבים שבהם צוות ההתקשרות כולל חבר בעל מומחיות בתחום מיוחד בחשבונאות או בביקורת, או שבהם צוות ההתקשרות מתייעץ עם אדם או ארגון בעל מומחיות כאמור. מצבים כאלה נדונים בתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים"<sup>3</sup>.

4. השכלתו של המבקר וניסיונו מאפשרים לו להיות בעל הבנה לגבי עניינים עסקיים באופן כללי, אולם אין לצפות מהמבקר שיהיה בעל מומחיות של אדם שהוכשר או שהוסמך לעסוק בפרקטיקה של מקצוע או עיסוק אחר, כגון אקטואר או מהנדס.

4א. בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", על שותף ההתקשרות להניח את דעתו שצוות ההתקשרות ביחד עם מומחים כלשהם שנעשה

<sup>1</sup> כפי שהתקן הבינלאומי היה לפני אישורו במקור של תקן ביקורת 96 בחודש דצמבר 2007.

<sup>2</sup> בחודש אוקטובר 2007 פורסמה על ידי IFAC הצעה לתקן ביקורת בינלאומי חדש (Revised and Redrafted) בעניין זה, אשר היה מיועד להתפרסם בשנת 2008 כתקן סופי שיחול על ביקורת של דוחות כספיים לתקופות שתחילתן ב-15 בדצמבר 2009 או לאחר מכן.

על אף פרסומו הצפוי של תקן הביקורת הבינלאומי החדש החליטה הלשכה לפרסם תקן ביקורת זה (המבוסס בעיקרו על תקן הביקורת הבינלאומי שהיה בתוקף בחודש דצמבר 2007), בשל החשיבות הרבה של השימוש בעבודת מומחה עם המעבר לדיווח כספי בהתאם לתקני IFRS. ראו גם הערת שוליים 6 לסעיף 9 בתקן זה.

<sup>3</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיפים 10א, 20א-22א.

שימוש בעבודתם ואינם חלק מצוות ההתקשרות, הינם בעלי כשירות ויכולות נאותות כדי לבצע את התקשרות הביקורת.<sup>4</sup>

5. מומחה יכול להיות :

- (א) נותן שירותים שנשכר על ידי הגוף המבוקר ;
- (ב) נותן שירותים שנשכר על ידי המבקר ;
- (ג) עובד של הגוף המבוקר ; או
- (ד) עובד של המבקר.

בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", צוותי התקשרות רשאים להסתמך על מערכת בקרת האיכות של הפירמה, אלא אם מידע שנמסר על ידי הפירמה או צדדים אחרים מצביע אחרת.<sup>5</sup> בהתאם לכך ובהעדר מידע המצביע אחרת, כאשר המבקר משתמש בעבודת מומחה המועסק כעובד על ידי פירמת הביקורת, המבקר יוכל לסמוך על מערכות הפירמה לגיוס ולהכשרה של עובדים הקובעות את הכישורים והיכולות של אותו מומחה, וזאת במקום הצורך להעריך את כישורי המומחה ויכולותיו לגבי כל התקשרות לביקורת.

### קביעת הצורך להשתמש בעבודת מומחה

6. במסגרת השגת הבנה של הגוף המבוקר וביצוע נהלים נוספים במענה לסיכונים שהוערכו, יתכן שהמבקר יצטרך להשיג, יחד עם הגוף המבוקר או באופן עצמאי, ראיות ביקורת בצורה של דוחות, חוות דעת, הערכות שווי ומצגים של מומחה. דוגמאות לכך כוללות :

- הערכות שווי של נכסים מסוגים מסוימים, לדוגמא - קרקע ומבנים, ציוד ומכונות, יצירות אמנות ואבנים יקרות.
- קביעת כמויות או מצב פיזי של נכסים, לדוגמא - מחצבים המאוחסנים במאגרי מלאי, עתודות תת-קרקעיות של מחצבים ונפט ויתרת אורך החיים השימושי של מכונות וציוד.
- קביעת סכומים תוך שימוש בטכניקות או בשיטות מיוחדות, לדוגמא - הערכה אקטוארית.
- המדידה של עבודה שהושלמה או שנותרה להשלמה על פי חוזי ביצוע.
- חוות דעת משפטיות בנוגע לפרשנות של הסכמים, חוקים ותקנות.

7. בקביעת הצורך להשתמש בעבודת מומחה, המבקר ישקול את :

- (א) הידע והניסיון הקודם של צוות ההתקשרות לגבי העניין הנבחן.
- (ב) הסיכון של הצגה מוטעית מהותית בהתחשב באופי, במורכבות ובמהותיות של העניין הנבחן.
- (ג) הכמות והאיכות של ראיות ביקורת אחרות שהשגתן צפויה.

<sup>4</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיף 14.

<sup>5</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיף 4.

## כישורים ואובייקטיביות של המומחה

8. **כאשר המבקר מתכנן להשתמש בעבודת מומחה, עליו להעריך את כישוריו המקצועיים של המומחה.** לכך צריך יהיה לשקול את:
- (א) ההסמכה המקצועית או הרישוי המקצועי של המומחה על ידי גוף מקצועי מתאים, או חברותו בגוף כזה, וכן -
- (ב) הניסיון והמוניטין של המומחה בתחום שבו המבקר מבקש להשיג ראיות ביקורת.
9. **על המבקר להעריך את האובייקטיביות של המומחה.** הערכת האובייקטיביות תכלול תשאול לגבי עניינים (interests) וקשרים (relationships) העלולים ליצור איום על האובייקטיביות של אותו מומחה.<sup>6</sup>
- היבטי יישום והסברים נוספים בדבר הערכת האובייקטיביות של המומחה מובאים בנספח לתקן זה.
10. אם יש למבקר ספק לגבי הכישורים או האובייקטיביות של המומחה, המבקר צריך לשקול אם ניתן להשיג ראיות ביקורת נאותות ומספיקות מעבודתו של אותו מומחה. יתכן שהמבקר יצטרך להחליט לבצע נוהלי ביקורת נוספים או לבקש ראיות ביקורת ממומחה אחר (לאחר התחשבות בגורמים המצוינים בסעיף 7 לעיל).
- אם יש למבקר ספק כזה באשר למומחה שהוא נותן שירותים שנשכר על ידי הגוף המבוקר או עובד של הגוף המבוקר, המבקר צריך לדון בכך גם עם הגוף המבוקר.

## היקף (scope) עבודת המומחה

11. **על המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות ומספיקות לכך שההיקף (scope) של עבודת המומחה תואם את מטרות הביקורת.** כאשר המומחה הוא נותן שירותים שנשכר על ידי הגוף המבוקר או עובד של הגוף המבוקר, ראיות ביקורת יכולות להיות מושגות על ידי סקירת ההנחיות מהגוף המבוקר למומחה שנקבעות לעתים קרובות בכתב. הנחיות כאלו למומחה עשויות לכסות עניינים כגון אלה שלהלן:
- מטרות עבודת המומחה והיקפה;
  - תיאור כללי של העניינים הספציפיים שהמבקר מצפה שדוח המומחה יתייחס אליהם;
  - השימוש המיועד בעבודת המומחה על ידי המבקר, לרבות תקשור אפשרי לצדדים שלישיים של זהות המומחה ומידת מעורבותו;
  - מידת הנגישות של המומחה לרשומות ולקבצים רלבנטיים.
  - הבהרת קשריו של המומחה עם הגוף המבוקר, אם בכלל.

<sup>6</sup> המשפט השני בסעיף 9 וכן היבטי היישום וההסברים הנוספים המובאים בנספח לתקן זה מבוססים על ההצעה לתקן ביקורת בינלאומי חדש בעניין זה (ראה גם הערת שוליים (2) לסעיף 1א בתקן זה). הלשכה מצאה לנכון להקדים ולכלול הנחיות אלה כבר בתקן זה בשל החשיבות הרבה המיוחסת להערכת האובייקטיביות של המומחה עם המעבר לדיווח כספי בהתאם לתקני IFRS.

- סודיות המידע של הגוף המבוקר.
- מידע אודות ההנחות והשיטות שהמומחה מתכנן להשתמש בהן ועקביותן ביחס לאלו שבהן נעשה שימוש בתקופות קודמות.

במקרה שעניינים אלה אינם נקבעים בבירור באמצעות הנחיות בכתב למומחה, יתכן שהמבקר יצטרך לפנות ישירות אל המומחה כדי להשיג ראיות ביקורת בקשר לכך. במסגרת השגת הבנה לגבי הגוף המבוקר, המבקר שוקל גם אם לשתף את המומחה במהלך דיוני צוות ההתקשרות בנוגע לרגישות (susceptibility) הדוחות הכספיים של הגוף המבוקר להצגה מוטעית מהותית.

## הערכת עבודת המומחה

12. **על המבקר להעריך את נאותות עבודת המומחה כראיית ביקורת לגבי המצג הנבחן.** לכך צריך יהיה להעריך אם ממצאי המומחה משתקפים באופן נאות בדוחות הכספיים או תומכים במצגים, וכן לשקול את:

- נתוני המקור שבהם נעשה שימוש;
- הנחות ושיטות שבהן נעשה שימוש ועקביותן ביחס לתקופות קודמות; וכן –
- תוצאות עבודת המומחה לאור הידע הכולל של המבקר על עסקי הגוף המבוקר ועל התוצאות של נוהלי ביקורת אחרים.

13. כאשר המבקר שוקל אם המומחה השתמש בנתוני מקור המתאימים לנסיבות, הוא יביא בחשבון את הנהלים הבאים:

- (א) עריכת תשאול לגבי נהלים כלשהם שהמומחה לקח על עצמו לבצע כדי לבסס שנתוני המקור הם רלבנטיים ומהימנים;
- (ב) סקירתם או בחינתם של הנתונים שבהם המומחה עשה שימוש.

14. הנאותות והסבירות של ההנחות והשיטות שבהן נעשה שימוש וכן אופן יישומן הינם באחריות המומחה. למבקר אין אותה מומחיות ולכן לא תמיד יוכל הוא לחלוק על ההנחות והשיטות של המומחה. עם זאת, המבקר יצטרך להשיג הבנה של ההנחות והשיטות שבהן נעשה שימוש ולשקול אם הן נאותות וסבירות, בהתבסס על הידע של המבקר אודות עסקי הגוף המבוקר ועל התוצאות של נוהלי ביקורת אחרים.

15. **אם תוצאות עבודת המומחה אינן מספקות ראיות ביקורת נאותות ומספיקות, או אם התוצאות אינן עקביות לראיות ביקורת אחרות, על המבקר לפתור את הבעיה.** הדבר עשוי להצריך דיונים עם הגוף המבוקר ועם המומחה, יישום נוהלי ביקורת נוספים, לרבות האפשרות להתקשר עם מומחה אחר, או שינוי מהנוסח האחיד (הבלתי מסוייג) של דוח רואה החשבון המבקר.

## התייחסות למומחה בדוח רואה החשבון המבקר

16. כאשר ניתן דוח רואה חשבון מבקר בנוסח האחיד (בלתי מסוייג), המבקר לא יאזכר בדוח את העבודה של מומחה. אזכור כזה עלול להתפרש שלא כהלכה כאילו הוא מהווה הסתייגות בחוות דעת רואה החשבון המבקר או חלוקה של אחריות, כאשר אין הכוונה

לאף אחת ממשמעויות אלו. למרות האמור לעיל, כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701, ניתן להתייחס לשימוש במומחה מטעם רואה החשבון המבקר במסגרת תיאור כיצד ניתן מענה לעניין מפתח בביקורת, מבלי שהתייחסות כזאת מפחיתה מאחריותו של רואה החשבון המבקר לחוות דעתו על הדוחות הכספיים.<sup>7</sup>

17. אם, כתוצאה מהעבודה של מומחה, המבקר מחליט לתת דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד (הבלתי מסוייג), יתכן שבנסיבות מסוימות יהיה זה הולם - בהסבר מהות השינוי מהנוסח האחיד - לאזכר או לתאר את עבודת המומחה (לרבות זהות המומחה ומידת מעורבותו). בנסיבות כאלו המבקר יקבל את הסכמת המומחה לפני אזכור כאמור. אם המומחה אינו מסכים לכך והמבקר סבור שהאזכור הוא הכרחי, יתכן שהמבקר יצטרך לבקש ייעוץ משפטי.

18. [מספר סעיף זה אינו בשימוש]

### כניסה לתוקף

19. תקן ביקורת זה חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2019 או לאחר מכן.

הפרסום המקצועי שחל בעבר והמצוין בסעיף 1 לעיל בטל עם כניסתו לתוקף של תקן ביקורת זה.

19א. ניתן ליישם תקן ביקורת זה גם על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות לפני 31 בדצמבר 2019.

<sup>7</sup> ר' סעיפים 13(ג) ו-49 בתקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר".

## נספח - היבטי יישום והסברים נוספים בדבר הערכת האובייקטיביות של המומחה

א. אובייקטיביות מתייחסת להשלכות אפשריות של דיעה מוטה (bias), ניגוד עניינים או השפעה של אחרים על שיקול הדעת המקצועי או העסקי של המומחה. מגוון רחב של נסיבות עלולות לאיים על האובייקטיביות, לדוגמא - איומים על רקע של עניין אישי, איומים על רקע של תמיכה (advocacy), איומים על רקע של יחסי קירבה, איומים על רקע של בדיקה עצמית (self-review) ואיומים על רקע של הפחדה (intimidation). אמצעי הגנה יכולים לבטל או להקטין איומים כאלה. אמצעי הגנה כאמור עשויים להיקבע על ידי מסגרות חיצוניות (כגון המקצוע של המומחה, חוקים או תקנות) או על ידי סביבת העבודה של המומחה (כגון מדיניות ונהלים של בקרת איכות). כאשר המומחה הוא נותן שירותים שנשכר על ידי המבקר, עשויים להיות גם אמצעי הגנה ספציפיים להתקשרות לביקורת.

ב. הערכת משמעותיות האיומים על אובייקטיביות והאם יש צורך באמצעי הגנה עשויה להיות תלויה בחלקו של המומחה ובמשמעותיות עבודתו במסגרת הכוללת של הביקורת. ייתכנו מצבים מסוימים שבהם אמצעי הגנה אינם יכולים להקטין איומים לרמה מתקבלת על הדעת, לדוגמא - אם המומחה הוא נותן שירותים שנשכר על ידי המבקר והיה לו חלק משמעותי בהכנת מידע העומד לביקורת, יתכן שהמבקר לא יוכל להשתמש בעבודה של אותו מומחה.

ג. הסיכון שהאובייקטיביות של מומחה תיפגם גובר כאשר המומחה הוא עובד של הגוף המבוקר.

המשמעותיות של איומים כגון איומים על רקע של הפחדה (intimidation) יכולה להיות פחותה לגבי מומחה שהוא נותן שירותים שנשכר על ידי הגוף המבוקר מאשר לגבי מומחה שהוא עובד של הגוף המבוקר, והמשמעותיות של אמצעי הגנה כגון מדיניות ונהלים של בקרת איכות יכולה להיות גדולה יותר. מאחר שהאיום על האובייקטיביות עקב העסקה כעובד של הגוף המבוקר יהיה קיים תמיד, מומחה שהוא עובד של הגוף המבוקר אינו יכול, בדרך כלל, להיחשב כבעל סבירות גדולה יותר להיות אובייקטיבי מאשר עובדים אחרים של הגוף המבוקר.

ד. כאשר מעריכים את האובייקטיביות של מומחה, יתכן שיהיה זה רלבנטי לדון עם המומחה (וגם עם הגוף המבוקר, אם המומחה הוא נותן שירותים שנשכר על ידי הגוף המבוקר או עובד של הגוף המבוקר) על נסיבות כלשהן שיכולות ליצור איומים על אובייקטיביות המומחה ועל אמצעי הגנה רלבנטיים כלשהם, לרבות דרישות מקצועיות כלשהן החלות על המומחה, ולהעריך אם אמצעי ההגנה הולמים. נסיבות היוצרות איומים יכולות לכלול עניינים (interests) או קשרים (relationships) עם הגוף המבוקר, כגון:

- עניינים (interests) כספיים (לדוגמא - תלות כספית בגוף המבוקר, אחזקה בהשקעה בגוף המבוקר וכיוצ"ב).
- קשרים (relationships) עסקיים ואישיים.

## נספח - היבטי יישום והסברים נוספים בדבר הערכת האובייקטיביות של המומחה (המשך)

• מתן שירותים אחרים על ידי המומחה, לרבות על ידי פירמה כאשר היא המומחה.

במקרים מסוימים, יתכן שיהיה זה ראוי למבקר גם לקבל הצהרה בכתב מהמומחה על עניינים (interests) או קשרים (relationships) כלשהם עם הגוף המבוקר שהמומחה מודע להם.

ה. גם אם המומחה הוא נותן שירותים שנשכר על ידי המבקר, תשאול הגוף המבוקר על ידי המבקר לגבי עניינים (interests) או קשרים (relationships) עם המומחה שידועים לגוף המבוקר, יכול אף הוא לסייע בזיהוי נסיבות העלולות להשפיע על האובייקטיביות של אותו מומחה.

\* \* \*