

פרוטוקול מס' 317

מישיבת ועדת החוקה, חוק ומשפט
סיום ב', ח' באדר ב' תשל"ג - 12.3.73, שעה 9.00

נכחד:

חברי הנועדה:

י. גולדשמידט - היו"ר
ס. אניזוהר
א. אנקורדיון
י. אדידור
מ. ביבי
י.ה. קלינגהופר
י. קורן

מוזמנים:

צ. טרלו
מר גרופל - נשיא לשכת רואי חשבון בישראל
מר קנה - חבר מועצת רואי חשבון

רשמה:

ח. ביתן

תקנות בדבר דרך פעולתו של רואי חשבון.

סדר היום:

הינו"ר י. גולדשמידט:

אני פותח את הישיבה.

תקנות בדבר דרך פעולתו של רואה חשבון

הינו"ר י. גולדשמידט:

לשכת רואי חשבון ביקשה להופיע בפני הוועדה בקשר לתקנות שהוועדה דנה בהן. לפי החוק, תקנות אלה טעונות אישור הוועדה, וידוע לנו ששר המשפטים נועץ בלשכה - גם כן לפי החוק - לגבי תקנות אלה. אני מניח שנציגי לשכת רואה חשבון הביעו את השקפתם לפני השר. איני יודע אם יהיה זה פירוש נכון לומר כי נציגי לשכת רואי חשבון ביקשו להופיע גם לפני הוועדה משום שלא כל משאלותיהם נתקבלו על-ידי השר והם רוצים להציג כאן שוב את העניין. נשמע את דברי באי כח לשכת רואי חשבון.

מר גרופל:

מוצגת לפנינו כאן טיוטת התקנות בדבר דרך פעולתו של רואה חשבון, ודומני שזה המקרה הראשון בו מוצע שתקנות בדבר נוהלי הביקורת יהיו חלק מהחוק. לא ידוע לי על מקרים דומים בחוץ-לארץ.

בכל אופן ברצוני להסביר בקצרה מהן דרכי פעולתו של רואה חשבון הלכה למעשה, ואני מדבר כאן על רואה חשבון כמבקר, שהרי לרואה חשבון יש גם תפקידים אחרים. הוא מבקר את הדו"חות הכספיים של החברות ובמסגרת זו עליו לחוות דעתו עליהם, היינו לומר אם המאזן משקף נכון את מצב הספּעל המבוקר וכיוצא בזה. כאן עליו לקיים מספר תנאים: א) רואה חשבון חייב באי-תלות בגוף המבוקר, וזאת כדי שיוכל למסור חוות דעת אובייקטיבית על הגוף המבוקר. בתקנות אלה ניסו להגדיר מה זאת אי-תלות, אולם יש ספרות מקצועית ענפה העוסקת בשאלה מה זאת אי-תלות, ואנו אומרים שזה גם ענין של נוהלים, גם ענין של מה שנקבע, אבל זה בעיקר ענין של "סטייט אוף מיינד". יש הרבה תקנות, בייחוד בספרות המקצועית הרחבה בארצות-הברית, לגבי אי-תלות, אבל בסופו של דבר זה, כאמור, בעיקר ענין של "סטייט אוף מיינד";

ב) רואה החשבון חייב בארגון הביקורת ובביצועה בהתאם לנוהלים המקובלים, וזאת כדי שיוכל לאמת את הנכסטים וההתחייבויות של החברה ולקבוע את ערכם;

ג) עליו לוודא שהדו"חות הכספיים מבוססים על כללי חשבון מקובלים; ד) עליו לוודא שהדו"חות הכספיים הם בהתאם לכללי הדיווח, כלומר, נחמנים גילוי נאות והסבר נכון של כל פרטי הדו"חות הכספיים.

כאן חייב אני להעיר הערה אגב, שמקצוע ראייית החשבון הוא למעשה מקצוע הנפשי צעיר לימים באופן יחסי. אם אני משווה אותו למקצועות הנפשיים אחרים כמו עריכת דין ורפואה, הרי אפשר לומר כי למעשה מקצוע גמא עדיין בשלבי התגבשות. למעשה רק עכשיו יוצרים אנו את התשתית ואת המסגרת של מקצוע זה ועדיין מתלבטים אנו בהרבה בעיות, חשבונאיות ואחרות. כדוגמה ברצוני להביא ענין שעלה על הפרק בזמן האחרון: קביעת הערך במאזן, היינו אם ללכת לפי ערך הסטורי או לפי ערך ריאלי, ולדבר זה יש חשיבות מיוחדת בעיקר בגלל האינפלציה, שהיא נחלת העולם כולו, ולא רק נחלתנו. קיימת, למשל, גם בעיה איך להציג את ההשקעה של חברות מניות במאזן של חברת האם. כן יש בעיה של היוון הוצאות, ואנו יודעים על מפעלים גדולים שהיוונו ללא יסוד. יש עוד בעיות לא מעטות שהמקצוע מתלבט בהן לא רק אצלנו אלא בכל העולם.

גם בתחום הביקורת משתדלת הלשכה ליצור מסגרת מליאה יותר ולתת הנחיות מלאות יותר כדי שרואי חשבון יוכלו לבצע ביקורת יותר טובה, וזאת בעיקר לטובת הבעלים, כי חובת האחריות הראשונית של רואה החשבון היא קודם כל כלפי הבעלים, והוא גם אחראי כלפי עצמו כי הוא צריך להגן על עצמו אם תובעים ממנו לעשות דברים שאינם בגדר תפקידו. לכן חייב אני להתייחס לדעה מיושנת במקצת השוררת עדיין בכמה חוגים ולהפריך אותה. מקובל לחשוב שרואה החשבון יודע הכל, רואה הכל ובודק את הכל, ואם קורה דבר מה במפעל הוא אחראי לכך. זה רחוק מהמציאות ורחוק מהעובדות. למעשה הביקורת שלנו היום אינה ביקורת של כל המסמכים של החברה וביקורת של כל הפרטים, וזאת, ראשית, משום שאין אפשרות לעשות ביקורת כזאת; שנית, אם עושים ביקורת כזאת, אפשר לומר שאין הצד שווה בנוק המלך. ההוצאה הכררכה בביקורת כזאת היתה עולה הרבה יותר על התועלת

מר גרופל:

שהיתה מביאה. למעשה אנו בודקים את המסמכים כדי לעמוד על הנוהלים של החברה, והדגש מושם על בדיקת הנכסים, ההתחייבויות הכספיות והערכים. אם מישור חשוב שרואה חשבון חייב לדעת את כל הנעשה בחברה והוא אחראי לכל מלה וכו', הרי זו גישה לא נכונה. רואה חשבון צריך לעשות עבודת ביקורת סבירה, אבל הדגש מושם על הנוהלים התקינים בחברה ועל אימות הנכסים שלה.

אחייסי: לתקנות שלפנינו. בתקנות אלה

יש ארבעה פרקים: פרק ראשון: פורשנות, פרק שני: פרוק רביעי: הוראות שונות, ושני פרקים עיקריים: פרק שני: ביקורת ופרק שלישי: דין וחשבון המבקר. יש הבדל מהותי בין שני הפרקים העיקריים האלה, וזה עורך מספר מהשנות האחרונות. שני הפרקים מבוססים על גילוי דעת של הלשכה בקשר לתקנות הביקורת ונוהלים. כדי פעם מפורטת הלשכה גילוי דעת בקשר לנוהלי הביקורת כדי להזדריך את המבדלים בניצוח ביקורת טובה. הפרק השני מבטא למעשה אותו גילוי דעת שפורסמה הלשכה, וזה קיבל, כמובן, צורה משפטית כאן: פרק זה עוסק במה שאנו קוראים "תקני הביקורת". אלה כללי היסוד שלפיהם עובד רואה החשבון המבקר, הכללים הבסיסיים של כל עבודת ביקורת, אולם אין כללים אלה נמצאים לפרטים ולנוהלים. כותרות השוליים בפרק השני הן: ביקורת, אי-תלות, חובת זהירות, תכנון פעולות הביקורת, סקר על בקרה פנימית, פיקוח על עוזרים, היקף הביקורת, רשומות ביקורת, נושאי ביקורת. הלשכה לא התנגדה לכך שכללים אלה יפורסמו במסגרת תקנות, במסגרת משפטית.

לעומת זאת הפרק השלישי: דין וחשבון

המבקר, שונה לגמרי במהותו מהפרק השני. פרק זה מבוסס על גילוי דעת שפורסמה הלשכה בסוף 1968. היו לכך שתי סיבות ושתי מטרות: א) הלשכה דעתה כל הזמן לפרסם גילוי דעת נרחב על דין וחשבון המבקר; ב) היתה אז תקופה של דגישות בציבור כשכמה חברות ציבוריות נכשלו ונשאלה השאלה היכן היה רואה החשבון, האם דין וחשבון המבקר היה מלא. לשם בתיירות אנגזיר החילה מטפד מושגים. הדו"חות הכספיים מורכבים מהמאזן, דין וחשבון רווח והפסד, ביאורים והערות, וכל אלה הם עבודה של הנהלה. יש דעה קצת מוטעית שביאורים אלה הם כאילו של רואה החשבון. ברואש הדין וחשבון יש שתי פסיקאות הנוגעות למבקר: פסיקה אחת שהוא עשה את הביקורת ופסיקה אחרת הכוללת את חוות דעתו על הדו"חות הכספיים. כלומר, זה המקום היחיד בו רואה החשבון לומר אם הדו"חות הכספיים טובים. כיוון שהיתה דגישות בענין זה בציבור, רצינו לתת בגילוי הדעת שלנו הפחית לנוהלים מוגדרים איך רואה חשבון צריך לנהוג במסמך חשוב זה.

לכן קבענו מספר דברים עקרוניים: רואה

החשבון יכול לתת שני טוגים של חוות דעת: או חוות דעת חלקה, כלומר חוות דעת שהוא מסכים לנתוב הדו"חות הכספיים והכל בסדר, או חוות דעת לא חלקה, כלומר, יש דברים שאיננו מסכים להם או לצורת הצגתם, או להעדפה או לגילוי העובדות. במקרים שרואה החשבון אינו יכול לתת חוות דעת חלקה באפשרותו להסתייג מפרטים מסויימים, להימנע מלתת חוות דעת או לתת חוות דעת שלילית. בגילוי דעת זה, הבא לידי ביטוי בפרק השלישי לתקנות, נתנו הפחית בדורות באילו מקרים חייב רואה החשבון לתת חוות דעת חלקה, מתי חייב הוא להימנע ומתי חייב הוא להסתייג. גם קבענו הגדרה מדוייקת של כל צורת הסתייגות. היתה עוד נקודת תורפה בחוות הדעת של רואי חשבון: הם השתמשו בביטויים שונים, כך שהקורא לא ידע בדיוק מה היתה כוונת המבקר, האם זאת הסתייגות או לא הסתייגות. קבענו שלגבי כל הסתייגות או הימנעות חייבים להשתמש במונחים כפי שהוגדרו בתוך הנוהלים האלה, וזה עזר הרבה מאד. אם כן, מצד אחד, הוגדר בדיוק מתי ואיך חייבים להסתייג; מצד אחר, ניתנה אפשרות לקורא הדין וחשבון לדעת אם זו הסתייגות או הימנעות ומה אומרת בדיוק ההסתייגות או ההימנעות.

דווקא בפרק השלישי היו לנו מספר

ספיקות קלים. אם אמדנו שאנו מסכימים שהפרק השני יפורסם בתקנות הרי זה משום שזה דבר בסיסי, טטנדורטי. בפרק השלישי מדובר כבר בנוהלים, והיות והמקצוע כולו מתפתח ובמשך הזמן חלו שינויים גם בגישה החשבונאית וגם בצרכים הכלכליים, עלול לחול שינוי בנוהלים. עובדה היא כי מאז פרסמנו נוהלים אלה ב-1968 חלו שינויים, לכן היו לנו ספיקות אם יש מקום לתת לנוהלים אלה מסגרת משפטית.

מר גרוספל:

הששנו לתת מסגרת משפטית לנוהלים אלה
כפי: א) קשה לשמור על רוח הדברים ולתת להם מסגרת משפטית, וכאשר ישנו
עם סדר שר כדי לעבד את התקנות לצורך המסגרת המשפטית, היו הגדרות בהן
התקשירו לשמור על התוכן המקורי, מצד אחד, וגם לתת לזה צורה משפטית
נאותה, מצד אחד; ב) כפי שאמרתי, יש לנו גם גילויי דעת בקשר למסגרת
ונוהלים, ולא רצינו להעמיד את שאר הנוהלים שלא ייכללו בתקנות במעמד
נחות יותר מאלה שכן נכללו בתקנות במסגרת החוק; ג) חשבנו שאם נוהלים
אלה יהיו במסגרת חוק יהיה קשה יותר להכניס בהם שינויים, כי הפרוצדורה
הרבה יותר מסובכת כשמדובר בשינוי חקיקה, ואולי לא נוכל להכניס את
השינויים כפי שידרוש. בכל אופן החשבנו גם ברגישות הציבורית בנושא זה
ועם בדרישת משרד המשפטים. שיתפנו הפעולה מליאה עם משרד המשפטים בשינוי
התקנות, ואנשי מקצוע שאם יהיה צורך לתקן נוהלים אלה נקבל את השמט
הלו המהירה הדרושה.

מר קצנל:

יש בקודה שהייתי מעדיף להבהיר אותה
וזו עניין הבדיקה המסוייגת. איננו
עורכים ביקורת כוללת, אלא ביקורת מסוייגת. עיקר העבודה שלנו להורות דעה
על הדו"חות הכספיים וכדי להוות דעה בעניין זה חייבים אנו לבדוק את
הספרים והמסמכים עליהם מבוססים הדו"חות. כלומר, המטרה העיקרית שלנו
היא מתן חוות דעת על הדו"ח הכספי, ולא הספרים עיקר. הספרים הם רק
אמצעי ולא מטרה, ואנו בודקים אותם ספרים ומסמכים בכמות כזאת שתעזור
לנו ותבטא את חוות דעתנו על אותם הדו"חות הכספיים.

לפני שאנו קובעים את כמות העבודה
שאנו מבצעים אנו עורכים סקירה של הנוהלים הקיימים בחברה, כיצד פועלת
הבקרה הפנימית, כיצד פועל המנדק הפנימי, האם יש מבקר פנים, ועל-פי
סקירה זאת שלנו אנו קובעים את כמות הביקורת. במקרה שהבקרה הפנימית
אינה משגיחה וצוין במידה מספקת אנו מדגישים ומעמיקים את הביקורת של
הספרים והמסמכים כדי שנוכל לבטא את חוות דעתנו על הדו"ח הכספיים.

י.ה. קלינגרופר:

החדשתי במיוחד מהערה של אורחינו
כי בעצם אינם מחסטים למצב העסקים של
המבוקר. הם מוגבלים בדרך-כלל לבדיקה ולביקורת של חלק מהמסמכים, ועל
כן אינם יכולים להיות בטוחים שמה שהם בודקים ומבקרים הוא אמנם מצב
העסקים. אם כן, זה בעצם יוצא מהחוסר הביקורת. השאלה היא אם מסמכים אלה
הוא אמנם מצב העסקים, מה עוד שאנו קובעים כאן בתקנות שזה חלק בלתי
נפרד, ואולי החלק המרכזי, של הביקורת, וכאן אני רואה קושי לאור דברי
המומחים. לפי המצב שתואר כאן לפנינו ההוראות שאנו עומדים לקבוע
לא יהיו מציאותיות. ההגדרה של "ביקורת" שהיא בשם התקנות האלה - הכל
מבוסס על ביקורת ועל מהות הביקורת - היא: הפעולות שעל רואה השבון
לעשותן כדי שיוכל לחוות דעתו בשאלה באיזו מידה משקף מאזן באופן נאות
את מצב העסקים של המבוקר". שמענו כאן שרואי חשבון אינם עושים זאת
וגם אינם יכולים או מסוגלים לעשות זאת. הם אינם יכולים לומר באופן
מוסמן ואחראי באיזו מידה מסמכים אלה שהם בודקים משקפים את מצב העסקים.
אם כן, למה מטילים אנו עליהם את זה, על מנת שיהיו חייבים בכל מקרה
להסתייג או להימנע? הרי אם הביקורת אינה שלימה צריך רואה החשבון
להעיד על כך בדין וחשבון שלו לפי הדפוסים המתכונת העומדים להיקבע
באשר לגובה הדין וחשבון. אם כן, אני רואה כאן קושי מסויים בנוגע
לעיקרן של התקנות ואני מבקש לקבל הסבר בנדון. אני חושב שזו הבקורת
המכרעת והמרכזית בכל הדיון.

מ.אביזר:

בסיום דברי הפתיחה של מר גרוספל באה
התנגדות למסגרת נוקשה של המצו ע.
נאמר שזה מצווע חופשי שלגביו הוצאו תקנות פנימיות ב-1968, והנה
מוצע עכשיו להכניסו למסגרת נוקשה של חוק, דבר שיקשה על תהליך השינויים.
לא הבנתי אם יש בכך הבעת התנגדות לפרק שלם או למעייפים מסויימים
בתקנות. חלק מהמעייפים בפרק השלישי, למשל, הם כנראה כללי יסוד. למה
היתה הכוונה, האם לשכת רואי חשבון המליצה באיזה מקום שדברים מסויימים
לא ייכללו בכלל בתקנות ויישארו פתוחים?

הי"ד י. גולדשמידט:

ברצוני להמשיך בשאלת חבר-הכנסת קלינגהופר בנוגע להגדרת "ביקורת". ייתכן שיש מעין סתירה גם בתוך התקנות עצמן. כלומר, הקושיה אינה נובעת ממה שמוגדר בתקנות כ"ביקורת" לעומת מה שהצהירו באי-כוח הלשכה כי הם מוכנים לשאת על כתפיהם, אלא היא נובעת מהשוני הקיים בין ההגדרה בפרק הראשון לבין הקביעה מהו דין וחשבון בפרק השלישי. בסעיף 11(א)(2) נאמר שרואה חשבון הנותן חוות דעת יציין: "אם הדו"ח הכספי משקף באופן נאות בהתאם לכללי חשבוונאות מקובלים את מצב העסק ליום המאזן". המלים "בהתאם לכללי חשבוונאות" אינן סתייחסות לבדיקה בסיסית של הדברים, אלא מגבילות יותר את הבדיקה לפנקסים.

י.ה. קלינגהופר:

צריכים לבטא זאת גם בהגדרה של "ביקורת", כי אחרת תהיה זו גזירה שלא יוכלו לעמוד בה.

הי"ד י. גולדשמידט:

רואה חשבון אינו מוכן לקבל על עצמו אחריות לתקינות הסצב כפי שתואר כאן. דו"ח הכספי הם אינם רוצים ליטול על עצמם אחריות אלא בהתחשב בנוהלי החברה, בהתחשב בכללים מקובלים מסויימים, ומוכנים לבדוק אם סביר לומר שהדברים נכונים, אבל לא אם הם נכונים. את האחריות כלפי הציבור, כלפי הנושים, כלפי המשקיעים אין רואה החשבון רוצה לקבל על עצמו, אלא הוא אומר: זאת אחריותם של מנהלי המפעל. אני חושב שבפרובלמטיקה זו מתמקד איזה נסיון או רצון של המחוקק לראות ברואה החשבון נושא באחריות, בעוד שרצונו של רואה החשבון הוא לא לקבל על עצמו אחריות זו. שאלה זו עומדת בזיקה להערת חבר-הכנסת קלינגהופר, ויש ללבן אותה.

מר גרופל אמר שרואה החשבון מתחייב

בגילוי נאות של הדברים.

מר גרופל:

הפועל "מתחייב" אולי אינו מוצלח מבחינה משפטית. עדיף לומר "חייב".

הי"ד י. גולדשמידט:

האם זה כולל לא רק את האמת אלא את כל האמת? זה קשור לשאלה הראשונה שהצגתי. נניח שהדין וחשבון הכספי אינו כולל שום דבר שאינו נכון, דהיינו משקף חוזים מסויימים, ו התחייבויות או דו"חות כספיות מסויימות שיש לחברה. כלומר, אין החברה כוללת בדין וחשבון הכספי כל מה שיש לדעת וכל מה שעשוי לתת ביטוי המעשי ביותר פן הימים במצבה של החברה וביכולתה לעמוד בהתחייבויותיה.

מר גרופל הזכיר שהמקצוע מתלבט בבקיטת

עמדה לגבי מספר עניינים והוא הזכיר, למשל, היוון הוצאות שלגבי יש נוהלים שונים. לפי מה קובעת לשכת דואר חשבון את הנוהג? האם יש לכם הנחיות פנימיות נוספות המחייבות את החברים? אם חבר אינו שומר על הנחיות אלה או סוטה מהן מתוך שליבו אינו שלם עימן, האם יכולה הלשכה לתבוע אותו לדין פנימי משמעתי, בלי תוצאות אחרות ביחס למעמדו ולחברותו בלשכה, או שהדבר נתון לשיקול דעתו האינדיבידואלי של כל אחד מהם הוא רואה ככשר וסביר ומאשר אותו ללא הסתייגות ומה הוא רואה כלא רצוי וכמקור לאי-הבנה או להטעיה ולכן הוא מסתייג?

בתקנות אלה יש חובת הסתייגות במקרים

מסויימים. האם לדעתכם די שהתקנות יחייבו את רואה החשבון להסתייג? הרי התוצאה יכולה להיות שאותו דין וחשבון של רואה החשבון ייגנז ואתו רואה חשבון לא יוזמן יותר לעבוד באותה חברה. או שמא אתם אומרים כי דין וחשבון זה צריך להגיע למקום אחר, נוסף לחברה עצמה, כדי שהחברה לא תהיה חופשית לגנוז את חוות הדעת השלילית ולהזמין רואה חשבון אחר? האם ייתכן שהחברה תפרסם את הדין וחשבון בלי ההסתייגויות של רואה החשבון? אם כוונות החברה אינן רצויות, היא יכולה לעשות זאת, אך אם תהיה אפשרות שדין וחשבון שלילי יגיע גם לאיזה מוסד ממלכתי פיקוחי אחראי, תירשם עובדה זו במקום כלשהו ולא תהיה אפשרות לסחט אותה.

היו ר"י. גולדשמידט:

הנושא הראשון שהעלה מר גרופל הוא נושא אי-התלות, וגם הוועדה התייחסה לזה בשני הדיונים שקיימה. השאלה היא איך להבטיח אי-תלות. כיוון שזה מקצוע חופשי, כפי שכולנו מבינים - והדבר נזכר גם היום - הרי בעל המקצוע מתפרנס על-ידי זה שמזמינים אותו לעבוד. בדרך הטבע ובאופן לגיטימי לגמרי הוא מעוניין שחברות יזמינו אותו לעבוד אצלן שנה אחרי שנה. זה לגיטימי בתכלית וזה מיסודו של מקצוע חופשי, אם כי יש מגבלות לגבי תעמולה. אולם עניין זה יוצר תלות מסויימת. האם אתם רואים דרך כלשהי בה גורם טבעי זה, המסכן את אי-התלות, יווסת, יאורגן ויקבל צורה כלשהי כדי שמכנה זו תקטן יותר?

יש גם תלות הנובעת מקירבה משפחתית של רואה החשבון ומנהל הפירמה המבוקרת, למשל, או יושב ראש הוועדת המנהלים. האם נתתם את הדעת על כך? האם בקטתם עמדה בעניין זה בקווי הפעולה של לשכת רואי חשבון בישראל?

ג. גיבוי: בפרק השלישי, בסעיף 11(ג) כתוב:

"רואה חשבון יציין בחוות דעתו כי הביקורת נעשתה בהתאם לתקני ביקורת מקובלים. מהם תקני ביקורת מקובלים?"

ז. טרלן: ברצוני להוסיף מספר שאלות שנשאלו על-ידי מספר חברים בוועדה בהזדמנויות קודמות. בפנינו הצעה לכתוב בתקנות, שאם רואה החשבון היה סבור כי הדבר דרוש, הוא יוכל לפנות למועצת המנהלים ולבקש להופיע לפניו ולהישמע. מה דעתכם על הצעה זו?

היות ותקנה 21 מאפשרת לסטות מהתקנים האמורים, נשאלה השאלה אם אין הוראה זו טעונה הבהרה שהמטרה צריכה להיות מטעמים מיוחדים שיידרשו, או שמא די לכתוב באופן כללי שרשאים לסטות.

יש שרואה החשבון הוא גם מנהל החשבונות, ואז התוצאה היא שהוא מבקר את עצמו. לכן עלתה השאלה אם אין צורך לכלול הוראה שרואה חשבון לא יהיה בעת ובעונה אחת גם מנהל חשבונות. כאן מוסיף אני שאלה משלי: האם לעניין זה צריך להבדיל בין חברות מסוג מסויימ, כגון בנקים, חברות שמניותיהן נסחרות בבורסה וחברות מסלתיים, לבין חברות פרטיות קטנות שמניותיהן אינן נסחרות בבורסה?

היתה בפני הוועדה הצעה להטיל על רואה החשבון גם חובה לערוך דו"חות ביניים כל אימת שהנסיבות מחייבות זאת. מה דעת הלשכה בנושא זה?

י. ה. קלינגהופר: מר טרלן כבר נגע בשאלה הנוספת שרציתי לשאול ואני רוצה להוסיף רק שאלות משנה. בסעיף 21 נפתח פתח למטרה מהתקנים המקובלים. בשאלה ששאל מר טרלן הוא גם הצביע על כיוון מסויים ורצוי מאד שבמקרה של מטרה יירשמו הנזימוקים לכך. זה גם מקובל בהסדרים דומים בחוקים אחרים, בהם נאמר שיש להסביר מדוע סוטים.

ז. טרלן: - ומטעמים מיוחדים.

י. ה. קלינגהופר: האם לפי הפרקטיקה עד עכשיו הסטיות הן רק יוצאים מן הכלל? מה מידת הסטיות לעומת הנאמנות לתקנים המקובלים? כלום הסטיות הן למעשה המצב המקובל, בעוד שהציות לתקנים כמו שהיינו רוצים בהם הוא רק סקטור קטן בפעולות רואי חשבון?

א. אנטוריון: כיוון שמכל צד שמים את הדגש על עניין אי-התלות של רואה החשבון ברצוני לשאול אתכם כיצד אפשר לדעתכם להבטיח אי-תלות זו. שנית, האם מבחינה זו חושבים אתם שיש להבחין בין חברות ציבוריות, למשל כחיות או סטי-ממלכתיות לבין חברות פרטיות?

מר גרוספל:

חבר-הכנסת קלינגהופר הגדיר את הבעיה בצורה נכונה: איננו מחסטים אלא מבקרים.

לחטט פירושו לבדוק את החומר בלי תכנית מוגדרת מראש, וזאת אינה ביקורת. אטביר שוב מה פירוש ההגדרה שאנו קובעים לעצמנו: "לפי כללי חשבוניות ותקני ביקורת מקובלים". ראשית, כל הדו"חות הכספיים מבוססים על הנחות מסויימות. אין כאן אמת אבסולוטית, אלא יש כללים ידועים. כאשר אנו אומרים כי זו דעתו לפי כללי חשבון מקובלים, הכוונה שאין זו האמת הפרטית של רואה החשבון וזו כל האמת. זאת האמת לאור כללים ידועים. אין זו אמת אבסולוטית, והיא מבוססת על כללי חשבון המשתנים עם התפתחות הכלכלה. זה מה שבאות מלים אלה להטביר לקורא הטביר.

אשר לביקורת, אילו היינו באים לחטט

במסמכים ואומרים שיש יותר מדי מסמכים ועל כן אנו יכולים להקיף רק חלק מכם, החשש של חבר-הכנסת קלינגהופר היה מבוסס. כאשר ניגשים אנו לפעולת הביקורת אנו עושים זאת לפי תכנית ביקורת מוכנה מראש. אם איננו טועה, תכנית הביקורת נכללת אפילו בתוך תקני הביקורת. כלומר, זה אחד הדברים המראים שהמבקר אינו ניגש לענין מתוך גישה של חשד וחטטנות. אם קיימת גישה חשדנית כזאת, נוצרים יחסים לא טובים עם הלקוח ובכל מקרה יצטרך רואה החשבון לשתף פעולה עם הלקוח או להיפרד ממנו. לכן הוא צריך קודם כל להכין תכנית ביקורת ולא להיכנס לביקורת מקרית. אנו בודקים את המבדק הפנימי של המפעל ובאיזו מידה יכולים אנו לסמוך על הבקרה הפנימית. לצורך זה אנו בודקים חלק מסויים של המסמכים ורואים אם זה עומד בתקני הביקורת הפנימיים. אם כן, בודקים את המבדק הפנימי, את הנוהלים, חלק מהמסמכים, סוודאים אם ספירת המלאי היתה נכונה, אם יש נוהלים נכונים בקשר לכך ובקשר לתשלומים ותקבולים, אם המחירים עומדים בערכים נכונים במאזן, אם היתה הערכה נכונה של הנכסים. קורה שיש השקעות בחברת בת. אנו הולכים מעל ומעבר למה שיש בספרים. אנו רוצים לדעת אם יש חוזים נוספים, אם יש הפרשות לפנסיה, לפיצויים. איננו מסתפקים רק במה שכתוב בספרי החשבון. בדרך-כלל יש מדחב זמן בין תאריך הדו"ח הכספי לבין תאריך גמר הביקורת, ואנו מתייחסים גם לתקופה שבין התאריכים הללו ועוברים שוב על הסעיפים כדי לראות אם לא חל שינוי, אם לא חלה איזו התפתחות דרסטית בקשר לכמה לקוחות גדולים. אנו עוברים לביקורת עניינית המבוססת על תכנית ביקורת.

לא כל אחד יכול לעשות תכנית ביקורת

לפי שיקול דעתו. הלשכה קבעה וקובעת כללים ונוהלים כדי שלא כל רואה חשבון יצטרך לקבוע לעצמו מה זאת ביקורת טובה ומה הוא צריך לעשות כדי לבקור את סעיפי המאזן. אמנם אנחנו גוף וולונטרי וכוחנו דל ואולי נקבל עכשיו תמיכה ממשרד המשפטים כדי לקבל כוחות יותר מקצועיים. לקבוע את כל הכללים האלה על-ידי גוף וולונטרי זה דבר לא קל.

א. אנקנדינג:

אין לגוף זה מעמד סטטוטורי?

מר גרוספל:

מצידנו אין התנגדות לקבלת סטטוס סטטוטורי, אבל אין זה הלוי בכו.

אם אנו עוברים לפי כללי חשבוניות ואם

לנו תכנית ביקורת, מה גבולות האחריות שלנו? אם רואה חשבון מבצע את העבודה המליאה לפי התקנים שקבעה הלשכה ומגיש כל מה שעליו להגיש, כפי שהזכרתי בראשי פרקים, הרי שהוא עושה ביקורת טובה של החברה. הוא אינו יכול לדעת על דברים שנעשו לא כל כך בתום לב. איננו בלשים ואיננו כלבי שמירה. כמובן, יהיו מקרים שרואה החשבון יהיה אחראי, ויהיו מקרים שלא יהיה אחראי. אם יוכיח שפעל לפי תכנית ביקורת ולפי התקנים שקבעה הלשכה, ייצא ידי חובתו. אולם אם ייווכח בית המשפט שרואה החשבון עשה ביקורת למחצה ולשליש ולא נקט את הכללים שקבעו מוסדות הלשכה, אני הושב שידו תהיה על התחונה גם בבית המשפט.

אשר להסתייגות, זהו תחום אחר לגמרי.

מתי יסתייג רואה חשבון? מועטים המקרים בהם יאמר כי ליבו לא שקט עם הביקורת שעשה, הוא עשה עבודה חלקית ועל כן הוא מסתייג. בדרך-כלל לא למקרים כאלה נועדה ההסתייגות. מדובר כאן בבעיה רחבה מאד, ואיני רוצה להיכנס עכשיו אליה, אבל בדרך-כלל קורים שני מקרים עיקריים: יש

מר גרופל:

שבעל המפעל אינו מאפשר לרואה החשבון לעשות ביקורת מליאה. במקרה כזה
הרואה החשבון כי הוא נמנע משום שלא היתה לו אפשרות לפעול.
יש שבעל המניות או החברה מציגים את הדברים בצורה זו או אחרת ורואה
החשבון אינו מסכים עם צורת הצגה זו. ייתכן שאותה חברה לא הפרישה
הפרשות מסויימות, לא הציגה את הדברים הצגה נאותה, ורואה החשבון יודע
שאינו יכול לתקן את המאזן, כי זה באחריות ההנהלה, ומה שהוא יכול לומר
הוא רק אם הוא מסכים או לא מסכים.

חבר-הכנסת גולדשמידט התייחס למקרה
שרואה החשבון מסתייג ואיש אינו יודע על כך, אלא הדין וחשבון נשאר
במגירה. קרו מקרים כאלה ועם חברות נכבדות. רשות החברות הממשלתיות
הוציאה תקנות של ועדת שרים האומרות, שאם רואה חשבון עומד להסתייג
ברו"ח כספי, חייבת הסתייגות זו לבוא בפני מועצת המנהלים, ולא רק זו
בלבד, אלא שמועצת המנהלים חייבת גם לדווח בפרוטוקול שלה על הוויכוח
באותו נושא ולנמק מדוע קיבלה או לא קיבלה את ההסתייגות, ואם כן,
מה עשתה בקשר לכך. חוץ מזה נדמה לי שאם חברה צבורית תרצה לפרסם את
הדין וחשבון בלי ההסתייגות יתיה זה ענין פלילי.

י.ה. קלינגהופר: אם כן, אתם הייתם מקבלים את ההגדרה
של ביקורת? האינכם רוצים לשנות דבר?

מר קנה: זו יחידה במסגרת הדין וחשבון הזה.
ייתכן שבפרטים מסויימים ביחידה יש
סטיה שאינה רלוונטית.

מר גרופל: מתעוררת תמיד השאלה למי מיועד הדו"ח
הכספי, אבל הייתי אומר שדו"חות
מקצועיים קשה לפשט אותם לצרכי האדם המביר.

א. אנטוריון: המאזן עצמו אינו קריא לאדם המביר,
כפי שאתה קורא לו.

מר גרופל: פעם השתרעו התשקיפים על שניים-שלושה
דפים. יצאה רשות ביירות העורך ודרשה
גילוי מלא. התוצאה היא שיש כל כך הרבה פרטים בתשקיף שרק אנשים
בוזרים מסוגלים להבין את התשקיף ויש להם הסבלנות לכך. הייתי אומר
שיש עכשיו הגובה הפוכה: לנסות לצמצם קצת את התשקיף כדי שיהיה קצת
יותר קריא. יש הצעה לחלק את התשקיף לשניים: אחד מצומצם ואחד רחב.

בפרק השלישי, בסעיף 11, אנו כוללים
בחוק דעת רואה החשבון שני דברים: בפסקה (1) נאמר: "אם הביקורת נעשתה
בהתאם לתקני ביקורת הקבועים בתקנות אלה ולתקנים המקובלים אצל רואי
החשבון"; פסקה (2) מדברת על הדו"ח הכספי והיא אומרת: "אם הדו"ח
הכספי משקף באופן נאות בהתאם לכללי חשבו נאות מקובלים...". כלומר, אין
זו אמת אישית של רואה החשבון, אלא היא מבוססת על כללים מקובלים.
האחריות הראשונית לדו"ח הכספי חלה לא על רואה החשבון אלא על מנהל
החברה ועל הדיקטוריון. אם במקרים רבים באו בטענות דווקא אל רואה
החשבון ולא נגעו בדברים שהדיקטוריון חייב היה לדעת עליהם, אני חושב
שזה לא היה מוצדק לבוא בטענות לאותו גוף משנה שאינו אחראי לניהול
יום יומי של החברה, אלא הוא רק מבקר אותה לפי כללים ידועים. להטיל
אחריות רשמית על רואה החשבון - זה היה בלתי מוצדק לדעתי. כאמור,
האחריות הראשונית היא של ההנהלה ושל הדיקטוריון.

אשר לגילוי נאות, מתייחסים לא רק
לספרים אלא מעל ומעבר לזה, ויש אצלנו סעיפים חשובים הנקראים
"התחייבות על תנאי". אם אלה ערבויות, התחייבויות או חוזים לטווח
ארוך, אנו מתייחסים להם, והתחייבויות על תנאי שוקלות לא פחות מאשר
התחייבויות ממשיות.

נאמר כי ברגע שרואה החשבון מקבל שכר
טרחה מהגוף המבוקר אין כאן אי-תלות גמורה. לו היה מקבל את שכר הטרחה
מגוף בלתי תלוי, ייתכן שאי-תלותה היתה גדולה יותר, אבל כפי שכבר
אמרתי זה יותר ענין של "סטייט אוף מיינד" מאשר ענין הניתן להגדרה.

מר גרופל:

הועלו מספר נקודות ספציפיות בקשר לאי-תלות, כגון קרבה משפחתית. דבותי זו נקודה אחת בלבד מהמכלול העצום של הנקודות שאי-תלות נוגעת להן.

י.ה. קלינגהופר:

גם נגיעה כספית לעסקי המפעל.

מר גרופל:

אני מוכן להביא לפניכם רשימה של חמישים סעיפים לפחות. הציבור רגיש בעיקר כשמדובר בחברה ציבורית. חוק החברות האנגלי, שהוא חוק ישן, מסהווה את היסוד של חוק החברות שלנו, קבע מספר כללים אלמנטריים. בארצות-הברית יש תילי תילים של הגבלות, ואם לגלות לכם סוד, הרי מינינו עכשיו בלשכה ועדה שתנסה להגדיר מהם הכללים האלמנטריים של אי-תלות. אי-תלות נוגעת לקרבה משפחתית, להחזקת מניות, להחזקה בחברת בת או בחברת אם. אי-תלות יכולה להיות בתחומים רבים.

א. אנקוריון:

אתה מתעלם מהדבר העיקרי והוא שרואה החשבון תלוי בבחירה שתבחר בו החברה

מדי שנה.

מר גרופל:

כאן חייב אני להזכיר שיש לנו דווקא הגנה. נכון שרואה החשבון תלוי גם בחברה, אבל יש לו גם זכויות לפי חוק החברות. קרה מקרה - גם באנגליה - לפני שנה וחצי שהנהגלה רצתה להעביר רואה חשבון מתפקידו, כי הוא הסתייג והנהגלה לא הסכימה להסתייגות זו. במקרה כזה יש לרואה החשבון אפשרות להופיע לפני האסיפה הכללית. לפי חוק החברות, אם יש ויכוח בין הנהגלה לבין רואה החשבון והנהגלה אומרת שהסתייג שלא בצדק והיא ממנה משהו אחר, ושאי רואה החשבון - ואני חושב שזו הגנה מאד רצינית - לקבל הזמנה לאסיפה הכללית, להופיע לפני בעלי המניות ולהסביר את הקייז שלו. אם בעלי המניות מחליטים שאינו טוב בשבילם, הם יכולים להעבירו מתפקידו, אולם הבעלים לבד אינם יכולים לעשות זאת, ולפי החוק הוא ושאי להופיע לפני האסיפה הכללית.

א. אנקוריון:

האם היה מקרה כזה?

מר גרופל:

היה מקרה כזה. לי עצמי היה מקרה כזה, אולם זה קורה לעתים רחוקות מאד, כי גם הנהגלה אינה רוצה לעסוק בקונפרונסציה עם רואה החשבון לפני בעלי המניות. אנחנו גם איננו מסתייגים מתוך שמחה ושוקלים יפה יפה אם להסתייג. אם אין להסתייגות הצדקה מקצועית, הרי זה דבר שלילי ביותר והייתי אומר שזה אפילו עוול שרואה חשבון עלול לגרום ללקוח, כי זה מטיל עליו צל. לכן אנו מסתייגים רק אם זה הכרחי, ואז בעלי המניות והנהגלה יודעים יפה במה מדובר, וברוב המקרים הצדק עם רואה החשבון, והם לא ינהלו ויכוח.

ס. אביזוהר:

מתי, למשל, אפשר לסטות מהכללים?

מר גרופל:

רואה חשבון צריך להיות נוכח בעת ספירת המלאי, אך אם זה לא מטריאלי הוא אינו חייב להיות נוכח. דוגמה אחרת יכולה להיות הפרשה שאינה רלוונטית. כלומר,

מר גרופל:

אם התקנות מחייבות להסתייג, אלא שהדבר אינו מהותי, אינו דלונטי או שלא היתה לו חשיבות לאותו ענין, יכול רואה החשבון לסטות ולנמק את הסטייה, והאחריות חלה עליו.

צ. טרלן:

בסעיף 3(ב) כתוב: "לא יחווה רואה חשבון דעה... אם רואה החשבון הוא פקידו של המבוקר, פקיד של חברת בת או של חברה שלובה של המבוקר...". ביחס לזה נשאלה כאן השאלה מדוע לא להוסיף גם הגבלה שלא יבקר חברת בת אם הוא פקיד של חברת אם. הגבלה זו לא נכללה בסעיף משום מה.

מר קנה:

בנוסח שלפנינו כתוב "פקידו של המבוקר, פקידה של חברת בת של המבוקר או של חברה מסונפת", אולם אני מבין שהנוסח שונה בינתיים. פקידו של המבוקר אינו יכול לבקר ספרים של חברת בת.

צ. טרלן:

ואם הוא פקיד של חברת בת, האם הוא יכול לבקר חברת אם?

מר גרופל:

לא קיבלנו את הנוסח הסופי.

צ. טרלן:

החשבונאים שהופיעו כאן העלו את האפשרות לאסור על רואה חשבון לעסוק בהנהלת חשבונות. אני עוררתי קודם את השאלה אם מותר לו לבקר את החשבונות שהוא או פקידו ניהלו אותם.

מר קנה:

השאלה הראשונה שהציג מר טרלן היא אם מותר לרואה חשבון לבקר את החברה אם ניהל את החשבונות שלה. בדרך-כלל, מטבע הדברים, אין זה קיים בחברות גדולות, כי לחברות גדולות יש סגנון נסתלק חשבונות מסלהן, כך שאם זה קיים, הרי זה קיים רק לגבי חברות פרטיות קטנות של ציבור אין ענין רב בהן. פרט לבעלי המניות המסנים את רואה החשבון. נושא זה הועבר במסגרת לטיפול של הלשכה על-ידי שר המשפטים, כאשר הופנתה אליו אותה שאלה לפני שנה וחצי - שנת 1975. דעו בענין זה בלשכה בכונן ראש. בעצם מדובר במשרדים אינם עוסקים בניהול חשבונות. התיקים שהם מטפלים בהם הם תיקים גדולים ובינוניים, ויש הפרדה בין ראיית חשבון לבין ניהול חשבונות. אם כן, זה קיים בדרך-כלל בחברות קטנות, היכן שיש זהות בין המנהלים ובין בעלי המניות.

עיקר הסדרה של הדו"חות היא הגשתם לשלטונות מס הכנסה ולפעמים גם לנותן אשראי. אין ספק שאם רואה החשבון גם מנהל את החשבונות יש לו איזון שהיא זיקה לפערכת החשבונות והוא אחראי על ביצועה, אבל כאן הייתי רוצה להפריד בין ניהול העסק לבין ניהול החשבונות. העסק מתנהל על-ידי הבעלים. מנהל החשבונות אחראי רק לרישום אותן הפעולות בהתאם לדוקומנטים שניתנו לו. יש גורמים שטוב להתייצג עם רואה חשבון לפני ביצוע הפעולות, ואנחנו גם מתלבטים בנקודה זו, כלומר, אם צוכל לתת עצה ולאחר מכן גם לבקר. באנגליה ובארצות-הברית פתרו בעיה זו על-ידי שאמרו כי משהו יכול לתבוע עצה בנקודה מסויימת אפילו לפני ביצוע הפעולה, שהיו דעתו של רואה החשבון לפני הפעולה תהיה זהה לדעתו לאחר ביצועה.

כאן רוצה אני להדגיש את הצד הציבורי שהיינו ערים לו. רואה החשבון המבוסס אינו זקוק לעבודה בניהול חשבונות. זקוק לזה רואה החשבון הצעיר שמתחיל את צעדיו הראשונים במקצוע. הוא אינו יכול להתפרנס רק מביקורת חשבונות כי דרוש לו זמן כדי שיכירו אותו, שיזמינו אותו ושיוכל להתפרנס מהמקצוע. לא פעם נשאלה השאלה מדוע אין נותנים לצעירים להתקדם, וזו נקודה שאנו מביאים בחשבון.

יש לפעמים גם אלמנט של עלות וקיימת לפעמים חובה מטעם שלטונות מס הכנסה שהדו"חות המוגשים יהיו מבוקרים. כאשר הלקוח צריך לנהל חשבונות, כל המחזור שלו קטן כי זה עולה לו הרבה. אחד התפקידים העיקריים שלנו כמדינה הוא לעודד ניהול חשבונות, אך אם

מר קנה:

הלקוח עושה לו את החשבון שהוא צריך לשלם תחילה שכר למנהל חשבונות ואחר-כך בא מבקר ומתחיל לעשות הכל מחדש, הוא סגיע לפעמים למסקנה שאינו יכול לעמוד בנטל זה. לכן אם אותו אדם הוא גם מנהל חשבונות. וגם רואה חשבון - ובלאו הכי האחריות העיקרית היא כלפי שלטונות המס - ראשית, איננו מייקדים את הביקורת; שנית, איננו פוגעים בצעירים. איננו דוברים לפגוע בצעירים, אלא להיפך; אנו רוצים לעודד אנשים להיכנס למקצוע, כי הכלכלה והמשק זקוקים לכך. שתי הנקודות הללו היו לפנינו כאשר דנו בענין זה. אין זה אומר שהדבר ניתן בחברה ציבורית. גם איננו חולמים על דבר כזה בחברה בינונית. במציאות זה קיים רק בחברות בעלות מחזור קטן של 200 אלף עד 300 אלף לירות, חברות שגם הרווח שלהן קטן יחסית. אם יידרשו גם מנהל חשבונות וגם מבקר חשבונות מאחד שזו חובה, לא נעודד ביהול חשבונות ונשיג מטרה הפוכה. זה מה ששכנע אותנו בלשכה להרשות את זה בחברות קטנות שאינן ציבוריות.

פ. אביזוהר:

השאלה אם זה מחנך ואם זו הדרך הנאותה להיכנס לעולם הביקורת.

מר קנה:

אם תשאל אותי אם אין זה פוגע במידה מסויימת - קטנה או גדולה - בשלימות הביקורת, תשובתי היא: כן. אינני יכול להתעלם מכך. זאת עובדה. אם אדם עושה את העבודה בעצמו ומבקר אותה לאחר מכן, אין הוא יכול להיות אובייקטיבי כמו מבקר שהחזק. אולם כשמתייחסים לחברות קטנות שהיקף העסקים שלהן קטן באופן יחסי, אין זה כל כך מהותי לגבי הנבייה שאנו דנים בה.

פ. אביזוהר:

ייתכן שצריך לבטל את חובת הביקורת לגבי היקף עסקים מסויים, אבל קשה לי להשתכנע כי כדאי שהביקורת תהיה צמודה צריך לאפשר לאדם לבקר את עצמו בענין זה.

מר קנה:

לא דרשנו שתהיה צמידות. אמרנו שזה קיים במציאות ושאיןנו מתנגדים לענין זה. אנו מתירים אותו. אמרנו שאי-אפשר למנוע את הדבר במידה שהוא מביא לחסכון ולעידוד במשק. לעסוק בניהול חשבונות. זה טוב גם מבחינה חינוכית וגם מבחינת המיסוי. יש הרבה גורמים במדינה המעודדים את זה. אולם אם חלק מהגנישומים יצטרכו להחזיק גם מנהל חשבונות וגם מבקר לא יהיה זה רצוי להם לנהל חשבונות.

היו"ר י. גולדשמידט:

אם כן, אתם חולקים על סעיף 3(ב).

מר קנה:

לא, שכיר הוא לא יוכל להיות.

היו"ר י. גולדשמידט:

זאת אבחנה דקה מאד.

צ. טרלן:

לדעתי, זו אבחנה מהותית מאד.

מר גרופל:

למעשה אנו רואים ענין זה כפי שרואה אותו חבר-הכנסת אביזוהר, אבל זאת תקופת מעבר. במשך הזמן נגיע לזה. הלכנו כבר מספר צעדים לקראת זה.

מר קנה:

כאשר הועלתה ההצעה לבלול במסגרת חוק נוהלי ביקורת, הופענו לפני היועץ המשפטי ולפני שר המשפטים ואמרנו שזה לא קיים בשום מדינה, וזה המקרה הראשון שכוללים נוהלים ותקנים במסגרת חוק. בארצות-הברית ובאנגליה, היכן שאנו שואבים את המידע שלנו, זה לא קיים. האיגודים המקצועיים הם האחראים לקביעת התקנים והנוהלים. אבל אישיון החוק נתקבל לכנסת לפני השנתיים, ולפי החוק צריך השר לפרסם את התקנים והנוהלים, וקיבלנו את זה. אנו מקווים שזה יקדם את הביקורת, אבל מה מפריע לנו בענין זה? ניקח לדוגמה את ארצות-הברית. רק בשבוע זה קיבלתי מספר פרסומים מארצות-הברית שביטלו פרסומים קודמים. המקצוע שלנו, כפי שאמר מר גרופל, הוא מקצוע דינאמי ומתפתח בצעדים מהירים. לכן תקנות ונוהלים שאנו קובעים היום לאור התפתחות המקצוע - ייתכן שיהיו מיושנים

מר קנה:

כפירוד שנה-שנתיים. לכן חשבנו שאי-הכללתם בחוק זו אולי הדרך המהירה ביותר המאפשרת להדביק את התפתחות המקצוע. אלה היו ההרהורים והחששות שלנו.

אשר לשאלת חבר-הכנסת ביבי לגבי

מקני ביקורת ונוהלי ביקורת, התשובה היא שאנו קובעים באותן התקנות מה זאת חוות דעת. תוכן חוות הדעת נקבע בסעיף 11 האומר כי יש לציין: "(1) אם הביקורת נעשתה בהתאם לתקני ביקורת הקבועים בתקנות אלה ולתקנים המקובלים אצל רואי החשבון;". מצאנו לנכון לכלול אותה הערה גם במסגרת התקנות, כי לולא היינו כוללים אותה בתקנות, היה יוצא שהתקנות דורשות דבר אחד, והמקצוע דורש דבר אחר. מהם תקני ביקורת? אלה אותן הוראות שאנו מפרסמים ושבהן אנו קובעים את אחריות החברים, כיצד הם חייבים לנהוג וכיצד תיקבע אחריותם, וזה טוב גם בשביל הציבור. לפני חמש שנים, כאשר דנו בחוות הדעת, היו ששאלו מדוע לא נצטוו מציינים שהביקורת נעשית לפי תקני ביקורת. אמרנו שמבחינה חינוכית טוב שהציבור יידע כי למקצוע שלנו יש סטנדרטים, ואין זה כך שכל רואה חשבון מבצע את העבודה כפי שהוא רוצה. כמובן, יש מידה מסוימת של גמישות, אבל התקנים הסטנדרטיים נקבעו על-ידי המקצוע. היישום של כל-אחת מהתקנים נעשה על-ידי כל אחד ואחד לפי המקרה ולפי השיקולים שלו. אולם הדרכים שיש לנהוג לפיהן נקבעו על-ידי המקצוע. לפי איזו תכנית צריך לפעול ואיזה נוהל מתאים לאותו מקרה - את זאת קובע רואה החשבון. חשבנו לכלול זאת במסגרת ההוראות כדי שזה יהיה מקביל לכללים המקובלים במקצוע.

לענין ההסתייגות - מר גרופל התייחס

לבקורה זו ואמר שאם ההסתייגות אינה נכונה היא עלולה לגרום עוול. אולם לפעמים יש חילוקי דעות, יש מקרי גבול, ורואה החשבון צוטה להחמיר, ואילו מנהל החברה הושב שרואה החשבון מרחיק לכת. קרה מקרה כזה באמצעליה לפני מספר שנים. היו חילוקי דעות לא רק בין רואה החשבון לבין המנהלים, אלא המנהלים אף התייעצו עם רואה חשבון אחר, וזה האחרון אמר שלו לדעתו היו שואלים היה מביע חנות דעת שונה. זה לגיטימי. לא הכל קבוע במסגרת התקנים ובמקרה כזה אפשר לנהוג כך. ייתכנו חילוקי דעות ויש תמיד מקום לפירושים, וזה גם לגיטימי שרואה החשבון יעמוד על שלו. אני רק יכול לומר שבמרבית המקרים שאני יודע עליהם רואי החשבון עומדים על דעתם ומועצת המנהלים משתכנעת. אבל, כאמור, ייתכן גם מקרה שרואה החשבון אינו מצליח לשכנע את מועצת המנהלים ושני הצדדים נשארים בדעתם. ברור שבמקרה כזה גם מצב מועצת המנהלים וגם מצב רואה החשבון אינו נוח. זה גם לגיטימי שבעלי המניות יהיו סבורים שרואה החשבון אינו צודק ולא ידצו להעסיק אותו יותר. הרי אין זו חתונה קתולית. היו מקרים בהם היה ויכוח בין מנהל החברה לבין רואה החשבון וזה האחרון עמד על שלו והמנהל החליט להחליף אותו. איננו רוצים להיות השופטים כאן.

אנחנו בלתי תלויים, וכאן מתבאט

אי-התלות של רואה החשבון: הוא עשה את שלו, נפרד מהדין וחשבון הכספי ומחזות דעתו, ואם יחליטו להחליף אותו, הרי זה נתון לשיקול דעת בעלי המניות ובעלי המוסד. אולם זכותו להופיע לפניהם, להציג עמדתו, לשכנע או להשתכנע. לאחר שהופיע, זה כבר ענין של התפתחות, ענין של דמוקרטיה. אם בעלי המניות חושבים שרואה החשבון גרם עוול לחברה, זכותם להחליף אותו.

מר ביבי:

האם מצב זה כפי שאתה מתאר אותו אינו גורם רתיעה אצל רואי החשבון בהעברת ביקורת מליאה על הגופים המבוקרים, וזה מה שמביא לתוצאות בלתי רצויות?

מר קנה:

אני רק יכול לענות לך על כך מתוך נסיוני האישי.

מר ביבי:

אני שואל לגבי המצב הכללי.

מר קנה:

כשיש ציבור של 1,500 רואי חשבון אי-אפשר לומר שבטחון שכל אחד נוהג כך או אחרת. לכל אחד מהם ה"סטייט אוף מינד" שלו. לכל אורח יש תגובות

מר קנה:

הלקוח עושה לו את החשבון שהוא צריך לשלם תחילה שכר למנהל חשבונות ואחר-כך בא מבקר ומתחיל לעשות הכל מחדש, הוא מגיע לפעמים למסקנה שאינו יכול לעמוד בנטל זה. לכן אם אותו אדם הוא גם מנהל חשבונות. וגם רואה חשבון - ובלאו הכי האחריות העיקרית היא כלפי שלטונות המס - ראשית, איננו מייקרים את הביקורת; שנית, איננו פוגעים בצעירים. איננו דוברים לפגוע בצעירים, אלא להיפך; אנו רוצים לעודד אנשים להיכנס למקצוע, כי הכלכלה והמשק זקוקים לכך. שתי הנקודות הללו היו לפנינו כאשר דנו בענין זה. אין זה אומר שהדבר ניתן בחברה ציבורית. גם איננו חולמים על דבר כזה בחברה בינונית. במציאות זה קיים רק בחברות בעלות מחזור קטן של 200 אלף עד 300 אלף לירות, חברות שגם הרווח שלהן קטן יחסית. אם יידרשו גם מנהל חשבונות וגם מבקר חשבונות מאחד שזו חובה, לא נעודד ביהול חשבונות ונשיג מטרה הפוכה. זה מה ששכנע אותנו בלשכה להרשות את זה בחברות קטנות שאינן ציבוריות.

ס. אביזוהר:

השאלה אם זה מחנך ואם זו הדרך הנאותה להיכנס לעולם הביקורת.

מר קנה:

אם תשאל אותי אם אין זה פוגע במידה מסויימת - קטנה או גדולה - בשלימות הביקורת, תשובתי היא: כן. אינני יכול להתעלם מכך. זאת עובדה. אם אדם עושה את העבודה בעצמו ומבקר אותה לאחר מכן, אין הוא יכול להיות אובייקטיבי כמו מבקר מהחוץ. אולם כשמתייחסים לחברות קטנות שהיקף העסקים שלהן קטן באופן יחסי, אין זה כל כך מהותי לגבי הבעיה שאנו דנים בה.

ס. אביזוהר:

ייתכן שצריך לבטל את חובת הביקורת לגבי היקף עסקים מסויים, אבל קשה לי להשתכנע כי כלי שהביקורת תהיה צמודה צריך לאפשר לאדם לבקר את עצמו בענין זה.

מר קנה:

לא דרשנו שתהיה צמידות. אמרנו שזה קיים במציאות ושאין צורך מתנגדים לענין זה. אנו מתירים אותו. אמרנו שאי-אפשר למנוע את הדבר במידה שהוא מביא לחסכון ולעידוד במשק. לעסוק בניהול חשבונות. זה טוב גם מבחינה חינוכית וגם מבחינת המיסוי. יש הרבה גורמים במדינה המעודדים את זה. אולם אם חלק מהגנישומים יצטרכו להחזיק גם מנהל חשבונות וגם מבקר לא יהיה זה רצוי להם לנהל חשבונות.

היו"ר י. גולדשמידט:

אם כן, אתם חולקים על סעיף 3(ב).

מר קנה:

לא, שכיר הוא לא יוכל להיות.

היו"ר י. גולדשמידט:

זאת אבחנה דקה מאד.

צ. טרלן:

לדעתי, זו אבחנה מהותית מאד.

מר גרופל:

למעשה אנו רואים ענין זה כפי שרואה אותו חבר-הכנסת אביזוהר, אבל זאת תקופת מעבר. במשך הזמן נגיע לזה. הלכנו כבר מספר צעדים לקראת זה.

מר קנה:

כאשר הועלתה ההצעה לבלול במסגרת חוק נוהלי ביקורת, הופענו לפני היועץ המשפטי ולפני שר המשפטים ואמרנו שזה לא קיים בשום מדינה, וזה המקרה הראשון שכוללים נוהלים ותקנים במסגרת חוק. בארצות-הברית ובאנגליה, היכן שאנו שואבים את המידע שלנו, זה לא קיים. האיגודים המקצועיים הם האחראים לקביעת התקנים והנוהלים. אבל אישיון החוק נתקבל לכנסת לפני השנתיים, ולפי החוק צריך השר לפרסם את התקנים והנוהלים, וקיבלנו את זה. אנו מקווים שזה יקדם את הביקורת, אבל מה מפריע לנו בענין זה? ניקח לדוגמה את ארצות-הברית. רק בשבוע זה קיבלתי מספר פרסומים מארצות-הברית שביטלו פרסומים קודמים. המקצוע שלנו, כפי שאמר מר גרופל, הוא מקצוע דינאמי ומתפתח בצעדים מהירים. לכן תקנות ונוהלים שאנו קובעים היום לאורך התפתחות המקצוע - ייתכן שיהיו מיושנים

מר קנה:

משלו: יש שעובדים במעבר חציה, ויש שאינם ענשים זאת; יש עובדים בצד שמאל של הדרך, ויש שעובדים בצד ימין. זה ענין של חינוך והדרכה. אצל רואה חשבון פדגוגים את הגורם הזה של אי-תלות, אבל אם הוא מידרדר ועושה דברים לא נאותים, אל נא תחשבו שלא מגלים זאת. מתוך נסיוני האישי אני יכול לומר שככל שאני עומד יותר על דעתי כן בטוח אני יותר בתפקידי נאותה חברה.

א. אנטוריון: השאלה היא אם זה אופייני.

מר קנה:

מנסיוני אני יכול לומר שמבחינה זו המנהלים רואים את התפקיד שלנו באופן אובייקטיבי. החוק וגם ההוראות של רשות החברות הממשלתיות, החלטות הממשלה והתקנונים נותנים לנו מעמד הרבה יותר טוב ואנו רואים שיפור הרבה יותר גדול בדמתי הדיווח.

מר גרופל:

בנסיעותי לחוץ-לארץ היתה לי הזדמנות להשירות את דמתי הביקורת שלנו לדמתי הביקורת בארצות המפותחות מבחינה חשבונאית: - אני מתכוון לארצות-הברית ואנגליה - ואני חייב לציין בגאווה שהביקורת לארץ, בהשוואה לארצות ארצות מתקדמות בתחום המקצועי, עומדת על דמה נאותה. כמובן, אין גבול לשיפורים, אבל בהשוואה לארצות אלה אנו בחברה טובה.

מר קנה:

לא מזמן זכיתי להשתתף באחד הסימפוזיונים בהולנד. השווייטי את הכללים שלנו לאלה הקיימים בהולנד, והם התרשמו מהרמה שלנו. אני חושב שאיננו צופלים מהרמה האירופאית, ואני מדבר על אירופה המערבית. הרמה שלנו טובה לפחות כמו הרמה שלהן.

המקצוע שלנו היה עד לאותן בעיות עוד ב-1966, ומרצוננו הקמנו ועדה, הנקראת "ועדה לחריגים", והודענו לציבור כי כל מי שיש לו טענו כלשהי לגבי נקודות מסוימות בדו"חות הכספיים שלא כדמו בחדות דעת רואה החשבון - יוכל להביא את הבעיה לדיון בוועדה. שהזכרתי.

י.ה. קלינגהופר:

מדוע מונבל סעיף 3(ב) רק לחינוך דעה על הדו"ח הכספי? האם זה כל מה שהמבקר עושה? אולי יש עוד פעולות שרצוי כי ההגבלים האלה יחולו עליהן.

מר גרופל:

התפקיד העיקרי במסגרת תקנות אלה הוא לחוות דעה על הדו"ח הכספי. לרואה החשבון יש גם תפקידים נלווים, אבל אני חושב שהנושא העיקרי כאן הוא חוות דעה על הדו"ח הכספי. גם פקיד יכול ללייעץ לחברה בעניינים פיננסיים, אבל אנו רוצים שחוות הדעת בעניינים כספיים תהיה אובייקטיבית.

צ. טרלו:

זה כולל רק ביקורת. איננו רוצים לערב תפקידים אחרים.

היו"ר י. גולדשמידט:

אם רואה חשבון רואה מחובתו לרשום הסתייגות, האם מחייבים אותו להביא הסתייגות זו לישיבת מועצת המנהלים?

מר גרופל:

הוספנו באמתקצדה, כלומר, הוא חייב להביא את זה לידיעת הדיקטוריון.

מר קנה:

הדבר נזכר בסעיף 20 לתקנות.

היו"ר י. גולדשמידט:

אבל אין זאת מועצת המנהלים, והשאלה התעוררה כאן. נאמר שהיו מקרים בהם דווקא מועצות מנהלים בחברות ציבוריות אמרו שלא ידעו על ההסתייגות של רואה החשבון. מכאן נולד הרעיון לחייב את רואה החשבון למסור הודעה לא רק למבוקר, אלא גם למועצת המנהלים של החברה. אני מבין מדברי מר גרופל שלגבי חברות ממשלתיות הדבר מסודר, אבל יש חברות ציבוריות אחדות

היו"ר י. גולדשמידט:

שאינן ממשליות ושלצדכך הדחב יש גישה אליהן בתור חברות סבירות שמניותיהן נסחרות בבורסה. השאלה היא אם הייתם רואים בעין יפה הטלת חובה על רואה החשבון למסור הודעה למועצת המנהלים.

מר גרופל: מעיף 20 מדבר על דבר אחר. נאמר בו:

"על כוונתו-לחת חוות דעת שלילית".

הבעיה העיקרית אצלנו הייתה לא להביא לפני הדיקטוריון דו"ח מסווג, אלא מה יכול לקרות? היו מקרים שכאשר הובא דו"ח מסווג לפני הדיקטוריון טענו גם המנכ"ל וגם חברי הדיקטוריון כי לא ידעו על כך. לכן דיברנו בסעיף זה על הודעת רואה החשבון על כוונתו לחת חוות דעת שלילית. כלומר, אם הוא רוצה להסתייג, הוא חייב לברר ראשית כל את הדבר הזה עם המנהלה, כי להנהלה יש שתי אפשרויות: או לתקן את המצב ואז לא יהיה צורך בהסתייגות, או לשקול את הדבר ולהשאיר את המצב כמו שהוא. לכן חשוב היה להודיע לגוף המבדוק על הכוונה כדי להביא לבידור העניין.

אשר לשאלה האחרת, אין לחייב את

רואה החשבון להביא את הדבר לפני הדיקטוריון. אם הסתייגות וחבר דיקטוריון, האחראי על ניהול החברה, אינו קורא את חוות הדעת של רואה החשבון, הרי שאינו דיקטור. נקודה התורפה במקרה כזה אינה באינפורמציה אלא בדיקטור. לפי התיקון המוצע עכשיו הדיקטוריון יקרא את חוות הדעת לא פעם אחת אלא פעמיים.

היו"ר י. גולדשמידט:

שוב ששמענו את דעותיכם, ואנני מודה

לכם על הופעתכם כאן. הדברים שישקלו

על-ידי הוועדה בנושא לאשר או לא לאשר סופית מה שהציעו המספטים.

הישיבה ננעלה בשעה 11.00.