

פרוטוקול מס' 375
מישיבת ועדת החוקה; חוק ומשפט
שהתקיימה ביום ד', י"ג בסיון, תשל"ג
(13.6.73), שעה 8.30

נ כ ח ו

חברי הועדה: ש. פריהמן - יו"ר
מ. אביזוהר
א. אנקוריון
ר. ארזי
ג. האוזנר
י.ה. קלינגהופר

מוזמנים:
א. ידין - משנה ליועץ המשפטי לממשלה
צ. טרלו - מנכ"ל משרה המשפטים

ד. מלחי - מזכירת הועדה

רשמה: מ. טרלו

חוק רואי חשבון, תשט"ו - 1955
תקנות בדבר דרך פעולתו של רואה-חשבון
סדר היום:

היו"ר ש. פרידמן:

אני מתכבד לפתוח את הישיבה.

תקנות בהכר דרך פעולתו של רואה-חשבון

היו"ר ש. פרידמן:

הישיבה האחרונה בנושא זה התקיימה ב-30.4. מר טרלו קיבל על עצמו להביא לנו נוסח שיתחשב, במידת האפשר, בהערות שהושמעו כבר. הנוסח לפניכם.

צ. טרלו:

אני מציע תחילה לסקור את התיקונים שהכנסתי בעקבות הערות חברי הועדה.

בסעיף 3(ב) הוכנס גם הפקיד של חברת האם כהגבלה למילוי תפקידו של רואה החשבון.

בסעיף 23 - לפי הצעת חה"כ האוזנר - לקבוע מעמד לרואה החשבון שיוכל לדרוש שהדירקטוריון ישמע אותו. לא יכולנו לקבוע בתקנות אלה שהדירקטוריון חייב לשמוע אותו, כי אלה תקנות על דרך פעולתו של רואה חשבון.

בפרק 2 שנינו את ההגדרה של אי התלות כדי לבטא יותר טוב מה שרצו לומר.

בסעיף 3(א) מדובר על אי-תלות ארגונית ומבקציונאלית, בעוד שבסעיף 3 המקורי היה כתוב שרואה החשבון יהיה בלתי תלוי בעבודתו המקצועית.

בסעיף 6 היתה אי בהירות לשונית, במקום "תוצאותיה", כתבנו "תוצאות הסקר". זה מבהיר את חובתו של רואה החשבון שצריך לערוך סקר על החברה ולהביא בחשבון את תוצאותיו של אותו סקר.

ג. האוזנר: במקום "תוצאותיו" אני מציע לכתוב "ממצאיו".

ה ו ח ל ט

לקבל את הצעת חה"כ האוזנר, בסעיף 6, ובמקום "תוצאותיו של הסקר" ייאמר: ממצאי הסקר.

צ. טרלו:

התעוררה שאלה איך מבטיחים שהמסמכים שהוא נזקק להם, יהיו קיימים. שנינו את נוסח סעיף 9. בסעיף הקודם היה כתוב שהוא שומר על החומר כראיה לכך שעשה ביקורת. כאן החמרנו אותו.

אני עובר לפרק השלישי.

העירו לי, בצדק, כי הוראות סעיף 11 כשהן נקראות עם סעיף 12, אינן מתיישבות יחד. סעיף 11(ב) מנוסח על דרך התנאי, וזה לא מתחבר עם סעיף 12. סעיף 11(1) היה מיותר. היות ולא רצינו למחוק את סעיף 12, מחקנו את סעיף 11(ב) וניסחנו במקום זה סעיף 11(ב) המופיע כאן. כמו-כן העברנו מסוף התקנות לראשית התקנות את הנושא שהודגש כמה פעמים, שחזות דעת של רואה חשבון תיערך בכתב.

נשאלתי מה ההבדל בין כללי ביקורת ותנאי חשבוונאות מקובלים. תקני ביקורת נקרא *Auditing Standard* כללי חשבוונאות מקובלים, זה ביטוי טכני.

אני רוצה להביא מתוך ספרו של רואה החשבון הליטי, כיצד לקרוא מאזן וחשבוונות. בעמוד 116 שם, פרק 10 נאמר: "עם ההתפתחות וההתקדמות של מקצוע החשבוונאות ועם הדוק המגוון שבין אנשי המקצוע באמצעות לשכותיהם, כנוסים וועידות ועתונות מקצועית, החלו להוצר כללי חשבוונאות מקובלים. כללים אלו הוו את המוסכם בין אנשי המקצוע ואת הנחשב בעיניהם כחשוב במקצוע. סטייה מכללים אלו היתה סטייה מהמוסכם וגרמה לתמונה בלתי נכונה של מצב המפעל או פעילותו". יש עקרונות אחידים כלליים. אני חושב שהצלחתי להוכיח שזה מונח טכני.

היו"ר ש. פרידמן: במונח "תקני ביקורת" בניגוד ל"כללי חשבוונאות", יש אלמנט נורמטיבי; בה בשעה שמונח כללי חשבוונאות הוא המונח הטכני הארגוני.

צ. טרלו: נכון.

א. ידין: האחד פתיחה לביקורת שעושה רואה החשבון והשני למה שהחברה עושה כאשר היא מנהלת את המגסקים שלה.

צ. טרלו: לסעיף 13(1) העירו מספר חברים שהעניין של רישום ההסתייגויות צריך להיות ברור מעל לכל ספק כשתי נקודות: (א) שהוא צריך לכתוב את זה;

(ב) שצריך להדגיש שזה יוכל להיות לגבי הדו"ח כולו או לגבי פרטים. בהתאם לכך תיקנו את הרישום של סעיף 13

היו"ר ש. פרידמן: חובת הנמקה הועלתה בהיוון הקודם. רצו להבליט שבדו"ח יובטח שתהיה חובת הנמקה.

צ. טרלו: בסעיף 18(1) נוסף את המלה "מנומקת" (בצורה מפורשת ומנומקת).

בתקנה 18 יש שינוי נוסח קליל. הסבירו לך שלא יכולה להיות הימנעות שתאמץ בכסף. אם אתה עוסק במרשט מסוים, שם היתה כתוב למשל 5 מליון, אז לא מספיק שאינך מקבל את המריש הזה, אלא אתה צריך לומר איך זה משפיע על המאזן.

הוא אומר: כתוצאה מזה שאני מסתייג מהסעיף הזה, יהיו פחות רווחים. אנחנו רוצים שיגיד בכמה.

היו"ר ש. פרידמן: האם אינכם אומרים בזה דבר שלא ניתן לביצוע?

צ. טרלו: רואי החשבון הסכימו לכתוב את זה.

בסעיף 21 כתוב שהוא רשאי לסטות מהחובות שלו בסעיף 3. אם לא יוכל לקבוע את העובדה, אז הוא יגיד שהוא לא יכול לקבוע את העובדה והטבות לכך הם: (א), (ב) ו-(ג).

יש הערה לשונית לגבי סעיף 19. העירו לי ושאלו מה זה "הלח מאחורי". תיקנתי את זה וכתבתי: "דו"ח כפפי שלאחר מכן".

י.ה. קלינגהופר: מדוע הפרק השלישי נושא את הכותרת "דו"ח המבקר"? המדובר הוא בחוות דעתו מדובר בדו"ח של החברה שהוא נושא הביקורת.

צ. טרלו: אני מוכן לקבל את התיקון.

י.ה. קלינגהופר: בפסק-הדין הלימי נפסלה התקנה שאנחנו פה אישרנו את תיקונה, לפי הנוסח המתוקן של החוק. היות ובית המשפט פסל את התקנה 16(א) שהותקנה ע"י שר המשפטים בלי אישור הועדה, וזה לפי החוק המקורי שלא נתן לשר את אמתו הרחב להתקין תקנות, כמו הנוסח הנוכחי של החוק. אנחנו צמצמנו את העיסוק הסימולטני. אנחנו הצמדנו זאת להוראה שנפסלה אז ע"י בית המשפט. אילו אישרנו באותה הזדמנות בוועדה את כל הפריט, הדבר היה חלק. זה היה יכול לצווא את כיסויו בחוק החדש. בעוד שכך, החלק הראשון עדיין הולך לפי החוק הישן. פסק-הדין הוא אות אזהרה שאנחנו צריכים להקפיד. בית המשפט יכול לגלות אי חוקיות שאנחנו לא היינו חושבים עליה. מר טרלו הסביר אי-תלות לא רק פונקציונאלית אלא גם ארגונית. בסעיף 11(א) מדובר על דרך פעולתו של רואה החשבון, זה דבר פונקציונאלי. יכולים לבוא ולחטט בזה.

אני מבקש שבעתיד יזהרו. זה הפך למטבע שיגרתית לדבר על "דרך". זה מצמצם את הסמכות שלא לפי הכוונה של המחוקק. המחוקק מתכוון למשהו רחב יותר, אבל הוא כותב "דרך". זה יכול להיות למכשול. על כן הדרך שחוזרת פעמיים בסעיף 11(א) היא לא לטובת העניין. אי התלות הארגונית האם היא נכנסת למסגרת של דרך?

העניין של תקנים לביקורת. אם קובעים תקנים אלה הם כלליים. אחר-כך בא המסמך הזה ונותן לרואה החשבון רשות לסטות. האם הסטייה מתקן היא גם כן תקן? הדברים שייאסרו על רואה החשבון לפי המסמך הזה, האם הם ממילא ייחשבו כהתנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע? אם היתה כוונה כזאת, מדוע זה לא הוסף?

לפני שניתן את האישור הסופי, הייתי מבקש שהדבר ייבדק באותה רוח של זהירות המתבקשת מפסק-הדין החדש שהוא אות אזהרה לשר המשפטים וגם לוועדה פרלמנטרית. מעתה ואילך עלינו להיות זהירים. כאשר דבר הקיקת משנה מבטל דבר שאושר בכנסת יש פריטים שצריכים להבדק ע"י משרד המשפטים. היות והאחריות משותפת, למשרד המשפטים ולנו, הייתי מבקש שגם בעניין זה של הרגשת האחריות לדברים שיכולים לצמוח מזה, כאשר זה יתגלגל לבג"צ, עלינו להגביר את הערבות בכוחות משותפים.

ר. ארזי:
עלי מעיק עוד דבר אחד. בעצם נתנו לרואה החשבון ארבע אפשרויות:

לתת חוות דעת חיובית; לתת חוות דעת שלילית; מאפשרים לו להסתייג ומאפשרים לו להמנע מחוות דעת.

מה שמעיק עלי זה העניין הרביעי. האם מה שכתוב כאן מביע במידה מספיקה מה שהיינו רוצים לומר? אם הוא נמנע מחוות דעת, הוא צריך לנמק את הסיבות למה הוא נמנע.

צ. טרלו: מפנה לסעיף 15(4):

ר. ארזי: הוא צריך לומר את הסיבה כי מי שיקרא שהוא נמנע, ידע מדוע.

צ. טרלו: מפנה לסעיף 18(1).

ר. ארזי: אני מוצא כזה תשובה, אם כי אני לא בטוח שבאותם המקרים מספיקה המנעות.

ג. האוזנר: כאשר אין חוות דעת, אין מאזן מבוקר ולזה יש תוצאות חמורות מבחינת חוק החברות.

א. אנקוריון: אם אנחנו רוצים לכבד את דרישתנו שתקנות כאלה יקבלו אישור של ועדה, עלינו לעבוד בצורה כזאת שנגמור איזה דבר.

אני רגיש לזה שבית המשפט לא יוכל לקבוע אי חוקיות של חוק. יש לי הרגשה שאינני אחד מרבים בעניין זה. יש לי העה קיצונית. אני טוען שהכנסת רשאית גם לטעות. אבל אינני מוכן להרחיב את דרישתי על עניין של חקיקת משנה. חקיקת משנה הגם שהיא הורשת אישור של ועדה של הכנסת, בסופו של דבר, זה נשאר באחריות השר. אנחנו נותנים את הגושפנקא. אם נהפוך את אישור התקנות לעניין שאין לו סוף ולא נגמור דברים, לפי דעתי אנחנו עושים את העניין פלסטר.

אחרי שאנחנו מבקרים והורשים תיקונים, מגיע הרגע שצריך לגמור. אני זוכר את הדיון האחרון ורואה שכמה הערות די רציניות הוכנסו והיתה האזנה לדרישות של החברים. יש חברים שלא נתקבלו ועלינו להחליט.

פר טרלו השאיר את העניין של: בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים. אני לא שוכנעתי גם אחרי ההסבר שלו. אני הייתי מעדיף שתיחקנה המלים האלה בסעיף 11(ב)(2) זו היתה דעתי, אבל שמעתי את ההסבר ואני מוכן לקבל אותו.

יש עניין יסודי שנוגע לרואה החשבון שאינו מתוקן בתקנות, אבל לא התקנות יכולות לתקן את זה, זה עניין של אי-התלות של רואה החשבון. בתקנה 3(א) נאמר הדבר, אבל אנחנו יודעים שזה אינו מספיק. איך הוא יכול להיות בלתי תלוי כל זמן שאיננו קובעים דרך אחרת לקביעת בחירתו וקביעת שכרו? אם הוא צריך להבחר ע"י האסיפה הכללית, ומדי שנה, ושכרו נקבע על-ידם, אז אחרי זה יפה מאד שאנחנו אומרים שהוא צריך להיות בלתי תלוי, אבל דרושה

דפורמה יסודית בדרך קביעתו, ואז אתה יכול להרחיב את היריעה.
כל זמן שזה לא נעשה, אני חושב שהמסגרת הזאת היא מסגרת מקדמת
הרבה מאד את הענין של ראיית החשבון.

אני חושב שהגיע הזמן שנאשר את התקנות.
אני מציע לאשר היום את התקנות ולא נדחה את זה יותר.

ג. האוזנר:
גם אני חושב שהגיע הזמן שניתן את
האישור לתקנות. אם יתברר ברבות הימים
שמשהו נעלם מאתנו, הדרך פתוח להציע תיקונים.

יש לי שתי הערות.

לגבי הערת חה"כ קלינגהופר לגבי
הכותרת של הפרק השלישי, אני רוצה להפנות תשומת לב לכך שבסעיף
הגדרות יש הגדרה פה זה "דוח המבקר", ושם כתוב שזו חוות הדעת.
לכן אם רוצים, מותר להשתמש בכותרת שהיתה, אבל אם מוחקים את
הכותרת, צריך גם למחוק את ההגדרה.

לגבי אותה התקנה שפר טרלו הסכים להכליל
לפי הערתי - וזה ההופעה לפני הדירקטוריון - אני חושב שצריך
שעל רואה חשבון תהיה חובה אוביקטיבית לבקש הופעה כאשר הדבר דרוש
לפי הנסיבות. המגע שלו הוא בדרך כלל עם המנכ"ל, עם הפקידות.
הוא צריך להעמיד את הדירקטוריון על חומרת הדברים שלג תמיד
משתקפת מההערות. הנוסח כפי שמוצע לנו הוא שרואה החשבון יעשה
כן כשהוא סבור שזה דרוש. לכן אני מציע לכתוב:

היה הדבר דרוש, יבקש רואה החשבון להופיע לפני הדירקטוריון.
אז הדבר כבר תלוי במצב אוביקטיבי.

ה ו ח ל ט

למחוק בפרק הראשון - הגדרות -
את הקטע האחרון, היינו: הגדרת "דוח המבקר".

כותרת הפרק השלישי תהיה:
חוות דעתו של רואה החשבון.

סעיף 23 יתוקן כך:
היה הדבר דרוש, יבקש רואה החשבון להופיע לפני
הדירקטוריון של המבוקר.

מ. אביזוהר:
זה מסוג התקנות שהועדה לא היתה צריכה
לעסוק בהן. אני חושב שאנחנו קצת
מפריזים בדרישה. צריך לתת לממשלה לפעול, אלא במקרה שאנחנו חושבים
שהענין הוא ענין ציבורי חשוב כל כך שכדאי שועדה תאשר את זה.
הלימוד שהועדה צריכה ללמוד הוא רב. אין ספק שתראנו תרומה.
התעוררה שאלה על הסתייגות מפריט
את תופך בנוסח שהשפעה תאמד בכסף. זה מקשה על רואה החשבון
וטוב שכן.

אני אחליף את הסדר בין תקנה 2 ו-3, תקנה 2
תבוא לפני תקנה 3.

צ. טרלו:

הכנסתי תיקון מסוים בתקנה 5. שם הוצאתי

את המלה "מראש".

מה הרבותא בתקנה כזאת?

ג. האוזנר:

יש מושג של audit standards
אני רוצה לקרוא מהמילון של קולר:

צ. טרלו:

Audit Standards - Standards applying to the conduct
of the field work of an audit by a public accountant and
the unqualified report based thereon. In September 1948
at the annual meeting of the American Institute of Accountants
a resolution was adopted containing an interpretation of the
phrase "generally accepted auditing standards". Nine basic
standards were indicated, as follows:.....

אני לא אוהב טעיפיים של ייחוד מקצוע.

במקום שאין ברירה, מכניסים את זה.

בועצתי בחברי לשכת רואה החשבון. ה
רדצים בתקנה, כי הם היו היוזמים. אמרו לי שנוח להם גם בלי התקנה
הזאת. כאשר אנחנו קובעים עקרונות שרואה חשבון חייב להיות בלתי
תלוי ושפאי צריך להיות בלתי תלוי, אני לא רואה ניגוד אינטרסים.
לא חשבנו כרגע להציע לוועדה לתקן את הדבר הזה.

לענין החוקיות של התקנות האלה, אני

עברתי על זה היטב. התקנות מותקנות לפי סעיף 11 כולו ולא רק
לפי סעיף 11(א).

שאלו אותי איפה נכנסת אי התלות

הארגונית. היא נכנסת לתקנה ביקורת. האסמכתא לכך היא המילון
של קולר.

יש תשובה בחוק עצמו, בהגדרת ראיית חשבון.

ג. האוזנר:

כשאתה קובע כללים, ואם הוא נוהג בניגוד

צ. טרלו:

לזה, זה יוצר את הכללים. אם אני קובע

שלוחות פלדה יהיו בעובי כזה, פלבד לוחות שפיועדות למטרה אחרת, אז
התקן הוא תקן ויש סטייה למטרה שונה. צריך להשאיר את האופן הנוקשה
למחוקק הראשי.

אני מודה על ההסבר ואינני עומד על דעתי,
לדחות את אישור התקנות.

י.ה. קלינגהוטר:

צ. טרלו:

חה"כ ארזי שאל כלפי סעיף 11(4).
כאשר הדו"ח הכספי אינו ערוך
בהתבסס על ספרי החשבון של המבקר, חל סעיף 13(5). לשם מה בא
סעיף 15(4)? שאלתי את רואי החשבון שיטבו בוועדה, למה התכוונתם?
הם אמרו שבדיוק מה שכתוב שם. הוא יכול לכתוב שהנהלת החשבונות
אינה מסודרת, אבל יש לו רישומים של המלאי. במקרה כזה הוא איננו
מסתייג אלא אומר שהוא לא יכול לקבוע אם זה נכון או לא נכון.
סעיף 13(5) מטפל במקרה כאשר רואה
החשבון לא מתבסס על ספרי החשבון.

סעיף 15 כאשר יש לו חשבונות
אבל רואה חשבון לא יכול ליטול אחריות להגיד שזה משקף בצורה נאותה
את הדרך ויש אפשרות של חוות דעת שלילית (סעיף 17) כאשר הדו"ח
הכספי לא משקף נכונה את עסקי החברה או שהוא מטעה.

לענין כללי החשבונאות המקובלים יש לנו
מונח שנקרא Accounting principles. במילון של קולר נאמר:

"Accounting principles - The body of doctrine commonly
associated with the theory and procedure of accounting,
serving as an explanation of current practices and as a
guide for the selection of conventions or procedures where
alternatives exists. The formation of accounting axioms
and the principles deriving from them have arisen from common
experiences by individuals and professional bodies, and
regulations of governmental agencies. The validity of accounting
principles rests on their simplicity, clarity, and generality
in describing current practices and in furnishing guidance for
the best conduct of practitioners and for the further develop-
ment of the profession. The endorsement by a professional
body of practices (e.g. the advocacy of life methods and
accelerated depreciation) inspired primarily by the desire
to secure income tax advantaged does not in itself qualify
them as principles....."

חה"כ ארזי העיר גם שיש מה ושם דבר
שלא התייחסנו אליהם. נשאלתי על-ידו איפה נאמר בתקנות הדבר שהדו"ח
של רואה החשבון צריך להיות מהימן. היה גם בנוסח הקודם ובנוסח הזה,
אני מפנה לסעיף 8.8 כאן קבענו את החובה שהדו"ח יהיה מהימן.

ה ונח ל ש

לאשר את התקנות בדבר דרך פעולתו של רואה-חשבון
בתיקוני הנוסח.

ג. האוזנר:

אנחנו מודים לפר טרלו על שיתוף הפעולה
היפה

הישיבה ננעלה בשעה 10.00