

אכיפה מנהלית מול רו"ח מבקרים



ד"ר אילנה ליפסקר מודעי
כנס לשכת רו"ח יוני 2012

”ארגז הכלים” של הרשות אחרי חוק אכיפה מנהלית



הליך פלילי



הליך מנהלי
מורחב



עיצום כספי
פשוט



הסדר אכיפה

ההליך המנהלי



הפרות מקבילות: בחוק ניירות ערך - פרק ח4 + התוספת השביעית

בחוק הייעוץ - פרקים 1/2 + התוספת הרביעית

בחוק השקעות משותפות בנאמנות - פרקים 1/1א + התוספת השלישית

יסוד נפשי -
רשלנות או אחריות
קפידה

ועדת האכיפה -

ועדה בת שישה חברים, שתפקידה לדון ולהחליט בהפרות

שני חברים בעלי מומחיות בתחום שוק ההון ושני חברים בעלי מומחיות בדיני ני"ע ובדיני חברות - ממונים על ידי שר המשפטים; שני יושבי ראש וועדה ממונים על ידי יו"ר הרשות

יושבים בהרכבים של שלושה; מחליטים ברב דעות.

אמצעי האכיפה בהליך המנהלי



עיצומים כספיים – התאמה לחומרת ההפרה ולזהות המבצע

איסור לכהן כנושא משרה בכירה בגוף מפוקח – מעל שנה ועד חמש

באישור בימ"ש

ביטול או התליה של רישיון – מעל שנה או ביטול באישור בימ"ש

נקיטת פעולות לתיקון ההפרה ומניעת הישנותה (מינוי מפקח; שינוי

נהלים; תכנית אכיפה פנימית)

אמצעי אכיפה על תנאי

תשלום לנפגע הפרה – דורש התקנת תקנות שטרם הותקנו.

מנהלי Vs. פלילי

היתרונות של ההליך המנהלי על ההליך הפלילי הם - היעילות של ההליך המנהלי; הליך דינאמי המאפשר תגובה מהירה לתופעות שליליות בשוק; הפשטות הפרוצדורלית; קיצור ההליכים; ההרתעה שבעצם הטיפול במגוון תיקים, גם קלים יותר; והמידתיות של ההליך ביחס לחומרת ההפרות המטופלות במסגרתו.



Efficiency



Speed



Deterrence



Proportionality

אחריות רואה החשבון לדיווחי החברות

אחריות במישור הפלילי בעבירת הדיווח – סעי' 53(א)(4) "גרם להכללת פרט מטעה בדוח" במקרה של ביצוע בצוותא עם נושאי המשרה.
אחריות על חוות דעתו לפי סעי' 53(א)(3) "נתן חוות דעת, דוח או אישור שנכללו או נזכרו בתשקיף, בדוח, בהודעה... בהסכמתו המוקדמת, **ביודעו** שיש בהם פרט מטעה".

אחריות במישור המנהלי בהפרת דיווח – ס"ק (4) סיפא לחלק ג' לתוספת השביעית

ברישא: "כלל פרט מטעה בדוח"

אחריות על חוות דעתו – בסיפא: "כלל בחוות דעת, בדוח, בסקירה או באישור שנכללו או נזכרו בתשקיף, בדוח, בהודעה, במסמך, שהוגשו לרשות, פרט מטעה בניגוד להוראות סעי' 44א(ב), **והיה עליו לדעת** שיש בכך כדי להטעות משקיע סביר".

הבדל ביסוד הנפשי;

בד"כ אין ראיות למודעות אצל רואי חשבון



מה היקף אחריותו של רואה החשבון ביחס לדוח

עמדת הוועדה **בתיק אקסטרא פלסטיק וטראפיקס**

אחריות רואה החשבון היא בשני מישורים

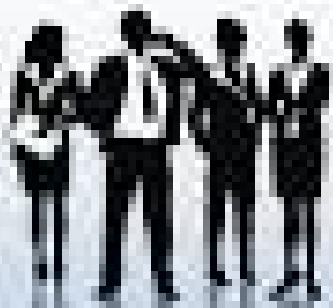


אחריות בעקיפין* לדוח
אם הכליל פרט מטעה
בחוות דעתו (דוג':
כמיפל, גליקומיינדס
טלדור; דורי)



אחריות במישרין לדוח
אם השתתף בהכללת פרט מטעה
בדוח הכספי גופו (דוג':
אקסטרא פלסטיק)

* בעקיפין – כי בנוסח הצהרתו הוא מצהיר גם על נכונות נתוני הדוח הכספי



מה היא הצהרה מטעה בחו"ד רואה חשבון

על פי נוסח חוות דעת רואי החשבון רואה החשבון מצהיר כי ביקר את הדוחות לפי תקני החשבונאות

ההצהרה מטעה במקום בו לא ערך רואה החשבון את ביקורתו בהתאם לתקנים מקובלים בישראל - למשל בתיק כמיפל בו לא קיים רואה החשבון כלל את תקן הביקורת ביחס לעסקאות עם צדדים קשורים. או טלדור כאשר לא קיים את התקנים באופן סביר כמצופה מרו"ח.

בחוות דעתו רואה החשבון מצהיר כי לאור בדיקותיו הדוחות משקפים באופן נאות מכל הבחינות המהותיות את עסקי החברה וכו'. גם רכיב זה מטעה במידה ורואה החשבון אבחן או היה עליו לאבחן כי החברה לא ערכה הדוחות לאור תקני החשבונאות

רכיב זה מתייחס לתוכנם של הדוחות הכספיים והוא מהווה עבור המשקיעים חותמת תקן לכך שהדוחות תקינים מבחינת נאותות הגילוי.



תפקידו של רואה החשבון המבקר



התייחסות מאפיינת בפסיקה הפלילית לתפקידו של רואה"ח המבקר:

"אין לצמצם את תפקיד רואה-החשבון למי שבודק מכאנית אסמכתאות ועושה חשבונות אריתמטיים. אין להתייחס אליו כאל מחבר ומחסר פרופסיונלי. תפקידו המרכזי לוודא שאין נעשות טעויות אם אלה נובעות מחשבון, או ממעשים או מחדלים כלשהם, או גם כמובן ממעשי כזב. כדי לבצע את תפקידו זה עליו לגשת למלאכה עם מחשבה חקרנית, לאו דווקא חשדנית, אם ייתקל בשאלה משפטית תוך ביצוע הביקורת אזי חייב הוא לחקור אותה ולהיכנס לנבכיה ואם יש צורך אף לפסול את הפעולה" (ע"פ 2910/94 יפת נ' מדינת ישראל)





תפקידו של רואה החשבון המבקר

התייחסות וועדת האכיפה לתפקידו של רואה"ח המבקר:

❖ אימוץ ההתבטאויות בפסיקה פלילית ואזרחית ביחס לרו"ח

"תפקידו של רואה החשבון בחברה הוא לשמש בה שומר סף ומצופה ממנו שלא לחתום על חוות דעת "חלקה" בנוגע לדוחות כספיים אשר נפל בהם פרט מטעה" (ת"מ 2/14 יו"ר רשות ני"ע נ' אקסטרא פלסטיק ואח', גבי שכטר).

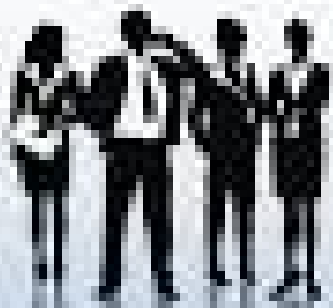
הוועדה ציינה בענין **אקסטרא פלסטיק** כי אחריות רואי החשבון אינה פחותה מזו של נושאי המשרה והם אחראים כמוהם על מסמכים שהם חתומים עליהם או היו מעורבים בהכנתם, בשל תפקידם המרכזי כשומרי סף. אין מקום להטיל עליו עיצום כספי מצומצם מזה של נושא המשרה ביחס לאותו דוח מטעה. בו שניהם מעורבים.



כיצד תוכח רשלנות רואה החשבון המבקר בהפרת הדיווח?

בדומה לפסיקה האזרחית בה נתבעו רואי החשבון על ידי משקיעים בשל הפרת חובות דווח (סעי' 32 לחוק ני"ע) ועוולות נזיקיות כגון מצג שווא רשלני, עולה כי **רשלנותם בהכללת פרט מטעה בדוחות הכספים ו/או בחוות דעתם מוכחת בשני מישורים משולבים**

- ❖ קישור בין ההתנהגות או המחדלים לתקנים חשבונאיים מסוימים אותם הפרו או לא קיימו או קיימו חלקית ובכך גרמו לדווח מטעה.
- ❖ מישור שני - "התעלמות מנורות אדומות" המעידות על כך שהנתונים עשויים להיות שגויים או חסרים ואי ביצוע בדיקות על מנת לברר את הנתונים.



הטענה כי תפקיד ביקורת רו"ח אינה לחשוף תרמיות

טענה שכיחה לפיה מסתמכים על פסק אנגלי ישן שבו נאמר רואה חשבון אינו בלש אלא יותר כלב ציד. טוענים כי קיומה של התרמית אינן את אחריות רואה החשבון

תשובה –

1. בפסק דין פלוניס נאמר כי דברים אלה בפסה"ד האנגלי לא עמדו במבחן הזמן ולא תואמים את התפתחות הסטנדרטים המקצועיים.
2. לא גישה "גינטלמנית" אלא "חקרנית"; כבדהו וחשדהו.
3. עליו להשתמש בזהירות ובחריצות הראויה כדי לבחון מהימנות ידיעות שקבל מן החברה. לא להותיר ספק או חשד שלא נבדק.
4. כאשר יש חשד רואה החשבון אינו רשאי להסתפק בהסברי המנהלים לממצא ואף אינו רשאי למסור את הטיפול בחשד האפשרי למבוקר (ע"פ 709/78 מ"י נ' פלוניס)



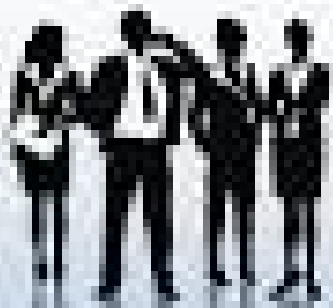
הטענה כי תפקיד ביקורת רו"ח אינה לחשוף תרמיות

הפסיקה האזרחית -

❖ **בענין ברוידא** ציטטו את פסקי הדין הפליליים אך קבעו נוסחת איזון מקלה יותר – נדרשת רמת מיומנות של רואה חשבון סביר ולא רואה חשבון מושלם. אמצעי הזהירות אינם חייבים להסיר את הסיכון אלא להיות אמצעים שסביר לנקוט בהם בנסיבות הענין.

❖ **בענין פיג'ו** נאמר כי הסתפקות בהסברים ומכתבים מנושאי משרה בחברה בלי לדרוש את המסמכים המאשרים את דבריהם אינה עומדת בסטנדרט הזהירות הנדרש.

❖ **בענין כפר תקווה** דחה בית המשפט את הטענה כי רואה החשבון כיהן בחברה מאז הווסדה ולא התגלו בעבר אי סדרים או פעולות אסורות ולכן לא היו לו סיבות לחשוד במנכל או במעשיו.



הטענה כי תפקיד ביקורת רו"ח אינה לחשוף תרמיות

המפרים מפנים לתקני חשבונאות 92-91 כבסיס לטענה זו -

כותרתו של תקן 92 היא "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת על הדוחות הכספיים".

עיון בתקנים הנ"ל ובתקן 110 המנוסחים בלשון שאינה מחייבת, מעלה כי על אף שהתקן מכיר בתרמית כמגבלה, עדיין על רואה החשבון להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים בכללותם הצגה מוטעית מהותית בין עקב טעות ובין עקב תרמית.

מידה סבירה של ביטחון = לפי ההגדרה, "רמה גבוהה של בטחון"

הודגש כי המגבלה המובנית של הביקורת בסיטואציה זו אינה מהווה הצדקה לרואה החשבון להסתפק בפחות מאשר ראיות ביקורת משכנעות.

תקני הביקורת לא ויתרו על עבודת רואי החשבון כאשר ישנה תרמית בחברה.



הטענה הנשענת על ההבדל בין ביקורת לסקירה

הטענה כי רואה החשבון לא התרשל במחדלו לבחון נושאים שונים מאחר שמדובר בסקירה ולא בביקורת

ראשית, יש אבחנה בין מידת ההעמקה בין ביקורת וסקירה אך בנסיבות בהן יש "נורות אדומות" במהלך הסקירה יש להעמיק הבדיקה באזורים הבעייתיים.

דוגמאות – פסק דין פיג'ו במישור האזרחי

מקרה דורי – למשל כאשר התגלתה במהלך הסקירה ברבעון הראשון טעות מהותית בדוח השנתי שגרמה לריסטייטמנט ובמסגרתה התגלו נהלים קלוקלים. יש לבחון באורח מעמיק יותר בעת הנתונים בעת הסקירה ברבעון.



כיצד מוכחת רשלנות רואה החשבון המבקר?

דוגמאות מתוך תיקים ל"נורות אדומות"-

טלדור

בשנים 2010 הוכללו על ידי מנהלת בדרג ביניים בחברה רו"ח מרב גת מנהלת כספים באחת החטיבות פרטים מטעים בדוחות הכספיים על ידי העברת דוחות אקסל בהם ערכה שינויים בדוחות אקסל של החטיבה ששלחה להנהלת הכספים הראשית בטלדור, בפרטי מלאי וסעיפי הון חוזר. היא הועמדה לדין פלילי והחברה, המנכל, סמנכל הכספים ורואה החשבון החיצוני טופלו במישור המנהלי ויוחסו להם הפרות של הכללת פרטים מטעים ברשלנות בדוחות.

נורות אדומות: ממצאים מחשידים בספרי החברה מהם התעלם רואה החשבון: דוחות מלאי במחסנים הכוללים מספרים עגולים לאורך העמודה באקסל הרכבה; אקסל הרכבה שהוא בפורמט ניתן לשינוי, ובמסגרתו הרבה פקודות נוספות ובפרט הפקודה לתיקון יתרת פתיחה – עודפים; דוחות מלאי באקסל ללא תאריך וכותרת שהם למעשה לא הדוחות המקוריים המופקים מתוך המערכת הממוחשבת; מלאי הולך וגדל לאורך השנים, אי העמקה בנתון זה.



רו"ח טלדור



לרואה החשבון יוחסו הפרות של הכללת פרט מטעה בחוות דעתו, לעמדת הרשות רואה החשבון לא קיים את תיקני הביקורת באופן סביר ובשל כך, בין היתר הוכללו פרטים מטעים בדוחות החברה. במסגרת הסדר אכיפה הושתו על רו"ח עיצום בפועל של 150 אלף ₪ וסכום דומה על תנאי.

המותב אישר את הסדר האכיפה וקבע –

- ❖ רו"ח מבקר התרשל בכך שלא פעל להשיג ראיות ביקורת מספקות; לא וידא דיוק המידע ושלמותו; לא ביצע מספיק בדיקות לבדיקת נכונות הנתונים בדוח האקסל; ולא נקט בגישת הספקנות המקצועית המתבקשת לנוכח הנורות האדומות
- ❖ רואה חשבון המבקר הפועל בחברה ציבורית, משמש בפועל כשומר סף שלה, שמטרתו לפקח עליה ולבקר את פעילותה למניעת הישנות מצבים של הפרות. רו"ח אמור לסייע לחברה לאתר כשלים בנהליה ובדיווחיה שנעלמו מעיני נושאי המשרה בה.
- ❖ על רואה החשבון לנקוט גישה ספקנית ערנית וזהירה על מנת להבטיח שלא יהיו פרטים מטעים בדוחות עליהם מתנוססת חוות דעתו החלקה.

רו"ח חברת דורי בניה



לחברת דורי יוחסו הפרות של הכללת פרטים מטעים ב 6 דוחות של חברת דורי בשנים 2013 - 2014. הפרטים המטעים היו: הפחתת יעדי חיסכון "מלאכותיים"; הוצאת פרויקטים מבקרה תקציבית בהגיעם ל%90 ביצוע; הכרה מוקדמת ושלא ע"פ התקן בהכנסות מחריגים. כל אלה גרמו להצגה מחדש של הדוחות בשל טעויות שמתוכן 313 מיליון ש"ח נזקפו לפרקטיקות הנ"ל. לרו"ח יוחסו הכללת פרטים מטעים ב 2 הדוחות האחרונים.


נורות אדומות: 1: דוח מבקר פנים שהוגש בדצמבר 2013 המתריע על פרקטיקות בעייתיות שרואה החשבון היה ער להן לפי מכתבי סיכום ביקורת שנתית בשנה שלפני ואחרי הדוח – לא גורם לרואה החשבון לבצע בדיקה רוחבית ומעמיקה או לשנות כלל את תוואי הביקורת בדוח השנתי 2013.


2. ביצוע ריסטייטמנט נקודתי לדוח השנתי במהלך הסקירה של דוח הרבעון הראשון 2014, לאחר שהתברר כי פרקטיקה בעייתית שהחברה הצהירה כי חדלה מלבצע מבוצעת, וכן גילוי פרקטיקה נוספת ("יעדי חיסכון מלאכותיים") באחד הפרויקטים, שוב לא גרמה לבחינת הנושאים הבעייתיים באופן מעמיק בסקירה של הדוח לרבעון הראשון 2014.


רו"ח חתם על הסדר עם הודאה חלקית במסגרתו הושת עליו עיצום של 150 אלף שח בפועל וסכום דומה על תנאי.


רו"ח חברת דורי בניה



רכיבי הרשלנות כפי שהוגדו על ידי המותב: 

רו"ח וצוותו לא בדקו את ניירות העבודה להכנת דוחות הבקרה התקציבית המהווים בסיס להכנת הדוחות הכספיים של חברה קבלנית. זו היתה אחת התקלות המרכזיות ביסוד הטעויות המהותיות בדוחות. לו היו בודקים את דוחות הבקרה היו מאתרים, למשל הפחתת "יעדי חיסכון מלאכותיים". 

רו"ח הסתפק לענין הכרה בהכנסות מחריגים רק בהסברי ההנהלה ולא דרש לקבל ראיות ביקורת חיצונית בדבר קיומו של מו"מ עם המזמין או בדבר הסכמת המזמין לאשר תשלום וזאת בניגוד להוראות התקינה החשבונאית. 

היו נורות אזהרה כגון: דוח מבקר פנים שהתריע על חלק מן הסממנים להתנהלות לקויה בחברה אך לא הביא לשינוי בתכנית הביקורת; שמירה על שיעורי רווח גולמי ותפעולי זהים במשך 4 רבעונים רצופים. 

תודה!

