

גילוי דעת 9 (*)

הסתמכות מבקר החשבונות על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים

א. מ ב ו א

1. בעקבות התפתחות בכלכלה הישראלית גברה במשק הנטייה לרכז מספר חברות במסגרת של תשלובת. כתוצאה מכך גברה גם ההכרה בצורך בדיווח שישקף במאוחד את המצב הכספי ותוצאות הפעולות של היחידה הכלכלית המשולבת, על רכיביה המאוגדים כגופים משפטיים נפרדים.
2. דחיפה רבה להתפתחות זו ניתנה על ידי חיקוקים והנחיות, שפורסמו בשנים האחרונות. החשוב מבין אלה הוא חוק ניירות ערך, תשכ"ח-1968 החל על חברות שהנפיקו ניירות ערך שלהם לצבור, והמחייב עריכת דוחות כספיים מאוחדים. בתוקף כללים לדיווח כספי, שפורסמו בשנת 1969 על ידי רשות החברות הממשלתיות ועל ידי חברת העובדים, חייבים גם תאגידים ממשלתיים ותאגידי משק העובדים בעריכת דוחות כספיים מאוחדים. יש גם השפעה מסוימת של חוק עידוד התעשייה (מיסים), תשכ"ט-1969, המאפשר, במקרים מסוימים, ליחידה כלכלית אחת, המפוצלת מבחינה משפטית, להגיש דוח מאוחד לצורכי מס הכנסה.
3. פקודת החברות (נוסח-חדש), התשמ"ג-1983 אינה מחייבת עריכת דוחות כספיים מאוחדים⁽¹⁾. ברם יש להניח כי הדרישה למאזנים מאוחדים תורחב לכל החברות ולא רק

(*) ג"ד זה נתקבל על ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 4 באפריל 1973 ואושר לפירסום על ידי הוועד המרכזי בהחלטתו מיום 2 ביולי 1973.

(1) חוק החברות, התשנ"ט-1999 מחייב עריכת דוחות כספיים מאוחדים כמשתמע מסעיפים 171 ו-172, כלהלן:
171. (א) חברה ציבורית... תערוך דוחות כספיים לפי חוק ניירות ערך.
172. (א) חברה פרטית, תערוך... דוחות כספיים... בהתאם לנדרש לפי כללי חשבונאות מקובלים.

מהדורת תשרי התשס"ז - אוקטובר 2006

לחברות שהחיקוקים וההנחיות בסעיף 2 לעיל חלים עליהן.

ב. הגדרת הבעיה

4. בבואו לחוות דעה על הדוחות הכספיים המאוחדים, עשוי המבקר של החברה האם לעמוד בפני מצב בו בוקרו על ידו רק חלק מהחברות, שבקבוצה ואילו חברות אחרות שבקבוצה - בישראל או מחוצה לה - בוקרו על ידי מבקרים אחרים. השאלה הנשאלת במקרה זה היא: מה היא מידת האחריות שנוטל על עצמו מבקר החברה האם לגבי עבודתם וחוות דעתם של מבקרי החברות הבנות, כלומר - האם האחריות לגבי חוות הדעת על הדוחות הכספיים המאוחדים חלה במלואה ובאופן בלעדי על מבקר החברה האם או שמא היא מתחלקת בין מבקר החברה האם לבין המבקרים האחרים?

5. בהקשר לשאלת האחריות, האפשרויות הן:

- (1) מבקר החברה האם מקבל על עצמו אחריות מלאה לעבודתם של המבקרים האחרים.
- (2) מבקר החברה האם אינו מקבל על עצמו אחריות לעבודתם של המבקרים האחרים; ברם חלה עליו אחריות כמבקר העריכה של הדוחות הכספיים המאוחדים (כפי שמוסבר להלן בחלק ג').

6. הנימוקים להצדקת הגישה הראשונה, לפיה מבקר החברה האם מקבל על עצמו אחריות מלאה, הם, בין היתר:

- (1) בעלי המניות שמינו את מבקר החברה האם רוצים לקבל חוות דעת ממנו בלבד, ולא הפניית האחריות לכתובת אחרת.
- (2) כאשר חלק ניכר של הרכוש או ההתחייבויות, שבדוחות המאוחדים נובע מחברות בנות שלא בוקרו על ידי מבקר החברה האם, הרי ששיחורו מאחריות לעבודתם של מבקרי אותן חברות בנות עלול לרוקן את חוות דעתו מתוכנה. מכאן כשמבקר החברה האם מחווה את דעתו, הכרח הוא שחוות הדעת תהיה כרוכה בקבלת האחריות.

7. להצדקת הגישה האחרת, לפיה מבקר החברה האם אינו מקבל על עצמו אחריות לגבי עבודתם של מבקרים אחרים ואינו מבצע עבודת ביקורת ניתן להעלות, בין היתר, את הנימוקים הבאים:

- (1) בדיקה, על ידי מבקר החברה האם, של עבודת הביקורת, שכבר נעשתה על ידי המבקרים האחרים, כרוכה בקשיים מעשיים ובהוצאות ניכרות.
- (2) המבקרים האחרים הינם רואי חשבון ובעלי כול הנתונים הנדרשים לביקורת סבירה של דוחות כספיים, ויש להניח שעשו מלאכתם כראוי.

8. כל הבעיה, כמובא לעיל בחלק זה, אינה מתייחסת לסניפים, אפילו הם במדינות חוץ וזאת לאור העובדה שאין הסניף גוף משפטי נפרד ומבקר החברה האם משמש כמבקר החברה כולה.

ג. ביקורת עריכת הדוחות הכספיים המאוחדים

9. לית מאן דפליג שביקורת העריכה של הדוחות הכספיים המאוחדים היא מתפקידו של מבקר החברה האם. לשם כך עליו לוודא כי:

- (1) כללי החשבונאות שיושמו בדוחות הכספיים, שבוקרו על ידי מבקרים אחרים, הם בהתאם לכללים אותם נוקטת החברה האם.
- (2) כללי הדיווח, שבהתבסס עליהם נערכו הדוחות שבוקרו על ידי מבקרים אחרים, הם בהתאם לחוקים ולהנחיות מחייבים החלים על החברה האם.
- (3) הנתונים הקשורים לקבוצת החברות (חשבונות הדדיים, רווחים פנימיים וכדומה) קבלו ביטוי נכון בדוחות הכספיים.

10. בירור העניינים, שצוינו לעיל, ייעשה בדרך של סקירת הדוחות הכספיים המבוקרים וחוות הדעת שניתנו על ידי המבקרים האחרים, משלוח שאלונים, מגע אישי או כל דרך אחרת כפי שמבקר החברה האם ימצא לנכון.

11. במקרים, שמבקרים אחרים הסתייגו בחוות דעתם מן הדוחות הכספיים שבוקרו על ידם, ו/או נמנעו מלחוות דעה עליהם, תוכל החברה האם לערוך בדוחות הכספיים המאוחדים תיאומים המתחייבים לפי העניין. לא ניתן לערוך תיאומים כאמור, יתייחס מבקר החברה האם בדוח שלו להסתייגויות ולהימנעויות של המבקרים האחרים, אלא אם כן, לדעתו, אין הן מהותיות לגבי הדוחות הכספיים המאוחדים.

ד. חובות מבקר החברה האם בגין ביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים

12. חובותיו של מבקר בקשר לביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים של חברה אם וחברות בנות שלה מתייחסים לנושאים המפורטים בסעיף 13 להלן והם שונים מחובותיו בקשר לביקורת הדוחות הכספיים של החברה הבודדת, המהווה גוף משפטי נפרד. חובותיו של מבקר החברה האם אין בהן כדי להסיר מן המבקרים של החברות הבנות את החובות הרגילות המוטלות עליהם בגין הדוחות הכספיים שבוקרו על ידם.

13. א. מבקר החברה האם ממלא את חובותיו לביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים, כאמור בסעיף 12 לעיל, כאשר הוא נוקט את הנהלים הבאים:

- (1) הוא הניח את דעתו כי מבקרי החברות הבנות הינם רואי חשבון בלתי תלויים;
- (2) הוא הניח את דעתו כי מבקרי החברות הבנות נקטו נהלי ביקורת, שהיו דרושים לעשיית ביקורת נאותה;
- (3) הוא פנה ישירות אל המבקרים של החברות הבנות ווידא שידוע להם כי:
 - (א) הדוחות הכספיים של החברות הבנות ייכללו בדוחות הכספיים המאוחדים;
 - (ב) הוא עומד לסמוך על עבודתם וחוות דעתם בבואו לחוות את דעתו על הדוחות הכספיים המאוחדים, וידועים להם כללי הדיווח כנקבע בחיקוקים ובהנחיות, החלים על החברה האם;

(4) הוא קיבל את כל המידע הדרוש לו כדי לאפשר לו מתן חוות דעת על הדוחות הכספיים המאוחדים.

ב. בירור העניינים וקבלת המידע כאמור בסעיף משנה א' ייעשו בדרך של משלוח שאלונים, מגע אישי או בכל דרך אחרת כפי שמבקר החברה האם ימצא לנכון.

ג. בהעדר נסיבות מיוחדות אין זה מחובתו של מבקר החברה האם לחקור ולדרוש בדבר אמיתותן של העובדות כפי שנמסרו לו על ידי רואה חשבון מורשה בישראל המשמש מבקר חשבוניות של חברה בת שלה.

ד. במידה ומבקר החברה האם לא יוכל להניח את דעתו כאמור בסעיף משנה א(2) לעיל, יהיה עליו לבקש מהמבקרים האחרים הרחבת הביקורת, או, יהיה עליו לערוך בעצמו בדיקות נוספות לאלה שנעשו על ידם, תוך תיאום אתם. לא קיבל מבקר החברה האם את כל המידע אשר לפי שיקול דעתו חייב היה לקבלו לצורך מתן חוות דעת על החשבוניות המאוחדים, עליו לגלות זאת בדוח שלו ולכלול הסתייגות או הימנעות מתאימה בחוות דעתו.

ה. הנוסח האחיד של דוח מבקר חשבוניות

14. הנוסח האחיד של הדין וחשבון הבלתי מסוייג של מבקר החשבוניות על דוחות כספיים מאוחדים יהיה כדלקמן: ⁽¹⁾

דין וחשבון המבקרים לבעלי המניות של

בדקנו את המאזן המאוחד של _____ בערבון מוגבל וחברות בנות שלה ליום _____ ואת דוח הרווח וההפסד ואת הדוח על השינויים במצב הכספי המתייחסים אליו.

בדיקתנו נערכה לפי תקני ביקורת מקובלים, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), תשל"ג-1973, ובהתאם לכך נקטנו אותם נהלי ביקורת שחשבונום לדרושים בהתאם לנסיבות.

⁽¹⁾ ג"ד 71 בדבר "הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר", מיום 17.1.2000, החליף בדוגמאות מס' 3, 5 ו-7 שבו את הנוסח שמופיע בסעיף 14.

דוחות כספיים של חברות בנות שאוחדו, ואשר נכסיהן מהווים כ-____% מכלל הנכסים הכלולים במאזן המאוחד והכנסותיהן - כ-____% מכלל ההכנסות הכלולות בדוח רווח והפסד המאוחד, נבדקו על ידי רואי חשבון אחרים.

לדעתנו, המבוססת על בדיקתנו ועל דוחות רואי חשבון אחרים, כאמור לעיל, הדוחות הנ"ל משקפים באופן נאות, בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים, את מצב עסקי החברה וחברות בנות שלה במאוחד ליום _____ ואת תוצאות פעולותיהן ואת השינויים במצב הכספי שלהן לשנה שנסתיימה באותו תאריך.