

החלפת השותף האחראי במשרד רואי החשבון המבקר את הדוחות הכספיים של החברה

תקציר

המידע המוצג בדוחותיהן הכספיים של חברות מלמד על מצבן הפיננסי ועל תוצאות פעילותן לסוף התקופה החשבונאית, ומשמש כלי רב חשיבות בידי גורמים רבים לצורכי ניהול וקבלת החלטות. רואה החשבון המבקר (להלן - רואה החשבון) עורך ביקורת על הדוחות הכספיים ונותן חוות דעת מקצועית עליהם, בהתאם לחוק רואי חשבון, התשט"ו-1955 ולתקנות שהותקנו על פיו, ובהתאם לכל יתר הוראות הדין החלות בעניין זה. פעולות הביקורת ומתן חוות הדעת על ידי רואה החשבון, צריך שייעשו באופן בלתי תלוי בגוף המבקר.

חברת החשמל לישראל בע"מ (להלן - החברה או חח"י) היא חברה ממשלתית ש-99.85% ממניותיה מוחזקות על ידי המדינה. רשות החברות הממשלתיות (להלן - הרשות או רשות החברות) ממלאת תפקיד חשוב בהליך מינוי משרד רואי חשבון לביצוע הביקורת השנתית על הדוחות הכספיים של חברה ממשלתית. משרד רואי חשבון א' נבחר לשמש משרד רואי חשבון מבקר של החברה החל בשנת 2006, ור"ח השותף האחראי א' נקבע בתיאום עם הרשות כ"שותף אחראי" לביצוע הביקורת על החברה עד ההחלטה שהתקבלה במרץ 2010 על החלפתו. במהלך עבודת הביקורת התגלעו חילוקי דעות קשים בין החברה לר"ח השותף האחראי א' בעניינים מקצועיים הנוגעים בעיקר ליישומם התקדימי של תקני IFRS¹, בנושא חישוב המחויבות האקטוארית² של החברה בגין הפנסיה התקציבית של עובדיה. כמו כן העלתה החברה טענות קשות נגד ר"ח השותף האחראי א' לגבי התנהלותו האישית ולגבי אופן עבודה לקוי.

פעולות הביקורת

בחודשים אפריל 2009 - פברואר 2011 בדק משרד מבקר המדינה לסירוגין את ההליכים שנקטו רשות החברות, הנהלת החברה והדירקטוריון שלה לגבי החלפת ר"ח השותף האחראי א' כאחראי לביקורת בחברה. הביקורת נערכה בחברה, ברשות החברות, ברשות ניירות ערך (להלן - רשות ני"ע) ובמשרד המשפטים.

1 International Financial Reporting Standard – IFRS. התקנים הללו הם תקני החשבונאות אשר פרסם המוסד הבין-לאומי לתקינה חשבונאית (The International Accounting Standards Board - IASB). תקן חשבונאות ישראלי מספר 29 החיל את תקני IFRS בישראל על תאגידים הכפופים לחוק ניירות ערך ומחויבים לדווח לפי תקנות ניירות ערך, החל בדוחות הכספיים לשנת 2008.

2 מחויבות אקטוארית היא הערך הנוכחי של סך ההתחייבויות של חברה לשלם הוצאות עתידיות הצפויות בגין קצבת פנסיה לעובדיה עד סוף ימיהם ולשאייריהם כקבוע בהסכמים. מחויבות זו מחושבת ע"י אקטואר.

עיקרי הממצאים

1. מתחילת שנת 2008 פעלו מנכ"ל החברה והדירקטוריון שלה במישרין מול משרד רו"ח א' כדי להביא להחלפת השותף האחראי מטעם משרד רו"ח א' לביצוע הביקורת עליה. דירקטוריון החברה פעל לעתים בניגוד להנחיית הרשות מיולי 2008, שקבעה כי הנושא הוא בסמכות האספה הכללית של בעלי המניות והרשות; כך קיים דיון וקיבל החלטה במטרה שמשרד רו"ח א' יחליף את רו"ח השותף האחראי א' בשותף אחראי אחר. הרשות לא פעלה בנחישות לאכיפת ביצוען של הוראותיה על ידי דירקטוריון החברה והנהלתה, ובכך אפשרה את המשך הפעולות של החברה נגד רו"ח השותף האחראי א'.
2. קיים חשש כי הפעולות שנעשו וההחלטות שהתקבלו בעניין זה במשך כשנה על ידי דירקטוריון החברה והנהלתה הביאו ליצירת אווירה של לחץ לא ראוי כלפי השותף האחראי. אווירה כזו עלולה לפגוע בביקורת הבלתי תלויה.
3. החלטת מנהל הרשות, מר דורון כהן, במרץ 2010 להחליף את השותף האחראי לביקורת בחברה התקבלה בשל אירוע אחד³, בלי שנמצא כי ערך בדיקה מקיפה ויסודית לביסוסה, בלי ששמע את טענותיו של השותף האחראי, ואף בלי שהביא בחשבון במסגרת שיקוליו את התנהלות הצדדים בתקופה שקדמה לכניסתו לתפקיד. נראה כי החלטה זאת התקבלה בלי להתייחס בכובד הראש הראוי לפגיעה התקדימית האפשרית במעמד רואי החשבון המבקרים בחברה ובחברות ממשלתיות אחרות. נוסף על כך, הרשות לא בדקה לעומק את כישוריו ואת ניסיונו המקצועי של השותף האחראי המחליף, בהתחשב בגודל החברה ובמורכבותה.
4. רשות ני"ע, שהייתה מעורבת במחלוקות המקצועיות בין החברה לבין השותף האחראי, לא ערכה בדיקה יסודית משל עצמה על נסיבות החלפתו, כמתחייב מתפקידה ומאחריותה.
5. הטעויות והבעיות הרבות, שהתגלו בחברה בתחום ההנחות והחישובים האקטואריים בקשר למחויבותה הפנסיונית לעובדיה, עשויות ללמד על ליקויים אפשריים בהיערכותה ובבקרה שלה בתחום חשוב זה. החברה הייתה תלויה במידה רבה באקטואר שלה, ולפיכך היא נאלצה להסכים לדרישותיו לקבל שיפוי נרחב, ולאפשר בכך את הוצאת דוחותיה הכספיים במועד.
6. רשות החברות אישרה מתן שיפוי תקדימי לדירקטורים ולנושאי משרות בחברה תחת לחץ הנובע מאירוע מהותי, ובלי שבחנה באופן עצמאי ומעמיק את מלוא הנתונים, השיקולים והשלכותיו הרוחביות.

סיכום והמלצות

הביקורת העלתה ליקויים חמורים בהתנהלותם של רשות החברות, של הנהלת החברה ושל הדירקטוריון שלה, בנוגע לפעולות שנעשו להחלפת השותף האחראי לביקורת בחברה. מן הראוי כי הנהלה ודירקטוריון של חברה ממשלתית הסבורים כי

3 אירוע הקשור באופן הצגת נכסי תכנית הפנסיה התקציבית של עובדי החברה בדוחותיה הכספיים.

יש להחליף את השותף האחראי, מכל סיבה שהיא, יפעלו לכינוס דיון באספה הכללית ויפנו לצורך כך לרשות, ולא ישירות למשרד רואי החשבון המבקר.

משרד מבקר המדינה רואה בחומרה את ניסיונותיה של חח"י להיות מעורבת בקביעה של מי יהיה או מי לא יהיה רואה החשבון השותף האחראי שיבקר את דוחותיה הכספיים. חמורה במיוחד התנהלותה של רשות החברות כמפקחת וכשומרת סף, שאמורה לתת גיבוי לזרועות הפיקוח והבקרה שלה בשטח, ואשר קיבלה החלטות ללא עריכת בדיקה יסודית של הטענות ושל העובדות. על אף המידע שהיה בידיה בעניין ניסיונותיו של דירקטוריון החברה להתערב בקביעת זהות השותף האחראי, היא לא ערכה בדיקה יסודית כדי לוודא אם יש בסיס והצדקה לטענות החברה נגד השותף האחראי, או שמא מדובר בהתנכלות למבקר כיוון שאינו נוח לה. רשות החברות לא פעלה כראוי כדי לייצג את האינטרסים של המדינה הן כגוף מאסדר והן כנציגת בעלי המניות.

על רשות החברות לבחון לעומק את מערכת היחסים שבין חברות ממשלתיות לבין רואי החשבון המבקרים שלהן וכן את הוראותיה ואת דרכי פעולתה בעניין זה. עליה להפיק לקחים מהליקויים שעלו בדוח, ובכלל זה להבהיר שמינוי משרד רואי חשבון לביקורת על חברה ממשלתית יביא בחשבון, במסגרת כלל השיקולים, את זהות רואה החשבון המומחה ובעל הידע המקצועי והניסיון המתאימים לשמש שותף אחראי. מן הראוי שמשרד האוצר ומשרד המשפטים ישקלו את הצורך לפעול לתיקון הכללים הנוגעים להפסקת מינויו של רואה חשבון, ובכלל זה להחלפת שותף אחראי.

לפיכך, לדעת משרד מבקר המדינה על שר האוצר, בהתייעצות עם היועץ המשפטי לממשלה, לבדוק את התנהלותם של מר דורון כהן ושל הרשות, ולהפיק את הלקחים הנדרשים כדי להבטיח את תיקון הליקויים החמורים שהעלתה הביקורת בדוח זה.



מבוא

דוחותיהן של חברות כוללים מידע על מצבן הפיננסי ועל תוצאות פעילותן לסוף התקופה החשבונאית⁴ שאליה הם מתייחסים. מידע זה הוא בעל חשיבות רבה לבעלי מניותיהן ולכלל המשתמשים בדוחות, לרבות הציבור, כאשר מדובר בחברות ציבוריות על פי חוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968, שניירות הערך שלהן נסחרים בבורסה. רואה החשבון המבקר (להלן - רואה החשבון) עורך ביקורת על הדוחות הכספיים ונותן חוות דעת מקצועית עליהם בהתאם לחוק רואי חשבון, התשט"ו-1955 ולתקנות שהותקנו על פיו, ובהתאם לכל יתר הוראות הדין החלות בעניין זה. במסגרת מתן חוות הדעת הסטנדרטית אמור רואה החשבון לוודא כי קיימת מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית⁵, ושהדוחות הכספיים משקפים באופן נאות, בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים, את מצב העסק ליום המאזן ואת תוצאות פעולותיו לתקופה שהסתיימה באותו יום. חוות דעת זאת, צריך שתיתן באופן אובייקטיבי, בלתי תלוי במבוקר (להלן - אי-תלות), אגב גילוי יושרה מקצועית והימנעות ממצבים של ניגוד עניינים. רשות ניירות ערך

4 מועדי הגשת הדוחות נקבעו בהתאם לסוג החברה. לדוגמה, חברה הנסחרת בבורסה חייבת להכין מלבד דוחות שנתיים גם דוחות רבעוניים.

5 בהתאם לתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה-חשבון), התשל"ג-1973.

(להלן - רשות ני"ע) ציינה את חשיבות פעילותם השוטפת של רואי חשבון מבקרים בחברות ציבוריות, "בהיותם משומרי הסף החיצוניים הראשונים במעלה, ככזו התורמת לבטחון ולאמון בשוק ההון, לשקיפות בו ולאיכות המידע הזורם בו".⁶

עקרון אי-התלות מעוגן, בין היתר, בהוראות שלהלן:

1. סעיף 160(א) לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן - חוק החברות) קובע כי "רואה החשבון המבקר יהיה בלתי תלוי בחברה, בין במישרין ובין בעקיפין". סעיף 161 בחוק החברות קובע כי במקרה שבו "בוצעה פעולת הביקורת בעת שהיו יחסי תלות לפי הוראת סעיף 160, תבוצע פעולת ביקורת נוספת בידי רואה חשבון מבקר אחר, אלא אם כן, במועד שבו נודע הדבר לדירקטוריון, חלפו חמש שנים מן המועד שבו בוצעה פעולת הביקורת כאמור".

2. תקנה 2 בתקנות רואי החשבון (דרך פעולתו של רואה-החשבון), התשל"ג-1973 קובעת כי "רואה חשבון יהיה בלתי-תלוי במבוקר, בין במישרין ובין בעקיפין, וישמור בעבודתו המקצועית על אי-תלות".

3. תקנה 8 לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח-2008 קובעת כי "רואה חשבון מבקר ינקוט אמצעים סבירים כדי למנוע הימצאות בניגוד עניינים או פגיעה באי-תלותו במבוקר".

4. תקן ביקורת 6 של לשכת רואי החשבון⁷ קובע כי "רואה החשבון חייב להיות בלתי תלוי במפעל המבוקר".

5. תקנה 9(א) לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל-1970 קובעת כי הדוחות הכספיים השנתיים הנכללים בדוח התקופתי יהיו מבוקרים כדין. על פי עמדת רשות ני"ע, דוחות כספיים שבוקרו על ידי רואה חשבון מבקר, שאין מתקיימת לגבי עבודתו אי-התלות הנדרשת, אינם בגדר דוחות כספיים מבוקרים כדין.

בפסיקה נקבע כי "עקרון אי-התלות" שבין רואה החשבון לבין החברה שהוא אמן על ביקורתה, הוא עקרון יסודי במקצוע ראיית החשבון - אשר נודעת לו חשיבות ציבורית".⁸ המודעות לחשיבות עקרון אי-התלות גברה משמעותית בשנים האחרונות, כחלק מהלקחים שהופקו בעקבות כישלון הפיקוח על ידי רשויות שלטוניות בחו"ל, לנוכח קריסת חברות ציבוריות גדולות בלי שדוחותיהן הכספיים שיקפו נאמנה את מצבן הכספי ואת תוצאות פעילותן, ובלא שביקורת רואה החשבון שלהן העלתה ממצאים המעידים על חשש מהתרחשותם של אירועים מסוג זה.

בחודש יולי 2002 אושר בארצות הברית חוק סרבנס-אוקסלי⁹ (Sarbanes-Oxely Act - להלן SOX). מטרת החוק הייתה, בין היתר, לשפר את הבקרה על הדיוק, על האמינות ועל השקיפות של הדוחות הכספיים. לשם כך הוחמרו הדרישות¹⁰ מההנהלה ומרואי החשבון של חברות ציבוריות¹¹. החוק נחקק, בין היתר, בעקבות קריסתה של חברת הענק האמריקנית "אנרון" (Enron), שהביאה

6 פנייה מספטמבר 2008 של ד"ר משה ברקת, מנהל מחלקת תאגידים דאז ברשות ניירות ערך, למשרדי רואי חשבון בנושא תפקידם "כרואי חשבון מבקרים של תאגידים הכפופים לחוק ניירות ערך ותקנותיו".

7 הארגון המקצועי המייצג את רואי החשבון בישראל.

8 ת"א 2222/01 רג'זאן נ' שטיין, תקדין.

9 החוק חל, בין היתר, גם על חברות ישראליות שניירות הערך שלהן רשומים למסחר בבורסה בארצות הברית.

10 בין השאר נדרשים המנכ"ל וממלא התפקיד הבכיר ביותר בתחום הכספים שלה למסור הצהרות אישיות על בקורות ועל נהלים שקבעו להבטחת הנאותות והמהימנות של הדיווח הכספי ושל הגילוי, ועל כך שהעריכו את יעילות הבקרה הפנימית והציגו את מסקנותיהם כנדרש.

11 בישראל מינתה רשות ני"ע ועדה בראשות פרופ' גושן, ובעקבות המלצותיה, בין היתר, הוספה חובת הדיווח על אפקטיביות הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי ועל הגילוי.

לחשיפת הליקויים בפעולות הביקורת של רואי החשבון על החברה. חקירת קריסת החברה העלתה גם שבין החברה לבין משרד רואי החשבון שביקר אותה התקיימו יחסי תלות, אשר השפיעו במישרין על אי-נאותות דוחותיה הכספיים. לפיכך נעדר מהדוחות הביטוי להפסדים הגבוהים שצברה החברה. יחסי תלות אלה באו לידי ביטוי, בין היתר, במתן ייעוץ כלכלי וייעוץ בתחום המיסוי על ידי המשרד לחברה כעיסוק שנלווה לביקורת, אך גם בכך שחברת אנרון פעלה בתקופה שקדמה לקריסתה להחלפת שותף במשרד רואי החשבון שליווה את עריכת הביקורת עליה, כיוון שהוא חלק על מדיניותה החשבונאית.

חברת החשמל לישראל בע"מ (להלן - החברה או חח"י) היא מהגדולות במשק הישראלי. לאמינות דוחותיה הכספיים השפעה רבה על קבלת החלטות ועל פעולות של גופים שונים, הקשורים לחברה עצמה, למשק החשמל בכללותו ולציבור. החברה היא חברה ממשלתית ש-99.85% ממניותיה מוחזקות על ידי המדינה והיא כפופה להוראות חוק החברות הממשלתיות, התשל"ה-1975 (להלן - חוק החברות הממשלתיות), לתקנות ולכללים שהותקנו לפיו. החברה הנפיקה איגרות חוב לציבור הנסחרות בבורסה לניירות ערך בתל אביב (להלן - הבורסה), ולפיכך היא כפופה גם להוראות חוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968 ולהנחיותיה של רשות ני"ע.

על פי כללי החברות הממשלתיות (מינוי רואי חשבון ושכרם), התשנ"ד-1994 (להלן - כללים למינוי רואי חשבון), רשות החברות הממשלתיות (להלן - הרשות או רשות החברות) ממלאת תפקיד חשוב בהליך מינוי משרד רואי חשבון לביצוע הביקורת השנתית על הדוחות הכספיים של חברה ממשלתית (בעניין זה ראו להלן בפרק העוסק בפעולות רשות החברות).

הרשות המליצה על משרד רו"ח א' לשמש כמשרד רואי חשבון של החברה, החל בשנת 2006. הביקורת לשנת 2006 נערכה במשותף עם משרד רואי החשבון הקודם - משרד רו"ח ב'. משרד רו"ח א' מינה, בתיאום עם הרשות, את רו"ח השותף האחראי א' מטעמו כשותף אחראי לביצוע הביקורת על החברה. רו"ח השותף האחראי א' משמש גם סגן נשיא לשכת רואי החשבון ויו"ר המועצה המקצועית שלה. מינוי של משרד רו"ח א' כרואה החשבון המבקר של החברה חודש במרץ 2007 על ידי האספה הכללית של החברה, שהחליטה¹² גם כי "דירקטוריון החברה יישם את כל האמור בחוזרי הרשות (המתפרסמים מעת לעת) בעניין נהלי העסקת רואה חשבון וקביעת שכר טרחתו ובעניין הדוחות הכספיים (מבוקרים, סקורים, תקציביים), דוחות הדירקטוריון ודוחות ביצוע ביקורת פנימית וחיצונית".

במהלך עבודת הביקורת התגלעו חילוקי דעות קשים בין החברה לבין רו"ח השותף האחראי א' בעניינים מקצועיים, והחברה גם העלתה טענות קשות לגבי התנהלותו האישית ולגבי אופן עבודה לקוי. בייחוד היו מחלוקות בעניין היישום בדוחות החברה של תקני חשבונאות חדשים - IFRS¹³, בנושא חישוב המחויבות האקטוארית¹⁴ של החברה בגין הפנסיה התקציבית של עובדיה. הנהלת החברה דרשה ממשרד רו"ח א', בהתאם להחלטה שקיבל דירקטוריון החברה בספטמבר 2008, את החלפתו בשותף אחראי אחר. במרץ 2010, כשנה וחצי לאחר החלטת הדירקטוריון האמורה, החליטו מנהל רשות החברות, מר דורון כהן, ומנהלי משרד רו"ח א' להחליף מיידית את השותף

12 פרוטוקול האספה הכללית המיוחדת של החברה מיום 22.3.07.

13 International Financial Reporting Standard – IFRS. התקנים הללו הם תקני חשבונאות אשר פרסם המוסד הבין-לאומי לתקינה חשבונאית (IASB). תקן חשבונאות ישראלי מספר 29 של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית החיל את תקני IFRS בישראל על תאגידים הכפופים לחוק ניירות ערך ומחויבים לדווח לפי תקנות ניירות ערך החל בדוחות הכספיים לשנת 2008.

14 מחויבות אקטוארית היא הערך הנוכחי של סך ההתחייבויות של חברה לשלם הוצאות עתידיות הצפויות בגין קצבת פנסיה לעובדיה עד סוף ימיהם ולשאייהם כקבוע בהסכמים. מחויבות זו מחושבת ע"י אקטואר.

האחראי מטעם המשרד בשותף אחר. וזאת, החל בסקירת הדוחות הכספיים לרבעון המסתיים ביום 31.3.10.

בחודשים אפריל 2009 - פברואר 2011 בדק משרד מבקר המדינה לסירוגין את ההליכים שנקטו רשות החברות, הנהלת החברה והדירקטוריון שלה לגבי החלפת רו"ח השותף האחראי א' כאחראי לביקורת בחברה. הביקורת נערכה בח"ח, ברשות החברות, ברשות נ"ע ובמשרד המשפטים.

פעולות החברה והנהלתה להחלפת רו"ח השותף האחראי א'

החל בשנת 2006, ובעיקר בתקופה שבה שימש משרד רו"ח א' מבקר יחיד של דוחות החברה, ניתחו באורח מעמיק ומקיף ח"ח ומשרד רו"ח א' את אופן היישום הנכון של תקני IFRS בדוחות החברה. הם התמקדו בחישוב מחויבותה האקטוארית של החברה בגין הפנסיה התקציבית של עובדיה ובהצגתו בדוחות הכספיים של החברה. מדובר בסעיף מהותי מאוד בדוחות הכספיים של החברה, בהיקף של מיליארדי ש"ח שגדל באורח ניכר בשנים האחרונות, ואשר נסמך על הנחות ועל חישובים אקטואריים של אקטואר החברה (ראו להלן).

רשות החברות כתבה בספטמבר 2008 ליו"ר דירקטוריון החברה ולרו"ח השותף האחראי א' כי "קיימות טענות רבות, מחד על התנהלות ומוכנות רואה החשבון המבקר ומאידך על חוסר שיתוף פעולה של עובדי החברה והעברת חומר באיחור מגמתי". לטענת החברה רו"ח השותף האחראי א' הוא האחראי לעיכובים שהיו בהגשת דוחותיה הכספיים, ולדבריה פעולותיו כשותף אחראי הזיקו לחברה ולציבור. עוד טענה החברה כי רו"ח השותף האחראי א' נהג להעלות סוגיות מקצועיות ב"רגע האחרון", ולפיכך התעורר הצורך בכמה מקרים בתיקון תקנות החברות הממשלתיות (כללים לעריכת דוחות כספיים של חברת החשמל לישראל בע"מ) (הוראת שעה), התשס"ה-2004 (להלן - תקנות חח"ח) כדי לאפשר את הגשת הדוחות הכספיים במועד שנקבע לכך; כל זאת אגב דחיית הטיפול בסוגיות שהעלה רו"ח השותף האחראי א' למועד מאוחר יותר. במכתבו למשרד מבקר המדינה מיוני 2011 טען רו"ח השותף האחראי א' כי אופייה ודרך פעולתה של חברת החשמל מייצרים באופן סדרתי מצבים המחייבים התקנה דחופה של תקנות מיוחדות.

בתשובת רשות החברות למשרד מבקר המדינה ממרץ 2012 ציינה הרשות כי מאז החלפת רו"ח השותף האחראי א' "לא הותקנו תקנות מיוחדות ודחופות בקשר לחח"ח על מנת להתגבר על תקלה בעבודת הביקורת".

נמצא כי מראשית 2008 פעלה החברה להחלפת השותף האחראי לביקורת בחברה, וזאת בין היתר, במישרין מול מנהלים ממשרד רו"ח א'.

1. מנכ"ל החברה דאז, מר עמוס לסקר, ביקש בתחילת ינואר 2008, ארבעה ימים בלבד אחרי שהחל לכהן בתפקידו, לקיים פגישה עם אחד ממנהלי משרד רו"ח א'. בפגישה, שהתקיימה כעבור כשבוע, העלה מנכ"ל החברה את הבקשה להחליף את השותף האחראי, וזאת אף שלא נפגש לפני כן עם רו"ח השותף האחראי א' ולא הכירו.

2. בראשית פברואר 2008 זימן המנכ"ל דאז של החברה לפגישה נוספת את המנהל האמור ממשרד רו"ח א', ובמסגרתה העלה את טענות החברה בעניין תפקודו של רו"ח השותף האחראי א'. סוכם כי במהלך החודשים הבאים יוכל המנכ"ל להתרשם אם הטענות שהועלו מבוססות, ואם יתמיד בדעתו בעניין החלפת רו"ח השותף האחראי א', תתקיים פגישה נוספת בעניין זה בחודשים אפריל-מאי 2008.

3. בראשית מאי 2008 נפגשו שוב המנכ"ל דאז של החברה והמנהל האמור ממשרד רו"ח א'. בפגישה הבהיר מנכ"ל החברה שיש מבחינתו שתי אפשרויות: להחליף את רו"ח השותף האחראי א' או להחליף את אגף החשבונאות בחברה. היות שקל יותר להחליף את רו"ח השותף האחראי א', סבר המנכ"ל דאז של החברה שזוהי הדרך הנכונה. לעומת זאת, המנהל ממשרד רו"ח א' הודיע לו בפגישה כי החלפת השותף האחראי אינה מעניינה אלא מעניינה של רשות החברות, מאחר שהיא זו שמינתה את המשרד. המנהל ממשרד רו"ח א' מסר בפגישה כי העביר את הנושא להתייחסותה של רשות החברות.

4. ביוני 2008 קיים דירקטוריון החברה דיון בנושא ה"קשיים בהגשת הדוחות הכספיים למרץ 2008". לדיון זה לא הוזמן רו"ח השותף האחראי א' כדי להציג את עמדתו. נציגי הרשות נעדרו מהישיבה. סמנכ"ל הכספים בחברה, מר הראל בלינדה, והיועץ המשפטי ומזכיר החברה, מר דוד יהב (עו"ד), הציגו מידע לדירקטוריון, ולפיו מקור הקשיים בהגשת דוחותיה הכספיים של החברה הוא בהתנהלותו של רואה החשבון השותף האחראי. בעקבות המידע שהוצג כאמור לפני הדירקטוריון, ציינה הדירקטורית דאז, גב' שולמית אשכול, כי "אני חושבת שאנחנו צריכים לפנות למשרד רואה החשבון ולבקש שיחליפו את השותף שמטפל בנו". המנכ"ל דאז של החברה, מר עמוס לסקר, השיב לה: "טופל. אנו נחזור אליכם עם התוצאות".

הביקורת העלתה כי אי-הזמנתו לישיבה של רו"ח השותף האחראי א' נעשתה בניגוד לגישת הרשות, ולפיה יש לזמן את רואה החשבון לכל ישיבת דירקטוריון שבה צפויים לעלות עניינים הנוגעים לדוחות הכספיים או לתפקידו¹⁵. דירקטוריון החברה הסתמך על דברי מר בלינדה ומר יהב, אשר הציגו לפניו את השתלשלות העניינים האמורה, בלי שקיים בדיקה עצמאית ומקיפה לצורך בירור העובדות לאשורן ובלי שנתן לרו"ח השותף האחראי א' הזדמנות להגיב על הטענות האמורות. עוד יש להעיר כי לשותף האחראי נודעו פרטי הישיבה מקריאת פרוטוקול הישיבה שנשלח אליו באופן שגרתי.

לדעת משרד מבקר המדינה, יש לראות בחומרה את העובדה שהדירקטוריון בישיבתו לא נתן לשותף האחראי הזדמנות נאותה להציג את עמדתו ולהשיב לטענות שהפנו נגדו בעלי תפקידים בחברה. כמו כן מן הראוי היה שדיון מסוג זה ייערך גם בנוכחותם של נציגי הרשות, בהיותה הגוף המאשר את מינוי רואה החשבון המבקר.

ההחלטות שהתקבלו במהלך ישיבת הדירקטוריון האמורה וההצעות להחליף את רו"ח השותף האחראי א' בשותף אחר ממשרד רו"ח א' היו עלולות לפגוע בביקורת הבלתי תלויה של רואה החשבון. זאת, בעקבות חשיפתו של השותף האחראי לאווירה של לחץ לא ראוי מצד החברה, שכן החלפת שותף אחראי במהלך תקופת המינוי בשל טענות בדבר אופן ביצוע עבודת הביקורת על ידו עלולה לפגוע במוניטין המקצועי שלו; מטבע הדברים הדבר עלול להשפיע על תפקודו. נוכח הפגיעה האפשרית בשותף האחראי גם בהיבט האישי, עולה ביתר שאת הצורך במתן זכות התגובה, דבר שכאמור לא נעשה על ידי הדירקטוריון.

החברה מסרה בתשובתה למשרד מבקר המדינה מפברואר 2011 בעניין אי-זימון רו"ח השותף האחראי א' לישיבת הדירקטוריון האמורה כי אין חובה המעוגנת בדין או בנוהג לזמן את רואה החשבון לכל ישיבות הדירקטוריון. החברה הוסיפה כי כיוון שישיבת הדירקטוריון ביוני 2008 לא

15 גישה זו התבטאה בכתב לאחר מכן, במסגרת סעיף 17 ב"הוראות משלימות להסדרת הממשק בין חברה ממשלתית לבין רואה החשבון המבקר", המצורף לחזור דוחות כספיים 2009-2, אשר פרסמה רשות החברות בפברואר 2009.

עסקה באישור הדוחות הכספיים אלא בקשיים בעריכת הדוחות "נוכח התנהלותו האישית" של רו"ח השותף האחראי א', היא לא ראתה צורך לזמנו לשיבה.

עוד ציינה החברה בתשובתה כי בישיבה האמורה עסקו ב"נושאים אקוטניים במיוחד דוגמת הגשת הדוחות הכספיים. בנסיבות אלו היו הדירקטורים חוטאים לתפקידם אם לא היו דנים בנושא שהועלה אך מפאת היעדרו [של השותף האחראי א']. החברה גם ציינה כי נוכח ליקויים רבים שהתגלו בעבר בהתנהלות רו"ח השותף האחראי א' היה מתבקש כי יסתמכו על דברי נושאי משרה בחברה שהוכיחו את אמינותם, את מקצועיותם ואת נאמנותם לחברה. לפיכך הוקדשה הישיבה האמורה ל"מציאת פתרון לקשיים בהגשת הדוחות הכספיים ולא לחיפוש ה'אשם' בקשיים אלה".

משרד מבקר המדינה מעיר לחברה כי ראוי היה לזמן לשיבת הדירקטוריון, שעסקה בקשיים בהגשת הדוחות הכספיים, את רואה החשבון המבקר של החברה. על אחת כמה וכמה, כשבישיבה זו מתכוונים לדון בטענותיה של הנהלת החברה כלפי רואה החשבון המבקר. משרד מבקר המדינה מעיר לדירקטוריון כי לנוכח תפקידו כמפקח על ההנהלה היה עליו לאפשר לרואה החשבון השותף האחראי להשמיע את גרסתו קודם שקיבל החלטה בעניינו, ולא להסתפק בשמיעת טענות ההנהלה כנגדו.

5. ביולי 2008 פנה המנכ"ל דאז של החברה במכתב למנהל משרד רו"ח א', לאמור: "בהמשך לשיחתנו, ועם פרסום הדוחות הכספיים לרבעון הראשון, אבקשך להחליף לאלתר את השותף האחראי לתיק חברת החשמל מתוך מטרה שהדוחות הכספיים של הרבעון השני יבוקרו ע"י השותף החדש". העתק המכתב האמור נשלח גם למנהל הרשות דאז, ד"ר אודי ניסן, שהשיב עליו לחברה כעבור שבועיים. בתשובתו הבהיר מנהל הרשות דאז כי רואה החשבון מתמנה על ידי האספה הכללית, באישור הרשות, ואם החברה מעוניינת לפנות לרשות בעניין זה, היא יכולה לעשות זאת בכל עת, בהתאם לנהלים המקובלים. עוד ביקש מנהל הרשות מהחברה להימנע מכל פעולה העלולה לגרום, ולו לכאורה, לפגיעה כלשהי בביקורתו הבלתי תלויה של רואה החשבון את החברה. כמו כן ביקש ממנכ"ל החברה להנחות את גורמי החברה לשתף פעולה באופן מלא עם רואה החשבון.

6. באוגוסט 2008 התקיימה במשרדי הרשות פגישה בעניין הממשק עם השותף האחראי, בהשתתפות נציגי החברה ומנהלי משרד רו"ח א' אך ללא השתתפות רו"ח השותף האחראי א'. לדברי מנכ"ל החברה היא הסתיימה בלא כלום¹⁶. מנכ"ל החברה ציין כי רשות החברות קיבלה על עצמה למצוא פתרון לעניין.

7. ביום 3.9.08 שלח יו"ר דירקטוריון החברה דאז, מר מרדכי פרידמן, מכתב למנהל הרשות, והזמינו לשיבת דירקטוריון ביום 11.9.08, שתדון בנושא "הממשק בין חברת החשמל לרואה החשבון". בתשובה מיום 10.9.08 להזמנה האמורה, שנשלחה למר פרידמן ולרו"ח השותף האחראי א', הבהיר מר ערן היימר, סגן מנהל הרשות דאז, בדומה למכתבו של ד"ר אודי ניסן, כי רואה החשבון מתמנה על ידי האספה הכללית וכי על החברה להימנע מכל פעולה או אמירה העלולה לגרום, ולו לכאורה, לפגיעה כלשהי באי-תלותו של רואה החשבון. עוד ציין כי בהמשך לדיונים שקיימה הרשות בשבועות האחרונים עם כמה חברי דירקטוריון, עם הנהלת החברה ועם רואה החשבון אותו "מספר סוגיות מהותיות" בין החברה לבין רואה החשבון, ובכוונת הרשות לפעול להסדרתן.

8. אף על פי שהרשות הבהירה לחברה כי הנושא הוא בסמכות האספה הכללית של בעלי המניות והרשות, החליט דירקטוריון החברה בישיבתו ביום 11.9.08 כי על הנהלת החברה לפעול לכך שמשרד רו"ח א' יחליף את רו"ח השותף האחראי א' בשותף אחר. יצוין כי החלטה זאת התקבלה

16 הדברים נאמרו במסגרת ישיבת הדירקטוריון מס' 1259 ביום 11.9.08.

אף שהמנכ"ל דאז של החברה ציין בתחילת אותה ישיבה כי לדעת מנהל הרשות, ד"ר ניסן, הרשות רשאית לכפות על החברה שותף מנהל, ולמרות דברי ממונה חשבונאות מיסוי והערכת חברות ברשות, מר חיים פישר¹⁷, כי "ברור מאליו שהחברה לא ממנה את השותף. השותף הוא הגורם הכי מרכזי בנושא הביקורת הבלתי תלויה".

מקריאת פרוטוקול הישיבה עולה שהחלטת הדירקטוריון האמורה התבססה בעיקר על עמדת הנהלת החברה שהוצגה בתחילת הישיבה, ובלי שהדירקטורים יבקשו לבדוק לעומק את הנסיבות שהביאו לעיכובים בהגשת הדוחות הכספיים ולבקשת החברה להחלפת השותף האחראי. כך למשל באותה ישיבה, עוד לפני כניסתם של ר"ח השותף האחראי א' ושל שותף נוסף מטעם משרד רו"ח א' לחדר הישיבות, הביעה את דעתה דירקטורית בחברה: "בשביל מה צריך פה את מר [רו"ח השותף האחראי א']? בכל הכבוד, יש לנו את המסקנות שלנו ולא משנה מה הוא יגיד. אני מציעה לשחרר אותו ולקיים רק דיון פנימי, עם הבקשות שלנו. הפרטנר שלנו לדיון הזה זה רשות החברות, לא מר [רו"ח השותף האחראי א']; יו"ר ישיבת הדירקטוריון האמורה, גב' שולמית אשכול, ציינה כי "לא מנהלים איתו דיון. נקצה לו זמן לדבר ונצביע". ואכן, הדירקטוריון לא העלה שום שאלה במהלך דבריהם של ר"ח השותף האחראי א' ושל השותף הנוסף מטעם משרד רו"ח א' לביקורת בחברה באותה עת ולא ניסה לברר עמם את נכונות טענות החברה נגד ר"ח השותף האחראי א'. אחרי שהדירקטוריון ניסח החלטה בעניין, הוא הצביע בעד החלפתו של ר"ח השותף האחראי א' כשותף אחראי לביקורת בחברה.

9. היועץ המשפטי ומזכיר החברה, מר דוד יהב, הגיש באוקטובר 2008 חוות דעת ליו"ר ועדת הכספים של הדירקטוריון, בה ציין כי "החלפת שותף מטפל מטעם רואה החשבון המבקר אינה נחשבת החלפה של רואה החשבון המבקר ולפיכך אינה מצויה רק בסמכותה של האסיפה הכללית של החברה", וכי "החלפת [רו"ח השותף האחראי א'] כשותף המטפל מטעם [משרד רו"ח א'] על רקע של משבר קשה ביחסי העבודה וכתוצאה מכך משבר אמון אישי אינה פוגעת בעצמאותו ואי-תלותו של המבקר ונמצאת בסמכותו של דירקטוריון החברה". מר יהב הדגיש בחוות הדעת כי דרישת ההחלפה נובעת רק מיחסי העבודה העכורים עם ר"ח השותף האחראי א' וללא קשר לעמדותיו המקצועיות אשר הביע בנושאים חשבונאיים שונים.

10. במכתב ששלח ביום 2.11.08 המנכ"ל של החברה דאז, מר לסקר, למנהל הרשות דאז, ד"ר ניסן, הוא מסר לו על החלטת הדירקטוריון מיום 11.9.08 וביקש את עזרתו למימושה. הוא ציין כי ניסה פעמים מספר ללא הצלחה להידבר עם הנהלת משרד רו"ח א' כדי להגיע לסיכום שיביא "למימוש ההחלטה בדרך ראויה, הגונה ועניינית". בתשובתו מיום 9.11.08 למנכ"ל דאז של החברה הבהיר מנהל הרשות דאז: "אני חוזר ומבהיר כי הסמכות למנות את רואה החשבון המבקר חברה ממשלתית היא של האסיפה הכללית של החברה באישור הרשות... רשות החברות הממשלתיות היא זו הקובעת את ראשי הצוות המבקר את החברה, על פי שיקול דעתה... כאשר זהות השותפים בצוות ובמיוחד השותף האחראי מהווה חלק אינטגרלי של הליך המינוי והשיקולים לאישור הרשות. אין מקום שהגוף המבוקר, לרבות מנהליו ועובדיו, יעסוק בהחלפת המבקר או בהרכב הצוות ואנו רואים כל פעולה שכזו בחומרה. הנני מבקש להבהיר כי כל פעולה או פנייה נוספות שלכם בנושא למשרד המבקר ולגורמים אחרים עלולה להוות ניסיון פגיעה בעקרון אי-תלות הביקורת, ולו למראית עין, ולפיכך, אבקשכם, לחדול מכך לאלתר. הנחתי את משרד רואה החשבון המבקר לחדול לאלתר מלבוא עם מנהלי החברה ועובדיה בדברים בעניין זה".

17 יצוין כי מר פישר הגיש תלונה באפריל 2010 למבקר המדינה ונציב תלונות הציבור שבה טען כי ריקון סמכויותיו מתוכן הוא בגדר התנכלות אישית מצד מנהל הרשות. התלונה מבוררת על ידי נציבות תלונות הציבור בהתאם להוראות סעיפים 45א-45 לחוק יסוד: מבקר המדינה.

11. סמכות החברה והדירקטוריון להביא להחלפת השותף האחראי עלתה גם בשיבת דירקטוריון החברה בנובמבר 2008 בעקבות בקשת המנכ"ל דאז של החברה, מר לסקר, שציין כי לא עלה בידו לבצע את החלטת הדירקטוריון מיום 11.9.08 להחליף את השותף האחראי. בשיבה הבהיר סגן מנהל הרשות דאז, מר היימר, את עמדת הרשות כפי שהובעה במכתבו מיום 10.9.08, וציין כי הרשות סוברת שדיונים אלה בדירקטוריון פוגעים באי-תלות רואה החשבון, בעיקר כאשר הם מתקיימים במהלך ישיבה שכונסה לאישור הדוחות הכספיים.

בפברואר 2009 הגישה סגנית היועצת המשפטית ברשות החברות, גב' אביטל בירגר (עו"ד), למנהל רשות החברות דאז, ד"ר ניסן, חוות דעת בעניין סמכות הדירקטוריון בחברה ממשלתית לפעול לשם החלפת השותף האחראי לעריכת הביקורת בחברה¹⁸. חוות הדעת הבהירה כי הכוונה למנות את ר"ח השותף האחראי א' כשותף אחראי לביקורת על החברה הייתה רכיב בשיקולים שבגינם נבחר משרד רו"ח א' כמשרד רואי החשבון המבקר את החברה, וכי דירקטוריון החברה אינו מוסמך להחליט בעניין זה אלא האספה הכללית של בעלי המניות בלבד. זאת, בין היתר, בשל החשש מפגיעה באי-תלות הנדרשת מרואה החשבון, וללא קשר אם הטענות כלפיו הן אישיות או מקצועיות. עוד צוין כי קבלת עמדת החברה "תרוקן מתוכן את מוסד הביקורת על ידי רואי החשבון מטעם בעלי המניות ותפגע בעיקרון אי-תלותו במבוקר, על כל מוסדותיו - לרבות הדירקטוריון. אם נקבל את המסקנה, הרי שהמבוקר - הדירקטוריון - יוכל להטיל מורא 'רק' על השותף האחראי, שהוא למעשה הגורם המרכזי מטעם משרד רואה החשבון, אשר יידע בכל עת במהלך עבודתו כי אם לא "יסתדר" עם המבוקרים על ידו, יוחלף, על ידם ממש; לפיכך הכרה בסמכות כזו עולה כדי פגיעה באי-תלותו". גב' בירגר הוסיפה כי במקרים מסוימים טענות בדבר קשיים בין המבקר למבוקר "יכולות אף להצביע דווקא על הצלחת הביקורת וגילוי קשיים שונים בהתנהלות ההנהלה והדירקטוריון".

במכתבה מינואר 2010 למשרד מבקר המדינה מסרה החברה כי היא "הודיעה בע"פ כי חווה"ד אינה מקובלת עליה, ופנתה לקבלת חוות דעת מיועצים משפטיים בינלאומיים". בינוי 2009 קיבלה החברה, לפי בקשתה, חוות דעת ממשרד עורכי דין אנגלי, בעניין המצב החוקי הקיים לפי החוק האנגלי, לגבי החלפת רואה חשבון שותף אחראי.

בתשובתה למשרד מבקר המדינה מפברואר 2011 ציינה החברה כי לטעמה רו"ח השותף האחראי א' לא היה רואה החשבון של החברה אלא משרד רו"ח א', ועל כן החלטתו של השותף האחראי א' ברואה חשבון אחר אשר ייקבע על ידי משרד רו"ח א' אינה מהווה החלפה או מינוי של רואה החשבון המבקר, ועל כן אינה מסורה לסמכותה הבלעדית של האספה הכללית. החברה הוסיפה כי "בנסיבות של יחסי עבודה עכורים ומשבר אמון בין החברה לבין השותף האחראי במשרד רואה החשבון המבקר, דירקטוריון החברה רשאי ומוסמך היה לדרוש את החלטתו של השותף האחראי במשרד רואה החשבון המבקר". החברה הבהירה כי עמדה משפטית זו מבוססת על חוות דעתו של היועץ המשפטי ומזכיר החברה, מר דוד יהב, ונתמכת בחוות הדעת ממשרד עורכי הדין האנגלי האמור, אך משהבהירה הרשות את עמדתה בבירור בעניין זה קיבלה על עצמה החברה לפעול בהתאם לבקשתה.

יצוין כי על פי עמדת הרשות, לחוות הדעת המשפטית שלה יש תוקף מחייב כלפי חברות ממשלתיות, ואם חברה ממשלתית חולקת על חוות הדעת, באפשרותה להביא את המחלוקת המשפטית להכרעת היועץ המשפטי לממשלה. נמצא כי אף שבישיבת הדירקטוריון בנובמבר 2008 הציעה זאת דירקטורית בחברה, גב' שלומית ברנע-פרגו, החברה לא פעלה כאמור.

18 העתקים מחוות הדעת האמורה נשלחו להנהלת החברה וכן לכמה חברי דירקטוריון: למר מרדכי פרידמן, יו"ר הדירקטוריון; למר מיכה לזר, יו"ר ועדת הכספים; לגב' שלומית ברנע-פרגו, יו"ר ועדת הביקורת.

בתשובתה למשרד מבקר המדינה מפברואר 2011 ציינה החברה כי לא הגיבה רשמית לחוות הדעת של הרשות ואף לא פנתה ליועץ המשפטי לממשלה כדי שיכריע במחלוקת המשפטית, מפני שהחליטה לפעול בהתאם להנחיות הרשות ולחוות דעתה המשפטית למרות התנגדותה לעמדה המשפטית שהובעה בה. החברה הוסיפה כי המנכ"ל וסמנכ"ל הכספים שלה "התבקשו על ידי מר אודי ניסן ומר ערן היימר מרשות החברות הממשלתיות ליתן להם הזדמנות ראויה לפתור את הנושא באופן בלתי פורמאלי, והחברה נענתה לבקשה זו".

החברה הוסיפה כי ר"ח השותף האחראי א' "לא מילא תפקידו כראוי בכל הקשור להתנהלותו מול החברה ומול אנשיה, לחברה נגרמו נזקים כבדים כתוצאה מכך והחלפתו הייתה הכרח בנסיבות שנוצרו"; לדבריה היה עליה לנקוט פעולות לתיקון המעוות ולהשתחררות מהמצב ה"בלתי נסבל אליו נקלעה". החברה ציינה כי "מעט שסברה החברה כי בסמכות הדירקטוריון לפעול להחלפת השותף האחראי, הרי שממילא לא היה לה כל מניע לכינוס אסיפה שנתית בעניין". החברה הוסיפה כי נקלעה למשברים חשבונאיים "מבלי שהתרחש אירוע אמיתי כלשהו בחברה או מבלי שנתגלו עובדות שלא היו ידועות קודם לכן" (ההדגשות במקור), משברים שהביאו לאיחורים חוזרים בהגשת דוחותיה הכספיים ולתיקון תקנות על ידי שר האוצר. עובדה זו מלמדת לדבריה על נחיצות ההחלפה. "גם יועצים חיצוניים וצדדים שלישיים שנתקלו בדרך עבודתו של ר"ח השותף האחראי א' עם החברה היו סבורים, כי התנהלותו הינה בלתי סבירה וכי כל חברה או גוף פרטי אחר לא היו מקבלים התנהלות כזו במגזר הפרטי". החברה הבהירה כי היא מודעת לאפשרות היווצרותן של מחלוקות מקצועיות עם רואה החשבון המבקר אותה, אך הדגישה שבעבר פעלה באורח תקין מול רואי החשבון שלה, שקדמו לר"ח השותף האחראי א', וכן עם רואה החשבון שהחליפו. החברה ציינה כי גם פעולות הדירקטורים בעניין נעשו בתום לב ולטובת החברה.

דירקטורית החברה דאז, גב' שולמית אשכול, ציינה בתשובתה למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2011 כי כל פעולות הדירקטוריון בעניין זה היו לשם החלפת השותף האחראי על רקע "התנהלות אישית בעייתית מאוד" ובלי שהדירקטוריון ביקש לקבוע את זהות השותף האחראי החדש. הדירקטורית דאז הוסיפה כי לפי עמדתה "היה על החברה לפעול ביתר נחישות להחלפתו של השותף המטפל, ואילו היה מוחלף במועד מוקדם יותר היו נחסכים מן החברה קנסות שהושטו עליה, איחורים ניכרים בהגשת הדוחות הכספיים, ונזקים נוספים... התנהלותו של ר"ח השותף האחראי א' גרמה לי להאמין בשלב מסוים שפעולותיו אינן נטולות משום שיקולים זרים, שאינם מקצועיים בלבד. התנהלותו זו גם גרמה לי לחשוש מפניו כיון שחשתי שהוא מעמיד אותי - כדירקטורית - בסיכון אישי ובמיוחד העצימה את חוסר האמון שהתפתח במשך התקופה כלפיו".

מנכ"ל החברה דאז, מר עמוס לסקר, ציין בתשובתו למשרד מבקר המדינה מפברואר 2012 כי "התנהלותו של ר"ח השותף האחראי א' היוותה מבחינתי סיכון ממשי ליכולת תפקוד המנכ"ל, סמנכ"ל הכספים, חלק מעובדי אגף משאבי אנוש ומנהלי אגף החשבונאות. אני ראיתי את חובתי כמנכ"ל החברה לנקוט בכל הצעדים הנדרשים לפתור את הבעיה. אני מקבל א-פריורי את הערות המבקר לגבי ליקויים פרוצדוראליים ככל שהיו כאלה, אך בסופו של יום בראייה רטרוספקטיבית החלפת השותף האחראי התבררה כצעד נכון. אשר על כן אני שלם עם דרך התנהלותי בנושא".

לדעת משרד מבקר המדינה, הואיל ומתפקידו של רואה החשבון לסייע לבעלי המניות לפקח על עבודת הדירקטוריון, ומתפקידו של הדירקטוריון לפקח על עבודת ההנהלה, היה על הדירקטוריון וההנהלה, שהם גופים מבוקרים, להימנע מלפעול להחלפת השותף האחראי המבקר את פעולותיהם. יש לראות בחומרה רבה מצב שבו הנהלה ודירקטוריון של חברה ממשלתית לא צייתו להוראות של רשות החברות להפסיק את פעולותיהם בקשר להחלפת השותף האחראי לעריכת הביקורת בחברה, ופעלו בעקיבות להחליפו בלי שבדקו באופן ממשי את הטענות כנגדו. זאת על אף ההשלכות המהותיות שעלולות לנבוע מכך על ביקורת הדוחות הכספיים של החברה.

מן הראוי כי הנהלה ודירקטוריון של חברה ממשלתית, הסוברים כי יש להחליף את השותף האחראי, יפעלו לכינוס דיון באספה הכללית ויפנו לרשות, ולא למשרד רואי החשבון. כמו כן מן הראוי היה שההחלטה אם בנסיבות העניין יש בניסיונות להחליף את רואה החשבון משום הפעלת לחץ לא ראוי ופגיעה בביקורת הבלתי תלויה שלו, תהיה מסורה לרשות החברות ולאספה הכללית של החברה, שהם הגופים המפקחים על החברה, ושהמבקר מסייע להם בפיקוח, ולא לדירקטוריון, שהוא גוף מבוקר.

נוכח המחלוקת בין החברה לבין הרשות לגבי מעמדו של השותף האחראי על הרשות לבחון את הנושא, ובכלל זה לשקול לקבוע הנחיות שלפיהן בהליך מינוי משרד רואי חשבון אחראי יינתן משקל ראוי לזהות השותף האחראי על הביקורת; בין היתר ייבדקו כישוריו, הידע המקצועי וניסיונו בעבר. כמו כן ראוי כי תינתן הנחיה מתאימה של משרד המשפטים, ולפיה תיבדק בהליך זה גם השאלה אם תלויים ועומדים נגדו הליכים משמעתיים, הליכים פליליים או חקירות, ויינתן לכך משקל בהתאם לרלוונטיות שלהם לעבודת הביקורת של רואה החשבון המבצע ביקורת על חברה ממשלתית. ראוי שרשות החברות תביא בחשבון שיקולים אלה גם בבחירת משרד רואה החשבון שיבצע עבורה בדיקות העוסקות, בין היתר, בעבודת הביקורת של רואה החשבון המבקר של חברה ממשלתית.

כמו כן, מן הראוי שמשרד האוצר ומשרד המשפטים יבחנו את הצורך לפעול לתיקון הכללים הנוגעים להפסקת מינוי של רואה חשבון, ובכלל זה להחלפת שותף אחראי, כך שיובהר כי החלטות בעניין זה יתקבלו ברשות החברות רק לאחר התייעצות עם הוועדה שהוקמה על פי הכללים למינוי רואי חשבון ושכרם ועם האחראים לתחום החשבונאות ברשות.

טיפול רשות החברות במשבר בין החברה והשותף האחראי

על פי סעיף 44(א) לחוק החברות הממשלתיות, "המינוי של רואה החשבון לחברה ממשלתית טעון אישור הרשות". בהתאם לסמכותם קבעו שר האוצר ושר המשפטים את הכללים למינוי רואי חשבון, המפרטים את הליכי המינוי וביטול המינוי של משרד רואי חשבון¹⁹ בחברה ממשלתית.

הביקורת העלתה כי הן המלצת הוועדה המייעצת בעניין מינוי רואי חשבון וקביעת שכרם בחברות הממשלתיות (להלן - הוועדה המייעצת) והן החלטת הרשות בעניין בחירת משרד רואי חשבון א' כמבקר החברה התבססו גם על זהותו של השותף שהציע המשרד כאחראי לעריכת הביקורת בחברה - ר"ח השותף האחראי א' - שהרשות מצאה כי יש לו הידע והניסיון הנדרשים לצורך עריכת הביקורת בחברה.

בתקופה שבמהלכה פעל ר"ח השותף האחראי א' כשותף אחראי לביקורת בחברה מטעם משרד ר"ח א', רשות החברות הייתה ערה למשבר העמוק ביחסים שבין ר"ח השותף האחראי א' לבין החברה ולדרישתה להחליפו, וזאת מפניות ישירות שהגיעו אליה מצד בעלי תפקידים בחברה וכן מנוכחות של נציג הרשות במהלך ישיבות הדירקטוריון. הרשות ניסתה לצמצם את המחלוקת בין הצדדים. כך למשל אחרי שערכה דיונים עם הגורמים הרלוונטיים קבעה הרשות, בספטמבר 2008,

19 הכללים האמורים מגדירים רואה חשבון גם "שותפות של רואי חשבון, חברת רואי חשבון או כל התאגדות חוקית אחרת של רואי חשבון".

הוראות משלימות להסדרת הממשק בין החברה לבין רואה החשבון המבקר אותה, בין היתר, כדי שאפשר יהיה לעמוד בלוח הזמנים להגשת דוחותיה הכספיים של החברה. למרות פעולות אלו בכל זאת התגלעו מחלוקות קשות בסוגיות מקצועיות מהותיות וביחסים הבין-אישיים בין ר"ח השותף האחראי א' לבין נציגי החברה.

בדיקת משרד מבקר המדינה העלתה כי במשך כשנה לא הציגה הרשות עמדה החלטית ונחושה להפסקת הפעולות שנקטה הנהלת החברה להחלפת ר"ח השותף האחראי א' כשותף אחראי וכי לא פעלה לכך שהחברה תפנה בנושא זה אליה בלבד ולא ישירות למשרד ר"ח א'. בכך אפשרה הרשות את המשך הפעולות נגד ר"ח השותף האחראי א'. הרשות לא העניקה לשותף האחראי לביקורת בחברה גיבוי הולם כך שיוכל לערוך את ביקורתו באווירה נאותה, ולא תחת לחצים בלתי פוסקים להחלפתו. במצב זה יש כדי להקשות על תפקודו התקין של רואה החשבון ועל מילוי חובותיו.

כך לדוגמה בישיבת דירקטוריון ממאי 2009, שבה דנו הדירקטורים בממשק בין החברה לבין רואה החשבון ציין יו"ר הדירקטוריון, מר מרדכי פרידמן, כי "להרבה דירקטורים יש טענות לגבי התנהלות ר"ח והתוצאות שלה - שמשליכות עליהם, על הרגשותיהם ועל החברה". מר פרידמן ביקש מחברי דירקטוריון החברה כי ייתנו לו גיבוי וכן "טווח זמן מספיק כדי ללמוד את העניין, לנהל שיחות שקטות ולבוא אליכם [לדירקטוריון] עם תכנית מסודרת". נציג הרשות שנכח באותה ישיבה, מר אהרון גולדמן, לא הביע הסתייגות מעצם קיום הדיון בעניין ומהחלטת הדירקטוריון להסמיך את יו"ר הדירקטוריון לטפל בנושא, אף שהיא מנוגדת להוראות הרשות לחברה לחדול מלעסוק בנושא ולחוות הדעת של סגנית היועצת המשפטית של הרשות מפברואר 2009.

בתשובתה למשרד מבקר המדינה מפברואר 2011 ציינה החברה כי היא לא פעלה בניגוד למדיניות הרשות, מפני שהרשות ידעה על פעולתה להחלפת השותף האחראי וכי באופן התנהלותה הביעה הרשות "העדר התנגדות לפעולותיה של חברת החשמל". "לו הייתה סבורה רשות החברות הממשלתיות, כי יש טעם לפגם בפעילות החברה בכל הקשור להחלפת השותף [ההדגשה במקור] האחראי, הרי שהייתה מביאה זאת לידיעת החברה במפורש, ואף דורשת ממנה לחדול מכך (כפי שאכן עשתה מאוחר יותר). רק במכתב רשות החברות הממשלתיות לחברת החשמל מיום 9.11.2008, קרי קרוב לשנה לאחר שהחברה החלה לפעול בעניין ויידעה מפורשות את הרשות בדבר פעולותיה, ציינה הרשות את עמדתה המפורשת באשר לסוגית פעילות החברה להחלפת [ר"ח] השותף האחראי א'... מרגע קבלת מכתב זה... פסקה החברה מלפעול אל מול [משרד ר"ח א'] בעניין החלפת השותף האחראי".

בתשובתה למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2010 הבהירה הרשות כי לא היה שום גורם רלוונטי, כולל רשות ני"ע, שסבר כי נפגעה אי-תלותו של רואה החשבון של החברה. מה גם, שלטענתה, המשך עבודתו של ר"ח השותף האחראי א' למרות דרישות הדירקטוריון מוכיח כי מבחינת ר"ח השותף האחראי א' לא נפגעה תלותו.

הרשות הוסיפה בעניין התנהלותה לנוכח פעולות החברה להחלפת השותף האחראי כי משעמדה "על קיומה של הבעיה בחח", פעלה ללא דיחוי ובאופן רציף ובכך מנעה המשך פעולות חח"י מול משרד רואה החשבון המבקר בעניין זה". כמו כן ציינה הרשות כי "דירקטוריון של חברה מוסמך לדון בתפקודו של רואה החשבון המבקר של החברה", אך חל עליו איסור לפנות ישירות לרואה החשבון כדי שישנה את דרכי פעולותיו, וכי על הדירקטוריון להימנע ממצב שבו דיוניו יובילו לפגיעה באי-תלותו של רואה החשבון.

בתשובתם מינואר 2011 של מנהל הרשות דאז, ד"ר ניסן, ושל סגן מנהל רשות החברות דאז וסגן בכיר לחשב הכללי במשרד האוצר כיום, מר היימר, צוין כי בתקופת עבודתם ברשות הובהר בכתב ובשיחות בעל פה להנהלת החברה ולדירקטוריון שלה הצורך לשמור על אי-תלותו של רואה

החשבון, וכי "התקיימה ברשות החברות עבודת מטה מסודרת ומתואמת לכל אורך התקופה". עוד צוין כי "הרשות השתמשה בכלי העבודה שהמחוקק נתן לה מול הנהלת החברה והדירקטוריון ועמדה לצד רואה החשבון המבקר בכל צעדיו".

לדעת משרד מבקר המדינה, הרשות לא פעלה כראוי כדי לייצג את האינטרסים של המדינה הן כגוף מאסדר והן כנציגתם של בעלי המניות. התנהלותה של הרשות כמפקחת וכשומרת סף והיעדר נחישות באכיפת ביצוען של הוראותיה אפשרו את פעולות החברה נגד השותף האחראי לביקורת. כל זאת על אף החשש שהתעורר בקרב חלק מאנשיה מפני פגיעה בעבודתו ובביקורת הבלתי תלויה שלו, ועל אף השלכותיו של מצב זה על הדוחות הכספיים שאותם ביקר. למצב כזה עלולות גם להיות השלכות חמורות על מקצוע ראיית החשבון, ובכללן ערעור הביקורת הבלתי תלויה באופן הפוגע במהימנות הדוחות הכספיים של חברות בכלל ושל חברות ציבוריות וממשלתיות בפרט.

מן הראוי שהרשות תבחן ביסודיות את תפקודה בעניין פעולותיה של החברה להחלפת השותף האחראי שנעשו מתחילת 2008, תפיק לקחים ותפעל לגיבוש מדיניות ברורה בכל הקשור להבטחת עריכת ביקורת בלתי תלויה בחברות ממשלתיות. במסגרת זו ראוי לבדוק את קשרי הגומלין בין חברות ממשלתיות לבין משרדי רואי החשבון והשותפים האחראיים המבקרים אותן, ובין משרדי רואי החשבון והשותפים האחראיים בפרט לבין הרשות בכלל.

המניע להחלפת השותף האחראי

ביום 25.3.10 התקיימה ישיבה²⁰ בין מנהלי רשות החברות לבין מנהלי משרד רו"ח א' שבה נידונו עניינים הקשורים לביקורת על דוחותיה הכספיים של החברה, והוחלט במשותף כי "לאור היבטים ניהוליים בעבודת הביקורת אין זה נכון להשאיר את [רו"ח השותף האחראי א'] כשותף האחראי על הביקורת בחברת החשמל... משרד [רו"ח א'] יחליף את השותף האחראי מטעמו, [רו"ח השותף האחראי א'], ברו"ח [השותף האחראי ב'], באופן מיידי, החל מסקירת הדוחות הכספיים ליום 31.3.2010". לאחר אותה ישיבה הודיעה רשות החברות לחברה על החלטתה, ועדכנה גם את מר מיכה לזר (רו"ח), ששימש החל בסוף פברואר 2010 ממלא המקום של יו"ר דירקטוריון החברה.

1. עוד בטרם התקבלה ההחלטה האמורה, שלח בינואר 2010 מנהל רשות החברות, מר דורון כהן, מכתב תשובה לפניית משרד מבקר המדינה אליו בנידון, וציין כי הוא "בוחן הכשל הניהולי בביקורת, בשל התנהלות רואה החשבון המבקר, מול רשות החברות, ומולה בלבד", ושוקל לנוכח זאת להחליף את השותף האחראי לביקורת בחברה או להחליף את משרד רו"ח א'. מנהל הרשות הבהיר כי בחינתו זאת נעשית בעקבות אירוע אחד הקשור באופן הצגת נכסי תכנית הפנסיה התקציבית שלה זכאים עובדי החברה (להלן - נכסי התכנית) בדוחות הכספיים של החברה. מדובר בנכסים המוחזקים על ידי קופת הפנסיה של החברה (להלן - קופת כפ"). יצוין כי שווי נכסים אלו גבוה²¹ ובעל השפעה מהותית על הצגת הדוחות. מנהל הרשות הוסיף כי העובדה שבעיית הצגת נכסי קופת כפ" לא הוצגה לפני הרשות כ"נושא פתוח" שיש לבדוק אותו, אלא הגיעה לידיעת רשות החברות רק זמן קצר לפני יום 24.12.09, שהיה המועד האחרון והנדרש שנקבע להגשת

20 בישיבה השתתפו מטעם רשות החברות: מנהל רשות החברות, מר דורון כהן, וסגנו, מר אהרון גולדמן. מטעם משרד רו"ח א' השתתפו יו"ר ומנהל עסקים ראשי והשותף המנהל של המשרד.

21 להלן שווי נכסי התכנית המצוין בדוחות הכספיים של החברה בשנים 2007-2009 (במיליארדי ש"ח, מותאם לערך ש"ח לחודש דצמבר 2009): 2007 - 18 ; 2008 - 17.4 ; 2009 - 19.

הדוחות הכספיים של החברה ל-30.6.09, "מהווה כשל חמור ביותר". הוא הטיל את האחריות בעניין זה על ר"ח השותף האחראי א'.

משרד מבקר המדינה מציין כי ה"כשל הניהולי" שהרשות מייחסת בתשובתה לר"ח השותף האחראי א', ואשר סיפק לטענתה עילה להחלפתו מתבסס על מחלוקת שהתעוררה בדצמבר 2009 בין משרד רו"ח א' לבין החברה, קופת כפ"י ומשרד רו"ח ג', אשר ביקר את הדוחות הכספיים של קופת כפ"י. המחלוקת הייתה בעניין המצאת אישור ממשרד רו"ח ג', בין השאר, על כך שקופת כפ"י מציגה את נכסי התכנית בדוחותיה הכספיים על פי הוראות תקן חשבונאי בינלאומי IAS 19.

בתשובת משרד רו"ח א' למשרד מבקר המדינה מנובמבר 2011 צוין כי "החלטת משרדנו להחליף את השותף האחראי לא היתה על רקע מקצועי ולא הביאה (ולא נועדה להביא) לשינוי בעמדותיה המקצועיות ביחס לביקורת החברה [ההדגשה במקור]. השותף האחראי לא ייצג בעבודתו אלא את השקפתנו המקצועית (העקבית), ואותה השקפה מיוצגת כיום נאמנה ביד מחליפו".

בתשובתה מדצמבר 2010 למשרד מבקר המדינה ציינה הרשות כי בהתאם לנוהג המקובל בעולם וב ישראל, האחריות לקבלת ראיות הנדרשות לביצוע הביקורת מוטלת על רואה החשבון, וכי לנוכח הנסיבות החריגות והקיצוניות הקשורות להגשת הדוחות הכספיים האמורים, היה זה מחובתו של השותף האחראי לפעול לקבלת החומר בזמן ראוי ולהתריע מיידית על אי-קבלתו. כמו כן כתבה בתשובתה כי: "נהלי הסקירה והביקורת מחייבים את רואה החשבון המבקר לערוך מעקב תמידי על התקדמות תוכנית העבודה של הסקירה או הביקורת ולהתריע, מבעוד מועד, על כל נושא שאינו מטופל כראוי בפני כל הגורמים הבכירים בהנהלת החברה ובדירקטוריון".

עוד מסרה הרשות כי לנוכח מעורבותה המאומצת בתהליך הכנת הדוחות הכספיים של החברה ולנוכח סקירתם על ידי רואה החשבון לקראת הגשתם במועד הנדחה, אחזה בה "תדהמה" כאשר הנושא האמור הועלה במועד שבו הועלה. תדהמתה גברה על רקע הסכנות²² העלולות לנבוע מעיכוב בפרסום הדוחות בשל המגבלות הכלולות במסמכי גיוסי ההון של החברה בישראל ובחו"ל. כמענה לכשל הנטען בהליך הביקורת הכניס שר האוצר תיקון בתקנות חח"י ביום 24.12.09, ויש בכך לטענתה אירוע חריג וחמור ביותר. עוד ציינה הרשות כי החברה לא הייתה צד להתייעצויות, ואף לא לדיווחים, מצד רשות החברות, בקשר להחלפתו של ר"ח השותף האחראי א'.

2. בתקופה האמורה התקבלו אינדיקציות המלמדות על בעיות הקשורות במידת הבקרה של החברה על קיומם של נכסי הקופה, על כמותיותם ועל שווים הכספי:

א. במסגרת התוספת השנייה²³ לדוח הדירקטוריון על מצב ענייני החברה ליום 31.12.09 צוין כי הדירקטוריון והנהלת החברה הגיעו למסקנה כי הבקרה הפנימית שמבצעת החברה על הדיווח הכספי שלה אינה אפקטיבית, בשל חולשה מהותית הנוגעת לאי-קיום בקרה מספקת על ערכם הכספי של הנכסים המנוהלים בקופת כפ"י. עוד צוין כי כדי לתקן חולשה מהותית זאת "בכוונת החברה לפנות למומחה בתחום במטרה לקבל את הערכת שווי נכסי הקופה לפי תקני ה-IFRS. כן בכוונת החברה להטמיע מערכת ייעודית לחישוב וניהול נכסי הקופה".

ב. בתשובת רו"ח השותף האחראי א' מיולי 2011 למשרד מבקר המדינה צוין כי "ביום 18.3.2010 - 13 יום לפני המועד להוצאת הדוחות הכספיים לשנת 2009 - קיבלנו בהפתעה את ההודעה שהתעוררו בעיות קשות בקבלת האישורים הדרושים מכ.פ.י. לגבי המהות והכמות של הנכסים (הידיעה שאישורים כאלה דרושים היתה בידי החברה והקופה... 2.5 חודשים לפני כן)".

22 אי-פרסום דוחות החברה במועד ללא קבלת אישור מראש מרשות ני"ע עלול להביא, בין היתר, להגשת תביעות נגד החברה מצד מלוויה, שבנסיבות מסוימות עלולות להביא לחדלות פירעונה.

23 דוח של הדירקטוריון והנהלה בדבר הבקרה הפנימית על דיווח כספי לפי תקנות החברות הממשלתיות (דוחות נוספים בדבר אפקטיביות הבקרה הפנימית על דיווח כספי), התשס"ח-2007 (להלן - תקנות דוחות נוספים).

לדעת משרד מבקר המדינה, עובדת אי-קיום בקרה נאותה על ערכם הכספי ועל ניהולם של הנכסים הנמצאים בידי קופת כפ"י, אשר הועלתה לראשונה בעת שר"ח השותף האחראי א' פעל כשותף אחראי לביקורת בחברה, הייתה צריכה להיות שיקול בהתייחס לאירוע, שלטענת הרשות עומד בבסיס החלטת הרשות לגבי החלפתו.

3. נוכח תפקידו החשוב של השותף האחראי על הביקורת בחברה ממשלתית, וכן משיקולי מינהל תקין ושיקולי צדק טבעי ראוי כי ההחלטה של רשות החברות הממשלתיות על החלפתו תתקבל אחרי שניתנה לו הזדמנות להשמיע את דבריו בפניה.

נמצא כי רשות החברות לא ערכה בעצמה בדיקה מעמיקה של השתלשלות האירועים כדי לברר את העובדות לאשורן. החלטת מנהל הרשות, מר דורון כהן, בעניין החלפת השותף האחראי לביקורת על החברה התקבלה בלי שהיה בידי מידע בדוק, מלא ומבוסס כנדרש, לפני נקיטת צעד חריף כמו החלפת שותף אחראי בחברה כה מורכבת ומהגדולות במשק. מנהל רשות החברות הסתמך על מידע חלקי בעת קבלת החלטתו, והביא לפגיעה ברו"ח השותף האחראי א' בלי שנפגש אתו וכלי שהעניק לו הזדמנות להשמיע גרסתו לאירועים המתוארים לעיל או למחלוקות אחרות, שבגינן דרשה כבר בעבר החברה את החלפתו.

בחודשים מאי, יולי ואוגוסט 2009 ובינואר 2010 פנה משרד מבקר המדינה למנהלי רשות החברות - ד"ר אודי ניסן ולמחליפו מר דורון כהן - בבקשה לקבל מידע והסברים הן בנוגע לבדיקות ולעבודות מטה שעשתה רשות החברות לגבי טענות החברה נגד ר"ח השותף האחראי א' והן בעניין תקינות הפעולות שביצעה לשם החלפתו. כן התבקש פירוט וביסוס בקשר לקביעה במכתב ששלח ביום 4.6.09 מנהל רשות החברות לשעבר, ד"ר אודי ניסן, למשרד מבקר המדינה "כי אין לנו ספק שקיימת בעיית התנהלות של השותף האחראי שדרשה החלטה על אופי ההתערבות שלנו, כך גם בעיה בהתנהלות הגוף המבוקר". על אף פניות אלה שנעשו טרם ההחלפה, רשות החברות לא הציגה לפני משרד מבקר המדינה תיעוד המעיד כי נעשתה עבודת מטה מקיפה ויסודית וביסוס בעניינים האמורים. כמו כן היא לא סיפקה תשובות ישירות על השאלות שהופנו אליה לגבי בדיקת הטענות ההדדיות של החברה ושל ר"ח השותף האחראי א', ולא מסרה למשרד מבקר המדינה מסמכי התייעצויות וחוות דעת בנוגע להחלפת ר"ח השותף האחראי א' ולהשלכותיה.

לדעת משרד מבקר המדינה, אין להשלים עם מצב שבו גוף מבוקר מתעלם במשך תקופה ארוכה משאלות שמפנה אליו משרד מבקר המדינה.

באוגוסט 2010 העבירה רשות החברות למשרד מבקר המדינה פירוט של עבודת מטה שלטענתה עשתה בעניין החלפת השותף האחראי. ואולם, פירוט זה כולל ישיבה אחת בלבד ברשות, שקדמה להחלטה ושנערך בה פרוטוקול, וכן תכתובות עם גורמים שונים בעניין האמור. אין בפירוט שנמסר ביסוס ממשי להחלטת מנהל הרשות, מר דורון כהן, ובכלל זאת אין מסמך המנתח את מגוון השיקולים בעניין ההחלפה והמציג חלופות שונות של דרכי פעולה, אגב התייחסות ליתרונותיה ולחסרונותיה של כל חלופה וחלופה, לרבות התייחסות להשלכותיה הרוחביות.

בתשובת הרשות למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2010 צוין כי "עבודת מטה נעשתה כנדרש, גם אם לא לוותה ברישום בכתובים של כל שלביה", ואף ש"לא נערך בזמן אמת מסמך כתוב המסכם את שיקולי הרשות בדבר החלפתו של השותף האחראי על הביקורת". לדבריה עבודת המטה נעשתה על ידי מנהל רשות החברות ועל ידי עובדי הרשות, אשר חלקם הם רואי חשבון מוסמכים בעלי ניסיון מעשי בביקורת, בהכנת דוחות כספיים ובהתנהלות מול רואי חשבון. לטענת הרשות, מנהלי משרד ר"ח א' לא ניסו לטעון שלא היה כשל ניהולי והעדיפו שלא להגיע עם ר"ח השותף האחראי א'.

לפגישה שקיימה עמם הרשות ב-31.12.09. לפיכך הדיונים שהתקיימו בין הצדדים עד החלפת רו"ח השותף האחראי א' התמקדו בשאלה "מתי יוחלף השותף האחראי, באופן שיאפשר את המשך הביקורת ללא תקלות כלשהן?". לטענת הרשות, ראשי משרד רו"ח א' נימקו את הסכמתם להחלפת רו"ח השותף האחראי א' בכך שמחלקת ניהול הסיכונים שלהם בחנה את הנושא, ובכך שמנהל המחלקה המשיך לשמש גם שותף מלווה של הביקורת בחברה.

לדעת משרד מבקר המדינה, בנושא רגיש כמו החלפת שותף אחראי לביקורת בחברה ממשלתית על רשות החברות לבסס באופן ראוי את השיקולים שעמדו בפניה בעת קבלת החלטותיה. חוסר תיעוד הבדיקות והדיונים, שלדבריה נעשו, מלמד על התנהלותה הלא תקינה בעניין.

4. במכתב ששלחה רשות החברות באוגוסט 2010, בעקבות פניית משרד מבקר המדינה אליה מיולי 2010, היא הודיעה כי בכוונתה "לבדוק בעצמה ו/או באמצעות מי שתסמך לכך בהתאם לסעיף 55 לחוק החברות הממשלתיות את סוגיית התנהלות החברה, לרבות הגורמים הרלוונטיים שבה, בנוגע להצגת נכסי כפ"י לפי שווי הוגן בהתאם להוראות התקינה החשבונאית הבינלאומית (IFRS) בדוחות הכספיים של חברת החשמל ליום 30.6.2009". הרשות גם הודיעה כי צוות הרגולטורים שאמור להיות מוקם בהתאם להחלטת הקבינט החברתי-כלכלי יפעל, בין היתר, לבחינת הגורמים שהובילו לטעויות בסעיפי הפנסיה בדוחות הכספיים של החברה, וכן לאיחורים בהוצאת דוחותיה הכספיים. דוח הבודק שהוגש לרשות במרץ 2012 קבע כי "לאור העדר שתוף פעולה של רואי החשבון עם צוות הבדיקה לא ניתן לקבוע על מי חלה האחריות להעדר פעילות בנושא הצגת נכסי כ.פ.י. בחודשים אוקטובר ונובמבר 2009".

הביקורת העלתה כי הבודק האמור החל בינואר 2011 את בדיקותיו, אף שטרם נחתם הסכם ההתקשרות בינו לבין הרשות, ובלי שיהיה בידיו כתב מינוי. יצוין כי הבודק מעניק שירותים מקצועיים אחרים לרשות החברות ולרשות החשמל.

הרשות ציינה בתשובתה ממרץ 2012 בעניין מינוי הבודק כי הבודק החל בעבודתו רק אחרי שהוועדה להעסקת יועצים לרשות בחנה את שאלת ניגוד העניינים ואישרה את פעילותו, וכי "חתימת החוזה עם הבודק נעשתה חודשים ספורים לאחר תחילת עבודתו, אך היקף ומהות הבדיקה הובהרו לו לפני תחילת עבודתו".

5. משרד מבקר המדינה העיר למנהל רשות החברות, מר דורון כהן, עוד בינואר 2010 כי בטרם יחליט להחליף את רו"ח השותף האחראי א' היה עליו לבצע את הפעולות האלה: עריכת עבודת מטה מקיפה ויסודית בנושא; בדיקת הביסוס לטענות ההדדיות בין החברה לבין השותף האחראי; בקשת חוות דעת מהייעוץ המשפטי ומהיחידות המקצועיות ברשות בדבר השלכות רוחב אפשרויות להחלפה ובדבר אפשרות הפגיעה באי-תלותו של משרד רו"ח א'.

פעולות אלה נדרשו בייחוד על רקע העובדות האלה: התנהל דין ודברים בעניינים מקצועיים בין השותף האחראי לבין החברה בסוגיית ההצגה מחדש של הדוחות הכספיים לאחר גילוי טעות בסכום של כ-8.8 מיליארדי ש"ח (ראו להלן); מעמדו המקצועי של רו"ח השותף האחראי א', המושמש גם בתפקיד סגן נשיא לשכת רואי החשבון ויו"ר המועצה המקצועית שלה; העובדה שרשות החברות מצאה לנכון למנותו כרואה חשבון מבקר גם בחברות ממשלתיות אחרות; הניסיונות הלא ראויים מצד דירקטוריון החברה ומצד מנכ"ל החברה להחליפו באמצעות פנייה לשותפים המנהלים של משרד רואי החשבון; טיעוני החברה בדבר מחלוקות לא מקצועיות בינה לבין רו"ח השותף האחראי א'; קביעת מנהל רשות החברות שקדם למר דורון כהן, מר אודי ניסן, שעל פיה לא היה לרשות החברות ספק שיש בעיית התנהלות הדדית בין החברה ובין רו"ח השותף האחראי א'; חוות דעתה של סגנית היועצת המשפטית ברשות החברות שממנה עולה האפשרות שטענת דירקטוריון בדבר "אובדן אמון אישי" ו"מערכת יחסים עכורה" עשויים במקרים מסוימים "להצביע דווקא על הצלחת הביקורת וגילוי קשיים שונים בהתנהלות ההנהלה והדירקטוריון". כל אלה יחד חייבו עבודת מטה מעמיקה שתכלול, בין היתר, בדיקה והכרעה בשאלה אם מדובר בוויכוח מקצועי או בין-אישי או ניהולי, או שמא מדובר בניסיון של מבוקר להפעיל לחץ שיביא להחלפת מבקר שלא נוח לו עמו. עוד היה על מנהל רשות החברות להעניק לרו"ח השותף האחראי א' את הזכות ואת ההזדמנות להשמיע את טענותיו לפניו בטרם יקבל החלטה בדבר החלפתו, בהתאם לדין ולכללי הצדק הטבעי.

ואולם, על אף הערות משרד מבקר המדינה, שנמסרו למנהל רשות החברות, מר דורון כהן, כמה פעמים במהלך הביקורת לא ערך מר כהן עבודת מטה יסודית ומקיפה, ואף לא העביר למשרד מבקר המדינה חוות דעת וביסוס מוצק להחלטתו, מעבר להתייחסות לאירוע אחד הנוגע לכפ"י כאמור לעיל. מר דורון כהן התעלם מרצף האירועים והקשיים שהערימה חח"י על רו"ח השותף האחראי א' במהלך עבודתו בתקופה שקדמה למועד כניסתו של מר כהן לתפקידו באוקטובר 2009. יתרה מזו, מר דורון כהן נקט פעולות שיש בהן כדי לשנות את המצב העובדתי או המשפטי בעניין כהונתו של רו"ח השותף האחראי א' במהלך הביקורת של משרד מבקר המדינה בנושא זה, חרף פניות מצד מבקר המדינה כי הוא מצפה שלא יעשה כן.

לדעת משרד מבקר המדינה, למרות מסקנת מנהל רשות החברות, מר דורון כהן, כי פעולות של השותף האחראי בחברה במקרה האמור היא כשל ניהולי חמור המחייב את החלפתו, התנהלותו המתוארת בדוח זה בנושא החלפת השותף האחראי מצביעה על ליקויים חמורים בתהליכי העבודה ובקבלת ההחלטות. נוכח ממצאי הביקורת, על שר האוצר, בהתייעצות עם היועץ המשפטי לממשלה, לבדוק את התנהלותם של מר דורון כהן ושל הרשות ולהפיק את הלקחים הנדרשים כדי להבטיח את תיקון הליקויים החמורים שהעלתה הביקורת בדוח זה.

6. החל בסקירת הדוחות הכספיים ליום 31.3.10 מונה רו"ח השותף האחראי ב' כשותף האחראי לביקורת על הדוחות הכספיים בחברה במקום רו"ח השותף האחראי א'.

הביקורת העלתה כי הרשות לא בדקה באופן מעמיק את כישוריו ואת ניסיונו המקצועי של רו"ח השותף האחראי ב', בייחוד בהתחשב בגודל החברה ובמורכבותה.

במכתב ששלח מנהל הרשות, מר דורון כהן, למשרד מבקר המדינה מאפריל 2010 הוא טען כי הסתמך על התחייבות מנהלי משרד רו"ח א', ולפיה בכוונתו של השותף החדש "לבצע במקצועיות את עבודת סקירת הדוחות הכספיים של חח"י". במכתב שנשלח למשרד מבקר המדינה באוגוסט

2010 ציין סגן מנהל הרשות, מר אהרון גולדמן, כי "באופן חריג ביותר" התקבלה ההחלטה בעניין רו"ח השותף האחראי ב' בפגישה שהתקיימה עם מנהלי משרד רו"ח א' ביום 25.3.10, שבה הציגו "את יכולותיו, ניסיונו המקצועי ומידת התאמתו של רו"ח [השותף האחראי ב'] להיות השותף האחראי על הביקורת בחברת החשמל".

הרשות ציינה בתשובתה למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2010 כי תהליך ההחלפה בוצע אגב היועצות של מנהל הרשות במנהלים בכירים בה, כי אין לוועדה המייעצת תפקיד סטטוטורי בעניין, וכי הוועדה המייעצת לא קבעה כי רק רו"ח השותף האחראי א' יכול לשמש בתפקיד השותף האחראי על הביקורת בחברה. לפיכך לטענת הרשות אין פגם בהחלטתו ברו"ח השותף האחראי ב'. מה גם, שהחלפת שותף אחראי איננה מהלך הרה גורל השקול להחלפת משרד רואי חשבון מבקר, ולעיתים תכליתה של רוטציה פנים-משרדית בין כמה רואי חשבון היא לצורך שימור אי-התלות.

משרד רו"ח א' ציין בתשובתו למשרד מבקר המדינה מנובמבר 2011 כי החלפת שותף אחראי בהחלט אינה נדירה, ובמקום שבו היחסים האישיים בין מבקר למבוקר "נעכרים לבלי הכר (ומקשים את מלאכת הביקורת) ייטה המשרד המבקר להחלפת הפרסונה המבוקרת. כך היה גם בעניינו של השותף האחראי המבקר את החברה, שהוחלף לאחר פרק זמן לא קצר של יחסים אישיים בעייתיים, ולא לפני פתרון של הסוגיות המקצועיות להן נדרש". כמו כן ציין המשרד כי החלפה זו אינה משפיעה על יחסי החברה עם רו"ח השותף האחראי ב', אשר מאז ממלא את תפקידו "בהצלחה מרובה".

לדעת משרד מבקר המדינה, נוכח השתלשלות האירועים מראשית 2008 בין החברה לבין רואה החשבון השותף האחראי, מן הראוי היה שמנהל רשות החברות יעביר את ההחלטה בסוגיה זאת לבחינתה ולהמלצתה של הוועדה המייעצת, גם לצורך בחינת כישוריו וניסיונו המקצועי של השותף האחראי החדש.

חידוש המינוי של משרד רואי חשבון מבקר לחברה

סעיף 154(ב) לחוק החברות קובע כי "רואה חשבון מבקר יתמנה בכל אסיפה שנתית וישמש בתפקידו עד תום האסיפה השנתית שלאחריה". סעיף 60 לחוק האמור קובע כי "חברה תקיים אסיפה שנתית בכל שנה ולא יאוחר מתום חמישה עשר חודשים לאחר האסיפה השנתית האחרונה... סדר היום באסיפה השנתית יכלול דיון בדוחות הכספיים ובדיווח לדירקטוריון; סדר היום יכול שיכלול מינוי דירקטורים, מינוי רואה חשבון מבקר וכן... כל נושא אחר שנקבע על סדר היום".

1. האספה הכללית השנתית ה-85 של החברה התקיימה ביום 31.12.08, ונידונו בה הדוח השנתי של המנהלים והדוחות הכספיים לשנה שהסתיימה ביום 31.12.07. באספה זאת, גם מונה משרד רו"ח א' כרואה החשבון המבקר של החברה, החל ביום 1.1.09 ועד יום 31.12.09, בכפוף לאישור רשות החברות. ביום 1.3.09 אישרה הרשות את המינוי האמור.

2. ביום 14.12.09 הגישה החברה דוח מידי לרשות ני"ע ולבורסה, ובו הודיעה על זימון האספה הכללית השנתית ה-86 של בעלי המניות ליום 5.1.10, שבמסגרתה יתקיים, בין השאר, דיון בנושא הדוחות הכספיים של החברה לשנת 2008. כנהוג, אספה זו הייתה אמורה גם לעסוק במינוי רואה חשבון מבקר לחברה לשנת 2010.

3. ביום 4.1.10 הגישה החברה דוח מידי נוסף, ובו הודיעה כי האספה הכללית השנתית שהייתה אמורה להתקיים למחרת נדחתה ליום 12.1.10. ביום 5.1.10 הגישה החברה דוח מידי נוסף, ובו

הודיעה כי "האסיפה הכללית השנתית ה-86 של בעלי המניות של החברה...", אשר הייתה אמורה להיערך ביום 12 בינואר 2010... נדחתה למועד בלתי ידוע, ובמקומה תיערך במועד זה... אסיפה כללית מיוחדת של בעלי המניות של החברה".

יצוין כי כבר ביום 16.12.09 שלח ממונה חשבונאות, מיסוי והערכת חברות ברשות, מר חיים פישר, הודעת דואר אלקטרוני למכותבים האלה: מנהל הרשות, מר דורון כהן; היועצת המשפטית של הרשות, גב' אביגיל זרביב (עו"ד); סגניתה, גב' אביטל בירגר (עו"ד); לרפרנט החברה דאז וסגן מנהל הרשות כיום, מר אהרון גולדמן. בהודעה נכתב: "צוות רואה החשבון המבקר הפנה את תשומת ליבי שמסדר היום של האסיפה הכללית הורידה החברה את נושא חידוש מינוי רואה החשבון. לדעתי לא במקרה. אין תקדים לכך באף חברה ממשלתית או ציבורית שאני מכיר... בינתיים מבקש להודיע לחברה שיתקנו את סדר היום ויוסיפו את הנושא כמתחייב". ביום 3.1.10 שלח מר פישר הודעה נוספת למכותבים האמורים, ובה כתב: "המהלך של החברה להורדת נושא חידוש מינוי רואה החשבון המבקר את החברה באסיפה הכללית והמהלך של החברה שהתנהל מול צמרת משרד האוצר הם דוגמאות למהלכים שמנהל הגוף המבוקר... שתכליתו להחליש את הביקורת הבלתי תלויה עליו באמצעות החלפת השותף האחראי ובמידת הצורך גם החלפת המשרד... הרשות חייבת לנטרל את המהלכים הללו, שאלמלא כן היא עלולה להחשב כאחראית לתהליך דמוי אנרון (החלפת רואה חשבון מבקר/ניטרול ביקורת בלתי תלויה ורגולטורים רלבנטיים). תהליך זה על פי הניסיון עלול לסכן את חברת החשמל והמשק... ולייעד לרגולטורים, שלא יטפלו לניטרול התהליך, גורל שיש להימנע ממנו".

הביקורת העלתה כי למרות הפניות האמורות מצד מר פישר, לא פעלה הרשות כדי לוודא שהחברה תעלה את נושא חידוש מינוי של משרד רו"ח א' כמבקר החברה לשנת 2010, וכי דחיית הדיון בנושא ל"מועד בלתי ידוע" נעשתה בידיעתה ובהסכמתה של רשות החברות.

4. כאמור, ביום 25.3.10 הגיעו מנהלי רשות החברות ומשרד רו"ח א' לסיכום, ולפיו "לאור היבטים ניהוליים בעבודת הביקורת" יוחלף השותף האחראי לביקורת על דוחות החברה, החל בסקירת דוחותיה הכספיים של החברה ליום 31.3.10.

5. ביום 10.5.10 הגישה החברה דוח מיידי על זימון אספה שנתית שתתכנס ביום 31.5.10, ועל סדר יומה, בין השאר, "מינוי רואה חשבון מבקר לשנת 2010". ביום האספה השנתית הגישה החברה דוח מיידי על ההחלטות שהתקבלו באספה זו, ובכלל זה מינוי משרד רו"ח א' לביצוע הביקורת על דוחותיה הכספיים של החברה.

הוראות חוק החברות קובעות כי התקופה המרבית לכינוס האספה האמורה היא 15 חודשים. למרות זאת, הועלה כי מאז כינוס האספה הכללית השנתית הקודמת של החברה חלפו 17 חודשים.

רשות החברות ציינה בתשובתה למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2010 כי אישור מינויו של רואה חשבון מבקר הוא נושא הנלווה לאישור הדוחות הכספיים, וכי דחיית זימון האספה הכללית השנתית של החברה נבעה בעיקר מהרצון לאשר כמקשה אחת את הדוחות הכספיים של השנים 2008 ו-2009; זאת לנוכח הצגתם מחדש ובמטרה שהאספה הכללית של החברה תדון בדוחות הכספיים של השנה הקודמת, ולא בדוחות של שנתיים לאחור. עוד הסבירה הרשות כי רק אחרי ששקלה את משמעות ה"כשל הניהולי שאירע בחודש דצמבר 2009", ואחרי שהוחלט על החלפת השותף האחראי "נוצרה ודאות בנוגע לחידוש המינוי של רואה החשבון המבקר לשנת 2010...".

דחייתה של אסיפה כללית בה יחודש המינוי אינה יוצרת תלות חזקה יותר של רואה החשבון המבקר במבוקר, מאשר עצם קיומה של האפשרות הקבועה לבטל את המינוי בכל עת.

הרשות הוסיפה בתשובתה כי היא מצרה על הפרת החוק בנוגע למועד כינוס האספה הכללית, ומסכימה כי יש לוודא שלא תישנה הפרה כאמור, "ואולם, נסיבות אירוע זה היו חריגות ביותר, ולא נגרם נזק כלשהו מהחודשיים הנוספים שחלפו. רשות החברות בדקה בזמן אמת את הצדדים המשפטיים... והגיעה למסקנה שדחיית האסיפה הכללית לא הובילה למצב בו לא היה רואה חשבון מבקר בעל מינוי חוקי".

לדעת משרד מבקר המדינה, אופן פעולת הרשות עלול היה לפגוע בביקורת הבלתי תלויה של משרד רו"ח א', מפני שלנוכח המחלוקת שהיו בין החברה לבין משרד רו"ח א', עלולה הייתה הסכמת הרשות לדחיית הדיון בחידוש מינויו של משרד רו"ח א', להפעיל לחץ על משרד רו"ח א' להיעתר לדרישה להחלפת השותף האחראי לביקורת בחברה. ואכן, המינוי האמור, הובא הלכה למעשה לאישור האספה הכללית, רק אחרי שמשרד רו"ח א' הסכים להחלפת השותף האחראי.

פעולות רשות ניירות ערך בנושא החלפת השותף האחראי

משקיע המעוניין לרכוש ניירות ערך של חברה שניירותיה נסחרים בבורסה, מסתמך בדרך כלל על מצבה הכספי של החברה, כפי שהוא משתקף בדוחות הכספיים המבוקרים על ידי רואי החשבון שלה, המוגשים לרשות ני"ע ולבורסה. לפיכך רשות ני"ע מייחסת חשיבות מכרעת לכך שרואה החשבון המבקר דוחות כספיים של חברות ציבוריות יהיה בלתי תלוי בחברה, וזאת כחלק ממילוי התפקיד שנקבע לה במסגרת סעיף 2 בחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968, כגוף האחראי על שמירת ענייניו של ציבור המשקיעים בניירות ערך.

במהלך תקופת מינוי של משרד רו"ח א' כרואה חשבון מבקר לחח"י התקיים קשר שוטף בין רשות ני"ע לבין החברה ורשות החברות. במסגרת זו הובאו לידיעתה ולהכרעתה של רשות ני"ע סוגיות שונות שבהן התעוררה מחלוקת מקצועית בין משרד רו"ח א' לבין החברה.

התברר כי כוונת רשות החברות להחליף את השותף האחראי על הביקורת בחברה הובאה על ידי מנהל רשות החברות, מר דורון כהן, לידיעת היו"ר הקודם של רשות ני"ע, פרופ' זהר גושן, עוד בחודש דצמבר 2009. ואולם, מר כהן לא מסר לפרופ' גושן מידע מלא על נסיבות ההחלפה. רשות ני"ע נמנעה מלהתערב בהליך ההחלפה, בין היתר, בשל נסיבות ההחלפה שלא "על רקע מחלוקות מקצועיות" שהציגו לפניה מנהלי רשות החברות ומשרד רו"ח א'. בפגישה שערכו נציגי משרד מבקר המדינה באוגוסט 2010 עם פרופ' גושן ועם עובדים בכירים ברשות ני"ע, ציין גושן את "הכבוד ההדדי בין הרגולטורים", כאחת הסיבות לכך שרשות ני"ע לא ערכה בדיקה יסודית של נסיבות ההחלפה. כמו כן הובהר כי רשות ני"ע לא הייתה מודעת לאירועים במהלך תקופת הביקורת שעלולים היו להצביע על לחץ שהפעילה החברה על משרד רואי החשבון ועל השותף האחראי.

במענה למכתבו מאפריל 2010 של משרד מבקר המדינה לרשות ני"ע, היא שלחה באפריל 2010 את תשובתה ובה ציינה, בין היתר, כי בהחלטתו של רו"ח השותף האחראי א' לא מצאה ממצאים המעידים על חשש מפגיעה באי-התלות של משרד רו"ח א'. זאת, בין היתר, בהסתמך על שיחות שנערכו עם מנהל רשות החברות ועם מנהלי משרד רו"ח א', ומהן עלה כי ההחלפה אינה על רקע מקצועי, וכן בהסתמך על המשך המעורבות בביקורת של שותפים בכירים במשרד רו"ח א'. רשות ני"ע גם ציינה בתשובתה שטענות הצדדים מוכרות לה, מפני ש"במהלך השנים, ובייחוד בשנת 2009

והשנה [2010] התקיים קשר שוטף והדוק בין רפרנט הרשות לענייני חברת החשמל, לבין השותף האחראי, כמו גם אל מול ממונה חשבונאות, מיסוי והערכת חברות ברשות החברות הממשלתיות (מר חיים פישור), סמנכ"ל הכספים של החברה [מר הראל בלינדה], וגורמים נוספים. עוד צוין בתשובה כי "החלפת רואה חשבון מבקר או שותף מבקר, עשויה לגרום לחשש אצל השותף האחראי שמחליפו, מפני קיום ביקורת בהיקף הראוי, ואולם חשש זה כשלעצמו אינו מהווה פגיעה באי-התלות. בענייננו, בשלב זה, אין בידינו אינדיקציות לפגיעה באי-התלות".

רק ביום 28.4.10, יותר מארבעה חודשים מעת שנודע לרשות ני"ע על הכוונה להחליף את השותף האחראי ואחרי שההחלטה יושמה, קיימה רשות ני"ע ביוזמתה פגישה עם השותף האחראי שהוחלף, רו"ח השותף האחראי א', שבה הוא העלה, בין היתר, טענות לגבי התנהלות החברה נגדו במהלך תקופת הביקורת. כמו כן התקיימו פגישות נוספות במאי 2010, לאחר מועד ההחלפה, עם עובדים בכירים במשרד רו"ח א' אשר היו חברים בתקופה הרלוונטית בצוות הביקורת על החברה, וכן עם דירקטור חיצוני בחברה, אשר התריע עוד קודם הפגישה לפני דירקטורים בחברה²⁴, על התערבות פסולה של החברה כגוף מבקר בקביעת זהות המבקר.

רשות ני"ע לא ביקשה מרשות החברות מידע מלא על נסיבות ההחלפה, ואף לא ערכה בדיקה יסודית משלה כדי לוודא שאין מדובר בהתנהלות לקויה של מבוקר כלפי רואה החשבון, העלולה להשפיע על עבודת הביקורת.

רשות ני"ע ציינה בתשובתה למשרד מבקר המדינה מנובמבר 2010 שכיוון שרשות החברות מייצגת את רובם הגדול של בעלי המניות בחברה, ועל פי הדין היא המאשרת את מינויו ואת החלפתו של רואה החשבון המבקר של החברה, לא הייתה לה סיבה להניח שכגוף מפקח שהוא עמית לרשות ני"ע, היא פועלת "ממניעים זרים ובכוונה לפגוע בביקורת החברה או בנאותות הדיווח הכספי שלה". רשות ני"ע הזכירה את דברי רו"ח השותף האחראי א' בפגישתה האמורה עמו ואת דוחות רואה החשבון על דוחותיה הכספיים של החברה אשר כללו חוות דעת בלתי מסויגת, כחלק מאינדיקציות שהיו ידועות לה, לכך שלא נפגעה אי-תלות רואה החשבון בקשר להגשת הדוחות הכספיים של החברה. לפיכך להבנתה לא הייתה סיבה לבדיקה יסודית נוספת שלה. עוד צוין כי מהפגישות שהתקיימו כאמור עם עובדים במשרד רו"ח א' "ניתן היה להבין שהסיבה להחלפת השותף המבקר אינה נעוצה במחלוקת על רקע מקצועי כי אם באופן התנהלותו של השותף המבקר".

רשות ני"ע ציינה בתשובתה מדצמבר 2011 כי היא התייצבה לצד רו"ח המבקר במהלך עבודתו, בין היתר, בעת תמיכתה בעמדתו בסוגיית הצגת מחויבותה האקטוארית של החברה שבגינה הוצגו מחדש דוחותיה הכספיים לרבעון השני של שנת 2009, אך אגב שימת לב להתרשמות מנסיבות ההחלפה לא מצאה לנכון לפעול למניעת החלפתו. עוד הוסיפה כי "כפי שפעלה עד כה, הרשות תמשיך ותבחן את התנהלות רואי החשבון ואיכות הביקורת על הדוחות הכספיים... הרשות רואה בפירמת רואי החשבון (ולא רק בשותף מסוים) אחראית לביקורת, ולמיטב ידיעתנו השותפים הבכירים בפירמה שבנדון עודם מעורבים בביקורת על חברת החשמל באופן החורג מהרגיל".

24 בתכתובת דואר אלקטרוני, ששלח הדירקטור באפריל 2010 לחברת דירקטוריון החברה, גב' דורית ענבר, עם העתקים לדירקטורים בחברה, למשרד מבקר המדינה ולרשות ני"ע, הוא התריע על התנהלות הדירקטוריון בעניין החלפת השותף האחראי מטעם משרד רו"ח א'.

לדעת משרד מבקר המדינה, נוכח המחלוקות המקצועיות שהתגלעו בין החברה לבין השותף האחראי לפני החלפתו, שבהן הייתה רשות ני"ע מעורבת, וכלקח מאירועים שהתרחשו בחו"ל, ראוי היה שהיה תערוך בדיקה יסודית ובלתי תלויה בנושא החלפת רואה החשבון השותף האחראי כשכל החומר הרלוונטי בידיה. מן הראוי כי גם במקרים כאלה תבדוק רשות ני"ע גם אם קיים חשש כי לאי-התערבותה האמורה עלולות להיות השלכות רוחב שליליות על עבודת הביקורת של רואי חשבון חיצוניים המבקרים חברות ציבוריות.

מתן שיפוי לאקטואר החברה

לצורך הצגת מחויבותה הכספית של החברה בגין זכויותיהם הפנסיוניות של עובדיה, היא פנתה לקבלת חוות דעת אקטוארית. משמעות מחויבות זאת של החברה היא מהותית מאוד לנוכח סכומה הגבוה²⁵ והשפעתה הרבה על תוצאות פעילותה ועל איתנותה הפיננסית. ביקורת שעורך רואה חשבון בחברה עשויה להסתמך, בין היתר, על עבודת האקטואר. לפיכך נדרש רואה החשבון להעריך את אובייקטיביות האקטואר, וזאת כדי שתנוח דעתו כי הוא יכול להסתמך על חוות דעתו האקטוארית במהלך עבודת הביקורת. תקן 96 של לשכת רו"ח בישראל קובע, בין היתר, בעניין "שימוש בעבודת מומחה"²⁶ כי "אם יש למבקר ספק לגבי הכישורים או האובייקטיביות"²⁷ 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.

ביום 7.4.08 חתמה החברה על הסכם עם אקטואר החברה, למתן שירותים אקטואריים לחברה, לגבי זכויות הפנסיה התקציבית של עובדי החברה ובנושאים הקשורים ליישום התקינה החשבונאית החדשה. במסגרת ההסכם נדרש אקטואר החברה, בין היתר, להכין ארבעה דוחות אקטואריים רבעוניים מדי שנה ולחתום על חוות דעת אקטואריות המצורפות לדוחות כספיים רבעוניים ולתשקיפים של החברה.

1. במהלך שנת 2008, במסגרת הכנת דוחותיה הכספיים של החברה, נתגלעו מחלוקות קשות בין רו"ח השותף האחראי א' לבין אקטואר החברה, ובפברואר 2009 הודיע האקטואר לחברה על התפטרותו מתפקידו. במהלך פגישות שערכו בעלי תפקידים ברשות ובחברה עם אקטואר החברה, נעתר הלה לבקשתם להמשיך בתפקידו, אך התנה זאת בקבלת שיפוי מהחברה על נזקים העולים להיגרם לו, אם ייתבע בגין חוות הדעת האקטוארית שערך לחברה.

אקטואר החברה השיב למשרד מבקר המדינה בינואר 2011 כי רצונו להפסיק את מתן השירותים לחברה בפברואר 2009 נבע מניסיונותיו של רו"ח השותף האחראי א' להכשילו. דוגמה לניסיונות אלה היא לטענתו דרישתו של רו"ח השותף האחראי א' שאקטואר החברה יישא באחריות "על כל

25 המחויבות האקטוארית לפנסיה תקציבית עמדה בדוחות הכספיים של החברה ל-31.12.08 על סכום של 23.6 מיליארד ש"ח. ביום 30.6.09, בעקבות תיקון הטעות שהתגלתה בהנחות האקטואריות, תוקנה מחויבות החברה לסכום של 12.8 מיליארד ש"ח.

26 סעיף 3 לתקן מגדיר מומחה לעניין תקן זה "אדם או פירמה שהינם בעלי מיומנות, ידע וניסיון מיוחדים בתחום ספציפי שאינו חשבונאות ואינו ביקורת".

27 בנספח לתקן האמור נקבע בעניין הערכת האובייקטיביות של מומחה על ידי רואה החשבון כי "הערכת משמעותיות האיומים על האובייקטיביות והאם יש צורך באמצעי הגנה, עשויה להיות תלויה בחלקו של המומחה ובמשמעותיות עבודתו במסגרת הכוללת של הביקורת".

התנועות ועל כל היתרות של המחויבות האקטואריות של שנים 2007 ו-2008 שבחוות דעתו, דבר שהיה לטענתו בנסיבות העניין "התנכלות לשמה".

הביקורת העלתה כי החברה נעתרה לדרישת אקטואר החברה לקבלת כתב שיפוי נרחב, המשפה אותו גם על טעויות שיתגלו בחישובים ובהנחות האקטואריות שהוא הניח, ולא רק שיפוי על טעויות בנתוני מקור ובתחזיות אשר מסרה לו החברה (להלן - השיפוי הנרחב). בעקבות החשש שהביע משרד רו"ח א' כי השיפוי הנרחב עלול להביא לפגיעה באובייקטיביות של האקטואר וביכולתו של רואה החשבון להסתמך על עבודתו, רכשה החברה לאקטואר ביטוח אחריות מקצועית, שבהסתמך עליו הסכים לחתום על חוות הדעת האקטוארית לרבעון הראשון של שנת 2009.

החברה מסרה בתשובתה למשרד מבקר המדינה מפברואר 2011 כי הוראות הדין אינן שוללות מתן שיפוי לאקטואר החברה, וכי במדינת ישראל קיים נוהג מקובל למתן כתבי שיפוי למומחים אשר רואי חשבון מבקרים מסתמכים על חוות דעתם הכלכליות. לדבריה גם אקטואר החברה קיבל התחייבויות לשיפוי מחברות אחרות עמן עבד באותה תקופה.

2. מחקר שער, שערך אקטואר החברה ברבעון השני של שנת 2009 לקראת הכנת הדוחות הכספיים ל-30.6.09, העלה כי ההנחות האקטואריות שעליהן התבססה החברה בחישוב מחויבותה לתשלומי הפנסיה היו שגויות, וזאת בנוגע למנגנון התפתחות הפנסיה לגמלאי החברה ולהתפתחות השכר הצפויה של עובדי החברה הפעילים.

אופן הצגת התיקון הנדרש בדוחות הכספיים של החברה, בעקבות השינויים האמורים בהנחות האקטואריות, היה נתון במחלוקת מקצועית בין רו"ח השותף האחראי א', אשר סבר כי יש לבצע תיקון טעות למפרע (restatement) של הדוחות הכספיים של החברה, לבין החברה שטענה כי מדובר בשינוי אומדן ולא בטעות, וכי לפיכך יש להסתפק ביישום השינויים בדוחותיה הכספיים הבאים. נוכח המחלוקת המקצועית האמורה פנתה החברה באוגוסט 2009 לרשות ני"ע לקבלת הנחיה מקדמית בעניין. רשות ני"ע, הודיעה לחברה באוגוסט 2009 על החלטתה, הקובעת בין היתר, כי על החברה לתקן ולהציג מחדש את דוחותיה הכספיים החל בשנת 1996 ועד חודש יוני 2009. ההשפעות החשבונאיות של תיקון הטעויות בדוח מרץ 2009 של החברה היו בין היתר: צמצום סכום ההתחייבויות האקטואריות בכ-8.8 מיליארד ש"ח; הקטנת הרכוש הקבוע בכמיליארד ש"ח; הגדלת ההון העצמי בכ-4.4 מיליארד ש"ח.

הטעויות והבעיות הרבות שהתגלו בתחום ההנחות האקטואריות בחברה עשויות ללמד על היערכות ובקרה לקויות של החברה בתחום חשוב זה. נמצא כי לחברה הייתה תלות רבה באקטואר, מצב שאילץ אותה להסכים לדרישותיו בעניין השיפוי, כדי שימשיך להעניק את שירותיו לחברה וכדי שתתאפשר הוצאת הדוחות הכספיים במועד. יצוין כי בדוח הכספי של החברה ליום 31.12.09, ציין משרד רו"ח א', בין היתר, כחולשות מהותיות²⁸ בדוחות החברה את העובדה ש"החברה לא קיימה בקרה אפקטיבית על תהליכי ההכנה והסגירה של הדיווח הכספי... הנדרשים לצורך הכללת נכסי תכנית הפנסיה בדוחות הכספיים לפי שוויים ההוגן בהתאם לתקני IFRS" וכן ש"החברה לא קיימה בקרה אפקטיבית על נאותות ההנחות שלפיהן מחושבות המחויבויות האקטואריות".

28 בהתאם לסעיף 3 לתקנות דוחות נוספים. במסגרת יישום התקנות מעיר רואה החשבון על קיום חולשה מהותית שהיא למעשה ליקוי, או צירוף ליקויים בבקרה פנימית על דיווח כספי, אשר מגיע לכדי קיום אפשרות סבירה שלא תימנע או תתגלה במועד הצגה מוטעית מהותית בדוחותיה הכספיים.

לדעת משרד מבקר המדינה, נוכח מהותיות החישובים האקטואריים בדוחות החברה, על החברה לפעול בהקדם לצמצום התלות הקיימת באקטואר החיצוני, ובכלל זאת לשקול גם את הצורך להקים מערך אקטוארי פנימי. מערך כזה יוכל, בין היתר, לבדוק באופן שוטף את נכונות ההנחות והחישובים האקטואריים, לשמש כלי עזר בבקרה הנערכת על תהליכי הכנת דוחותיה הכספיים של החברה ואף עשוי לסייע, בצד נקיטת צעדים נוספים, בתיקון החולשות המהותיות בתחום האקטוארי, שעליהן הצביע רו"ח השותף האחראי א'. רשות החברות מצדה לא פעלה לכך שלחח"י יהיה מערך אקטוארי מתאים, וזאת על אף היותה החברה הממשלתית בעלת היקף החישובים האקטואריים הנרחב ביותר.

הרשות מסרה בתשובתה למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2010 כי היא מסכימה שיש להקים מערך אקטוארי מתאים לחברה, וכי פעלה לשם כך כבר משנת 2009. כמו כן ציינה: "בנוסף, הוועדה המייעצת למנהל רשות החברות הממשלתיות בענייני חשבונאות, דיווח ותקינה חשבונאית קיימה בשנה האחרונה מספר דיונים בהשתתפות נציגים בכירים של רואי חשבון ואקטוארים, במטרה להפיק לקחים מן האירועים שהתרחשו בחח"י בהקשר זה, ולוודא יישום הוראות בחברות ממשלתיות בכל הנוגע לקיומו של מערך אקטוארי מתאים, ובפרט בחברות בהן ההשפעה האקטוארית מהותית... האחריות לקיומו של מערך אקטוארי מתאים בחח"י מוטלת באופן ברור גם על רואה החשבון המבקר. זה ציין כל העת כי הוא פועל להקמתו. באופן מצער, פעילות זו לא הסתיימה עובר לפרוץ המשבר עם אקטואר חח"י, וכן נדרשה התערבותה הנחרצת של רשות החברות לפתרון המשבר".

החברה ציינה בתשובתה מפברואר 2011 כי "התנהלותו הלקויה והמקוממת של [השותף האחראי א'] היא שהביאה לדרישת כתב השיפוי מצד האקטואר, להגברת התלות הקיימת בו ולקושי במציאת אקטואר חלופי. "החברה מכירה בקיומה של תלות מסוימת בשירותי האקטואר, אשר הינה פועל יוצא של מאפייני החברה... דירקטוריון החברה לא הסכים עם קביעת רואה החשבון המבקר בדוח הכספי לשנת 2009, לפיה החברה לא קיימה בקרה אפקטיבית על נאותות ההנחות האקטואריות. עם זאת, החברה לקחה לתשומת ליבה את האמור, ולאור זאת, כמו גם לאור ביצוע הריסטיימנט, נערכה החברה להידוק וחזוק מערך האקטואריה". בתשובת החברה ממרץ 2012 ציינה החברה התפתחויות אלה: העברת תהליך העבודה האקטוארי לחטיבת הכספים, הקמת מערך בקרה עצמאי בתחום הפנסיה במשרד רו"ח המבקר את החברה והיערכות לגיוס אקטואר כעובד החברה. עוד ציינה כי "החברה אינה קופאת על שמריה בתחום והינה מנסה כל העת לתקן את הטעון תיקון. החברה ואנשיה פועלים, ללא לאות, על מנת לשפר את הפעילות, הפיקוח והבקרה בתחום האקטואריה, וזאת תוך נקיטת מגוון פעולות לחיזוק המערך, הן במישור המנגנונים החיצוניים לחברה והן במישור מנגנוניה הפנימיים של החברה. ביקורת המבקר בהקשר זה הופנמה והינה מיושמת על ידי החברה, הלכה למעשה, עוד טרם פרסום הדוח הסופי" (ההדגשה במקור).

מתן שיפוי לדירקטורים ולנושאי משרה בחברה

על פי חוק החברות, חברה רשאית, אם נקבעה בתקנונה הוראה מתאימה, לשפות במקרים מסוימים נושא משרה בה, בין היתר, בשל חבות כספית שהוטלה עליו עקב פעולה שעשה מתוקף היותו נושא

משרה בה²⁹. החברה קבעה בתקנונה הוראה המאפשרת מתן התחייבות מראש לשיפוי נושאי משרה בה, והיא אושרה על ידי האספה הכללית של החברה בינואר 2007.

ממכתבו מדצמבר 2009 של רפרנט החברה ברשות דאז וסגן מנהל הרשות הנוכחי, מר אהרון גולדמן, למנהל הרשות עולה כי מדיניותה של רשות החברות בעבר הייתה שלא להרשות לחברות ממשלתיות לתת שיפוי מראש לדירקטורים אלא אם כן מדובר בחברות שאותן הפריטה; כמו כן היא סירבה לדרישות שיפוי שמקורן בחברות ממשלתיות אחרות. יצוין כי הדירקטורים בחברה מבוטחים זה מכבר על ידי החברה בביטוח אחריות דירקטורים בסכום של 300 מיליון דולר, נוסף על כיסוי הוצאות משפטיות בסך 60 מיליון דולר.

1. נוכח החלטת רשות ני"ע כי על החברה לתקן, כאמור לעיל, את דוחותיה החל בשנת 1996 ועד יוני 2009, ולנוכח ההיקף הכספי הניכר של השפעת שינויי ההנחות האקטואריות, הבהירו חברי דירקטוריון שלא יחתמו על דוחותיה הכספיים של החברה ליום 30.6.09, אם לא יקבלו מהחברה כתב שיפוי לשביעות רצונם בגין תביעות העוללות להיות מוגשות נגדם אישית, והקשורות להשפעת הטעות שנמצאה על נכונות דוחות החברה שהוגשו בשנים קודמות ולאופן תיקון הטעות. יו"ר דירקטוריון החברה העלה את הדרישה האמורה גם במכתבים ששלח באוגוסט 2009 למנהל רשות החברות דאז, ד"ר אודי ניסן, ובשיחות שניהל עם מחליפו, מר דורון כהן.

דרישת השיפוי האמורה הועברה לבחינתה של רשות החברות ולהמלצתה, אם תסכים לכך, לפני השרים בהתאם לסעיף 50(ג) לחוק החברות הממשלתיות. רשות החברות ערכה ישיבות עם המשנה ליועץ המשפטי לממשלה (כלכלי-פיסקלי), מר אבי ליכט (עו"ד), והעבירה אליו תיעוד רלוונטי בעניין זה, שבו נידונה דרישת השיפוי תוך כדי מתן ביטוי לגישות שונות שהיו קיימות ברשות החברות בעניין מתן השיפוי והיקפו. הנושא גם הועלה במהלך ישיבה שהתקיימה בדצמבר 2009, בהשתתפותם של שר האוצר ושל שר התשתיות. מר ליכט העביר בדצמבר 2009 את חוות דעתו למנהל רשות החברות, מר דורון כהן, וציין, בין היתר, כי "אין מדובר במקרה של שיפוי מראש לגבי אירוע ערטיילי שאולי יתרחש בעתיד. מדובר בשיפוי לגבי אירוע ידוע ומוגדר שלמעשה התרחש בעבר". מסקנת מר ליכט הייתה "שאינן מניעה להענקת השיפוי על ידי החברה", תוך כדי העמדת כמה תנאים מפורשים לכך, שאחד מהם הוא התניית מתן השיפוי בהסכמת הדירקטורים ובעלי התפקידים הרלוונטיים בחברה לחתום על דוחותיה הכספיים.

נמצא כי החברה נתנה שיפוי, בין היתר, גם ליועץ המשפטי ומזכיר החברה, מר דוד יהב, אשר הוא שהביא לפני דירקטוריון החברה את הצעת ההחלטה בדבר מתן השיפוי לדירקטורים ובעלי משרה בחברה, ולכאורה לא היה זכאי לקבל שיפוי בהתאם לתנאים הכלולים בחוות הדעת האמורה, שכן הוא אינו נמנה עם בעלי התפקידים החותמים על הדוחות הכספיים. לדעת משרד מבקר המדינה, ראוי היה כי יתקיים דיון בוועדת הביקורת או בדירקטוריון לקביעת נושאי המשרה בחברה הזכאים לשיפוי, לאור התנאים שנכללו בחוות הדעת של מר ליכט.

המשנה ליועץ המשפטי לממשלה (כלכלי-פיסקלי), מר אבי ליכט (עו"ד), ציין בתשובתו למשרד מבקר המדינה מנובמבר 2010 כי השיפוי ניתן על רקע סיכון ממשי לפגיעה מהותית בחברה, בשוק ההון ובציבור צרכני החשמל, סיכון שנבע מהתנגדות נושאי המשרה בחברה לתיקון דוחותיה הכספיים ומסירובם לחתום עליהם. עוד ציין כי עשה עבודת מטה פנימית לצורך ביסוס חוות הדעת, וכי הוא השאיר לרשות את קביעת נושאי המשרה שיקבלו שיפוי "על מנת שתוכל לבחון בצורה פרטנית מי מבין נושאי המשרה הכרחי לצורך החתימה על הדוחות". מר ליכט ציין היבט נוסף

29 כמפורט בסעיף 260 לחוק החברות. סעיף 263 לחוק שאוסר לתת שיפוי במקרים מסוימים, כגון: פעולה מתוך כוונה להפיק רווח אישי שלא כדין.

שאותו הדגיש "בפני מנהל הרשות, שהינו נפרד מסוגיית השיפוי, הינו הצורך לקיים בדיקה מעמיקה של כל הפרשה. בעקבות פנייה זו, הוקם צוות רגולטורים לבחינת כל ההתנהלות".

החברה כתבה בתשובתה מפברואר 2011 כי "נוסח כתב השיפוי הוכתב על-ידי רשות החברות, כאשר כל שינוי בו נעשה באישורה לאחר משא ומתן עמה. אף מעבר לכך, מעורבותו בפועל של עו"ד יהב בשינויים בנוסח כתב השיפוי הייתה אפסית".

הרשות ציינה בתשובתה מדצמבר 2010 כי היא מצאה את עו"ד יהב רלוונטי לעניין השיפוי "בשל מעורבותו המשמעותית, מכח תפקידו בחברה, באישור הדוחות הכספיים, על אף שאינו חותם עליהם בעצמו".

2. יצוין כי דירקטורים בחברה דרשו בעבר, עוד לפני דרישתם הנוכחית, לקבל מהחברה שיפוי נרחב בנושאים נוספים, כגון בעניין השינוי המבני, אך דרישתם נענתה בשלילה. דרישת השיפוי הנרחב הוזכרה אף במהלך ישיבת ועדת הביקורת מדצמבר 2009, שבה הבהיר יו"ר דירקטוריון החברה דאז, מר מרדכי פרידמן, כי "אני נתבקשתי על ידי הדירקטורים לדאוג לשיפוי הרבה יותר רחב, בתחומים הרבה יותר רחבים, ועוד לא הבאנו את זה. אני מציע שאנחנו נטפל בשיפוי הזה קודם כל, ניקח אותו, ומיד אחרי זה נלך הלאה. כמו למשל, כל הנושא של גיוסי הכספים".

לדעת משרד מבקר המדינה, ראוי היה שהדיונים וההחלטות שהתקבלו בסוגיית דרישת השיפוי של דירקטורים ושל נושאי משרה בחברה, שנוסף על ביטוח הדירקטורים הקיים, היו מתקיימים מראש ולא תחת לחץ מסיבי של אירוע מהותי לחברה. מלכתחילה ראוי היה לדון בכך באופן המאפשר לבחון את מלוא הנתונים, השיקולים וההשלכות.

3. רשות החברות לא בחנה את השלכותיו האפשריות של מתן השיפוי על דרישותיהם של דירקטורים בחברות ממשלתיות אחרות. ממנה חשבוונאות מיסוי והערכת חברות ברשות החברות, מר חיים פיישר, במכתבו מדצמבר 2009 למנהל רשות החברות, מר דורון כהן, ציין כי "מתן שיפוי בלתי ראוי במקרה זה (בנוסף לביטוח הנדיב הקיים) עלול להוות תקדים שלילי לדירקטורים בחברות ממשלתיות כתוצאה משחרורם למעשה למתן דין וחשבון... ולמעשה להוות 'פרס' שבו גורמים שפגעו בנכונות הדוחות הכספיים ובביקורת הבלתי תלויה יקבלו שיפוי רטרואקטיבי. דבר זה עלול לעורר התנהגות בלתי ראויה כאמור ולפגוע בתפקוד נאות של רגולציות שאמורות למנוע מצבים מעין אלו".

החברה ציינה בתשובתה למשרד מבקר המדינה מפברואר 2011 כי הדירקטורים בחברה ונושאי המשרה מקבלים על עצמם סיכון רב הנובע מתיקון הטעות בדוחותיה הכספיים של החברה בניגוד לדעתה; מהיותה חברה ציבורית הכפופה לכללי רגולציה רחבה וקפדנית בישראל ובחו"ל; וממצבה הפיננסי המחייב גיוסי חוב חיצוני שוטפים. לפיכך לדבריה הייתה הצדקה למתן כתב השיפוי, ואין מקום לערוך השוואה לחברות ממשלתיות אחרות, שאינן בעלות המאפיינים האמורים.

הרשות ציינה בתשובתה למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2010 כי הגיעה למסקנה שבנסיבות המקרה מתן השיפוי היה מוצדק וכי לא ניתן בעקבות לחצי הדירקטורים. עוד צוין כי כל המידע בנוגע לשיפוי היה גלוי ואושר כחוק על ידי הגורמים הרלוונטיים. לדבריה לא נוצר במקרה הנידון תקדים שלילי, מפני שאם חברה ממשלתית אחרת תטען לנסיבות דומות ותבקש אישור למתן התחייבות לשיפוי, הרשות תבחן את הדבר לגופו של עניין. בתשובתה ממרץ 2012 ציינה הרשות כי "השלכות השיפוי על מצבה הכספי של חח"י נבחנו על ידי דירקטוריון חח"י, בידיעת רשות החברות".

לדעת משרד מבקר המדינה, אופן פעולת רשות החברות בעניין מתן השיפוי לדיירקטורים ולנושאי משרה בחברה היה לקוי. מתן שיפוי מסוג זה הוא תקדימי ובעל השפעה אפשרית משמעותית על החברה ועל חברות ממשלתיות אחרות. לפיכך ראוי שייעשה רק אחרי שהרשות תבחן באופן עצמאי ומעמיק את העניין אגב התייחסות ראויה למכלול השיקולים הרלוונטיים. נוסף על כך היה על הרשות למנוע מצב שבו בלי שנעשתה עבודת מטה בעניין, הוענק שיפוי לנושא משרה נוסף, אף שהוא לא נדרש לחתום על דוחותיה הכספיים של החברה.

סיכום

חברת החשמל לישראל בע"מ, היא חברה ממשלתית מהגדולות במשק הישראלי. לאמינות דוחותיה הכספיים השפעה רבה על קבלת החלטות ופעולות של גופים שונים, הקשורים לחברה עצמה ולמשק החשמל בכללותו ולציבור.

הביקורת העלתה ליקויים חמורים בהתנהלותם של הנהלת החברה והדירקטוריון שלה ושל רשות החברות הממשלתיות, בנוגע לפעולות שנעשו להחלפת השותף האחראי לביקורת בחברה. דירקטוריון החברה והנהלתה פעלו באופן לא ראוי, ולעתים בניגוד להנחיה שקיבלו מהרשות ביולי 2008 כי הנושא הוא בסמכות האספה הכללית של בעלי המניות והרשות. וזאת תוך כדי יצירת אווירת לחץ לא ראוי העלולה ליצור חשש מפגיעה בעבודת הביקורת הבלתי תלויה של רואה החשבון וביכולתו לעמוד בחובותיו המקצועיות כלפי שולחיו - בעלי המניות של החברה. הרשות לא פעלה בנחישות ובהחלטיות להפסקת פעולותיה של החברה מיד עם תחילתן, וליצירת סביבת עבודה נאותה לעבודת הביקורת.

חמורה במיוחד התנהלותה של הרשות כמפקחת וכשומרת סף שאמורה לגבות את זרועות הפיקוח והבקרה שלה בשטח; הרשות לא פעלה כראוי כדי לייצג את האינטרסים של המדינה הן כגוף מאסדר והן כנציגת בעלי המניות. מנהל הרשות לשעבר, ד"ר אודי ניסן, ומנהלה הנוכחי, מר דורון כהן, לא בדקו אם קיימים בסיס והצדקה לטענות החברה העומדות ביסוד בקשתה להחלפת השותף האחראי, או שמא מדובר בהתנכלות למבקר כיוון שאינו נוח לה. מנהל הרשות במועד סיום הביקורת, מר דורון כהן, החליט על החלפת השותף האחראי בשל אירוע אחד. מנהל הרשות לא הציג נתונים לכך שבירר את המקרה עד תום, לא ביסס ולא תיעד את החלטותיו כנדרש ולא התייחס בכובד הראש הראוי להשלכות שיש להחלפה על עבודת רואי חשבון אחרים ועל גופים נוספים במקרים דומים. כמו כן לא שמע את עמדתו של השותף האחראי בעניין. מינוי השותף האחראי המחליף נעשה בתהליך לא תקין, מפני שהרשות לא בדקה כנדרש את כישוריו ואת ניסיונו בביקורת על חברות בגודל ובמורכבות דומים, קודם שהתקבלה ההחלטה לגביו.

מתן השיפוי לדיירקטורים ולנושאי משרה של החברה נעשה מתוך לחץ על רקע החשש כי דוחותיה הכספיים של החברה לא יוגשו במועד שנקבע, על כל הכרוך בכך. אופן פעולתה של רשות החברות בעניין זה היה לקוי. מתן שיפוי מסוג זה הוא תקדימי ובעל השפעה אפשרית משמעותית על החברה ועל חברות ממשלתיות אחרות.

לדעת משרד מבקר המדינה, אין לעבור לסדר היום על מקרה שבו המבוקר מנסה להיות מעורב בקביעה מי יהיה או מי לא יהיה רואה החשבון השותף האחראי שיבקר את דוחותיו הכספיים. מן הראוי כי הנהלה ודירקטוריון של חברה ממשלתית הסוברים כי יש להחליף את השותף האחראי, מכל סיבה שהיא, יפעלו לכינוס דיון באספה הכללית ויפנו לצורך כך לרשות, ולא ישירות למשרד רואי החשבון. על הרשות לבחון את הצורך בקביעת הוראות או הנחיות בעניין מערכת היחסים שבין חברות ממשלתיות לבין רואי החשבון המבקרים שלהן וכן לבחון את דרכי פעולתה במקרים כאלה. כמו כן עליה להקפיד לפעול לפי הכללים במטרה להבטיח שלא ייפגעו הביקורת הבלתי תלויה ועבודתו התקינה של רואה חשבון, בכואו לבקר חברה ממשלתית. עליה להפיק לקחים, ובכלל זה לשקול לקבוע הבהרה שמיוני משרד רואי חשבון לביקורת על חברה ממשלתית יביא בחשבון, במסגרת כלל השיקולים, את זהות רואה החשבון המומחה ובעל הידע המקצועי והניסיון המתאימים לשמש כשותף אחראי. עליה לנקוט את כל הצעדים המתחייבים כדי למנוע את הישנות התופעה. כמו כן מן הראוי שמשרד האוצר ומשרד המשפטים ישקלו את הצורך לפעול לתיקון הכללים הנוגעים להפסקת מינויו של רואה חשבון, ובכלל זה להחלפת שותף אחראי, כך שיובהר כי החלטות בעניין זה יתקבלו ברשות החברות רק לאחר התייעצות עם הוועדה שהוקמה על פי כללי החברות הממשלתיות (מינוי רואי חשבון ושכרם), התשנ"ד-1994, ועם האחראים לתחום החשבונאות ברשות.

משרד מבקר המדינה רואה בחומרה את הליקויים שהועלו בדוח זה והנוגעים לפעולות רשות החברות: אי-ביצוע בדיקה יסודית של טענות החברה והביסוס שלהן נגד השותף האחראי והטענות שכנגד; אי-ביצוע עבודת מטה מקיפה בנושא המשמעויות וההשלכות הרוחביות של החלפת שותף אחראי; אי-מתן זכות שימוע לשותף האחראי; אי-מתן גיבוי נאות לעבודתו; וביצוע ההחלפה בתהליך לא תקין. התנהלותו של מנהל רשות החברות, מר דורון כהן, המתוארת בדוח זה בנושא החלפת השותף האחראי מצביעה על ליקויים חמורים בתהליכי העבודה ובשיקול הדעת שהפעיל בנושא זה. לפיכך, לדעת משרד מבקר המדינה על שר האוצר, בהתייעצות עם היועץ המשפטי לממשלה, לבדוק את התנהלותם של מר דורון כהן ושל הרשות ולהפיק את הלקחים הנדרשים כדי להבטיח את תיקון הליקויים החמורים שהעלתה הביקורת בדוח זה.

