



RISK ADVISORY SERVICES

הצהרת המנהלים - משמעויות פרקטיות

אורן גרופי, מנהל תחום הביקורת הפנימית
ינואר 2006

ADVISORY



AUDIT ■ TAX ■ ADVISORY

הצורך בהצהרת מנהלים

מטרתה של הכללת הצהרת מנהלים בדוחות השנתיים והרבעוניים של חברות ציבוריות בדבר נכונות הדוחות והמידע הגלום בהם:

◆ הגברת פעילות ומחויבות המנהלים לצמצום הליקויים בדוחות הכספיים

◆ חיזוק מערכת הבקרה לגילוי בחברות

◆ הגברת אמון ציבור המשקיעים בדוחות השנתיים והרבעוניים של החברות

הצהרת מנהלים בהתאם להמלצות ועדת גושן

אני, (שם החותם), מצהיר כי:

1. **בחנתי את דוח הדירקטוריון, את הפרק על תיאור עסקי התאגיד ואת הדוחות הכספיים השנתיים/ביניים של (שם החברה) (להלן: "החברה") לשנת/לרבעון ה- 200X___ (להלן ביחד: "הדוחות").**
2. **לפי ידיעתי, הדוחות אינם כוללים כל מצג לא נכון של עובדה מהותית ולא חסר בהם מצג של עובדה מהותית הנחוץ כדי שהמצגים שנכללו בהם, לאור הנסיבות בהן נכללו אותם מצגים, לא יהיו מטעים בהתייחס לתקופה המכוסה בדוחות.**
3. **לפי ידיעתי, הדוחות הכספיים ומידע כספי אחר הכלול בדוחות משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי, תוצאות הפעולות, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים של החברה לתאריכים ולתקופות שאליהם מתייחסים הדוחות.**

הצהרת מנהלים בהתאם להמלצות ועדת גושן (המשך)

4. אני, לצד אחרים בחברה המצהירים הצהרה כזו, גילינו לרואה החשבון המבקר של החברה, לדירקטוריון ולועדת הביקורת של הדירקטוריון של החברה**, בהתבסס על הערכתנו העדכנית ביותר לגבי הבקרה הפנימית על דיווח כספי:

א. את כל הליקויים המשמעותיים והחולשות המהותיות בקביעתה או בהפעלתה של בקרה פנימית על דיווח כספי העלולים באופן סביר להשפיע לרעה על יכולתה של החברה לרשום, לעבד, לסכם או לדווח על מידע כספי; וכן

ב. כל תרמית, בין מהותית ובין שאינה מהותית, בה מעורבת ההנהלה או מעורבים עובדים אחרים שיש להם תפקיד משמעותי בבקרה הפנימית על דיווח כספי.

הצהרת מנהלים בהתאם להמלצות ועדת גושן (המשך)

5. אני, לצד אחרים בחברה המצהירים הצהרה כזו:

א. **קבענו בקרות ונהלים לצורך גילוי הנדרש בדוחות**, או וידאנו קביעתם וקיומם תחת פיקוחנו של בקרות ונהלים כאלה, המיועדים להבטיח **שמידע מהותי המתייחס לחברה, לרבות תאגידים מאוחדים שלה**, מובא לידיעתנו על ידי אחרים בחברה ובאותם תאגידים***, **בפרט במהלך תקופת ההכנה של הדוחות; וכן**

ב. הערכנו את **האפקטיביות** של הבקרות והנהלים לגבי **גילוי הנדרש בדוחות**, ומצאנו אותם נאותים.

אין באמור לעיל כדי לגרוע מאחריותי או מאחריות כל אדם אחר, על פי כל דין.

תאריך

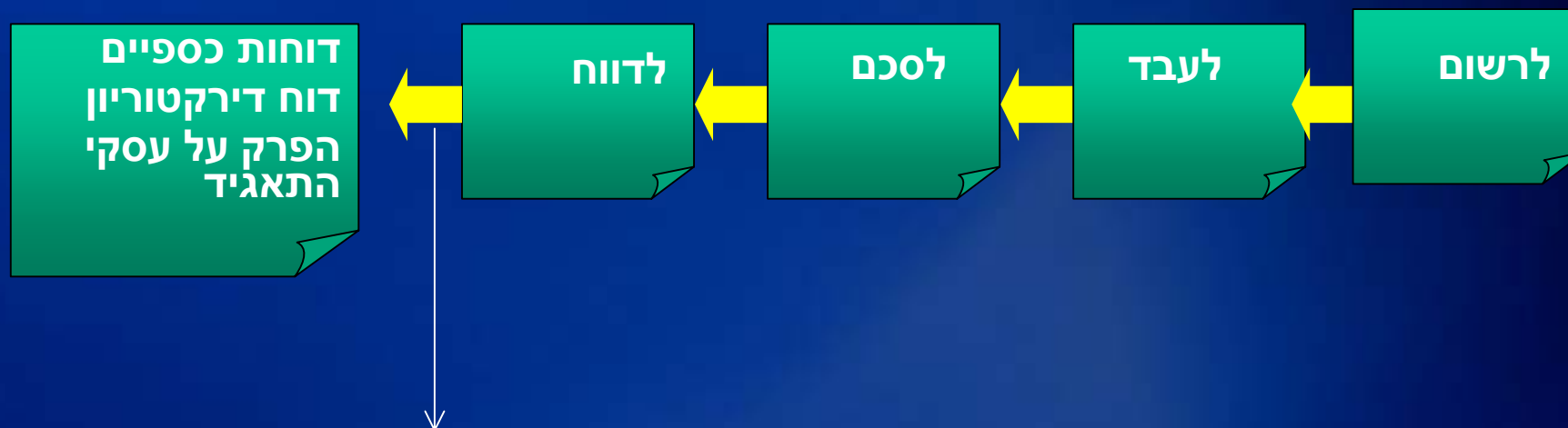
חתימה
שם ותפקיד

ההצהרה - תמצית

המנכ"ל / סמנכ"ל הכספים מצהיר אישית, כי:

- ◆ לפי ידיעתו הדוחות אינם כוללים כל מצג לא נכון של עובדה לא מהותית.
- ◆ הדוחות הכספיים ומידע כספי אחר הכלול בדוחות משקפים באופן נאות את המצב הכספי את תוצאות הפעולות.
- ◆ גילו לרו"ח המבקר, לדירקטוריון ולועדת הביקורת :
 - את כל הליקויים המשמעותיים והחולשות המהותיות בקביעתה ובהפעלתה של בקרה פנימית על הדיווח הכספי.
 - כל תרמית בין אם מהותית ובין אם לאו בה מעורבת ההנהלה או עובדים הקשורים לבקרה הפנימית על הדיווח הכספי
- ◆ קבע בקרות ונהלים לצורך הגילוי הנדרש בדוחות. העריך את אפקטיביות הבקרות והנהלים לגבי גילוי הנדרש בדוחות .

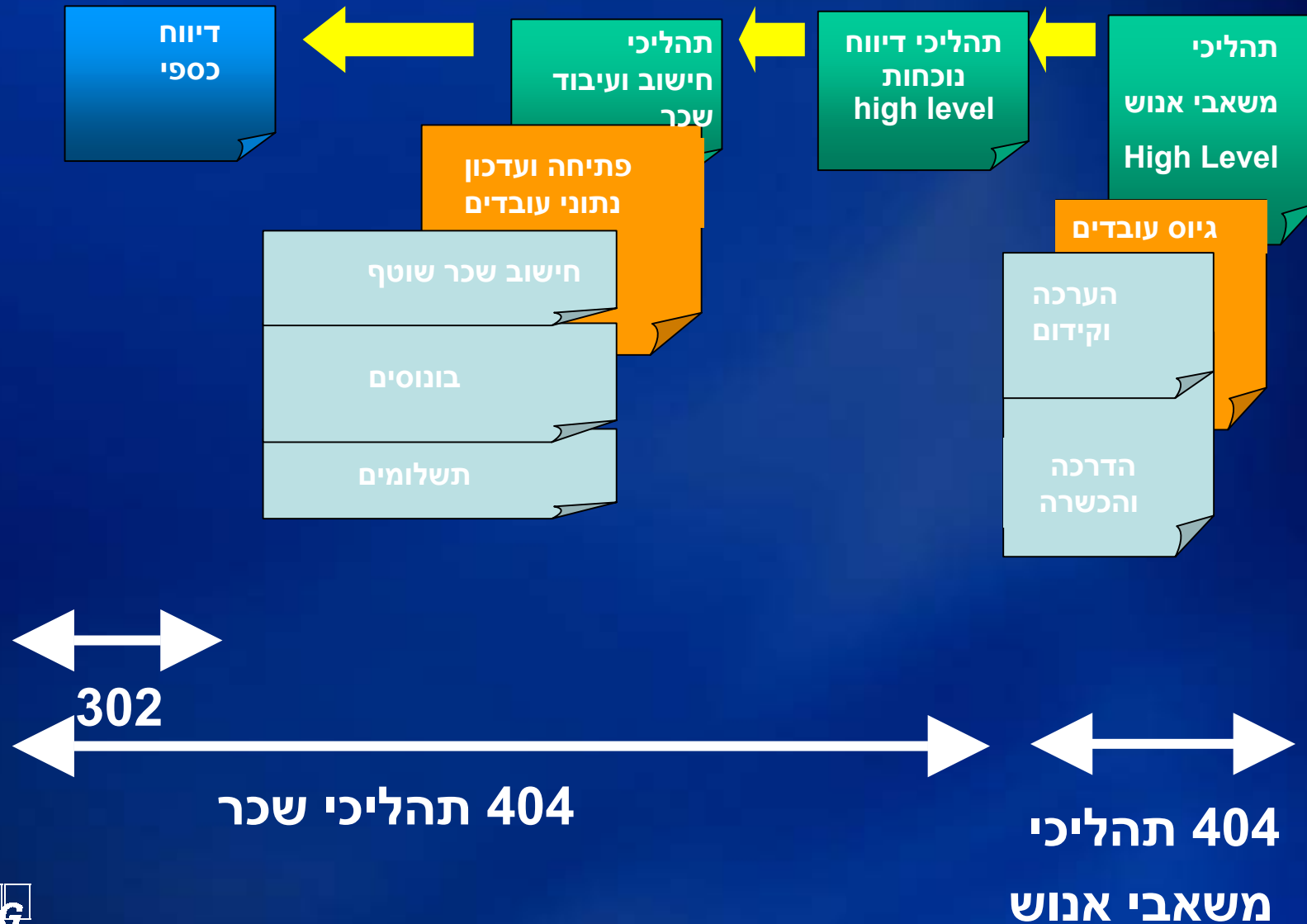
בקורות דיווח ובקורות תפעול



איסוף, עריכה, גילוי ודיווח

- איסוף המידע הדרוש לדוחות הכספיים
- בניית הדוח הכספי
- איחוד הדוחות הכספיים
- בדיקת הדוח הכספי והביאורים
- בדיקת שלמות נתוני הדיווח
- גילוי עסקאות עם בעלי עניין

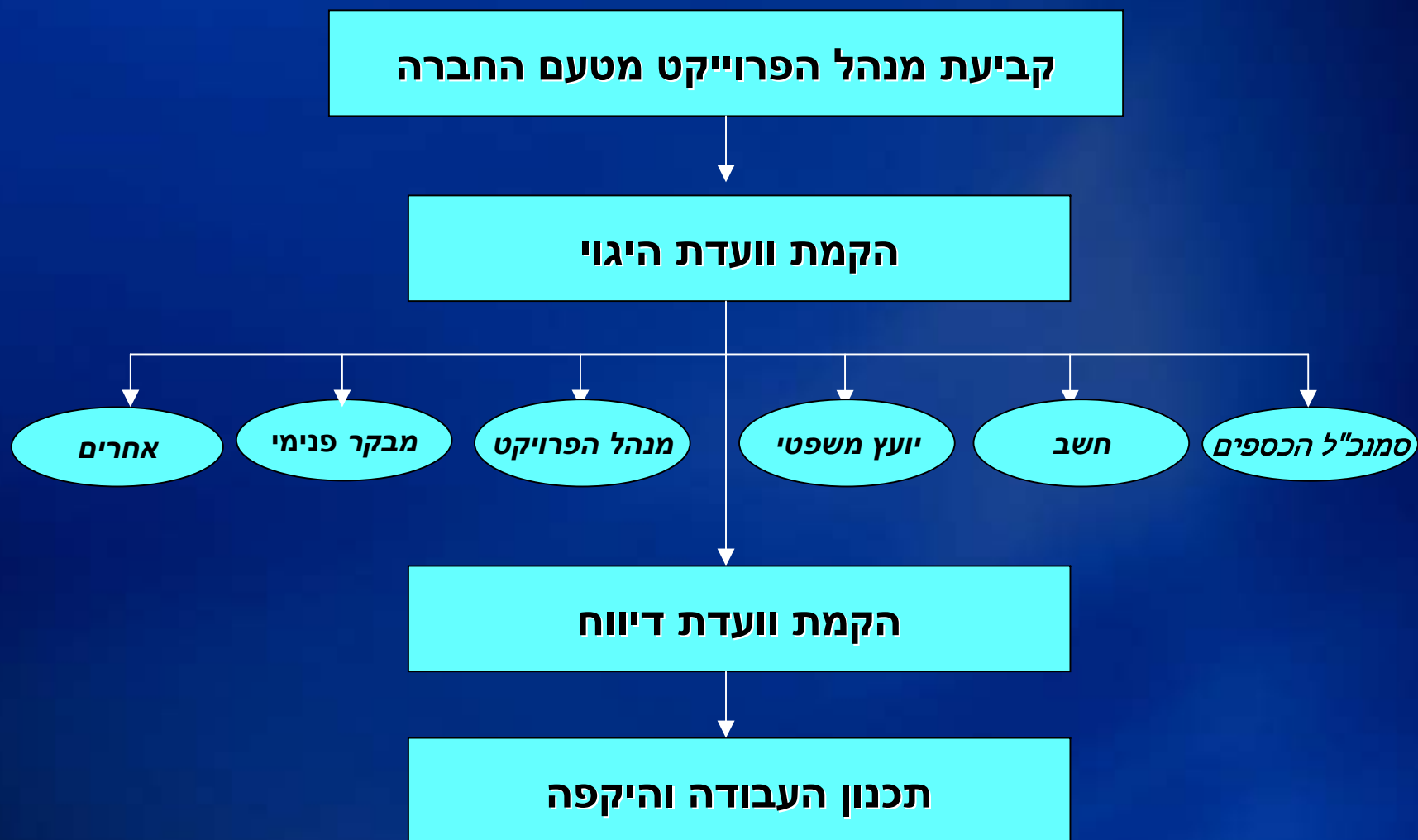
ההבדלים בין בקורות תפעול (מודל סעיף 404) לבקורות דיווח (מודל סעיף 302)



מתודולוגיית העבודה ליישום פרקטי של ההצהרה



שלב 1 : התנעת הפרויקט



שלב 1 : התנעת הפרויקט - לוחות זמנים לדוגמא:

רבעון 4 2006	ספטמבר 2006	אוגוסט 2006	יולי 2006	יוני 2006	מאי 2006	אפריל 2006	מרץ 2006	
								התנעה
								מעקב וגילוי לגבי ליקויים ידועים
								מיפוי בקרות ופערי בקרה בתהליכי האיסוף, העריכה והגילוי של המידע הנדרש לצורך הדיווח הכספי
								ביצוע פעולות לשיפור תהליכי העבודה והבקרה
								בדיקת אפקטיביות
								הקמת מנגנון שרשור חתימות

מתודולוגיית העבודה ליישום פרקטי של ההצהרה



שלב 2: ריכוז ליקויים ידועים



מתודולוגיית העבודה ליישום פרקטי של ההצהרה

הקמת ועדת היגוי וועדת דיווח, תכנון העבודה והיקפה.

התנעה

1

ריכוז ליקויים ידועים מתוך דוחות ביקורת של רו"ח, מבקר פנימי, מנהל סיכונים.

ריכוז ליקויים ידועים

2

מיפוי תהליכי האיסוף, העריכה והגילוי של המידע לצורך הכנת הדיווח הפיננסי וניתוח הבקורות ופערי הבקרה.

מיפוי תהליכים, בקורות ופערי בקרה

3

קביעת חומרת הליקויים, לוחות זמנים לתיקון וביצוע פעולות מתקנות.

ביצוע פעולות לשיפור תהליכי העבודה והבקרה

4

בדיקת אפקטיביות של בקורות גילוי.

בדיקת אפקטיביות

5

הגדרת התהליך, הגורמים המעורבים, נוסח הצהרות השירשור.

הקמת מנגנון שרשור חתימות

6

הכנת ההצהרה תוך הפעלת שיקול דעת בהקשר לגילויים הנדרשים.

חתימת מנכ"ל וסמנכ"ל הכספים על ההצהרה

7

שלב 3 : מיפוי תהליכים, בקרות ופערי בקרה רשימת תהליכים / סעיפים וביאורים שימופו

תהליכים עסקיים בארגון:

- ◆ סביבת הבקרה
- ◆ סוף תקופה
- ◆ תקציב
- ◆ גזברות ומזומנים
- ◆ הון עצמי
- ◆ מכירות
- ◆ מלאי
- ◆ רכוש אחר
- ◆ רכוש קבוע
- ◆ רכש
- ◆ שכר / משאבי אנוש
- ◆ מיסים
- ◆ מערכות מידע



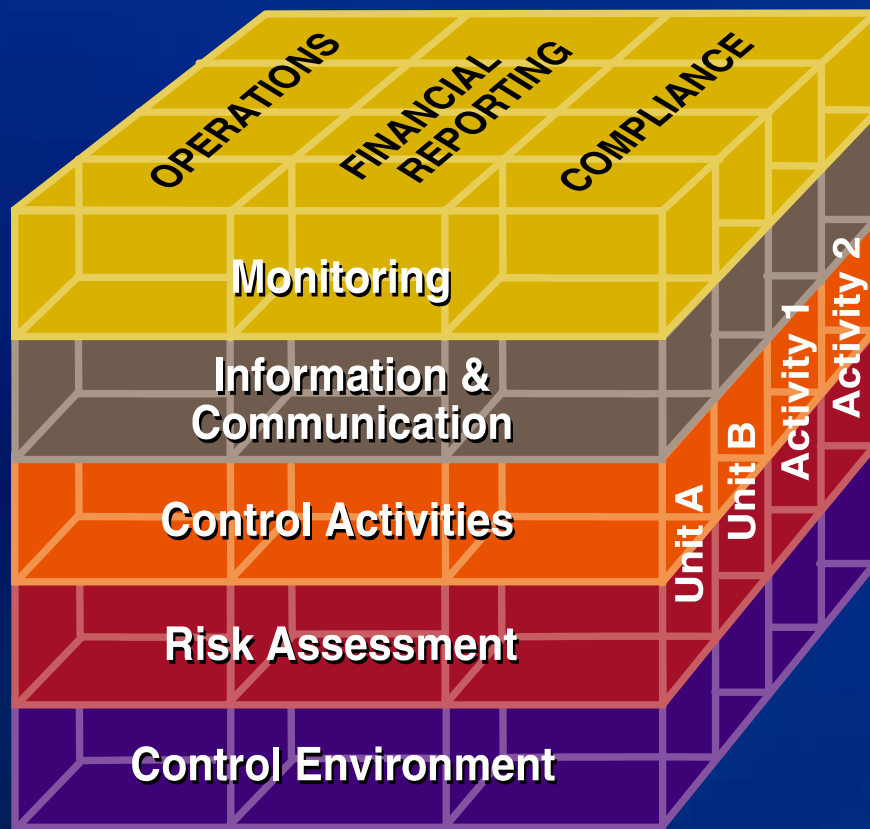
שלב 3 : מיפוי תהליכים, בקרות ופערי בקרה התמקדות בתהליך סוף תקופה

המיקוד במיפוי התהליכים, בקרות ופערי בקרה הוא על תהליך סוף תקופה, כתהליך מרכזי (תהליך ציר) הנוגע לכל אחד מהתהליכים הפיננסיים המתרחשים בתאגיד.



שלב 3 : מיפוי תהליכים, בקרות ופערי בקרה- מודל ה- COSO

ה- SEC ציינה כי מודל ה- COSO עונה על דרישותיה ויכול לשמש את החברות לצורך הערכת הבקרות הפנימיות. מרכיבי המודל הינם:



- ◆ סביבת הבקרה
- ◆ הערכת סיכונים
- ◆ בקרות פעילות
- ◆ מידע ותקשורת
- ◆ פיקוח ומעקב

שלב 3 : מיפוי תהליכים, בקורות ופערי בקרה

סיווג הבקורות על פי יעדי הבקרה:

- שלמות (Completeness)
- קיום והתרחשות (Existence Or Occurrence)
- דיוק / אומדן ומדידה (Accuracy, Valuation or Allocation)
- בעלות וזכויות (Rights and Obligations)
- הצגה וגילוי (Presentation And Disclosure)

ליקוי משמעותי, חולשה מהותית

◆ ליקוי משמעותי – Significant Deficiency

ליקוי בודד או צרוף ליקויים, אשר עלולים לגרום, בסבירות הגבוהה מקלושה (remote), לכך שהצגה מוטעית שאינה חסרת חשיבות (inconsequential) בדוחות הכספיים לא תימנע או לא תתגלה.

◆ חולשה מהותית – Material Weakness

- ליקוי משמעותי או צירוף ליקויים משמעותיים, אשר עלולים לגרום, בסבירות הגבוהה מקלושה (remote), לכך שהצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים לא תימנע או לא תתגלה.
- ההתייחסות היא להצגה מוטעית פוטנציאלית ולא רק לזיהוי הצגה מוטעית בפועל.

מתודולוגיית העבודה ליישום פרקטי של ההצהרה



שלב 4 : ביצוע פעולות לשיפור תהליכי העבודה והבקרה ע"י החברה

- ◆ קביעת חומרת הליקויים שזוהו בשלב המיפוי.
- ◆ קביעת סדרי עדיפויות ולוחות זמנים לתיקון הליקויים.
- ◆ ביצוע פעולות לשיפור תהליכי העבודה והבקרה על מנת לתת מענה לפערי הבקרה שהתגלו.
- ◆ דיווחי סטטוס תיקון הליקויים לוועדת הדיווח.

מתודולוגיית העבודה ליישום פרקטי של ההצהרה

הקמת ועדת היגוי וועדת דיווח, תכנון העבודה והיקפה.

התנעה

1

ריכוז ליקויים ידועים מתוך דוחות ביקורת של רו"ח, מבקר פנימי, מנהל סיכונים.

ריכוז ליקויים ידועים

2

מיפוי תהליכי האיסוף, העריכה והגילוי של המידע לצורך הכנת הדיווח הפיננסי וניתוח הבקורות ופערי הבקרה.

מיפוי תהליכים, בקורות ופערי בקרה

3

קביעת חומרת הליקויים, לוחות זמנים לתיקון וביצוע פעולות מתקנות.

ביצוע פעולות לשיפור תהליכי העבודה והבקרה

4

בדיקת אפקטיביות של בקורות גילוי.

בדיקת אפקטיביות

5

הגדרת התהליך, הגורמים המעורבים, נוסח הצהרות השירשור.

הקמת מנגנון שרשור חתימות

6

הכנת ההצהרה תוך הפעלת שיקול דעת בהקשר לגילויים הנדרשים.

חתימת מנכ"ל וסמנכ"ל הכספים על ההצהרה

7

שלב 5: בדיקת אפקטיביות

- ◆ הכנת תוכנית לבדיקת אפקטיביות הבקרות.
- ◆ עריכת בדיקות מאמתות לגבי אפקטיביות בקרות הגילוי, על בסיס מדגמי.
- ◆ ריכוז תוצאות הבדיקה.
- ◆ הערכת פערי הבקרה וקביעה אילו ליקויי בקרה הינם בהיקף, בכמות או באיכות המהווים ליקויים משמעותיים או חולשות מהותיות.
- ◆ ביצוע שינויים ותיקונים בתהליך ובבקרות על פי הנדרש כתוצאה מבדיקות האפקטיביות.

מתודולוגיית העבודה ליישום פרקטי של ההצהרה

הקמת ועדת היגוי וועדת דיווח, תכנון העבודה והיקפה.

התנעה

1

ריכוז ליקויים ידועים מתוך דוחות ביקורת של רו"ח, מבקר פנימי, מנהל סיכונים.

ריכוז ליקויים ידועים

2

מיפוי תהליכי האיסוף, העריכה והגילוי של המידע לצורך הכנת הדיווח הפיננסי וניתוח הבקורות ופערי הבקרה.

מיפוי תהליכים, בקורות ופערי בקרה

3

קביעת חומרת הליקויים, לוחות זמנים לתיקון וביצוע פעולות מתקנות.

ביצוע פעולות לשיפור תהליכי העבודה והבקרה

4

בדיקת אפקטיביות של בקורות גילוי.

בדיקת אפקטיביות

5

הגדרת התהליך, הגורמים המעורבים, נוסח הצהרות השירשור.

הקמת מנגנון שרשור חתימות

6

הכנת ההצהרה תוך הפעלת שיקול דעת בהקשר לגילויים הנדרשים.

חתימת מנכ"ל וסמנכ"ל הכספים על ההצהרה

7

שלב 6 : הקמת מנגנון שרשור חתימות

הגדרת בעלי תפקידים ותחומי אחריותם



קביעת הנוסח של הצהרות השרשור
ולוחות הזמנים למסירתן



הגדרת דרישות הגילוי לגורם האחראי על הדיווח
ולועדת הדיווח ולוחות הזמנים לביצועו



הגדרת הגורמים האחראים לבקרת התהליך
והכנת נוהל עבודה

סוגיות ביישום מנגנון שרשור חתימות

◆ מהי אחריות החותמים?

◆ האם ניתן לאכוף את החתימה על גורמים כפופים?

◆ התאמת נוסח ההצהרה לפעולות דרגים כפופים

דוגמאות ה- PCAOB לליקויים מהותיים – המהווים אינדיקטור מובהק לחולשה מהותית

◆ טעויות מהותיות שנמצאו בביקורת הדוחות הכספיים ושלא אותרו קודם לכן על ידי ההנהלה.

◆ חוסר אפקטיביות של : ועדת הביקורת, הביקורת הפנימית, תהליך ניהול הסיכונים.

◆ הצגה מחדש של דוחות כספיים לתקופות קודמות.

◆ ליקויים מהותיים שזוהו בעבר, ולא תוקנו תוך פרק זמן סביר.



אורן גרופי

KPMG סומך חייקין

972.3.684.8517

ogrupi@kpmg.com

www.kpmg.co.il

© 2006 סומך חייקין, שותפה רשומה עפ"י פקודת השותפויות, הינה החברה הישראלית ב-KPMG International. קואופרטיב רשום בשוויץ. כל הזכויות שמורות.

המידע המוצג כאן הינו בעל אופי כללי ואינו מיועד לענות על הדרישות הספציפיות של יחיד או ישות. אף על פי שאנו משתדלים לספק מידע מדויק וזמין, אין באפשרותנו להבטיח את עדכניות המידע לאחר היום בו הוא מתקבל וכן כי המידע ימשיך להיות מדויק גם בעתיד. אין לפעול על פי המידע הנ"ל ללא יעוץ מקצועי ולאחר בדיקה מקיפה של המקרה הספציפי.