

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 21^(*)

ב ד ר

הצהרת מנהלים

א. הקדמה

1. במסגרת ההנחיות ליישום התקנים 8, 9, ו-10 מתקני הביקורת, שפורסמו על ידי לשכת רואי חשבון בישראל ב-24 באפריל 1975, נקבע בסעיף 15 (3), שהראיות, שרואה החשבון מקבל במסגרת הביקורת, יכללו "הצהרות בעלים או מנהלים וכל הצהרה נוספת, שימצא לנכון".
2. תקן ביקורת זה נועד להבהיר את המשמעות של הצהרת המנהלים ומטרותיה וכן לקבוע הנחיות לקבלתה מהנהלה.

ב. המשמעות והמטרות של קבלת הצהרת המנהלים

3. המטרות לקבלת הצהרת מנהלים הן בדרך כלל:
 - (1) להבהיר כי האחריות הראשונית לכך, שהדוחות הכספיים יהיו נאותים, חלה על ההנהלה.
 - (2) להבטיח, שהלקוח יידע, כי היקף הביקורת נקבע לצורך מתן חוות דעת על הדוחות הכספיים וכי אין בכך כדי לגלות בכל מקרה אי-סדרים או תרמיות אם ישנם.

^(*) נתקבל על ידי המועצה המקצועית על-פי החלטתה בישיבתה מיום 24 באוקטובר 1979 ואושר לפירסום על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 10 בדצמבר 1979.

(3) לסכם בכתב הצהרות בעל-פה הניתנות מדי פעם בפעם על ידי ההנהלה במהלך הביקורת; סיכום כזה יהווה חלק מחומר הראיות לאימות הנתונים בדוחות הכספיים. קבלת הצהרה בכתב עשויה למנוע, במידה רבה, אי-הבנות בקשר לעניינים, שהם נשוא הצהרת המנהלים.

(4) להשלים נהלי ביקורת, שנקט המבקר, כל אימת שאין בנהלים אלה כדי להבטיח, שאמנם קיבל את כל המידע הדרוש.

לדוגמה, קבלת הצהרה בדבר חובות מסופקים מהווה אישור בכתב, שאין להנהלה ידיעות בדבר חובות מסופקים כלשהם, שלא דווח עליהם.

(5) למסור למבקר ידיעות וכוונות, שלא ניתן להגיע אליהן באמצעות נהלי ביקורת אחרים, למשל, כשההנהלה מחליטה למכור רכוש קבוע המשמש כאמצעי ייצור "בעסק חי".

4. ההצהרה אמנם מהווה חלק מחומר הראיות, שאסף המבקר, אולם אין לראות בה תחליף ליישום אותם נהלי ביקורת הדרושים לביסוס סביר של חוות דעתו על הדוחות הכספיים.

ג. הנחיות לקבלת הצהרת מנהלים

5. הצהרת המנהלים תופנה למבקר לפי כתובתו.

6. הצהרת המנהלים תתייחס לתקופת החשבון, שנסתיימה בתאריך המאזן, ולתקופה שלאחר מכן עד לתאריך חוות הדעת של המבקר על הדוחות הכספיים.

7. החותמים על הצהרת המנהלים יהיו מנהלים, שלפי מיטב ידיעתו של המבקר אחראים לעניינים שההצהרה דנה בהם - בדרך כלל המנכ"ל והאחראי על ענייני כספים וחשבונאות. בין החותמים יהיה לפחות חבר אחד של הדירקטוריון (עדיף היושב ראש).

ד. הגבלות בביצוע הביקורת

8. סירבו המנהלים לבקשת המבקר, להמציא "הצהרת מנהלים" בכתב, יראה בכך הגבלה בביצוע הביקורת המחייבת הימנעות כללית⁽¹⁾ בחוות הדעת, בהתאם לתקן ביקורת 2 בדבר הסתייגויות והימנעויות בדוח המבקר⁽²⁾.

סירבו המנהלים לכלול ב"הצהרת המנהלים" פרטים לגבי נושאים מסוימים בלבד שדרש המבקר, ישקול הלה מידת הימנעותו, הכללית או החלקית, אם בכלל, לפי נסיבות העניין.

ה. דוגמה ל"הצהרת המנהלים"

9. מצורפת בזאת, כנספח, דוגמה למכתב של "הצהרת מנהלים" הניתן אגב הביקורת השנתית של הדוחות הכספיים. אפשר להוסיף עליו או לגרוע ממנו בהתאם לנסיבות.

⁽¹⁾ ג"ד 49 שהחליף את ג"ד 2 שינה את המושגים "הימנעות כללית" ו"הימנעות חלקית" ל"הימנעות", ו"הסתייגות", בהתאמה.

⁽²⁾ ג"ד 2 הוחלף בג"ד 49 וזה תוקן בג"ד 54. תקן ביקורת 72 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד" מחודש ינואר 2002 החליף את ג"דים 49 ו-54.

נספח לגילוי הדעת

דוגמה למכתב הצהרת המנהלים

שם החברה

19 _____ חודש _____ יום _____
(התאריך הוא התאריך המופיע בדוח המבקרים⁽³⁾)

לכבוד

(רואה החשבון)

א' נ',

בקשר לביקורת הדוחות הכספיים של חברתנו, לשנה שנסתיימה ביום _____, שנערכה על ידיכם לשם מתן חוות דעת אם אמנם הם משקפים באופן נאות, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, את מצב העסקים, את תוצאות הפעולות ואת השינויים במצב הכספי, הננו לאשר, לפי מיטב ידיעתנו ואמונתנו, כדלקמן:

1. ידוע לנו, שהאחריות הראשונית לנכונות הדוחות הכספיים ושלמותם חלה עלינו.
2. העמדנו לרשותכם:
 - א. כל רשומות החשבון והמסמכים המתייחסים אליהם;
 - ב. כל הפרוטוקולים מאסיפות בעלי המניות ומשיבות ההנהלה, שהתקיימו עד היום.
3. אם נתגלו בחברה אי-סדרים או ליקויים בבקרה הפנימית, שעלול להיות להם השפעה על הדוחות הכספיים, הרי הם הובאו לידיעתכם.
4. אין לנו תכניות העשויות להשפיע באופן מהותי על השווי או הסיווג המאזניים של נכסים והתחייבויות, שלא קיבלו ביטוי בדוחות הכספיים.

⁽³⁾ השם שנקבע בתקן ביקורת 71: "דוח רואה החשבון המבקר".

5. העניינים, המפורטים להלן, ניתן להם גילוי נאות בדוחות הכספיים או הובאו לידיעתכם :
- א. עיסקאות עם צדדים קשורים והסכומים לקבל ולשלם הקשורים בעיסקאות אלו ובכללן מכירות, קניות, הלוואות, העברות, הסדרי חכירה וערבויות ;
- ב. הסכמים לרכוש בחזרה נכסים שנמכרו.
6. כל הנכסים וההתחייבויות, לרבות התחייבויות תלויות, נכללו באופן נאות בדוחות הכספיים.
7. כל העיסקאות נרשמו באופן נאות ברשומות החשבון.
8. אם היו מיגבלות לגבי השימוש, שעשתה החברה, ביתרות מזומנים בבנקים או בנכסים אחרים, הובא הדבר לידיעתכם.
9. ברשות החברה מסמכי בעלות נאותים בגין נכסיה.
10. שום שיעבודים אינם מוטלים על נכסי החברה פרט לאלה שהובאו לידיעתכם.
11. במידת הצורך נכללו בדוחות הכספיים הפרשות נאותות להפסדים העלולים להיווצר בביצוע התקשרויות של החברה, או מחמת אי-יכולתה לבצע התקשרויותיה (לדוגמה, התחייבויות לרכישת חומרים, למלאי מעל לצרכים הרגילים או במחירים העולים על מחירי השוק הנוכחיים).
12. החברה אינה צד לכל תביעה משפטית לא כתובע ולא כנתבע, ואין מתנהלים דיונים העלולים להסתיים בתביעה כאמור, פרט ל: (נא לפרט).
13. ידוע לנו, כי בדקתם את הרישומים ברשומות החשבון של החברה וכן מסמכים אחרים לפי שיטות ובהיקף, שראיתם לנכון לצורך מתן חוות דעת על הדוחות הכספיים ואנו מבינים, כי לא בכל מקרה עשויה בדיקתכם לגלות אי-סדרים, כאמור בסעיף 3 לעיל, אם היו כאלה.
14. לא אירעו לאחר יום המאזן שום מקרים, שבגינם יידרשו התאמות או גילוי בדוחות הכספיים.

(שם המנהל בפועל ותוארו)

חבר דירקטוריון (עדיף היו"ר)

(שם המנהל האחראי לעניינים כספיים ותארו)