



כא' טבת תשע"ח

8 ינואר, 2018

הוראת ביצוע מס הכנסה מספר 4/2018 – רשות המסים

בנושא: דוחות חבר בני אדם שהוגשו ללא חוות דעת או עם חוות דעת הסוטה מהנוסח

האחיד (חוות דעת לא "חלקה")

תוכן עניינים:

1. רקע כללי 2
 2. הוראות רלוונטיות לעניין דוח רואה חשבון מבקר 5
 - 2.1 חוות דעת בלתי מסויגת (בנוסח האחיד) (תקנה 11(ב)) – דוח רואה חשבון מבקר הערוך על פי הנוסח האחיד (בלתי מסויג) 5
 - 2.2 חוות דעת שאינה חלקה (תקנות 19-12) – דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד 5
 3. הנחיות לפעולה 7
 - 3.1 דוח כספי ללא דוח רואה חשבון מבקר 7
 - 3.2 דוח כספי עם דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד 8
 - 3.3 כללי 12
- נספח א' להוראת ביצוע מס הכנסה מספר 4/2018 – רשות המסים: אי הסכמה של המבקר בקשר ליישום כללי חשבונאות ודיווח בדוחות הכספיים 13
- נספח ב' להוראת ביצוע מס הכנסה מספר 4/2018 – רשות המסים: הגבלה בביקורת.. 14
- נספח ג' להוראת ביצוע מס הכנסה מספר 4/2018 – רשות המסים: הדגמות לאופן רישום הסטייה מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר 15



1. רקע כללי

1.1. סעיף 131 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן – "הפקודה" או "פקודת מס הכנסה"), קובע הוראות לגבי אוכלוסיית החייבים בהגשת דוח על ההכנסות לפקיד השומה, וכן קובע הוראות לגבי הפירוט הנדרש במסגרת הדוח על ההכנסות, לרבות צירוף דוח על המצב הכספי (מאזן) ודוח רווח והפסד וכדומה, והוראות רלוונטיות נוספות. בתוך כך נקבע במסגרת הוראות הסעיף האמור כי חבר בני אדם שהייתה לו הכנסה בשנת המס, חייב בהגשת דו"ח (ראו סעיף 131(א)(5) לפקודה), אשר חלות לגביו הדרישות הבאות:

1.1.1. מהוראות סעיף 131(ב) לפקודה עולה כי על הדו"ח לפרט את ההכנסה שהייתה למוסרו בשנת המס שאליה מתייחס הדו"ח, וכן כל הפרטים הדרושים לעניין הפקודה לגבי אותה הכנסה, ואליו יצורפו דוח על המצב הכספי (מאזן) וחשבון ריווח והפסד – אם הדו"ח מבוסס על מערכת חשבונות מלאה לפי שיטת החשבונאות הכפולה.

1.1.2. במסגרת תקנה 2 לתקנות מס הכנסה (דו"חות ודו"חות נוספים על ידי חבר בני אדם), התשכ"ד-1963, נקבע כי חבר בני אדם יצרף לדוח לפי סעיף 131 לפקודה:

1.1.2.1. דוח על המצב הכספי (מאזן) ליום האחרון של שנת המס ודו"ח רווח והפסד לשנת המס, בצירוף דין וחשבון של רואה חשבון (להלן – "רו"ח") (התקנה מפנה לסעיף 109 לפקודת החברות בנוסחה הישן. הסעיף המקורי אליו הפנתה התקנה התייחס לדוח על המצב הכספי (מאזן) מבוקר ולדוח רואה חשבון מבקר כפי שמצוי כיום בסעיף 154 לחוק החברות) או דו"ח של פקיד ברית הפיקוח כמפורט בסעיף 20 לפקודת האגודות השיתופיות, אם מגיש הדו"ח הוא אגודה שיתופית המסונפת לברית פיקוח;

1.1.2.2. חשבון התאמה של הרווח או ההפסד לפי דו"ח רווח והפסד כאמור, להכנסה או להפסד שהוצהרו בדין וחשבון כאמור, כשחשבון התאמה זה מאושר על ידי רואה חשבון או פקיד ברית-פיקוח-הכל לפי העניין – בנוסח שנקבע בתוספת השנייה לתקנות אלו.

1.1.3. בהתאם להוראות סעיף 131(ג) לפקודה, דוח של חבר בני אדם (למעט דו"ח של שותפות), יהיה מאושר בידי רואה חשבון כמשמעותו בחוק רואי חשבון, תשט"ו-1955, ומותאם בידי לצרכי המס, אלא שבחבר-בני-אדם שהוא



אגודה שיתופית המסונפת לברית פיקוח, רשאי לאשר את הדו"ח ולהתאימו לצרכי המס גם פקיד ברית פיקוח שנרשם כדין אצל רשם האגודות השיתופיות.

1.1.4. בהמשך לכך יצוין כי במסגרת סעיף 131(ו) לפקודה, נקבע כי דוח שאינו מאושר על ידי רואה חשבון ו/או אינו מותאם בידיו לצרכי מס ו/או שלא צירפו לו מסמכים כנדרש בסעיף 131(ב) (דוח על המצב הכספי (מאזן), דוח רווח והפסד, וכדומה), יראוהו לעניין סעיפים 145(ב) ו-158א(ג) לפקודה כאילו לא הגיש דו"ח, זולת אם יגיש מסמכים כאמור במועד אחר שהתיר לו פקיד השומה.

1.2. במסגרת סעיף 154 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן – "חוק החברות"), נקבע כי על חברה למנות רואה חשבון מבקר שיבקר את הדוחות הכספיים שלה, ויחווה את דעתו עליהם. בסעיף 158 לחוק זה, נקבע כי על אף האמור, חברה פרטית שמחזור עסקיה בשנה אינו עולה על 621,597 ₪ (הסכום צמוד למדד ומתעדכן מדי שנה בתחילת חודש פברואר) או חברה לתועלת הציבור שמחזור עסקיה בשנה אינו עולה על הסכום האמור בסעיף 19(ג) לחוק העמותות (חברה לא פעילה), רשאית לקבוע כי לא יתמנה לה רואה חשבון מבקר. יחד עם זאת, קובע סעיף 172(ז) לחוק החברות, כי אין בהחלטה כאמור כדי לגרוע מן החובה החלה מכוחו של כל דין לערוך או להגיש דוחות לרבות דוחות מבוקרים. לאור האמור, הואיל והחובה להגשת דוח כאמור, לרבות דוח מבוקר, הינה חובה מכוח הדין (פקודת מס הכנסה), ההוראה האמורה בחוק החברות אינה מצמצמת את חובת הגשת הדוחות מכוח פקודת מס הכנסה.

1.3. **תקן ביקורת 110 (תקן ביקורת 110 – מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, כפי שאושר לפרסום על ידי הוועד המרכזי של לשכת רואי חשבון מיום 15 במאי 2014) קובע בסעיף 3 כי מטרת הביקורת הינה להגביר את רמת האמון בדוחות הכספיים אצל משתמשים שעבורם מיועדים הדוחות. כאשר מסגרת הדיווח הכספי היא מסגרת של הצגה נאותה, כפי שהמצב לגבי מרבית המסגרות המיועדות למטרות כלליות, המטרה האמורה מושגת על ידי חוות דעת של רואה החשבון המבקר בשאלה אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה. במסגרת תקן ביקורת 72 (תקן ביקורת 72 – דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד, לשכת רואי חשבון, מהדורת ניסן התשס"ח-אפריל), המבוסס על תקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של ר"ח) התשל"ג-1973,**



נקבעו סוגי דוח המבקר האפשריים, המפורטים בזאת ([ראו הרחבה בעניין זה](#))
[במסגרת סעיף 2 להלן](#)):

1.3.1. דוח רואה חשבון מבקר לפי הנוסח האחיד – חוות דעת חלקה.

1.3.2. דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד:

1.3.2.1 במקרים שאינם משפיעים על חוות דעתו של המבקר – הפניית תשומת לב.

1.3.2.2 במקרים המשפיעים על חוות דעתו של המבקר:

1.3.2.2.1 חוות דעת מסויגת.

1.3.2.2.2 חוות דעת שלילית.

1.3.2.2.3 הימנעות מחוות הדעת.

1.4. תכליתו של סעיף 131 לפקודה, מעבר לחובת הדיווח, היא לקבוע את הדוח השנתי כאבן הפינה במערכת היחסים בין הנישום החייב בהגשת דוח לבין רשויות המס. בדוח זה נותן הנישום בידי פקיד השומה מידע הנחוץ לצורך בדיקת הכנסתו. הנתונים שמוסר הנישום, ובכלל זה אלה הכלולים בדוחות הכספיים ובמסמכים האחרים המצורפים לדוח, דרושים לפקיד השומה לצורך בקרת המידע שמסר לו הנישום ועל מנת לאפשר לו, במידת הצורך, להוציא שומה מבוססת לפי מיטב השפיטה. כך נקבע בין היתר בעניין מיכאל שבי (ע"א 8244/98) על ידי כבוד השופט ריבלין – "...באשר לתכלית, ראוי לזכור כי דוח שנתי כמשמעותו בסעיף 131 לפקודה, הוא אבן הפינה של ההתקשרות בין הנישום לבין רשויות המס. בדוח זה נותן הנישום בידי פקיד השומה מידע הנחוץ לו לצורך בדיקת הכנסתו. הנתונים שמוסר הנישום, ובכלל זה אילו הכלולים במאזן וחשבון ריווח והפסד ובמסמכים האחרים המצורפים לדו"ח, דרושים לו לפקיד השומה לצורך בקרת המידע שמסר לו הנישום ועל מנת לאפשר לו, במידת הצורך, להוציא שומה שונה ומבוססת לפי מיטב שפיטתו. בלעדיהם לא יוכל פקיד השומה להוציא שומה נכונה. לעניין זה דוח חסר, קרי דוח שאין בו את המסמכים הנדרשים לפי סעיף 131(ב) לפקודה אינו דוח".

לאור זאת, קיימת חשיבות רבה לחוות דעת המבקר ביחס לדוחות הכספיים. המבקר הוא הגורם שנקבע בדין הכללי ובחקיקת המס כמי שמקיים לגבי הדוחות הכספיים הליכי ביקורת, הליכים שנקבעו בדין ובכללים. הליכי ביקורת וחוות דעת המבקר נועדו להבטיח את נאותות הדוחות הכספיים, שעליהם מתבסס פקיד השומה בעת ביצוע סמכויותיו בשומה. מכאן עולה כי לחוות דעת רואה חשבון על הדוח המוגש לפקיד השומה, עשויות להיות השלכות גם לעניין ההכנסה החייבת. לאור העובדה שהמונח **דוח מאושר בידי רואה חשבון** לא הוגדר בפקודת מס הכנסה, עולה השאלה האם



דוח הכולל דוח רואה חשבון מבקר הסוטה מהנוסח האחיד, ייחשב לדוח מאושר בידי רואה חשבון לעניין הוראות סעיף 131 לפקודה.

1.5. מטרת הוראת ביצוע זו הינה לקבוע הנחיות בדבר האופן בו יש להתייחס לדוח שהוגש ללא דוח רואה חשבון מבקר ולדוח המוגש עם דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד, והאם יש לראות דוחות כאמור כדוח לעניין סעיף 131 לפקודה.

2. הוראות רלוונטיות לעניין דוח רואה חשבון מבקר

בהתאם לאמור [בסעיף 1.3 לעיל](#), במסגרת הפרק השלישי לתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה-חשבון) התשל"ג-1973, נקבעו סוגי דוח רואה חשבון מבקר האפשריים, המפורטים בזאת:

2.1. חוות דעת בלתי מסויגת (בנוסח האחיד) (תקנה 11(ב)) – דוח רואה חשבון מבקר הערוך על פי הנוסח האחיד (בלתי מסויג) –

המבקר מציין בחוות הדעת כי הדוח הכספי משקף באופן נאות בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים את מצב העסק לתום תקופת הדיווח ואת תוצאות הפעילות לתקופה. יצוין כי הנוסח האחיד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר נקבע במסגרת **תקן ביקורת 119 (תקן ביקורת 90 – הנוסח האחיד (בלתי מסויג) של דוח רואה החשבון מבקר**, לשכת רואי חשבון, מהדורת ניסן התשס"ח-אפריל 2008. **תקן ביקורת 119 – תיקון תקני ביקורת 99 ו-108 בדבר הנוסח האחיד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים ותיקונים עקיפים**, כפי שאושר לפרסום על ידי הוועד המרכזי של לשכת רואי חשבון מיום 21 ביולי 2016).

2.2. חוות דעת שאינה חלקה (תקנות 12-19) – דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד –

יצוין כי התייחסות לעניין דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד נקבע במסגרת **תקן ביקורת 72**. חוות דעת כאמור (שאינה חלקה), תינתן בכל אחד מהמצבים המפורטים להלן:

2.2.1. עניינים שאינם משפיעים על חוות דעתו של המבקר – הפניית תשומת הלב:

רואה החשבון יכלול בחוות הדעת הפניית תשומת לב כאשר ישנם עניינים שאינם משפיעים על חוות דעתו אולם הוא מוצא לנכון לכלול שינוי מהנוסח האחיד על ידי הוספת פיסקה של הפניית תשומת לב. פסקה זו נועדה להדגיש עניין מסוים המשפיע באופן משמעותי על הדוחות הכספיים ועל פי רב כלול בביאור לדוחות הכספיים. תוספת של פיסקה זו אינה משפיעה על חוות דעתו



של המבקר ולכן היא מובאת בסוף חוות הדעת ומתייחסת לעובדה שחוות הדעת של המבקר אינה מסויגת.

2.2.2. עניינים המשפיעים על חוות דעתו של המבקר:

2.2.2.1. **חוות דעת מסויגת**

חוות דעת מסויגת תינתן כשקיימת סיבה מהותית המביאה את המבקר למסקנה שאינו יכול לתת חוות דעת בלתי מסויגת, אך ההשפעה של אותה סיבה אינה כה מהותית עד כדי כך שנדרשת חוות דעת שלילית או הימנעות מחוות הדעת, וזאת במקרים הבאים:

2.2.2.1.1. **אי הסכמה של המבקר בקשר ליישום כללי**

חשבונאות ודיווח בדוחות הכספיים – וזאת מהעילות הבאות (מצורפות בזאת בנספח א' דוגמאות למקרים המובאים מטה מתוך התקן):

- א. נתונים בדוחות הכספיים אינם מוצגים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.
- ב. אין יישום עקיב של כללי החשבונאות בתקופה המבוקרת ביחס לתקופת החשבון שקדמה לה, למעט אם המבקר מסכים לשינוי, משום שלדעתו השינוי מוצדק, לאור כללי חשבונאות מקובלים, ובדוחות הכספיים ניתן גילוי נאות לשינוי ולהשפעתו.
- ג. אין בדוחות הכספיים גילוי נאות של עניין הדרוש בכדי לשקף באופן נאות את מצבה הכספי של החברה, את תוצאות פעולותיה, את השינויים בהונה העצמי או את תזרימי המזומנים שלה.
- ד. הדוחות הכספיים אינם כוללים את המידע הנדרש על-פי הוראות החוק החלות על הגוף המדווח, כגון חוק החברות ותקנותיו, חוק ניירות ערך ותקנותיו, וכדומה.

2.2.2.1.2. **הגבלה בביקורת – וזאת מהעילות הבאות (מצורפות**

בזאת בנספח ב' דוגמאות למקרים המובאים מטה מתוך התקן):



א. המבקר לא נקט נוהלי ביקורת, שחשבם לדרושים בהתאם לנסיבות, כולם או מקצתם, אם מחמת הגבלה על ידי הלקוח ואם מסיבות אחרות.

הוטלה על ידי הלקוח הגבלה בביקורת, שלדעת המבקר אינה מסיבה מוצדקת, יימנע המבקר ממתן חוות דעת (ראו התייחסות לעניין הימנעות מחוות דעת במסגרת סעיף [2.2.2.3 להלן](#)).

ב. נוהלי הביקורת שיושמו לא הניבו ראיות מספקות.

2.2.2.2. חוות דעת שלילית

מבקר ייתן חוות דעת שלילית כשהשפעה של הסיבות לאי הסכמת המבקר המפורטות [בסעיף 2.2.2.1.1](#), היא כה מהותית עד כדי כך שלדעת המבקר הדוחות הכספיים בכללותם הם בלתי נאותים.

2.2.2.3. הימנעות מחוות הדעת

מבקר ימנע ממתן חוות דעת בהתקיים אחד מהבאים:

2.2.2.3.1. כשהשפעה האפשרית של ההגבלה בביקורת, היא מהותית עד כדי כך שהמבקר אינו יכול לחוות דעה על הדוחות הכספיים.

2.2.2.3.2. במקרה של הגבלה בביקורת שהוטלה על ידי הנישום מסיבות שאינן מוצדקות.

3. הנחיות לפעולה

3.1. דוח כספי ללא דוח רואה חשבון מבקר

ככלל, דוח של חבר בני אדם הכולל דוח כספי ללא דוח רואה חשבון מבקר אינו דוח לפי סעיף 131 לפקודה. על כן יחולו על חברה המגישה דוח כאמור כל הוראות הדין החלות על מי שלא הגיש דוח לפי סעיף 131. אשר על כן בהתקבל דוח של חבר בני אדם שאינו כולל דוח רואה חשבון מבקר יש לפעול בהתאם להוראות הבאות:

3.1.1. יש להודיע לחברה כי לא יראו בדוח שהוגש דוח לפי סעיף 131. הודעה כאמור כמו גם הדרישה להשלמת החסר תבוצע בהתאם להוראות ביצוע - ניתוב שלב א'. קרי, יש לשדר דוח כאמור תחת הנמקה 77 תוך שימוש ב"מערכת מסמכים



חסרים", ואם תוך 14 יום לא מוגש דוח רואה חשבון מבקר, יש לבטל שידור הדוח על פי החלטת הרכז באמצעות שאילתא ISIF, וכן אישור הגשת דוח בהתאם לאמור בסעיף 131(ו) לפקודה.

3.1.2. אם חרף ביצוע ההליך האמור לא הוגש דוח רואה חשבון מבקר, ישקול רכז החוליה הוצאת שומה בהיעדר דוח בהתאם לסעיף 145(ב) לפקודה (שומה 04).

3.1.3. בהתאם לסעיף 150(ב) לפקודה, יראו כהשגה על שומה 04 רק דוח שהוגש לגביה. על כן, כל עוד לא מוגש דוח הכולל דוח רואה חשבון מבקר לא ניתן לקלוט השגה על השומה כאמור, בשים לב לחריגים המנויים בסעיף 150(ב) לפקודה (חריגים כגון מקרים בהם החברה נקלעת לקשיים כלכליים) (הליך של כינוס נכסים, צו פירוק), אשר מונעים ממנה אובייקטיבית להגיש דוחות כספיים מבוקרים).

3.1.4. **נקיטת סנקציות פליליות** – אי הגשת דוח במועד ללא סיבה מספקת מהווה עבירה פלילית בהתאם לסעיף 216(4) לפקודה. אם הוגש כתב אישום בגין אי הגשת דוח במועד ובמהלך הדיונים בבית המשפט, הגיש הנישום את הדוח לפקיד השומה, עובדה זו עשויה, במקרים מתאימים, להשפיע על העמדה בתיק בית המשפט.

3.2. דוח כספי עם דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד

3.2.1. הפניית תשומת לב

במקרה של דוח כספי שמצורף לו דוח רואה חשבון מבקר הכולל הפניית תשומת לב, יש לשדר את הדוח כשומה עצמית (00). יש לשקול הכנסת התיק לתוכנית עבודה, והכול בהתאם לנסיבות המופיעות בפסקת הפניית תשומת הלב. במקרה של הפניית תשומת לב להמשך קיומה של החברה כעסק חי הרי שעלולים להיווצר בחברה קשיי גביה ועל כן יש להעביר את המידע למחלקת הגביה וכן לבחון את שיעור הניכוי במקור שנקבע לחברה. במקרה של הפניית תשומת לב להצגה מחדש של דוחות כספיים לשנים קודמות יש לפעול בהתאם [להוראות חוזר מס הכנסה מספר 1/2013](#) בעניין.



3.2.2. הסתייגות

ככלל, במקרה של דוח כספי שמצורף לו דוח רואה חשבון מבקר הכולל **הסתייגות**, יש לשדר את הדו"ח כשומה עצמית (00). במקרה כזה יש לשקול הכנסת התיק לתוכנית העבודה בהתאם לנסיבות העולות מדוח רואה החשבון המבקר. על אף האמור לעיל, אם ההסתייגות הינה רחבה באופן שהדוח הכספי לא יכול לשמש כאבן הפינה לצורך הטיפול השומתי בו, לדוגמא הסתייגות בגין אי ביקורת מרבית ההכנסות ו/או ההוצאות, ועל כן סבור פקיד השומה כי אין לקלוט את הדוחות האמורים, יפנה לחטיבה המקצועית לצורך התייעצות.

3.2.3. חוות דעת שלילית

במקרים בהם דוח רואה החשבון המבקר כולל חוות דעת (להלן – "חוו"ד") שלילית, המשמעות הינה שרואה חשבון מבקר סבור כי הדוחות הכספיים אינם משקפים באופן נאות מכל הבחינות המהותיות את מצבה הכספי של החברה ותוצאות פעולותיה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, וזאת מהעילה הספציפית שפורטה בפסקת הביניים. יתכן שהנסיבות בגין נתן רואה חשבון חוו"ד שלילית אינן רלוונטיות כלל לצורך קביעת ההכנסה החייבת של החברה.

אשר על כן, בהתקבל דוח של חבר בני אדם הכולל דוח רואה חשבון מבקר הכולל חוות דעת שלילית, רכז החוליה יאשר את קליטת הדוח. אולם, אם העילה לחוו"ד השלילית יש בה כדי להשפיע על קביעת ההכנסה החייבת של החברה התיק יוכנס באופן מיידי לטיפול שומתי.

להלן דוגמאות למצבים בהם דוח רואה החשבון הכולל חוות דעת שלילית יש בו להשפיע על ההכנסה החייבת:

- עלות המלאי נקבעה לפי שיטת נכנס אחרון יוצא ראשון נאי"ר (LIFO) שאינה מקובלת.
- החברה השתמשה בנוסחאות עלות שונות לקביעת עלות מלאי שהינו בעל אופי ושימוש דומה, למרות שהיה עליה להשתמש בנוסחה אחידה.



להלן דוגמאות למצבים בהם דוח רואה החשבון הכולל הסתייגות או חוות דעת שלילית אין בו להשפיע על ההכנסה החייבת:

- מדיניות הפחת שנקטה החברה אינה על פי כללי החשבונאות המקובלים אך הוצאות הפחת תואמו בדוח ההתאמה למס, והסכומים שנדרשו הם על פי הוראות פקודת מס הכנסה והתקנות שמכוחה.
- הפרשות שנדרשו בגין התחייבויות תלויות בדוח הכספי ותואמו בדוח ההתאמה למס.
- רישום חברות כלולות לפי עלות ההשקעה ולא בהתאם לשיטת השווי המאזני.
- החברה לא הציגה דוחות מאוחדים.

3.2.4. הימנעות

במקרים בהם דוח רואה החשבון המבקר כולל הימנעות, המשמעות הינה שרואה החשבון המבקר אינו מחווה דעה בשל הגבלה בעבודת רואה החשבון המבקר, בין אם ההגבלה נובעת ממניעים מוצדקים ובין אם לאו. בנסיבות אלה נמצא פקיד השומה במצב הדומה למצב בו לא הוגש דוח רואה חשבון מבקר כלל.

לעניין זה יפים דבריו של כבוד השופט אלטוביה בפסק דין דור חן מסחר בע"מ (בש"א 26068/04 בעמ"ה 1199/04) – "הימנעות רו"ח לאשר את הדוח אינה דבר שבשגרה. משמעותה כי המידע שעמד לפניו שהוא המידע שמבקשת המבקשת באמצעות המסמכים הנחזים כדוחות להעביר לידי המשיב, מידע זה לא היה בו די כדי לאפשר לרו"ח לקחת אחריות מקצועית על נכונותו או לנקוט עמדה על המצב העסקי של התאגיד ותוצאות פעולותיו...משכך דוח אשר אין לו בסיס כלשהו, לא מהווה דוח לא רק בשל החסרים שבצרופות המתבקשות לפי סעיף 131(ב), אלא מעצם מהותו וטיבו".

בהמשך פסד הדין מציין השופט מפורשות כי דוח הכולל הימנעות אינו בבחינת "דוח מאושר" ועל כן אינו מהווה דוח לפי סעיף 131 לפקודה, כמובא להלן – "גילוי דעת 72 קבע כי בהימנעות, בשונה מסוגי חוות דעת אחרות, יינקט המבקר נוסח זהיר, כך נדרש כי במקרה של הימנעות תוחלף המלה "ביקרנו", שבתחילת פסקת המבוא, במלים "נתבקשנו לבקר" והמשפט האחרון בפסקה זו לאמור: "אחריותנו היא לחוות דעה", – יושמט. בכל סוג חוות הדעת האחרים שיכול רו"ח לתת, עדיין הוא נדרש לאשר במילה "ביקרנו" את עובדת



קיומה של ביקורת חשבונות שבוצעה בפועל. בנוסף, גילוי דעת זה, בסעיף 22.6.3 קובע: "בפסקה שתבוא במקום פסקת חוות הדעת יציין המבקר במפורש כי, בשל ההשפעה המהותית האפשרית על הדוחות הכספיים עקב הנסיבות או הפרטים המתוארים בפסקת הביניים, אין הוא מחווה דעה על הדוחות הכספיים"....משכך אין המדובר בדוחות מאושרים. תמים דעים אני עם עמדה זו שנוקט המשיב. גם אם נופלת המבקשת בתוך הקטגוריה של סעיף 131(ב)(3) הרי שאין היא מקיימת את הוראות סעיף 131(ג) באשר לחובת הגשת דו"ח מאושר".

על כן יש לפעול בנוגע לדוח כזה, באופן דומה לדוח כספי שהוגש ללא דוח רואה חשבון מבקר כמפורט להלן –

3.2.4.1. יש להודיע לחברה כי לא יראו בדוח שהוגש דוח לפי סעיף 131 לפקודה. יש לשדר דוח כאמור תחת הנמקה 77.

3.2.4.2. אם חרף ביצוע ההליך האמור לא הוגש דוח רואה חשבון מבקר, שאינו כולל הימנעות, ישקול רכז החוליה הוצאת שומה בהיעדר דוח (04) בהתאם לסעיף 145(ב) לפקודה.

3.2.4.3. בהתאם לסעיף 150(ב) לפקודה, יראו כהשגה על שומה 04 רק דוח שהוגש לגביה. על כן, כל עוד לא מוגש דוח הכולל דוח רואה חשבון מבקר כאמור, לא ניתן לקלוט השגה על השומה כאמור, בשים לב לחריגים המנויים בסעיף 150(ב) לפקודה.

3.2.4.4. **נקיטת סנקציות פליליות** – כאשר חוות הדעת כוללת הימנעות יש לבחון האם ההימנעות נובעת ממגבלה בביקורת שהטיל הנישום או ממגבלה חיצונית. מגבלה שהוטלה על ידי הנישום משמעותה כי הנישום הוא שגרם לכך שהדוח שלו לא עומד בדרישות הגשת הדוחות לפי הפקודה. במקרים בהם המגבלה אינה מטעם הנישום יבחנו פקיד השומה האזרחי ופקיד שומה חקירות האם יש להטיל סנקציות פליליות לפי העניין.

3.2.4.5. לעניין קביעת שומה בדוחות כאמור, ניתן להשתמש בין היתר בסמכות פקיד השומה הקבועה בסעיף 131ב לפקודה – לדרוש בכתב מהמבקר דוח על היקף הביקורת שנערכה על ידו וממצאיה, וזאת לגבי אותם פריטים שיציין פקיד השומה בדרישה.

3.2.4.6. על אף האמור לעיל, במקרים חריגים בהם רואה החשבון המבקר יצהיר כי ההימנעות נבעה מהגבלה בביקורת על סעיפים בדוחות



הכספיים, שאינם משפיעים על הכנסתה החייבת של הישות, וכן שאר הסעיפים בדוחות הכספיים בוקרו על ידו, יש לקלוט את דוחותיה של הישות. כמו כן, יש לשקול האם להכניס את התיק לתוכנית העבודה.

3.3. כללי

- 3.3.1. אם מדוח רואה החשבון המבקר עולה כי קיימים ליקויים מהותיים בניהול הספרים יש לערוך בדיקה כדי לבחון אפשרות של פסילת ספרים מכוח סעיפים 130(ב) ו-130(יא) לפקודה.
- 3.3.2. הוראת ביצוע זו מבטלת הוראות קודמות בנושא זה.
- 3.3.3. באחריות פקידי השומה, סגני פקידי השומה ורכזי החוליות ביצוע הוראות חוזר זה.

בברכה,

רשות המסים בישראל



נספח א' להוראת ביצוע מס הכנסה מספר 4/2018 – רשות המסים
אי הסכמה של המבקר בקשר ליישום כללי חשבונאות ודיווח בדוחות הכספיים – מקרים
ודוגמאות (מתוך תקן ביקורת 72):

1. נתונים בדוחות הכספיים אינם מוצגים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים
לדוגמה –

- לא נזקף פחת מרכוש בר-פחת.
- סכום העתודה לפיצויי פרישה אינו מספיק, לדעת המבקר, לכיסוי התחייבויות החברה בנדון.
- סכום ההפרשה לחובות מסופקים אינו נאות, לדעת המבקר.
- סכום ההפרשה להפסד בגין מצב של אי ודאות אינו נאות, לדעת המבקר.

2. אין יישום עקיב של כללי החשבונאות בתקופה המבוקרת ביחס לתקופת החשבון שקדמה לה, למעט אם המבקר מסכים לשינוי, משום שלדעתו השינוי מוצדק, לאור כללי חשבונאות מקובלים, ובדוחות הכספיים ניתן גילוי נאות לשינוי ולהשפעתו
לדוגמה – חל שינוי בשיטת הערכת המלאי כאשר המבקר חולק על נאותות השינוי, או כאשר אין גילוי נאות לשינוי ולהשפעתו.

3. אין בדוחות הכספיים גילוי נאות של עניין הדרוש בכדי לשקף באופן נאות את מצבה הכספי של החברה, את תוצאות פעולותיה, את השינויים בהונה העצמי או את תזרימי המזומנים שלה
לדוגמה –

- לא ניתן גילוי נאות של עסקאות עם צדדים קשורים.
- לא ניתן גילוי נאות למצב של אי ודאות, שלגביו יש לתת גילוי על פי כללי דיווח מקובלים.
- לא ניתן גילוי נאות להתקשרויות לקנייתו של רכוש קבוע.
- לא ניתן גילוי נאות למדיניות החשבונאית של הפחתת הוצאות נדחות.
- לא ניתן מידע על מגזרי פעילות, מקום שבו נדרש מידע זה על פי כללי חשבונאות מקובלים.



נספח ב' להוראת ביצוע מס הכנסה מספר 4/2018 – רשות המסים
הגבלה בביקורת- מקרים ודוגמאות (מתוך תקן ביקורת 72):

1. המבקר לא נקט נוהלי ביקורת, שחשבם לדרושים בהתאם לנסיבות, כולם או מקצתם, אם מחמת הגבלה על ידי הלקוח ואם מסיבות אחרות לדוגמה –

- היעדר אפשרות של ביקורת בסניפים בארצות חוץ בהיקף הדרוש לדעת המבקר.
- דרישת הלקוח שלא לשלוח בקשות לאישורי יתרות ללקוחות מסוימים, כשלדעת המבקר אישורים אלה נחוצים כחומר ראיות.
- המבקר מונה לאחר תום שנת הכספים, מה שמנע ממנו להיות נוכח בעת מפקד המלאי לסוף שנה, ולא היה באפשרותו ליישם נוהלי ביקורת חלופיים.
- המבקר לא קיבל את כל המידע והראיות הניתנים להשגה והדרושים לדעתו, כדי לבסס את הערכת ההנהלה לגבי מצב של אי-ודאות או את הגילוי שניתן לגביו בדוחות הכספיים.

2. נוהלי הביקורת שיושמו לא הניבו ראיות מספקות לדוגמה –

- הראיות בדבר קיומם של נכסים או ביחס לזכויות הבעלות עליהם אינם מספקות.
- בקשות לאישורי יתרות שנשלחו, לא נענו ולא נמצאו דרכים חלופיות לאימות אותן יתרות.



נספח ג' להוראת ביצוע מס הכנסה מספר 4/2018 – רשות המסים

הדגמות לאופן רישום הסטייה מהנוסח האחד בדוח רואה החשבון המבקר

1. הפניית תשומת לב

בסוף דוח רואה החשבון המבקר תבוא פסקה כדוגמא שלהלן:
"מבלי לסייג את חוות דעתנו הנזכרת לעיל, אנו מפנים את תשומת הלב לאמור
בביאור __ לדוחות הכספיים בדבר ההתאמה בדרך של הצגה מחדש (restatement)
של הדוחות הכספיים לשנים __ ו- __ על מנת לשקף בהם למפרע את השפעת תיקון
הטעות בחישוב ההתחייבות בגין סיום יחסי עובד מעביד."

2. הסתייגות

2.1. בגין אי הסכמת המבקר בקשר ליישום כללי חשבונאות ודיווח –

2.1.1. תתווסף פסקת ביניים (לפני פסקת חוות הדעת) ובה הפרטים והנסיבות

בגין נרשמה ההסתייגות, כדוגמא שלהלן:

"לא נכללה בדוח על המצב הכספי של החברה ליום __ ובדוח רווח
או הפסד לשנה שנסתיימה באותו תאריך, הפרשה בסך ____ ש'
לחוב מסופק (ראה ביאור __ לדוחות הכספיים)."

2.1.2. בפסקת חוות הדעת תבוא התייחסות כדוגמא שלהלן:

"לדעתנו, פרט לאי הכללת הפרשה לחוב מסופק כאמור לעיל, הדוחות
הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות
מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה
לימים __ ו- ____ ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה
העצמי ותזרימי המזומנים שלה לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם
תאריכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Isreali)
(GAAP).

2.2. עקב הגבלה בביקורת –

2.2.1. תתווסף פסקת ביניים (לפני פסקת חוות הדעת) ובה הפרטים והנסיבות

בגין נרשמה ההסתייגות, כדוגמא שלהלן:

"כיוון שנתמנינו כרואה חשבון מבקר של החברה לאחר שנת __, לא
יכולתם להיות נוכחים בעת מפקד המלאי לסוף שנה זו, ולא היה
באפשרותנו לנקוט נהלים חלופיים לאימות כמויות המלאי."



2.2.2. בפסקת חוות הדעת תבוא התייחסות כדוגמא שלהלן:

"לדעתנו, פרט להשפעה אפשרית של ההתאמות שהיו עשויות להידרש, אם בכלל, אילו נכחנו בעת מפקד המלאי כאמור לעיל, הדוחות הכספיים ליום ___ ולשנה שנסתיימה באותו תאריך משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה ליום ___ ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Isreali GAAP)."

3. חוות דעת שלילית

3.1. תתווסף פסקת ביניים (לפני פסקת חוות הדעת) ובה הפרטים והנסיבות בגין נתנה חוות דעת שלילית כדוגמא שלהלן:

"החברה הציגה את השקעותיה בחברות מוחזקות ליום ___ ו- ___ לפי העלות בסך ___ ₪, ובסך ___ ₪ בהתאמה, בעוד שעל פי גילוי דעת של לשכת רואי חשבון בישראל יש להציגן לפי שיטת השווי המאזני בסך של ___ ₪ ובסך ___ ₪, בהתאמה."

3.2. בפסקת חוות הדעת ירשם כי הדוחות הכספיים אינם משקפים באופן נאות – כדוגמא שלהלן:

"מאחר שההשקעות בחברות שיש להציגן לפי שיטת השווי המאזני כאמור לעיל הן ניכרות, לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל אינם משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה לימים ___ ו- ___ ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Isreali GAAP)."

4. הימנעות

4.1. תתווסף פסקת ביניים (לפני פסקת חוות הדעת) ובה הפרטים והנסיבות בגין נמנע רואה החשבון המבקר ממתן חוות דעת, כדוגמא שלהלן:

"החברה נתנה ערבויות בסכומים ניכרים, כאמור בסעיף ___ לדוחות הכספיים, להבטחת התחייבויות שקיבלו צדדים קשורים. לא קיבלנו מידע על מצבם הכספי של הצדדים הקשורים ועל יכולתם לעמוד בהתחייבויותיהם."

4.2. בפסקת חוות הדעת ירשם כי רואה החשבון אינו מחווה דעה, כדוגמא שלהלן:



"בשל ההשפעה הניכרת האפשרית על הדוחות הכספיים, העלולה להיגרם מחמת מצבם הכספי של הצדדים הקשורים, שעליו לא נתקבל מידע כנזכר לעיל, אין אנו מחוויים דעה על הדוחות הכספיים הנזכרים לעיל".