



ביקורת חשבונות

שעור 13-ביקורת מיסים

מרצה: רוני סיון, רו"ח
מתרגל: אייל אברהם, רו"ח



ביקורת חשבונות

שעור 13- ביקורת מסים

1. התאמות חשבונאיות של יתרות ותביעות ממוסדות ורשויות – תקן ביקורת 84 "אישורים חיצוניים" (בעיקר סעיף 6).
2. אתיקה במסים – תדריך הלשכה לרואי חשבון בדבר "כללי ההתנהגות מקצועית לרואה החשבון בפרקטיקה במסים" מיום 13.5.1991.
3. מתן חוות דעת על דוח התאמה לצרכי מסים שמוגש ע"י הגוף המבוקר לרשות למסים.

התאמת דיווחים לרשות למסים- התאמה בין הרשום בספרים לבין הדיווחים שהוגשו לרשות למסים ע"י הגוף המבוקר

בחינת סופית, חורף 2011, שאלה 7.

דיווחים לרשויות המס והתאמות

כללי

נוהל ביקורת מקובל הינו לבדוק את התאמתם של הדיווחים והתשלומים לרשות המסים, לרישומים בספרי הגופים המבוקרים. נוהל זה מסתמך, בין היתר, על האמור בתקן ביקורת 84 בדבר "אישורים חיצוניים" (ראה, בין היתר, סעיף 6).

להתאמות עם רשות המסים מטרה כפולה:

- בדיקת נאותות הדיווחים לרשויות המס.
- בדיקת נאותות הרישומים החשבונאיים והדיווח הכספי.

התאמות עיקריות מקובלות

התאמות עיקריות בעניין מס ערך מוסף

- **התאמת מע"מ עסקאות** - בין מחזור המכירות/ההכנסות הרשום בספרי המבוקר לבין המחזורים שדווחו למס ערך מוסף, הן במסגרת הדיווחים התקופתיים והן בחתך שנתי.
- **התאמת יתרת החשבון עם מע"מ** - בין היתרה הרשומה בספרי המבוקר לבין היתרה הרשומה בספרי משרד מס ערך מוסף, לצורך בדיקת נאותות יתרת החשבון, לרבות בדיקת קליטת תשלומים/החזרים, קנסות וריבית.

התאמות עיקריות בעניין מס הכנסה (חברה)

- **התאמת מחזורי הפעילות** - בין אלה הרשומים בספרי המבוקר לבין אלה שדווחו על ידו לצרכי תשלום מקדמות המס, הנקבעות עפ"י אחוז מהמחזור.
- **התאמת הוצאות הפחת** - בין אלה הרשומים בספרי המבוקר לבין אלה שנתבעו כהוצאה לצרכי מס (התאמה לטופס י"א- 1342).
- **התאמת סכומי המס שנוכה במקור מהמבוקר ע"י אחרים** - בין אלה הרשומים בספרי המבוקר, לבין אלה שדווחו לרשויות המס במסגרת הדיווחים השוטפים התקופתיים, לבין אלה המדווחים בדוח השנתי על ההכנסה, לבין האישורים השנתיים המתקבלים מהמנכים.
- **התאמת יתרת חשבון חו"ז מס הכנסה** - בין היתרה הרשומה בספרי המבוקר לבין היתרה הרשומה בספרי משרד מס הכנסה, לצורך בדיקת נאותות יתרת החשבון, לרבות בדיקת קליטת תשלומים/מקדמות/החזרים, קנסות וריבית.

התאמות עם מס הכנסה ניכויים והוצאות עודפות

- **התאמת הוצאות שכר ונילוות** - בין אלה הרשומות בספרי המבוקר לבין אלה שדווחו למס הכנסה ניכויים בדיווחים החודשיים (טופס 102) ובדיווח השנתי (טופס 126).
- **התאמת הוצאות עודפות ומקדמות בגין הוצאות עודפות** - בין אלה הרשומות בספרי המבוקר, לבין אלה שדווחו למס הכנסה ניכויים בדיווחים השוטפים התקופתיים, לבין אלה המדווחים בדוח ההתאמה לצרכי מסים המוגש ע"י המבוקר במסגרת הדוח השנתי על ההכנסות.
- **התאמת סכומי המס שנוכה במקור ע"י המבוקר מתשלומים שנעשו על ידו** - בין אלה הרשומים בספרי המבוקר, לבין אלה שדווחו על ידו לרשויות המס במסגרת הדיווחים השוטפים התקופתיים.
- **התאמת יתרת חשבון חו"ז מס הכנסה ניכויים** - בין הרשום בספרי המבוקר, לבין הרשום בספרי רשות המסים, לצורך בדיקת נאותות יתרת החשבון, לרבות בדיקת קליטת תשלומים/החזרים, קנסות וריבית.

טיפול במצבי אי התאמות

כאשר נמצאות אי התאמות בין הדיווחים שנמסרו לרשות המסים לבין הרישומים בספרי הגוף המבוקר, על רואה החשבון לפעול כדלקמן:

1. יש לבקש מהמבוקר לאתר את מקור אי-ההתאמה.
2. אם אי ההתאמה נובעת מליקויים ברישומים החשבונאיים בספרי המבוקר - יש לתקנם. אם המבוקר יסרב לעשות כן, והתיקון הנדרש הינו מהותי, יש לשקול הכללת הסתייגות בשל כך בדוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים ועל דוח ההתאמה לצרכי מסים.
3. אם אי ההתאמה נובעת מליקויים בדיווחים לרשות המסים (העדר דיווח, דיווח מוטעה, פיגור בדיווח וכד'), על רואה החשבון לפעול כדלקמן:

עליו להודיע למבוקר על הליקויים שנמצאו בדיווחיו לרשות למסים, ולהמליץ בפניו על תיקונם. בסעיף 12 בתדריך לשכת רואי חשבון בדבר "כללי התנהגות מקצועית לרואה החשבון בפרקטיקה במסים" מיום 13 במאי 1991, נאמר כדלקמן:

"כל אימת שהגיע לידיעתו של רואה החשבון שנפלה טעות מהותית, או שחלה השמטה מהותית בדו"ח של לקוחו לרשויות המס לתקופות קודמות (בין אם רואה החשבון היה קשור ובין אם לא היה קשור באותו דוח), או שהגיע לידיעת רואה החשבון כי לקוחו לא עמד בחובתו להגיש דוח לרשויות המס, עליו לדווח מיד ללקוחו על הטעות, ההשמטה או אי-מילוי חובתו להגשת דוח, ועליו להמליץ על דיווח מתאים לרשויות המס. ככלל, אין רואה החשבון חייב לדווח על כך לרשויות המס, ובכל מקרה אינו רשאי לעשות זאת, אלא בהסכמת הלקוח".

"אם הלקוח מסרב לדווח לרשויות המס על הטעות: יודיע רואה החשבון ללקוח כי אין הוא יכול יותר לפעול בשמו בקשר לאותו דוח, או בקשר למידע האחר המתייחס לאותו דוח אשר הוגש לרשויות. ישקול רואה החשבון אם המשך הקשר עם הלקוח, בכל תחום, תואם את אחריותו המקצועית".

4. אם העדר הדיווח לרשות למסים, ו/או הליקוי שנמצא בו, עלולים להיות כרוכים בתשלום קנסות וריבית, יש לערוך הפרשות נאותות בשל כך בדוחות הכספיים. אם המבוקר מסרב לערוך הפרשות כאמור ובמקרה וסכומן מהותי, יש לשקול הכללת הסתייגות בשל כך בדוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים.

עקרי תכנית ביקורת לבדיקת הסעיפים הקשורים במסים על הכנסה

1. ערוך סקר בקרה פנימית בכל הקשור לנהלי תשלומי המסים לסוגיהם והדיווחים בגינם.
2. וודא קיומה של התקשרות עם החברה, הכוללת עריכת ביקורת של דוח ההתאמה לצרכי מס, כאמור בסעיף 7 בתקן ביקורת 91 בדבר "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים".
3. בדוק את נאותות הדיווחים והתשלומים השוטפים לרשות המיסים (מס הכנסה, ניכויים במקור, מס ערך מוסף, הוצאות עודפות וכד').
4. בדוק את ההתאמות שבין הדיווחים והתשלומים לרשות המסים, לבין הרישומים בספרי החשבונות, לרבות: התאמת יתרות, צבירת ריבית והצמדה וקנסות, ככל שקיימים.
5. בדוק נאותות הדיווחים על הכנסות מועדפות, ככל שקיימות (פטורות או בשיעור מס מופחת) ואת ההוצאות הבלתי מוכרות.

6. בדוק את מצב שומות המס שהוצאו למבוקר (מס הכנסה, מס ערך מוסף, מס הכנסה ניכויים והוצאות עודפות וכד') ובדוק קיומן ומצבן של מחלוקות בהקשר זה (לרבות קבלת חוות דעת משפטית, ככל שנדרש).
7. בדוק את חישוב המס השוטף על הכנסות החברה, לרבות נאותות דוח ההתאמה לצרכי מיסים, לצורך חישוב ההפרשה למסים שוטפים על הכנסה.
8. בדוק את נאותות הרישום וההצגה של מסים שוטפים ומסים בגין שנים קודמות, ורישומם והצגתם בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.
9. בדוק נאותות הרישום החישובי, וההצגה של המסים נדחים, והתנועה בהם ורישומם והצגתם בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.
10. וודא דיווח והצגה נאותים בדוחות הכספיים, לרבות מתן מידע נוסף ככל שנדרש (מצב שומות המס, מחלוקות עם הרשות למסים, הטבות מס וכד').