

בעלי חברות ביישובי עוטף עזה וקו העימות בצפון חשופים בעל כורחם לסנקציות פליליות מצד רשות המסים בשל העדר נוכחות רואה חשבון מבקר בספירת מלאי

הכותב: אריאל פטל, רו"ח חבר באליוט גלובל ישראל בע"מ

בימים אלה נערכים משרדי רואי החשבון למפקדי מלאי בקרב לקוחותיהם. נוכחות המבקר בעת מפקד המלאי הינה נוהל ביקורת שיש לקיים **כשהמלאי הוא מהותי לדוחות הכספיים וכאשר התצפית הינה מעשית.**

מטרת הנוכחות במפקד היא לאפשר למבקר לבחון את תהליך ספירת המלאי, לוודא שהנהלים לרישום תוצאות הספירה והבקרה עליהן, מופעלים בהתאם לנהלים שנקבעו על ידי ההנהלה וכן כדי לספק ראיות באשר למהימנותם של נהלים אלה.

כאשר נוכחות המבקר אינה מעשית בשל גורמים כמו האופי של המלאי **ומיקומו**, ישקול המבקר אם יישום נהלים חלופיים אכן יספקו מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות לקיום המלאי ומצבו.

לאור הלחימה באזור הדרום וביישובי קו העימות בצפון, יש לקבל בהבנה סירובם של עובדים ליטול חלק פעיל במפקדי מלאי ביישובים רבים, כולל אשקלון. לפיכך, מוצע לדחות את מועד נוכחות המבקר במפקד או לנקוט בנהלי ביקורת חלופיים עד הנחת דעתנו בעניין הצגת סעיף המלאי בדוחות הכספיים. סעיף 5 בתקן ביקורת (ישראל) 501 של לשכת רואי חשבון קובע: "כשהמלאי הינו מהותי לדוחות הכספיים, על המבקר להשיג מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות באשר לקיומו ולמצבו של המלאי על ידי תצפית על ספירת המלאי, **אלא אם הדבר אינו מעשי.** תצפית כזאת תאפשר למבקר לבחון את תהליך ספירת המלאי, לוודא שהנהלים לרישום תוצאות הספירה והבקרה עליהן, מופעלים בהתאם לנהלים שנקבעו על ידי ההנהלה, וכן כדי לספק ראיות באשר למהימנותם של נהלים אלה".

סעיף 6 בתקן קובע: "אם המבקר אינו יכול להיות נוכח בספירת המלאי במועד שתוכנן **מחמת נסיבות בלתי צפויות, עליו לבצע מספר ספירות מלאי במועד חלופי או לפקח עליהן, ולפי הצורך לערוך בדיקות לגבי עסקאות שבוצעו בין שני המועדים.**"

התמשכות הלחימה עלולה להוביל לכך שרואה החשבון המבקר לא יוכל להניח את דעתו באשר לנאותות הצגת סעיף המלאי גם במועד מאוחר יותר לתום שנת 2023. במקרה כזה יהיה עליו להסתייג בחוות דעתו או להימנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים, בהתאם לנסיבות.

אלא שכאן טמון מוקש נוסף והוא הטיפול בשומה שתוגש לרשות המסים כאשר חוות הדעת סוטה מהנוסח האחיד:

בהתאם להוראות ביצוע 4/2018 של רשות המסים, במידה שחוות דעת רואה החשבון המבקר הינה מסויגת, על המפקח לשקול הכנסת התיק לתוכנית העבודה וגם לשקול שלא לקלוט את הדוח (סעיף 3.2.2 בהוראת הביצוע). במקרה של הימנעות מחוות דעת רואה חשבון, ההנחיה המפורשת היא לקבוע כי לא יראו בדוח כדוח שהוגש למס הכנסה ותישקל הוצאת שומה בהעדר דוח ונקיטת סנקציות פליליות.

לכן מן הראוי שרשות המסים תנהיג לקראת הגשת דוחות שנת 2023 בחינה מושכלת של כל הסתייגות והימנעות של רואה החשבון, כדי למנוע מאותם בעלי חברות נזק כבד רק בשל היותם

ממוקמים ביישובי קו עימות ותנחה קבלת כל סוג חוות דעת כאמור כולל הימנעות המתייחסת להגבלות בביקורת בעסקים הממוקמים באזורי הלחימה.

האמור לעיל אינו גורע מחובת הלקוח לביצוע מפקד המלאי בכל מקרה. לפיכך, יש להבהיר ללקוח כי על אף היעדרות המבקר ממפקד המלאי, קיימת חובה לבצע מפקד מלאי, מכוח סעיף 26 להוראות ניהול פנקסי חשבונות כלהלן:

1. המועד לביצוע ספירת מלאי כאשר המלאי נפקד אך ורק בסוף תקופה סעיף 26 להוראות ניהול פנקסי חשבונות קובע שני מועדים חלופיים לביצוע מפקד מלאי: א. ניתן לבצע את המפקד בתוך 10 ימים לפני או אחרי יום המאזן. ב. ניתן לבצע את המפקד בתוך חודש ימים לפני יום המאזן או לאחריו ולערוך את התיאומים הנדרשים ובלבד שמי שמבקש לפעול כך, יודיע בכתב ומראש לפקיד השומה על רצונו זה.
2. המועד לביצוע ספירת מלאי כאשר המלאי מנוהל על בסיס תמידי חברה שמנהלת מלאי על בסיס תמידי פטורה מן הצורך לקיים מפקד מלאי בסוף שנה. חברה כזו יכולה לספור באופן אקראי את פריטי המלאי שלה לאורך כל השנה ובלבד שבמהלך מחזוריות של שנה המלאי ייספר לפחות פעם אחת.

בהתאם להודעה מיוחדת של רשות המסים, ניתן יהיה לפקוד את מלאי העסק לשנת המס 2023

עד ליום 31/3/2024 וזאת כהקלה להוראה 26 להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) אשר קובעת כי יש לפקוד את מלאי העסק תוך חודש ימים לפני יום המאזן או אחריו. **יודגש**, כי יש לערוך את ההתאמות הדרושות לקביעת ערך המלאי ליום המאזן 31.12.2023.

