



כ"ו אדר א תשס"ה
7 מרץ, 2005

לפעולה: פקידי שומה, סגני פקידי שומה, רכזי חוליות, רפרנטים לביקורת ממ"מ ומפקחים.

הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 3/2005 - שומה

הנדון: ביקורת ממוחשבת בעבודת השומה

1. כללי

מערכות המחשוב, ככלי לניהול, פיקוח ובקרה הפכו בשנים האחרונות להיות משאב חיוני ומרכזי בעסקים. כחלק ממגמה זו, תופסות מערכות המחשוב חלק הולך וגדל בניהול מערכת החשבונות של בעלי העסקים.

בשל כך, אמצעי הביקורת הרגילים והאמצעים הרגילים להשגת המידע אינם מספיקים כדי להגיע לשומת האמת במקרים בהם נראה כי ההכנסה החייבת המדווחת נמוכה מההכנסה החייבת בפועל ועולה הצורך למצות את הממצאים הטמונים בראיות במערכות המחשב.

כפועל יוצא מהאמור לעיל, משקיעה רשות המסים מאמצים ומשאבים רבים לקידום נושא ביקורת בסביבה ממוחשבת על מנת להקנות לעובדי השומה והביקורת אגף את הכלים, הידע והניסיון המעשי הדרושים לביצוע ביקורת באמצעות מחשב על מערכת ניהול הפנקסים הממוחשבים של הנישום ועל מערכת השכר שלו.

שימוש בטכניקות ביקורת ממוחשבות בעבודת השומה יעלו את איכות השומה, ייעלו את הליכי הביקורת ויחסכו זמן למבקר, זמן שיוכל לשמש להעמקת הביקורת בתיק.

לאור חשיבות ביצוע ביקורות ממוחשבות בשומה, קובעת הוראת הביצוע את מספר התיקים המינימלי בהם חובה לבצע ביקורת ממוחשבת מדי שנה.

בנוסף, כפי שיפורט בסעיף 8 להלן, עפ"י שיטת שכר העידוד החדשה בשומה, ביצוע ביקורת ממוחשבת יהווה החל משנת 2005 אחד ממרכיבי קביעת שכר העידוד.

לצורך הגשמת מטרות אלה, ומתוך הכרה בחשיבות הביקורת הממוחשבת, הוקמה מחלקת ביקורת מערכות מידע.



המחלקה הוקמה כדי לתת מענה להתפתחויות אלו על ידי שכלול טכניקות הביקורת באמצעים ממוחשבים ועל מנת להטמיע את נושא הביקורת הממוחשבת במשרדי השומה מחלקת ביקורת מערכות ממוחשבות כפופה לחטיבת שומה וביקורת ברשות המסים בישראל.

במקביל, הוקם מערך רפרנטים מקומי (מפקח בכל משרד כרפרנט באותו משרד) לתמיכה בעבודת הביקורת הממוחשבת בכל משרדי השומה.

2. מטרת הוראת הביצוע הן :

- 2.1. לסקור ולרענן את תפקידו של הרפרנט המקומי לביקורת מערכות מידע ממוחשבות ואת קשרי הגומלין בין הרפרנט לבין שאר עובדי השומה במשרד.
- 2.2. לפרט את הבקורות אותן יש לבצע על מנת שהתיק ייחשב כתיק שבו נעשתה "עבודה ממוחשבת".
- 2.3. לפרט את נהלי דיווח, בקרה, אישור ואת הקשר עם תוכנית העבודה בשאלתא IRCZ.
- 2.4. לקבוע הנחיות לגבי אופן שילוב תוכניות הביקורת הממוחשבות בעבודת השומה.
- 2.5. לקבוע מדדי תפוקה חודשיים לרפרנטים ואת שיטת הדיווח.

3. הרפרנט המקומי לביקורת מערכות מידע ממוחשבות

כפי שפורט, בכל אחד ממשרדי השומה מונה עובד המשמש כרפרנט מקומי לביקורת מערכות מידע ממוחשבות. עובד זה משמש בתפקיד זה בנוסף לתפקידו כמפקח.

3.1. תפקידי הרפרנט המקומי הם :

- 3.1.1. תפעול כל נושא ביקורת מערכות מידע ממוחשבות במשרד בו הוא מועסק.
- 3.1.2. מתן סיוע וליווי מקצועי שוטף למפקחים במשרדי השומה, ביישום טכניקות ביקורת ממוחשבות.
- 3.1.3. השתתפות בביצוע ביקורות ממוחשבות בעסקים .
- 3.1.4. מתן ליווי מקצועי שוטף בנושאים הקשורים לביקורת ממוחשבת למחלקת ניהול ספרים ולחוליית הניכויים במשרד.
- 3.1.5. ריכוז סוגיות הדורשות טיפול של הרפרנט האזורי ממחלקת ביקורת ממוחשבת שבמטה.



3.1.6. ייזום וסיוע בקיום מבצעים משרדיים, השתתפות בהם והסקת מסקנות.

3.1.7. השתתפות בפיתוח יישומים שונים על פי דרישת המטה ועל פי צורכי משרדו.

מובהר בזאת כי אין זה מתפקידו של הרפרנט לטפל בבעיות חומרה במשרד כגון: בעיות במדפסות או תקלות במחשב. כמו כן, אין מתפקידו לטפל בנושא מתן הרשאות במחשב.

3.2. אופן העבודה עם הרפרנט המקומי במשרד

3.2.1. המפקח יפנה לרפרנט המקומי כאשר הוא נדרש לסיוע בבחירת התיקים עליהם תבוצע ביקורת ממוחשבת או כאשר הוא זקוק לסיוע בביצוע ביקורת ממוחשבת בתיק. הרפרנט המקומי יסייע למפקח ויטפל בכל הנושאים אשר בתחום אחריותו.

3.2.2. הרפרנט המקומי יודא שהמפקח, לאחר בחירת התיק בו תבוצע ביקורת ממוחשבת, זיהה את המערכות הממוחשבות בעסק והקליד את תוכנות המדף של בית העסק בשאילתא IRCZ כפי שמפורט בסעיף 4.1.

3.2.3. הרפרנט המקומי ילווה את הטיפול בתיק ויישום הממצאים הממוחשבים בשומה עד לסיום הטיפול בביקורת הממוחשבת בתיק או עד להוצאת השומה, כמתחייב מהנסיבות.

3.2.4. עם סיום הסיוע בתיק יסכם הרפרנט את הסיוע שניתן למפקח, לרבות טכניקות ביקורת שהופעלו, באמצעות חלון "הערות רפרנט". למילוי חלון הערות רפרנט אפשר להגיע מתתי שאילתות 100 ו 110. ללא דיווח הערות - לא יוכל הרפרנט לדווח שעות לתיק.

3.2.5. רכז החוליה יחתום בחתימה שניה בשאילתא IRCZ או בשאילתא IMM – על ביצוע העבודה הממוחשבת בתיק. מומלץ לרכזים להיעזר ברפרנט המקומי לצורך הערכת העבודה שנעשתה בתיק.

3.3. פניה אל הרפרנט האזורי (במקרים חריגים)

בשנת 2005 מחלקת ביקורת מערכות מידע ממוחשבות תתחיל לפעול בשיטת עבודה חדשה שמשמעותה עבודה על-פי פרויקטים. כל פרויקט יתחיל מבדיקת ענף/תוכנה,



בחירת תיקים, יצירת צוותי עבודה בפקידי השומה וביצוע הביקורת הממוחשבת. כחלק מהפרויקט תפתח המחלקה תוכנות ביקורת ממוחשבות שיתמכו בצרכי השומה. בשל כך, הסיוע השוטף במשרדי השומה יינתן על-ידי הרפרנט המקומי. יחד עם זאת, מחלקת ביקורת ממ"מ תמשיך לתת סיוע במקרים הבאים:

- 3.3.1. תיקים מורכבים בהם קיימת השלכה כלל אגפית כגון, מציאת ליקוי בתוכנה המאפשרת מחיקת חשבוניות.
- 3.3.2. תיקים בהם מעוניינים להוציא הודעת פסילה הקשורה לליקויים בניהול מערכת החשבונות הממוחשבת של הנישום.
- 3.3.3. תיקים המועברים לחקירות בעקבות ממצאים הקשורים לביקורת הממוחשבת.
- 3.3.4. תיקים מורכבים בהם נדרש סיוע ממחלקת ביקורת שבמטה.
- 3.3.5. תיקים אשר על פי שיקול דעתו של פקיד השומה נדרשת התערבות /עזרה ממחלקת ביקורת ממוחשבות.

4. להלן מפורטים שלבי העבודה בתיקים בהם מבוצעת ביקורת מערכות מידע

ממוחשבות

4.1. שלב ראשון – בחירת תיק לביצוע בביקורת ממוחשבת

בעת תכנון עבודת הביקורת, בתיקי מטה או בתיקי שדה על הרכז והמפקח לבחור את התיקים המתאימים לביצוע ביקורת ממוחשבת מבין אלו שהוקצו לו לעבודה בשאילתא IRCZ. באותם תיקים שנבחרו, עליהם לקבוע את שלבי הביקורת ואופן ניהול התיק, לפי שיקול דעתם. בשלב זה ניתן ואף רצוי להיעזר ברפרנט המקומי לצורך בחירת התיקים שבהם כדאי לבצע ביקורת ממוחשבת. לאחר בחירת התיק, יש לזהות את המערכות הממוחשבות המנוהלות בעסק, להקליד את תוכנות המדף של בית העסק בשאילתא IRCZ, (תת שאילתא 10 אופציה 11 PF6+, או תת שאילתא 10 אופציה 12). שלב זה הינו חיוני ביותר להכנסת התיק למערכת IMMM המטפלת בתיקים בהם בוצעה ביקורת ממוחשבת.



4.2. שלב שני – ביצוע ביקורת ממוחשבת

בביצוע ביקורת ממוחשבת ניתן להיעזר בתכניות ביקורת ממוחשבות.

קיימים שני סוגים של תכניות ביקורת :

1. **תכנית ביקורת ספציפית לתוכנה** **בחתך ענפי** – תכנית זו כוללת בקורות ממוחשבות

לתוכנות ספציפיות תוך התייחסות להדגשים בענף. יש להשתמש בתוכנית זו כאשר הנישום מנהל את מערכת החשבונות שלו באמצעות התוכנה שעליה נכתבה התוכנית. ניתן ומומלץ להיעזר בסוג תוכניות זה, בתיקים באותו ענף, גם אם מדובר בתוכנה אחרת. על פי רוב, תהליכי העבודה מכתיבים את התנהגות התוכנה ולכן יימצא דמיון רב בדרך הפעולה של כל התוכנות הפועלות באותו ענף.

2. **תכנית ביקורת ממוחשבת כללית** – תכנית זו כוללת בקורות כלליות שאינן מוגדרות

לתוכנה או ענף ספציפי. יש להיעזר בתוכנית זו בכל המקרים האחרים.

5. מה ייחשב כתיק שבוצעה בו ביקורת ממוחשבת?

נישום יכול לנהל את מערכת החשבונות שלו, באמצעות מגוון רחב של תוכנות. חלק מהתוכנות נרכשו על ידי האגף והותקנו במשרדי השומה השונים. הימצאות התוכנה במשרד השומה, מאפשרת ביצוע פעולות ובדיקות אשר לא ניתן לבצע במקום עסקו של הנישום. מסיבה זו, ביצענו הבחנה במרכיבי הביקורת שחייבים להיכלל בשני המצבים, כדלקמן:

5.1. ביקורת בעסק בו משתמשים בתוכנה שאינה מותקנת במשרד השומה

5.1.1. במצב זה אין באפשרות המפקח להשתמש בגיבויים ממקום העסק בשל

העובדה שאין להם שימוש (בשלב זה) ללא התוכנה הייעודית. לכן, בביקורת זו נשתמש בעיקר בטכניקות של ביקורת "מסביב למחשב". עיקר הביקורת תתבצע במקום העסק תוך הפקת דוחות (למדפסת או לקובץ) שישימשו אותנו להמשך הביקורת במשרד השומה.

לפיכך, ביקורת מסוג זה חובה לבצע בעסק עצמו והיא חייבת לכלול את כל המרכיבים הבאים:

א. סקר על הסביבה הממוחשבת

ב. בדיקת גרסת התוכנה ורישומה במס הכנסה

ג. בדיקת החברות המנוהלות במערכת

ד. בדיקת המסמכים המנוהלים במערכת



- ה. בדיקת רציפות וכפילות אסמכתאות
- ו. בדיקת נתיב הביקורת
- ז. בדיקת צורת ניהול המלאי (אם קיים)
- ח. הפקת דוחות למסך ו/או למדפסת לאחר שהובנו הליכי בניית הדוחות.

ט. הפקת דוחות בהתאם לתכניות ביקורת של מחלקת ביקורת מערכות מידע ממוחשבות והשוואתם לדיווחי הנישום.

י. הפקת דוחות לקובץ ASCII וניתוחם בגיליון אלקטרוני או תוכנות ניתוח אחרות. סעיף זה מותנה בכך שיש אפשרות טכנית להפקת דוחות לקובץ.

5.1.2. לאחרונה, הוחל בפיתוח "יישומי שומה ממוחשבים", על ידי מחלקת ביקורת ממ"מ. היתרון בשימוש ביישומים אלו שהם מאפשרים לערוך ביקורת על קבצי הנישום מבלי להזדקק לתוכנה בה השתמש הנישום. כמו כן, ביישום ישנם תוכניות ביקורת מובנות המותאמות לענף הנבדק.

אם קיים יישום ממוחשב לתוכנה, חובה להשתמש בו לצורך עריכת ביקורת בתיק.

5.2. ביקורת בעסק בו משתמשים בתוכנה המותקנת במשרד השומה.

בשל העובדה שעותק של התוכנה מותקן במחשב במשרד, ניתן לעשות שימוש בגיבוי הנתונים של בעל העסק ולכן יש לקבל גיבוי של נתוני העסק. שיחזור הגיבוי יתבצע במשרד השומה ועליו יופעלו טכניקות הביקורת הממוחשבת.

בביקורת מסוג זה רצוי לערוך ביקורת במקום העסק (אין חובה מיוחדת לענין זה), והיא חייבת לכלול את המרכיבים הבאים:

א. ביצוע של כל אחת מהבקורות המופיעות בתכנית הביקורת הכללית כדלקמן:

1. סקר על הסביבה הממוחשבת
2. התקנת הגיבויים
3. בדיקת סיסמאות
4. הפקת מאזן בוחן תנועות
5. בדיקת החברות המנוהלות במערכת



6. בדיקת המסמכים המנוהלים במערכת ונתיב הביקורת
 7. בדיקת קבצים זמניים
 8. בדיקת כפילות ורציפות
 9. איתור תנועות (לפחות אחת מהבדיקות בתכנית)
 10. בדיקת הממשק בין מערכי השיווק והמלאי להנהלת החשבונות.
- ב. ביצוע של לפחות אחת מהבקורות המופיעות בתכנית הביקורת הכללית כדלקמן:
1. ביקורת מסמכים פתוחים
 2. ביקורת מלאי
 3. הפקת דוחות באמצעות מחולל דוחות לקובץ

6. מקרים חריגים בהם תיחשב הביקורת כעבודה ממוחשבת

במקרים הבאים יראו את הביקורת שבוצעה כביקורת שומה ממוחשבת :

- 6.1.1. תיק בו בוצעה הקלדת נתונים ממסמכים ידניים לגיליון אלקטרוני, כאשר אין תוכנה בעסק, ולאחר מכן בוצעו עיבודים תוך שימוש בפונקציות מתקדמות אשר תורמים לטיפול השומתי כמו לדוגמא השוואה בין קובץ תעודות המשלוח לקובץ החשבוניות.
- 6.1.2. תיק בו בוצעה הקלדת נתונים ממסמכים ידניים לגיליון אלקטרוני לצורך השוואתם לנתונים שהועברו משאילתות שע"מ לגיליון האלקטרוני. מובהר בזאת כי לא יאושרו תיקים כתיקים בהם בוצעה ביקורת ממוחשבת בשומה במקרים בהם כל העבודה הממוחשבת שנעשתה היא שימוש בגיליון אלקטרוני לצורך: הקלדת נתוני הדוחות הכספיים, השוואת הון או שימוש ביישומי המחלקה הכלכלית.

7. דיווח ואישור עבודת הביקורת

- 7.1. בכל אחד משלבי ביצוע עבודת הביקורת המפקח ידווח על הפעולות שביצע בתיק. הדיווח יתבצע על ידי סימון של פעולות מתוך רשימה קיימת בשאילתא IRCZ תת שאילתא 10 אופציה 12, או דרך שאילתא IMM.



7.2. במהלך הטיפול בתיק יסכם המפקח את הטיפול שהתבצע על ידו ואת הסיוע שניתן לו, לרבות טכניקות ביקורת שהופעלו.

ביצוע: כניסה דרך שאילתא IMM, תת שאילתא 100 – דיווח ביקורת ממוחשבת, לאחר בחירת התיק יש לבחור באופציה "דיווח כללי" – במסך זה יש להקליד מלל חופשי שיתעד את הטיפול שהתבצע בתיק והסיוע שניתן על-ידי הרפרנט, במידה וניתן.

7.3. עם סיום הביקורת הממוחשבת, יחתום המפקח חתימה ראשונה על ביצוע הביקורת והפעולות שביצע.

7.4. לאחר מכן יעביר המפקח לרכז את התיק בצרוף תרשומת מסכמת ובלווי תיעוד השימוש בתוכניות הביקורת הממוחשבות.

רכז החוליה יחתום בחתימה שניה בשאילתא IRCZ או דרך שאילתא IMM – על ביצוע העבודה.

לצורך כך, ניתן ואף רצוי להיעזר ברפרנט המקומי לצורך הערכת העבודה שנעשתה בתיק.

יצוין כי תיק ייחשב כתיק שבוצעה בו ביקורת ממוחשבת לאחר קיום שני תנאים: חתימת רכז וסיום התיק שומתית. באפשרות הרכז, לאשר את התיק בחתימה שניה עד חודש אחד נוסף לאחר סיום התיק, על מנת שהתיק יתוגמל כתיק שבוצעה בו ביקורת ממוחשבת.

8. חובת עריכת ביקורת ממוחשבת בשומה ושכר עידוד:

8.1. כל מפקח שעבר בהצלחה קורס ביקורת מערכות מידע בסיסי, יחויב לבצע ביקורת ממוחשבת בשומה ב - 4 תיקים בשנה לפחות (תיק אחד לרבעון לפחות). חיוב זה נקבע החל משנת 2005 .

8.2. במסגרת חישוב שכר העידוד יוקצה יעד ההנהלה הקיים (10%) לביצוע ביקורת ממוחשבת בשומה. במקרים בהם ייקבע יעד הנהלה מקומי אחר, יוקצו 5% ליעד ההנהלה ו - 5% ליעד ההנהלה המקומי.

8.3. ביצוע ביקורת ממוחשבת בכמות תיקים שמעבר לכמות התיקים שנקבעה כיעד הנהלה, תזכה את המפקח בתגמול נוסף של 10 שעות נוספות לכל תיק נוסף.

בתיקי 6.3- מדגם ופש"ג, התגמול הנוסף יינתן לאחר אישור פקיד השומה או סגנו.

8.4. התגמול למפקח יתבצע בסיום הטיפול השומתי בתיק.



9. מדדי תפוקה וזמן מושקע בתחום הרפרנטורה

9.1 על פי שיטת התיגמול החדשה, רפרנט לביקורת מערכות מידע ממוחשבות יתוגמל על פי נוסחה שתכלול את הפרמטרים הבאים:

- מספר מפקחים במשרד שהם "בוגרי קורס מערכות מידע ממוחשבות".
- היחס בין מספר תיקים שבוצעה בהם ביקורת ממוחשבת לבין 75% ממספר התיקים שנקבעו לביצוע על פי יעד הנהלה.
- השעות שדווחו על ידי הרפרנט כשעות סיוע בתיק.

9.2 ניתן יהיה לדווח עד 40% מהזמן שהושקע על ידי הרפרנט כזמן סיוע בביקורת ממוחשבת. יש לציין שמערכת לא תגביל את הרפרנט תוך כדי דיווח, אלא בחישוב שכר העידוד תתייחס עד ל- 40% מזמנו המושקע של הרפרנט. כמו כן, הדיווח של הרפרנט מנותק מחתימת הרכז, מרגע שהמפקח הכניס את התיק למערכת הרפרנט יוכל לדווח על שעות סיוע בתיק.

ביצוע: כניסה לשאילתא IMMM, תת שאילתא 110 – "דיווח שעות סיוע בתיק על ידי רפרנט.

הרפרנט חייב לפרט את אופן הסיוע שניתן למפקח באמצעות חלון "הערות רפרנט". כאמור, ללא דיווח הערות- לא יוכל הרפרנט לדווח שעות בתיק. ביצוע: כניסה לתת שאילתא 110- דיווח שעות סיוע בתיק על ידי הרפרנט, סימון מספר שעות הסיוע במסך נפתח הכולל את רשימת התיקים שדווחו כל ידי המפקחים.

9.3 פקיד השומה או סגנו יחתמו על שעות הסיוע שעליהן דיווח הרפרנט.

9.4 הרפרנט יתוגמל בכל חודש על כמות השעות שסייע בביצוע הביקורת הממוחשבת בתיק כפי שדווח על ידו ולא רק בעת סיום הטיפול השומתי בתיק.

10. שימוש בשאילתא – תוכניות ביקורת

לאחרונה נפתחה שאילתת תוכניות ביקורת בסביבת אינטרא-נט. הכניסה לאתר היא באמצעות אתר שע"מ באינטרא-נט או ישירות דרך חלון NOVELL. השאילתא ידידותית למשתמש, ונוחה לתפעול. בשאילתא זו ניתן למצוא את תוכניות הביקורת הממוחשבות.

11. אחריות



האחריות ליישום הוראת ביצוע זו היא על פקידי השומה, סגני פקידי השומה, רכזי חוליות, רפרנטים לביקורת מערכות מידע ממוחשבות ומפקחים.

בברכה,

רשות המסים בישראל