

1. הגדרות

מערכת חשבונות

ספרי חשבון ותיעוד אשר נישום חייב לנהל לפי הוראות אלה, ואם ספרים ותיעוד כאמור מנוהלים באמצעות מחשב, ובלבד והם מערכת חשבונות ממוחשבת"

ההגדרה יוצרת מצב שלפיו כאשר נישום מנהל את פנקסיו או חלק מהם באמצעות מחשב, הניהול צריך להיות בהתאם לתקנים אשר נקבעו בהגדרת מערכת חשבונות ממוחשבת.

מערכת חשבונות ממוחשבת

מערכת חשבונות, או חלק ממנה, המנוהלת באמצעות מחשב...

ניתן לראות מההגדרה שאין חובה שכל מערכת החשבונות של הנישום תנוהל באמצעות מחשב, גם אם רק חלק ממנה תנוהל באמצעות מחשב, על אותו חלק יחולו כל הכללים אשר פורטו בנספח ה' שבהוראה 36, העוסק במערכת חשבונות ממוחשבת.

...לרבות תוכנה, טבלאות עזר ואמצעי אחסון ממוחשבים...

ההגדרה התייחסה באופן ספציפי למרכיבים של מערכת חשבונות ממוחשבת:

1. תוכנה: מערכת הפקודות ובסיס הנתונים אשר נוצא על ידי השימוש בתוכנה.
2. טבלאות עזר: כגון, טבלאות נכוי משכר, טבלת שערי מט"ח וכו'.
3. אמצעי אחסון ממוחשבים: כגון, דיסק קשיח, דיסקטים, תקליטאורים, קסטט גיבוי וכו'.

ולגבי מערכת חשבונות המנוהלת באמצעות תוכנה החייבת ברישום במרשם התוכנות לניהול מערכת חשבונות ממוחשבת כאמור בנספח ה' – ובלבד שנרשמה על ידי המנהל; ביטל המנהל רישומה של תוכנה (להלן – ביטול רישום), כאמור בפסקת משנה (ג)(4) בנספח ה' שבסעיף 36, יראו בה מערכת חשבונות ממוחשבת לגבי לקוחות שרכשו את התוכנה לפני ביטול הרישום, במשך תקופה שלא תעלה על ששה חודשים לאחר ביטול הרישום"

נישום המנהל את מערכת החשבונות הממוחשבת שלו באמצעות תוכנה החייבת ברישום, ולא נרשמה, יימצא במצב לפיו הוא לא ניהל בשנת המס מערכת חשבונות ממוחשבת ומכאן שהוא גם לא ניהל מערכת חשבונות או את אותו חלק במערכת החשבונות שלו שנוהל באמצעות אותה תוכנה.

לגבי נישומים שמשמשים בתוכנה בעת הביטול, הביטול ייכנס לתוקף ששה חודשים מיום פרסומו על מנת לאפשר להם להיערך בהתאם.

ספר כרוך

...

...

(ג) קובץ קבוע

כאשר מדובר במערכת חשבונות ממוחשבת הרי שהדרך לנהל את הפנקסים השונים היא באמצעות קובץ קבוע בלבד

ספר

פנקס שבו נרשמות פעולות, לרבות כרטיס או קובץ קבוע

גם מעיון בהגדרת ספר ניתן לראות שכאשר מדובר במערכת חשבונות ממוחשבת הרי שהדרך לנהל את הפנקסים השונים היא באמצעות קובץ קבוע בלבד

קובץ

קבוצת רשומות של מערכת חשבונות ממוחשבת

רשומה מוגדרת בתחום המחשבים כאוסף של שדות, להלן דוגמה של קובץ :

		סה"כ	מחיר	כמות	שם הפריט	מפתח פריט	שם הלקוח	מספר לקוח	מספר אסמכתא	תאריך	מספר התנועה
רשומה	▶	40.00	5.00	8	עט דיו	700	לוי	20002	1402	14.07.00	4502
רשומה	▶	61.20	1.20	51	מחק	562	לוי	20002	1402	14.07.00	4503
רשומה	▶	72.00	2.40	30	מחברת	630	שונים	20003	1404	16.07.00	4504
רשומה	▶	93.60	7.80	12	קלמר	952	כהן	20004	1405	14.07.00	4505
רשומה	▶	96.00	9.60	10	מהדק	125	מור	20003	1406	17.07.00	4506
		▲	▲	▲	▲	▲	▲	▲	▲	▲	▲
		שדה	שדה	שדה	שדה	שדה	שדה	שדה	שדה	שדה	שדה

קובץ קבוע

קובץ אשר מתקיימים בו כל אלה :

1. אין אפשרות למחוק בו רשומה ;
2. הרשומות בו מוספרו באופן אוטומטי במספור עוקב, כשרצף המספרים העוקבים נשמר מעיבוד לעיבוד במשך שנת המס ;
3. אינו קובץ זמני.

המספור אשר ההגדרה מתייחסת אליו הוא לא מספר המסמך, אלא מספור עוקב של רשומות הקובץ. כלומר מספר חד חד ערכי המזהה את הרשומה.

קובץ זמני

קובץ המשמש כטיוטא בלבד.

רישום

"במערכת חשבונות ממוחשבת - העברת רשומות לקובץ קבוע או לקבצים קבועים"

רישום במערכת חשבונות ממוחשבת ייחשב אך ורק העברת רשומות לקובץ קבוע או לקבצים קבועים. יוצא מכך שהקלדת נתונים בקובץ זמני אינה רישום. כך לדוגמה, הקלדת תקבול במערכת חשבונות ממוחשבת בקובץ זמני בלבד עלולה להוות, בנסיבות מסוימות, אי רישום תקבול.

2. הוראות כלליות

צורת ניהול הספרים

מעצם ההגדרה "ספר כרוך", כפי שהוסבר לעיל, כאשר הניהול של פנקס הוא באמצעות מחשב צורת הניהול תהיה "קובץ קבוע". לכן כל פנקס ידני שהדרישה לגביו היא שינוהל בספר כרוך, יצטרך להיות מנוהל בקובץ קבוע או מספר קבצים כאלה כאשר הניהול יהיה ממוחשב. להלן טבלה המסכמת את דרך הניהול של התיעוד וספרי החשבון העיקריים:

ההוראה המובילה	סוג התיעוד או ספר החשבון	צורת הניהול הידנית	צורת הניהול הממוחשבת	ההוראה המחייבת
הוראה 5	שוברי קבלה	ספר כרוך	קובץ קבוע	18(א)(1), הגדרת ספר כרוך
הוראה 6	ספר פדיון יומי	ספר כרוך	קובץ קבוע	6, הגדרת ספר כרוך
הוראה 7	סרט קופה רשמית	לא רלוונטי	לא רלוונטי	
הוראה 8	תעודות משלוח	ספר כרוך	קובץ קבוע	18(א)(1), הגדרת ספר כרוך
הוראה 9	חשבונית	ספר כרוך או סדרות שהודפסו במיוחד עבור הנישום	קובץ קבוע	18(א)(2), הגדרת ספר כרוך
הוראה 9	תעודות זיכוי	ספר כרוך	קובץ קבוע	18(א)(1), הגדרת ספר כרוך
הוראה 9א	חשבוניות – מס	ספר כרוך או סדרות שהודפסו במיוחד עבור הנישום	קובץ קבוע	18(א)(2), הגדרת ספר כרוך
הוראה 10	רשימת מפקד המצאי	לא רלוונטי	לא רלוונטי	
הוראה 11	ספר קופה	ספר כרוך או חשבון קופה במסגרת הנהלת חשבונות כפולה.	קובץ קבוע	11, הגדרת ספר כרוך
הוראה 12	ספר תקבולים ותשלומים	ספר כרוך או חשבון תקבולים ותשלומים במסגרת הנהלת חשבונות כפולה.	קובץ קבוע	12, הגדרת ספר כרוך
הוראה 13	ספר תנועת מלאי	ספר	קובץ קבוע	13, הגדרת ספר כרוך
הוראה 14	ספר כניסת טובין	ספר כרוך או חשבון בסגרת הנהלת חשבונות כפולה.	קובץ קבוע	14, הגדרת ספר כרוך
הוראה 15	ספר הזמנות	ספר כרוך.	קובץ קבוע	15, הגדרת ספר כרוך
הוראה 15א	ח"ז מע"מ	חשבון במסגרת הנהלת חשבונות כפולה או ריכוז	לא רלוונטי	15א

הוראה 18(ב)(2): עותקים במערכת חשבונות ממוחשבת

תיעוד פנים ייערך - במערכת חשבונות ממוחשבת - באופן המאפשר הפקה זמינה של העתק קריא, הזהה במהותו למקור בציון המילה "העתק".

על פי הוראה 18(ב)(2) העתק המופק ממערכת חשבונות ממוחשבת חייב להיות זהה במהותו למקור ויש לציין עליו את המילה "העתק". לעניין זה ראה גם הוראה 36, נספח ה', סעיף (א)(4).

הוראה 23: תיקונים ושינויים במערכת חשבונות ממוחשבת

ההוראה	מהות התיקון	אופן התיקון
23(ב)	תיקון, שינוי או ביטול תיעוד.	אין לשנות או לתקן אלא באמצעות תיעוד נוסף.
23(א)(2)	תיקון, שינוי או ביטול בספרי חשבון של זיהוי החשבון, סכום הפעולה או סימן הפעולה.	על ידי פעולה נוספת (סטורנו).
23(א)(2)	תיקון, שינוי או ביטול בספרי חשבון של פרטים אחרים, אולם כאלה הנדרשים על פי פרק ג'.	באופן שהרישום המקורי והרישום המתוקן יישמרו בספר כרוך.
23(א)(2)	תיקון, שינוי או ביטול בספרי חשבון של פרטים אחרים, אולם כאלה שלא נדרשים על פי פרק ג'.	אין התייחסות

הוראה 25(ו): שמירה של מערכת חשבונות ממוחשבת

(1) מערכת חשבונות ממוחשבת תשמר באמצעי אחסון ממוחשבים.

(2) בשבוע הראשון בכל רבעון של שנת המס, יערך גיבוי ממוחשב למסמכים הממוחשבים וכן למערכת החשבונות הממוחשבת, למעט לתוכנה המנהלת את מערכת החשבונות; גיבוי כאמור ישמר במקום עליו הודיע הנישום בכתב לפקיד השומה, השונה מהמקום שבו מוחזקת מערכת החשבונות הממוחשבת של הנישום, ובלבד שאם הייתה לו הכנסה שהופקה בישראל או באזור, למעט הכנסה מחברת משלח יד זרה - במקום כאמור שהוא בישראל או באזור בלבד".

1. ההוראה קובעת באופן חד משמעי שמערכת חשבונות ממוחשבת חייבת להישמר באמצעי אחסון ממוחשבים (הכונן הקשיח, תקליטור, תקליטון, קלטת גיבוי וכיו"ב). ראוי לציין שמערכת חשבונות ממוחשבת כוללת את התוכנה, בסיס הנתונים, טבלאות עזר ואמצעי האחסון הממוחשבים.

2. מוטלת חובה על נישום המנהל מערכת חשבונות ממוחשבת לבצע גיבויים שוטפים. כיוון שהגדרת מערכת חשבונות ממוחשבת כוללת גם את התוכנה ותוכנה אינה יכולה לגבות את עצמה, הגיבוי השוטף יכלול רק את הנתונים במנהלים באמצעותה, אולם אין זה מבטל את הצורך לשמור את התוכנה באמצעים ממוחשבים. הוראה זו באה לצמצם את התופעה של נישומים אשר מערכת החשבונות הממוחשבת שלהם אובדת כתוצאה מוירוסים, כשלים טכניים במחשב או חבלה של אחרים. דרישת גיבוי תפתור כמעט לחלוטין את העוול הבלתי נמנע שנגרם לנישומים אלו אשר בהעדר יכולת להמציא את הספרים מוצאת להם שומה לפי מיטב שפיטה.

להוראה זו היבט נוסף שתפקידו להקל על ההתמודדות עם נישומים אשר על מנת להקשות על הליכים פלילים מסתתרים מאחורי הטענה כי הספרים אבדו מסיבה לגיטימית ולא כתוצאה מפעולה מכוונת שביצעו.

3. כללים לניהול מערכת חשבונות ממוחשבת **הוראה 36, נספח ה'**

הנספח מרכז הוראות שונות הקשורות לניהול מערכת חשבונות ממוחשבת.

הנספח מחולק לשלושה חלקים עיקריים:

- דרישות מתוכנה לניהול מערכת חשבונות ממוחשבת;
- מיתקן הגנה למקרה של הפסקת חשמל;
- נוהל רישום תוכנות לניהול מערכת חשבונות.

דרישות מתוכנה לניהול מערכת חשבונות ממוחשבת

הדרישות מתוכנה לניהול מערכת חשבונות ממוחשבת כפי שהן נוסחו בחלק זה של הנספח מחולקות לשניים:

- דרישה כללית
- דרישות ספציפיות

הדרישה הכללית

התוכנה לניהול מערכת חשבונות ממוחשבת תענה על דרישות ההוראות לניהול פנקסי חשבונות, כפי שיחולו מזמן לזמן ותבצע בין היתר: ...

בהוראה זו מועברת האחריות לתקינות התוכנה למפתח התוכנה. הנ"ל צריך להתחייב שהתוכנה שלו עומדת בכל הוראות ניהול פנקסים. יתרה מכך, אם יחולו שינויים בהוראות על המפתח לשנות בהתאם את התוכנה.

הדרישות הספציפיות

לאחר הדרישה הכללית באות שורה של דרישות ספציפיות שהתוכנה צריכה לעמוד בהן:

(1) הפקה זמינה של פלט חזותי ופלט מודפס, של כל רשומות הקובץ הקבוע או חלק מהן, לפי סדר רישומן, תוך ציון המספר העוקב של כל רשומה;

דרישה זו מתייחסת למעשה לכל הקבצים הקבועים המנוהלים במערכת החשבונות הממוחשבת של הנישום. המספר העוקב של כל רשומה מתייחס למספר החד חד ערכי שיש לכל רשומה בקובץ. המספר יכול להעיד על הזמן המדויק שבו נוצרה הרשומה ולהצביע על אי סדרים בכרונולוגיות הרישום של המסמכים.

(2) ציון הפרטים האלה בפלט חזותי ובפלט מודפס: שם הנישום, התקופה שאליה מתייחס הפלט, מהות הפלט, תאריך הפקת הפלט, מספר סידורי של כל דף וכן סימן לסיום הפלט;

ההוראה מציינת את הפרטים שצריכים להופיע על כל פלט חזותי (מסך או מדפסת) שמופק על ידי הנישום.

- התקופה שאליה מתייחס הפלט: תאריך המסמך, התקופה שהכרסות מתייחסת אליה וכו';
- מהות הפלט: כותרת או סימן המצביעים על מהות הפלט מנקודת ראותה של התוכנה;
- תאריך הפקת הפלט: התאריך שבו הופק הפלט;
- סימן סיום הפלט: בצורה של סיכום או ציון כלשהו המציין את סיום הפלט.

(4) הפקת פלט מודפס של תיעוד פנים המפורט בפרק ב' מקובץ קבוע בלבד, בציון המילה "מקור" על גבי עותק אחד בלבד והמלה "העתק" על גבי העותקים האחרים

הדרישה הקבועה בסעיף זה קובעת שלפני הדפסתו של תיעוד הוא צריך להיות "רשום" בקובץ הקבוע או הקבצים הקבועים שיועדו לכך. אין להדפיס תיעוד הנמצא במאגר זמני ולהגישו לצד ג'.

בתוכנות רבות ניתן לשמור תיעוד כמאגר זמני, המאגר הזמני אינו מקיים את הוראות הרישום ולכן הדבר לא נחשב להפקת מסמך.

כמו כן, ההוראה באה למנוע הפקה מודפסת של "מקור" יותר מפעם אחת.

(3) ציון בצורה בולטת של המלה "טיוטה" על גבי פלט חזותי המופק מקובץ זמני.

הכוונה הייתה ליצור מאפיין ברור לנתונים שטרם עודכנו בקבצים קבועים, דהיינו טרם נרשמו על פי הגדרת רישום.

לאור העובדה שתיעוד לא יכול להיות מודפס כאשר הוא נמצא בקובץ זמני ההוראה מצטמצמת לספרי חשבון בלבד.

(5) התוכנה לניהול מערכת חשבונות ממוחשבת תענה על דרישות ההוראות לניהול פנקסי חשבונות, כפי שיחולו מזמן לזמן ותבצע בין היתר בדיקת רצף המספרים העוקבים של תיעוד פנים.

נוסח ההוראה המלאה חשובה מאוד במקרה של הוראה (א)5) שכן על פי לשון ההוראה התוכנה צריכה לבצע בדיקה של רצף המספרים העוקבים של תיעוד פנים.

ישנן תוכנות שבהן התוצאה של מכלול בדיקת הרציפות היא רשימה של החשבוניות, לדוגמה, ממוינת לפי מספר האסמכתא. רשימה זו אינה עונה על הדרישה שבהוראה (א)5) שכן במקרה הזה על המשתמש לבצע בעין את ביקורת הרציפות.

התוצאה הרצויה היא ציון מפורש של החשבוניות שקיימות או החשבוניות החסרות.

(6) גיבוי יזום של מערכת החשבונות הממוחשבת, למעט לתוכנה המנהלת את מערכת החשבונות.

סעיף זה נוסף בתיקון 6245 מיום 26.06.2003 על מנת שתוכנות יתמכו בהוראת הגיבוי הרבעונית שנוספה.

יובהר כי התוכנה חייבת לערוך גיבוי לבסיסי הנתונים, אותם היא מנהלת, על הנישום לקחת את הקבצים שנוצרו במיקום הידוע מראש ולהעבירם למדיה חיצונית, כפי שמתחייב מהוראה 25(ו).

אין זה מתפקידה של התוכנה לניהול מערכת חשבונות לדאוג לביצוע הגיבוי או להעביר את הגיבוי למדיה, אך מומלץ לכלול בתוכנה מערכת מתאימה של הודעות ו/או התראות שיקלו על ניהול הגיבויים.

מתקן הגנה למקרה של הפסקת חשמל

(ב) מערכת חשבונות ממוחשבת, המפיקה תיעוד פנים, תצוייד במתקן הגנה למקרה של הפסקת זרם החשמל.

מתקן הגנה נדרש רק בעת שמפיקים באמצעות התוכנה תיעוד פנים, כלומר, קבלות, ספר פדיון יומי, תעודות משלוח, חשבוניות, חשבוניות – מס ורשימת מפקד המצאי.

מהו אותו מתקן הגנה ?

ניתן למלא אחר דרישת ההוראה באמצעות שני גורמים חלופיים :

- אל פסק ;
- תוכנה מתאימה.

חומרה מתאימה - אל פסק

אל פסק היא חומרה הדומה בפעולתה לסוללת גיבוי או גנרטור שמספקים חשמל למשך זמן מוגדר מרגע הפסקת החשמל. אין הכוונה שהעסק ימשיך לתפקד באופן מלא באמצעות האל פסק, אלא שתסתיים הפקת התיעוד שהוחל בהפקתו ותבצע יציאה מסודרת מהתוכנה כדי לא לפגוע בבסיס הנתונים.

תוכנה מתאימה

חלופה זו היא מעט יותר מורכבת, היא קשורה באופן הדוק להבנה כוללת יותר של ניהול בסיסי נתונים.

היכרנו קודם לכן מבנה אפשרי של רשומה, הכוללת כאמור מספר שדות, תוכנות מסוימות שבאמצעותן מנהלים את בסיסי נתונים דואגות לשמור על רציפות הנתונים בעוד אחרות אינן יודעות.

שמירה על רציפות הנתונים יכולה להתבצע באמצעות עדכון רשומה בקובץ קבוע רק אם היא נקלטה במלואה.

4. מרשם תוכנות לניהול מערכת חשבונות ממוחשבת - הוראה 36, נספח ה'

(ג)	
(1)	המנהל ינהל מרשם תוכנות לניהול מערכת חשבונות ממוחשבת המיועדות למכירה, להשכרה או לשימוש של אחר;
(2)	המבקש למכור תוכנה לניהול מערכת חשבונות ממוחשבת יגיש בקשה למנהל כמתואר בתוספת 1 אליה יצרף עותק של התוכנה בצרוף ספרות להדרכה מקצועית לשימוש בתוכנה, כל חומרה הנמכרת עם התוכנה לניהול חשבונות ושלא ניתן להפעיל את התוכנה בלעדיה, כל תוכנה אחרת המיועדת להפעלת התוכנה וכן כל מסמך, ציוד או מידע שידרוש המנהל לצורך בדיקתה. לעניין נספח זה, לא יראו כאותה תוכנה את התוכנה בה נערכו שינויים, למעט עדכוני סכומים על פי כל תיקון להוראות אלו"
(3)	(א) המנהל ירשום תוכנה במרשם וישלח למבקש תעודת רישום, לאחר ששוכנע כי התקיימו הדרישות כאמור בפסקה (2); (ב) רישום כאמור יהא תקף עד תום שלוש שנות מס מהמועד בו הופקה תעודת הרישום;
(4)	המנהל יימנע מרישום תוכנה או יבטל רישומה, אם לדעתו קיים ספק סביר לגבי עמידתה בדרישות הוראות אלה;
(ד)	פקיד השומה יהא רשאי להשתמש לצורך ביצוע הוראות הפקודה, בתוכנה, בחומרה ובכל ציוד שהומצא למנהל במצורף לבקשה כאמור בפסקה (ג)2);
(ה)	בנוסף לאמור בכל דין, המבקש ינהל ספר כרוך של לקוחותיו שיכלול: רשימה של רוכשי התוכנה ושוכריה (להלן – לקוחות), הכוללת לגבי כל לקוח: שם, כתובת עסק, מספר הרישום כעוסק על פי חוק מע"מ ומספר טלפון.

סעיף (ג) (1)

ההוראה מחייבת כל בית תוכנה שפיתח תוכנה המיועדת למכירה, להשכרה או לשימוש של אחר, לרשום אותה במרשם. למעשה התוכנות היחידות אשר אינן חייבות ברישום, הן תוכנות אשר פותחו לשימוש עצמי.

סעיף (ג) (2)

המבקש למכור תוכנה נדרש לשלוח עותק של התוכנה. קבלת עותק של התוכנה מאפשר לשלטונות המס לזהות את העותק (מהדורה) המסוים שעליו ניתנה ההצהרה של בית התוכנה כי הוא עומד בהוראות ניהול פנקסים. כך ניתן יהיה להצביע על שינויים / תוספות שהתבצעו בתוכנה מאוחר יותר.

קבלת ספרות מקצועית וחומרה הנמכרת עם התוכנה לצורך הפעלתה (כגון פלאג הגנה), חיוניים לצורך התקנת התוכנה ושימוש נכון בה.

מטרת הסיפא של ההוראה היא, שכל מהדורה חדשה של תוכנה תיחשב לתוכנה בפני עצמה, דבר המחייב רישום נפרד. ההוראה מאוד מפורשת באשר לאופן שבו יש לנהל מהדורות, יחד עם זאת, ניתן יהיה לקבל מצב שמהדורה חדשה תוגדר בעקבות שינוי מהותי בבסיס הנתונים או בעקבות הוספת מודול חשוב.

סעיף (ג) (3)

ההוראה באה לאכוף קיום הדרישות על ידי בית התוכנה כתנאי לתעודת הרישום שתישלח לבית התוכנה. על מנת להדגיש שהמסמך שנשלח מהווה אסמכתא על רישום התוכנה בלבד ולא אישור על נכונותה, המסמך שמופק מהווה "תעודת רישום" בלבד.

בהוראה זו ניתנה סמכות למנהל להימנע מרישום תוכנה או לבטל את רישומה גם אם קיים אצלו ספק לגבי קיום הדרישות.

סעיף ד'

ההוראה באה לאפשר לפקיד השומה לוודא את התאמת התוכנה הלכה למעשה להוראות ניהול ספרים, גם על ידי בדיקה של ספרי נישומים באמצעותה.

סעיף ה'

ההוראה באה לאפשר לשלטונות המס זיהוי מהיר של כל המשתמשים בתוכנה במקרה שיתגלה ליקוי מהותי בתוכנה שיכול להשפיע על נכונות הדיווח של אותם נישומים.
המושג לקוחות מתייחס לרוכשי התוכנה או שוכריה ולא למשתמשים בפועל כדי למנוע מצב שבו בית התוכנה יהיה חייב בחובות כלשהן כלפי משתמשים בלתי חוקיים בתוכנה.