

הנחיות בדבר אי-תלות של רואי חשבון

(מתפרסמות על-פי החלטות הוועד המרכזי של לשכת רואי חשבון
בישראל מיום 28.11.04)

תוכן עניינים

סעיף

1	מבוא
8 – 3	כללי
9	בעלות
10	קירבה משפחתית או עסקית למנהלים
11	קשר כלכלי
12	חוות דעת והערכות שווי
13	הגבלות על עיסוקים מיוחדים
14	היקף שכר הטרחה
15	ניגוד עניינים
16	מתן גילוי
17	תחולה על סקירת דוחות לתקופות ביניים
18	היועצות בוועדה לפירוש כללי ההתנהגות
19	ביטולים
20	תחילה

1. א. סעיף 10 לחוק רואי חשבון, התשט"ו-1955 קובע:

"(א) רואה חשבון לא יעסוק בעיסוק אחר בנסיבות שבהן עלול להיווצר ניגוד עניינים בין עיסוקו כרואה חשבון לבין העיסוק האחר או עלולה להיפגע אי-תלותו כרואה חשבון.

(ב) בלי לפגוע בכלליות האמור בסעיף קטן (א), יקבע שר המשפטים, בהתייעצות עם המועצה ולשכת רואי חשבון בישראל, ובאישור ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, נסיבות שיראו אותן כנסיבות שבהן עלול להיווצר ניגוד עניינים או עלולה להיפגע אי-תלות רואה החשבון, כאמור בסעיף קטן (א).

(ג) ..."

ב. תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר) (הוראת שעה), התשס"ג-2003, קובעות נסיבות בהן קמה חזקה (ניתנת לסתירה) לפיה נוצר ניגוד עניינים בעבודת רואה החשבון או שעלולה להיפגע אי-תלותו של רואה החשבון. התקנות הותקנו כהוראת שעה.

ג. סעיף 160(א) לחוק החברות, התשנ"ט-1999 קובע: "רואה החשבון המבקר יהיה בלתי תלוי בחברה, בין במישרין ובין בעקיפין".

ד. תקנה 2 לתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973 (להלן - תקנות דרך פעולתו של רואה חשבון), קובעת:

"(א) רואה חשבון יהיה בלתי תלוי במבוקר, בין במישרין ובין בעקיפין, וישמור בעבודתו המקצועית על אי-תלות.

(ב) לא יחוה רואה חשבון דיעה על דוח כספי של מבוקר, אם רואה החשבון הוא פקידו של המבוקר, פקיד של חברה אם, של חברה בת או של חברה שלובה של המבוקר, או פקידו של בעל עניין במבוקר; האמור בתקנת משנה זו בא להוסיף על תקנת משנה (א)".

ה. תקנה 1א(2) לתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), התשכ"ה-1965, קובעת בין המעשים והמחדלים של רואי חשבון שיש בהם משום התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע של ראיית חשבון: "מעשה או מחדל הפוגע באי-תלותו כרואה חשבון".

ו. תקן 6 מתקני הביקורת שפורסמו ע"י לשכת רואי חשבון בישראל קובע:

"רואה החשבון חייב להיות בלתי תלוי במפעל המבוקר".

ז. כלל 4 לכללי ההתנהגות המקצועית של לשכת רואי חשבון בישראל קובע: "חבר העוסק בראיית חשבון יימנע מכל מעשה או מחדל העשויים לפגוע באי תלותו במבוקר, או ממצב של ניגוד עניינים בין עיסוקו כרואה חשבון לבין עיסוקו בעיסוק אחר".

2. א. ההנחיות שלהלן מתבססות על המלצות הוועדה להכנת הנחיות בדבר אי-תלות של רואה חשבון מיום 10 ביולי 1989 והן נערכו מחדש על-ידי הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות לאור פירסומן של תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר) (הוראת שעה), התשס"ג-2003, ואושרו לפירסום ע"י הוועד המרכזי, על מנת להבהיר לחברי הלשכה את משמעותה של חובת אי-התלות של רואה חשבון המחווה דיעה על דוח מבוקר.

ב. ההנחיות הינן הנחיות הבהרה ואינן מתיימרות להוות פירוש מחייב של חוק, תקנה, תקן או כלל כלשהם.

3. רואה חשבון בהיותו מבקר חיצוני נותן חוות דעת על דוחות כספיים וחוות דעת אחרות לאחר ביצוע ביקורת, שבמהלכה נפתחים לפניו מקורות מידע ללא סייג.

חשיבותה של חוות דעת כזאת רבה בעיני הבעלים, ההנהלה ושלטונות המס ובעיניהם של משתמשים אחרים, לפי העניין, כגון בנקים, ספקים, נציגות עובדים, לקוחות, משקיעים בכוח, בורסה לניירות ערך ורשויות פיקוח. ציבור משתמשים זה סומך על אמינותה של חוות הדעת בהאמינו, שהיא ניתנת ביושר (INTEGRITY) ובאובייקטיביות. אמינותה מושתתת, אפוא, על היסוד הבסיסי של עצמאות שיקול הדעת של רואה החשבון המבקר, הנובעת מאי-תלות רואה החשבון בגוף המבוקר ומהעדר ניגוד עניינים בין עריכת הביקורת ובין אינטרסים אחרים של רואי החשבון. יסודות בסיסיים אלה צריכים גם להיראות, שכן בלעדיהם יקשה על ציבור המשתמשים להאמין ביושר ובאובייקטיביות של רואה החשבון.

4. אי-התלות מתבטאת במצב נפשי של מודעות מתמדת (STATE OF MIND) המאפשר שיקול דעת ושיפוט ללא משוא פנים וללא דיעה קדומה לאורך שרשרת ההחלטות המקצועיות המתקבלות בדרך למתן חוות דעת מקצועית.

5. מכאן שרואה חשבון, כשהוא מבצע עבודה מקצועית, עליו לעשות כל מאמץ כדי להבטיח, שיהיה חופשי מכל מעורבות העלולה לפגום באי-תלותו בהקשר לאותה עבודה ומכל אינטרס אחר המעמיד את רואה החשבון במצב של ניגוד עניינים. קיומם של תלות או ניגוד עניינים אינם ברורים תמיד, וייתכנו ודאי נסיבות, שבהן יצטרך רואה החשבון לבחון היטב את מעמדו.

על רואה חשבון להימנע אפוא ממצבים, שבהם אדם סביר, היודע את העובדות, יראה במערכת היחסים שבין רואה החשבון ובין הלקוח מצב של איום מוחשי על אי-תלותו של רואה החשבון, או מצב של ניגוד עניינים בין עריכת הביקורת ובין אינטרסים אחרים של רואה החשבון, ובהתקיים מצבים כאלה על רואה החשבון - לנקוט בצעדים לביטולם.

6. בין הגורמים העלולים להשפיע על אי-תלותו של רואה החשבון או על קיומם של ניגודי עניינים אפשר למנות: זכויות בעלות במבוקר, הלוואות וערבויות ממבוקר או למבוקר, חלקו של שכר הטירחא מהמבוקר ביחס להכנסתו הכוללת של רואה החשבון וקרבה משפחתית או עסקית.

7. קיימות מדינות בהן חובת ביקורת סטטוטורית קיימת רק לגבי חברה ציבורית ובמדינות אחרות חובת הביקורת הסטטוטורית הינה כללית. ברוב המדינות קיימת אחידות בגישה הבאה לכלל ביטוי בהגדרת אי-התלות בסעיף 4 לעיל ולגבי חובתו של רואה החשבון להבטיח אי-תלות זו כאמור בסעיף 5 לעיל. לעומת זאת קיימים הבדלי גישות במדינות השונות הן בהגדרתם של המצבים והגורמים העלולים להשפיע על אי-תלותו של המבקר והן בהתייחסות לגורמים ולמצבים אלה כאשר מדובר בחברות ציבוריות או במבוקרים שלציבור עניין בהם וכאשר מדובר במבוקרים שלציבור אין בהם עניין. בעוד שלגבי חברות ציבוריות, או מבוקרים שלציבור עניין בהם, נודעת אותה מידת חשיבות לאי-התלות עצמה כמו לסממנים החיצוניים של אי-תלות זו (קרי - הגורמים והמצבים הנ"ל) הרי שלגבי מבוקרים שלציבור אין בהם עניין מייחסים לעתים פחות חשיבות לסממנים החיצוניים ובלבד שאי-התלות עצמה לא נפגעה.

8. בסעיפים הבאים מובאות הבהרות לגבי משמעותה של חובת אי-התלות וההימנעות מניגוד עניינים בכמה מצבים. הבהרות אלו מתייחסות למיגוון של מצבים, אך אין הן מתיימרות להבהיר את כל המצבים האפשריים.

בסעיפים אלה –

א. הביטוי "ביקורת" משמעו - הפעולות שעל רואה חשבון לעשותן כדי שיוכל לחוות דעתו בשאלה באיזו מידה משקף מאזן באופן נאות את מצב העסקים של המבוקר לתאריך המאזן ובאיזו מידה משקף חשבון רווח והפסד באופן נאות את תוצאות הפעולות של המבוקר לתקופה שנסיימה באותו תאריך.

ב. הביטוי "עיסוק אחר" משמעו – עיסוק שאינו ביקורת ואינו סקירת דוחות, לרבות באמצעות תאגיד שבשליטתו של רואה חשבון מבקר; לעניין זה, "שליטה" – לרבות חזקה כי מי שמחזיק 25% מאמצעי השליטה בתאגיד ובידו היכולת למנוע קבלת החלטות עסקיות בתאגיד – שולט בתאגיד.

ג. הביטוי "בן משפחה" משמעו – צאצא, בן זוג, אח, אחות, הורה, ובן זוגו של כל אחד מאלה.

ד. הביטוי "קרוב" משמעו – בן משפחה שמקום מגוריו עם האדם, מי שפרנסתו על אותו אדם, מי שפרנסת אותו אדם עליו וכן תאגיד בשליטת כל אחד מהם או נאמן לטובת כל אחד מהם.

ה. הביטוי "החזקה" משמעו – בין לבד ובין ביחד עם אחרים, בין במישרין ובין בעקיפין, באמצעות נאמן, חברת נאמנות, חברת רישומים או בכל דרך אחרת. כשמדובר בהחזקה או ברכישה בידי חברה - גם בידי חברה בת שלה או חברה קשורה שלה במשמע, וכשמדובר בהחזקה או ברכישה בידי יחיד - יראו יחיד ובני משפחתו הגרים עמו, או שפרנסת האחד על האחר, כאדם אחד.

ו. הביטוי "שליטה" משמעו - היכולת לכוון את פעילותו של תאגיד, למעט יכולת הנובעת רק ממילוי תפקיד של דירקטור או משרה אחרת בתאגיד. חזקה על אדם שהוא שולט בתאגיד אם הוא מחזיק 50% או יותר מסוג מסוים של אמצעי שליטה בתאגיד; לעניין זה "אמצעי שליטה" הינם כל אחד מאלה:

(1) זכות הצבעה באסיפה כללית;

(2) הזכות למנות דירקטורים או את המנכ"ל.

ז. הביטוי "חברה ציבורית" משמעו - חברה שמניותיה רשומות למסחר בבורסה או שהוצעו לציבור על-פי תשקיף.

ח. הביטוי "חברה פרטית" משמעו - חברה שאינה חברה ציבורית.

ט. הביטוי "נושא משרה" משמעו - דירקטור, מנכ"ל, מנהל עסקים ראשי, משנה למנכ"ל, סמנכ"ל וכן מנהל אחר הכפוף במישרין למנכ"ל.

י. הביטוי "נייר ערך" משמעו - לרבות מניה, אג"ח, זכויות לרכוש, להמיר או למכור מניה או אג"ח.

יא. הביטוי "מבוקר" משמעו - מי שרואה חשבון מבקר מבצע ביקורת על הדוחות הכספיים שלו.

יב. הביטוי "לקוח" משמעו - המבוקר ומי ששולט במבוקר. נערכו למבוקר דוחות מאוחדים כמשמעותם בכללי חשבונאות מקובלים - יכלול "הלקוח" גם כל תאגיד אחר המאוחד באותם דוחות מאוחדים שלגבי דוחותיו נערכת ביקורת על-ידי רואה החשבון המבקר.

יג. הביטוי "רואה חשבון מבקר" משמעו - רואה חשבון שמונה לערוך ביקורת במבוקר מסוים, לרבות רואי החשבון השותפים, החברים או בעלי המניות בתאגיד רואי חשבון שבו הוא מועסק, שותף, חבר או בעל מניה, וכן מי שעוסק בביקורת המבוקר

מטעמו וכן רואי החשבון המועסקים באגודת ברית פיקוח;
הכל - למעט מי שפועל מחוץ לישראל דרך קבע.

יד. הביטוי "רואה חשבון מטפל" משמעו - רואה חשבון מבקר העוסק בפועל בביקורת המבוקר.

טו. הביטוי "משרד רואי חשבון" משמעו - רואה חשבון מבקר וכן רואי החשבון המועסקים על-ידו או על-ידי תאגיד רואי חשבון שבו הוא שותף או חבר.

טז. הביטוי "תאגיד רואי חשבון" משמעו - חברת רואי חשבון כמשמעותה בחוק רואי חשבון, התשט"ו-1955, או שותפות רואי חשבון.

יז. הביטוי "תאגיד בנקאי" משמעו - בהתאם להגדרה שבחוק הבנקאות (רישוי), התשמ"א-1981.

יח. הביטויים: "יועץ השקעות" ו-"מנהל תיקי השקעות" - כמשמעותם בחוק הסדרת העיסוק בייעוץ השקעות ובניהול תיקי השקעות, התשנ"ה-1995.

יט. הביטוי "תקופת הביקורת" משמעו - התקופה השוטפת שלגביה נערכת הביקורת, לרבות פרק הזמן עד למועד שבו ניתנת חוות דעתו של רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.

בעלות

9. רואה חשבון מבקר לא יערוך ביקורת במבוקר אם ידוע לו:

א. שהוא, או קרובו מחזיקים בניירות ערך של לקוח בשיעור כלשהו.

ב. שבו משפחתו מחזיק בניירות ערך בשיעור של 20% ומעלה בלקוח. על אף האמור לעיל, ניתן לערוך ביקורת במבוקר שהינו חברה פרטית, אם כל בעלי המניות במבוקר הסכימו בכתב לעריכת הביקורת, ובלבד שינתן לכך גילוי כמפורט בסעיף 16 להלן.

קירבה משפחתית או עסקית למנהלים

10. רואה חשבון מבקר לא יערוך ביקורת במבוקר אם ידוע לו שאדם ממשרדו, קרובו של רואה החשבון המבקר או בן משפחה שלו, מכהן כנושא משרה אצל לקוח, בתקופת הביקורת או בשנה

שקדמה לה. על אף האמור לעיל, ניתן לערוך ביקורת במבוקר שהוא חברה פרטית, אם כל בעלי המניות במבוקר הסכימו בכתב לעריכת הביקורת ובלבד שינתן לכך גילוי כמפורט בסעיף 16 להלן.

קשר כלכלי

11. רואה חשבון מבקר לא יערוך ביקורת במבוקר אם ידוע לו שהוא, או קרובו קיימו, במישרין או בעקיפין, לרבות באמצעות תאגיד בשליטתם, קשר כלכלי עם הלקוח – במהלך תקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה. לעניין זה "קשר כלכלי" משמעו – לרבות קשרי ספק-לקוח, קשרי נותן שרות - מקבל שרות (למעט מתן שרותים מקצועיים ללקוח במסגרת עיסוק אחר), השכרת נכסים, שותפות בעסקים, עסקאות משותפות, שותפות בנכסים וכיוצ"ב וכן מתן הלוואות או ערבויות ללקוח או קבלת הלוואות או ערבויות מהלקוח. "קשר כלכלי" אינו כולל הלוואה או ערבות בנקאית לרואה חשבון מבקר מתאגיד בנקאי בתנאי שוק ובמהלך העסקים הרגיל, רכישת נכס, טובין או שרות ע"י רואה החשבון המבקר, שלא כדי לסחור בהם, בתנאי שוק ובמהלך עסקיו הרגיל של המבוקר, או קבלת שכר מהלקוח.

חוות דעת והערכות שווי

12. א. רואה החשבון המבקר לא יערוך ביקורת במבוקר :

(1) אם במהלך הביקורת נדרש לבקר חוות דעת או הערכת שווי שנתן במסגרת עיסוק אחר, למעט חוות דעת כלכלית שנתן לפני מינויו כרואה החשבון המבקר של המבוקר.

(2) אם הדוחות הכספיים של הלקוח כוללים פרטים המבוססים על חוות דעת של מי ממשד רואי החשבון באחד או יותר מהנושאים כלהלן: הערכת שווי נכסים או התחייבויות (כולל שמאות מקרקעין ורכב), עצם קיומן של זכויות בנכסים או התחייבויות, הערכת מצבם

בפועל של נכסים והכנת תוכנית עסקית המשפיעה על חיי העסק. סעיף קטן (2) לא חל על חוות דעת אקראית, שלא ניתנה בידי רואה החשבון המטפל, שעניינה תוכנית עסקית, נכס או התחייבות שאינם מהותיים לעסקי התאגיד.

ב. רואה החשבון המבקר לא יערוך ביקורת במבוקר, אם במהלך תקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה נתן הערכת שווי של המבוקר. סעיף זה לא חל על הערכת שווי, אשר נערכה לפני תקופת הביקורת ועבור מי שאיננו המבוקר ולא היה בעל שליטה במבוקר בעת עריכתה (לדוגמה, הערכת שווי למי שמבקש לרכוש שליטה במבוקר).

הגבלות על עיסוקים מיוחדים

13. רואה חשבון מבקר לא יעסוק, בתקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה, בעיסוקים המפורטים להלן:

א. עריכת דין בעבור הלקוח, למעט פעולות שנוהג לעשותן רואה חשבון;

ב. כמפרק, כונס נכסים, מנהל עיזבון או נאמן של הלקוח, למעט נאמנות שבה מבצע הנאמן הוראות לעניין נכסי הנאמנות בלא קבלת החלטות ניהוליות; סעיף זה חל על כל אדם העובד במשרד רואי החשבון;

ג. כמבקר פנימי של הלקוח, או מטעם המבקר הפנימי, במסגרת תפקידו כמבקר פנימי של הלקוח;

אין באמור לעיל כדי למנוע מרואה החשבון המבקר לערוך "ביקורת פנימית מורחבת" ולדווח עליה באופן ובדרך שימצא לנכון ובלבד שאצל מבוקר, החייב למנות מבקר פנים, יובהר בגוף הדוח שיגיש, כי המדובר בביקורת חיצונית ולא בביצוע עבודת מבקר פנים. לעניין זה, "ביקורת פנימית מורחבת" משמעה – ביקורת מורחבת ושוטפת (הכוללת, לפרקים, דיווח שוטף לבעלים או למנהלים), המבוססת על יישום נהלי ביקורת בהיקף גדול יותר, או בפירוט או לגבי נושאים, שלדעת רואה החשבון המבקר עולים על הנחוץ לו לצורך מתן חוות דעת על הדוחות הכספיים של המבוקר;

ד. עיסוק באופן שוטף בעבור המבוקר כיועץ השקעות;

ה. כמנהל תיקי השקעות בעבור המבוקר;

ו. בהנהלת חשבונות בעבור מבוקר שהינו חברה ציבורית.

ז. בהנהלת חשבונות בעבור מבוקר שאינו חברה ציבורית, אם שרתי הנהלת החשבונות ניתנים בידי רואה החשבון המטפל אישית.

היקף שכר הטרחה

14. כדי להבטיח שאי-התלות לא תיפגע ולא תיראה כנפגעת, אין הדבר ראוי ששכר הטרחה ממבוקר אחד או מקבוצה של לקוחות מבוקרים הקשורים זה בזה יהיה בשיעור משמעותי ביחס להכנסתו הכוללת של משרד רואי החשבון משכר טרחה.

בסעיף זה "קבוצה של לקוחות מבוקרים הקשורים זה בזה" משמעו - המבוקר, חברה אם של המבוקר, חברה בת שלו או חברה אחרת הנשלטת בידי מי שבידו או בידי קרובו השליטה במבוקר, וכן נושאי משרה בהם.

הוראה זו לא תחול על משרד רואי חשבון בשנים הראשונות לקיומו של המשרד ועל משרד הנמצא בתהליך של ירידה, כיוון שאין לצפות ממנו שיוכל לעמוד בדרישה זו.

בדרך כלל, כשהמדובר בסכומים מהותיים, ייראה לעניין זה שיעור העולה על 25% כשיעור משמעותי (*).

ניגודי עניינים

15. ניגוד עניינים עלול לפגום, או להיראות כפוגם, באי-תלותו של רואה החשבון המבקר. על רואה החשבון המבקר לבחון היטב את מצבו במקרים כאלה, ולהימנע מלהיקלע למצב של ניגוד עניינים הפוגע באי-תלותו.

להלן כמה דוגמאות בהן אסור לרואה החשבון לשמש כרואה חשבון מבקר מפאת חשש להיווצרות ניגוד עניינים:

א. במסגרת ביקורת שיעור רואה החשבון המבקר הוא נדרש לבקר עסק או עיסקה שיש לו עניין אישי בהם;

ב. אדם ממשרד רואי החשבון, השתתף או משתתף בפועל, במהלך תקופת הביקורת, במסגרת עיסוק אחר, בקבלת החלטות ניהוליות בעבור הלקוח;

(*) בהחלטת רשות ניירות ערך בדבר "אי תלות המבקר" מחודש אוגוסט 1992 הוגדר שיעור זה כ-15% כאשר בחישוב הכנסת המבקר לעניין סעיף זה לא תובא בחשבון הכנסה הנובעת מטיפול בתשקיף של המבוקר או הכנסה אחרת בעלת אופי מיוחד וחד פעמי.

ג. רואה החשבון המטפל או מי שהיה מעורב בדרך כלשהי בדיונים הנוגעים לביקורת המבוקר (לרבות דיונים בין השותפים במשרד רואי החשבון) מועסק או היה מועסק (התקיימו יחסי עובד-מעביד) על ידי הלקוח, במהלך תקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה;

ד. קבלת שכר טרחה מהלקוח (לרבות התחייבות לשכר טרחה או הטבה אחרת) במסגרת העיסוק האחר בשיעור הנגזר מהתוצאה הכספית של הטיפול. סעיף זה לא יחול על שכר טרחה/הטבה מותנית שנתקבלה מבעל השליטה במבוקר, שהיקפה בשנת הביקורת אינו עולה על היקף ההכנסות מביקורת המבוקר באותה שנה.

ה. רואה החשבון המבקר התנה את עיסוקו בביקורת בהעסקתו גם בעיסוק אחר.

מתן גילוי

16. א. בלי לגרוע מעקרון אי התלות:

(1) רואה חשבון מבקר שעוסק בעיסוק אחר כמפורט להלן, ולא ניתן לכך גילוי בדוחות הכספיים או בדוח הדירקטוריון בחברה ציבורית, יינתן גילוי לכך בדוח רואה החשבון המבקר שבו נכללת חוות דעתו על הדוחות הכספיים של המבוקר:

(א) ניהול חשבונות בעבור הלקוח;

(ב) מתן הערכות שווי לתאגיד המאוחד עם המבוקר בדוחות מאוחדים, או לתאגיד הכלול בדוחות המאוחדים, אם החזקותיו של המבוקר בתאגיד האמור מהווים 25% או יותר מהחון העצמי של המבוקר;

(ג) מתן הערכות שווי ללקוח בתקופת הביקורת.

(2) כמו כן יינתן גילוי כאמור בפיסקה (1) לאלה:

(א) החזקת ניירות ערך בלקוח על ידי בן משפחה של רואה חשבון מבקר בשיעור של 5% ומעלה, אלא אם כן רואה החשבון המבקר לא ידע ולא היה עליו לדעת על כך;

(ב) כהונה של בן משפחתו או קרובו של רואה החשבון המבקר כנושא משרה בלקוח, אם התקיים האמור בסעיף 10 סיפא.

ב. גילוי כאמור בסעיף קטן א לעיל יינתן גם ליחס בין הכנסותיו

של רואה חשבון מבקר מעיסוקים אחרים בעבור אותו לקוח, לעומת הכנסותיו מביקורת וייעוץ מס, אלא אם כן היקף ההכנסות מעיסוקים אחרים אינו עולה על שליש מכלל ההכנסות מאותו לקוח.

תחולה על סקירת דוחות לתקופות ביניים

17. האמור בהנחיות אלה לעניין עריכת ביקורת יחול גם על סקירת דוחות לתקופות ביניים בידי רואה החשבון המבקר.

היועצות בוועדה לפירוש כללי ההתנהגות

18. בהתעורר ספק ביישומם או בפירושם של הנחיות אלה, מומלץ כי החבר יבקש את חוות דעתה של הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות עפ"י תקנה 20 מהתקנון.

ביטולים

19. הנחיות הלשכה בדבר אי-תלות של רואי חשבון מיום 10 ביולי 1989 - בטלות.

תחילה

20. תחילתן של הנחיות אלה הינן מיום אישור פרסומן על-ידי הוועד המרכזי.