

**רואה החשבון המבקר של תאגיד בנקאי** (11/02) (1/01), (6/98)

**מבוא**

1. האמור בהוראה זו, יחול על רואה החשבון המבקר של תאגיד בנקאי וזאת בנוסף לאמור בחוק החברות, התשנ"ט - 1999 ובחוק רואי חשבון, התשט"ו - 1955 ובתקנות שהותקנו על-פיו.

2. רואה החשבון המבקר יהיה בלתי תלוי בתאגיד הבנקאי המבוקר. לענין זה, "בלתי תלוי" - כמשמעותו בהחלטת רשות ניירות ערך לפי סעיף 9ב לחוק ניירות ערך, התשכ"ח - 1968, שפורסמה באוגוסט 1992. (ראה נספח).

**הופעה בפני הדירקטוריון**

3. רואה החשבון המבקר של תאגיד בנקאי יהיה זכאי, לפי בקשתו, להופיע בפני הדירקטוריון או בפני ועדת הביקורת בכל עניין שהוא בתחום תפקידו.

**החלפת רואה החשבון המבקר** (11/02)

4. אחת לשלוש שנים לפחות, או בעת סיום תקופת מינויו של רואה החשבון המבקר, על-פי המאוחר שבהם, תקיים ועדת הביקורת דיון על אפשרות החלפת רואה החשבון המבקר של התאגיד הבנקאי.

4.א. (א) רואה החשבון המבקר :

(1) ימנה שותף אחראי על הביקורת בכל תאגיד בנקאי.

(2) ימנה שותף אחראי על הסקירה השנתית של הביקורת בכל תאגיד בנקאי.

(ב) שותף אחראי על הביקורת ושותף אחראי על סקירת הביקורת (להלן: "השותפים האחראיים") לא ימלאו תפקידים אלה במשך תקופה העולה על 5 שנים עוקבות. בתום תקופה זו השותפים האחראיים יוחלפו על ידי שותפים אחראיים אחרים. השותפים האחראיים שהוחלפו יוכלו לחזור להיות שותף אחראי על הביקורת בתאגיד הבנקאי המבוקר או שותף אחראי על סקירה שנתית מתועדת של הביקורת בתאגיד הבנקאי המבוקר רק לאחר תום תקופה של שנה אחת לפחות מיום החלפתם.

(ג) בנסיבות חריגות ישקול המפקח בקשה מפורטת לסטייה מהאמור בסעיף זה, לתקופה שתיקבע על ידו.

לענין סעיף זה,

"שותף אחראי על הביקורת" – השותף האחראי לניהול הביקורת ואשר חותם על חוות הדעת של רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים של התאגיד הבנקאי.

"שותף אחראי על סקירת הביקורת" – שותף שאינו קשור לביקורת בתאגיד הבנקאי הספציפי, אשר יבצע סקירה שנתית מתועדת של הביקורת על מנת לבחון אם נדרש לחזק את מנגנוני הבקרה שנועדו להבטחת האובייקטיביות ואי התלות של הביקורת, בין

השאר, על ידי החלפה של צוות הביקורת של התאגיד הבנקאי, לרבות השותף האחראי על הביקורת.

#### העברת מידע לרואה החשבון המבקר

5. (א) המנהל הכללי יעביר לרואה החשבון המבקר באופן שוטף כל דוח ביקורת הנוגע לעניינים שבתחום טיפולו של רואה החשבון המבקר והמופנה אל התאגיד הבנקאי מאת המפקח על הבנקים, וכן את ההערות והתשובות לדוח והתכתבויות חוזרות הנובעות מהן. כמו כן יועבר לרואה החשבון המבקר לפי דרישתו, דוח ביקורת של המפקח על הבנקים.
- (ב) המנהל הכללי יעביר לרואה החשבון המבקר באופן שוטף כל דוח ביקורת שנעשה על ידי המבקר הפנימי ואשר נוגע לעניינים שבתחום טיפולו של רואה החשבון המבקר.

#### דיווח רואה החשבון המבקר

6. (א) חובה על רואה החשבון המבקר לדווח לדירקטוריון באמצעות יו"ר הדירקטוריון ולמנהל הכללי על כל פעולות התאגיד הבנקאי שהגיעו לידיעתו והנראות לו כפעולות שיש בהן חריגה מהותית מנהלים תקינים או המנוגדות לחוק או שיש בהן פגיעה מהותית בזכויותיהם של הנושים, ציבור הלקוחות או של בעלי מניות של התאגיד הבנקאי.
- (ב) רואה החשבון המבקר יעביר למפקח על הבנקים באמצעות יו"ר הדירקטוריון דוחות ביקורת שערך והנוגעים לתאגיד הבנקאי, אשר יש בהם, לדעת רואה החשבון המבקר, עניין למפקח על הבנקים.
- (ג) הגיע רואה החשבון המבקר למסקנה, כי קיימים ספקות בדבר המשך קיומו של התאגיד הבנקאי כעסק חי בעתיד הנראה לעין, ידווח על כך מיידית ליו"ר הדירקטוריון ולמפקח על הבנקים בצירוף נימוקים מפורטים למסקנתו.

**נספח**

(סעיף 36(א))

החלטת רשות ניירות ערך, אוגוסט 1992**אי תלות המבקר**

להלן החלטה שקבלה רשות ניירות ערך ושהחליטה לפרסמה על פי סעיף 9 לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968.

**א. כללי**

1. לאחרונה נדרשה רשות ניירות ערך למספר מקרים בהם התעוררה השאלה אם נשמרת אי התלות בעבודתם המקצועית של רואי חשבון, המבקרים דוחות כספיים של חברות שחוק ניירות ערך, התשכ"ח - 1968 (להלן - חוק ניירות ערך) חל עליהן.
  2. (א) תקנה 9(א) לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל - 1970, קובעת כי הדוחות הכספיים השנתיים הנכללים בדוח התקופתי, המוגש לרשות ולגורמים אחרים לפי סעיף 36 לחוק ניירות ערך, יהיו "מבוקרים כדין".
  - (ב) תקנה 56(א) לתקנות ניירות ערך (פרטי התשקיף, מבנהו וצורתו), התשכ"ט - 1969, קובעת כי בתשקיף ייכללו דוחות כספיים שנתיים של המנפיק "מבוקרים כדין".
  3. תקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג - 1973, קובעות הוראות בנושא הביקורת, לרבות בענין אי התלות הנדרשת מהמבקר. בתקנה 2(א) לתקנות אלה נאמר כי "רואה חשבון יהיה בלתי תלוי במבוקר, בין במישרין ובין בעקיפין, וישמור בעבודתו המקצועית על אי-תלות".
  4. דא עקא שהמחוקק לא פירט, למעט ביחס למספר מצומצם של מקרים, מהי אי תלות. כך, בתקנה 2(ב) לתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג - 1973, נקבע, תוך ציון כי האמור באותה תקנת משנה בא להוסיף על תקנת משנה (א), כי לא יחווה רואה חשבון דעה 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 ענין במבוקר. וכך, בסעיף 219 לפקודת החברות (נוסח חדש), התשמ"ג - 1983, נקבע, כי נושא משרה בחברה, שותפו של נושא משרה בחברה ציבורית או המועסק אצל נושא משרה בחברה ציבורית, לא יהיו כשירים להתמנות רואי חשבון.
- אמנם, לשכת רואי חשבון עסקה בנושא, ואף פרסמה בחודש יולי 1989 "הנחיות בדבר אי תלות של רואה חשבון" ואולם, הלשכה עצמה ציינה שהנחיות אלה הינן "הנחיות הבהרה ואינן מתיימרות להוות פירוש מחייב של חוק, תקנה, תקן או כלל כלשהם".

בנסיבות אלה, ובמיוחד כאשר הרשות סבורה שחלק מההנחיות אותן פרסמה הלשכה אינן עונות על הנדרש, החליטה הרשות לקבוע ולפרסם את עמדתה בסוגיה זו ולהבהיר מהי אי התלות הנדרשת, לדעתה, מרואה חשבון המבקר דוחות כספיים של חברה שחוק ניירות ערך חל עליה, וזאת כדי שניתן יהיה ליישם בפועל את הדרישה לאי תלות של המבקרים את הדוחות הכספיים המוגשים לרשות.

5. לית מאן דפליג על חשיבותה של הביקורת כמכשיר ראשון במעלה להקניית אמינות למידע הפיננסי המובא לציבור באמצעות הדוחות הכספיים. אמינות זו היא אבן יסוד לפעילות תקינה של שוק ההון, ופגיעה בה מערערת את אמון הציבור בשוק זה ואת נכונתו להשקיע בו את כספו. אי התלות של המבקר היא תנאי שאין בלתו לכל אלה, ומאותו טעם לא די שתתקיים בפועל, אלא עליה גם להראות. במילים אחרות, מבקר צריך להיות לא רק בלתי תלוי בפועל אלא עליו גם להראות ככזה בעיני משקיף מן הצד.

6. לדעת הרשות, אי התלות הנדרשת מהמבקר אינה מתקיימת בכל מקרה בו לא נשמרות, בפועל או במראית, האוביקטיביות, העצמאות ויכולתו של רואה החשבון לערוך את הביקורת ללא משוא פנים או שלא לפי מיטב שקול הדעת.

7. רשות ניירות ערך, כרשות המוסמכת לה מוגשים הדוחות האמורים לעיל, מבהירה בזה, כי דוחות כספיים המבוקרים על ידי מבקר שלא מתקיימת בו אי תלות כנדרש על פי התקנות, אינם בגדר דוחות כספיים מבוקרים כדון, ולפיכך, לא תוכל לראות דוחות אלה כעונים על הנדרש בחוק ניירות ערך ובתקנות שהותקנו על פיו.

## ב. מונחים

בהחלטה זו תהיה משמעות המונחים הבאים כדלקמן :

**"ביקורת"** - כמשמעותה בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973.

**"מבקר"** - הפירמה העורכת את הביקורת במבוקר, כל שותף או חבר בה וכל אדם העוסק בפועל בביקורת המבוקר, וכן תאגיד בשליטת כל אחד מהם או נאמן לטובת כל אחד מהם.

**"מבוקר"** - התאגיד שלגביו נערכת הביקורת.

**"פירמה"** - רואה חשבון, שותפות של רואי חשבון, חברת רואי חשבון או כל התאגדות אחרת של רואי חשבון.

**"נושא משרה"** - כמשמעותו בפקודת החברות [נוסח חדש], התשמ"ג - 1983, תאגיד בשליטתו או נאמן לטובתו.

**"החזקה"** - כמשמעותה בחוק ניירות ערך, למעט בנאמנות עוורת.

מי שגר עם האדם, מי שפרנסתו על אותו אדם, מי שפרנסת אותו אדם עליו וכן תאגיד בשליטת כל אחד מהם או נאמן לטובת כל אחד מהם.

"קרובו של אדם"

בן זוג, בן, נכד, אח, הורה, הורה-הורה, בן זוגו של כל אחד מהם, הורה של בן הזוג, וכן תאגיד בשליטת כל אחד מהם או נאמן לטובת כל אחד מהם.

"בן משפחה"

כל מונח אחר שאין לו הגדרה מיוחדת בהחלטה זו, יהיה כמשמעותו בחוק ניירות ערך.

### ג. מצבים בהם אין מתקיימת אי התלות הנדרשת מהמבקר

מעצם טיבה, קיומה של אי התלות תלוי בנסיבות כל מקרה ומקרה, ומוכן שלא ניתן לתאר ולהגדיר את כל המצבים האפשריים בהם אי התלות הנדרשת מהמבקר אינה מתקיימת. להלן תפורט שורת מצבים אופייניים בהם אי התלות אינה נשמרת. עם זאת, ברור שקיימים מצבים נוספים, שלא פורטו כאן, בהם אי התלות הנדרשת מן המבקר אינה נשמרת. קביעת הצדדים במצבי התלות המפורטים להלן נעשתה במכוון בצורה מצמצמת, זאת על מנת שלא לכלול בהם באופן גורף זיקות, שבמרבית המקרים לא תפגענה פגיעה ממשית באי התלות. עם זאת, ברור שגם בזיקות רחוקות יותר מהמפורט להלן, יהיו מקרים בהם אי התלות הנדרשת לא תתקיים. לדוגמא, אדם שהקשר המשפחתי שלו עם המבקר רחוק מאלו המפורטים בהחלטה זו, אבל יש לו קשרים עסקיים מהותיים ביותר עם המבוקר.

הרשות תחליט בכל מקרה שאינו נכלל במצבים המפורטים בהחלטה זו על פי נסיבותיו, בהתחשב בגודל הפירמה, גודל המבוקר, הקרבה אל המבקר או המבוקר, מהותיות הקשר וכדומה. כך גם במקרים הנדירים, אם יהיו, הנכללים אמנם במצבים המפורטים, אך אי התלות בהם, בפועל ובמראית, בעינה עומדת.

למען הסר ספק מודגש בזה, כי החלוקה והמיון לנושאים וסעיפים בפירוט שלהלן הינם לצורך הנוחות בלבד.

#### 1. קשר כלכלי בין המבקר למבוקר

קשר כלכלי בין המבקר למבוקר עלול להביא למצב שבו יהיה למבקר ענין במצב עסקי המבוקר או בתוצאות פעולותיו. קשר כזה עלול להעמיד את המבקר גם במצב של ניגוד עניינים. כך או כך לא מתקיימת, אם בפועל ואם במראית, אי התלות הנדרשת מהמבקר.

להלן מספר מצבים כאלה:

1.1 1.1.1 המבקר או קרובו מחזיקים בניירות ערך של המבוקר, של

חברה אם, חברה בת או חברה מסונפת שלו.

בפסקה זו, "המבקר" - לרבות עובד בכיר בו.

- 1.1.2 בן משפחתו של המבקר מחזיק בניירות ערך של המבוקר, של חברה אם או חברה בת שלו, והחזקה מהותית למחזיק או שהיא מהותית במוחזק.
- 1.2 1.2.1 המבקר הינו עובד או נושא משרה במבוקר, בחברה אם שלו, בחברה בת שלו או אצל נושא משרה או בעל עניין במבוקר או שהינו שותפו של נושא משרה במבוקר.
- 1.2.2 קרובו של המבקר הינו נושא משרה במבוקר, בחברה אם או בחברה בת שלו.
- 1.2.3 קרובו של המבקר הינו עובד בכיר במבוקר, בחברה אם או בחברה בת שלו.
- 1.3 המבקר היה עובד או נושא משרה במבוקר, בחברה בת שלו שהוא המבקר שלה או בחברה מסונפת שלו שהוא המבקר שלה, וטרם חלפו שנתיים מיום שחדל להיות עובד או נושא משרה כאמור. בסעיף קטן זה, "המבקר" - מי שעוסק בפועל בביקורת המבוקר.
- 1.4 1.4.1 למבקר או לקרובו קשר עסקי (קשרי ספק-לקוח, קשרי נותן שרותים-מקבל שרותים, השכרת נכסים, שותפות בעסקים, עסקאות משותפות, שותפות בנכסים וכדומה) עם המבוקר, חברה אם או חברה בת שלו, למעט כשהמדובר בעסקה שגרתית של קניית מוצר או שרות, בסכום לא מהותי, במהלך העסקים הרגיל, במחיר ובתנאים שהיו ניתנים ללקוח דומה.
- 1.4.2 למבקר או לקרובו קשר עסקי, המהותי לאחד מן הצדדים, עם בעל שליטה במבוקר, עם נושא משרה במבוקר או עם נושא משרה בחברה בת של המבוקר.
- 1.5 ביטוח אחריות מקצועית של המבקר אצל המבוקר, חברה אם, חברה בת של החברה האם או חברה בת של המבוקר.
- 1.6 1.6.1 מתן הלוואה או ערבות למבקר או לקרובו על ידי המבוקר, חברה בת שלו, נושא משרה באחד מהם, חברה אם של המבוקר, חברה מסונפת שלו או בעל ענין בו. הוראות פסקה זו לא יחולו על מי שאינו עוסק בפועל בביקורת המבוקר ועל קרובו, ובלבד שעיסוקו של נותן הלוואה או הערבות הוא בכך, וההלוואה או

הערבות היתה ניתנת ללקוח דומה וניתנה בתנאים דומים לאלה שהיו ניתנים ללקוח דומה, לרבות סכום ההלוואה, ריבית, עמלות, תקופת ההלוואה, סדרי תשלומים, בטחונות וכדומה.

1.6.2 מתן הלוואה או ערבות על ידי המבקר או קרובו למבוקר, לחברה אם, לחברה בת, לחברה מסונפת שלו, לנושא משרה באחד מהם או לבעל ענין במבוקר.

## 2. שכר טרחה עבור הביקורת

ההסדר שלפיו המבוקר הוא המשלם למבקר עבור הביקורת יוצר, מעצם טיבו, מצב של תלות. עם זאת, משום העדר אפשרות חלופית סבירה לתשלום שכר הטרחה, ניתן לקבל הסדר זה, ובלבד שהפגיעה באי התלות לא תהיה מעבר למינימום ההכרחי הנובע ממהות ההסדר.

להלן מספר מצבים שבהם אי התלות הנדרשת מהמבקר אינה מתקיימת:

- 2.1 תעריף שכר הטרחה לא נקבע מראש.
- 2.2 שכר הטרחה מותנה או שאינו בכסף.
- 2.3 תיגמול מעבר למה שנקבע מראש בהסדר שכר הטרחה, שלא תמורת הרחבת היקף הביקורת.
- 2.4 שכר הטרחה או חלק ממנו משולם על ידי אדם, זולת המבוקר, שעשוי להיות לו ענין בתוצאות הביקורת.
- 2.5 חוב שכר טרחה עבור ביקורת או שרות אחר, שהגיע מועד תשלומו והוא טרם נפרע.

## 3. היקף הכנסות

- 3.1 הכנסתו הכוללת של המבקר מן המבוקר או מקבוצה של מבוקרים הקשורים במבוקר עלתה, בשנת החשבון הקודמת, על 15% מהכנסות הפירמה בשנת החשבון האמורה.
 

בסעיף קטן זה "מבוקרים קשורים" - חברה אם של המבוקר, חברה בת שלו או חברה אחרת הנשלטת בידי מי שבידיו או בידי קרובו השליטה במבוקר, וכן נושאי משרה בהם.

סעיף קטן זה לא יחול על פירמה בשלוש השנים הראשונות מיום היווסדה, ובלבד שהיקף ההכנסות האמור לא יעלה על 25%, והכל כשאין המדובר בארגון מחדש של פירמות קיימות.

3.2 הכנסת המבקר בשנת החשבון הקודמת משכר טרחה עבור ביקורת המבוקר, היתה פחות ממחצית ההכנסה הכוללת של המבקר מאותו מבוקר בשנת החשבון האמורה.  
בסעיף קטן זה, "ביקורת" - לרבות סקירת דוחות כספיים ביניים.

3.3 בחישוב הכנסת המבקר לענין סעיף זה, לא תובא בחשבון הכנסה הנובעת מטפול בתשקיף של המבוקר או הכנסה אחרת בעלת אופי מיוחד וחד פעמי.

#### 4. שרותים נלווים

מתן שרותים נלווים על ידי המבקר למבוקר עשוי לגרום לכך שאי התלות הנדרשת מהמבקר לא תשמר, אם משום שתפתח תלות עסקית-כלכלית ואם משום שיווצר ניגוד עניינים בין השרותים הנלווים שנותן המבקר, לבין תפקידו כמבקר.  
להלן מספר מצבים כאלה :

4.1 מתן שרותים נלווים בידי המבקר למבוקר, אשר בפועל או במראית חורגים ממתן יעוץ ומהווים למעשה השתתפות בניהול ובקבלת החלטות של המבוקר.

4.2 מתן שרותים נלווים בנושאים אשר על פי טיבם עשויים להיות מבוקרים בידי המבקר (לדוגמא : ניהול החשבונות של המבוקר).

4.3 כהונת המבקר כמבקר פנים של המבוקר.

#### 5. ניגוד עניינים אחר

ישנם מצבים נוספים שבהם קיים ניגוד עניינים בין תפקידו של רואה החשבון כמבקר לבין תפקידים, עיסוקים ופעולות אחרות שלו, וכתוצאה מכך אי התלות אינה מתקיימת.

להלן מספר מצבים כאלה :

5.1 5.1.1 המבקר או קרובו הינו כונס נכסים, מנהל ממונה, מנהל קדם מפרק זמני, מפרק, או בעל תפקיד אחר כיוצא באלה, של המבוקר, חברה אם או חברה בת שלו, או של חברה שיש לה קשרים עסקיים מהותיים עם המבוקר, או פועל מטעמו של מי מהם.

5.1.2 המבקר או קרובו הינו כונס נכסים, כונס נכסים זמני או נאמן על החזקותיו של בעל ענין במבוקר או פועל מטעמו של מי מהם.

5.2 המבקר או קרובו הינו מנהל עזבון של בעל ענין במבוקר או פועל מטעמו של מנהל העזבון.

5.3 בין המבקר או קרובו לבין המבוקר, חברה אם או חברה בת שלו, בעל שליטה בו או קרובו, קיימת תחרות עסקית מהותית.



- 5.4 בין המבקר או קרובו לבין המבוקר, חברה אם או חברה בת שלו או בעל שליטה בו, תלויים ועומדים הליכים משפטיים, לרבות בוררות.
- 5.5 המבקר או קרובו הוא בעל ענין במי שהינו חתם בהנפקה של המבוקר, של חברה אם או של חברה בת של המבוקר.
- 5.6 המבקר או קרובו הינו בעל שליטה בנאמן לניירות ערך של המבוקר, של חברה אם או של חברה בת של המבוקר.
- 5.7 קיים הסדר לשיפוי או לביטוח המבקר בידי המבוקר או מי מטעמו, בשל חיוב שמקורו באחריותו המקצועית של המבקר לעבודת הביקורת.

#### 6. קרבת משפחה

- 6.1 המבקר הינו קרובו או בן משפחתו של נושא משרה במבוקר.
- 6.2 המבקר הינו קרובו או בן משפחתו של אדם השולט במישרין על נתונים או פעילויות העשויים להשפיע בצורה מהותית על הדוחות הכספיים של המבוקר.  
בסעיף קטן זה, "המבקר" - מי שעוסק בפועל בביקורת המבוקר.

#### ד. הוראות נוספות

##### 1. המועד בו נדרש קיומה של אי תלות

קיומה של אי תלות נדרש במשך כל התקופה המבוקרת ועד מועד מתן חוות הדעת של מבקר, למעט מועד מתן חוות דעת שניה על דוחות כספיים הכלולים בתשקיף המסתמכת על חוות דעת קודמת של אותו מבקר, אם במועד מתן חוות הדעת השניה הוא אינו מכהן עוד כמבקר.  
לגבי התקופה המתייחסת לדוחות כספיים שנתיים הכלולים בתשקיף של חברה המנפיקה לראשונה, למעט אלה של שנת החשבון האחרונה הכלולים בתשקיף, תבחן הרשות את שאלת אי התלות בהתאם למהותיות הענין ובהתחשב בכך שהחברה היתה באותה תקופה חברה פרטית.

##### 2. תחילה

- 2.1 החלטה זו תיושם:
- (א) לגבי דוחות כספיים שנתיים הכלולים בדוח תקופתי שיוגש החל ביום 1 בינואר 1993.
- (ב) לגבי דוחות כספיים שנתיים הכלולים בתשקיף - החל בדוחות כספיים השנתיים לשנת החשבון 1992.

2.2 על אף האמור בסעיף קטן 2.1 לעיל, ההוראה שבסעיף קטן 3.1 בפרק ג' תיושם לגבי דוחות כספיים שנתיים הכלולים בדוח תקופתי שיוגש החל ביום 1 בינואר 1994 ולגבי דוחות כספיים הכלולים בתשקיף - החל בדוחות הכספיים השנתיים לשנת החשבון 1993.

### 3. הוראות מעבר

3.1 במקרים בהם הקשרים או הזיקות הגורמים להעדר אי תלות נוצרו לפני פרסום החלטה זו, יהיו המועדים הנקובים בסעיף קטן 2.1 בפרק זה 1 בינואר 1994 ושנת החשבון 1993, בהתאמה.

3.2 במקרים של קשרים מן הסוגים הכלולים בסעיפים קטנים 1.2.3, 1.4, ו-1.6 בפרק ג', אשר נוצרו לפני פרסום החלטה זו ובמועד המתאים לאותו מקרה לפי סעיף קטן 3.1 לעיל, טרם הגיעו לסיומם על פי המועד המקורי שנקבע להם, תשקול הרשות, במקרים מיוחדים, להאריך את המועדים האמורים לתקופה נוספת שתקבע. החלטה בענין כאמור תינתן על פי פניה לרשות, שבה תובאנה כל העובדות הנוגעות לענין.

3.3 על אף האמור בסעיפים קטנים 3.1 ו-3.2 לעיל, אם תמצא הרשות שנסיבות העדר אי התלות במקרה מסויים מחייבות זאת, תחיל את המועדים האמורים בסעיף קטן 2.1 בפרק זה.

3.4 לגבי העדר אי תלות שנרפא לפני מועד פרסום החלטה זו או סמוך לאחריו, לא תובא בחשבון תקופת העדר אי התלות.

### 4. החלטה מראש (preruling)

כדי להמנע ממצב בו יוודע לחברה רק עם הגשת הדוחות הכספיים שלה, כי בשל העדר אי תלות של המבקר אין הם בגדר דוחות מבוקרים כדין, מוכנה הרשות ליתן החלטה מראש בדבר עמידתו של המבקר בדרישת אי התלות. החלטה כאמור תינתן על פי פניה לרשות, שבה תובאנה כל העובדות הנוגעות לענין.

\* \* \*

### עדכונים

חוזר 06 מס'	גרסה	פרטים	תאריך
1928	1	הוראה מקורית (הפרדה מהוראה 301)	21/6/98
2022	2	עדכון	10/1/01
2089	3	עדכון	12/11/02