

کاربرد چارچوب نظری استقلال

۱۰۰-۲۹۰. نمونه‌هایی از روابط و وضعیت‌های خاصی که خطر نقض استقلال را پدید می‌آورد یا می‌تواند پدید آورد در بندهای ۱۰۲-۲۹۰ تا ۱۶۷-۲۹۰ آورده می‌شود. در این بندها، خطرهای بالقوه نقض استقلال در هر مورد خاص و انواع تدابیر ایمن‌ساز مناسبی بیان شده است که می‌تواند آن خطر را رفع کند یا به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد و همچنین، وضعیت‌های خاصی که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن خطر را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. این نمونه‌ها جامع نیستند و همه روابط و وضعیت‌هایی را توصیف نمی‌کنند که سبب خطر نقض استقلال می‌شوند یا می‌توانند بشوند. مؤسسه و اعضای گروه حسابرسی باید روابط و وضعیت‌های مشابه اما متفاوت را با روابط و وضعیت‌های مورد مثال مقایسه کنند و در هر مورد، درباره ضرورت بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز، از جمله تدابیر بیان شده در بندهای ۱۲-۲۰۰ تا ۱۵-۲۰۰، برای رفع خطر نقض استقلال یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، تصمیم‌گیری کنند.

۱۰۱-۲۹۰. اهمیت منافع مالی، وام یا تضمین، یا اهمیت روابط تجاری در بندهای ۱۰۲-۲۹۰ تا ۱۲۳-۲۹۰ مطرح می‌شود. از دیدگاه تعیین میزان اهمیت این‌گونه منافع درباره یک فرد، مجموع ارزش ویژه (ثروت) آن فرد و اعضای خانواده وی می‌تواند مورد توجه قرار گیرد.

منافع مالی

۱۰۲-۲۹۰. داشتن منفعت مالی در بنگاه صاحبکار حسابرسی می‌تواند خطر منافع شخصی را پدید آورد. وجود و اهمیت هر خطر به موارد زیر بستگی دارد:

الف - نقش دارنده منفعت مالی؛

ب - مستقیم یا غیر مستقیم بودن منفعت مالی؛ و

پ - اهمیت منفعت مالی.

۱۰۳-۲۹۰. منافع مالی می‌تواند با واسطه (برای مثال، از طریق صندوق مشترک سرمایه‌گذاری، املاک و مستغلات مشاع یا تراست) باشد. تشخیص مستقیم یا غیرمستقیم بودن این‌گونه منافع مالی به این بستگی دارد که دارنده منفعت مالی، بر ابزار سرمایه‌گذاری،

کنترل داشته باشد یا بتواند بر تصمیمات سرمایه‌گذاری آن، اثر گذارد. هنگامی که کنترل یا توان اثرگذاری بر تصمیمات سرمایه‌گذاری وجود دارد، منافع مالی، مستقیم محسوب می‌شود. از سوی دیگر، چنانچه دارنده منفعت مالی، کنترل بر ابزار سرمایه‌گذاری ندارد یا نمی‌تواند بر تصمیمات سرمایه‌گذاری آن اثر بگذارد، منافع مالی، غیرمستقیم محسوب می‌شود.

۲۹۰-۱۰۴. چنانچه یکی از اعضای گروه حسابرسی، یکی از اعضای خانواده وی، یا مؤسسه در بنگاه صاحبکار حسابرسی منافع مالی مستقیم، یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیت داشته باشد، خطر منافع شخصی ایجاد شده، به اندازه‌ای خواهد بود که هیچ یک از تدابیر ایمن‌ساز نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. از این رو، عضو گروه حسابرسی، یکی از اعضای خانواده وی، یا مؤسسه **نباید** منافع مالی مستقیم، یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیت در بنگاه صاحبکار داشته باشند.

۲۹۰-۱۰۵. هنگامی که عضوی از گروه حسابرسی خویشاوند نزدیکی دارد که می‌داند وی منافع مالی مستقیم، یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیتی در بنگاه صاحبکار حسابرسی دارد، خطر بروز منافع شخصی پدید می‌آید. اهمیت خطر به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- نوع و ماهیت رابطه بین آن خویشاوند و عضو گروه؛ و
- میزان اهمیت منافع مالی مزبور برای آن خویشاوند.

اهمیت خطر **باید** ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز لازم برای رفع آن خطر یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز شامل موارد زیر است:

- انتقال همه منافع مالی مزبور یا انتقال منافع مالی غیرمستقیم به میزانی که باقیمانده آن، دیگر با اهمیت نباشد توسط آن خویشاوند به دیگران در اولین فرصت ممکن؛ یا
- خروج آن عضو از گروه حسابرسی.

۲۹۰-۱۰۶. چنانچه یکی از اعضای گروه حسابرسی، یکی از اعضای خانواده وی، یا مؤسسه دارای منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیتی در بنگاهی باشد که بر بنگاه صاحبکار حسابرسی، کنترل دارد و از لحاظ آن بنگاه، بنگاه صاحبکار از اهمیت برخوردار است،

خطر منافع شخصی ایجاد شده به‌اندازه‌ای زیاد خواهد بود که هیچ یک از تدابیر ایمن‌ساز نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. از این رو، عضو گروه حسابرسی؛ یکی از اعضای خانواده وی؛ یا مؤسسه **نباید** این‌گونه منافع مالی را دارا باشد.

۱۰۷-۲۹۰. چنانچه تعاونی کارکنان مؤسسه، منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیت در بنگاه صاحبکار حسابرسی داشته باشد، خطر منافع شخصی پدید می‌آید. اهمیت این خطر **باید** ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز لازم برای رفع خطر یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود.

۱۰۸-۲۹۰. چنانچه مؤسسه یا عضوی از گروه حسابرسی، یا یکی از اعضای خانواده آن عضو، دارای منافی مالی در بنگاهی باشند که بنگاه صاحبکار حسابرسی نیز در آن بنگاه دارای منافع مالی است، خطر منافع شخصی می‌تواند پدید آید. اما اگر منافع مالی مزبور ناچیز و اندک باشد و صاحبکار حسابرسی نیز نتواند نفوذ قابل ملاحظه‌ای در آن بنگاه اعمال کند، منافع مالی مزبور موجب نقض استقلال مؤسسه نخواهد شد. چنانچه منافع مزبور از لحاظ هر یک، با اهمیت باشد و صاحبکار حسابرسی بتواند نفوذ قابل ملاحظه‌ای در آن بنگاه اعمال کند، هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند خطر را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. بنابراین، مؤسسه **نباید** چنین منافی داشته باشد و هر فردی با چنین منافی **باید** پیش از عضویت در گروه، یکی از اقدامات زیر را انجام دهد:

الف - انتقال همه منافع مزبور؛ یا

ب - انتقال بخشی از آن منافع به میزانی که باقیمانده آن، دیگر با اهمیت نباشد.

۱۰۹-۲۹۰. چنانچه عضوی از گروه حسابرسی، یا یکی از اعضای خانواده وی، یا مؤسسه دارای منافی مالی در بنگاهی باشد که یکی از اعضای هیأت مدیره، مدیران اجرایی یا صاحب سرمایه عمده بنگاه صاحبکار حسابرسی نیز در آن منافع مالی دارد، خطر منافع شخصی، خطر قرابت یا خطر تهدید می‌تواند پدید آید. وجود و اهمیت هر خطر به عواملی چون موارد زیر بستگی خواهد داشت:

- نقش شخص حرفه‌ای در گروه حسابرسی؛
- کم یا زیاد بودن تعداد مالکان بنگاه اقتصادی؛
- توانایی سرمایه‌گذار به کنترل یا نفوذ قابل ملاحظه در بنگاه اقتصادی؛ و
- اهمیت منافع مالی.

اهمیت هر گونه خطر باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع خطر یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌ای از تدابیر ایمن‌ساز، به شرح زیر است:

- خارج کردن عضو دارای منافع مالی از گروه حسابرسی.
- استفاده از یک حسابدار رسمی دیگر برای بازبینی کار آن عضو گروه حسابرسی.

۱۱۰-۲۹۰. هنگامی که مؤسسه، یا عضوی از گروه حسابرسی یا یکی از اعضای خانواده آن عضو به‌عنوان امین، دارای منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیتی در بنگاه صاحبکار حسابرسی باشد، خطر منافع شخصی می‌تواند پدید آید. داشتن چنین منافی توسط اشخاص زیر نیز می‌تواند خطر منافع شخصی را پدید آورد:

الف - دیگر شرکای مستقر در دفتری که شریک/ مدیر مسئول کار به حسابرسی آن بنگاه صاحبکار می‌پردازد؛ یا

ب - عضوی از اعضای خانواده نامبردگان بالا منفعت مالی مستقیم یا منفعت مالی غیرمستقیم با اهمیتی را در بنگاه صاحبکار حسابرسی به عنوان امین داشته باشند.

این‌گونه منافع نباید جز در شرایط زیر نگهداری شود:

- الف - نه امین، نه یک عضو خانواده وی و نه مؤسسه، از جمله ذی‌نفعان تراست نباشند؛
- ب - منافع مالی تراست در بنگاه صاحبکار حسابرسی از دید تراست، با اهمیت نباشد؛
- پ - تراست، توانایی اعمال نفوذ مؤثر بر بنگاه صاحبکار حسابرسی را نداشته باشد؛ و
- ت - امین، یک عضو خانواده وی یا مؤسسه توانایی اعمال نفوذ مؤثر بر تصمیم‌گیرهای سرمایه‌گذاری مربوط به منافع مالی بنگاه صاحبکار حسابرسی را نداشته باشند.

۱۱۱-۲۹۰. اعضای گروه حسابرسی باید احتمال پدید آمدن خطر منافع شخصی ناشی از منافع مالی دیگر اشخاص، چون موارد زیر، در بنگاه صاحبکار حسابرسی را مشخص کنند:

- الف - شرکا و کارکنان حرفه‌ای مؤسسه، غیر از نامبردگان بالا، یا اعضای خانواده آنان؛ و
- ب - اشخاص با روابط شخصی با یکی از اعضای گروه حسابرسی.

احتمال بروز خطر منافع شخصی در مورد چنین اشخاصی به نکاتی مانند عوامل زیر بستگی دارد:

- ساختار سازمانی، عملیاتی و گزارشگری مؤسسه؛ و
- نوع و ماهیت روابط بین این اشخاص و عضو گروه حسابرسی.

اهمیت هرگونه خطر باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع خطر یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز، شامل موارد زیر است:

- خروج عضو گروه حسابرسی که دارای روابط شخصی است از عضویت گروه حسابرسی؛ یا
- دخالت ندادن آن عضو گروه حسابرسی در تصمیم‌گیریهای عمده مربوط به کار حسابرسی و یا
- استفاده از یک حسابدار رسمی دیگر برای بازبینی کارهای انجام شده توسط آن عضو گروه حسابرسی.

۱۱۲-۲۹۰. چنانچه مؤسسه، شریک یا کارمند مؤسسه، یا یکی از اعضای خانواده این شخص از طریق ارت، هدیه یا در نتیجه ادغام بنگاه‌ها، منفعت مالی مستقیم یا منفعت مالی غیرمستقیم با اهمیتی در بنگاه صاحبکار حسابرسی تحصیل کند و داشتن چنین منفعتی از منظر مقررات این بخش جایز نباشد، تدابیر زیر باید بکار گرفته شود:

الف - اگر مؤسسه، تحصیل‌کننده منافع باشد، انتقال فوری منافع مالی یا بخش عمده‌ای از منافع مالی غیرمستقیم به گونه‌ای که منافع باقیمانده، به مقداری بی‌اهمیت کاهش یابد؛

ب - اگر عضوی از گروه حسابرسی، یا عضو خانواده وی، تحصیل‌کننده منافع مالی باشد؛ انتقال فوری منافع مالی یا بخش عمده‌ای از منافع مالی غیرمستقیم به گونه‌ای که منافع باقیمانده، به سطح بی‌اهمیت کاهش یابد؛ یا

پ - اگر شخصی غیر از عضو گروه حسابرسی، یا عضو خانواده آن شخص، تحصیل‌کننده منافع مالی باشد، انتقال منافع مالی در اولین فرصت ممکن یا انتقال بخش عمده‌ای از منافع مالی غیرمستقیم به گونه‌ای که منافع باقیمانده، به سطحی بی‌اهمیت کاهش یابد. در طول زمان انتقال منافع مالی باید نسبت به ضرورت بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز مقتضی، تصمیم‌گیری شود.

وامها و تضامین

۱۱۳-۲۹۰. اعطای وام به یکی از اعضای گروه حسابرسی، یا یکی از اعضای خانواده وی، یا مؤسسه یا تضمین وام آنان توسط بانک یا مؤسسه‌ای اعتباری که صاحبکار حسابرسی است می‌تواند خطر نقض استقلال را پدید آورد. چنانچه وام یا تضمین مزبور با شرایط و مقررات معمول بانک یا مؤسسه اعتباری، اعطا یا تضمین نشده باشد، خطر منافع شخصی در حدی خواهد بود که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن خطر را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. بنابراین، نه عضو گروه حسابرسی، نه عضو خانواده وی و نه مؤسسه **نباید** چنین وام یا تضمینی را بپذیرد.

۱۱۴-۲۹۰. چنانچه وام اعطایی به مؤسسه، توسط بانک یا مؤسسه‌ای اعتباری که صاحبکار حسابرسی است با شرایط و مقررات معمول بانک پرداخت شده و مبلغ آن از لحاظ صاحبکار حسابرسی یا مؤسسه دریافت کننده از اهمیت برخوردار باشد، بکارگیری تدابیر ایمن‌سازی می‌تواند خطر منافع شخصی را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌سازی، بازبینی کار انجام شده، توسط یک حسابدار رسمی دیگر که نه در این کار حسابرسی درگیر باشد و نه دریافت کننده وام باشد. افزون بر این، موضوع باید به‌طور کتبی به جامعه حسابداران اعلام شود.

۱۱۵-۲۹۰. اعطای وام به عضوی از گروه حسابرسی یا عضو خانواده وی یا تضمین وام آنان توسط بانک یا مؤسسه‌ای اعتباری که صاحبکار حسابرسی است به شرطی موجب نقض استقلال نمی‌شود که اعطای وام یا تضمین مزبور با شرایط و مقررات معمول صورت گرفته باشد. نمونه‌هایی از این‌گونه وامها شامل وام مسکن، اضافه برداشت بانکی، وام خرید خودرو و کارت اعتباری است.

۱۱۶-۲۹۰. چنانچه مؤسسه، عضوی از گروه حسابرسی یا عضوی از خانواده آن عضو از صاحبکار حسابرسی که بانک یا مؤسسه اعتباری نیست وام گرفته یا وام وی توسط آن صاحبکار تضمین شده باشد، خطر منافع شخصی در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. بنابراین، نه مؤسسه، نه عضوی از گروه حسابرسی یا عضوی از خانواده آن عضو **نباید** چنین وام یا تضمینی را بپذیرد.

۱۱۷-۲۹۰. چنانچه مؤسسه یا عضوی از گروه حسابرسی یا عضوی از خانواده آن عضو به صاحبکار حسابرسی که بانک یا مؤسسه اعتباری نیست وام داده یا وام آن صاحبکار را تضمین کرده باشد، خطر منافع شخصی در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. بنابر این، نه مؤسسه، نه عضوی از گروه حسابرسی یا عضوی از خانواده آن عضو **نباید** چنین وامی را پرداخت یا تضمین کند.

۱۱۸-۲۹۰. سپرده‌گذاری مؤسسه یا عضوی از گروه حسابرسی یا عضو خانواده آن عضو در یک بانک یا مؤسسه اعتباری یا سپرده‌گذاری آنان نزد کارگزاری اوراق بهاداری که صاحبکار حسابرسی است به شرطی موجب نقض استقلال نمی‌شود که در روال عادی تجاری صورت گرفته باشد.

روابط تجاری با صاحبکار

۱۱۹-۲۹۰. رابطه نزدیک تجاری بین مؤسسه، یا عضوی از گروه حسابرسی یا عضوی از خانواده آن عضو و صاحبکار حسابرسی یا مدیریت آن، از داشتن روابط تجاری یا منافع مالی مشترک ناشی می‌شود و می‌تواند خطر منافع شخصی یا خطر تهدید را پدید آورد. نمونه‌هایی از این‌گونه روابط به شرح زیر است:

- داشتن منافع مالی در یک مشارکت خاص با صاحبکار یا صاحب سرمایه عمده، عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی یا هر شخص دیگری که امور مدیریت ارشد بنگاه صاحبکار را عهده‌دار است.
- توافق و برقراری ترتیباتی در مورد ترکیب یک یا چند خدمت یا نشریه مؤسسه با یک یا چند خدمت یا محصول بنگاه صاحبکار و بازاریابی مجموعه آن خدمات و محصولات به طور مشترک.
- برقراری ترتیباتی برای توزیع یا بازاریابی محصولات یا خدمات صاحبکار توسط مؤسسه یا توزیع یا بازاریابی نشریات یا خدمات مؤسسه توسط صاحبکار.

خطر ناشی از این‌گونه روابط در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد، مگر آن که منافع مالی آن، بی‌اهمیت و روابط تجاری، هم از لحاظ مؤسسه و هم از لحاظ بنگاه صاحبکار یا مدیریت آن، اندک باشد. از این رو، چنین روابطی **نباید** برقرار شود یا در صورت وجود **باید** تا میزان کم اهمیت کاهش یابد یا قطع گردد، مگر آن که منافع مالی آن، بی‌اهمیت و رابطه تجاری، اندک باشد.

چنانچه رابطه تجاری بین عضوی از گروه حسابرسی یا عضوی از خانواده آن عضو و شرکت صاحبکار برقرار شده باشد، این رابطه باید قطع شود و آن عضو، در گروه حسابرسی قرار نگیرد.

۱۲۰-۲۹۰. چنانچه مؤسسه، یا عضوی از گروه حسابرسی یا عضوی از خانواده آن عضو در شرکتی منفعت مالی داشته باشد که سهامی عام نیست و در عین حال، صاحبکار حسابرسی، عضو هیأت مدیره یا مدیر ارشد آن نیز در همان بنگاه دارای منفعت مالی باشد، این رابطه تجاری به شرطی موجب نقض استقلال نمی‌شود که همه شرایط زیر برآورده شود:

الف - رابطه تجاری مزبور هم از لحاظ مؤسسه، یا عضو گروه حسابرسی یا عضوی از خانواده آن عضو و هم از لحاظ شرکت صاحبکار، اندک باشد؛

ب - منافع مالی آن از لحاظ سرمایه‌گذار یا گروه سرمایه‌گذاران، بی‌اهمیت باشد؛ و

پ - منافع مالی مزبور توانایی کنترل یا نفوذ قابل ملاحظه آن شرکت غیر سهامی عام را برای سرمایه‌گذار یا گروه سرمایه‌گذاران ایجاد نکرده باشد.

۱۲۱-۲۹۰. خرید کالاها و خدمات یک صاحبکار حسابرسی توسط مؤسسه، یا عضوی از گروه حسابرسی یا عضوی از خانواده آن عضو به شرطی خطر نقض استقلال را پدید نمی‌آورد که معامله، در روال عادی تجاری و به طور واقعی و بدون شبهه صورت گرفته باشد. اما گاه، نوع و ماهیت معامله یا هنگامی مبلغ آن می‌تواند خطر منافع شخصی را پدید آورد. در این گونه موارد، اهمیت هرگونه خطر باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی، چون فسخ معامله، برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود.

روابط خویشاوندی و شخصی

۱۲۲-۲۹۰. وجود روابط خویشاوندی و شخصی بین عضوی از گروه حسابرسی با یکی از اعضای هیأت مدیره، مدیران یا برخی از کارکنان (بر حسب نقش آنان) صاحبکار حسابرسی می‌تواند خطرهای منافع شخصی، قرابت یا تهدید را پدید آورد. وجود و اهمیت این گونه مخاطرات به عوامل متعددی، چون نقش و مسئولیت فرد در گروه حسابرسی، نقش عضو خانواده و سایر اشخاص در بنگاه صاحبکار و میزان نزدیکی روابط، بستگی دارد.

۱۲۳-۲۹۰. در مواردی که عضوی از خانواده یکی از اعضای گروه حسابرسی:

الف - عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی صاحبکار حسابرسی است؛ یا

ب - در بنگاه صاحبکار به سمتی اشتغال دارد که می‌تواند بر تهیه اسناد و مدارک حسابداری صاحبکار یا صورتهای مالی مورد حسابرسی مؤسسه تأثیر قابل ملاحظه‌ای داشته باشد؛

یا در طول دوره رسیدگی یا صورتهای مالی، در سمت‌های یاد شده در بالا شاغل بوده است، نزدیکی روابط در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن خطر را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. از این رو، **نباید** آن کار را بپذیرد.

۱۲۴-۲۹۰. در مواردی که عضوی از خانواده یکی از اعضای گروه حسابرسی، در بنگاه صاحبکار حسابرسی

به سمتی اشتغال داشته باشد که توانایی تأثیرگذاری قابل ملاحظه بر وضعیت مالی، عملکرد مالی یا گردش وجوه نقد آن را دارد، خطر نقض استقلال پدید می‌آید. اهمیت و تأثیر چنین خطری به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- سمتی که عضو خانواده در بنگاه صاحبکار دارد؛ و
- نقش آن عضو در گروه حسابرسی.

اهمیت این خطر **باید** ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز به شرح زیر است:

- خارج کردن عضو مربوط از گروه حسابرسی؛
- تغییر ساختار وظایف اعضای گروه حسابرسی به گونه‌ای که آن عضو، به موضوعاتی نپردازد که در مسئولیت عضو خانواده وی قرار دارد یا
- در صورت عمده بودن اهمیت، خطر نقض استقلال در صدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند این خطر را رفع کند یا به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. از این رو، مؤسسه **نباید** آن کار را بپذیرد.

۱۲۵-۲۹۰. در مواردی که یکی از بستگان نزدیک عضو گروه حسابرسی دارای یکی از سمت‌های زیر باشد، خطر نقض استقلال پدید می‌آید:

- الف - عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی صاحبکار حسابرسی؛ یا
- ب - سمتی در بنگاه صاحبکار حسابرسی که می‌تواند بر تهیه اسناد و مدارک حسابداری صاحبکار یا صورتهای مالی مورد حسابرسی مؤسسه، تأثیر قابل ملاحظه‌ای داشته باشد.

اهمیت این خطرها به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- نوع و ماهیت رابطه بین عضو گروه حسابرسی و آن وابسته نزدیک؛
- سمتی که آن وابسته نزدیک در بنگاه صاحبکار دارد؛ و
- نقش آن عضو در گروه حسابرسی.

اهمیت این خطرها باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز شامل موارد زیر است:

- خارج کردن عضو مربوط از گروه حسابرسی؛ یا
- تغییر ساختار وظایف گروه حسابرسی به گونه‌ای که آن عضو، به موضوعاتی نپردازد که در مسئولیت وابسته نزدیک وی قرار دارد.

۱۲۶-۲۹۰. روابط نزدیک عضوی از گروه حسابرسی با شخصی غیر از عضو خانواده یا وابسته نزدیک که در بنگاه صاحبکار، عضو هیأت مدیره، مدیر اجرایی یا در سمتی است که می‌تواند بر تهیه اسناد و مدارک حسابداری صاحبکار یا صورتهای مالی مورد حسابرسی مؤسسه، تأثیر قابل ملاحظه‌ای داشته باشد، خطر نقض استقلال را پدید می‌آورد. عضو گروه حسابرسی که چنین روابطی را دارد باید بر اساس سیاست‌ها و رویه‌های مؤسسه، نظر مشورتی دریافت کند. اهمیت این‌گونه مخاطرات به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- نوع و ماهیت رابطه آن شخص و عضو گروه حسابرسی؛
- سمتی که آن شخص در بنگاه صاحبکار دارد؛ و
- نقش آن عضو در گروه حسابرسی.

اهمیت این خطرها باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز شامل موارد زیر است:

- خارج کردن عضو مربوط از گروه حسابرسی؛ یا
- تغییر ساختار وظایف گروه حسابرسی به گونه‌ای که عضو مربوط، به موضوعاتی نپردازد که در مسئولیت فردی قرار دارد که آن عضو، رابطه نزدیک با وی دارد.

۱۲۷-۲۹۰. روابط خانوادگی و شخصی شریک یا یکی از کارکنان مؤسسه که عضو گروه حسابرسی نیست با عضو هیأت مدیره، مدیر اجرایی یا یکی از کارکنان صاحبکار حسابرسی که می‌تواند بر تهیه اسناد و مدارک حسابداری صاحبکار یا صورتهای مالی مورد حسابرسی مؤسسه تأثیر قابل ملاحظه‌ای داشته باشد نیز می‌تواند خطرهای منافع شخصی، قرابت یا تهدید را پدید آورد. از این رو، شرکا و کارکنان مؤسسه که از این‌گونه روابط آگاهند باید بر اساس سیاست‌ها و رویه‌های مؤسسه، نظر مشورتی دریافت کنند. وجود و اهمیت این‌گونه مخاطرات به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- نوع و ماهیت رابطه بین شریک یا کارمند مؤسسه و عضو هیأت مدیره، مدیر اجرایی یا کارمند صاحبکار؛
- میزان مشارکت شریک یا کارمند مؤسسه با گروه حسابرسی؛
- سمت شریک یا کارمند مربوط در مؤسسه؛ و
- سمت طرف رابطه در بنگاه صاحبکار.

اهمیت این‌گونه مخاطرات باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز به شرح زیر است:

- سازماندهی وظایف آن شریک یا کارمند به گونه‌ای که احتمال تأثیرگذاری وی بر کار حسابرسی کاهش یابد؛ یا
- استفاده از یک حسابدار رسمی دیگر برای بازبینی کار حسابرسی انجام شده.

۱۲۸-۲۹۰. در صورت وجود روابط موضوع بندهای ۱۲۶-۲۹۰ تا ۱۳۱-۲۹۰ بالا در ارتباط با هر یک از شرکا، خطر نقض اصول بنیادی در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن خطر را رفع کند یا به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. از این رو، مؤسسه نباید آن کار را بپذیرد.

اشتغال در بنگاه صاحبکار حسابرسی

۱۲۹-۲۹۰. در مواردی که عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی صاحبکار حسابرسی یا یکی از کارمندان آن بنگاه که می‌تواند بر تهیه اسناد و مدارک حسابداری صاحبکار یا صورتهای مالی مورد حسابرسی مؤسسه، تأثیر قابل ملاحظه‌ای داشته باشد، پیشتر عضو گروه حسابرسی یا شریک مؤسسه بوده است، خطرهای قرابت یا تهدید می‌تواند پدید آید.

۱۳۰-۲۹۰. چنانچه یکی از شرکا یا اعضای سابق گروه حسابرسی در بنگاه صاحبکار حسابرسی و در سیمتهای یاد شده در بند ۱۳۳-۲۹۰ بالا اشتغال یابد و با مؤسسه همچنان ارتباط قابل ملاحظه داشته باشد، خطر در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. از این رو، چنانچه یکی از شرکا یا اعضای سابق گروه حسابرسی به عنوان عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی صاحبکار حسابرسی یا یکی از کارمندان آن بنگاه در سیمتی اشتغال یابد که بتواند بر تهیه اسناد و مدارک حسابداری صاحبکار یا صورتهای مالی مورد حسابرسی مؤسسه تأثیر قابل ملاحظه داشته باشد، موجب خدشه‌دار شدن استقلال می‌شود، مگر آن که:

الف - آن شخص، محق به دریافت هیچ‌گونه مزایا یا پرداخت دیگری از مؤسسه نباشد، مگر مبالغی قطعی که طبق مقررات مؤسسه و بر اساس ترتیبات قبلی، پرداخت می‌شود و این که هرگونه دین مؤسسه به چنین فردی، از لحاظ مؤسسه، با اهمیت نباشد؛ و

ب - آن شخص، در کسب و کار یا فعالیت‌های حرفه‌ای مؤسسه مشارکت نداشته باشد یا به نظر نرسد که مشارکت دارد.

۱۳۱-۲۹۰. چنانچه یکی از شرکا یا اعضای سابق گروه حسابرسی در بنگاه صاحبکار حسابرسی و در سیمت‌های یاد شده در بند ۱۳۳-۲۹۰ بالا اشتغال یابد و ارتباط قابل ملاحظه‌ای با مؤسسه نداشته باشد، وجود و اهمیت هرگونه خطر قرابت یا تهدید به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- سیمتی که آن فرد در بنگاه صاحبکار دارد؛
- حدود رابطه آن فرد با گروه حسابرسی فعلی؛
- فاصله زمانی سپری شده از خروج آن شریک یا فرد از مؤسسه؛ و
- سیمت پیشین آن فرد در گروه حسابرسی یا مؤسسه؛ برای مثال، آن فرد مسئولیت ارتباط منظم با مدیریت یا راهبران آن بنگاه را داشته است یا خیر.

اهمیت هر گونه خطر باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز به شرح زیر است:

- اصلاح و تعدیل طرح کلی حسابرسی؛
- گماردن افراد با تجربه کافی در گروه حسابرسی به جای فردی که به بنگاه صاحبکار پیوسته است؛ یا
- استفاده از حسابدار رسمی دیگری برای بازبینی کار انجام شده توسط عضو سابق گروه حسابرسی.

۱۳۲-۲۹۰. چنانچه یکی از شرکای سابق مؤسسه به یک بنگاه اقتصادی و در یکی از سیمت‌های یاد شده در بند ۱۳۳-۲۹۰ بالا پیوسته باشد و آن بنگاه سپس جزء صاحبکاران حسابرسی مؤسسه درآید، تعیین خدشه‌دار شدن یا نشدن استقلال مستلزم قضاوت حرفه‌ای است. در هر حال، پذیرش این‌گونه صاحبکاران تنها پس از سپری شدن دو سال از تاریخ خروج آن شریک، مجاز است.

۱۳۳-۲۹۰. هنگامی که عضوی از گروه حسابرسی می‌داند که در آینده به بنگاه صاحبکار حسابرسی خواهد پیوست یا ممکن است بپیوندد، خطر منافع شخصی پدید می‌آید. سیاست‌ها و رویه‌های مؤسسه باید اعضای گروه حسابرسی را مکلف کرده باشد که به محض انجام دادن گفتگوهای استخدامی جدی با صاحبکار حسابرسی، مراتب را به مؤسسه اطلاع دهند. اهمیت این خطر باید پس از دریافت چنین اطلاعاتی بی‌درنگ ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز به شرح زیر است:

- خارج کردن آن فرد از گروه حسابرسی؛ یا
- بازبینی هرگونه قضاوت حرفه‌ای با اهمیت آن فرد در طول عضویت وی در گروه حسابرسی.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

۱۳۴-۲۹۰. هنگامی که یکی از شرکا با سمت‌های زیر به یکی از صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هست می‌پیوندد، خطرهای قرابت یا تهدید پدید می‌آید:

- (الف) عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی؛ یا
- (ب) کارمند با سمتی که بتواند بر تهیه اسناد و مدارک حسابداری یا صورتهای مالی مورد حسابرسی مؤسسه تأثیر قابل ملاحظه داشته باشد.

در چنین حالتی، استقلال خدشه‌دار محسوب می‌شود مگر آن که پس از خارج شدن آن شریک از جمع شرکای مسئول کار، آن شرکت سهامی عام صورتهای مالی حسابرسی شده خود را دست‌کم برای سه دوره دوازده ماهه‌ای منتشر کرده باشد که شریک مزبور، عضو گروه حسابرسی آن صورتهای مالی نبوده باشد.

۱۳۵-۲۹۰. هنگامی که شریک یا مدیر عامل مؤسسه (یا هم سطح آن) با سمت‌های زیر به یکی از صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام است می‌پیوندد، خطر تهدید پدید می‌آید:

- الف - کارمند با سمتی که بتواند بر تهیه اسناد و مدارک حسابداری یا صورتهای مالی صاحبکار تأثیر قابل ملاحظه‌ای داشته باشد؛ یا
- ب - عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی.

در چنین حالتی، استقلال خدشه‌دار محسوب می‌شود مگر آن که سه سال از شریک یا مدیر عامل مؤسسه (یا هم سطح آن) بودن آنان، سپری شده باشد.

۱۳۶-۲۹۰. چنانچه در پی ترکیب تجاری، یکی از شرکا یا مدیر عامل مؤسسه (یا هم سطح آن) در یکی از سیمت‌های بیان شده در بندهای ۱۳۸-۲۹۰ و ۱۳۹-۲۹۰ اشتغال یابد، استقلال به شرطی خدشه‌دار محسوب نمی‌شود که همه شرایط زیر برآورده گردد:

(الف) قصد از ترکیب تجاری، گمارده شدن به آن سیمت نبوده باشد؛

(ب) هرگونه مزایا یا وجه نقدی که مؤسسه باید به شریک سابق پرداخت کند، به طور کامل تسویه شده باشد؛ مگر پرداخت مبالغ قطعی بر اساس ترتیبات قبلی و این که هرگونه دین مؤسسه به چنین شریکی، از لحاظ مؤسسه، با اهمیت نباشد؛

(پ) شریک سابق، در کسب و کار یا فعالیت‌های حرفه‌ای مؤسسه مشارکت نداشته باشد یا به نظر نرسد که مشارکت دارد؛ و

(ت) سیمت شریک سابق در بنگاه صاحبکار حسابرسی با راهبران بنگاه صاحبکار در میان گذارده شود.

استفاده از خدمات شاغلان سابق در بنگاه صاحبکار حسابرسی

۱۳۷-۲۹۰. اشتغال یکی از اعضای سابق هیأت مدیره، مدیران اجرایی یا کارکنان بنگاه صاحبکار حسابرسی در گروه حسابرسی همان بنگاه می‌تواند خطرهای منافع شخصی، خودبینی در تجدید نظر یا قرابت را پدید آورد. چنین مخاطراتی در مواردی ایجاد می‌شود که مثلاً، عضو مزبور ملزم به ارزیابی عنصری از صورتهای مالی بنگاه صاحبکار حسابرسی است که وی در دوران خدمت در آن بنگاه، اسناد و مدارک حسابداری آن را تهیه کرده است.

۱۳۸-۲۹۰. چنانچه در دوره مورد گزارش، یکی از اعضای سابق هیأت مدیره، مدیران اجرایی یا کارکنان بنگاه صاحبکار حسابرسی که توانایی تأثیر قابل ملاحظه بر تهیه اسناد و مدارک حسابداری یا صورتهای مالی مورد حسابرسی مؤسسه را داشته است به عضویت گروه حسابرسی همان بنگاه درآمد داشته باشد، خطر پدید آمده در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. از این رو چنین افرادی **نباید** در گروه حسابرسی آن بنگاه، منصوب شوند.

۱۳۹-۲۹۰. چنانچه پیش از دوره مورد گزارش، یکی از اعضای سابق هیأت مدیره یا مدیران اجرایی یا یکی از کارکنان سابق صاحبکار حسابرسی که در سِمَتی شاغل بوده که توانایی تأثیرگذاری قابل ملاحظه بر تهیه اسناد و مدارک حسابداری یا صورتهای مالی مورد حسابرسی مؤسسه داشته است به عضویت گروه حسابرسی همان بنگاه درآمده باشد، خطرهای منافع شخصی، خودبینی در تجدید نظر یا قرابت می‌تواند پدید آید. برای مثال، چنانچه قرار باشد تصمیم گرفته شده یا کار انجام شده توسط فرد مزبور در دوره گذشته و در زمان اشتغال وی در بنگاه صاحبکار، به عنوان بخشی از کار حسابرسی دوره جاری مورد ارزیابی قرار گیرد، چنین مخاطراتی پدید خواهد آمد. وجود و اهمیت این‌گونه مخاطرات به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- سِمَت آن فرد در بنگاه صاحبکار؛
- فاصله زمانی سپری شده از خروج آن فرد از بنگاه صاحبکار؛ و
- نقش آن فرد در گروه حسابرسی.

اهمیت این‌گونه مخاطرات باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. بازبینی کار انجام شده توسط آن فرد به عنوان عضوی از گروه حسابرسی، نمونه‌ای از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز است.

اشتغال در بنگاه صاحبکار حسابرسی

۱۴۰-۲۹۰. چنانچه یکی از شرکا یا کارکنان مؤسسه در بنگاه صاحبکار حسابرسی اشتغال داشته باشد، خطرهای منافع شخصی و خودبینی در تجدید نظری که پدید می‌آید به حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. از این رو، هیچ یک از شرکا یا کارکنان مؤسسه نباید در بنگاه صاحبکار حسابرسی اشتغال داشته باشد.

ارتباط بلند مدت همکاران ارشد مؤسسه با صاحبکار حسابرسی

شرایط عمومی

۱۴۱-۲۹۰. استفاده مستمر و طولانی مدت همکاران ارشد مؤسسه^۱ در اجرای کار حسابرسی یک صاحبکار، خطرهای قرابت و خودبینی در تجدید نظر را پدید می‌آورد. اهمیت این‌گونه مخاطرات به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- مدت زمان عضویت فرد در گروه حسابرسی؛

۱. منظور از همکاران ارشد مؤسسه، مدیر مسئول کار، سرپرست ارشد و سرپرست حسابرسی است که در کارهای کوچک می‌تواند حسابرس ارشد به‌عنوان سرپرست حسابرسی تلقی شود.

- نقش فرد در گروه حسابرسی؛
- ساختار سازمانی مؤسسه؛
- نوع و ماهیت کار حسابرسی؛
- تغییرات رخ داده در مدیریت بنگاه صاحبکار؛ و
- تغییرات رخ داده در نوع و ماهیت یا پیچیدگی موضوعات حسابداری و گزارشگری بنگاه صاحبکار.

اهمیت این‌گونه مخاطرات باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز شامل موارد زیر است:

- چرخش همکاران ارشد گروه حسابرسی؛
- استفاده از یک حسابدار رسمی که عضو گروه حسابرسی نبوده است برای بازبینی کار انجام شده توسط آن همکار ارشد؛ یا
- بررسی مستقل سیستم کنترل کیفیت کار به طور مرتب و به صورت درون یا برون سازمانی.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

۱۴۲-۲۹۰. در ارتباط با حسابرسی شرکت‌های سهامی عام، هیچ فردی نباید برای مدتی بیش از هفت سال مسئولیت شریک اصلی مسئول کار را به عهده داشته باشد. شریکی که جا به جا می‌شود نباید به مدت دو سال پس از چرخش، عضو گروه حسابرسی یا شریک اصلی مسئول کار آن صاحبکار شود. در طول این مدت، چنین فردی نباید در حسابرسی آن صاحبکار مشارکت کند، کنترل کیفیت آن کار را به عهده گیرد، درباره مسایل فنی یا موضوعات، معاملات یا رویدادهای خاص صنعت به گروه حسابرسی یا آن صاحبکار نظر مشورتی بدهد یا به هر شکل دیگر، به طور مستقیم بر نتایج آن کار اثرگذار باشد.

۱۴۳-۲۹۰. به‌رغم مفاد بند ۱۴۶-۲۹۰ بالا و در موارد نادر پیش‌بینی نشده و خارج از کنترل مؤسسه، شرکای اصلی مسئول کار که ادامه کارشان از لحاظ کیفیت حسابرسی مشخصاً دارای اهمیت است می‌توانند برای یک سال اضافه‌تر عضو گروه حسابرسی باقی بمانند به شرط آن که خطر نقض استقلال به وجود نیاید یا با بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز،

به سطحی پذیرفتنی کاهش داده شود. برای مثال، شریک اصلی مسئول کار می‌تواند در صورت عملی نبودن چرخش، به دلیل موارد پیش‌بینی نشده‌ای چون بیماری سخت شریک جایگزین، برای یک سال اضافه‌تر در گروه حسابرسی باقی بماند.

۱۴۴-۲۹۰. ارتباط بلند مدت سایر شرکای مؤسسه با یک صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است، خطرهای قرابت و خودبینی در تجدید نظر را پدید می‌آورد. اهمیت این‌گونه مخاطرات به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- مدت زمان ارتباط چنین شریکی با صاحبکار حسابرسی؛
- نقش وی در گروه حسابرسی، در صورت وجود؛ و
- نوع و ماهیت و تعداد دفعات ارتباط وی با مدیریت یا راهبران صاحبکار حسابرسی.

اهمیت این‌گونه مخاطرات باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز شامل موارد زیر است:

- خارج کردن آن شریک از گروه حسابرسی یا قطع رابطه وی با صاحبکار حسابرسی؛ یا
- بررسی مستقل سیستم کنترل کیفیت کار به طور مرتب و به صورت درون یا برون سازمانی.

۱۴۵-۲۹۰. هنگامی که یک صاحبکار حسابرسی به شرکت سهامی عام تغییر وضعیت می‌دهد، طول زمانی که در دوران پیش از تغییر وضعیت صاحبکار، شخصی به عنوان شریک اصلی مسئول کار آن صاحبکار بوده است باید در تعیین زمان چرخش وی در نظر گرفته شود. چنانچه شخصی برای پنج سال یا کمتر، شریک اصلی مسئول کار آن صاحبکار بوده است، سالهایی که آن شخص می‌تواند همچنان شریک اصلی مسئول کار باقی بماند عبارت است از حاصل تفریق هفت منهای تعداد سالهایی که در این نقش بوده است. چنانچه شخصی برای شش سال یا بیشتر، شریک اصلی مسئول کار آن صاحبکار بوده است، آن شریک می‌تواند حداکثر به مدت دو سال اضافی به عنوان شریک اصلی مسئول کار آن صاحبکار، خدمت کند.

۱۴۶-۲۹۰. هنگامی که یک مؤسسه فقط دارای چند نفر است که دانش و تجربه لازم را برای خدمت به عنوان شریک اصلی مسئول کار شرکت سهامی عام دارند، چرخش شرکای اصلی مسئول کار ممکن است تدبیری عملی نباشد. چنانچه جامعه حسابداران معافیتی از چرخش شرکا را برای چنین وضعیتی مقرر کرده باشد، شخص مورد نظر به شرطی می‌تواند بیش از هفت سال در سمت شریک اصلی مسئول کار و بر اساس آن مقررات باقی بماند که جامعه حسابداران، تدابیر ایمن‌ساز جایگزینی را، چون بازیابی مرتب و مستقل برون سازمانی، مشخص کرده باشد.

ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش به بنگاه‌های وابسته صاحبکار حسابرسی

۱۴۷-۲۹۰. ارائه هرگونه خدماتی غیر از خدمات اطمینان بخش توسط مؤسسه به صاحبکار حسابرسی و آن دسته از بنگاه‌های وابسته آن که صاحبکار حسابرسی بر آنها کنترل یا نفوذ قابل ملاحظه دارد یا با آنها تحت کنترل مشترک است، مجاز نیست.

مسئولیت‌های مدیریت

۱۴۸-۲۹۰. مسئولیت‌های مدیریت با کنترل، رهبری و هدایت بنگاه، شامل تصمیم‌گیری‌های مربوط به تحصیل، استقرار و کنترل منابع انسانی، مالی، فناوری، عینی و نامشهود، سر و کار دارد.

۱۴۹-۲۹۰. تعیین این که فعالیتی، مسئولیت مدیریت است، به شرایط موجود بستگی دارد و نیازمند قضاوت است. نمونه‌هایی از فعالیت‌هایی که معمولاً مسئولیت مدیریت است شامل موارد زیر است:

- وضع سیاست‌ها و هدایت راهبردی.
- استخدام کارکنان یا قطع همکاری با آنان.
- هدایت اعمال کارکنان بنگاه اقتصادی و پذیرش مسئولیت کار انجام شده آنان برای بنگاه.
- صدور مجوز معاملات و رویدادها.
- کنترل یا مدیریت حساب‌های بانکی یا سرمایه‌گذاریها.
- تصمیم‌گیری درباره اجرایی کردن پیشنهاد‌های ارائه شده توسط مؤسسه یا هر مشاور دیگر.
- گزارشگری به راهبران به نمایندگی مدیریت.
- پذیرش مسئولیت تهیه و ارائه صورتهای مالی منطبق با استانداردهای حسابداری لازم‌الاجرا.
- پذیرش مسئولیت طراحی، استقرار، نظارت یا حفظ سیستم کنترل داخلی.

۱۵۰-۲۹۰. یک مؤسسه نباید مسئولیت مدیریت یک بنگاه صاحبکار حسابرسی را بپذیرد. مخاطرات ایجاد شده در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. برای مثال، تصمیم‌گیری درباره این که کدام پیشنهاد مؤسسه، اجرا شود، خطرهای خودبینی در تجدید نظر و منافع شخصی را پدید می‌آورد. افزون بر این، پذیرش مسئولیت مدیریت، خطر قرابت را پدید می‌آورد، چون که مؤسسه به مقدار قابل ملاحظه‌ای هم راستا با نظرات و منافع مدیریت می‌شود.

۱۵۱-۲۹۰. فرآیند حسابرسی، گفتگوهای بسیاری را بین مؤسسه و مدیریت بنگاه صاحبکار حسابرسی ضروری می‌سازد که می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- بکارگیری استانداردها یا رویه‌های حسابداری و الزامات افشا در صورتهای مالی؛
- متناسب بودن کنترل‌های مالی و حسابداری، و روش‌های بکار رفته در تعیین مبالغ داراییها و بدهیها؛ یا
- پیشنهاد ثبت‌های اصلاحی.

ارائه این‌گونه خدمات، از جمله اقدامات عادی در فرآیند حسابرسی است و معمولاً موجب نقض استقلال نمی‌شود به شرط آنکه مسئولیت تصمیمات مرتبط با تهیه مدارک حسابداری و صورتهای مالی، به عهده صاحبکار باشد.

۱۵۲-۲۹۰. مؤسسه نباید خدمات حسابداری و دفترداری، شامل تهیه لیست حقوق و دستمزد و ارائه خدمات مرتبط، یا تهیه و تنظیم صورتهای مالی مورد حسابرسی مؤسسه یا تهیه اطلاعات مالی زیربنای صورتهای مالی را به یک صاحبکار حسابرسی ارائه کند.

تهیه اظهارنامه مالیاتی

۱۵۳-۲۹۰. خدمات تهیه اظهارنامه مالیاتی شامل تهیه پیش‌نویس اظهارنامه و تکمیل اطلاعات مربوط، از جمله مبلغ مالیات قابل پرداخت (معمولاً روی فرمهای استاندارد شده)، در راستای کمک به صاحبکاران در ایفای مسئولیت گزارشگری مالیاتی و ارائه اظهارنامه تکمیل شده به مقامات مالیاتی است. چنین خدماتی شامل راهنمایی صاحبکار در باره نحوه برخورد با معاملات و رویدادهای سال‌های گذشته و پاسخگویی به نمایندگی صاحبکار به درخواستهای مقامات مالیاتی درباره اطلاعات و تحلیلهای بیشتر (از جمله ارائه توضیحات و شواهد و مدارک فنی مربوط به نحوه عمل مالیاتی) نیز می‌شود. تهیه اظهارنامه مالیاتی

معمولاً بر اساس اطلاعات مالی تاریخی صورت می‌گیرد و اصولاً متضمن تجزیه و تحلیل و ارائه این اطلاعات مالی تاریخی در چارچوب قوانین و مقررات مالیاتی موجود (شامل نحوه عملها و رویه‌های مالیاتی) است. افزون بر این، اظهارنامه‌های مالیاتی معمولاً توسط مقامات مالیاتی، مورد بررسی و تأیید قرار می‌گیرند. از این رو، ارائه چنین خدمتی معمولاً به شرطی خطری را متوجه استقلال مؤسسه نمی‌کند که مسئولیت اظهارنامه را، شامل هرگونه قضاوت عمده، مدیریت بنگاه صاحبکار به عهده بگیرد.

حق الزحمه

اندازه نسبی حق الزحمه

۱۵۴-۲۹۰. در مواردی که جمع حق الزحمه مربوط به یک صاحبکار یا گروهی مرتبط از صاحبکاران حسابرسی، بیش از ۲۵ درصد از کل درآمد حق الزحمه خدمات اطمینان‌بخش و غیر اطمینان‌بخش مؤسسه را تشکیل می‌دهد، وابستگی به آن صاحبکار و نگرانی از احتمال از دست دادن آن می‌تواند خطر منافع شخصی یا خطر تهدید را پدید آورد. اهمیت این خطر به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- ساختار عملیاتی مؤسسه؛
- جدید یا قدیمی بودن مؤسسه؛ و
- اهمیت کیفی یا کمی صاحبکار از لحاظ مؤسسه.

اهمیت این خطر باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز شامل موارد زیر است:

- کاهش میزان وابستگی به آن صاحبکار؛
- انجام بررسی کنترل کیفیت توسط افراد حرفه‌ای برون سازمانی؛ یا
- مشاوره و نظرخواهی از اشخاص ثالث، مانند جامعه حسابداران یا حسابدار رسمی دیگر، درباره قضاوت‌ها و تصمیم‌گیریهای اساسی حسابرسی.

در هر صورت، تحصیل بیش از ۲۵ درصد درآمد یاد شده از یک صاحبکار یا گروهی مرتبط از صاحبکاران حسابرسی **نباید**، برای مدتی بیش از دو سال پیاپی، باشد.

۱۵۵-۲۹۰. در مواردی نیز که حق‌الزحمه مربوط به یک صاحبکار حسابرسی، بخش عمده‌ای از درآمد یک دفتر مؤسسه را از صاحبکاران آن دفتر، تشکیل می‌دهد، خطر منافع شخصی یا خطر تهدید پدید می‌آید. اهمیت این خطر به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- میزان اهمیت کیفی و یا کمی صاحبکار از لحاظ آن دفتر؛ و
- میزان وابستگی حقوق و مزایای شریک یا شرکای دفتر، با حق‌الزحمه مربوط به آن صاحبکار.

اهمیت این‌گونه مخاطرات باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز شامل موارد زیر است:

- کاهش میزان وابستگی به آن صاحبکار حسابرسی؛
- استفاده از حسابدار رسمی دیگر برای بازبینی کارهای انجام شده یا توصیه اقدامات مناسب دیگر؛ یا
- انجام بررسی کنترل کیفیت کار به طور مرتب و به صورت مستقل درون یا برون سازمانی.

۱۵۶-۲۹۰. در مواردی که صاحبکار حسابرسی، یک شرکت سهامی عام است و جمع حق‌الزحمه مربوط به آن و شرکت‌های فرعی و وابسته به آن (با توجه به مفاد بند ۱۵-۲۹۰) برای دو سال پیاپی بیش از ۱۵ درصد کل درآمد مؤسسه را تشکیل می‌دهد، مؤسسه باید یکی از تدابیر ایمن‌ساز زیر را برای کاهش خطر به سطحی پذیرفتنی بکار گیرد:

- پیش از صدور گزارش حسابرس درباره صورتهای مالی سال دوم، استفاده از یک حسابدار رسمی که عضو مؤسسه نیست برای انجام کنترل کیفیت آن کار یا بازبینی آن کار (بازبینی پیش از صدور)؛ یا
- پس از صدور گزارش حسابرس درباره صورتهای مالی سال دوم اما پیش از صدور گزارش حسابرس درباره صورتهای مالی سال سوم، استفاده از یک حسابدار رسمی که عضو مؤسسه نیست برای بازبینی کار سال دوم در حد کنترل کیفیت کار (بازبینی پس از صدور).

در مواردی که جمع حق‌الزحمه به مراتب بیشتر از ۱۵ درصد کل درآمد حق‌الزحمه مؤسسه باشد؛ مؤسسه باید مشخص کند که اگر خطر در حدی است که بازبینی پس از صدور نخواهد توانست خطر را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد، بازبینی پیش از صدور ضرورت می‌یابد. در این‌گونه شرایط، بازبینی پیش از صدور باید انجام شود.

از آن پس و در صورتی که حق‌الزحمه در هر سال که بیش از ۱۵ درصد کل درآمد مؤسسه باشد، مؤسسه باید یکی از تدابیر ایمن‌ساز بالا را بکار گیرد. اگر جمع حق‌الزحمه به مراتب بیشتر از ۱۵ درصد کل درآمد حق‌الزحمه مؤسسه باشد، مؤسسه باید مشخص کند که اگر خطر در حدی است که بازبینی پس از صدور نتواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد، بازبینی پیش از صدور ضرورت می‌یابد. در چنین شرایطی، بازبینی پیش از صدور باید انجام شود.

حق‌الزحمه‌های معوق

۱۵۷-۲۹۰. چنانچه حق‌الزحمه‌های دریافته‌ای از یک صاحبکار حسابرسی به مدت طولانی معوق مانده باشد، به ویژه در مواقعی که بخش عمده‌ای از آن، پیش از صدور گزارش مربوط به سال بعد هنوز پرداخت نشده است، خطر منافع شخصی می‌تواند پدید آید. مؤسسه باید پیش از صدور گزارش مربوط به سال بعد، از صاحبکار بخواهد که حق‌الزحمه‌های معوق را پرداخت کند. در صورتی که صاحبکار تا پیش از صدور گزارش سال بعد حق‌الزحمه‌های معوق را نپردازد، وجود و اهمیت هرگونه خطر پدید آمده باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. استفاده از حسابدار رسمی دیگری که عضو گروه حسابرسی نبوده است برای ارائه توصیه اقدام مناسب یا بازبینی کار انجام شده، نمونه‌ای از این‌گونه تدابیر است.

۱۵۸-۲۹۰. حسابرس پیشین باید در پاسخ به نامه دلایل حرفه‌ای، مبلغ قرارداد و میزان مطالبات خود را از صاحبکار به تفکیک دوره (های) زمانی مربوط، به حسابرس جایگزین اعلام کند.

۱۵۹-۲۹۰. مؤسسه باید درباره توانایی دریافت حق‌الزحمه‌های معوق از صاحبکار و، در نتیجه، پذیرفتن یا نپذیرفتن انتصاب مجدد یا ادامه همکاری با توجه به اهمیت مبلغ حق‌الزحمه‌های معوق، تصمیم‌گیری کند.

حق الزحمه مشروط

۱۶۰-۲۹۰. حق الزحمه‌ای مشروط است که میزان آن مبتنی و موکول به حصول نتیجه‌ای معین از خدمت انجام شده یا حاصل یک معامله باشد. حق الزحمه خدماتی که توسط دادگاه تعیین می‌شود، حق الزحمه مشروط محسوب نمی‌گردد.

۱۶۱-۲۹۰. پذیرش حق الزحمه مشروط، چه مستقیم و چه غیر مستقیم از طریق واسطه، نسبت به یک کار حسابرسی، خطر منافع شخصی را در حدی پدید می‌آورد که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. از این رو، مؤسسه **نباید** آن کار حسابرسی را بپذیرد.

هدایا و پذیرایی

۱۶۲-۲۹۰. پذیرش هدیه یا پذیرایی از صاحبکار حسابرسی می‌تواند خطرهای منافع شخصی و قرابت را پدید آورد. چنانچه مؤسسه یا عضوی از گروه حسابرسی از صاحبکار هدیه‌ای را بپذیرد یا از پذیرایی صاحبکار برخوردار شود، خطر پدید آمده در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد مگر آن که ارزش هدیه یا هزینه پذیرایی به وضوح ناچیز باشد. بنابراین، یک مؤسسه یا عضوی از گروه حسابرسی **نباید** چنین هدایا یا پذیرایی‌هایی را بپذیرد.

دعای اقامه شده یا تهدید به اقامه دعوا

۱۶۳-۲۹۰. در مواردی که یک دعوی حقوقی بین مؤسسه یا عضوی از گروه حسابرسی و صاحبکار حسابرسی در جریان است، یا اقامه چنین دعوایی محتمل می‌باشد، خطر منافع شخصی و خطر تهدید پدید می‌آید. روابط بین مدیریت صاحبکار و اعضای گروه حسابرسی **باید** در کلیه جنبه‌های عملیات بنگاه صاحبکار با صداقت و صراحت کامل افشا شود. اقامه دعوا یا تهدید به اقامه آن، رابطه خصمانه‌ای بین مدیریت صاحبکار و مؤسسه ایجاد می‌کند که مدیریت صاحبکار نیز ممکن است تمایلی به افشای کامل موضوع نداشته باشد، و این امر خطرهای منافع شخصی و تهدید را پدید می‌آورد. اهمیت خطری که پدید می‌آید به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- اهمیت دعوی اقامه شده؛ و
- ارتباط موضوع دعوا با کار حسابرسی انجام شده در گذشته.

اهمیت این‌گونه مخاطرات باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز شامل موارد زیر است:

- چنانچه دعوا به طرفیت یکی از اعضای گروه حسابرسی اقامه شده باشد، کنار گذاشتن آن عضو از گروه حسابرسی؛ یا
- استفاده از یک حسابدار رسمی دیگر برای بازبینی کار انجام شده.

چنانچه این تدابیر ایمن‌ساز نیز نتواند مخاطرات را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد، تنها اقدام ممکن، انصراف از ادامه کار یا نپذیرفتن کار حسابرسی است.

گزارش‌های حاوی محدودیت در استفاده و توزیع

کلیات

۵۰۰-۲۹۰. الزامات مقرر در باره استقلال که در بخش ۲۹۰ آمد در همه کارهای حسابرسی، کاربرد دارد. به هر حال، در برخی شرایط که قرارداد حسابرسی متضمن صدور گزارش حاوی محدودیت در استفاده و توزیع است و به شرط احراز شرایط بیان شده در بندهای ۵۰۱-۲۹۰ و ۵۰۲-۲۹۰، الزامات مربوط به استقلال می‌تواند بر اساس مفاد بندهای ۵۰۵-۲۹۰ تا ۵۱۳-۲۹۰ تعدیل شود. مفاد این بندها تنها در مورد حسابرسی صورتهای مالی با مقاصد خاصی کاربرد دارد که (الف) قرار است نسبت به آن صورتهای مالی، نظری مثبت یا منفی حاکی از این موضوع ابراز شود که صورتهای مالی مزبور، از همه جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری مربوط تهیه شده است و در صورت استفاده از مبنای مطلوبیت ارائه، صورتهای مالی مزبور، از همه جنبه‌های با اهمیت، استانداردهای حسابداری مربوط، به نحو مطلوب ارائه شده است و (ب) گزارش حسابرس حاوی محدودیت در استفاده و توزیع است. این تعدیلات در مورد حسابرسی الزامی صورتهای مالی طبق قانون یا مقررات، مجاز نیست.

۵۰۱-۲۹۰. اعمال تعدیلات در الزامات مقرر در بخش ۲۹۰ به شرطی مجاز است که استفاده‌کنندگان مورد نظر از گزارش حسابرس، (الف) از هدف و محدودیت‌های گزارش آگاه باشند و (ب) با استفاده از الزامات تعدیل شده مربوط به استقلال، به صراحت موافقت کنند.

استفاده کنندگان مورد نظر می توانند با مشارکت مستقیم یا غیر مستقیم توسط نماینده ای مجاز به اقدام از طرف آنان در تدوین نوع و ماهیت و دامنه رسیدگی، از هدف و محدودیت های گزارش حسابرس آگاهی پیدا کنند. چنین مشارکتی سبب می شود مؤسسه بتواند مسایل مربوط به استقلال را، شامل وضعیت های مربوط به ارزیابی خطرهای نقض استقلال و تدابیر ایمن ساز لازم برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، به گونه ای بهتر با استفاده کنندگان مورد نظر در میان گذارد و موافقت آنان را برای استفاده از الزامات تعدیل شده استقلال جلب کند.

۲۹۰-۵۰۲. مؤسسه باید درباره الزامات مربوط به استقلال که لازم است در ارائه خدمت حسابرسی بکار گیرد با استفاده کنندگان مورد نظر (مثلاً، از طریق قرارداد حسابرسی) مکاتبه کند. در مواردی که استفاده کنندگان مورد نظر، گروه استفاده کننده ای می باشند (برای مثال، وام دهندگان کنسرسیومی) که در زمان تدوین شرایط قرارداد کار، به طور مشخص و به نام، قابل شناسایی نیستند، این گونه استفاده کنندگان سرانجام از طریق نماینده ای که با الزامات استقلال موافقت کرده است از آن آگاه می شوند (برای مثال، اطلاع رسانی قرارداد حسابرسی مؤسسه توسط نماینده مزبور به همه استفاده کنندگان).

۲۹۰-۵۰۳. چنانچه مؤسسه یک گزارش حسابرس نیز برای همان صاحبکار صادر می کند که حاوی محدودیت در استفاده و توزیع نباشد، مفاد بندهای ۲۹۰-۵۰۰ تا ۲۹۰-۵۱۳ هیچ گونه تغییری در الزامات مقرر در بندهای ۱-۲۹۰ تا ۱۶۷-۲۹۰ برای آن کار حسابرسی ایجاد نمی کند.

۲۹۰-۵۰۴. تعدیلات در الزامات مقرر در بخش ۲۹۰ که تحت شرایط بالا مجاز می باشد در بندهای ۲۹۰-۵۰۵ تا ۲۹۰-۵۱۳ توصیف می شود. رعایت مفاد بخش ۲۹۰ در همه موارد دیگر، الزامی است.

شرکت های سهامی عام

۲۹۰-۵۰۵. در مواردی که شرایط مندرج در بندهای ۲۹۰-۵۰۰ تا ۲۹۰-۵۰۲ احراز می شود، بکارگیری الزامات اضافی مقرر در بندهای ۱۰۰-۲۹۰ تا ۱۶۷-۲۹۰ در مورد حسابرسی صورت های مالی شرکت های سهامی عام، ضرورت ندارد.

بنگاه‌های وابسته

۲۹۰-۵۰۶. در مواردی که شرایط مقرر در بندهای ۲۹۰-۵۰۰ تا ۲۹۰-۵۰۲ احراز می‌شود، اشارات به صاحبکار حسابرسی، شامل بنگاه‌های وابسته آن نمی‌گردد. اما، در مواردی که گروه حسابرسی از وجود رابطه یا وضعیت مرتبط با بنگاهی وابسته به آن صاحبکار آگاه است یا دلیلی برای وجود آن دارد که آن رابطه یا وضعیت به ارزیابی مؤسسه از استقلال نسبت به آن صاحبکار مربوط می‌شود، گروه حسابرسی باید برای شناسایی و ارزیابی مخاطرات نقض استقلال و بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز مناسب، آن بنگاه وابسته را نیز لحاظ کند.

شبکه‌ها و مؤسسات شبکه‌ای

۲۹۰-۵۰۷. در مواردی که شرایط مقرر در بندهای ۲۹۰-۵۰۰ تا ۲۹۰-۵۰۲ احراز می‌شود، اشاره به مؤسسه شامل مؤسسات شبکه‌ای نمی‌شود. اما، در مواردی که مؤسسه از پدید آمدن مخاطرات در اثر وجود منافع و روابط یک مؤسسه شبکه‌ای آگاه است یا دلیلی برای پدید آمدن آن دارد، آنها باید در ارزیابی مخاطرات نقض استقلال لحاظ شود.

منافع مالی، وام‌ها و تضامین، روابط نزدیک تجاری و روابط خانوادگی و شخصی

۲۹۰-۵۰۸. در مواردی که شرایط مقرر در بندهای ۲۹۰-۵۰۰ تا ۲۹۰-۵۰۲ احراز می‌شود، مقررات مندرج در بندهای ۲۹۰-۱۰۲ تا ۲۹۰-۱۴۳ تنها در مورد اعضای گروه کار، اعضای خانواده و وابستگان نزدیک آنان کاربرد دارد.

۲۹۰-۵۰۹. افزون بر موارد بالا، احتمال پدید آمدن خطر نقض استقلال بر اثر وجود منافع و روابط، توصیف شده در بندهای ۲۹۰-۱۰۲ تا ۲۹۰-۱۴۳، بین صاحبکار حسابرسی و دیگر اعضای گروه حسابرسی برای آنانی که کنترل کیفیت کار را انجام می‌دهند، شامل بازبینی‌کنندگان کنترل کیفیت همان کار باید تعیین و مشخص شود.

اهمیت هرگونه مخاطراتی که بنا بر باور اعضای گروه حسابرسی از وجود منافع و روابط بین صاحبکار حسابرسی و سایر شاغلین در مؤسسه پدید می‌آید به شرطی باید ارزیابی شود که آنان بتوانند مستقیماً بر نتیجه کار حسابرسی اثر بگذارند. شاغلین مورد نظر شامل اشخاص مسئول تعیین حق‌الزحمه‌ها و مزایا و همچنین، اشخاصی است که بر شریک

مسئول حسابرسی از لحاظ اجرای کار، نظارت مستقیم یا مدیریتی یا نظارت عالیه دارند (شامل همه رده‌های بالا دستی شریک مسئول حسابرسی تا فردی که شریک ارشد یا مدیر عامل مؤسسه است).

۲۹۰-۵۱۰. در مواردی که بنا بر باور گروه حسابرسی، مخاطراتی به دلیل وجود منافع مالی اشخاص توصیف شده در بندهای ۱۱۳-۲۹۰ تا ۱۱۵-۲۹۰ پدید می‌آید نیز باید اهمیت آن مخاطرات ارزیابی شود.

۲۹۰-۵۱۱. در مواردی که خطر نقض استقلال در سطحی پذیرفتنی نیست باید تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن خطر به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود.

۲۹۰-۵۱۲. در بکارگیری مفاد بندهای ۱۰۶-۲۹۰ تا ۱۱۲-۲۹۰ نسبت به منافع مؤسسه، چنانچه مؤسسه دارای منافع مالی با اهمیتی، اعم از مستقیم و غیر مستقیم، در بنگاه صاحبکار حسابرسی باشد، خطر منافع شخصی پدید آمده در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. بنابراین، مؤسسه نباید این‌گونه منافع مالی را داشته باشد.

اشتغال در بنگاه صاحبکار

۲۹۰-۵۱۳. اهمیت هر خطر ناشی از هرگونه روابط شغلی به شرح بندهای ۱۳۳-۲۹۰ تا ۱۳۷-۲۹۰ باید ارزیابی شود. در مواردی که خطر موجود در سطحی پذیرفتنی نیست، تدابیر ایمن‌ساز لازم باید برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز مناسب، در بند ۱۳۵-۲۹۰ ارائه شده است.

بخش ۲۹۱

استقلال - در ساير خدمات اطمینان بخش

فهرست مطالب

بند

ساختار این بخش	
رویکرد نظری به استقلال	
خدمات اطمینان بخش	
خدمات اطمینان بخش مبتنی بر ادعا	
خدمات اطمینان بخش با گزارشگری مستقیم	
گزارشهای حاوی محدودیت در استفاده و توزیع	
طرفهای مسئول متعدد	
مستند سازی	
دوره قرارداد	
تخطی از مفاد این بخش	
کاربرد رویکرد نظری به استقلال	
منافع مالی	
وامها و تضامین	
روابط تجاری با صاحبکار	
روابط خویشاوندی و شخصی	
اشتغال در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش	
استفاده از خدمات شاغلان سابق در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش	
اشتغال به عنوان عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش	
ارتباط بلند مدت همکاران ارشد مؤسسه با صاحبکار خدمات اطمینان بخش	
ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش به صاحبکار خدمات اطمینان بخش	
مسئولیت‌های مدیریت	
سایر ملاحظات	
حق الزحمه	
اندازه نسبی حق الزحمه	
حق الزحمه‌های معوق	
حق الزحمه مشروط	
هدایا و پذیرایی	
دعای اقامه شده یا تهدید به اقامه دعوا	

استقلال - در سایر خدمات اطمینان‌بخش

ساختار این بخش

۲۹۱-۱. این بخش به الزامات مربوط به استقلال در آن دسته از خدمات اطمینان‌بخش (مانند گزارش‌های افزایش سرمایه، صدور اوراق مشارکت، بودجه و...) می‌پردازد که حسابرسی یا بررسی اجمالی نیست. الزامات مربوط به استقلال در حسابرسی و بررسی اجمالی در بخش ۲۹۰ آمد. در شرایط ویژه‌ای که گزارش خدمات اطمینان‌بخش، حاوی محدودیت در استفاده و توزیع است و مشروط به برآورده شدن برخی شرایط، الزامات مربوط به استقلال می‌تواند بر اساس بندهای ۲۱-۲۹۱ تا ۲۷-۲۹۱ تعدیل شود.

۲۹۱-۲. خدمات اطمینان‌بخش اصولاً به منظور بالا بردن میزان اعتماد استفاده‌کنندگان نسبت به نتیجه ارزیابی یا اندازه‌گیری یک موضوع بر اساس ضوابط و معیارهای از پیش تعیین شده، طراحی می‌شود.

۲۹۱-۳. رعایت اصل بنیادی واقع‌بینی، مستلزم مستقل بودن از صاحبکاران خدمات اطمینان‌بخش است. مستقل بودن اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش و مؤسسات از صاحبکاران خدمات اطمینان‌بخش و ضرورت ارزیابی هرگونه مخاطرات ناشی از وجود منافع و روابط مؤسسه شبکه‌ای، در راستای حفظ منافع عمومی است و از این رو، در این آیین رفتار الزامی شده است. افزون بر این، در مواردی که گروه خدمات اطمینان‌بخش از مربوط بودن رابطه یا وضعیت یک بنگاه وابسته به صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش در امر ارزیابی آگاه است یا بر آن باور می‌باشد، گروه خدمات اطمینان‌بخش باید در ارزیابی خطرهای نقض استقلال و بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز مقتضی، آن بنگاه وابسته را لحاظ کند.

چارچوب نظری استقلال

۲۹۱-۴. هدف این بخش، یاری رسانیدن به مؤسسات و اعضای گروه‌های خدمات اطمینان‌بخش در بکارگیری چارچوب نظری توصیف شده در زیر برای دستیابی به استقلال و حفظ آن است.

۵-۲۹۱. استقلال شامل:

الف - استقلال رأی یا استقلال باطنی

وضعیتی ذهنی است که در آن، رأی شخص درباره یک موضوع، منحصرأ بر مبنای قضاوت حرفه‌ای اظهار شود، بدون آن که از سایر عوامل تأثیر پذیرد یا سازشی صورت گیرد تا بدین ترتیب، شخص بتواند با درستکاری عمل کند و واقع‌بینی و تردید حرفه‌ای را بکار گیرد.

ب - استقلال ظاهری یا استقلال از منظر دیگران

پرهیز از هرگونه شرایط یا روابط با اهمیتی است که هر شخص ثالث ذی‌صلاح و مطلعی که از کلیه اطلاعات مربوط، آگاه است به این نتیجه برسد که آن شرایط یا روابط، ممکن است بر درستکاری، واقع‌بینی یا تردید حرفه‌ای مؤسسه یا عضوی از اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش خدشه وارد کند.

۶-۲۹۱. حسابدار رسمی باید چارچوب نظری استقلال را در همه موارد زیر بکار گیرد:

الف - شناسایی خطرهای مربوط به استقلال؛

ب - ارزیابی اهمیت خطرهای شناسایی شده؛ و

پ - بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز، در صورت لزوم، برای رفع خطرها یا کاهش آنها به سطحی پذیرفتنی.

در مواردی که حسابدار رسمی به این نتیجه می‌رسد که تدابیر ایمن‌ساز برای رفع یا کاهش خطرها به سطحی پذیرفتنی وجود ندارد یا نمی‌تواند آنها را بکار گیرد باید شرایط یا روابط ایجادکننده خطرها را یا برطرف کند یا خدمات اطمینان‌بخش را نپذیرد یا قرارداد آن را فسخ کند.

حسابدار رسمی باید در بکارگیری این چارچوب نظری، از قضاوت حرفه‌ای استفاده کند.

۷-۲۹۱. وضعیت‌های گوناگون، یا ترکیب وضعیت‌ها، می‌تواند در تشخیص خطرهای مربوط به

استقلال، مؤثر باشد. بیان تک تک وضعیت‌های به وجود آورنده این‌گونه خطرها و تعیین اقدام لازم برای رفع هر یک از آنها، امکان‌پذیر نیست. از این رو، این آیین رفتار، چارچوبی را به وجود می‌آورد که مؤسسات و اعضای گروه‌های خدمات اطمینان‌بخش را به شناسایی،

ارزیابی و برخورد با خطرهای مربوط به استقلال ملزم می‌کند. چارچوب نظری، به حسابداران حرفه‌ای شاغل در رعایت الزامات این آیین رفتار یاری می‌رساند. در این چارچوب نظری، وضعیت‌های گوناگونی بیان می‌شود که خطرهایی را متوجه استقلال می‌کند و می‌تواند حسابدار رسمی را از تصور مجاز بودن وضعیتی باز دارد که به روشنی، ممنوع نشده است.

۸-۲۹۱. بندهای ۱۰۰-۲۹۱ به بعد چگونگی کاربرد چارچوب نظری استقلال را بیان می‌کند. این بندها، همه شرایط و روابطی را مطرح نمی‌کند که خطرهایی را برای استقلال به وجود می‌آورد یا ممکن است به وجود آورد.

۹-۲۹۱. مؤسسه برای پذیرش صاحبکار یا ادامه همکاری با آن یا عضویت یک فرد به خصوص در گروه خدمات اطمینان‌بخش باید خطرهای مربوط به استقلال را شناسایی و ارزیابی کند. چنانچه خطرها در سطحی پذیرفتنی نباشد و تصمیم‌گیری درباره پذیرش یک صاحبکار یا عضویت یک فرد به خصوص در گروه خدمات اطمینان‌بخش باشد، مؤسسه باید فراهم بودن یا نبودن تدابیر ایمن‌ساز برای رفع خطرها یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی را مشخص کند. اگر تصمیم‌گیری درباره ادامه همکاری با یک صاحبکار باشد، مؤسسه باید اثربخش بودن تدابیر ایمن‌ساز موجود برای رفع یا کاهش خطرها به سطحی پذیرفتنی، یا نیاز به تدابیر ایمن‌ساز دیگر یا قطع همکاری با آن صاحبکار را ارزیابی کند. هنگامی که در طول اجرای کار، مؤسسه به اطلاعات جدیدی درباره یک خطر مربوط به استقلال دست می‌یابد باید اهمیت آن خطر را بر اساس چارچوب نظری، ارزیابی کند.

۱۰-۲۹۱. اهمیت خطرهای مربوط به استقلال، در سر تا سر این بخش مطرح می‌شود. از این رو، در ارزیابی اهمیت هر خطر باید عوامل کمی و کیفی، هر دو، مورد توجه قرار گیرند.

۱۱-۲۹۱. این بخش، در بیشتر موارد، به تجویز مسئولیت افراد مؤسسه برای انجام اقدامات مربوط به استقلال نمی‌پردازد؛ زیرا، بسته به اندازه، ساختار و سازمان یک مؤسسه، مسئولیت افراد می‌تواند متفاوت باشد. مؤسسه مکلف است بر اساس **استانداردهای کنترل کیفیت**، سیاست‌ها و رویه‌های طراحی شده برای تأمین اطمینان معقول از حفظ استقلال طبق الزامات این آیین رفتار را برقرار کند.

خدمات اطمینان‌بخش

۱۲-۲۹۱. حسابدار رسمی شاغل در هر کار خدمات اطمینان‌بخش، نتیجه‌ای را ابراز می‌کند که برای بالا بردن میزان اعتماد استفاده‌کنندگان مورد نظر (غیر از طرف مسئول) نسبت به نتیجه ارزیابی یا اندازه‌گیری یک موضوع بر اساس ضوابط و معیارهای از پیش تعیین شده، طراحی گردیده است.

۱۳-۲۹۱. نتیجه ارزیابی یا اندازه‌گیری یک موضوع عبارت است از اطلاعاتی که بر اثر بکارگیری ضوابط و معیارهای از پیش تعیین شده نسبت به موضوع مزبور، حاصل می‌شود. اصطلاح ”اطلاعات موضوع“ در این بخش به معنای نتیجه ارزیابی یا اندازه‌گیری آن موضوع بکار رفته است. برای مثال، چارچوب نظری بیان می‌دارد که هر ادعایی درباره اثربخشی سیستم کنترل داخلی (اطلاعات موضوع) از کاربرد چارچوب نظری مربوط به ارزیابی اثربخشی سیستم کنترل داخلی، مانند ”کوزو“ یا ”کوکو“ (ضوابط و معیارها) در مورد سیستم کنترل داخلی، یک فرآیند (موضوع) حاصل می‌شود.

۱۴-۲۹۱. خدمات اطمینان‌بخش می‌تواند مبتنی بر ادعا یا با گزارشگری مستقیم باشد. در هر دو حالت، سه طرف جداگانه با آن سروکار پیدا می‌کنند: یک حسابدار رسمی شاغل، یک طرف مسئول، و استفاده‌کنندگان مورد نظر.

۱۵-۲۹۱. در خدمات اطمینان‌بخش مبتنی بر ادعا، ارزیابی یا اندازه‌گیری موضوع توسط طرف مسئول انجام می‌شود و اطلاعات موضوع به شکل یک ادعا توسط طرف مسئول در اختیار استفاده‌کنندگان مورد نظر گذارده می‌شود.

۱۶-۲۹۱. در خدمات اطمینان‌بخش با گزارشگری مستقیم، حسابدار رسمی شاغل، یا شخصاً ارزیابی یا اندازه‌گیری موضوع را انجام می‌دهد یا تأییدیه‌ای حاکی از انجام ارزیابی یا اندازه‌گیری که در اختیار استفاده‌کنندگان مورد نظر قرار نگرفته است را از طرف مسئول، دریافت می‌کند. اطلاعات موضوع از طریق گزارش اطمینان‌بخش در اختیار استفاده‌کنندگان مورد نظر قرار می‌گیرد.

خدمات اطمینان بخش مبتنی بر ادعا

۱۷-۲۹۱. در خدمات اطمینان بخش مبتنی بر ادعا، اعضای گروه اطمینان بخش و مؤسسه باید از صاحبکار خدمات اطمینان بخش (طرف مسئول اطلاعات موضوع، که ممکن است مسئول موضوع نیز باشد) مستقل باشند. پاره‌ای روابط بین اعضای گروه اطمینان بخش و (الف) اعضای هیأت مدیره یا مدیران اجرایی و (ب) افرادی از کارکنان صاحبکار که می‌توانند اثری عمده بر اطلاعات موضوع اعمال کنند را این گونه الزامات مربوط به استقلال، ممنوع کرده است. خطرهای نقض استقلالی که به دلیل وجود روابط با افرادی از کارکنان صاحبکار پدید می‌آید که می‌توانند اثری قابل ملاحظه بر موضوع اعمال کنند نیز باید ارزیابی شود. اهمیت هرگونه مخاطراتی که بنا بر باور مؤسسه، بر اثر وجود منافع و روابط مؤسسه شبکه‌ای پدید می‌آید باید ارزیابی گردد.

۱۸-۲۹۱. در بیشتر خدمات اطمینان بخش، مسئول اطلاعات موضوع، مسئول موضوع نیز می‌باشد اما گاه، طرف مسئول ممکن است مسئول موضوع نباشد. برای مثال، در مواردی که از حسابدار رسمی شاغل خواسته می‌شود خدمات اطمینان بخش را نسبت به گزارش مشاور محیط زیست یک شرکت درباره اقدامات پایدارانه آن، ارائه کند، مشاور محیط زیست، مسئول اطلاعات موضوع است و شرکت، مسئول موضوع (اقدامات پایدارانه) می‌باشد.

۱۹-۲۹۱. در خدمات اطمینان بخش مبتنی بر ادعایی که طرف مسئول، مسئولیت اطلاعات موضوع را به عهده دارد اما مسئول موضوع نیست، اعضای گروه اطمینان بخش و مؤسسه باید مستقل از مسئول اطلاعات موضوع (صاحبکار خدمات اطمینان بخش) باشند. افزون بر این، هرگونه خطری که بنا بر باور مؤسسه از وجود منافع و روابط بین یک عضو گروه اطمینان بخش، مؤسسه، یک مؤسسه شبکه‌ای و مسئول موضوع پدید می‌آید باید ارزیابی شود.

خدمات اطمینان بخش با گزارشگری مستقیم

۲۰-۲۹۱. در خدمات اطمینان بخش با گزارشگری مستقیم، اعضای گروه اطمینان بخش و مؤسسه باید مستقل از صاحبکار خدمات اطمینان بخش (مسئول موضوع) باشند. هرگونه خطری که بنا بر باور مؤسسه از وجود منافع و روابط مؤسسه شبکه‌ای پدید می‌آید نیز باید ارزیابی شود.

گزارشهای حاوی محدودیت در استفاده و توزیع

- ۲۱-۲۹۱. در برخی شرایط ویژه که گزارش خدمات اطمینان‌بخش، حاوی محدودیت در استفاده و توزیع است و به شرط احراز شرایط مقرر در این بند و بند ۲۲-۲۹۱، الزامات مربوط به استقلال مقرر در این بخش می‌تواند تعدیل شود. اعمال تعدیلات در الزامات مقرر در بخش ۲۹۱ به شرطی مجاز است که استفاده‌کنندگان مورد نظر از گزارش، (الف) از هدف، اطلاعات موضوع و محدودیت‌های گزارش آگاه باشند و (ب) با استفاده از الزامات تعدیل شده مربوط به استقلال، به روشنی موافقت کنند. استفاده‌کنندگان مورد نظر می‌توانند با مشارکت مستقیم یا غیر مستقیم از طریق نماینده‌ای مجاز به اقدام از طرف آنان در تدوین نوع و ماهیت و دامنه کار، از هدف، اطلاعات موضوع و محدودیت‌های گزارش آگاهی پیدا کنند. چنین مشارکتی سبب می‌شود مؤسسه بتواند مسایل مربوط به استقلال را، شامل وضعیت‌های مربوط به ارزیابی خطرهای نقض استقلال و تدابیر ایمن‌ساز لازم برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، به گونه‌ای بهتر با استفاده‌کنندگان مورد نظر در میان گذارد و موافقت آنان را برای استفاده از الزامات تعدیل شده استقلال جلب کند.
- ۲۲-۲۹۱. مؤسسه باید درباره الزامات مربوط به استقلال که لازم است در ارائه خدمت اطمینان‌بخش بکار گیرد با استفاده‌کنندگان مورد نظر (مثلاً از طریق موافقت‌نامه) مکاتبه کند. در مواردی که استفاده‌کنندگان مورد نظر، یک گروه استفاده‌کننده می‌باشند (برای مثال، وام‌دهندگان کنسرسیومی) که در زمان تدوین شرایط قرارداد کار، به طور مشخص و به نام، قابل شناسایی نیستند، این‌گونه استفاده‌کنندگان سرانجام از طریق نماینده‌ای که با الزامات استقلال موافقت کرده است از آن آگاه می‌شوند (برای مثال، اطلاع رسانی موافقت‌نامه توسط نماینده مزبور به همه استفاده‌کنندگان).
- ۲۳-۲۹۱. چنانچه مؤسسه، یک گزارش اطمینان‌بخش دیگر نیز برای همان صاحبکار صادر می‌کند که حاوی محدودیت در استفاده و توزیع نیست، مفاد بندهای ۲۵-۲۹۱ تا ۲۷-۲۹۱ هیچ‌گونه تغییری در الزامات مقرر در بندهای ۱-۲۹۱ تا ۱۵۶-۲۹۱ برای آن خدمت اطمینان‌بخش ایجاد نمی‌کند. چنانچه مؤسسه، یک گزارش حسابرس نیز برای همان صاحبکار صادر می‌کند، چه حاوی محدودیت در استفاده و توزیع باشد چه نباشد، مفاد بخش ۲۹۰ باید در آن کار حسابرسی بکار گرفته شود.

۲۴-۲۹۱. تعدیلات در الزامات مقرر در بخش ۲۹۱ که تحت شرایط بالا مجاز می‌باشد، در بندهای ۲۵-۲۹۱ تا ۲۷-۲۹۱ توصیف شده است. رعایت مفاد بخش ۲۹۱ در کلیه موارد دیگر، الزامی است.

۲۵-۲۹۱. در موارد احراز شرایط مقرر در بندهای ۲۱-۲۹۱ و ۲۲-۲۹۱، مقررات مندرج در بندهای ۱۰۴-۲۹۱ تا ۱۳۲-۲۹۱ در مورد اعضای گروه کار، اعضای خانواده و بستگان نزدیک آنان کاربرد دارد. افزون بر این، احتمال پدید آمدن خطر نقض استقلال بر اثر وجود منافع و روابط بین صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش و دیگر اعضای گروه اطمینان‌بخش با آنانی که کنترل کیفیت کار را انجام می‌دهند، شامل بازبینی‌کنندگان کنترل کیفیت آن کار **باید** تعیین و مشخص شود.

اهمیت هرگونه مخاطراتی که بنا بر باور اعضای گروه کار از وجود منافع و روابط بین صاحبکار خدمت اطمینان‌بخش و سایر شاغلین در مؤسسه پدید می‌آید به شرطی باید بر اساس مقررات مندرج در بندهای ۱۰۴-۲۹۱ تا ۱۳۲-۲۹۱ ارزیابی شود که آنان بتوانند مستقیماً بر نتیجه خدمت اطمینان‌بخش اثر بگذارند. شاغلین مورد نظر شامل اشخاص مسئول تعیین حق‌الزحمه‌ها و مزایا و همچنین، اشخاصی است که بر شریک مسئول خدمت اطمینان‌بخش از لحاظ اجرای کار، نظارت مستقیم، مدیریتی یا نظارت عالی دارند (شامل همه رده‌های بالادستی شریک/ مدیر مسئول کار تا فردی که شریک ارشد یا مدیر عامل مؤسسه است).

۲۶-۲۹۱. چنانچه مؤسسه دارای منافع مالی با اهمیتی، اعم از مستقیم و غیر مستقیم، در بنگاه صاحبکار خدمت اطمینان‌بخش باشد، حتی با وجود احراز شرایط بندهای ۲۱-۲۹۱ و ۲۲-۲۹۱، خطر منافع شخصی پدید آمده در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. بنابراین، مؤسسه نباید این‌گونه منافع مالی را داشته باشد. افزون بر این، مؤسسه باید سایر مفاد قابل اعمال این بخش به شرح بندهای ۱۱۲-۲۹۱ تا ۱۵۶-۲۹۱ را رعایت کند.

۲۷-۲۹۱. هرگونه مخاطراتی که بنا بر باور مؤسسه از وجود منافع و روابط مؤسسه شبکه‌ای پدید می‌آید نیز باید ارزیابی شود.

طرفهای مسئول متعدد

۲۸-۲۹۱. در برخی خدمات اطمینان‌بخش، اعم از مبتنی بر ادعا و گزارشگری مستقیم، ممکن است چندین طرف مسئول وجود داشته باشد. مؤسسه در تعیین لزوم کاربرد الزامات این بخش در مورد هر یک از طرفهای مسئول می‌تواند ناچیز و اندک بودن یا نبودن یک منفعت یا رابطه بین مؤسسه یا یکی از اعضای گروه اطمینان‌بخش و یک طرف مسئول به خصوص را در پدید آوردن خطر نقض استقلال از دیدگاه اطلاعات موضوع، مورد توجه قرار دهد و ارزیابی کند. در این امر، عواملی چون موارد زیر در نظر گرفته می‌شود:

- میزان اهمیت اطلاعات موضوع (با خود موضوع) که مسئولیت آن به عهده طرف مسئول به خصوص است؛ و
- میزان منافع عمومی مرتبط با خدمت اطمینان‌بخشی که ارائه می‌شود.

چنانچه مؤسسه به این نتیجه برسد که خطر نقض استقلال پدید آمده بر اثر وجود یک منفعت یا رابطه با یک طرف مسئول به خصوص، ناچیز و اندک است، بکارگیری همه مفاد این بخش در مورد آن طرف مسئول به خصوص لزومی ندارد.

مستند سازی

۲۹-۲۹۱. مستندسازی، شواهدی از قضاوت‌های حسابدار رسمی را برای نتیجه‌گیری وی درباره رعایت الزامات استقلال فراهم می‌کند. گرچه نبود مستندات، به خودی خود، عامل تعیین‌کننده این که مؤسسه، مسأله ویژه‌ای را در ارتباط با استقلال مورد توجه قرار داده یا مستقل است یا خیر نمی‌باشد؛ اما حسابدار رسمی باید نتیجه‌گیریهای خود را درباره رعایت الزامات استقلال و محتوای هرگونه بحث پشتیبان نتیجه‌گیریهای خود، مستند کند. از این رو:

الف- در موارد نیاز به تدابیر ایمن‌ساز برای رفع یا کاهش مخاطرات به سطحی پذیرفتنی، حسابدار رسمی باید نوع و ماهیت مخاطرات و تدابیر ایمن‌ساز موجود یا مورد استفاده برای کاهش آنها به سطحی پذیرفتنی را مستند کند؛ و

ب - در مواردی که تعیین لزوم تدابیر ایمن‌ساز در مورد یک خطر، مستلزم تجزیه و تحلیل زیاد است و حسابدار رسمی به این نتیجه می‌رسد که به دلیل پذیرفتنی بودن آن خطر، به تدابیر ایمن‌ساز نیازی نیست، حسابدار رسمی باید نوع و ماهیت خطر و منطق نتیجه‌گیری خود را مستند کند.

دوره قرارداد

۲۹۱-۳۰. استقلال نسبت به صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش، هم در طول اجرای کار و هم در طول دوره اطلاعات موضوع، لازم است. دوره هر کار از زمانی آغاز می‌شود که گروه اطمینان‌بخش، شروع به اجرای خدمت اطمینان‌بخش موضوع آن کار بخصوص می‌کند. دوره هر کار زمانی پایان می‌پذیرد که گزارش خدمت اطمینان‌بخش صادر می‌شود. در مورد کار تکرار شونده، زمان پایان کار، زمان اعلام خاتمه قرارداد توسط یکی از طرفین یا زمان تهیه و ارائه گزارش نهایی، هر کدام که دیرتر است، خواهد بود.

۲۹۱-۳۱. چنانچه بنگاهی در طول دوره اطلاعات موضوع یا پس از آن به عنوان صاحبکار خدمت اطمینان‌بخش پذیرفته شود و مؤسسه باید درباره آن اطلاعات موضوع نظر دهد، مؤسسه باید احتمال خطر نقض استقلال ناشی از موارد زیر را مشخص کند:

الف - وجود رابطه مالی یا تجاری با صاحبکار در طول دوره اطلاعات موضوع یا پس از آن، اما پیش از پذیرش خدمت اطمینان‌بخش؛ یا

ب - خدمات حرفه‌ای که پیش از این به آن صاحبکار خدمت اطمینان‌بخش ارائه شده است.

تخطی از مفاد این بخش

۲۹۱-۳۲. هنگامی که یک مورد تخطی از مفاد این بخش شناسایی می‌شود، مؤسسه باید منافع یا روابطی را قطع کند، به تعلیق درآورد یا برطرف نماید که سبب آن تخطی شده است و باید اهمیت آن تخطی و اثر آن را بر واقع‌بینی مؤسسه و توانایی آن در صدور گزارش اطمینان‌بخش، ارزیابی کند. مؤسسه باید وجود داشتن یا نداشتن اقداماتی را مشخص کند که با انجام آن، با پیامدهای آن تخطی به‌گونه‌ای رضایت‌بخش برخورد شود. مؤسسه در تصمیم‌گیری برای این تشخیص باید از قضاوت حرفه‌ای استفاده کند و این موضوع را در نظر بگیرد که آیا یک شخص ثالث منطقی و آگاه با در نظر گرفتن اهمیت تخطی، اقدام مورد نظر و همه حقایق و شرایط خاص موجود و در دسترس حسابدار رسمی، احتمالاً به این نتیجه می‌رسد که واقع‌بینی مؤسسه چنان خدشه‌دار می‌شود که مؤسسه نمی‌تواند گزارش اطمینان‌بخش صادر کند.

۲۹۱-۳۳. چنانچه مؤسسه به این نتیجه برسد که نمی‌تواند اقدامی انجام دهد که به‌گونه‌ای رضایت‌بخش با پیامدهای تخطی برخورد شود، مؤسسه باید بی‌درنگ موضوع را به طرف قرارداد خود یا، حسب مورد، راهبران بنگاه اطلاع دهد و اقدامات لازم برای فسخ قرارداد اطمینان‌بخش را بر طبق الزامات قانونی یا مقرراتی مربوط به فسخ قرارداد اطمینان‌بخش به عمل آورد.

۲۹۱-۳۴. چنانچه مؤسسه به این نتیجه برسد که می‌تواند اقدامی انجام دهد که به‌گونه‌ای رضایت‌بخش با پیامدهای تخطی برخورد شود، مؤسسه باید مورد تخطی و اقدام انجام شده یا مورد نظر را با طرف قرارداد خود یا، حسب مورد، راهبران بنگاه در میان گذارد. مؤسسه باید این اطلاع‌رسانی را با نگرش به شرایط قرارداد و نوع تخطی، به موقع انجام دهد.

۲۹۱-۳۵. چنانچه طرف قرارداد مؤسسه یا راهبران بنگاه، حسب مورد، موافق این نباشند که اقدام مورد نظر می‌تواند به‌گونه‌ای رضایت‌بخش با پیامدهای تخطی برخورد کند، مؤسسه باید اقدامات لازم برای فسخ قرارداد خدمات اطمینان‌بخش را طبق الزامات قانونی یا مقرراتی مربوط به فسخ قرارداد خدمات اطمینان‌بخش به عمل آورد.

۲۹۱-۳۶. مؤسسه باید تخطی، اقدامات انجام شده، تصمیم‌گیریهای عمده و همه موضوعات مطرح شده با طرف قرارداد مؤسسه یا راهبران بنگاه را مستندسازی کند. در مواردی که مؤسسه، ارائه خدمات اطمینان‌بخش را ادامه می‌دهد، موضوعاتی چون نتیجه‌گیری در باره اینکه واقع‌بینی با استفاده از قضاوت حرفه‌ای مؤسسه، مخدوش نشده است و منطقی اینکه چرا اقدامات انجام شده، به‌گونه‌ای رضایت‌بخش با پیامدهای تخطی برخورد کرده است که مؤسسه می‌تواند گزارش خدمات اطمینان‌بخش را صادر کند نیز باید مستند شود.

کاربرد چارچوب نظری استقلال

۱۰۰-۲۹۱. نمونه‌هایی از روابط و وضعیت‌های خاصی که خطر نقض استقلال را پدید می‌آورد یا می‌تواند پدید آورد در بندهای ۱۰۴-۲۹۱ تا ۱۵۶-۲۹۱ آورده می‌شود. در این بندها، خطرهای بالقوه نقض استقلال در هر مورد خاص و تدابیر ایمن‌ساز مناسبی بیان شده است که می‌تواند آن خطرها را رفع کند یا به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد و همچنین، وضعیت‌های خاصی که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن خطرها را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. این نمونه‌ها جامع نیستند و همه روابط و وضعیت‌هایی را توصیف نمی‌کنند که سبب خطر نقض استقلال می‌شوند یا می‌توانند بشوند. مؤسسه و اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش باید روابط و وضعیت‌های مشابه اما متفاوت را با روابط و وضعیت‌های مورد مثال مقایسه کنند و در هر مورد، درباره ضرورت استفاده از تدابیر ایمن‌ساز، از جمله تدابیر بیان شده در بندهای ۱۱-۲۰۰ تا ۱۴-۲۰۰، برای رفع خطر نقض استقلال یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، تصمیم‌گیری کنند.

۱۰۱-۲۹۱. بندهای یاد شده در بالا، چگونگی کاربرد چارچوب نظری را نسبت به خدمات اطمینان‌بخش نشان می‌دهد و این بندها باید با توجه به بند ۲۸-۲۹۱ مورد مطالعه قرار گیرد. بند ۲۸-۲۹۱ بیانگر آن است که در بیشتر موارد خدمات اطمینان‌بخش، یک طرف مسئول وجود دارد که همان صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش می‌باشد. اما، در برخی خدمات اطمینان‌بخش، دو یا چند طرف مسئول وجود دارد. در این‌گونه موارد، مخاطراتی که بنا بر باور مؤسسه از وجود منافع و روابط بین عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش، مؤسسه، یک مؤسسه شبکه‌ای و طرف مسئول موضوع پدید می‌آید باید ارزیابی شود. در مورد گزارش‌های خدمات اطمینان‌بخشی که حاوی محدودیت در استفاده و توزیع است، بندهای مزبور باید با توجه به بندهای ۲۱-۲۹۱ تا ۲۷-۲۹۱ مطالعه شود.

۱۰۲-۲۹۱. رهنمودهای بیشتر درباره بکارگیری الزامات مربوط به استقلال مقرر در این بخش در مورد خدمات اطمینان‌بخش، در تفسیر شماره ۰۱-۲۰۰۵ ارائه می‌شود.

۱۰۳-۲۹۱. اهمیت منافع مالی، وام یا تضمینها، یا اهمیت روابط تجاری، در بندهای ۱۰۴-۲۹۱ تا ۱۱۹-۲۹۱ مطرح می‌شود. از دیدگاه تعیین میزان اهمیت این‌گونه منافع درباره یک فرد، مجموع ارزش ویژه (ثروت) آن فرد و اعضای خانواده وی می‌تواند مورد توجه قرار گیرد.

منافع مالی

۱۰۴-۲۹۱. داشتن منفعت مالی در بنگاه صاحبکار خدمت اطمینان بخش می تواند خطر منافع شخصی را پدید آورد. وجود و اهمیت هر خطر به موارد زیر بستگی دارد:

الف - نقش دارنده منفعت مالی؛

ب - مستقیم یا غیرمستقیم بودن منفعت مالی؛ و

پ - اهمیت منفعت مالی.

۱۰۵-۲۹۱. منافع مالی می تواند با واسطه (برای مثال، از طریق صندوق مشترک سرمایه گذاری، املاک و مستغلات مشاع یا تراست) باشد. تشخیص مستقیم یا غیرمستقیم بودن این گونه منافع مالی به این بستگی دارد که دارنده منفعت مالی، بر ابزار سرمایه گذاری، کنترل داشته باشد یا بتواند بر تصمیمات سرمایه گذاری آن اثر بگذارد. هنگامی که کنترل یا توان اثرگذاری بر تصمیمات سرمایه گذاری وجود دارد، منافع مالی، مستقیم محسوب می شود. از سوی دیگر، چنانچه دارنده منفعت مالی، کنترل بر ابزار سرمایه گذاری ندارد یا نمی تواند بر تصمیمات سرمایه گذاری آن اثر بگذارد، منافع مالی، غیر مستقیم محسوب می شود.

۱۰۶-۲۹۱. چنانچه یکی از اعضای گروه خدمت اطمینان بخش، یکی از اعضای خانواده وی، یا مؤسسه در بنگاه صاحبکار خدمت اطمینان بخش منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیت داشته باشد، خطر منافع شخصی ایجاد شده، به اندازه ای خواهد بود که هیچ یک از تدابیر ایمن ساز نمی تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. از این رو، عضو گروه خدمت اطمینان بخش، یکی از اعضای خانواده وی، یا مؤسسه **نباید** منافع مالی مستقیم، یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیت در بنگاه صاحبکار داشته باشد.

۱۰۷-۲۹۱. هنگامی که عضوی از گروه خدمات اطمینان بخش خویشاوند نزدیکی دارد که می داند وی منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیتی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش دارد، خطر بروز منافع شخصی پدید می آید. اهمیت خطر به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- نوع و ماهیت رابطه بین آن خویشاوند و عضو گروه؛ و
- میزان اهمیت منافع مالی مزبور برای آن خویشاوند.

اهمیت خطر باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز لازم برای رفع آن خطر یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز شامل موارد زیر است:

- انتقال همه منافع مالی مزبور یا انتقال منافع مالی غیرمستقیم به میزانی که باقیمانده آن، دیگر با اهمیت نباشد توسط آن خویشاوند به دیگران در اولین فرصت ممکن؛
- استفاده از یک حسابدار رسمی برای بازبینی کار انجام شده توسط آن عضو؛ یا
- خروج آن عضو از گروه خدمات اطمینان‌بخش.

۱۰۸-۲۹۱. چنانچه یکی از اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش، یکی از اعضای خانواده وی، یا مؤسسه دارای منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیتی در بنگاهی باشد که بر بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش، کنترل دارد و از لحاظ آن بنگاه، بنگاه صاحبکار از اهمیت برخوردار است، خطر منافع شخصی ایجاد شده به‌اندازه‌ای زیاد خواهد بود که هیچ یک از تدابیر ایمن‌ساز نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. از این رو، عضو گروه خدمات اطمینان‌بخش، یکی از اعضای خانواده وی، و مؤسسه **نباید** این‌گونه منافع مالی را دارا باشد.

۱۰۹-۲۹۱. هنگامی که مؤسسه یا عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش، یا یکی از اعضای خانواده آن عضو به‌عنوان امین، دارای منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیتی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش باشد، خطر منافع شخصی می‌تواند پدید آید. این‌گونه منافع نباید جز در شرایط زیر نگهداری شود:

- الف - نه امین، نه یک عضو خانواده وی و نه مؤسسه، از جمله ذینفعان نهاد متولی نباشند؛
- ب - منافع مالی تراست در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش از دید نهاد متولی، با اهمیت نباشد؛
- پ - تراست، توانایی اعمال نفوذ مؤثر بر بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش را نداشته باشد؛ و
- ت - امین، یک عضو خانواده وی یا مؤسسه توانایی اعمال نفوذ مؤثر بر تصمیم‌گیریهای سرمایه‌گذاری مربوط به منافع مالی بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش را نداشته باشند.

۱۱۰-۲۹۱. اعضای گروه خدمات اطمینان بخش باید احتمال پدید آمدن خطر منافع شخصی ناشی از منافع مالی دیگر اشخاص، چون موارد زیر، در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش را مشخص کنند:

- الف - شرکا و کارکنان حرفه‌ای مؤسسه، غیر از نامبردگان بالا، یا اعضای خانواده آنان؛ و
- ب - اشخاص با روابط شخصی با اعضای گروه خدمات اطمینان بخش.

احتمال بروز خطر منافع شخصی در مورد چنین اشخاصی به نکاتی مانند عوامل زیر بستگی دارد:

- ساختار سازمانی، عملیاتی و گزارشگری مؤسسه؛ و
 - نوع و ماهیت روابط بین این اشخاص و عضو گروه خدمات اطمینان بخش.
- اهمیت هرگونه خطر باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع خطر یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این گونه تدابیر ایمن‌ساز، شامل موارد زیر است:
- خروج عضو گروه خدمات اطمینان بخش که دارای روابط شخصی است از عضویت گروه خدمات اطمینان بخش؛
 - دخالت ندادن آن عضو گروه خدمات اطمینان بخش در تصمیم‌گیری‌های عمده مربوط به کار خدمات اطمینان بخش؛ یا
 - استفاده از یک حسابدار حرفه‌ای دیگر برای بازبینی کارهای انجام شده توسط آن عضو گروه خدمات اطمینان بخش.

۱۱۱-۲۹۱. چنانچه مؤسسه، عضوی از گروه خدمات اطمینان بخش، یا یکی از اعضای خانواده این شخص از طریق ارث، هدیه یا در نتیجه ادغام بنگاه‌ها، منفعت مالی مستقیم یا منفعت مالی غیر مستقیم با اهمیتی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش تحصیل کند و داشتن چنین منفعتی از منظر مقررات این بخش جایز نباشد، تدابیر زیر باید بکار گرفته شود:

- الف - اگر مؤسسه، تحصیل کننده منافع باشد، انتقال فوری منافع مالی یا بخش عمده‌ای از منافع مالی غیرمستقیم به گونه‌ای که منافع باقیمانده، به سطحی بی‌اهمیت کاهش یابد؛ یا

ب - اگر عضوی از گروه خدمات اطمینان بخش، یا عضو خانواده وی، تحصیل کننده منافع مالی باشد، انتقال فوری منافع مالی یا بخش عمده‌ای از منافع مالی غیر مستقیم به گونه‌ای که منافع باقیمانده، به سطحی بی‌اهمیت کاهش یابد.

وامها و تضامین

۱۱۲-۲۹۱. اعطای وام به یکی از اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش، یا یکی از اعضای خانواده وی، یا مؤسسه یا تضمین وام آنان توسط بانک یا مؤسسه‌ای اعتباری که صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش است می‌تواند خطر نقض استقلال را پدید آورد. چنانچه وام یا تضمین مزبور با شرایط و الزامات معمول بانک یا مؤسسه اعتباری، اعطا یا تضمین نشده باشد، خطر منافع شخصی در حدی خواهد بود که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن خطر را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. بنابراین، نه عضو گروه خدمات اطمینان‌بخش، نه عضو خانواده وی و نه مؤسسه **نباید** چنین وام یا تضمینی را بپذیرد.

۱۱۳-۲۹۱. چنانچه وام اعطایی به مؤسسه، توسط بانک یا مؤسسه‌ای اعتباری که صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش است با شرایط و الزامات معمول بانک پرداخت شده و مبلغ آن از لحاظ صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش یا مؤسسه دریافت‌کننده از اهمیت برخوردار باشد، اتخاذ تدابیر ایمن‌سازی می‌تواند خطر منافع شخصی را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. نمونه‌ای از این‌گونه تدابیر ایمن‌سازی، بازبینی کار انجام شده توسط یک حسابدار رسمی عضو مؤسسه شبکه‌ای است که نه در این کار خدمات اطمینان‌بخش درگیر باشد و نه دریافت‌کننده وام باشد. افزون بر این، موضوع **نباید** به‌طور کتبی به جامعه حسابداران اعلام شود.

۱۱۴-۲۹۱. اعطای وام به عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش یا عضو خانواده وی یا تضمین وام آنان توسط بانک یا مؤسسه‌ای اعتباری که صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش است به شرطی موجب نقض استقلال نمی‌شود که وام یا تضمین مزبور با شرایط و الزامات معمول پرداخت شده باشد. نمونه‌هایی از این‌گونه وامها شامل وام مسکن، اضافه برداشت بانکی، وام خرید خودرو و کارت اعتباری است.

۱۱۵-۲۹۱. چنانچه مؤسسه، عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش یا عضوی از خانواده آن عضو صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش که بانک یا مؤسسه اعتباری نیست وام گرفته یا وام وی توسط آن صاحبکار تضمین شده باشد، خطر منافع شخصی در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. بنابر این، نه مؤسسه نه عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش یا عضوی از خانواده آن عضو **نباید** چنین وام یا تضمینی را بپذیرد.

۱۱۶-۲۹۱. چنانچه مؤسسه یا عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش یا عضوی از خانواده آن عضو به صاحبکار خدمات اطمینان بخش وام داده یا وام آن صاحبکار را تضمین کرده باشد، خطر منافع شخصی در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. بنابر این، نه مؤسسه نه عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش یا عضوی از خانواده آن عضو **نباید** چنین وامی را پرداخت یا تضمین کند.

۱۱۷-۲۹۱. سپرده‌گذاری مؤسسه یا عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش یا عضو خانواده آن عضو در یک بانک یا مؤسسه اعتباری یا سپرده‌گذاری آنان نزد کارگزاری اوراق بهاداری که صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش است به شرطی موجب نقض استقلال نمی‌شود که در روال عادی تجاری صورت گرفته باشد.

روابط تجاری با صاحبکار

۱۱۸-۲۹۱. رابطه نزدیک تجاری بین مؤسسه، یا عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش یا عضوی از خانواده آن عضو و صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش یا مدیریت آن از داشتن روابط تجاری یا منافع مالی مشترک ناشی می‌شود و می‌تواند خطر منافع شخصی یا خطر تهدید را پدید آورد. نمونه‌هایی از این‌گونه روابط به شرح زیر است:

- داشتن منافع مالی در یک مشارکت خاص با صاحبکار یا صاحب سرمایه عمده، عضو هیأت مدیره یا مدیران اجرایی یا هر شخص دیگری که امور مدیریت ارشد بنگاه صاحبکار را عهده‌دار است.
- توافق و برقراری ترتیباتی در مورد ترکیب یک یا چند خدمت یا محصول مؤسسه با یک یا چند خدمت یا محصول بنگاه صاحبکار و بازاریابی آن خدمات و محصولات به طور مشترک.
- برقراری ترتیباتی برای توزیع یا بازاریابی محصولات یا خدمات صاحبکار توسط مؤسسه یا توزیع یا بازاریابی محصولات یا خدمات مؤسسه توسط صاحبکار.

خطر ناشی از این‌گونه روابط در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد، مگر آن که منافع مالی آن، بی‌اهمیت و روابط تجاری، هم از لحاظ مؤسسه و هم از لحاظ بنگاه صاحبکار یا مدیریت آن، ناچیز و اندک باشد.

از این رو، چنین روابطی **نباید** برقرار شود یا در صورت وجود باید تا میزان کم اهمیت کاهش یابد یا قطع گردد، مگر آن که منافع مالی آن، بی‌اهمیت و رابطه تجاری، ناچیز و اندک باشد.

چنانچه رابطه تجاری بین عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش و بنگاه صاحبکار برقرار باشد، جز در مواردی که منافع مالی، بی‌اهمیت و رابطه تجاری از لحاظ آن عضو، ناچیز و اندک باشد، آن عضو **باید** از گروه خدمات اطمینان‌بخش خارج شود.

چنانچه رابطه تجاری بین عضوی از خانواده عضو گروه خدمات اطمینان‌بخش و بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش یا مدیریت آن برقرار باشد، اهمیت و میزان هرگونه خطر **باید** ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز لازم برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود.

۱۱۹-۲۹۱. خرید کالاها و خدمات یک صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش توسط مؤسسه، یا عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش یا عضوی از خانواده آن عضو به شرطی خطر نقض استقلال را پدید نمی‌آورد که معامله، در روال عادی تجاری و به‌طور واقعی و بدون شبهه صورت گرفته باشد. اما گاه، نوع و ماهیت معامله یا هنگامی مبلغ آن می‌تواند خطر منافع شخصی را پدید آورد. در این‌گونه موارد، اهمیت هرگونه خطر **باید** ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی، چون فسخ معامله، برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود.

روابط خویشاوندی و شخصی

۱۲۰-۲۹۱. وجود روابط خانوادگی و شخصی بین عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش با یکی از اعضای هیأت مدیره، مدیران یا برخی از کارکنان (بر حسب نقش آنان) صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش می‌تواند خطرهای منافع شخصی، قرابت یا تهدید را پدید آورد. وجود و اهمیت این‌گونه مخاطرات به عوامل متعددی، چون نقش و مسئولیت فرد در گروه خدمات اطمینان‌بخش، نقش عضو خانواده و سایر اشخاص در بنگاه صاحبکار و میزان نزدیکی روابط، بستگی دارد.

۱۲۱-۲۹۱. در مواردی که عضوی از خانواده یکی از اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش:

- الف - عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش است؛ یا
- ب - در بنگاه صاحبکار به سِمَتی اشتغال دارد که می‌تواند بر اطلاعات موضوع، نفوذ قابل ملاحظه‌ای داشته باشد؛

یا در طول دوره رسیدگی یا اطلاعات موضوع، در سِمَت‌های یاد شده در بالا شاغل بوده است. در این‌گونه موارد، نزدیکی روابط در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌ساز دیگری نمی‌تواند آن خطر را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. از این رو، مؤسسه **نباید** آن کار را بپذیرد.

۱۲۲-۲۹۱. در مواردی که عضوی از خانواده یکی از اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش، در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش به سِمَتی اشتغال داشته باشد که توانایی تأثیرگذاری قابل ملاحظه بر موضوع دارد، خطر نقض استقلال ممکن است پدید آید. اهمیت چنین خطری به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- سِمَتی که عضو خانواده در بنگاه صاحبکار دارد؛ و
- نقش آن عضو در گروه خدمات اطمینان‌بخش.

اهمیت این خطر باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز به شرح زیر است:

- خارج کردن عضو مربوط از گروه خدمات اطمینان‌بخش؛
- تغییر ساختار وظایف اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش به‌گونه‌ای که آن عضو، به موضوعاتی نپردازد که در مسئولیت عضو خانواده وی قرار دارد؛ یا
- در صورت عمده بودن اهمیت، خطر نقض استقلال در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن خطر را رفع کند یا به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. از این رو، مؤسسه **نباید** آن کار را بپذیرد.

۱۲۳-۲۹۱. در مواردی که یکی از بستگان نزدیک عضو گروه خدمات اطمینان‌بخش دارای یکی از سِمَت‌های زیر باشد، خطر نقض استقلال پدید می‌آید:

الف - عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش؛ یا
ب - سِمَتی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش که می‌تواند بر اطلاعات موضوع در خدمت اطمینان‌بخش نفوذ قابل ملاحظه‌ای داشته باشد.

اهمیت این خطرها به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- نوع و ماهیت رابطه بین عضو گروه خدمات اطمینان‌بخش و وابسته نزدیک؛
- سِمَتی که وابسته نزدیک در بنگاه صاحبکار دارد؛ و
- نقش آن عضو در گروه خدمات اطمینان‌بخش.

اهمیت این خطرها باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز شامل موارد زیر است:

- خارج کردن عضو مربوط از گروه خدمات اطمینان‌بخش؛ یا
- تغییر ساختار وظایف گروه خدمات اطمینان‌بخش به‌گونه‌ای که آن عضو، به موضوعاتی نپردازد که در مسئولیت وابسته نزدیک وی قرار دارد.

۱۲۴-۲۹۱. روابط نزدیک عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش با شخصی غیر از عضو خانواده یا وابسته نزدیک که در بنگاه صاحبکار، عضو هیأت مدیره، مدیر اجرایی یا در سِمَتی است که می‌تواند بر اطلاعات موضوع در خدمت اطمینان‌بخش نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد، خطر نقض استقلال را پدید می‌آورد. عضو گروه خدمات اطمینان‌بخشی که چنین روابطی را دارد باید بر اساس سیاست‌ها و رویه‌های مؤسسه، نظر مشورتی دریافت کند. اهمیت این‌گونه مخاطرات به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- نوع و ماهیت رابطه آن شخص و عضو گروه خدمات اطمینان‌بخش؛
- سِمَتی که آن شخص در بنگاه صاحبکار دارد؛ و
- نقش آن عضو در گروه خدمات اطمینان‌بخش.

اهمیت این خطرها باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز شامل موارد زیر است:

- خارج کردن عضو مربوط از گروه خدمات اطمینان‌بخش؛ یا
- تغییر ساختار وظایف گروه خدمات اطمینان‌بخش به گونه‌ای که آن عضو، به موضوعاتی نپردازد که در مسئولیت فردی قرار دارد که آن عضو، رابطه نزدیک با وی دارد.

۱۲۵-۲۹۱. روابط خانوادگی و شخصی شریک یا یکی از کارکنان مؤسسه که عضو گروه خدمات اطمینان‌بخش نیست با عضو هیأت مدیره، مدیر اجرایی یا یکی از کارکنان صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش که می‌تواند بر اطلاعات موضوع در خدمت اطمینان‌بخش نفوذ قابل ملاحظه‌ای داشته باشد نیز می‌تواند خطرهای منافع شخصی، قرابت یا تهدید را پدید آورد. وجود و اهمیت این‌گونه مخاطرات به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- نوع و ماهیت رابطه بین شریک یا کارمند مؤسسه و عضو هیأت مدیره، مدیر اجرایی یا کارمند صاحبکار؛
- میزان مشارکت شریک یا کارمند مؤسسه با گروه خدمات اطمینان‌بخش؛
- سمت شریک یا کارمند مربوط در مؤسسه؛ و
- سمت طرف رابطه در بنگاه صاحبکار.

اهمیت این‌گونه مخاطرات باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز به شرح زیر است:

- سازماندهی وظایف آن شریک یا کارمند به گونه‌ای که احتمال تأثیرگذاری وی بر کار خدمات اطمینان‌بخش کاهش یابد؛ یا
- استفاده از یک حسابدار رسمی دیگر برای بازبینی خدمات اطمینان‌بخش انجام شده.

اشتغال در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش

۱۲۶-۲۹۱. در مواردی که عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش یا یکی از کارمندان آن بنگاه که می تواند بر اطلاعات موضوع در خدمات اطمینان بخش نفوذ قابل ملاحظه ای داشته باشد، پیشتر عضو گروه خدمات اطمینان بخش یا شریک مؤسسه بوده است، خطرهای قرابت یا تهدید می تواند پدید آید.

۱۲۷-۲۹۱. چنانچه یکی از شرکا یا اعضای سابق گروه خدمات اطمینان بخش در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش و در سیمت های یاد شده در بند ۱۲۶-۲۹۱ بالا اشتغال یابد و رابطه نزدیکی با مؤسسه نداشته باشد، وجود و اهمیت هرگونه خطر قرابت یا تهدید به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- سیمتی که آن فرد در بنگاه صاحبکار دارد؛
 - حدود رابطه آن فرد با گروه خدمات اطمینان بخش فعلی؛
 - فاصله زمانی سپری شده از خروج آن شریک یا فرد از مؤسسه؛ و
 - سیمت پیشین آن فرد در گروه خدمات اطمینان بخش یا مؤسسه؛ برای مثال، آن فرد مسئولیت ارتباط منظم با مدیریت یا راهبران آن بنگاه را داشته است یا خیر.
- در هر حال، شخص مزبور دیگر نباید در کسب و کار یا فعالیت های حرفه ای مؤسسه، مشارکت داشته باشد.
- اهمیت هرگونه خطر باید ارزیابی و تدابیر ایمن ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه هایی از این گونه تدابیر ایمن ساز به شرح زیر است:
- برقراری ترتیباتی که آن شخص، محق به دریافت هیچ گونه مزایا یا پرداخت دیگری از مؤسسه نباشد، مگر مبالغی قطعی که طبق مقررات مؤسسه و بر اساس ترتیبات قبلی، پرداخت می شود؛
 - برقراری ترتیباتی که دین مؤسسه به آن شخص، از لحاظ مؤسسه، ناچیز و بی اهمیت باشد؛
 - اصلاح و تعدیل طرح کلی خدمات اطمینان بخش؛
 - گماردن افراد با تجربه کافی در گروه خدمات اطمینان بخش به جای فردی که به بنگاه صاحبکار پیوسته است؛ یا
 - استفاده از حسابدار رسمی دیگری برای بازبینی کار انجام شده توسط عضو سابق گروه خدمات اطمینان بخش.

۱۲۸-۲۹۱. چنانچه یکی از شرکای سابق مؤسسه به یک بنگاه اقتصادی و در سمت‌های یاد شده در بند ۱۲۶-۲۹۱ بالا، پیوسته باشد و آن بنگاه سپس جزء صاحبکاران خدمات اطمینان‌بخش مؤسسه درآید، تعیین خدشه‌دار شدن یا نشدن استقلال، مستلزم قضاوت حرفه‌ای است. در هر حال، پذیرش این‌گونه صاحبکاران تنها پس از سپری شدن دو سال از تاریخ خروج آن شریک مجاز است.

۱۲۹-۲۹۱. هنگامی که عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش می‌داند به بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش خواهد پیوست یا ممکن است بپیوندد، خطر منافع شخصی پدید می‌آید. سیاست‌ها و رویه‌های مؤسسه باید همه کارکنان را مکلف کرده باشد که به محض انجام دادن گفتگوهای استخدامی جدی با صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش، مراتب را به مؤسسه اطلاع دهند. اهمیت این خطر باید پس از دریافت چنین اطلاعی بی‌درنگ ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز به شرح زیر است:

- خارج کردن آن فرد از گروه خدمات اطمینان‌بخش؛ یا
- بازبینی هرگونه قضاوت حرفه‌ای با اهمیت آن فرد در طول عضویت وی در گروه خدمات اطمینان‌بخش.

استفاده از خدمات شاغلان سابق در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش

۱۳۰-۲۹۱. اشتغال یکی از اعضای سابق هیأت مدیره، مدیران اجرایی یا کارکنان بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش در گروه خدمات اطمینان‌بخش همان بنگاه می‌تواند خطرهای منافع شخصی، خودبینی در تجدید نظر یا قرابت را پدید آورد. چنین مخاطراتی در مواردی ایجاد می‌شود که مثلاً، عضو مزبور ملزم به ارزیابی عنصری از اطلاعات موضوع باشد که وی در دوران خدمت در آن بنگاه، آن را تهیه کرده است.

۱۳۱-۲۹۱. چنانچه در دوره مورد گزارش، یکی از اعضای سابق هیأت مدیره، مدیران اجرایی یا کارکنان بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش که توانایی نفوذ قابل ملاحظه بر اطلاعات موضوع در خدمات اطمینان‌بخش را داشته است به عضویت گروه خدمات اطمینان‌بخش همان بنگاه درآمده باشد، خطر پدید آمده در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. در نتیجه، چنین افرادی **نمی‌باید** در گروه خدمات اطمینان‌بخش منصوب شوند.

۱۳۲-۲۹۱. چنانچه پیش از دوره مورد گزارش، یکی از اعضای سابق هیأت مدیره یا مدیران اجرایی یا یکی از کارکنان سابق صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش که در سِمَتی شاغل بوده که توانایی تأثیر گذاری قابل ملاحظه بر اطلاعات موضوع در خدمات اطمینان‌بخش داشته است به عضویت گروه خدمات اطمینان‌بخش همان بنگاه درآمده باشد، خطرهای منافع شخصی، خودبینی در تجدید نظر یا قرابت می‌تواند پدید آید. برای مثال، چنانچه قرار باشد تصمیم گرفته شده یا کار انجام شده توسط شخص مزبور در دوره گذشته و در زمان اشتغالش در بنگاه صاحبکار، به عنوان بخشی از خدمات اطمینان‌بخش دوره جاری مورد ارزیابی قرار گیرد، چنین مخاطراتی پدید خواهد آمد. وجود و اهمیت این‌گونه مخاطرات به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- سِمَت آن فرد در بنگاه صاحبکار؛
- فاصله زمانی سپری شده از خروج آن فرد از بنگاه صاحبکار؛ و
- نقش آن فرد در گروه خدمات اطمینان‌بخش.

اهمیت این‌گونه مخاطرات باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. بازبینی کار انجام شده توسط آن فرد به عنوان عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش، نمونه‌ای از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز است.

اشتغال به‌عنوان عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش

۱۳۳-۲۹۱. چنانچه یکی از شرکا یا کارکنان مؤسسه به‌عنوان عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش اشتغال داشته باشد، خطرهای منافع شخصی و خودبینی در تجدید نظری که پدید می‌آید به حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. از این رو، هیچ یک از شرکا یا کارکنان مؤسسه **نباید** به‌عنوان عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش اشتغال یابد.

۱۳۴-۲۹۱. سِمَت دبیری بنگاه اقتصادی در قلمروهای حقوقی مختلف، بر وظایف گوناگونی دلالت دارد. دامنه این وظایف می‌تواند از انجام امور کارکنان و مدیریت دبیرخانه (هیأت مدیره) تا وظایف متنوعی چون نظارت بر رعایت قوانین و مقررات و مشاوره درباره موضوعات مربوط به راهبری بنگاه را دربر گیرد. به طور کلی، چنین سِمَتی، بر رابطه نزدیک با بنگاه اقتصادی دلالت دارد.

۱۳۵-۲۹۱. چنانچه یکی از شرکا یا کارکنان مؤسسه، دبیری یک بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش را به عهده داشته باشد، خطرهای خودبینی در تجدید نظر و حمایتی که پدید می‌آید عموماً به‌اندازه‌ای با اهمیت است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. به‌رغم مفاد بند ۱۳۳-۲۹۱ بالا، در صورتی که قوانین و مقررات یا مقررات حرفه‌ای یک کشور پذیرش چنین سمتی را مشخصاً مجاز کرده باشد و به شرط آن که همه تصمیم‌گیریهایی مربوط، توسط مدیریت صاحبکار به عمل آید، وظایف و فعالیت‌های دبیر باید به انجام امور متعارف اداری و اموری رسمی چون تنظیم صورت جلسات و تهیه و نگهداری اظهارنامه‌های مرتبط با این امور، منحصر باشد. در این‌گونه موارد، اهمیت هر خطر باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌سازی مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود.

۱۳۶-۲۹۱. انجام دادن خدمات متعارف اداری در راستای پشتیبانی از امور دبیرخانه بنگاه یا ارائه خدمات مشورتی در زمینه امور اداری معمولاً خطر نقض استقلال را پدید نمی‌آورد به شرط آن که همه تصمیمات مرتبط، توسط مدیریت بنگاه گرفته شود.

ارتباط بلند مدت همکاران ارشد مؤسسه با صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش

۱۳۷-۲۹۱. استفاده مستمر و طولانی مدت همکاران ارشد مؤسسه در اجرای کار خدمات اطمینان‌بخش یک صاحبکار، خطرهای قرابت و خودبینی در تجدید نظر را پدید می‌آورد. اهمیت این‌گونه مخاطرات به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- مدت زمان عضویت فرد در گروه خدمات اطمینان‌بخش؛
- نقش فرد در گروه خدمات اطمینان‌بخش؛
- ساختار سازمانی مؤسسه؛
- نوع و ماهیت خدمت اطمینان‌بخش؛
- تغییرات رخ داده در مدیریت بنگاه صاحبکار؛ و
- تغییرات رخ داده در نوع و ماهیت یا پیچیدگی اطلاعات موضوع بنگاه صاحبکار.

اهمیت این‌گونه مخاطرات باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز شامل موارد زیر است:

- چرخش همکاران ارشد گروه خدمات اطمینان‌بخش؛
- استفاده از یک حسابدار رسمی که عضو گروه خدمات اطمینان‌بخش نبوده است برای بازبینی کار انجام شده توسط آن همکار ارشد؛ یا
- بررسی مستقل سیستم کنترل کیفیت کار به‌طور مرتب و به صورت درون یا برون سازمانی.

ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش

۱۳۸-۲۹۱. مؤسسات معمولاً خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش گوناگونی را بر حسب مهارت و تخصص‌های خود به صاحبکاران خدمات اطمینان‌بخش ارائه می‌دهند. اما، در هر حال، ارائه این‌گونه خدمات می‌تواند خطرهایی را متوجه استقلال مؤسسه یا اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش بنماید. مخاطراتی که پدید می‌آید اغلب، خطرهای خودبینی در تجدید نظر، منافع شخصی و حمایت است.

۱۳۹-۲۹۱. در مواردی که رهنمود مشخصی برای یک خدمت به خصوص غیر از خدمات اطمینان‌بخش در این بخش ارائه نشده است، ارزیابی شرایط ویژه آن باید بر اساس چارچوب نظری صورت گیرد.

۱۴۰-۲۹۱. پیش از پذیرش ارائه یک خدمت غیر از خدمات اطمینان‌بخش به یک صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش، مؤسسه باید خطر بودن یا نبودن نقض استقلال ناشی از ارائه چنین خدمتی را مشخص کند. در ارزیابی اهمیت هرگونه خطر پدید آمده در اثر ارائه یک خدمت به خصوص غیر از خدمات اطمینان‌بخش، هرگونه مخاطره‌ای که به نظر گروه خدمات اطمینان‌بخش می‌تواند به دلیل ارائه دیگر خدمات مرتبط غیر از خدمات اطمینان‌بخش نیز پدید آید باید مورد توجه قرار گیرد. چنانچه خطر پدید آمده نتواند با هیچ تدبیر ایمن‌سازی به سطحی پذیرفتنی، کاهش یابد، آن خدمت نباید ارائه شود.

مسئولیت‌های مدیریت

۱۴۱-۲۹۱. مسئولیت‌های مدیریت با کنترل، رهبری و هدایت بنگاه، شامل تصمیم‌گیری‌های عمده در باره تحصیل، استقرار و کنترل منابع انسانی، فناوری، مالی، عینی و نامشهود، سروکار دارد.

۱۴۲-۲۹۱. تعیین این که فعالیتی، مسئولیت مدیریت است، به شرایط موجود بستگی دارد و نیازمند قضاوت است. نمونه‌هایی از فعالیت‌هایی که معمولاً مسئولیت مدیریت است شامل موارد زیر است:

- وضع سیاست‌ها و هدایت راهبردی.
- استخدام کارکنان یا قطع همکاری با آنان.
- هدایت اعمال کارکنان بنگاه اقتصادی و پذیرش مسئولیت کار انجام شده آنان برای بنگاه.
- صدور مجوز معاملات و رویدادها.
- کنترل یا مدیریت حساب‌های بانکی یا سرمایه‌گذاریها.
- تصمیم‌گیری درباره اجرایی کردن پیشنهاد‌های ارائه شده توسط مؤسسه یا هر مشاور دیگر.
- گزارشگری به راهبران به نمایندگی مدیریت.
- پذیرش مسئولیت طراحی، استقرار، نظارت یا حفظ سیستم کنترل داخلی.

۱۴۳-۲۹۱. در موارد ارائه خدمات اطمینان‌بخش به یک صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش، مؤسسه **نباید** یک مسئولیت مدیریتی را به عنوان جزئی از خدمات اطمینان‌بخش بپذیرد. چنانچه مؤسسه یک مسئولیت مدیریتی را به عنوان جزئی از خدمات اطمینان‌بخش بپذیرد، مخاطرات ایجاد شده در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. چنانچه مؤسسه، یک مسئولیت مدیریتی را به عنوان جزئی از سایر خدماتی بپذیرد که به صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش ارائه می‌کند، مؤسسه **باید** از مربوط نبودن آن مسئولیت به موضوع و اطلاعات موضوع در خدمات اطمینان‌بخش مورد ارائه، اطمینان حاصل کند.

۱۴۴-۲۹۱. در موارد ارائه خدمات مرتبط با موضوع یا اطلاعات موضوع در قالب خدمات اطمینان‌بخش، مؤسسه باید اطمینان یابد که همه قضاوت‌ها و تصمیم‌گیریه‌های مربوط به موضوع یا اطلاعات موضوع خدمات اطمینان‌بخش که از مسئولیت‌های مدیریت است، توسط مدیریت صاحبکار انجام می‌شود. کسب این اطمینان مستلزم آن است که مدیریت صاحبکار:

- فردی را با مهارت، دانش و تجربه مناسب به عنوان مسئول همیشگی تصمیمات صاحبکار و نظارت بر خدمات مشخص کند. چنین فردی، ترجیحاً از مدیریت ارشد، هدف‌ها، نوع و نتایج خدمات و همچنین، مسئولیت‌های صاحبکار و مسئولیت‌های مؤسسه را درک می‌کند؛
- بر انجام خدمات، نظارت و کفایت خدمات انجام شده را از لحاظ مقاصد صاحبکار، ارزیابی کند؛ و
- مسئولیت هرگونه اقدام ناشی از نتایج خدمات را بپذیرد.

سایر ملاحظات

۱۴۵-۲۹۱. در مواردی که مؤسسه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش مربوط به اطلاعات موضوع در خدمات اطمینان‌بخش را ارائه می‌کند، خطر نقض استقلال می‌تواند پدید آید. در این‌گونه موارد، مؤسسه باید میزان درگیری مؤسسه را با اطلاعات موضوع قرارداد، ارزیابی و نسبت به امکان کاهش هرگونه خطر خودبینی در تجدید نظری که در سطحی پذیرفتنی نیست را با بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز، تصمیم‌گیری کند.

۱۴۶-۲۹۱. چنانچه مؤسسه در تهیه اطلاعات موضوعی مشارکت کند که سپس به اطلاعات موضوع در خدمات اطمینان‌بخش مؤسسه تبدیل شود، خطر خودبینی در تجدید نظر می‌تواند پدید آید. برای مثال، اگر مؤسسه، اطلاعات مالی فرضی صاحبکاری را تهیه و سپس خدمات اطمینان‌بخش را در مورد همان اطلاعات، ارائه کند. در نتیجه، مؤسسه باید هرگونه خطر خودبینی در تجدید نظر پدید آمده را ارزیابی کند و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی را بکار گیرد.

۱۴۷-۲۹۱. در مواردی که مؤسسه، یک خدمت ارزیابی را به عنوان جزیی از اطلاعات موضوع در خدمات اطمینان بخش ارائه می‌دهد، مؤسسه باید اهمیت هرگونه خطر خودبینی در تجدید نظر را ارزیابی کند و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی را بکار گیرد.

حق الزحمه

اندازه نسبی حق الزحمه

۱۴۸-۲۹۱. در مواردی که جمع حق الزحمه مربوط به یک صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش، بخش عمده‌ای از کل درآمد حق الزحمه مؤسسه را تشکیل می‌دهد، وابستگی به آن صاحبکار و نگرانی از احتمال از دست دادن آن می‌تواند خطر منافع شخصی یا خطر تهدید را پدید آورد. اهمیت این خطر به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- ساختار عملیاتی مؤسسه؛
- جدید یا قدیمی بودن مؤسسه؛ و
- اهمیت کیفی یا کمی صاحبکار از لحاظ مؤسسه.

اهمیت این خطر باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز شامل موارد زیر است:

- کاهش میزان وابستگی به آن صاحبکار؛
- انجام بررسی کنترل کیفیت توسط افراد حرفه‌ای برون سازمانی؛ یا
- مشاوره و نظرخواهی از اشخاص ثالث، مانند انجمن حرفه‌ای متبوع یا حسابدار حرفه‌ای دیگر، درباره قضاوت‌ها و تصمیم‌گیریهای اساسی خدمات اطمینان‌بخش.

۱۴۹-۲۹۱. در مواردی نیز که حق الزحمه مربوط به یک صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش، بخش عمده‌ای از درآمد یک شریک را از درآمد صاحبکاران آن شریک تشکیل می‌دهد، خطر منافع شخصی یا خطر تهدید پدید می‌آید. اهمیت این خطر باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. استفاده از حسابدار رسمی دیگری که عضو گروه خدمات اطمینان‌بخش نبوده است برای بازبینی کارهای انجام شده یا توصیه اقدامات مناسب دیگر، نمونه‌ای از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز است.

حق الزحمه‌های معوق

۱۵۰-۲۹۱. چنانچه حق الزحمه‌های دریافتنی از یک صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش به مدت طولانی معوق مانده باشد، به‌ویژه در مواقعی که بخش عمده‌ای از آن، پیش از صدور گزارش مربوط به دوره بعد هنوز پرداخت نشده است، خطر منافع شخصی می‌تواند پدید آید. معمولاً از مؤسسه انتظار می‌رود پیش از صدور گزارش مربوط به دوره بعد، از صاحبکار بخواهد که حق الزحمه‌های معوق را پرداخت کند. در صورتی که صاحبکار تا پس از صدور گزارش دوره بعد حق الزحمه‌ها را نپردازد، وجود و اهمیت هرگونه خطر پدید آمده **باید** ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. استفاده از حسابدار رسمی دیگری که عضو گروه خدمات اطمینان‌بخش نبوده است برای ارائه توصیه اقدام مناسب یا بازبینی کار انجام شده، نمونه‌ای از این‌گونه تدابیر است.

حق الزحمه مشروط

۱۵۱-۲۹۱. حق الزحمه‌ای مشروط است که میزان آن مبتنی و موقوف به حصول نتیجه‌ای معین از خدمت انجام شده یا حاصل یک معامله باشد. حق الزحمه خدماتی که توسط دادگاه یا مراجع عمومی تعیین می‌شود، حق الزحمه مشروط محسوب نمی‌گردد.

۱۵۲-۲۹۱. پذیرش حق الزحمه مشروط، چه مستقیم و چه غیرمستقیم از طریق واسطه، نسبت به یک کار خدمات اطمینان‌بخش، خطر منافع شخصی را در حدی پدید می‌آورد که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. از این رو، مؤسسه **نباید** آن کار اطمینان‌بخش را بپذیرد.

۱۵۳-۲۹۱. پذیرش حق الزحمه مشروط، چه مستقیم و چه غیرمستقیم از طریق واسطه، نسبت به ارائه یک خدمت غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش نیز می‌تواند خطر منافع شخصی را پدید آورد. چنانچه نتیجه خدمت غیر از خدمات اطمینان‌بخش و به تبع آن، مبلغ حق الزحمه، مشروط به نتیجه آتی یا همزمان مربوط به موضوعی باشد که از لحاظ اطلاعات موضوع در خدمت اطمینان‌بخش، با اهمیت است، هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد، از این رو، چنین کاری **نباید** پذیرفته شود.

۱۵۴-۲۹۱. در مورد انواع دیگر حق‌الزحمه مشروط برای ارائه یک خدمت غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش، وجود و اهمیت هرگونه خطر به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- دامنه مبالغ حق‌الزحمه ممکن؛
- آیا نتیجه موضوع، توسط شخص مسئول مناسبی تعیین می‌شود تا مبنای تعیین حق‌الزحمه قرار گیرد؛
- نوع و ماهیت خدمت؛ و
- تأثیر رویداد یا معامله بر اطلاعات موضوع.

اهمیت هرگونه خطر باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز شامل موارد زیر است:

- استفاده از یک حسابدار رسمی دیگر برای بازبینی کار خدمات اطمینان‌بخش یا توصیه اقدامات مقتضی؛ یا
- استفاده از افراد حرفه‌ای که عضو گروه خدمات اطمینان‌بخش نیستند برای انجام دادن خدمت غیر از خدمات اطمینان‌بخش.

هدایا و پذیرایی

۱۵۵-۲۹۱. پذیرش هدیه یا پذیرایی از صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش می‌تواند خطرهای منافع شخصی و قرابت را پدید آورد. چنانچه مؤسسه یا عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش از صاحبکار هدیه‌ای را بپذیرد یا از پذیرایی صاحبکار برخوردار شود، خطر پدید آمده در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد مگر آن که ارزش هدیه یا هزینه پذیرایی به وضوح ناچیز باشد. بنابراین، یک مؤسسه یا عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش نباید چنین هدایا یا پذیرایی‌هایی را بپذیرد.

دعاوی اقامه شده یا تهدید به اقامه دعوا

۱۵۶-۲۹۱. در مواردی که یک دعوی حقوقی بین مؤسسه یا عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش و صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش در جریان است، یا اقامه چنین دعوی محتمل می‌باشد، خطر منافع شخصی و خطر تهدید پدید می‌آید. روابط بین مدیریت صاحبکار و اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش باید در کلیه جنبه‌های عملیات بنگاه صاحبکار با صداقت و صراحت کامل افشا شود. اقامه دعوا یا تهدید به اقامه آن، رابطه خصمانه‌ای بین مدیریت صاحبکار و مؤسسه ایجاد می‌کند که مدیریت صاحبکار نیز ممکن است تمایلی به افشای کامل موضوع نداشته باشد، و این امر، خطرهای منافع شخصی و تهدید را پدید می‌آورد. اهمیت خطری که پدید می‌آید به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- اهمیت دعوی اقامه شده؛ و
- ارتباط موضوع دعوا با کار خدمات اطمینان‌بخش انجام شده در گذشته.

اهمیت این‌گونه مخاطرات باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز شامل موارد زیر است:

- چنانچه دعوا به طرفیت یکی از اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش اقامه شده باشد، کنار گذاشتن آن عضو از گروه خدمات اطمینان‌بخش؛ یا
- استفاده از یک فرد حرفه‌ای دیگر برای بازبینی کار انجام شده.

چنانچه این تدابیر ایمن‌ساز نیز نتواند مخاطرات را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد، تنها اقدام ممکن، انصراف از ادامه کار یا نپذیرفتن آن کار اطمینان‌بخش است.

تفسیر کاربرد بخش ۲۹۱ در خدمات اطمینان بخش غیر از حسابرسی صورتهای مالی

رهنمودهای لازم برای بکارگیری الزامات استقلال مقرر در بخش ۲۹۱ در مورد خدمات اطمینان بخش غیر از حسابرسی صورتهای مالی در این تفسیر ارائه می‌شود.

این تفسیر بر کاربرد موضوعاتی تمرکز دارد که ویژه خدمات اطمینان بخش غیر از حسابرسی صورتهای مالی است. مسایلی در بخش ۲۹۱ مطرح شده است که به ملاحظات مربوط به الزامات استقلال در همه خدمات اطمینان بخش ارتباط دارد. برای مثال، بند ۳-۲۹۱ مقرر می‌دارد هرگونه مخاطراتی که بنا بر باور مؤسسه، از وجود منافع و روابط مؤسسه شبکه‌ای پدید می‌آید باید ارزیابی شود. همچنین، در مواردی که گروه خدمات اطمینان بخش از مربوط بودن رابطه یا وضعیت یک بنگاه وابسته به صاحبکار خدمات اطمینان بخش در امر ارزیابی آگاه است، گروه خدمات اطمینان بخش باید در ارزیابی خطر نقض استقلال و بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز مقتضی، آن بنگاه وابسته را لحاظ کند. این تفسیر به طور اخص به این موضوعات نمی‌پردازد.

حسابدار رسمی شاغل در هر خدمت اطمینان بخش، نتیجه ارزیابی یا اندازه‌گیری موضوع را بر اساس معیارهای از پیش تعیین شده، به‌منظور بالا بردن میزان اعتماد استفاده‌کنندگان مورد نظر، غیر از طرف مسئول، ارائه می‌کند.

خدمات اطمینان بخش مبتنی بر ادعا

در خدمات اطمینان بخش مبتنی بر ادعا، ارزیابی یا اندازه‌گیری بر اساس ضوابط و معیارهای از پیش تعیین شده توسط طرف مسئول انجام می‌شود و اطلاعات موضوع به شکل یک ادعای طرف مسئول، به استفاده‌کنندگان مورد نظر ارائه می‌گردد.

در خدمات اطمینان بخش مبتنی بر ادعا، مستقل بودن از طرف مسئول، که مسئولیت اطلاعات موضوع را به عهده دارد و ممکن است مسئول موضوع نیز باشد، الزامی است.

در آن دسته از خدمات اطمینان بخش مبتنی بر ادعا که طرف مسئول، مسئولیت اطلاعات موضوع را به عهده دارد اما مسئول موضوع نمی‌باشد، مستقل بودن از طرف مسئول، الزامی است. افزون بر این، هرگونه مخاطراتی که بنا بر باور مؤسسه از وجود منافع و روابط بین عضوی از گروه خدمات اطمینان بخش، مؤسسه، مؤسسه شبکه‌ای و طرف مسئول موضوع پدید می‌آید باید ارزیابی شود.

خدمات اطمینان بخش با گزارشگری مستقیم

حسابدار رسمی شاغل در خدمات اطمینان بخش با گزارشگری مستقیم، یا خودش موضوع را ارزیابی یا اندازه‌گیری می‌کند یا تأییدیه‌ای را از طرف مسئول، حاکی از انجام آن توسط طرف مسئول و

قرار نگرفتن آن در اختیار استفاده‌کنندگان مورد نظر، دریافت می‌کند. اطلاعات موضوع در گزارش خدمات اطمینان‌بخش در اختیار استفاده‌کنندگان مورد نظر قرار می‌گیرد. مستقل بودن از طرف مسئولی که مسئولیت موضوع را بر عهده دارد در خدمات اطمینان‌بخش با گزارشگری مستقیم، الزامی است.

طرفهای مسئول متعدد

در خدمات اطمینان‌بخش، اعم از مبتنی بر ادعا و با گزارشگری مستقیم، ممکن است چندین طرف مسئول وجود داشته باشد. برای مثال، از حسابدار رسمی شاغل خواسته می‌شود درباره آمار نشر ماهانه چندین روزنامه مستقل، گزارش اطمینان‌بخش ارائه دهد. این خدمت می‌تواند از نوع خدمت اطمینان‌بخش مبتنی بر ادعا باشد که در آن، هر روزنامه، آمار نشر ماهانه خود را اندازه‌گیری و آمار آن را به شکل ادعایی در اختیار استفاده‌کنندگان مورد نظر قرار می‌دهد. بدیل دیگر، خدمت می‌تواند به شکل خدمت اطمینان‌بخش با گزارشگری مستقیم باشد که در آن، ادعایی مطرح نمی‌شود و تأییدیه کتبی روزنامه می‌تواند وجود داشته باشد یا نباشد.

در این‌گونه خدمات، مؤسسه در تعیین لزوم کاربرد الزامات بخش ۲۹۱ در مورد هر یک از طرفهای مسئول می‌تواند ناچیز و اندک بودن یا نبودن یک منفعت یا رابطه بین مؤسسه یا یکی از اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش و یک طرف مسئول به خصوص را در پدید آمدن خطر نقض استقلال از دیدگاه اطلاعات موضوع، مورد توجه قرار دهد و ارزیابی کند. در این امر، موارد زیر در نظر گرفته می‌شود:

- میزان اهمیت اطلاعات موضوع (یا خود موضوع) که مسئولیت آن به عهده طرف مسئول به خصوص است؛ و
- میزان منافع عمومی مرتبط با خدمت اطمینان‌بخشی که ارائه می‌شود.

چنانچه مؤسسه به این نتیجه برسد که خطر نقض استقلال پدید آمده بر اثر وجود یک منفعت یا رابطه با یک طرف مسئول به خصوص، ناچیز و اندک است، بکارگیری همه مفاد این بخش در مورد آن طرف مسئول به خصوص، لزومی ندارد.

نمونه

مثال زیر به منظور نشان دادن چگونگی بکارگیری مفاد بخش ۲۹۱ و با این فرض تهیه و ارائه شده است که صاحبکار خدمت اطمینان‌بخش، صاحبکار حسابرسی مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نیز نمی‌باشد.

”ب“ - احكام لازم الاجرا توسط حسابداران رسمي شاغل

يك مؤسسه براي ارائه گزارش اطمینان بخش درباره ذخایر نفتی اثبات شده‌ی ده شرکت مستقل دعوت به کار شده است. هر یک از شرکت‌ها، ذخایر خود را (موضوع) با انجام بررسیهای جغرافیایی و مهندسی تعیین کرده است. ضوابط و معیارهای مقرر موجود برای اثبات ذخایر را حسابدار رسمی شاغل، مناسب انجام این خدمت تشخیص داده است. ذخایر اثبات شده هر شرکت در تاریخ ۳۱ شهریور ۱۳۰۰ به شرح زیر است:

ذخایر نفتی اثبات شده (هزار بشکه)	نام شرکت
۵۲۰۰	شرکت الف
۷۲۵	شرکت ب
۳۲۶۰	شرکت پ
۱۵۰۰۰	شرکت ت
۶۷۰۰	شرکت ث
۳۹۱۲۶	شرکت ج
۳۴۵	شرکت چ
۱۷۵	شرکت ح
۲۴۱۳۵	شرکت خ
۹۶۳۵	شرکت د
<u>۱۰۴۳۰۱</u>	جمع

انجام این خدمت می‌تواند به شکلهای گوناگون زیر ساختار یابد:

خدمات اطمینان بخش مبتنی بر ادعا:

ادعای یک. هر شرکت، ذخایر خود را اندازه‌گیری می‌کند و ادعانامه خود را در اختیار مؤسسه و استفاده‌کنندگان مورد نظر قرار می‌دهد.

ادعای دو. بنگاهی غیر از شرکت‌ها، ذخایر را اندازه‌گیری می‌کند و ادعانامه های خود را در اختیار مؤسسه و استفاده‌کنندگان مورد نظر قرار می‌دهد.

خدمات اطمینان‌بخش با گزارشگری مستقیم

مستقیم یک. هر شرکت، ذخایر خود را اندازه‌گیری می‌کند و تأییدیه‌ای مبنی بر انجام اندازه‌گیری بر اساس ضوابط و معیارهای مقرر برای اندازه‌گیری ذخایر اثبات شده در اختیار مؤسسه می‌گذارد. این تأییدیه در اختیار استفاده‌کنندگان مورد نظر قرار داده نمی‌شود.

مستقیم دو. مؤسسه، ذخایر برخی از شرکت‌ها را رأساً اندازه‌گیری می‌کند.

چگونگی اجرای رویکردها

ادعای یک. هر شرکت، ذخایر خود را اندازه‌گیری می‌کند و ادعانامه خود را در اختیار مؤسسه و استفاده‌کنندگان مورد نظر قرار می‌دهد.

طرفهای مسئول متعددی (شرکت‌های الف تا د) در این کار نقش دارند. مؤسسه هنگام تعیین لزوم بکارگیری الزامات استقلال در مورد همه شرکت‌ها می‌تواند به این موضوع توجه کند که آیا یک منفعت یا رابطه با یک شرکت به خصوص می‌تواند خطر نقض استقلالی را پدید آورد که در سطحی پذیرفتنی نباشد. در این امر، عواملی چون موارد زیر در نظر گرفته می‌شود:

- میزان اهمیت ذخایر اثبات شده آن شرکت نسبت به کل ذخایر مورد گزارش؛ و
- میزان منافع عمومی مرتبط با خدمت اطمینان‌بخش (بند ۲۸-۲۹۱).

برای مثال، داشتن رابطه تجاری یا منفعت با شرکت ح که تنها ۰/۱۷ درصد کل ذخایر را دارد در مقایسه با شرکت ج با ۳۷/۵ درصد کل ذخایر، خطر کمتری را پدید می‌آورد.

پس از تعیین شرکت‌هایی که مشمول الزامات استقلال می‌شوند، اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش و مؤسسه باید مستقل از طرفهای مسئولی باشند که صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش محسوب می‌شوند (بند ۲۸-۲۹۱).

بنگاهی غیر از شرکت‌ها، ذخایر را اندازه‌گیری می‌کند و ادعانامه‌ها را در اختیار مؤسسه و استفاده‌کنندگان مورد نظر قرار می‌دهد.

مؤسسه باید مستقل از بنگاهی باشد که ذخایر را اندازه‌گیری می‌کند و ادعا نامه خود را در اختیار مؤسسه و استفاده‌کنندگان مورد نظر قرار می‌دهد (بند ۱۹-۲۹۱). بنگاه مزبور مسئول موضوع نیست و در نتیجه، هرگونه مخاطراتی که بنا بر باور مؤسسه می‌تواند از وجود منافع و روابط با طرفی پدید آید که مسئول موضوع است باید ارزیابی شود (بند ۱۹-۲۹۱). طرفهای مسئول متعددی (شرکت‌های الف تا د) در این کار نقش دارند. همان‌گونه که در مثال ”ادعای یک“ بالا آمد، مؤسسه می‌تواند این موضوع را در نظر بگیرد که آیا یک منفعت یا رابطه با یک شرکت به خصوص می‌تواند خطر نقض استقلالی را پدید آورد که در سطحی پذیرفتنی نباشد.

مستقیم یک.

هر شرکت، ذخایر خود را اندازه‌گیری می‌کند و تأییدیه‌ای مبنی بر انجام اندازه‌گیری بر اساس ضوابط و معیارهای مقرر برای اندازه‌گیری ذخایر اثبات شده در اختیار مؤسسه می‌گذارد. این تأییدیه در اختیار استفاده‌کنندگان مورد نظر قرار داده نمی‌شود.

طرفهای مسئول متعددی (شرکت‌های الف تا د) در این کار نقش دارند. مؤسسه هنگام تعیین لزوم بکارگیری الزامات استقلال در مورد همه شرکت‌ها می‌تواند به این موضوع توجه کند که آیا یک منفعت یا رابطه با یک شرکت به خصوص می‌تواند خطر نقض استقلالی را پدید آورد که در سطحی پذیرفتنی نباشد. در این امر، عواملی چون موارد زیر در نظر گرفته می‌شود:

- میزان اهمیت ذخایر اثبات شده آن شرکت نسبت به کل ذخایر مورد گزارش؛ و
- میزان منافع عمومی مرتبط با خدمت اطمینان‌بخش (بند ۲۸-۲۹۱).

برای مثال، داشتن منفعت یا رابطه تجاری با شرکت ح که تنها ۰/۱۷ درصد کل ذخایر را دارد در مقایسه با شرکت ج با ۳۷/۵ درصد کل ذخایر، خطر کمتری را پدید می‌آورد.

پس از تعیین شرکت‌هایی که مشمول الزامات استقلال می‌شوند، اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش و مؤسسه باید مستقل از طرفهای مسئولی باشند که صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش محسوب می‌شوند (بند ۲۸-۲۹۱).

مستقیم دو.

مؤسسه، ذخایر برخی شرکت‌ها را رأساً اندازه‌گیری می‌کند. نحوه بکارگیری به همان شکلی است که در مثال ”مستقیم یک“ آمد.

”پ“ – احكام لازم الاجرا توسط حسابداران رسمي شاغل در بنگاه / سازمان

فهرست مطالب

<u>شماره صفحه</u>	<u>موضوع</u>	<u>بخش</u>
	كلييات	۳۰۰
	تضادهای بالقوه	۳۱۰
	تهيه و گزارش اطلاعات	۳۲۰
	تخصص كافي براي انجام دادن كار	۳۳۰
	منافع مالي	۳۴۰
	اغوا	۳۵۰
	چگونگی برخورد با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات	۳۶۰

”پ“ - احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران شاغل در بنگاه/ سازمان

بفصلت ۳۰۰هـ

کلیات

۱-۳۰۰. چگونگی کاربرد چارچوب نظری بیان شده در قسمت ”الف“ این آیین رفتار در برخی وضعیت‌های خاص توسط حسابداران رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان، در این بخش تشریح می‌شود. همه وضعیت‌ها و روابطی که حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان با آن برخورد می‌کند که خطر نقض اصول بنیادی را پدید می‌آورد یا می‌تواند پدید آورد، در این بخش بیان نمی‌شود. از این رو، به حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان توصیه می‌شود نسبت به این‌گونه وضعیت‌ها و روابط، هوشیار باشد.

۲-۳۰۰. سرمایه‌گذاران، اعطا کنندگان وام و اعتبار، کارفرمایان و سایر دست‌اندرکاران کسب و کار و همچنین، دولت‌ها و عموم مردم ممکن است بر نتایج کار حسابداران رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان اتکا کنند. حسابداران رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان ممکن است به تنهایی یا مشترکاً مسئولیت تهیه و گزارش اطلاعات مالی و سایر اطلاعاتی را داشته باشند که سازمان کارفرمایان آنان و اشخاص ثالث، به آنها اعتماد و اتکا می‌کنند. این دسته از حسابداران، همچنین ممکن است مسئولیت استقرار مدیریت مالی کارآمد و ارائه توصیه‌های تخصصی در موضوعات گوناگون کسب و کار را عهده‌دار باشند.

۳-۳۰۰. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان ممکن است حقوق‌بگیر، شریک، مدیر اجرایی، مدیر غیرموظف یا صاحب سرمایه‌ی مدیر بنگاه/ سازمان باشد یا بر اساس رابطه خدمتی دیگر یا به طور داوطلبانه با یک یا چند سازمان همکاری کند. نوع رابطه حقوقی چنین حسابدارانی با سازمان کارفرما، هیچ تأثیری بر مسئولیت‌های اخلاقی حسابداران رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان ندارد.

۴-۳۰۰. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان، مسئولیت پیشبرد هدفهای مشروع سازمان کارفرمای خود را به عهده دارد. این بخش از آیین رفتار، اخلاقی در ایفای کامل وظایف و مسئولیت‌های حسابداران رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان در قبال کارفرمایان ایجاد نمی‌کند، بلکه وضعیت‌هایی را مورد بررسی و ملاحظه قرار می‌دهد که ممکن است رعایت اصول بنیادی را خدشه‌دار کند.

۵-۳۰۰. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان ممکن است به سمت بالایی در سازمان کارفرما گمارده شود. هرچه این سمت بالاتر باشد، توان و امکان تأثیرگذاری وی بر رویدادها، طرز کار و فکر افراد، بیشتر است. بنابراین، با توجه به اهمیتی که مدیریت ارشد برای رفتار اخلاقی قایل است، از حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان انتظار می‌رود رواج و گسترش فرهنگ مبتنی بر اخلاق را در سازمان کارفرمای خود ترغیب کند.

۶-۳۰۰. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان **نباید** کسب و کار، شغل یا فعالیتی را آگاهانه بپذیرد که درستکاری، واقع‌بینی یا حسن شهرت حرفه را خدشه‌دار می‌کند یا ممکن است خدشه‌دار بکند و در نتیجه، با اصول بنیادی ناسازگار است.

خطر منافع شخصی

۷-۳۰۰. وضعیت‌ها و روابط گوناگونی می‌تواند خطر بالقوه نقض اصول بنیادی را پدید آورد. این خطرها در یک یا چند طبقه زیر قرار می‌گیرند:

الف - منافع شخصی؛

ب - خودبینی در تجدید نظر؛

پ - حمایت یا مخالفت؛

ت - قرابت؛ و

ث - تهدید.

این خطرها در قسمت ”الف“ این آیین رفتار بحث شد.

خطر منافع شخصی

۸-۳۰۰. نمونه‌هایی از وضعیت‌هایی که می‌تواند خطر منافع شخصی را برای حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان پدید آورد به شرح زیر است، اما منحصر به این موارد نیست:

- داشتن منافع مالی در بنگاه کارفرما یا دریافت وام و تضامین از آن بنگاه.
- مشارکت در طرح‌های تشویقی بنگاه کارفرما.
- استفاده شخصی و نابجا از اموال بنگاه/ سازمان.
- نگرانی از امنیت شغلی.
- فشارهای مالی ناشی از عوامل برون سازمانی.

خطر خودبینی در تجدیدنظر

۹-۳۰۰. نمونه‌ای از وضعیتی که خطر خودبینی در تجدید نظر را برای حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان پدید می‌آورد، تعیین نحوه مناسب حسابداری ترکیب تجاری در مواردی است که حسابدار مزبور، امکان سنجی پشتوانه تصمیم به تحصیل بنگاه دیگر را انجام داده باشد.

خطر حمایت یا مخالفت

۱۰-۳۰۰. جانبداری از سازمانی که حسابدار رسمی در آن اشتغال دارد به منظور پیشبرد هدفهای مشروع سازمان کارفرما و بالا بردن مقام و موقعیت آن، به شرط آن که با ابراز مطالب نادرست و گمراه‌کننده همراه نباشد، معمولاً به ایجاد خطر حمایت نمی‌انجامد.

خطر قرابت

۱۱-۳۰۰. نمونه‌هایی از وضعیتهایی که می‌تواند خطر قرابت را برای حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان پدید آورد شامل موارد زیر است، اما منحصر به این موارد نیست:

- حسابدار رسمی، مسئول گزارشگری مالی سازمان کارفرما باشد و در عین حال، یکی از اعضای خانواده یا بستگان نزدیک وی که در استخدام همان سازمان است تصمیماتی را بگیرد که بر گزارشگری مالی سازمان اثر بگذارد.
- داشتن رابطه بلند مدت با طرفهای تجاری سازمان کارفرما که بر تصمیمات تجاری سازمان، تأثیر گذار است.
- پذیرفتن هدیه یا برخورداری از مزایای ویژه، مگر آن که ارزش آن ناچیز و اندک باشد.

خطر تهدید

۱۲-۳۰۰. نمونه‌هایی از وضعیتهایی که می‌تواند خطر تهدید را برای حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان پدید آورد شامل موارد زیر است:

- نگرانی از اخراج یا جایگزینی حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان یا یکی از اعضای خانواده یا بستگان نزدیک وی به دلیل عدم توافق با کارفرما در مورد چگونگی کاربرد اصول و استانداردهای حسابداری یا گزارش اطلاعات مالی.
- داشتن شخصیت اقتدارگرا و کوشش در اثرگذاری بر فرآیند تصمیم‌گیری در سازمان کارفرما؛ برای مثال، در مورد انعقاد قراردادها یا کاربرد یکی از اصول حسابداری.

تدابیر ایمن‌ساز

۳۰۰-۱۳. تدابیر ایمن‌سازی که می‌تواند خطرها را رفع کند یا به سطحی پذیرفتنی کاهش دهد در دو گروه کلی زیر قرار می‌گیرند:

الف - تدابیر ایمن‌سازی که در ضوابط جامعه حسابداران یا در قوانین و مقررات تدوین و مقرر شده است؛ و

ب - تدابیر ایمن‌سازی که در محیط کار اتخاذ می‌شود.

نمونه تدابیر ایمن‌سازی که در ضوابط جامعه حسابداران یا در قوانین و مقررات، تدوین و مقرر می‌شود در بند ۱۴-۱۰۰ قسمت “الف” این آیین رفتار آمده است.

۳۰۰-۱۴. تدابیر ایمن‌ساز در محیط کار شامل موارد زیر است:

- استقرار سیستم نظارت عالی یا سایر سیستم‌های نظارتی در سازمان کارفرما.
- تأکید مدیریت بر اهمیت رفتار اخلاقی و الزام کارکنان به رعایت آن.
- برنامه‌های سازمان کارفرما در مورد رعایت اصول اخلاقی و رفتار حرفه‌ای (شامل، منشور اخلاقی).
- تأکید بر بکارگیری کارکنان لایق و کاردان در روش‌های استخدامی سازمان کارفرما.
- استقرار سیستم قوی کنترل داخلی.
- وجود نظام انضباطی مناسب.
- استقرار سیاست‌ها و روش‌های نظارت بر کیفیت عملکرد کارکنان.
- آگاهی رسانی بموقع سیاست‌ها و روش‌های سازمان و تغییرات بعدی آنها به همه کارکنان و دادن آموزش‌های نظری و عملی در مورد این سیاست‌ها و روش‌ها.
- استقرار سیاست‌ها و روش‌هایی برای ترغیب کارکنان به اعلام نگرانی‌های خود از مسایل اخلاقی به سطوح بالاتر، بدون هراس از عواقب آن.
- مشاوره با حسابدار رسمی ذی‌صلاح دیگر.

۳۰۰-۱۵. در مواردی که حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان بر این باور باشد که رفتار و اعمال غیراخلاقی دیگران در سازمان کارفرما ادامه خواهد یافت، حسابدار رسمی می‌تواند نظر مشاور حقوقی را جویا شود. در وضعیت‌های بسیار وخیمی که همه تدابیر ایمن‌ساز، بکار گرفته شده و کاهش خطر به سطحی پذیرفتنی، امکان‌پذیر نباشد، حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان ممکن است به این نتیجه برسد که راه حل مناسب، استعفا از سازمان کارفرما است.

بفصلت ۳۱۰

تضاد منافع

۱-۳۱۰. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان ممکن است در جریان فعالیت حرفه‌ای خود با تضاد منفعی رو به رو شود. تضاد منافع، خطر نقض واقع‌بینی را پدید می‌آورد و می‌تواند خطر نقض دیگر اصول بنیادی را نیز سبب شود. چنین مخاطراتی می‌تواند در موارد زیر پدید آید:

- پذیرفتن یک فعالیت حرفه‌ای مربوط به یک موضوع خاص برای دو یا چند کارفرما که در باره موضوع مورد نظر با یکدیگر تضاد منافع دارند؛ یا
 - وجود تضاد بین منافع حسابدار رسمی در باره یک موضوع خاص و منافع کارفرمایی که حسابدار رسمی انجام یک فعالیت حرفه‌ای مربوط به همان موضوع را برای آن پذیرفته است.
- طرف قرارداد می‌تواند سازمان کارفرما، یک فروشنده، یک مشتری، یک اعتبار دهنده، یک سهامدار یا هر شخص دیگری باشد.
- حسابدار رسمی نباید اجازه دهد که یک مورد تضاد منافع، قضاوت حرفه‌ای یا کسب و کاری وی را خدشه‌دار کند.

- ۲-۳۱۰. نمونه‌هایی از وضعیت‌هایی که در آن، تضاد منافع می‌تواند پدید آید شامل موارد زیر است:
- داشتن سمت مدیریتی یا راهبری بنگاه در دو سازمان کارفرما و کسب اطلاعات محرمانه‌ای از یکی از آنها که بتواند توسط حسابدار رسمی به نفع یا ضرر دیگر سازمان مورد استفاده قرار گیرد.
 - تقبل انجام یک فعالیت حرفه‌ای برای هر دو شریک یک مشارکت تضامنی به‌منظور کمک‌رسانی به آنان در انحلال شرکت.
 - تهیه اطلاعات مالی برای برخی از اعضای مدیریت سازمان کارفرما که قصد خریدن آن بنگاه را دارند.
 - داشتن مسئولیت انتخاب یک فروشنده مواد و کالا برای بنگاه کارفرما در مواردی که یکی از اعضای خانواده حسابدار رسمی بتواند از آن معامله، منفعت مالی کسب کند.

• داشتن نقش راهبری بنگاه کارفرما و تصویب سرمایه‌گذاریهای خاص توسط بنگاه در حالی که یکی از این سرمایه‌گذاریها، ارزش پرتفوی سرمایه‌گذاری حسابدار رسمی یا یکی از اعضای خانواده وی را افزایش می‌دهد.

۳-۳۱۰. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان هنگام شناسایی و ارزیابی منافع و روابطی که می‌تواند تضاد منافع را پدید آورد و، در صورت لزوم، بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز برای رفع هرگونه خطر نقض اصول بنیادی یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی **باید** از قضاوت حرفه‌ای استفاده کند و این موضوع را در نظر بگیرد که آیا یک شخص ثالث منطقی و آگاه با در نظر گرفتن همه حقایق و شرایط خاص موجود و در دسترس حسابدار رسمی، احتمالاً به این نتیجه می‌رسد که رعایت اصول بنیادی می‌توانست خدشه‌دار شود.

۴-۳۱۰. به حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان توصیه می‌شود هنگام برخورد با هر مورد تضاد منافع، نظر مشورتی از درون سازمان کارفرما یا دیگرانی چون جامعه حسابداران، مشاور حقوقی یا یک حسابدار رسمی دیگر را دریافت کند. حسابدار رسمی هنگام افشا یا در میان گذاشتن اطلاعات در درون سازمان کارفرما و یا اشخاص ثالث مورد مشورت **باید** نسبت به رعایت اصل بنیادی رازداری، هوشیار باشد.

۵-۳۱۰. چنانچه خطر پدید آمده در اثر تضاد منافع در سطحی پذیرفتنی نباشد، حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان **باید** برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، تدابیر ایمن‌ساز را بکار گیرد. چنانچه تدابیر ایمن‌ساز نتواند خطر را به سطحی پذیرفتنی کاهش دهد، حسابدار رسمی **باید** از پذیرش آن فعالیت حرفه‌ای پدید آورنده تضاد منافع خودداری یا انجام آن را متوقف کند؛ یا **باید** برای رفع خطر یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، روابط مربوط را قطع یا منافع مربوط را واگذار کند.

۶-۳۱۰. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان هنگام شناسایی وجود تضاد منافع یا احتمال پدید آمدن آن **باید** اقداماتی منطقی برای تعیین موارد زیر را به عمل آورد:

- نوع و ماهیت منافع و روابط مربوط بین طرفهای درگیر؛ و
- نوع و ماهیت فعالیت و اثر آن بر طرفهای مربوط.

نوع و ماهیت فعالیت‌ها و منافع و روابط مربوط می‌تواند در طول زمان، تغییر کند. حسابدار رسمی برای شناسایی وضعیت‌های احتمالی پدید آورنده تضاد منافع باید همواره نسبت به این تغییرات هوشیار باشد.

۳۱۰-۷. چنانچه موردی از تضاد منافع، شناسایی شود، حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان باید موارد زیر را ارزیابی کند:

- میزان اهمیت منافع یا روابط مربوط؛ و
- میزان اهمیت مخاطرات ناشی از پذیرش فعالیت یا فعالیت‌های حرفه‌ای. عموماً، هرچه ارتباط بین فعالیت حرفه‌ای با موضوع پدید آورنده تضاد منافع برای طرف‌های درگیر، مستقیم‌تر باشد، اهمیت خطر نقض واقع‌بینی و عدم رعایت سایر اصول بنیادی، بیشتر خواهد بود.

۳۱۰-۸. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان باید تدابیر ایمن‌ساز لازم را برای رفع مخاطرات نقض اصول بنیادی ناشی از تضاد منافع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گیرد. بر حسب وضعیت‌هایی که می‌تواند به تضاد منافع منجر شود، بکارگیری یک یا چند تدبیر ایمن‌ساز زیر می‌تواند مناسب باشد:

- تجدید ساختار یا تفکیک برخی مسئولیت‌ها و وظایف.
- کسب نظارت عالی مناسب، مثلاً، کار کردن زیر نظر یک عضو هیأت مدیره مدیره موظف یا غیرموظف.
- کناره‌گیری از فرآیند تصمیم‌گیری مربوط به موضوع پدید آورنده تضاد منافع.
- مشاوره با اشخاص ثالث، چون جامعه حسابداران، مشاور حقوقی یا یک حسابدار رسمی دیگر.

۳۱۰-۹. افزون بر مطالب بالا، در میان گذاشتن نوع و ماهیت تضاد با طرف‌های درگیر، شامل رده‌های مناسب درون سازمانی بنگاه کارفرما، و در صورت نیاز به تدابیر ایمن‌ساز برای کاهش خطر به سطحی پذیرفتنی، کسب موافقت آنان با حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان که فعالیت حرفه‌ای را انجام می‌دهد معمولاً ضروری است. در برخی شرایط خاص،

نحوه عمل طرف درگیر می‌تواند به طور تلویحی اعلام موافقت وی باشد، به‌ویژه در جایی که حسابدار رسمی، شواهدی کافی برای این نتیجه‌گیری در اختیار دارد که طرف‌های درگیر، از همان ابتدا، شرایط را می‌دانستند و تضاد منافع را پذیرفته‌اند و گرنه، نسبت به وجود تضاد منافع ابراز مخالفت می‌کردند.

۱۰-۳۱۰. در مواردی که افشا به صورت شفاهی، یا موافقت به صورت شفاهی یا تلویحی است، به حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان توصیه می‌شود نوع و ماهیت شرایط پدید آورنده تضاد منافع، تدابیر ایمن‌ساز بکار گرفته شده برای کاهش مخاطرات به سطحی پذیرفتنی و موافقت کسب شده را مستند کند.

۱۱-۳۱۰. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان ممکن است با مخاطرات دیگری رو به رو شود که نقض اصول بنیادی را پدید می‌آورد. این می‌تواند در مواردی چون تهیه یا گزارشگری اطلاعات مالی تحت فشار نا به‌جای دیگران در سازمان کارفرما یا وجود روابط مالی، تجاری یا شخصی اعضای خانواده یا بستگان نزدیک حسابدار رسمی با سازمان کارفرما رخ دهد. راهنمایی‌های لازم برای مدیریت این‌گونه مخاطرات در بخش‌های ۳۲۰ و ۳۴۰ این آیین رفتار آمده است.

بخش ۳۳۰

تهیه و گزارشگری اطلاعات

- ۱-۳۲۰. حسابداران رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان اغلب به تهیه و گزارش اطلاعاتی می‌پردازند که یا برای عموم منتشر می‌شود یا مورد استفاده اشخاصی در درون یا برون سازمان قرار می‌گیرد. چنین اطلاعاتی می‌تواند مالی یا مدیریتی باشد و از جمله برآوردها و بودجه، صورتهای مالی، دیدگاهها و تحلیل مدیریت، و تأییدیه مدیران به حسابرسان در جریان حسابرسی صورتهای مالی آن بنگاه را شامل شود. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان باید چنین اطلاعاتی را به گونه‌ای مطلوب، با صداقت و طبق استانداردهای حرفه‌ای مربوط، چنان تهیه یا ارائه کند که محتوای گزارش، قابل درک باشد.
- ۲-۳۲۰. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان که مسئولیت تهیه یا تصویب صورتهای مالی با مقاصد عمومی سازمان کارفرما را به عهده دارد باید از تهیه و ارائه آن صورتهای مالی بر طبق استانداردهای گزارشگری مالی اطمینان یابد.
- ۳-۳۲۰. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان باید اقدامات لازم را برای حفظ و نگهداری اطلاعاتی که مسئولیت آن را به عهده دارد به گونه‌ای انجام دهد که اطلاعات مزبور:
- الف- نوع و ماهیت واقعی معاملات و رویدادهای مالی، داراییها یا بدهیها را به روشنی نشان دهد؛
- ب - بموقع و به روش مناسبی ثبت و نگهداری و طبقه‌بندی شده باشد؛ و
- پ - واقعیات را از همه جنبه‌های با اهمیت، به طور صحیح و کامل ارائه کند.
- ۴-۳۲۰. در مواردی که حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان برای مرتبط شدن با اطلاعات گمراه‌کننده یا مرتبط شدن با این‌گونه اطلاعات بر اثر اقدامات دیگران در فشار (برون سازمانی یا احتمال کسب نفع شخصی) قرار می‌گیرد، مخاطراتی چون منافع شخصی یا تهدید برای نقض اصول بنیادی واقع‌بینی یا صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای پدید می‌آید.

۵-۳۲۰. اهمیت این گونه خطرها به عواملی چون منبع فشار و فرهنگ سازمانی بنگاه/ سازمان بستگی دارد. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان باید نسبت به رعایت اصل درستکاری، هوشیار باشد که همه حسابداران رسمی را به صداقت و صراحت در همه روابط حرفه‌ای و تجاری خود ملزم می‌کند. در مواردی که مخاطرات از ترتیبات دستمزدی و انگیزشی ناشی می‌شود، رهنمود ارائه شده در بخش ۳۴۰ کاربرد دارد.

۶-۳۲۰. اهمیت هرگونه مخاطرات باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. مشورت با مقامات ارشد سازمان کارفرما، کمیته حسابرسی، راهبران سازمان کارفرما یا جامعه حسابداران، نمونه‌هایی از این گونه تدابیر ایمن‌ساز است.

۷-۳۲۰. در مواردی که کاهش خطر به سطحی پذیرفتنی، امکان‌پذیر نیست، حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان باید رابطه خود را با اطلاعاتی قطع کند که باور دارد گمراه‌کننده است. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان ممکن است ناخودآگاه با اطلاعات گمراه‌کننده مرتبط شده باشد. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان به محض آگاهی از آن باید اقدامات لازم را برای قطع ارتباط با اطلاعات مزبور به عمل آورد. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان برای تعیین لزوم آگاه کردن مقامات ذی‌صلاح از شرایط برون سازمانی می‌تواند دریافت نظر حقوقی را مورد توجه قرار دهد. افزون بر این، حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان می‌تواند استعفا از خدمت در سازمان کارفرما را نیز مورد توجه قرار دهد.

بفصل ۳۳۰

تخصص کافی برای انجام دادن کار

۱-۳۳۰. اصل بنیادی صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای مقرر می‌دارد که حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان کارهای عمده را تنها در صورتی بپذیرد که دانش و تخصص یا تجربه خاص و کافی برای انجام آن را داشته باشد یا بتواند بدست آورد. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان **نباید** درباره میزان تخصص یا تجربیاتی که دارد کارفرمای خود را گمراه کند و همچنین، **نباید** در کسب نظر تخصصی و یاری گرفتن از متخصصان، در صورت لزوم، کوتاهی ورزد.

۲-۳۳۰. وضعیت‌هایی که مخاطراتی را برای حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان در انجام وظایف خود با میزان مناسبی از صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای پدید می‌آورد شامل موارد زیر است:

- نداشتن زمان کافی برای انجام دادن یا تکمیل وظایف مربوط به طور درست و مناسب.
- وجود اطلاعات ناقص یا محدودیت در دسترسی به اطلاعات و یا هر گونه کاستی در اطلاعات مورد نیاز برای انجام درست و مناسب وظایف.
- نداشتن تجربه، کارآموزی یا تحصیلات کافی.
- نداشتن منابع کافی برای انجام درست و مناسب وظایف.

۳-۳۳۰. اهمیت این‌گونه مخاطرات به عواملی چون حدود روابط کاری حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان با دیگران، جایگاه و ارشدیت نسبی وی در سازمان کارفرما و میزان بازبینی و نظارتی دارد که بر کارها اعمال می‌شود. اهمیت چنین مخاطراتی **باید** ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز شامل موارد زیر است:

- دریافت نظر مشورتی یا آموزش بیشتر.
- اطمینان یافتن از وجود زمان کافی برای انجام وظایف مربوط.
- یاری گرفتن از اشخاص دارای تخصص لازم.

• در موارد مقتضي، مشورت با:

- مقامات بالا دستی در سازمان کارفرما؛
- متخصصان مستقل؛ یا
- جامعه حسابداران.

۴-۳۳۰. در مواردی که این مخاطرات، قابل رفع یا کاهش به سطحی پذیرفتنی نیست، حسابدار رسمی شاغل در بنگاه / سازمان باید درباره خودداری از انجام وظایف مورد نظر، تصمیم‌گیری کند. چنانچه حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان تصمیم به خودداری را مناسب دانست، دلایل آن باید به روشنی اعلام شود.

بفصل ۳۴۰

منافع مالی، جبران خدمات و انگیزشهای مرتبط با گزارشگری مالی و تصمیم‌گیری

۳۴۰-۱. حسابداران رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان ممکن است خود، منافع مالی در سازمان کارفرما داشته یا از منافع مالی اعضای خانواده یا بستگان نزدیک خود آگاه باشند که این منافع، در شرایط خاص، می‌تواند خطر عدم رعایت اصول بنیادی را پدید آورد. برای مثال، پیروی از منافع شخصی ممکن است انگیزه و فرصت دستکاری در اطلاعات حساس مربوط به قیمت را برای کسب منفعت فراهم سازد و خطر عدم رعایت اصول واقع‌بینی و رازداری را پدید آورد. نمونه مواردی که منافع مالی حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان یا عضوی از خانواده یا بستگان نزدیک وی می‌تواند خطر منافع شخصی را پدید آورد شامل وضعیت‌های زیر است:

- داشتن منفعت مالی مستقیم یا غیرمستقیم در سازمان کارفرما که ارزش آن بتواند مستقیماً تحت تأثیر تصمیم‌گیریه‌های حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان باشد؛
- برخورداری از پاداش مبتنی بر سود که مبلغ آن پاداش بتواند مستقیماً تحت تأثیر تصمیم‌گیریه‌های حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان باشد؛
- داشتن حق برخورداری از سهام جایزه یا اختیار خرید سهام سازمان کارفرما، مستقیم یا غیرمستقیم، که ارزش آن بتواند مستقیماً تحت تأثیر تصمیماتی باشد که حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان می‌گیرد؛
- وجود طرح‌های جبران خدماتی که انگیزه برای دستیابی به هدف‌های خاص عملکردی یا پشتیبانی از کوشش‌هایی برای حداکثر سازی ارزش سهام سازمان کارفرما را پدید می‌آورد. برای مثال، مشارکت در طرح‌های بلند مدت انگیزشی که بر دستیابی به هدف‌های مشخصی مبتنی است.

۳۴۰-۲. خطر منافع شخصی ناشی از طرح‌های جبران خدمات یا انگیزشی ممکن است با فشار مضاعف مقامات بالاتر یا دیگر ذی‌نفعانی در سازمان کارفرما همراه شود که مشمول همان طرح‌ها می‌باشند. برای مثال، این‌گونه طرح‌ها اغلب، مشمولین طرح را از اختیار خرید سهام سازمان کارفرما به قیمت ناچیز یا رایگان در صورت دستیابی سازمان کارفرما به

هدف‌های مشخص، برخوردار می‌کند. گاه، ارزش این‌گونه سهام ممکن است به مراتب بیش از حقوق و مزایای سالانه حسابدار رسمی شاغل در بنگاه / سازمان باشد.

۳-۳۴۰. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه / سازمان هرگز **نباید** اطلاعاتی را دستکاری یا از اطلاعات محرمانه به نفع خود یا دیگران بهره برداری کند. هرچه سمت حسابدار رسمی شاغل در بنگاه / سازمان بالاتر باشد، امکان و فرصت تأثیر گذاری بر گزارشگری مالی و تصمیم‌گیریه‌ها و همچنین، میزان فشار مقامات بالاتر و دیگر ذینفعان برای دستکاری اطلاعات، بیشتر خواهد بود. در چنین وضعیتی‌هایی، حسابدار رسمی شاغل در بنگاه / سازمان **باید** نسبت به رعایت اصل درستکاری، هوشیار باشد که همه حسابداران رسمی را به صداقت و صراحت در همه روابط حرفه‌ای و تجاری خود ملزم می‌کند.

۴-۳۴۰. اهمیت هرگونه مخاطرات ناشی از منافع مالی **باید** ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه / سازمان برای ارزیابی اهمیت این‌گونه مخاطرات و اندیشیدن تدابیر ایمن‌ساز مقتضی **باید** نوع و ماهیت منفعت مالی را ارزیابی کند. این امر، ارزیابی اهمیت منفعت مالی را شامل می‌شود. بدیهی است که تعیین اهمیت منافع یک فرد در سازمان، به وضعیت شخصی افراد بستگی دارد. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز شامل موارد زیر است:

- وجود سیاست‌ها و روش‌های مدونی برای کمیته‌ای مستقل از مدیریت که نوع و میزان حقوق و مزایای مدیران ارشد را تعیین می‌کند.
- افشای همه منافع و هرگونه برنامه برای استفاده از حق برخورداری یا واگذاری سهام مربوط، به راهبران بنگاه بر طبق دستورالعمل‌های درون سازمانی.
- مشورت با مقامات ارشد در سازمان کارفرما، در موارد مقتضی.
- مشورت با راهبران سازمان کارفرما یا جامعه حسابداران در موارد مقتضی.
- روش‌های حسابرسی مستقل و داخلی.
- آموزش به‌روز مباحث آیین رفتار، محدودیت‌های قانونی و سایر مقررات مربوط به معاملات بالقوه بر اساس اطلاعات درون سازمانی.

بفشت ۱۳۵۰

اغوا

دریافت پیشنهاد

۱-۳۵۰. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان یا عضوی از خانواده یا بستگان نزدیک وی ممکن است پیشنهادی اغوا کننده دریافت کند. پیشنهادهای اغوا کننده می‌تواند به شکل‌های گوناگونی چون هدایا، پذیرایی، برخورد ترجیحی در معاملات و توسل نابجا به دوستی یا وفاداری باشد.

۲-۳۵۰. پیشنهادهای اغوا کننده می‌تواند مخاطرات نقض اصول بنیادی را پدید آورد. هنگامی که حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان یا عضوی از خانواده یا بستگان نزدیک وی پیشنهادی اغوا کننده دریافت می‌کند، حسابدار رسمی باید وضعیت را ارزیابی کند. در مواردی که غرض از پیشنهاد اغوا کننده، تأثیرگذاری ناروا بر اقدامات یا تصمیمات، ترغیب به انجام دادن اعمال نادرست یا خلاف قانون و یا دریافت اطلاعات محرمانه است، خطر منافع شخصی، خطر نقض اصول واقع‌بینی و رازداری را پدید می‌آورد. چنانچه این‌گونه پیشنهادها پذیرفته شود، به ویژه که بعداً تهدید به افشای همگانی موضوع و خدشه‌دار کردن شهرت حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان یا عضوی از خانواده یا بستگان نزدیک وی را در پی داشته باشد، خطر تهدید پدید می‌آید که به نقض اصول واقع‌بینی یا رازداری می‌انجامد.

۳-۳۵۰. وجود و اهمیت هرگونه مخاطرات پدید آمده، به نوع و ماهیت، ارزش و قصد از پیشنهاد بستگی دارد. چنانچه شخص ثالث ذی‌صلاح و مطلعی که از همه حقایق و شرایط مربوط آگاه است، آن پیشنهاد را کم اهمیت و بدون قصد ترغیب به رفتار خلاف اخلاق تشخیص دهد، حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان می‌تواند چنین نتیجه‌گیری کند که پیشنهاد، در شرایط عادی کسب و کار صورت گرفته است و خطر مؤثری برای رعایت اصول بنیادی پدید نمی‌آورد.

۴-۳۵۰. اهمیت هرگونه خطر باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. هنگامی که خطر نقض اصول نتواند رفع شود یا با بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز نیز به سطحی پذیرفتنی کاهش یابد، حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان **نباید** پیشنهاد اغوا کننده را بپذیرد. خطر واقعی یا ظاهری عدم رعایت اصول بنیادی، تنها به دلیل پذیرش پیشنهادی اغوا کننده پدید نمی‌آید، بلکه گاه صرف ارائه چنین پیشنهادی می‌تواند ایجاد خطر کند؛ بنابر این، تدابیر ایمن‌ساز بیشتری **باید** بکار گرفته شود. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان **باید** مخاطرات ناشی از این‌گونه پیشنهادها را ارزیابی و در مورد لزوم انجام دادن یک یا چند اقدام زیر تصمیم‌گیری کند:

الف - آگاه کردن رده‌های بالاتر مدیریت یا راهبران سازمان کارفرما بی‌درنگ پس از دریافت پیشنهاد؛

ب - اعلام پیشنهاد به اشخاص ثالث؛ برای مثال، جامعه حسابداران یا کارفرمای شخص پیشنهاد دهنده. اما در هر حال، حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان می‌تواند پیش از انجام دادن چنین اقدامی، کسب مشورت حقوقی را در باره آن، مورد توجه قرار دهد؛

پ - دادن هشدار به اعضای خانواده یا بستگان نزدیک درباره مخاطرات و تدابیر ایمن‌ساز مربوط در مواردی که بالقوه در سمتی هستند که، مثلاً به دلیل موقعیت شغلی آنان، ممکن است در معرض پیشنهادهای اغوا کننده قرار بگیرند؛ و

ت - آگاه کردن رده‌های بالاتر در سلسله مراتب مدیریت یا راهبران سازمان کارفرما درباره وضعیت اشتغال اعضای خانواده یا بستگان نزدیکی که در استخدام رقبا یا تأمین‌کنندگان بالقوه مواد و کالای آن سازمان هستند.

ارائه پیشنهاد

۵-۳۵۰. در مواردی ممکن است از حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان انتظار رود یا به‌گونه‌ای در فشار قرار گیرد که برای جلب رضایت، تأثیرگذاری بر قضاوت یا فرآیند تصمیم‌گیری یا کسب اطلاعات محرمانه، پیشنهادی اغوا کننده به شخص یا سازمان دیگری بدهد.

۳۵۰-۶. چنین فشاری می‌تواند از درون سازمان کارفرما، برای مثال از طرف یک همکار یا مقام مافوق، وارد شود. همچنین، ممکن است از طرف شخص یا سازمانی خارج از سازمان کارفرما برای انجام اقدام یا تصمیماتی وارد شود که در راستای منافع سازمان کارفرما است، که احتمالاً بر حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان، اثری نامطلوب داشته باشد.

۳۵۰-۷. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان **نباید** به منظور تأثیرگذاری ناروا بر قضاوت حرفه‌ای یک شخص ثالث، پیشنهاد اغوا کننده‌ای به وی بدهد.

۳۵۰-۸. در مواردی که فشار برای ارائه یک پیشنهاد اغوا کننده غیراخلاقی از درون سازمان کارفرما وارد می‌شود، حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان **باید** از اصول و رهنمودهای مربوط به حل و فصل تناقضهای اخلاقی به شرح قسمت ”الف“ این آیین رفتار پیروی کند.

بخش ۱۳۶۰

چگونگی برخورد با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات

هدف

- ۱-۳۶۰. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان ممکن است در جریان انجام فعالیت‌های حرفه‌ای برای کارفرما، با موردی از عدم رعایت قوانین و مقررات رو به رو شود یا موردی مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات به آگاهی وی برسد. هدف این بخش، مشخص کردن مسئولیت‌های حسابدار رسمی هنگام رو به رویی با این‌گونه موارد عدم رعایت یا مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات و همچنین، راهنمایی حسابدار رسمی در ارزیابی آثار موضوع و راه‌کارهای ممکن در برخورد با آن است. این بخش در مورد هر سازمان کارفرما، صرف نظر از نوع و ماهیت آن، شامل سهامی عام بودن یا نبودن، کاربرد دارد.
- ۲-۳۶۰. عدم رعایت قوانین و مقررات (”عدم رعایت“) شامل ارتکاب اعمالی، به عمد یا به سهو، توسط سازمان کارفرمای حسابدار رسمی، یا توسط راهبران، مدیریت یا دیگر افراد در استخدام یا تحت رهبری سازمان کارفرما است که برخلاف قوانین یا مقررات جاری است.
- ۳-۳۶۰. مواردی در قوانین و مقررات برای چگونگی برخورد حسابدار رسمی با موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن مقرر شده که ممکن است با این بخش فرق کند یا فراتر از آن باشد. حسابدار رسمی هنگام رو به رویی با این‌گونه موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن، مسئولیت کسب شناخت از آن موارد و رعایت آنها را دارد. این مسئولیت، الزام گزارش موضوع به نهاد ذی‌صلاح مناسب و رعایت هرگونه ممنوعیت هشیارسازی سازمان کارفرما پیش از هرگونه افشا را، برای مثال، در اجرای قانون مبارزه با پولشویی، در بر می‌گیرد.
- ۴-۳۶۰. یکی از ویژگی‌های بارز حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی است. هدف‌های حسابدار رسمی در برخورد با موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن عبارتند از:
- الف - رعایت اصول بنیادی درستکاری و رفتار و آداب حرفه‌ای؛

ب - با هشیار سازی مدیریت یا، در صورت لزوم، راهبران سازمان کارفرما، تلاش برای:

- توانمند سازی آنان برای اصلاح، جبران یا کاهش آثار موارد عدم رعایت شناسایی شده یا مشکوک به آن؛ یا
- پیشگیری از ارتکاب عدم رعایت پیش از وقوع آن؛ و

پ - انجام هرگونه اقدام لازم در راستای حفظ منافع عمومی.

دامنه کاربرد

۵-۳۶۰. این بخش، رویکردی را مشخص می‌کند که حسابدار رسمی در موارد رو به رویی با یا آگاهی از عدم رعایت یا مشکوک به عدم رعایت موارد زیر بکار می‌بندد:

الف- قوانین و مقرراتی که بر تعیین مبالغ با اهمیت و موارد افشا در صورت‌های مالی سازمان کارفرما اثر مستقیم دارد؛ و

ب - سایر قوانین و مقرراتی که اثر مستقیم بر تعیین مبالغ با اهمیت و موارد افشا در صورت‌های مالی سازمان کارفرما ندارد اما، رعایت آنها می‌تواند در زمینه‌های عملیاتی کسب و کار سازمان کارفرما، توانایی ادامه فعالیت تجاری یا پرهیز از جرایم سنگین، نقشی اساسی داشته باشد.

۶-۳۶۰. نمونه‌هایی از قوانین و مقررات موضوع این بخش شامل قوانین و مقرراتی است که به موارد زیر می‌پردازد:

- تقلب، فساد و ارتشا.
- پولشویی، تأمین مالی تروریسم و وجوه حاصل از تبهکاری.
- بازارهای اوراق بهادار و داد و ستد.
- بانکداری و دیگر خدمات مالی- اعتباری.
- امنیت داده‌ها.
- بدهیهای مالیاتی و بازنشستگی و پرداختهای مربوط.
- حفظ محیط زیست.
- سلامت و ایمنی عموم مردم.

۷-۳۶۰. عدم رعایت می‌تواند به جریمه شدن، دعاوی حقوقی یا دیگر پیامدهایی برای سازمان کارفرما منجر شود که ممکن است بر صورت‌های مالی آن، اثری با اهمیت داشته باشد. مهمتر آنکه، ممکن است آثار گسترده‌تری بر منافع عمومی، به صورت زیان هنگفت بالقوه برای سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، کارکنان یا عموم مردم داشته باشد. از دید این بخش، عملی که سبب زیان هنگفت می‌شود آن است که پیامدهای ناخوشایندی را، چه مالی و چه غیر مالی، برای هر کدام از این گروه‌ها پدید آورد. ارتکاب تقلبی که سبب زیان مالی عمده برای سرمایه‌گذاران، و تخطی از قوانین و مقررات محیط زیست که سلامت یا ایمنی کارکنان یا عموم مردم را به خطر اندازد نمونه‌هایی از این‌گونه اعمال است.

۸-۳۶۰. یک حسابدار رسمی که با مواردی رو به رو می‌شود یا از آن آگاهی می‌یابد که به روشنی اثر ناپذیری بر سازمان کارفرما، ذینفعان سازمان کارفرما و عموم مردم دارد، با توجه به نوع و ماهیت و اثر آن، اعم از مالی و غیر مالی، لازم نیست در باره این‌گونه موارد از مفاد این بخش پیروی کند.

۹-۳۶۰. این بخش به موارد زیر نمی‌پردازد:

الف - تخلفات شخصی نامرتب با فعالیت‌های تجاری سازمان کارفرما؛ و

ب - عدم رعایت توسط دیگرانی غیر از سازمان کارفرما یا راهبران آن، مدیریت یا دیگر افرادی که در استخدام سازمان کارفرما می‌باشند یا زیر نظر آن کار می‌کنند،

با این وجود، حسابدار رسمی ممکن است استفاده از رهنمودهای این بخش را در برخورد با این‌گونه شرایط، سودمند بیابد.

مسئولیت‌های مدیریت و راهبران سازمان کارفرما

۱۰-۳۶۰. مسئولیت مدیریت سازمان کارفرما، همراه با نظارت عالی راهبران آن، اطمینان یافتن از انجام فعالیت‌های تجاری سازمان کارفرما بر طبق قوانین و مقررات است. مسئولیت شناسایی و برخورد با هرگونه عدم رعایت رخ داده توسط سازمان کارفرما، هر فردی که در راهبری سازمان کارفرما مسئولیت دارد، هر عضو مدیریت یا هر فردی که در استخدام سازمان کارفرما است یا تحت رهبری آن کار می‌کند نیز به عهده مدیریت و راهبران سازمان کارفرما است.

مسئولیت‌های حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان

۱۱- ۳۶۰. بسیاری از سازمان‌های کارفرما، پروتکل‌ها و رویه‌هایی (چون منشور اخلاقی یا مکانیسم‌های هشدار دهی) برای چگونگی برخورد درون سازمانی با موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن را تهیه و تدوین کرده‌اند. در این‌گونه پروتکل‌ها و رویه‌ها ممکن است گزارش‌دهی موضوعات، بدون ذکر نام و نشان و از راه‌های مشخص شده، پیش‌بینی شده باشد. اگر چنین پروتکل‌ها و رویه‌هایی در سازمان کارفرمای حسابدار رسمی وجود داشته باشد، حسابدار رسمی برای تعیین چگونگی برخورد با این‌گونه موارد عدم رعایت **باید** آنها را مورد توجه قرار دهد.

۱۲- ۳۶۰. در مواردی که حسابدار رسمی از موضوعی آگاه می‌شود که مشمول این بخش است، اقداماتی که حسابدار رسمی برای رعایت این بخش به عمل می‌آورد **باید** به‌موقع، مبتنی بر درک حسابدار رسمی از نوع و ماهیت موضوع و زیان بالقوه برای منافع سازمان کارفرما، سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، کارکنان و عموم مردم باشد.

مسئولیت‌های حسابداران رسمی ارشد شاغل در بنگاه/ سازمان

۱۳- ۳۶۰. حسابداران رسمی ارشد شاغل در بنگاه/ سازمان (”حسابداران رسمی ارشد“)، عضو هیأت مدیره، مدیر یا کارکنان ارشدی هستند که می‌توانند نفوذ قابل ملاحظه‌ای بر تحصیل، استقرار و کنترل منابع انسانی، مالی، فناوری، عینی و نامشهود سازمان کارفرما داشته و در مورد آنها، تصمیم گیرنده باشند. به دلیل نقش، سمت و قدرت نفوذ آنان در سازمان کارفرما، از حسابداران رسمی ارشد بیشتر از دیگر حسابداران رسمی شاغل در سازمان آن کارفرما انتظار می‌رود هرگونه اقدام لازم و مناسب در راستای حفظ منافع عمومی را برای برخورد با موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن به عمل آورند.

کسب شناخت از موضوع

۱۴- ۳۶۰. چنانچه حسابدار رسمی ارشد در جریان انجام فعالیت‌های حرفه‌ای خود از اطلاعات مربوط به یک مورد عدم رعایت یا مشکوک به آن آگاه شود، حسابدار رسمی **باید** شناختی از موضوع، شامل موارد زیر، بدست آورد:

الف- نوع و ماهیت فعل و شرایطی که در آن، فعل در آن شرایط رخ داده یا ممکن است رخ دهد؛

ب- کاربرد قوانین و مقررات مربوط در مورد آن شرایط؛ و

پ- پیامدهای احتمالی برای سازمان کارفرما، سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، کارکنان یا عموم مردم.

۱۵-۳۶۰. از حسابدار رسمی ارشد انتظار می‌رود دانش، قضاوت حرفه‌ای و مهارت خود را بکار گیرد اما، از وی انتظار نمی‌رود قوانین و مقررات را در سطحی بداند که بیش از نیاز انجام کار در سازمان کارفرما است. تعیین اینکه فعلی، عدم رعایت است یا نه، در نهایت به عهده دادگاه یا دیگر مقامات قضایی مناسب است. حسابدار رسمی با نگرش به نوع و ماهیت و اهمیت موضوع ممکن است پی‌جویی درون سازمانی موضوع را سبب شود یا اقدامات لازم برای آن را به عمل آورد. حسابدار رسمی می‌تواند به طور محرمانه از همکاران درون سازمان کارفرما یا جامعه حسابداران یا مشاور حقوقی، نظرخواهی کند.

برخورد با موضوع

۱۶-۳۶۰. چنانچه حسابدار رسمی ارشد، یک مورد رخداد عدم رعایت را شناسایی یا گمان کند که می‌تواند رخ دهد، حسابدار رسمی ارشد باید با نگرش به مفاد بند ۱۱-۳۶۰ بالا، موضوع را با مافوق بلافصل خود، در صورت وجود، در میان گذارد تا بتوانند چگونگی برخورد با موضوع را تعیین کنند. اگر چنین به نظر رسد که مافوق بلافصل حسابدار رسمی نیز درگیر موضوع است، حسابدار رسمی باید موضوع را با رده بالاتر سازمانی کارفرما در میان گذارد.

۱۷-۳۶۰. حسابدار رسمی ارشد باید اقدامات مناسب زیر را نیز به عمل آورد:

- الف - آگاهی رسانی موضوع به راهبران به‌منظور کسب موافقت آنان با اقدامات مورد نظر برای برخورد با موضوع و امکان ایفای مسئولیت‌های خود؛
- ب - رعایت قوانین و مقررات مربوط، شامل موارد قانونی یا مقرراتی حاکم بر گزارشگری موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن به نهاد ذی‌صلاح مناسب؛
- پ - اصلاح، جبران یا کاهش پیامدهای عدم رعایت یا مشکوک به آن؛
- ت - کاهش خطر رخداد دوباره آن؛ و
- ث - تلاش برای پیشگیری از رخداد عدم رعایت در مواردی که هنوز رخ نداده است.

۱۸-۳۶۰. حسابدار رسمی ارشد، افزون بر برخورد با موضوع طبق مفاد این بخش باید ضرورت گزارش کردن موضوع به حسابرس مستقل سازمان کارفرما را، در صورت وجود، در راستای انجام وظایف سازمانی یا الزام قانونی تأمین همه اطلاعات لازم برای انجام حسابرسی توسط حسابرس مستقل، تعیین کند.

تعیین ضرورت انجام اقدامات بیشتر

۱۹-۳۶۰. حسابدار رسمی ارشد باید مناسب بودن برخورد مافوق‌های خود، در صورت وجود، و راهبران بنگاه را ارزیابی کند.

۲۰-۳۶۰. عوامل مربوط در ارزیابی مناسب بودن برخورد مافوق‌های حسابدار رسمی ارشد، در صورت وجود، و راهبران بنگاه شامل موارد زیر است:

- به‌موقع بودن برخورد.
- انجام شدن یا اجازه انجام اقدامات لازم برای اصلاح، جبران یا کاهش پیامدهای عدم رعایت، یا پیشگیری از رخداد عدم رعایت در صورتی که هنوز رخ نداده است.
- افشا شدن عدم رعایت، حسب مورد، نزد نهاد ذی‌صلاح مناسب و در صورت افشا، ارزیابی کفایت افشا.

۲۱-۳۶۰. حسابدار رسمی ارشد باید با توجه به برخورد مافوق‌های خود، در صورت وجود، و راهبران بنگاه، هرگونه اقدام بیشتر را در راستای حفظ منافع عمومی تعیین کند.

۲۲-۳۶۰. تعیین ضرورت اقدامات بیشتر، و نوع و ماهیت و میزان آن به عوامل گوناگونی چون موارد زیر بستگی دارد:

- چارچوب قانونی و مقرراتی.
- فوریت موضوع.
- فراگیر بودن موضوع در سطح سازمان کارفرما.
- تداوم اطمینان حسابدار رسمی ارشد به درستکاری مافوق‌های خود و راهبران سازمان کارفرما.
- احتمال رخ دادن دوباره مورد عدم رعایت یا مشکوک به آن.
- موثق بودن یا نبودن شواهد مربوط به زیان هنگفت واقعی یا احتمالی برای منافع سازمان کارفرما، سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، کارکنان یا عموم مردم.

۲۳-۳۶۰. نمونه‌هایی از شرایطی که سبب می‌شود حسابدار رسمی ارشد به درستکاری مافوق‌های خود و راهبران سازمان کارفرما، دیگر اطمینان نکند شامل شرایطی است که در آن:

- حسابدار رسمی در باره درگیری یا درگیری احتمالی آنان در هرگونه عدم رعایت، بدگمان است یا شواهدی در دست دارد.
- به‌رغم الزامات قانونی یا مقرراتی، موضوع را به نهاد ذی‌صلاح مناسب گزارش نکرده یا اجازه گزارشدهی در مهلتی معقول را نداده‌اند.

۲۴-۳۶۰. حسابدار رسمی ارشد برای تعیین ضرورت، و نوع و ماهیت و میزان اقدامات بیشتر باید از قضاوت حرفه‌ای استفاده کند. قضاوت حرفه‌ای باید با این فرض صورت گیرد که چنانچه یک شخص ثالث منطقی و آگاه با در نظر گرفتن همه حقایق و شرایط خاص موجود و در دسترس حسابدار رسمی در چنین وضعیتی قرار می‌گرفت، احتمالاً به این نتیجه می‌رسید که حسابدار رسمی، به‌گونه‌ای مناسب و در راستای حفظ منافع عمومی عمل کرده است.

۲۵-۳۶۰. اقدامات بیشتر حسابدار رسمی می‌تواند موارد زیر را در بر گیرد:

- اطلاع رسانی موضوع به مدیریت بنگاه اصلی در صورتی که سازمان کارفرما، عضو گروه باشد.
- افشای موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح مناسب حتی اگر الزام قانونی یا مقرراتی وجود نداشته باشد.
- استعفا از سازمان کارفرما.

۲۶-۳۶۰. در مواردی که حسابدار رسمی ارشد، استعفا از سازمان کارفرما را مناسب تشخیص می‌دهد، چنین کاری نمی‌تواند جایگزین دیگر اقداماتی شود که ممکن است برای دستیابی به هدف‌های حسابدار رسمی بر طبق مفاد این بخش، ضروری باشد. در برخی موارد، ممکن است محدودیت‌هایی در مورد اقدامات بیشتر در دسترس حسابدار رسمی، مقرر شده باشد و استعفا، ممکن است تنها راه‌کار در دسترس باشد.

۲۷-۳۶۰. از آنجا که بررسی این موضوع ممکن است مستلزم تجزیه و تحلیل‌ها و تصمیم‌گیری‌های پیچیده باشد، حسابدار رسمی ارشد می‌تواند دریافت مشاوره درون سازمانی، دریافت نظر حقوقی برای شناخت راه‌کارهای بدیل و پیامدهای حرفه‌ای یا قانونی هر اقدام به خصوص، یا دریافت نظر مشورتی، بر اساس رازداری، از نهاد ذی‌صلاح مناسب یا جامعه حسابداران را مورد توجه قرار دهد.

تصمیم‌گیری درباره افشای موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح مناسب

۲۸-۳۶۰. افشای موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح مناسب در صورتی ممنوع است که خلاف قانون یا مقررات باشد. در غیر این صورت، هدف افشا، توانمند سازی نهاد ذی‌صلاح مناسب برای صدور مجوز پی‌جویی موضوع و انجام اقدام لازم برای حفظ منافع عمومی است.

۲۹-۳۶۰. تصمیم‌گیری در باره چنین افشایی، به‌ویژه به نوع و ماهیت و میزان زیان واقعی یا بالقوه وارد شده یا احتمالی به سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، کارکنان یا عموم مردم بستگی دارد. برای مثال، حسابدار رسمی ممکن است افشای موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح را در موارد زیر، اقدامی مناسب تشخیص دهد:

- بنگاه کارفرما، درگیر رشوه‌دهی است (برای مثال، به مقامات دولتی داخلی یا خارجی با هدف گرفتن پیمانهای بزرگ).
- بنگاه خدمات عمومی است (چون آب، برق، تلفن، گاز، ...) که نرخ فروش کالاها و خدمات آنها بر اساس قوانین و مقررات و با هماهنگی مقامات ذی‌صلاح تعیین می‌شود.
- بنگاه کارفرما، پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار است و موضوع می‌تواند بر بازار منصفانه و منظم اوراق بهادار بنگاه، اثر نامساعد بگذارد یا سبب یک ریسک سیستمی در بازارهای مالی شود.
- کالای مضر برای سلامت و ایمنی عموم مردم احتمالاً توسط بنگاه کارفرما به فروش می‌رود.
- بنگاه کارفرما، طرحی را برای فرار از مالیات به مشتریان خود عرضه می‌کند.

تصمیم‌گیری در باره چنین افشایی، به عوامل برون سازمانی، به شرح زیر، نیز بستگی دارد:

- وجود یک نهاد ذی‌صلاح برای دریافت این‌گونه اطلاعات و توانایی صدور مجوز پی‌جویی موضوع و انجام اقدام لازم. مناسب بودن نهاد ذی‌صلاح، به نوع و ماهیت موضوع بستگی دارد؛ برای مثال، در مورد گزارشگری مالی متقلبانه، نهاد نظارتی بورس اوراق بهادار یا در مورد تخطی از قوانین و مقررات محیط زیست، سازمان حفاظت محیط زیست.
- وجود داشتن تأمینی قوی و معتبر در برابر مسئولیت مدنی، کیفری یا حرفه‌ای، یا پیگردهای قانونی یا مقرراتی، مانند قوانین و مقررات حفاظت از مخبران.
- وجود داشتن تهدیدهای واقعی یا احتمالی نسبت به ایمنی فیزیکی حسابدار رسمی یا دیگر افراد.

۳۰-۳۶۰. چنانچه حسابدار رسمی ارشد به این نتیجه برسد که در شرایط موجود، افشای موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن نزد نهاد ذی‌صلاح مناسب، اقدامی مناسب است، این امر به‌منزله تخطی از وظیفه رازداری به شرح بخش ۱۴۰ این آیین رفتار محسوب نمی‌شود. حسابدار رسمی در چنین موارد افشا باید با حسن نیت عمل کند و بیانیه و ادعای خود را با رعایت احتیاط اظهار نماید.

۳۱-۳۶۰. در موارد استثنایی، حسابدار رسمی ارشد ممکن است از اقدامی یا اقدام مورد نظری آگاه شود که به نظر وی، تخلفی به نسبت قطعی از یک قانون یا مقررات است و این تخلف بتواند زیانی هنگفت را برای سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، کارکنان یا عموم مردم سبب شود. حسابدار رسمی پس از تصمیم‌گیری در باره در میان گذاشتن یا نگذاشتن موضوع با مدیریت یا راهبران بنگاه باید در باره افشای بی‌درنگ موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح مناسب، به‌منظور پیشگیری از پیامدهای چنین تخلفی یا کاهش آن، از قضاوت حرفه‌ای استفاده کند. چنین افشایی، تخطی از وظیفه رازداری حسابدار رسمی) طبق بخش ۱۴۰ این آیین رفتار، محسوب نخواهد شد.

مستندسازی

۳۲-۳۶۰. به حسابدار رسمی ارشد توصیه می‌شود در ارتباط با هر مورد شناسایی شده عدم رعایت یا مشکوک به آن، موارد زیر را مستند کند:

- موضوع.
- نتایج گفتگو با مافوق‌های حسابدار رسمی، در صورت وجود، و راهبران بنگاه و دیگران.
- چگونگی برخورد مافوق‌های حسابدار رسمی، در صورت وجود، و راهبران بنگاه با موضوع.
- اقدامات مورد بررسی حسابدار رسمی، قضاوت‌های به عمل آمده و تصمیم‌های گرفته شده.
- چگونگی کسب رضایت خاطر توسط حسابدار رسمی در باره ایفای مسئولیت‌های مندرج در بند ۲۱-۳۶۰.

مسئولیت‌های حسابداران رسمی به غیر از حسابدار رسمی ارشد شاغل در بنگاه / سازمان

۳۳ - ۳۶۰. چنانچه حسابدار رسمی در جریان انجام فعالیت‌های حرفه‌ای خود از اطلاعات مربوط به یک مورد عدم رعایت یا مشکوک به آن آگاهی یابد باید شناختی از موضوع، شامل نوع و ماهیت فعل و شرایطی کسب کند که آن فعل در آن شرایط، رخ داده یا ممکن است رخ دهد.

۳۴ - ۳۶۰. از حسابدار رسمی انتظار می‌رود دانش، قضاوت حرفه‌ای و مهارت خود را بکار گیرد اما، از وی انتظار نمی‌رود قوانین و مقررات را در سطحی بدانند که بیش از نیاز انجام کار در سازمان کارفرما است. تعیین اینکه فعلی، عدم رعایت است یا نه در نهایت به عهده دادگاه یا دیگر مقامات قضایی مناسب است. حسابدار رسمی بسته به نوع و ماهیت و اهمیت موضوع می‌تواند با حفظ رازداری، با همکاران درون سازمانی یا جامعه حسابداران، یا مشاور حقوقی مشورت کند.

۳۵ - ۳۶۰. چنانچه حسابدار رسمی موردی از رخداد عدم رعایت را شناسایی یا گمان کند که می‌تواند رخ دهد باید با نگرش به مفاد بند ۱۱ - ۳۶۰ بالا، موضوع را با مافوق بلافصل خود در میان گذارد تا وی بتواند اقدام لازم را به عمل آورد. اگر چنین به نظر رسد که مافوق بلافصل حسابدار رسمی نیز درگیر موضوع است، حسابدار رسمی باید موضوع را با رده بالاتر سازمانی کارفرما در میان گذارد.

۳۶ - ۳۶۰. در موارد استثنایی، حسابدار رسمی ممکن است افشای موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح مناسب را اقدامی مناسب تشخیص دهد. چنانچه حسابدار رسمی چنین کاری را در راستای مفاد بند ۲۹ - ۳۶۰ انجام دهد، چنین افشایی، تخطی از وظیفه رازداری طبق بخش ۱۴۰ این آیین رفتار، محسوب نخواهد شد. حسابدار رسمی در چنین موارد افشا باید با حسن نیت عمل کند و بیانیه و ادعای خود را با رعایت احتیاط اظهار نماید.

مستند سازی

۳۷ - ۳۶۰. به حسابدار رسمی توصیه می‌شود در ارتباط با هر مورد شناسایی شده عدم رعایت یا مشکوک به آن، موارد زیر را مستند کند:

- موضوع.
- نتایج گفتگو با مافوق حسابدار رسمی، مدیریت و، در صورت لزوم، راهبران بنگاه و دیگران.
- چگونگی برخورد مافوق حسابدار رسمی با موضوع.
- اقدامات مورد بررسی حسابدار رسمی، قضاوت‌های به عمل آمده و تصمیم‌های گرفته شده.

بخش ت - ضمانت اجرای احکام

۱. اغلب حسابداران رسمی بدون نیاز به اجبار یا نگرانی از تنبیه انضباطی، ضوابط رفتار حرفه‌ای را رعایت می‌کنند. اما مواردی پیش می‌آید که این ضوابط، آشکارا یا به دلیل اشتباه یا برداشت نادرست از آن، نقض می‌شود. اطمینان یافتن عموم مردم از این که قصور در آیین رفتار، مورد رسیدگی قرار می‌گیرد و اقدام تنبیه انضباطی لازم صورت می‌پذیرد به سود حرفه و اعضای آن است. بنابراین، حسابداران رسمی باید آگاه باشند که قصور در رعایت آیین رفتار یا عدم توانایی در توجیه منطقی انحراف از آن، ممکن است تخلف حرفه‌ای تلقی شود و تنبیه انضباطی را به همراه داشته باشد.

۲ (ت) تنبیه‌های انضباطی معمولاً در موارد زیر موضوعیت می‌یابد:

الف) کوتاهی در رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای، به‌ویژه، ضوابط مربوط به صلاحیت و مراقبت‌های حرفه‌ای.

ب) رعایت نکردن احکام آیین رفتار.

پ) رفتار خلاف شئون.

ت) رعایت نکردن مفاد ماده واحده و آیین‌نامه‌های مربوط.

ث) رعایت نکردن مفاد اساسنامه جامعه حسابداران و مؤسسات حسابرسی و آیین‌نامه‌های مربوط.

ج) رعایت نکردن سایر مقررات و آیین‌نامه‌های جامعه حسابداران (شامل مصوبات شورای عالی جامعه حسابداران و...).

چ) رعایت نکردن سایر قوانین و مقررات مربوط.

۳ (ک) چگونگی رسیدگی به تخلفات در فصل پنجم اساسنامه جامعه حسابداران پیش‌بینی شده است.

۴ (د) تنبیه‌های انضباطی طبق مفاد ماده ۴۱ اساسنامه جامعه حسابداران در آیین‌نامه انضباطی پیش‌بینی شده است.

تاریخ اجرا

این آیین رفتار از ابتدای ... لازم‌الاجرا است.