



آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای

هیأت بین‌المللی استانداردهای رفتار حرفه‌ای برای حسابداران
فدراسیون بین‌المللی حسابداران

نشر ۲۰۱۶

برگردان:

عباس ارباب سلیمانی



مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای
جامعه حسابداران رسمی ایران

امرداد ۱۳۹۶

به نام خدا

آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای

هیأت بین‌المللی تدوین استانداردهای رفتار حرفه‌ای برای حسابداران
فدراسیون بین‌المللی حسابداران

[نشر ۲۰۱۶ - (۱۳۹۵)]

برگردان: عباس ارباب سلیمانی

مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای
جامعه حسابداران رسمی ایران

امرداد ۱۳۹۶

عنوان و نام پدیدآور	: آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای: هیأت بین‌المللی استانداردهای رفتار حرفه‌ای برای حسابداران فدراسیون بین‌المللی حسابداران/ برگردان عباس ارباب‌سلیمانی؛ [به سفارش] مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران.
مشخصات نشر	: تهران: جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۶.
مشخصات ظاهری	: ۲۲۷ص؛ ۲۲×۲۹ س.م.
شابک	: 978-600-91062-2-6
وضعیت فهرست‌نویسی	: فیپا.
یادداشت	: کتاب حاضر قبلاً تحت عنوان "آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای: هیأت بین‌المللی استانداردهای رفتار حرفه‌ای..." توسط انتشارات یاس در سال ۱۳۹۳ منتشر شده است.
عنوان دیگر	: آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای: هیأت بین‌المللی استانداردهای رفتار حرفه‌ای...
موضوع	: حسابداران -- اخلاق حرفه‌ای -- دستنامه‌ها
موضوع	: Accountants -- Professional ethics -- Handbooks, manuals, etc
شناسه افزوده	: ارباب سلیمانی، عباس، ۱۳۲۳-، مترجم
شناسه افزوده	: جامعه حسابداران رسمی ایران. مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای.
رده‌بندی کنگره	: ۱۳۹۶ HF۵۶۲۵/۱۵/آ۹
رده‌بندی دیویی	: ۱۷۴/۴
شماره کتابشناسی ملی	: ۴۹۲۸۱۷۱

نام کتاب : آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای
برگردان : عباس ارباب سلیمانی
ناشر : جامعه حسابداران رسمی ایران
تیراژ : ۱،۵۰۰ جلد
نوبت چاپ : اول - تجدید نظر شده - ۱۳۹۶
چاپخانه : ایران مصور
قیمت : ۳۰۰،۰۰۰ ریال
شابک : 978-600-91062-2-6

نشانی: تهران - خیابان سپهبد قرنی - نرسیده به پل کریم خان زند - خیابان شهید امانی - شماره ۴

صندوق پستی: تهران ۷۵۴۳-۱۵۸۷۵

تلفن: ۴۲۹۲۵ نمابر: ۸۸۸۰۵۱۱۹

www.iacpa.ir info@iacpa.ir

آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای

فهرست مطالب

شماره صفحه

پیشگفتار

مقدمه

الف – احکام لازم‌الاجرا توسط همه حسابداران حرفه‌ای

۱	..... کلیات و اصول بنیادی	۱۰۰
۱۱	..... درستکاری	۱۱۰
۱۳	..... واقع‌بینی	۱۲۰
۱۵	..... صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای	۱۳۰
۱۷	..... رازداری	۱۴۰
۱۹	..... رفتار و آداب حرفه‌ای	۱۵۰

ب – احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

۲۳	..... کلیات	۲۰۰
۲۹	..... انتصاب حرفه‌ای	۲۱۰
۳۵	..... تضاد منافع	۲۲۰
۴۳	..... چگونگی برخورد با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات	۲۲۵
۵۹	..... اظهار نظر دوم	۲۳۰
۶۱	..... حق‌الزحمه و سایر انواع اجرت	۲۴۰
۶۵	..... بازاریابی خدمات حرفه‌ای	۲۵۰
۶۷	..... هدایا و پذیرایی	۲۶۰
۶۹	..... نگهداری داراییهای صاحبکار	۲۷۰
۷۱	..... واقع‌بینی - در همه خدمات	۲۸۰
۷۵	..... استقلال - در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی	۲۹۰
۱۴۷	..... استقلال - در سایر خدمات اطمینان بخش	۲۹۱
۱۸۱	..... تفسیر ۱- ۲۰۰۵	-

پ – احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان

۱۸۹	..... کلیات	۳۰۰
۱۹۳	..... تضاد منافع	۳۱۰
۱۹۷	..... تهیه و گزارشگری اطلاعات	۳۲۰
۱۹۹	..... تخصص کافی برای انجام دادن کار	۳۳۰
۲۰۱	..... منافع مالی	۳۴۰
۲۰۳	..... اغوا	۳۵۰
۲۰۷	..... چگونگی برخورد با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات	۳۶۰

۲۱۷ اصطلاحات

۲۲۵ تاریخ اجرا

پیشگفتار

یکی از مهمترین نقشهای حسابداری به عنوان رشته‌ای از دانش بشری، فراهم ساختن امکان پاسخگویی مدیران و مباحثان سازمانها و بنگاه‌های عمومی و خصوصی به اشخاص ذیعلاقه و ذیعلاقه است. این نقش توسط حسابداران حرفه‌ای و در قالب گزارشهای مختلف مالی مؤسسات گوناگون ایفا می‌شود. حسابداری که چنین خدماتی را ارائه می‌دهند در صورتی نتایج کارشان قابل اعتماد و اتکا خواهد بود که علاوه بر دانش، مهارت، تجربه و آموزش مستمر از فضیلت‌های اخلاقی چون درستکاری، واقع‌بینی و صداقت برخوردار باشند و خدمات حرفه‌ای خود را با رعایت آیین رفتار پذیرفته شده‌ای انجام دهند.

چگونگی رفتار حرفه‌ای حسابداران از دیر باز در ادبیات حسابداری مورد بحث و اظهار نظر قرار گرفته است. اما تدوین آیین رفتار و به خصوص الزام به اجرای آن با پیدایش و گسترش تشکلهای حرفه‌ای حسابداری در پهنه جهان قرین بوده است. در مواردی نیز مراجع دولتی یا عمومی آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای را تدوین و مقرر کرده یا آیین رفتار تهیه شده توسط تشکلهای حرفه‌ای را تأیید یا تصویب کرده‌اند. این امر، به خصوص در مورد خدمات حرفه‌ای حسابداران به عموم مردم در قالب حسابرسی صورتهای مالی شرکتهای سهامی عام نمود دارد.

زنده یاد استاد مصطفی علی‌مدد آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران را - نشر سال ۲۰۰۶- به پارسی برگردانیده‌اند که پس از افزودن توضیحاتی کلی در باره اخلاق و رفتار حرفه‌ای، احکام رفتاری مقرر در قوانین و مقررات کشور، نظام حسابداری در ایران، نکاتی از مقررات حاکم بر حسابرسی الزامی (یا قانونی) صورتهای مالی در اتحادیه اروپا و پاره‌ای از احکام آیین رفتار حرفه‌ای برخی از جوامع حرفه‌ای با سابقه و پیشرفته، با عنوان **اخلاق و آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای** در فروردین ۱۳۸۹ توسط سازمان حسابرسی چاپ و منتشر شد.

جامعه حسابداران رسمی ایران در اجرای وظایفی که طبق اساسنامه قانونی خود به عهده دارد و به منظور ارتقای اعتماد عمومی به حرفه حسابداری و بهبود رفتار حسابداران رسمی، نشریه حاضر را از متن مصوب هیأت بین‌المللی تدوین استانداردهای رفتار حرفه‌ای برای حسابداران (نشر سال ۲۰۱۲) و با اجازه رسمی فدراسیون بین‌المللی حسابداران از انگلیسی به پارسی برگردانید و در سال ۱۳۹۳ منتشر کرد.

با نگرش به تغییرات گسترده‌ای که هیأت بین‌المللی تدوین استانداردهای رفتار حرفه‌ای برای حسابداران در سالهای ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۶ (۱۳۹۲ تا ۱۳۹۵) در آیین رفتار حرفه‌ای پدید آورده است، جامعه حسابداران رسمی ایران بر آن شد تا نشریه شماره ۱۳ خود را بر اساس آیین رفتار حرفه‌ای نشر سال ۲۰۱۶ (۱۳۹۵) فدراسیون بین‌المللی حسابداران همراه با مصوبات لازم‌الاجرا از تاریخ ۱۵ ژوئیه ۲۰۱۷ (۲۴ تیر ۱۳۹۶) بازنگری کند که نشریه حاضر حاصل آن است.

این نشریه، حاصل کار آقای عباس ارباب سلیمانی است که در نگارش آن از کتاب **اخلاق و آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای** و نظرها و پیشنهادهای ارزنده آقایان محمد جم و احمد ثابت مظفری (و سرکار خانم شیرین مشیرفاطمی نشر سال ۱۳۹۳) بهره‌آفر برده‌اند. صفحه‌بندی و صفحه‌آرایی این نوشتار را خانم فاطمه دستمزد انجام داده و همکاران مرکز آموزش و تحقیقات نیز امکان انتشار آن را فراهم کرده‌اند.

در پایان امیدواریم از راهنماییهای همکاران حرفه‌ای، پژوهشگران و استادان برخوردار شویم تا بتوانیم آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران ایران را با نگرش به فرهنگ، قوانین و مقررات ایران تدوین و منتشر کنیم.

مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای

جامعه حسابداران رسمی ایران

مقدمه

هیأت بین‌المللی تدوین استانداردهای رفتار حرفه‌ای برای حسابداران، *آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای* را برای استفاده حسابداران حرفه‌ای در سرتاسر گیتی، تدوین و منتشر می‌کند.

عضو فدراسیون بین‌المللی حسابداران یا مؤسسه نباید از استانداردهایی پایین‌تر از استانداردهای مقرر در این آیین رفتار حرفه‌ای پیروی کند. اما، چنانچه عضوی یا مؤسسه‌ای به دلیل منع قانونی یا مقرراتی نباید بخشهایی از این آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت کند باید سایر بخشهای آن را رعایت نماید.

الزامات و رهنمودهای برخی از قلمروها ممکن است تفاوتی با این آیین رفتار حرفه‌ای داشته باشد. حسابداران حرفه‌ای در این قلمروها باید از این تفاوتها آگاه باشند و الزامات و رهنمودهای سخت‌تر را رعایت کنند، مگر آن که قانون یا مقررات، آنان را منع کرده باشد.

“الف” – احکام لازم‌الاجرا توسط همه حسابداران حرفه‌ای

فهرست مطالب

<u>شماره صفحه</u>	<u>موضوع</u>	<u>شماره بخش</u>
۱	کلیات و اصول بنیادی	۱۰۰
۱۱	درستکاری	۱۱۰
۱۳	واقع بینی	۱۲۰
۱۵	صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای	۱۳۰
۱۷	رازداری	۱۴۰
۱۹	رفتار و آداب حرفه‌ای	۱۵۰

”الف“ - احکام لازم‌الاجرا توسط همه حسابداران حرفه‌ای

بفلسف۱

کلیات و اصول بنیادی

۱- ۱۰۰. یکی از ویژگی‌های بارز حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی^۱ است. از این رو، مسئولیت حسابدار حرفه‌ای، تنها به رضایتمندی صاحبکار یا کارفرمایش منحصر نمی‌شود. حسابدار حرفه‌ای در راستای حفظ منافع عمومی باید به این آیین رفتار حرفه‌ای عمل کند. چنانچه قوانین یا مقررات، حسابدار حرفه‌ای را از رعایت بخشی از این آیین رفتار حرفه‌ای باز دارد، حسابدار حرفه‌ای باید سایر بخش‌های این آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت کند.

۲- ۱۰۰. آیین رفتار حرفه‌ای مشتمل بر سه قسمت است. ”قسمت الف“ اصول بنیادی اخلاق حرفه‌ای را برای حسابدار حرفه‌ای، تبیین و چارچوب نظری لازم را تعیین می‌کند که حسابداران حرفه‌ای باید در موارد زیر بکار گیرند:

الف - شناسایی خطرهای^۲ مؤثر در نقض اصول بنیادی؛

ب - ارزیابی اهمیت خطرهای شناسایی شده؛ و

پ - بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز^۳، در موارد لزوم، برای برطرف کردن یا کاهش آن خطرها به سطحی پذیرفتنی. تدابیر ایمن‌ساز در مواردی بکار می‌آیند که حسابدار حرفه‌ای به این نتیجه می‌رسد که خطرها در سطحی نیستند که یک شخص ثالث منطقی و آگاه با در نظر گرفتن همه حقایق و شرایط خاص موجود و در دسترس حسابدار حرفه‌ای، ممکن است به این نتیجه برسد که رعایت اصول بنیادی، خدشه‌دار نشده است.

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

1. Public interest

۲. در آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران برای بیان این موضوع، واژه Threat بکار رفته است که معمولاً به تهدید برگردانده می‌شود. اما نظر به این که یکی از عوامل نقض اصول بنیادی با واژه Intimidation بیان شده که مراد تهدید است و از طرفی Threat معنای خطر و مخاطره را هم دارد، از این واژه استفاده شد.

۳. Safeguards. اگرچه واژه بازدارنده رساتر به نظر می‌رسد، اما به لحاظ امانت در ترجمه، این اصطلاح به ایمن‌ساز برگردانده شد.

۳- ۱۰۰. قسمت‌های “ب” و “پ” کاربرد چارچوب نظری را در برخی شرایط، توصیف می‌کنند. نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز مناسب برای رعایت اصول بنیادی، در این قسمت‌ها می‌آید. این قسمت‌ها همچنین، شرایطی را توصیف می‌کنند که تدابیر ایمن‌ساز در برابر خطرها وجود ندارد و در نتیجه، از شرایط یا رابطه ایجاد کننده خطرها باید پرهیز شود. “قسمت ب” مربوط به حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه است و “قسمت پ” مربوط به حسابداران حرفه‌ای شاغل در بنگاه‌ها/ سازمانهاست. حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه نیز ممکن است مواردی از “قسمت پ” را در شرایط خاص، سودمند بیابند.

۴- ۱۰۰. واژه “باید” در این آیین رفتار حرفه‌ای به معنای الزام حسابدار حرفه‌ای یا مؤسسه به رعایت مفادی است که این واژه در آن بکار رفته است. رعایت این آیین رفتار حرفه‌ای، الزامی است مگر خلاف آن در این آیین رفتار حرفه‌ای تصریح شده باشد.

اصول بنیادی

۵- ۱۰۰. حسابدار حرفه‌ای باید از اصول بنیادی^۱ زیر پیروی کند:

الف- **درستکاری**^۲ - حسابدار حرفه‌ای باید در همه روابط حرفه‌ای و تجاری خود، صادق و صریح باشد.

ب- **واقع بینی**^۳ - حسابدار حرفه‌ای نباید اجازه دهد که جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ بیجای دیگران، بر قضاوت حرفه‌ای یا کار او تأثیر بگذارد.

پ- **صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای**^۴ - حسابدار حرفه‌ای باید دانش و مهارت حرفه‌ای خود را در زمینه تحولات، روشها و تکنیکهای جدید در حرفه و قوانین و مقررات، همواره به سطحی ارتقا دهد که صاحبکار یا کارفرمای وی اطمینان یابد از خدمات حرفه‌ای کارآمدی برخوردار می‌شود. حسابدار حرفه‌ای باید خدمات حرفه‌ای خود را با شایستگی و بر اساس استانداردهای فنی و حرفه‌ای مرتبط، انجام دهد.

1. Fundamental Principles
2. Integrity
3. Objectivity
4. Professional Competence and Due Care

ت - **رازداری**^۱ - حسابدار حرفه‌ای باید اطلاعاتی را که در جریان ارائه خدمات حرفه‌ای یا روابط تجاری بدست می‌آورد، محرمانه تلقی کند؛ و بدون مجوز صریح صاحبکار یا کارفرما چنین اطلاعاتی را افشا نکند، مگر آن که بنا بر حق یا تکلیف قانونی یا حرفه‌ای، ملزم به افشای آن اطلاعات باشد. حسابدار حرفه‌ای نباید از این اطلاعات محرمانه در جهت منافع شخصی یا منافع اشخاص ثالث، استفاده کند.

ث - **رفتار و آداب حرفه‌ای**^۲ - حسابدار حرفه‌ای باید قوانین و مقررات را رعایت نماید و از انجام اعمالی بپرهیزد که حرفه را بی‌اعتبار می‌کند.

هریک از این اصول بنیادی در بخشهای ۱۱۰ تا ۱۵۰ با تفصیل بیشتر مورد بحث قرار می‌گیرد.

رویکرد مبتنی بر چارچوب نظری

۶- ۱۰۰. شرایط و وضعیتهایی که حسابداران حرفه‌ای در آن کار می‌کنند ممکن است مخاطرات خاصی را برای رعایت اصول بنیادی ایجاد کند. بیان همه وضعیتهایی که چنین مخاطراتی در آن وجود دارد و مشخص کردن اقدام مناسب برای رفع هر یک از آنها، امکان‌پذیر نیست. افزون بر این، تفاوت ماهیت و نوع کار می‌تواند مخاطرات متفاوتی را ایجاد کند که نیازمند تدابیر ایمن‌ساز خاص برای رفع آنهاست. از این رو، آیین رفتار حرفه‌ای، چارچوبی را به وجود می‌آورد که حسابدار حرفه‌ای را به شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای مؤثر در نقض اصول بنیادی ملزم می‌کند. رویکرد مبتنی بر چارچوب نظری^۳ به حسابداران حرفه‌ای در رعایت الزامات این آیین رفتار حرفه‌ای و ایفای مسئولیت حفظ منافع عمومی، یاری می‌رساند. همچنین، نمونه‌های گوناگونی از شرایط پدید آورنده خطرهای نقض اصول بنیادی را مطرح می‌کند و می‌تواند در مواردی که یک وضعیت خاص به طور صریح منع نشده است، حسابدار حرفه‌ای را از نتیجه‌گیری مبنی بر مجاز بودن آن، باز دارد.

۷- ۱۰۰. در مواردی که حسابدار حرفه‌ای در رعایت اصول بنیادی با مخاطراتی برخورد می‌کند و بر اساس ارزیابی آنها به این نتیجه می‌رسد که آن مخاطرات، در سطحی پذیرفتنی نیستند باید وجود داشتن یا نداشتن تدابیر ایمن‌ساز مناسب و قابلیت بکارگیری آنها را برای رفع مخاطرات یا کاهش آنها به سطحی پذیرفتنی، مشخص کند. حسابدار حرفه‌ای برای

1. Confidentiality
2. Professional Behavior
3. Conceptual Framework Approach

این تشخیص باید از قضاوت حرفه‌ای خود استفاده نماید 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 حرفه‌ای، احتمالاً به این نتیجه می‌رسد که با بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز، مخاطرات، رفع می‌شود یا به سطحی پذیرفتنی کاهش می‌یابد به گونه‌ای که رعایت اصول بنیادی، خدشه‌دار نشود.

۸ - ۱۰۰. در مواردی که حسابدار حرفه‌ای از وضعیتها یا روابطی آگاه است یا به طور منطقی انتظار می‌رود آگاه باشد که می‌تواند خطر نقض اصول بنیادی را ایجاد کند باید آثار آن مخاطرات را بر عدم رعایت اصول بنیادی، ارزیابی کند.

۹ - ۱۰۰. حسابدار حرفه‌ای در ارزیابی تأثیر بالقوه هر خطر بر نقض اصول بنیادی باید عوامل کمی و کیفی را توأمان در نظر بگیرد. گاه، حسابدار حرفه‌ای در بکارگیری چارچوب نظری با وضعیتهایی روبرو می‌شود که، به دلیل عمده بودن خطر یا نبود تدابیر ایمن‌ساز یا غیرقابل بکارگیری آن تدابیر، مخاطرات نمی‌تواند رفع یا به سطحی پذیرفتنی، کاهش داده شود. در این شرایط، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه باید از انجام یا ادامه آن خدمت به خصوص، خودداری یا در صورت لزوم، از کار، کناره‌گیری کند و حسابدار حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان باید از کار در سازمان کارفرما استعفا نماید.

۱۰ - ۱۰۰. بخش‌های ۲۹۰ و ۲۹۱ حاوی رهنمودهایی است که حسابدار حرفه‌ای باید در صورت شناسایی نقضی از مواد مربوط به استقلال مندرج در این آیین رفتار، بکار بندد. چنانچه حسابدار حرفه‌ای، مورد نقضی از سایر مواد این آیین رفتار را شناسایی کند باید مورد نقض و اثر آن را بر توانایی خود در رعایت اصول بنیادی، ارزیابی کند. حسابدار حرفه‌ای باید هرچه زودتر، هرگونه اقدام ممکن را برای برخورد مناسب با پیامدهای آن نقض، به عمل آورد. حسابدار حرفه‌ای باید در مورد گزارش کردن یا نکردن مورد نقض، مثلاً، به کسانی که ممکن است تحت تأثیر آن نقض قرار گیرند، انجمن حرفه‌ای متبوع، مقررات‌گذار یا مقام ناظر ذی‌ربط، تصمیم‌گیری کند.

۱۱ - ۱۰۰. در مواردی که حسابدار حرفه‌ای با وضعیتهایی غیر عادی برخورد می‌کند که در آن وضعیتها، رعایت الزامات خاص این آیین رفتار حرفه‌ای به نتیجه‌ای نامتعارف یا خلاف منافع عمومی منجر می‌گردد، توصیه می‌شود حسابدار حرفه‌ای با انجمن حرفه‌ای خود یا نهاد ذیصلاح قانونی مربوط، مشورت کند.

خطرها و تدابیر ایمن ساز

۱۲ - ۱۰۰. وضعیتها و روابط گوناگونی می‌تواند مخاطرات را به وجود آورد. در مواردی که یک وضعیت یا رابطه سبب مخاطره می‌شود، آن مخاطره می‌تواند رعایت اصول بنیادی را توسط حسابدار حرفه‌ای، خدشه‌دار یا چنین به نظر رسد که خدشه‌دار می‌کند. یک وضعیت یا رابطه می‌تواند بیش از یک مخاطره را ایجاد کند و یک مخاطره می‌تواند بر رعایت بیش از یک اصل بنیادی تأثیر بگذارد. خطرها می‌تواند در یک یا چند دسته زیر قرار گیرد:

الف - **خطر منافع شخصی**^۱ - خطر این که منافع مالی یا غیرمالی بتواند به گونه‌ای نامناسب بر قضاوت یا رفتار حسابدار حرفه‌ای تأثیر بگذارد.

ب - **خطر خودبینی در تجدید نظر**^۲ - خطر این که حسابدار حرفه‌ای، ارزیابی دوباره و تجدید نظر در نتایج کار، خدمت یا قضاوتی که پیشتر، آن کار، خدمت یا قضاوت را خودش، همکار حرفه‌ای همان مؤسسه یا همکار سازمانی وی انجام داده است و بر اساس آن، برای ارائه نظر حرفه‌ای درباره کار یا خدمت جاری اش بر آن اتکا می‌کند را به گونه‌ای مناسب انجام ندهد.

پ - **خطر حمایت یا مخالفت**^۳ - خطر این که حسابدار حرفه‌ای از صاحبکار یا کارفرمایش، به گونه‌ای طرفداری نماید که واقع بینی وی را خدشه‌دار کند.

ت - **خطر قرابت**^۴ - خطر این که حسابدار حرفه‌ای به دلیل رابطه دراز مدت یا نزدیک با صاحبکار یا کارفرمایش، به حفظ منافع آنان یا پذیرش کارشان تمایل زیادی داشته باشد.

ث - **خطر تهدید**^۵ - خطر این که حسابدار حرفه‌ای به دلیل فشارهای واقعی دیگران یا ترس از فشارهای متصور، شامل نفوذ ناجا بر حسابدار حرفه‌ای، از اقدام واقع‌بینانه باز داشته شود.

قسمتهای ”ب“ و ”پ“ این آیین رفتار حرفه‌ای چگونگی پدید آمدن این مخاطرات را به ترتیب برای حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه و حسابداران حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان، تشریح می‌کند. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه نیز ممکن است مواردی از قسمت ”پ“ را در شرایطی خاص، سودمند بیابد.

1. Self- interest threat
2. Self- review threat
3. Advocacy threat
4. Familiarity threat
5. Intimidation threat

۱۳ - ۱۰۰. تدابیر ایمن‌ساز به اقداماتی گفته می‌شود که می‌تواند مخاطرات را رفع کند یا به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. این تدابیر به دو دسته کلی زیر تقسیم می‌شوند:

- الف - تدابیر ایمن‌سازی که در ضوابط مراجع حرفه‌ای یا قوانین و مقررات کشور، تدوین و مقرر می‌شود؛ و
- ب - تدابیری که در محیط کار اتخاذ می‌شود.

۱۴ - ۱۰۰. تدابیر ایمن‌سازی که با وضع قوانین و مقررات کشوری یا تدوین ضوابط مراجع حرفه‌ای پدید می‌آیند شامل موارد زیر است:

- الزامات تحصیلی، کارآموزی و تجربه لازم برای ورود به حرفه.
- الزامات آموزش حرفه‌ای مستمر^۱.
- مقررات مربوط به راهبری شرکتها^۲ و دیگر اشخاص حقوقی.
- استانداردهای حرفه‌ای.
- روشهای نظارت حرفه‌ای یا انضباطی.
- بررسی گزارشها، اظهارنامه‌ها، مکاتبات یا دیگر اطلاعات تهیه شده توسط حسابدار حرفه‌ای توسط مرجعی مستقل و با پشتوانه قانونی.

۱۵ - ۱۰۰. قسمتهای ”ب“ و ”پ“ این آیین رفتار حرفه‌ای، تدابیر ایمن‌ساز متناسب با محیط کار حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه و حسابدار حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان را مورد بحث قرار می‌دهد.

۱۶ - ۱۰۰. برخی از تدابیر ایمن‌ساز می‌تواند احتمال شناسایی و پیشگیری از رفتارهای خلاف اخلاق را افزایش دهد. این‌گونه تدابیر ایمن‌سازی که می‌تواند توسط حرفه حسابداری، قانون، مقررات یا سازمان استخدام‌کننده (کارفرما) پدید آید شامل موارد زیر است:

- استقرار سیستمهای کارآمد و معرفی شده برای بررسی شکایات در بنگاهها/ سازمانها، مرجع حرفه‌ای یا نهاد ذیصلاح قانونی به گونه‌ای که همکاران، کارفرمایان و عامه مردم بتوانند اعمال غیر حرفه‌ای یا غیر اخلاقی حسابداران حرفه‌ای را اعلام و از آنان شکایت کنند.
- تعریف صریح و روشن وظیفه گزارش موارد نقض الزامات اخلاقی.

1. Continuing professional development
2. Corporate governance

تضاد منافع

۱۷ - ۱۰۰. حسابدار حرفه‌ای ممکن است در انجام دادن یک فعالیت حرفه‌ای، با تضاد منافع^۱ رو به رو شود. تضاد منافع سبب نقض واقع‌بینی می‌شود و ممکن است خطر نقض دیگر اصول بنیادی را پدید آورد. این‌گونه خطرها می‌تواند در موارد زیر پدید آید:

- هنگامی که حسابدار حرفه‌ای یک فعالیت حرفه‌ای مربوط به یک موضوع خاص را برای دو ذی‌نفع یا بیشتر انجام می‌دهد که نسبت به آن موضوع تضاد منافع دارند؛ یا
- هنگامی که منافع حسابدار حرفه‌ای نسبت به یک موضوع خاص و منافع طرفی که حسابدار حرفه‌ای یک فعالیت حرفه‌ای مربوط به آن موضوع را برایش انجام می‌دهد، در تضاد است.

۱۸ - ۱۰۰. قسمت‌های ”ب“ و ”پ“ این آیین رفتار حرفه‌ای موارد تضاد منافع برای حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه و حسابدار حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان را مورد بحث قرار می‌دهد.

حل و فصل تناقض‌های اخلاقی

۱۹ - ۱۰۰. حسابدار حرفه‌ای ممکن است با تناقضی در بکارگیری اصول بنیادی روبرو و ملزم به حل و فصل آن شود.

۲۰ - ۱۰۰. در اجرای فرآیند حل و فصل تناقض، چه به طور رسمی و چه به طور غیررسمی، یک یا همه عوامل زیر می‌تواند بکار آید:

- الف - حقایق مرتبط؛
- ب - تناقض اخلاقی مورد نظر؛
- پ - اصول بنیادی مرتبط با موضوع مورد نظر؛
- ت - رویه‌های مدون داخلی؛ و
- ث - راه‌کارهای جایگزین.

حسابدار حرفه‌ای با در نظر گرفتن عوامل مرتبط بالا و سنجیدن پیامدهای هر راه‌کار ممکن باید راه‌کار مناسب را تعیین کند. چنانچه این مسأله حل نشد، حسابدار حرفه‌ای می‌تواند با اشخاص مسئولی در مؤسسه یا سازمان کارفرمایش مشورت کند و از آنان برای حل آن، کمک بخواهد.

1. Conflict of interest

۲۱ - ۱۰۰. در مواردی که نقض اصول اخلاقی به یک بنگاه/ سازمان یا به درون یک سازمان مربوط می‌شود، حسابدار حرفه‌ای باید ضرورت مشورت با راهبران بنگاه را، چون هیأت مدیره یا کمیته حسابرسی، مورد توجه قرار دهد.

۲۲ - ۱۰۰. مستند کردن محتوای مسأله اخلاقی، جزییات گفتگوهای انجام شده و تصمیمات گرفته شده درباره آن، می‌تواند منافع حسابدار حرفه‌ای را به بهترین وجه، محفوظ بدارد.

۲۳ - ۱۰۰. چنانچه یک تناقض عمده، نتواند حل و فصل شود، حسابدار حرفه‌ای ممکن است دریافت نظر مشورتی از مرجع حرفه‌ای مربوط یا مشاورین حقوقی را مورد توجه قرار دهد. چنانچه حسابدار حرفه‌ای، موضوع را بدون ذکر نام و نشان با مرجع حرفه‌ای مربوط یا بر اساس رازداری حقوقی با مشاور حقوقی، مطرح کند معمولاً می‌تواند بدون نقض اصل رازداری، راهنمایی دریافت نماید.

۲۴ - ۱۰۰. در مواردی که یک مسأله منجر به نقض اصول اخلاقی با استفاده از همه تدابیر مرتبط و ممکن، حل و فصل نشود، حسابدار حرفه‌ای باید، چنانچه منع قانونی نداشته باشد، خود را از آن مسأله مبرا کند. حسابدار حرفه‌ای، بنا به اقتضای موقعیت و وضعیت باید درباره خروج از گروه کار، کناره‌گیری کامل از کار مورد رسیدگی، یا استعفا از خدمت در مؤسسه یا سازمان کارفرما، تصمیم‌گیری کند.

تماس با راهبران بنگاه

۲۵ - ۱۰۰. حسابدار حرفه‌ای یا مؤسسه هنگام تماس با راهبران بنگاه برطبق مفاد این آیین رفتار باید با توجه به نوع و اهمیت موضوع و شرایط موجود، فرد مناسبی را در ساختار راهبری بنگاه برای تماس تعیین کند. چنانچه حسابدار حرفه‌ای یا مؤسسه با زیر مجموعه راهبران بنگاه تماس می‌گیرد، برای مثال، کمیته حسابرسی یا یک فرد باید ضرورت داشتن یا نداشتن تماس با همه راهبران را به گونه‌ای تعیین کند که آنان از آگاهی کافی برخوردار شوند.

۲۶ - ۱۰۰. در برخی موارد، همه راهبران بنگاه در مدیریت آن سهیمند، برای مثال، بنگاه کوچکی که تنها مالک آن، بنگاه را مدیریت می‌کند و هیچ فرد دیگری نقش راهبری در آن را ندارد. در این گونه موارد، اگر موضوعات مورد نظر با فرد با مسئولیت‌های مدیریتی در میان گذارده می‌شود که مسئولیت‌های راهبری نیز به عهده دارد، دیگر لزومی نیست که موضوعات مربوط دوباره به همان فرد به دلیل مسئولیت‌های راهبریش اطلاع رسانی شود. حسابدار حرفه‌ای یا مؤسسه باید در هر حالت از این موضوع مطمئن شود که تماس با فرد با مسئولیت مدیریتی به اندازه کافی به فردی اطلاع رسانی می‌کند که در غیر این صورت، با وی در قالب مسئولیت راهبریش اطلاع رسانی می‌شد.

بفصل ۱۱

درستکاری

۱- ۱۱۰. اصل درستکاری، همه حسابداران حرفه‌ای را به صداقت و صراحت در همه روابط حرفه‌ای و تجاری خود ملزم می‌کند. انصاف در عمل و راستگویی نیز از دیگر الزامات ضمنی اصل درستکاری است.

۲- ۱۱۰. حسابدار حرفه‌ای نباید آگاهانه با گزارشها، اظهارنامه‌ها، اعلامیه‌ها و دیگر اطلاعاتی ارتباط داشته باشد که می‌داند آنها:

الف- حاوی مطالب نادرست و گمراه‌کننده با اهمیت است؛

ب- بدون دقت تهیه شده است؛ یا

پ- به دلیل حذف اطلاعات لازم یا درج اطلاعات مبهم، گمراه‌کننده است.

در مواردی که حسابدار حرفه‌ای از این موضوع آگاه می‌شود که با چنین اطلاعاتی درگیر شده است باید اقدامات لازم را برای مبرا شدن از آن، انجام دهد.

۳- ۱۱۰. حسابدار حرفه‌ای در صورتی موارد بند ۲- ۱۱۰ را نقض نکرده است که گزارش تعدیل شده درباره آن ارائه کند.

بفصل ۱۲۰

واقع بینی

۱- ۱۲۰. اصل واقع بینی، همه حسابداران حرفه‌ای را به پرهیز از جانبداری^۱، تضاد منافع و یا نفوذ نابجای^۲ دیگران در قضاوت‌های حرفه‌ای یا تجاری ملزم می‌کند.

۲- ۱۲۰. حسابدار حرفه‌ای گاه در شرایطی قرار می‌گیرد که می‌تواند واقع بینی وی را خدشه‌دار کند. این شرایط نمی‌تواند به طور کامل تعریف و توصیف شود. حسابدار حرفه‌ای باید از ارائه فعالیت یا خدمتی بپرهیزد که امکان جانبداری و نفوذ نابجای دیگران را بر قضاوت حرفه‌ای وی فراهم می‌آورد.

1. Bias
2. Undue influence

بفصلت ۱۳۰

صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای

- ۱- ۱۳۰. اصل صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، همه حسابداران حرفه‌ای را به تعهدات زیر ملزم می‌کند:
- الف - کسب و حفظ دانش و مهارت حرفه‌ای در سطحی که مطمئن شود صاحبکاران یا کارفرمایان وی از خدمات حرفه‌ای کارآمدی برخوردار می‌شوند؛ و
- ب - کوشش در جهت انجام دادن فعالیت‌ها یا خدمات حرفه‌ای بر اساس استانداردهای فنی و حرفه‌ای مرتبط.
- ۲- ۱۳۰. ارائه خدمت حرفه‌ای کارآمد مستلزم استفاده درست و بجا از دانش و مهارت حرفه‌ای در انجام دادن کارهاست. صلاحیت حرفه‌ای می‌تواند به دو دسته متمایز زیر تقسیم شود:
- الف - کسب صلاحیت حرفه‌ای؛ و
- ب - حفظ صلاحیت حرفه‌ای.
- ۳- ۱۳۰. حفظ صلاحیت حرفه‌ای مستلزم آگاهی مستمر و درک پیشرفتهای فنی، حرفه‌ای و تجاری مرتبط است. آموزش حرفه‌ای مستمر، حسابدار حرفه‌ای را قادر می‌سازد تا توانمندیهای لازم را برای انجام دادن وظایف خود در محیطی حرفه‌ای و به گونه‌ای کارآمد، کسب و حفظ کند.
- ۴- ۱۳۰. کوشش در انجام دادن درست خدمات حرفه‌ای شامل مواظبت لازم، دقت کافی و انجام دادن کامل و بموقع وظایفی است که حسابدار حرفه‌ای به عهده می‌گیرد.
- ۵- ۱۳۰. حسابدار حرفه‌ای باید اقدامات لازم را برای اطمینان از برخورداری همکاران حرفه‌ای تحت سرپرستی خود از آموزش و نظارت مناسب، به عمل آورد.
- ۶- ۱۳۰. حسابدار حرفه‌ای باید در موارد مقتضی، صاحبکاران، کارفرمایان و دیگر استفاده‌کنندگان از فعالیت‌ها یا خدمات حرفه‌ای را از محدودیتهای ذاتی این‌گونه فعالیت‌ها یا خدمات آگاه کند.

بفصل ۱۴۰

رازداری

- ۱- ۱۴۰. اصل رازداری، همه حسابداران حرفه‌ای را به پرهیز از موارد زیر ملزم می‌کند:
- الف- افشای اطلاعات محرمانه بدست آمده در نتیجه روابط حرفه‌ای و تجاری، بدون مجوز صریح یا وجود حق یا تکلیف قانونی یا حرفه‌ای برای افشای آن، در خارج از مؤسسه یا سازمان کارفرما؛ و
- ب - استفاده از اطلاعات محرمانه بدست آمده در نتیجه روابط حرفه‌ای و تجاری در جهت منافع شخصی یا منافع اشخاص ثالث.
- ۲- ۱۴۰. حسابدار حرفه‌ای باید رازداری را حتی در محیط‌های اجتماعی، حفظ کند. حسابدار حرفه‌ای به‌ویژه باید مراقب امکان افشای غیر عمد اطلاعات نزد اعضای خانواده یا بستگان نزدیک یا اشخاص دیگری باشد که با آنان، مناسبات نزدیک کاری دارد.
- ۳- ۱۴۰. حسابدار حرفه‌ای باید اطلاعاتی را که صاحبکار یا کارفرمای احتمالی در اختیار وی قرار می‌دهد، محرمانه تلقی و حفظ کند.
- ۴- ۱۴۰. حسابدار حرفه‌ای باید محرمانه بودن اطلاعات را در درون مؤسسه یا سازمان کارفرما، حفظ کند.
- ۵- ۱۴۰. حسابدار حرفه‌ای باید با اتخاذ تدابیر لازم، از رعایت اصل رازداری توسط همکاران تحت نظر و اشخاص مورد مشورت در انجام کار، اطمینان یابد.
- ۶- ۱۴۰. ضرورت رعایت اصل رازداری، حتی پس از پایان رابطه کاری حسابدار حرفه‌ای با صاحبکار یا کارفرما نیز ادامه می‌یابد. در مواردی که حسابدار حرفه‌ای، تغییر کارفرما می‌دهد یا با صاحبکاری تازه قرارداد می‌بندد، می‌تواند از تجارب پیشین خود استفاده کند؛ اما نباید اطلاعات محرمانه‌ای را که در جریان روابط حرفه‌ای و تجاری خود بدست آورده یا دریافت کرده است، مورد استفاده قرار دهد یا آن را فاش کند.

۷-۱۴۰. رازداری به عنوان یک اصل بنیادی در خدمت منافع عمومی است؛ زیرا، جریان آزاد اطلاعات را از صاحبکار حسابدار حرفه‌ای یا کارفرمای حسابدار حرفه‌ای به حسابدار حرفه‌ای تسهیل می‌کند. در هر حالت، حسابدار حرفه‌ای در شرایط زیر، مجاز یا ملزم به افشای اطلاعات محرمانه می‌باشد یا ممکن است افشای چنین اطلاعاتی، مناسبت داشته باشد:

الف- افشای اطلاعات را قانون مجاز کرده باشد و صاحبکار یا کارفرما نیز اجازه افشای آن را بدهد؛

ب - افشای اطلاعات، الزام قانونی است، از جمله در موارد زیر:

- (۱) تهیه مدارک یا سایر شواهد مورد نیاز در دعاوی حقوقی؛ یا
 - (۲) اعلام به مراجع ذیصلاح عمومی در مورد تخطی‌های مشاهده شده از قوانین؛ و
- پ - وظیفه یا اختیار حرفه‌ای افشای اطلاعات در موارد زیر، چنانچه منع قانونی نداشته باشد:
- (۱) در اجرای کنترل کیفیت بر اساس الزامات مرجع حرفه‌ای مربوط؛
 - (۲) در پاسخ به پرسشها یا تحقیقات مرجع حرفه‌ای مربوط یا مقام ذیصلاح قانونی؛
 - (۳) در حفظ منافع حرفه‌ای حسابدار حرفه‌ای در دعاوی حقوقی؛ یا
 - (۴) در رعایت استانداردهای فنی و حرفه‌ای، شامل الزامات اخلاقی.

۸-۱۴۰. حسابدار حرفه‌ای برای تصمیم‌گیری در مورد افشا کردن یا نکردن اطلاعات محرمانه باید نکات زیر را در نظر بگیرد:

- چنانچه صاحبکار یا کارفرما، اجازه افشای اطلاعاتی را به حسابدار حرفه‌ای بدهد، افشای آن اطلاعات چه لطماتی را بر منافع طرفهای درگیر، از جمله اشخاص ثالث ذی‌نفع، وارد می‌کند.
- آیا همه اطلاعات مربوط، در حد امکان، گردآوری شده و به اثبات رسیده است؟ در مواردی که نتیجه‌گیری، بر مبنای حقایق اثبات نشده و اطلاعات ناقص صورت گرفته باشد، حسابدار حرفه‌ای باید بر اساس قضاوت حرفه‌ای خود، درباره افشا کردن یا نکردن آن اطلاعات و نوع افشا، تصمیم‌گیری کند.
- چگونگی برقراری ارتباط و تماس و شخص یا اشخاص مخاطب.
- اطمینان یافتن از این که همه مخاطبان، اشخاصی محق برای دریافت آن اطلاعات می‌باشند.

بفصل ۱۵۰

رفتار و آداب حرفه‌ای

۱ - ۱۵۰. اصل رفتار و آداب حرفه‌ای همه حسابداران حرفه‌ای را به رعایت قوانین و مقررات و پرهیز از اعمالی ملزم می‌نماید که ممکن است اعتبار حرفه را خدشه‌دار کند. مقصود از این گونه اعمال، اعمالی است که یک شخص معقول و آگاه با در نظر گرفتن همه حقایق و شرایط خاص موجود و در دسترس حسابدار حرفه‌ای، احتمالاً به این نتیجه می‌رسد که آن اعمال، اثری نامطلوب بر حسن شهرت حرفه دارد.

۲ - ۱۵۰. حسابداران حرفه‌ای در بازاریابی برای کار و معرفی خود نباید به شهرت و اعتبار حرفه، خدشه وارد کنند. حسابداران حرفه‌ای باید شریف و صادق باشند و از اعمال زیر، خودداری کنند:

الف - گزافه‌گویی درباره مدارک تحصیلی، تجارب و نوع خدماتی که می‌توانند ارائه کنند؛ یا

ب - دادن نسبت‌های ناروا به کار دیگران یا ذکر برتریهای اثبات نشده در مقایسه کار خود با دیگر حسابداران حرفه‌ای.

” ب “ – احکام لازم الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

فهرست مطالب

شماره صفحه	موضوع	شماره بخش
۲۳	کلیات	۲۰۰
۲۹	انتصاب حرفه‌ای	۲۱۰
۳۵	تضاد منافع	۲۲۰
۴۳	چگونگی برخورد با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات	۲۲۵
۵۹	اظهار نظر دوم	۲۳۰
۶۱	حق الزحمه و سایر انواع اجرت	۲۴۰
۶۵	بازاریابی خدمات حرفه‌ای	۲۵۰
۶۷	هدایا و پذیرایی	۲۶۰
۶۹	نگهداری داراییهای صاحبکار	۲۷۰
۷۱	واقع بینی - در همه خدمات	۲۸۰
۷۵	استقلال - در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی	۲۹۰
۱۴۷	استقلال - در سایر خدمات اطمینان بخش	۲۹۱
۱۸۱	تفسیر ۱- ۲۰۰۵	-

”ب“ - احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

بفلسف

کلیات

۱-۲۰۰. در این بخش، چگونگی بکارگیری چارچوب نظری بیان شده در قسمت ”الف“ این آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه تشریح می‌شود. اما، همه وضعیتها و روابطی را که ممکن است یا می‌تواند حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه را با خطر نقض اصول بنیادی مواجه نماید، توصیف نمی‌کند. از این رو، به حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه توصیه می‌شود برای برخورد با این‌گونه وضعیتها و روابط، هوشیار باشند.

۲-۲۰۰. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه نباید آگاهانه به کسب و کار، پیشه یا فعالیتی پردازد که درستکاری یا واقع بینی وی یا اعتبار حرفه حسابداری را خدشه‌دار می‌سازد یا می‌تواند خدشه‌دار کند و در نتیجه، با اصول بنیادی سازگار نیست.

خطرها و تدابیر ایمن‌ساز

۳-۲۰۰. دامنه گسترده‌ای از وضعیتها و روابط گوناگون به طور بالقوه می‌توانند خطر نقض و عدم رعایت اصول بنیادی را پدید آورند. ماهیت و اهمیت این خطرها، بسته به پدید آمدن در ارتباط با ارائه خدمات به صاحبکار حسابرسی، سهامی عام بودن یا نبودن شرکت مورد حسابرسی، ارائه خدمات اطمینان‌بخش به بنگاهی که صاحبکار حسابرسی نیست یا ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکار، می‌تواند متفاوت باشد. خطرها می‌تواند در یک یا چند دسته زیر قرار گیرد:

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 حرفه‌ای به تفصیل بیان شد.

- ۴-۲۰۰. نمونه‌هایی از وضعیت‌هایی که خطر منافع شخصی را برای حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه پدید می‌آورد به شرح زیر است:
- داشتن منافع مالی مستقیم یکی از اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش.
 - وابستگی بیش از حد درآمد مؤسسه به یک صاحبکار.
 - داشتن روابط عمده تجاری یکی از اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش با صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش.
 - نگرانی مؤسسه از احتمال از دست دادن یک صاحبکار بزرگ.
 - مذاکره یکی از اعضای گروه حسابرسی برای اشتغال آتی در بنگاه صاحبکار حسابرسی.
 - حق‌الزحمه مشروط در خدمات اطمینان‌بخش.
 - کشف یک اشتباه عمده توسط حسابدار حرفه‌ای در هنگام ارزیابی نتایج خدمت حرفه‌ای ارائه شده در گذشته توسط یکی از همکاران حرفه‌ای مؤسسه.
- ۵-۲۰۰. نمونه‌هایی از وضعیت‌هایی که خطر خودبینی در تجدید نظر را برای حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه پدید می‌آورد به شرح زیر است:
- ارائه گزارش اطمینان بخش توسط مؤسسه درباره اثربخشی عملکرد سیستم‌های مالی پس از تدوین یا استقرار آن سیستمها توسط همان مؤسسه.
 - تهیه اطلاعات (مدارک) اولیه زیربنای حسابها توسط مؤسسه که مورد خدمات اطمینان‌بخش همان مؤسسه قرار گیرد.
 - اشتغال عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش یا اشتغال اخیر وی به عنوان عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی صاحبکار.
 - اشتغال عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش یا اشتغال اخیر وی در بنگاه صاحبکار در مقامی که تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر موضوع مورد رسیدگی داشته باشد.
 - ارائه خدماتی توسط مؤسسه به صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش که مستقیماً بر اطلاعات موضوع خدمات اطمینان‌بخش تأثیر بگذارد.

- ۶-۲۰۰. نمونه‌هایی از وضعیتهایی که خطر حمایت یا مخالفت را برای حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه پدید می‌آورد به شرح زیر است:
- بازار گردانی سهام بنگاه صاحبکار حسابرسی.
 - نمایندگی صاحبکار حسابرسی در اختلافات یا دعاوی حقوقی علیه اشخاص ثالث.
- ۷-۲۰۰. نمونه‌هایی از وضعیتهایی که خطر قرابت را برای حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه پدید می‌آورد به شرح زیر است:
- عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش، عضو خانواده یا از بستگان نزدیک یکی از اعضای هیأت مدیره یا مدیران اجرایی صاحبکار باشد.
 - عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش، عضو خانواده یا از بستگان نزدیک یکی از کارکنان صاحبکار در مقامی باشد که تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر موضوع مورد رسیدگی دارد.
 - یکی از شرکای مسئول کار مؤسسه، پیشتر عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی صاحبکار بوده باشد یا در بنگاه صاحبکار، قبلاً در مقامی اشتغال داشته است که تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر موضوع مورد رسیدگی دارد.
 - پذیرفتن هدایا یا برخورداری حسابدار حرفه‌ای از مزایای ویژه در معامله با صاحبکار؛ مگر آن که، ارزش آن ناچیز باشد.
 - وجود ارتباط دراز مدت کارکنان ارشد مؤسسه با صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش.
- ۸-۲۰۰. نمونه‌هایی از وضعیتهایی که خطر تهدید را برای حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه پدید می‌آورد به شرح زیر است:
- تهدید صاحبکار به برکناری مؤسسه از خدمتی که به عهده گرفته است.
 - تهدید صاحبکار حسابرسی به عدم واگذاری قرارداد یک خدمت غیر از خدمات اطمینان‌بخش مورد نظر در صورت موافقت نکردن مؤسسه با نحوه عمل حسابداری مورد استفاده صاحبکار نسبت به یک رویداد مالی بخصوص.
 - تهدید به اقامه دعوا علیه مؤسسه توسط صاحبکار.

- در فشار قرار دادن مؤسسه برای محدود کردن نامناسب دامنه کاری که انجام می‌دهد به منظور کاهش حق‌الزحمه خدمات.
- در فشار قرار گرفتن حسابدار حرفه‌ای برای موافقت با نظر یکی از کارکنان صاحبکار به این دلیل که آن شخص، تجربه بیشتری درباره موضوع مورد نظر دارد.
- تهدید یکی از شرکای مؤسسه به عدم ارتقای حسابدار حرفه‌ای در صورت موافقت نکردن وی با نحوه عمل نامناسب صاحبکار حسابرسی.

۹-۲۰۰. تدابیر ایمن‌سازی که می‌تواند مخاطرات را برطرف کند یا به سطحی پذیرفتنی کاهش دهد، در دو طبقه کلی زیر قرار می‌گیرند:

- الف - تدابیر ایمن‌ساز مقرر توسط مراجع حرفه‌ای، قوانین یا مقررات؛ و
- ب - تدابیر ایمن‌ساز در محیط کار.

نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز مقرر توسط مراجع حرفه‌ای، قوانین یا مقررات در بند ۱۴-۱۰۰ قسمت ”الف“ این آیین رفتار حرفه‌ای آمد.

۱۰-۲۰۰. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه برای تعیین بهترین شیوه برخورد با مخاطرات، چه با بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز برای برطرف کردن یا کاهش مخاطرات به سطحی پذیرفتنی و چه کناره‌گیری از کار یا نپذیرفتن کار باید از قضاوت حرفه‌ای استفاده کند. قضاوت حرفه‌ای درباره مناسب بودن تدابیر انتخاب شده در هر وضعیت خاص 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 حرفه‌ای در چنین وضعیتی قرار می‌گرفت، احتمالاً به این نتیجه می‌رسید که با بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز، مخاطرات، رفع می‌شود یا به سطحی پذیرفتنی، کاهش می‌یابد به گونه‌ای که رعایت اصول بنیادی، خدشه‌دار نشود. موضوعاتی چون اهمیت خطر، ماهیت کار و ساختار مؤسسه، بر این تصمیم‌گیری تأثیر دارند.

۱۱-۲۰۰. تدابیر ایمن‌ساز در هر محیط کار، بسته به شرایط، فرق می‌کند. تدابیر ایمن‌ساز در محیط کار شامل تدابیر ایمن‌ساز در سطح مؤسسه و تدابیر ایمن‌ساز در سطح هر کار است.

۱۲-۲۰۰. نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز در محیط کار در سطح مؤسسه شامل موارد زیر است:

- تأکید مدیریت مؤسسه بر اهمیت رعایت اصول بنیادی.
- تبیین انتظارات مدیریت مؤسسه از اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش در رعایت منافع عموم.
- استقرار سیاستها و روشهای اجرا و ارزیابی کنترل کیفیت کارها.
- تدوین سیاستهای مؤسسه درباره ضرورت شناسایی موارد خطر نقض اصول بنیادی، ارزیابی اهمیت آن مخاطرات و بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز به منظور رفع یا کاهش آنها به سطحی پذیرفتنی یا، در صورت نبود تدابیر ایمن‌ساز مناسب یا ناممکن بودن بکارگیری آنها، کناره‌گیری از کار یا نپذیرفتن کار.
- تدوین سیاستها و روشهای درون سازمانی در مورد الزامات رعایت اصول بنیادی.
- تدوین سیاستها و روشهای شناسایی منافع و روابط مؤسسه یا اعضای گروه‌های کار با صاحبکاران.
- تدوین سیاستها و روشهای تنظیم و، در صورت لزوم، مدیریت وابستگی به درآمدهای حاصل از یک صاحبکار.
- استفاده از شرکا و گروه‌های کار متفاوت با خطوط ارتباطی گزارشگری جداگانه برای ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش.
- استقرار سیاستها و روشهای مناسب برای پیشگیری از دخالت و تأثیرگذاری نابجای اشخاصی که عضو گروه آن کار نیستند بر نتایج کار.
- اطلاع رسانی بموقع سیاستها و روشهای مؤسسه، شامل تغییرات در آنها، به همه شرکا و کارکنان حرفه‌ای مؤسسه، و آموزش نظری و عملی مناسب آنها به همکاران.
- تخصیص یکی از مدیران ارشد برای مسئولیت نظارت بر کفایت عملکرد سیستم کنترل کیفیت مؤسسه.
- اطلاع رسانی به شرکا و کارکنان حرفه‌ای درباره الزامات استقلال از صاحبکاران خدمات اطمینان‌بخش و بنگاه‌های وابسته به آنها.
- استقرار سیستم انضباطی در مورد رعایت سیاستها و روشهای مؤسسه.
- تدوین و نشر سیاستها و روشهایی که به کارکنان حرفه‌ای اجازه و اختیار می‌دهد موارد نگرانی خود را از عدم رعایت اصول بنیادی، با مدیریت ارشد مؤسسه در میان بگذارند.

- ۱۳-۲۰۰. نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز در محیط کار در سطح هر کار به شرح زیر است:
- بررسی کار خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش انجام شده، توسط یک حسابدار حرفه‌ای دیگری که درگیر انجام آن کار نبوده است یا دریافت نظرات مشورتی لازم از وی.
 - بررسی کار خدمات اطمینان‌بخش انجام شده، توسط یک حسابدار حرفه‌ای دیگری که درگیر انجام آن کار نبوده است یا دریافت نظرات مشورتی لازم.
 - مشاوره با اشخاص ثالث مستقل، چون کمیته‌ای از مدیران مستقل، مرجع نظارت حرفه‌ای یا حسابدار حرفه‌ای دیگر.
 - توضیح مسایل اخلاقی به راهبران صاحبکار.
 - توضیح و تشریح نوع و ماهیت خدمات و میزان حق‌الزحمه به راهبران صاحبکار.
 - واگذاری اجرا یا اجرای دوباره بخشی از کار به مؤسسه‌ای دیگر.
 - جا به جایی (یا چرخش) کارکنان ارشد گروه‌های خدمات اطمینان‌بخش.
- ۱۴-۲۰۰. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه بر حسب نوع خدمتی که انجام می‌دهد ممکن است بتواند بر تدابیر ایمن‌سازی اتکا کند که در بنگاه صاحبکار برقرار است. اما به هر حال، تنها اتکا بر این تدابیر نمی‌تواند مخاطرات را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد.
- ۱۵-۲۰۰. نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز در سیستم و روشهای صاحبکار به شرح زیر است:
- تأیید انتصاب مؤسسه حسابرسی برای انجام دادن خدمت مورد نظر توسط اشخاص دیگری به غیر از مدیریت.
 - وجود کارکنان ارشد لایق و با تجربه برای تصمیم‌گیریهای مدیریتی.
 - برقراری روشهای داخلی برای اطمینان از انتخاب بیطرفانه در ارجاع خدمات حرفه‌ای غیر از خدمات اطمینان‌بخش.
 - وجود ارکان راهبری در بنگاه صاحبکار که بر چگونگی ارائه خدمات مؤسسه، نظارت مناسب داشته باشد.

پیوسته P10

انتصاب حرفه‌ای^۱

پذیرش صاحبکار و ادامه همکاری^۲

۱-۲۱۰. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه باید پیش از برقراری ارتباط با هر صاحبکار جدید، احتمال بروز خطر نقض اصول بنیادی را مورد توجه قرار دهد. خطرهای بالقوه نقض اصول درستکاری یا رفتار و آداب حرفه‌ای می‌تواند، مثلاً، از مسایل مربوط به صاحبکار (مالکان، مدیریت یا فعالیت‌های آن) ناشی شود. موضوعاتی چون اعمال خلاف قانون (مثلاً، پول‌شویی^۳)، نادرستی یا گزارشگری مالی پرسش برانگیز توسط صاحبکار، از جمله مسایلی است که در صورت آگاهی از آن، می‌تواند سبب نقض اصول بنیادی را فراهم آورد.

۲-۲۱۰. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه باید اهمیت هر خطر را ارزیابی کند و تدابیر ایمن‌ساز را در موارد ضروری، برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی بکار بندد.
نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز به شرح زیر است:

- کسب شناخت کافی از بنگاه صاحبکار، مالکان، مدیران و مسئولین راهبری و فعالیت‌های تجاری آن؛ یا
- اطمینان یافتن از قصد و تعهد صاحبکار برای برخورد با مسایل پرسش برانگیز، مثلاً، از طریق بهبود راهبری یا کنترل‌های داخلی.

۳-۲۱۰. در مواردی که کاهش مخاطرات به سطحی پذیرفتنی، امکان‌پذیر نباشد، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه باید از برقراری رابطه با صاحبکار جدید خودداری ورزد.

۴-۲۱۰. خطرات بالقوه نقض اصول بنیادی ممکن است پس از پذیرش کار به وجود آمده باشد که اگر حسابدار حرفه‌ای پیش از پذیرش کار از آن آگاه می‌بود، آن کار را نمی‌پذیرفت. از این رو، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه باید در مورد ادامه رابطه کاری با صاحبکاران موجود نیز

1. Professional Appointment
2. Client Acceptance and continuance
3. Money laundering

هر چند گاه یک بار، تصمیم‌گیری مجدد بکند. برای مثال، رفتار غیر اخلاقی یک صاحبکار، چون مدیریت نامناسب سود یا ارزیابی‌های نامناسب اقلام ترازنامه، می‌تواند خطر نقض اصول بنیادی را پدید آورد. در مواردی که حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه یک خطر نقض اصول بنیادی را شناسایی می‌کند باید اهمیت آن خطر را ارزیابی کند و تدابیر ایمن‌ساز را در موارد ضروری، برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی بکار بندد. در مواردی که کاهش مخاطرات به سطحی پذیرفتنی، امکان‌پذیر نباشد، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه باید نسبت به قطع رابطه کاری با صاحبکار تصمیم‌گیری کند، مگر آنکه قانون یا مقررات، قطع رابطه را ممنوع کرده باشد.

پذیرش کار

۲۱۰-۵. اصل صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه را تنها به ارائه خدماتی ملزم می‌کند که توانایی و صلاحیت انجام آن خدمات را دارد. حسابدار حرفه‌ای باید پیش از پذیرش کار^۱ مطمئن شود پذیرش آن کار، خطر نقض اصول بنیادی را پدید نمی‌آورد. برای مثال، هنگامی که گروه کار مربوط، توانایی لازم برای انجام درست آن را ندارد یا نمی‌تواند بدست آورد، اصل صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای به دلیل خطر منافع شخصی، نقض می‌شود.

۲۱۰-۶. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه باید اهمیت هر خطر را ارزیابی کند و تدابیر ایمن‌ساز را در موارد ضروری، برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی بکار بندد. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز به شرح زیر است:

- بدست آوردن شناخت کافی درباره ماهیت کسب و کار صاحبکار، پیچیدگی عملیات آن، الزامات خاص و مقصود از انجام کار مورد نظر، و ماهیت و دامنه خدمتی که باید ارائه شود؛
- کسب شناخت لازم از صنعت مربوط یا موضوعات مورد نظر؛
- در اختیار داشتن یا تأمین تجربه لازم درباره مقررات نظارتی یا گزارشگری مرتبط؛

- تعیین و برگماری کارکنان با صلاحیت به تعداد کافی؛
- استفاده از کارشناسان در صورت لزوم؛
- توافق با صاحبکار درباره دوره زمانی واقع‌بینانه برای انجام کار؛ یا
- رعایت سیاستها و روشهای کنترل کیفیت طراحی شده برای حصول اطمینان معقول^۱ از پذیرش کارها، تنها در صورتی که آن کارها، با شایستگی و مهارت لازم انجام می‌شود.

۲۱۰-۷. در مواردی که حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه می‌خواهد از نظرات یا کار کارشناسان استفاده کند باید نسبت به موجه بودن آن، تصمیم‌گیری کند. عواملی چون حسن شهرت، تخصص، منابع در دسترس و استانداردهای حرفه‌ای و اخلاقی مرتبط، مبنای این تصمیم‌گیری است. این‌گونه اطلاعات می‌تواند از تجارب قبلی با متخصص مورد نظر یا مشاوره با دیگران بدست آید.

جایگزینی در خدمات حرفه‌ای

۲۱۰-۸. در مواردی که از حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه خواسته می‌شود جایگزین حسابدار حرفه‌ای دیگری گردد یا برای انجام دادن کاری از وی استعلام می‌شود که توسط یک حسابدار حرفه‌ای دیگر در جریان انجام است، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه باید هرگونه دلیل حرفه‌ای یا غیرحرفه‌ای را که برای نپذیرفتن آن وجود دارد، بررسی کند، مانند وضعیتهای ایجاد کننده خطر نقض اصول بنیادی که با بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز نتوان آن را برطرف کرد یا به سطحی پذیرفتنی، کاهش داد. برای مثال، خطر نقض اصل صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای ممکن است به این دلیل پدید آید که حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه، پیش از آگاهی از همه حقایق مربوط به کار پیشنهادی، آن کار را بپذیرد.

1. Reasonable assurance

۹-۲۱۰. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه باید اهمیت هر خطر را ارزیابی کند. در موارد ضرورت، برای رفع یا کاهش مخاطرات به سطحی پذیرفتنی باید تدابیر ایمن‌ساز بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز به شرح زیر است:

- در پاسخ به استعلام یا درخواست انجام دادن کار، بیان روشن این که پیش از پذیرش کار، از صاحبکار درخواست خواهد شد تا اجازه دهد با حسابرس فعلی یا پیشین تماس گرفته شود و از وی درباره هرگونه دلیل حرفه‌ای و غیر حرفه‌ای دایر بر نپذیرفتن کار، نظرخواهی گردد؛
- درخواست از حسابرس پیشین^۱ برای اعلام اطلاعات مربوط به حقایق و وضعیتهای شناخته شده‌ای که به نظر او، آگاهی از آن پیش از پذیرش کار، برای حسابدار حرفه‌ای جایگزین لازم است. برای مثال، دلایل ارائه شده برای جایگزینی ممکن است همه حقایق را روشن نکرده و می‌تواند نشانه عدم توافق با حسابرس پیشین باشد که می‌تواند بر تصمیم‌گیری درباره پذیرش کار، اثرگذار باشد؛ یا
- کسب اطلاعات لازم از دیگر منابع.

۱۰-۲۱۰. در مواردی که با بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز، رفع یا کاهش مخاطرات به سطحی پذیرفتنی امکان‌پذیر نیست، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه باید از پذیرفتن کار خودداری ورزد مگر آن که با استفاده از دیگر روشها بتواند درباره حقایق لازم، رضایت خاطر حاصل کند.

۱۱-۲۱۰. از حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه ممکن است درخواست شود کاری را در تکمیل یا افزون بر کار حسابرس فعلی انجام دهد. این‌گونه موارد می‌تواند خطر نقض اصل صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای را مثلاً به دلیل نبود یا کافی نبودن اطلاعات لازم، برای حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه ایجاد کند. اهمیت هر خطر باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز لازم برای رفع یا کاهش آن مخاطرات به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌ای از تدابیر ایمن‌ساز در این‌گونه موارد، اعلام موضوع به حسابرس فعلی است که به وی فرصت می‌دهد اطلاعات مورد نیاز برای انجام دادن درست کار را در اختیار قرار دهد.

1. Predecessor Auditor

۲۱۰-۱۲. حسابرس فعلی یا پیشین ملزم به رعایت اصل رازداری است. بنابراین، حدود اطلاعاتی که می‌تواند در اختیار حسابدار حرفه‌ای جایگزین قرار دهد به نوع خدمت و نکات زیر بستگی دارد:

- اجازه دریافتی از صاحبکار؛ یا
- الزامات قانونی یا اخلاقی مربوط به مبادله و افشای اطلاعات که به نظام حقوقی هر قلمرو وابسته است.

مواردی که افشای اطلاعات محرمانه، الزامی یا مجاز است یا به هر دلیل دیگری، مناسب می‌باشد در بخش ۱۴۰ قسمت ”الف“ این آیین رفتار حرفه‌ای آمده است.

۲۱۰-۱۳. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه معمولاً به اجازه صاحبکار، ترجیحاً به طور کتبی، برای ارتباط و مذاکره با حسابرس فعلی یا پیشین نیازمند است. هنگامی که این اجازه گرفته شود، حسابرس فعلی یا پیشین باید الزامات قانونی و مقرراتی مربوط را رعایت کند. اطلاعاتی که حسابرس فعلی یا پیشین تهیه و ارائه می‌کند باید صادقانه و بدون ابهام باشد. چنانچه حسابدار حرفه‌ای جایگزین نتواند با حسابرس فعلی یا پیشین ارتباط برقرار کند باید از منابع دیگری چون پرس و جو از اشخاص ثالث، بررسی سوابق تحقیقاتی درباره مدیریت ارشد یا دیگر راهبران بنگاه صاحبکار، اطلاعات لازم را بدست آورد.

۲۱۰-۱۴. حسابدار حرفه‌ای در حسابرسی صورتهای مالی باید از حسابرس پیشین درخواست کند هرگونه حقایق یا دیگر اطلاعاتی که از آن آگاه است و به نظر وی، حسابرس جایگزین باید پیش از پذیرش کار از آن آگاه شود را در اختیار حسابدار حرفه‌ای قرار دهد. به‌استثنای موارد آگاهی از عدم رعایت قوانین و مقررات یا وجود تردید نسبت به عدم رعایت آن به شرح مندرج در بند ۳۱-۲۲۵:

- چنانچه صاحبکار به حسابرس پیشین اجازه دهد که این‌گونه حقایق یا اطلاعات را ارائه کند، حسابرس پیشین باید اطلاعات لازم را صادقانه و بدون ابهام تهیه و ارائه کند؛ و
- اگر صاحبکار در دادن اجازه به حسابرس پیشین برای تبادل اطلاعات و مسایل صاحبکار با حسابرس جایگزین کوتاهی کند یا چنین اجازه‌ای را ندهد، حسابرس پیشین باید این حقیقت را به حسابرس جایگزین اطلاع دهد. حسابرس جایگزین باید این کوتاهی یا خودداری را هنگام تصمیم‌گیری نسبت به پذیرش کار، به‌دقت مورد توجه قرار دهد.

بفصلت ۲۲۰

تضاد منافع

۲۲۰-۱. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه ممکن است در جریان ارائه یک خدمت حرفه‌ای با تضاد منافع رو به رو شود. تضاد منافع، سبب خطر نقض واقع‌بینی می‌شود و ممکن است خطر نقض دیگر اصول بنیادی را پدید آورد. این گونه خطرها می‌تواند در موارد زیر پدید آید:

- هنگامی که حسابدار حرفه‌ای یک خدمت حرفه‌ای مربوط به یک موضوع خاص را برای دو ذی‌نفع یا بیشتر انجام می‌دهد که نسبت به آن موضوع، تضاد منافع دارند؛ یا
- هنگامی که منافع حسابدار حرفه‌ای نسبت به یک موضوع خاص با منافع صاحبکاری که حسابدار حرفه‌ای یک خدمت حرفه‌ای مربوط به آن موضوع را برایش انجام می‌دهد، در تضاد است.

یک حسابدار حرفه‌ای نباید اجازه دهد یک تضاد منافع، قضاوت حرفه‌ای یا تجاری وی را خدشه‌دار کند.

هنگامی که خدمت حرفه‌ای، ارائه یک خدمت اطمینان‌بخش است، رعایت اصل بنیادی واقع‌بینی مستلزم استقلال حسابدار حرفه‌ای نسبت به صاحبکاران خدمات اطمینان‌بخش بر طبق مفاد بخشهای ۲۹۰ یا ۲۹۱، حسب مورد، نیز می‌باشد.

۲۲۰-۲. نمونه‌هایی از وضعیت‌هایی که تضاد منافع می‌تواند پدید آید شامل موارد زیر است:

- ارائه خدمات مشاوره در باره معامله‌ای به صاحبکاری که در پی تحصیل یکی از صاحبکاران مؤسسه است و مؤسسه در جریان حسابرسی خود به اطلاعات محرمانه‌ای دست یافته که احتمالاً به آن معامله، مربوط است.
- ارائه مشاوره همزمان به دو صاحبکاری که بر سر تحصیل یک شرکت با هم رقابت دارند و نظر مشورتی حسابدار حرفه‌ای احتمالاً بتواند بر وضعیت رقابتی آنها اثر گذارد.
- ارائه خدمت هم به فروشنده و هم به خریدار در یک معامله.
- ارائه خدمات ارزیابی داراییها برای دو طرفی که در مورد آن داراییها، با هم رقابت دارند.
- نمایندگی دو صاحبکار در یک دعوی حقوقی بر سر یک موضوع، مانند تشریفات طلاق یا انحلال یک مشارکت تضامنی.

- ارائه گزارش خدمت اطمینان بخش درباره حق امتیاز دریافتی بر اساس قرارداد مربوط به صاحب امتیاز به طور همزمان با ارائه خدمات مشاوره به امتیاز گیرنده درباره درستی مبالغ پرداختی.
- ارائه مشاوره به یک صاحبکار برای سرمایه‌گذاری در بنگاهی که، مثلاً، همسر حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه، در آن بنگاه دارای منافع مالی است.
- ارائه مشاوره راهبردی به صاحبکاری در زمینه وضعیت رقابتی آن در حالی که با یکی از رقبای عمده صاحبکار، مشارکت خاص یا ترتیبات مشارکتی مشابه دارد.
- ارائه مشاوره به صاحبکاری برای تحصیل بنگاهی که مؤسسه نیز خواهان تحصیل آن است.
- ارائه مشاوره به صاحبکاری در باره خرید کالا یا خدمت در حالی که قرارداد حق امتیاز یا کمیسیون با یکی از فروشندگان بالقوه آن کالا یا خدمت دارد.

۳-۲۲۰. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه هنگام شناسایی و ارزیابی منافع یا روابطی که می‌تواند تضاد منافع پدید آورد و بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع خطر نقض اصول بنیادی یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی باید از قضاوت حرفه‌ای خود 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 حرفه‌ای، احتمالاً به این نتیجه می‌رسد که رعایت اصول بنیادی، خدشه‌دار نمی‌شود.

۴-۲۲۰. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه در برخورد با تضاد منافع، شامل افشا یا در میان گذاشتن اطلاعات با همکاران مؤسسه یا شبکه و دریافت نظر اشخاص ثالث باید نسبت به رعایت اصل بنیادی رازداری، هوشیار باشد.

۵-۲۲۰. چنانچه خطر پدید آمده در اثر تضاد منافع، در سطحی پذیرفتنی نباشد، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه باید تدابیر ایمن‌ساز لازم را برای رفع خطر یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار بندد. در صورتی که تدابیر ایمن‌ساز نتواند خطر را به سطحی پذیرفتنی کاهش دهد، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه نباید آن کار را بپذیرد یا از ادامه ارائه خدمت حرفه‌ای پدید آورنده تضاد منافع خودداری ورزد؛ یا باید برای رفع خطر یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، آن روابط را قطع یا منافع مربوط را واگذار کند.

۶-۲۲۰. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه باید پیش از پذیرش صاحبکار جدید، کار یا رابطه تجاری، هرگونه اقدام منطقی لازم را برای شناسایی وضعیت‌هایی، شامل مشخص کردن موارد زیر، به عمل آورد که می‌تواند تضاد منافع پدید آورد:

- نوع و ماهیت روابط و منافع مربوط بین طرف‌های درگیر؛ و
- نوع و ماهیت خدمات مورد نظر و آثار آن بر هر یک از طرف‌های مربوط.

نوع و ماهیت خدمات و روابط و منافع مربوط می‌تواند در جریان انجام کار تغییر کند؛ به‌ویژه، در مواردی که از حسابدار حرفه‌ای خواسته می‌شود کاری را در شرایطی انجام دهد که ممکن است به اختلاف نظر بینجامد، هر چند طرف‌های دعوت کننده از حسابدار حرفه‌ای از ابتدا، درگیر اختلاف نبوده باشند. حسابدار حرفه‌ای باید همواره نسبت به چنین تغییراتی از لحاظ شناسایی شرایطی که احتمالاً تضاد منافع پدید می‌آورد، هوشیار باشد.

۷-۲۲۰. برای مقاصد شناسایی منافع و روابطی که ممکن است تضاد منافع را پدید آورند، وجود یک فرآیند مؤثر شناسایی تضاد منافع، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه را در شناسایی تضاد منافع موجود و بالقوه پیش از تصمیم‌گیری نسبت به پذیرش کار و همچنین، در جریان انجام آن، یاری می‌رساند. این فرآیند، موارد و مسایل شناسایی شده توسط طرف‌های برون سازمانی چون صاحبکاران موجود یا صاحبکاران بالقوه را نیز در بر می‌گیرد. یک تضاد منافع موجود یا بالقوه هرچه زودتر شناسایی شود، احتمال آنکه حسابدار حرفه‌ای بتواند با بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز مقتضی خطر نقض اصل واقع‌بینی و هرگونه خطر نقض دیگر اصول بنیادی را رفع یا به سطحی پذیرفتنی کاهش دهد، بیشتر می‌شود. فرآیند شناسایی تضاد منافع موجود یا بالقوه به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- نوع و ماهیت خدمات حرفه‌ای ارائه شده.
- اندازه مؤسسه.
- اندازه و نوع و ماهیت صاحبکار.
- ساختار مؤسسه، برای مثال، تعداد و محل جغرافیایی دفاتر کار.

۲۲۰-۸. چنانچه مؤسسه، عضو شبکه باشد، شناسایی تضاد منافع باید هرگونه تضاد منافی را در بر گیرد که بنا بر باور حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه، ممکن است وجود داشته باشد یا بتواند به دلیل منافع و روابط یکی از مؤسسات شبکه‌ای پدید آید. اقدامات منطقی برای شناسایی این‌گونه منافع و روابط مربوط به مؤسسه شبکه‌ای به عواملی چون نوع و ماهیت خدمات حرفه‌ای ارائه شده، صاحبکاران شبکه و محل جغرافیایی طرف‌های ذی‌ربط بستگی خواهد داشت.

۲۲۰-۹. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه پس از شناسایی یک تضاد منافع باید موارد زیر را ارزیابی کند:

- اهمیت منافع یا روابط مربوط؛ و
- اهمیت مخاطرات ناشی از اجرای خدمت یا خدمات. به طور کلی، هرچه رابطه بین خدمت حرفه‌ای و موضوعی که منافع طرف‌های درگیر در تضاد است مستقیم‌تر باشد، اهمیت خطر نقض اصل واقع‌بینی و عدم رعایت دیگر اصول بنیادی بیشتر خواهد شد.

۲۲۰-۱۰. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه برای رفع مخاطرات نقض اصول بنیادی ناشی از تضاد منافع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی باید تدابیر ایمن‌ساز لازم را بکار گیرد. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز به شرح زیر است:

- برقراری روش‌های پیشگیری از افشای غیر مجاز اطلاعات محرمانه در موارد ارائه خدمات حرفه‌ای مربوط به یک موضوع خاص به دو یا چند صاحبکار که درباره موضوع مورد نظر با یکدیگر تضاد منافع دارند. نمونه‌هایی از این‌گونه روشها به شرح زیر است:
 - بکارگیری گروه کار جداگانه برای هر یک از کارها و ابلاغ رهنمودهای صریح و روشن درباره حفظ رازداری.
 - ایجاد فضای کاری جداگانه برای هر یک از کارها در مؤسسه به‌گونه‌ای که اطلاعات محرمانه صاحبکاران از یک فضای کاری به فضای دیگر درون مؤسسه منتقل نشود.
 - برقراری روش‌های محدودیت در دسترسی به پرونده‌های صاحبکاران، تدوین موافقتنامه رازداری و امضای آن توسط همه شرکا و کارکنان مؤسسه و یا جداسازی فیزیکی و الکترونیکی اطلاعات محرمانه.

- بررسی منظم چگونگی بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز توسط همکار ارشدی که در ارائه خدمت به صاحبکار مورد نظر، دخالتی ندارد.
- بررسی کار انجام شده، توسط حسابدار حرفه‌ای دیگری که درگیر انجام آن کار یا به‌گونه‌ای تحت تأثیر آن تضاد منافع نبوده است به‌منظور تعیین مناسب بودن یا نبودن قضاوتها و تصمیم‌گیری‌های اساسی.
- مشورت با اشخاص ثالث، چون تشکل حرفه‌ای، مشاور حقوقی یا حسابدار حرفه‌ای دیگر.

۱۱-۲۲۰. افزون بر این، افشای نوع و ماهیت تضاد منافع و هرگونه تدبیر ایمن‌ساز لازم برای صاحبکاران دارای تضاد منافع، عموماً ضروری است. در مواردی هم که بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز برای کاهش خطر به سطحی پذیرفتنی ضرورت می‌یابد، کسب موافقت آنان توسط حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه که خدمات حرفه‌ای را ارائه می‌دهد نیز لازم است. شکل افشا و موافقت می‌تواند گوناگون باشد، برای مثال:

- هنگامی که حسابدار حرفه‌ای، در راستای روال عادی تجاری خود، خدمات حرفه‌ای را به طور انحصاری برای هیچ یک از صاحبکاران ارائه نمی‌کند (برای مثال، ارائه یک خدمت خاص در یک بخش ویژه بازار)، افشای کلی وضعیت‌ها برای صاحبکاران و کسب موافقت کلی آنها. این‌گونه افشا می‌تواند، مثلاً، در بخش شرایط استاندارد قرارداد حسابدار حرفه‌ای درج شود.
- افشای ویژه درباره شرایط یک تضاد به خصوص برای صاحبکاران، شامل شرح تفصیلی وضعیت و تشریح کامل هرگونه تدبیر ایمن‌ساز مورد نظر و مخاطرات مترتب، به‌گونه‌ای کافی که صاحبکار بتواند آگاهانه درباره موضوع، تصمیم بگیرد و بر همین اساس، موافقت صریح خود را اعلام کند.
- گاه، موافقت صاحبکار می‌تواند به طور تلویحی از عملکردش معلوم شود. چنانچه صاحبکاران نسبت به وجود تضاد اعتراضی نکنند و حسابدار حرفه‌ای شواهدی کافی در اختیار دارد که به این نتیجه برسد که صاحبکاران از همان ابتدا به طور کامل از شرایط آگاه بوده و تضاد منافع را پذیرفته‌اند.

حسابدار حرفه‌ای باید با توجه به نوع و ماهیت و اهمیت تضاد منافع، لزوم یا عدم لزوم افشای ویژه و کسب موافقت صریح را تعیین کند. برای این منظور، حسابدار حرفه‌ای باید برای سنجش نتیجه ارزیابی شرایط پدید آورنده تضاد منافع، شامل اشخاص ذی‌ربط، نوع و ماهیت موضوعاتی که ممکن است مطرح شود و احتمال پدید آمدن یک موضوع خاص به شکلی غیرمنتظره، قضاوت حرفه‌ای خود را بکار گیرد.

۱۲-۲۲۰. در مواردی که حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه از یک صاحبکار درخواست موافقت صریح می‌کند و صاحبکار این درخواست را نمی‌پذیرد، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه باید انجام آن کار را نپذیرد؛ یا باید از ادامه ارائه خدمات حرفه‌ای پدید آورنده تضاد منافع خودداری کند؛ یا باید روابط ذی‌ربط را قطع یا منافع مربوط را واگذار کند به‌گونه‌ای که خطر، رفع یا به سطحی پذیرفتنی کاهش داده شود تا موافقت مزبور بتواند با بکارگیری هرگونه تدابیر ایمن‌ساز لازم کسب گردد.

۱۳-۲۲۰. در مواردی که افشا، شفاهی یا موافقت، شفاهی یا تلویحی است به حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه توصیه می‌شود نوع و ماهیت شرایط پدید آورنده تضاد منافع، تدابیر ایمن‌ساز بکار گرفته شده برای کاهش مخاطرات به سطحی پذیرفتنی و موافقت دریافتی را مستند کند.

۱۴-۲۲۰. در برخی شرایط، افشای ویژه به‌منظور کسب موافقت صریح، به نقض اصل رازداری می‌انجامد. نمونه‌هایی از این‌گونه شرایط به شرح زیر است:

- انجام یک خدمت مربوط به معامله‌ای برای یک صاحبکار در ارتباط با تحصیل خصمانه یکی دیگر از صاحبکاران مؤسسه.
- انجام یک پی‌جویی دادگاهی در ارتباط با یک عمل متقلبانه احتمالی برای یک صاحبکار در حالی که مؤسسه در جریان انجام یک خدمت حرفه‌ای برای صاحبکاری دیگر به اطلاعات محرمانه‌ای دست یافته است که نشان‌دهنده احتمال درگیری آن صاحبکار در این تقلب است.

مؤسسه در چنین شرایطی نباید آن کار را بپذیرد یا کار فعلی را ادامه دهد، مگر آنکه همه شرایط زیر برآورده شود:

- مؤسسه، نقش نماینده یک صاحبکار را در مواردی نداشته باشد که سبب نقش متضادی برای صاحبکار دیگری در ارتباط با همان موضوع شود؛
- روش‌های مشخصی برای پیشگیری از افشای اطلاعات محرمانه بین گروه‌های کار این دو صاحبکار وجود داشته باشد؛ و
- مؤسسه از این موضوع رضایت خاطر داشته باشد که یک شخص ثالث منطقی و آگاه با در نظر گرفتن همه حقایق و شرایط خاص موجود و در دسترس حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه، احتمالاً به این نتیجه می‌رسد که پذیرش آن کار یا ادامه کار فعلی توسط مؤسسه به این دلیل مناسب است که هرگونه محدودیت در توانایی مؤسسه برای ارائه آن خدمت، نتیجه‌ای به مراتب بدتر برای صاحبکاران یا دیگر اشخاص ثالث ذی‌نفع به وجود می‌آورد.

حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه باید نوع و ماهیت شرایط، شامل نقشی که حسابدار حرفه‌ای به عهده می‌گیرد، مکانیزم‌های مشخص دایر برای پیشگیری از افشای اطلاعات بین گروه‌های کار آن دو صاحبکار و دلایل منطقی مربوط به مناسب دانستن پذیرش کار را مستند کند.

بخش ۲۲۵

چگونگی برخورد با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات

هدف

- ۱- ۲۲۵. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه ممکن است در جریان انجام فعالیت‌های حرفه‌ای برای صاحبکاری، 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 حرفه‌ای هنگام رو به رویی با این گونه موارد عدم رعایت یا مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات و همچنین، راهنمایی حسابدار حرفه‌ای در ارزیابی آثار موضوع و راه‌کارهای ممکن در برخورد با آن است. این بخش در مورد هر صاحبکاری، صرف‌نظر از نوع و ماهیت آن، شامل سهامی عام بودن یا نبودن، کاربرد دارد.
- ۲- ۲۲۵. عدم رعایت قوانین و مقررات (”عدم رعایت“) شامل ارتکاب یا عدم ارتکاب اعمالی، به عمد یا به سهو، توسط صاحبکار، یا توسط راهبران بنگاه، مدیریت یا دیگر افراد در استخدام یا تحت رهبری صاحبکار است که برخلاف قوانین و مقررات جاری باشد.
- ۳- ۲۲۵. در برخی قلمروها، موارد قانونی یا مقرراتی برای چگونگی برخورد حسابدار حرفه‌ای با موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن مقرر شده که ممکن است با این بخش فرق کند یا فراتر از آن باشد. حسابدار حرفه‌ای هنگام رو به رویی با این گونه موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن، مسئول کسب شناخت از آن موارد و رعایت آنها است. این مسئولیت، الزام گزارش موضوع به یک نهاد ذی‌صلاح مناسب و رعایت هرگونه ممنوعیت هشیار سازی صاحبکار پیش از هرگونه افشا را، برای مثال، در اجرای قانون مبارزه با پول‌شویی، در بر می‌گیرد.
- ۴- ۲۲۵. یکی از ویژگی‌های بارز حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی است. هدف‌های حسابدار حرفه‌ای در برخورد با موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن عبارتند از:
- الف - رعایت اصول بنیادی درستکاری و رفتار و آداب حرفه‌ای؛

- ب - با هشیارسازی مدیریت یا، در صورت لزوم، راهبران بنگاه صاحبکار، تلاش برای:
- توانمندسازی 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

۲۲۵-۵. این بخش، رویکردی را مشخص می‌کند که حسابدار حرفه‌ای در موارد رو به‌رویی 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 صاحبکار اثر مستقیم دارد؛ و

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

۲۲۵-۶. نمونه‌هایی از قوانین و مقررات موضوع این بخش شامل قوانین و مقرراتی است که به موارد زیر می‌پردازند:

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

۲۲۵-۷. عدم رعایت می‌تواند به جریمه شدن، دعاوی حقوقی یا دیگر پیامدهایی برای صاحبکار 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 به 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 غیرمالی، برای هر کدام از این گروه‌ها پدید آورد. ارتکاب تقلبی که سبب زیان مالی عمده به سرمایه‌گذاران شود و تخطی از قوانین و مقررات محیط زیست که سلامت یا ایمنی کارکنان یا عموم مردم را به خطر اندازد نمونه‌هایی از این گونه اعمال است.

۲۲۵-۸. یک حسابدار حرفه‌ای که با مواردی رو به رو می‌شود یا از آن آگاهی می‌یابد که به روشنی اثر ناچیزی بر صاحبکار، ذینفعان بنگاه صاحبکار و عموم مردم دارد، با توجه به نوع و ماهیت و اثر آن، اعم از مالی و غیر مالی، لازم نیست درباره این‌گونه موارد از مفاد این بخش پیروی کند.

۲۲۵-۹. این بخش به موارد زیر نمی‌پردازد:

الف- تخلفات شخصی نامرتب با فعالیت‌های تجاری صاحبکار، و

ب- عدم رعایت توسط دیگرانی غیر از صاحبکار یا راهبران آن، مدیریت یا دیگر افرادی که در استخدام صاحبکارند یا زیر نظر صاحبکار کار می‌کنند. برای مثال، زمانی که یک حسابدار حرفه‌ای یک رسیدگی ویژه در باره یک بنگاه دیگر را برای صاحبکارش به عهده می‌گیرد و عدم رعایت شناسایی شده یا مشکوک به آن، توسط آن بنگاه دیگر صورت گرفته است.

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

مسئولیت‌های مدیریت و راهبران صاحبکار

۲۲۵-۱۰. مسئولیت مدیریت صاحبکار، با نظارت عالی راهبران آن، اطمینان یافتن از انجام فعالیت‌های تجاری صاحبکار بر طبق قوانین و مقررات است. مسئولیت شناسایی و برخورد با هرگونه عدم رعایت رخ داده توسط صاحبکار، هر فردی که در راهبری بنگاه مسئولیت دارد، هر عضو مدیریت یا هر فردی که در استخدام بنگاه است یا تحت رهبری بنگاه کار می‌کند نیز به عهده مدیریت و راهبران صاحبکار است.

مسئولیت‌های حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه

۱۱- ۲۲۵. در مواردی که حسابدار حرفه‌ای از موضوعی آگاهی می‌یابد که مشمول این بخش است، اقداماتی که حسابدار حرفه‌ای برای رعایت این بخش به عمل می‌آورد باید به موقع، مبتنی بر درک حسابدار حرفه‌ای از نوع و ماهیت موضوع و زیان بالقوه به منافع بنگاه، سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، کارکنان و عموم مردم باشد.

حسابرسی صورت‌های مالی

کسب شناخت از موضوع

۱۲- ۲۲۵. چنانچه حسابدار حرفه‌ای مجری حسابرسی صورت‌های مالی از اطلاعات مربوط به یک مورد عدم رعایت یا مشکوک به آن آگاهی یابد، چه در جریان انجام کار و چه از طریق اطلاعات دریافتی از سایر اشخاص، حسابدار حرفه‌ای 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.

۱۳- ۲۲۵. از حسابدار حرفه‌ای 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 است. تعیین اینکه فعلی، عدم رعایت است یا نه در نهایت به عهده دادگاه یا سایر مقامات قضایی مناسب است. حسابدار حرفه‌ای با نگرش به نوع و ماهیت و اهمیت موضوع ممکن است به طور محرمانه از همکاران مؤسسه، یک مؤسسه شبکه‌ای یا تشکل حرفه‌ای یا مشاور حقوقی نظرخواهی کند.

۱۴- ۲۲۵. چنانچه حسابدار حرفه‌ای، یک مورد رخداد عدم رعایت را شناسایی یا گمان کند که می‌تواند رخ دهد، حسابدار حرفه‌ای باید این موضوع را با سطح مناسبی از مدیریت و در صورت لزوم، راهبران بنگاه در میان گذارد.

۱۵- ۲۲۵. چنین گفتگوهایی به روشن‌سازی درک حسابدار حرفه‌ای از حقایق و شرایط مربوط به موضوع و پیامدهای احتمالی آن کمک می‌کند. این گونه گفتگوها همچنین، ممکن است مدیریت یا راهبران بنگاه را به پی‌جویی موضوع وادار کند.

۱۶-۲۲۵. سطح مناسب مدیریت برای این‌گونه گفتگوها را قضاوت حرفه‌ای تعیین می‌کند.

عواملی که در این مورد باید در نظر گرفته شود شامل موارد زیر است:

- نوع و ماهیت و شرایط موضوع.
- افراد درگیر یا بالقوه درگیر.
- احتمال تبانی.
- پیامدهای احتمالی موضوع.
- توانایی یا ناتوانی آن سطح مدیریت در پی‌جویی موضوع و انجام اقدام لازم.

۱۷-۲۲۵. عموماً سطحی از مدیریت، مناسب است که دست‌کم یک سطح بالاتر از فرد یا افراد درگیر

یا احتمالاً درگیر موضوع باشد. چنانچه حسابدار حرفه‌ای بر این باور باشد که مدیریت، درگیر یا احتمالاً درگیر عدم رعایت است باید موضوع را با راهبران بنگاه در میان گذارد. حسابدار حرفه‌ای می‌تواند موضوع را در صورت لزوم، با حساب‌رسان داخلی نیز در میان گذارد. در مورد گروه شرکتها، سطح مناسب مدیریت می‌تواند مدیریت بنگاهی باشد که کنترل صاحبکار را در اختیار دارد.

برخورد با موضوع

۱۸-۲۲۵. حسابدار حرفه‌ای هنگام گفتگو با مدیریت و در صورت لزوم، راهبران بنگاه در باره

عدم رعایت یا مشکوک به آن باید اقدامات مناسب و به موقع برای موارد زیر را، اگر هنوز انجام نداده‌اند، به آنان توصیه کند:

- الف - اصلاح، جبران یا کاهش پیامدهای عدم رعایت؛
- ب - پیشگیری از رخداد عدم رعایت در مواردی که هنوز رخ نداده است؛ یا
- پ - افشای موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح مناسب در موارد الزام قانونی و مقرراتی یا در موارد ضرورت حفظ منافع عمومی.

۱۹-۲۲۵. حسابدار حرفه‌ای باید آگاه بودن یا نبودن مدیریت و راهبران بنگاه صاحبکار از مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی مربوط به عدم رعایت یا مشکوک به آن را مورد توجه قرار دهد. چنانچه ناآگاه باشند، حسابدار حرفه‌ای می‌تواند منابع اطلاعاتی مناسب را به آنان معرفی یا پیشنهاد کند نظر مشاور حقوقی دریافت نمایند.

۲۰-۲۲۵. حسابدار حرفه‌ای باید موارد زیر را رعایت کند:

الف - قوانین و مقررات، شامل مواد قانونی یا مقرراتی حاکم بر گزارشگری موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن به یک نهاد ذی‌صلاح مناسب. در این مورد، برخی قوانین و مقررات ممکن است مهلتی را برای گزارشدهی مقرر کرده باشند؛ و

ب - الزامات استانداردهای حسابرسی، شامل استانداردهای مربوط به موارد زیر:

- شناسایی و برخورد با موارد عدم رعایت، شامل تقلب.
- گزارش به راهبران بنگاه.
- توجه به آثار عدم رعایت یا مشکوک به آن بر گزارش حسابرس.

گزارشگری در مورد گروه شرکتها

۲۱-۲۲۵. حسابدار حرفه‌ای ممکن است به یکی از حالات زیر ارائه خدمت کند:

الف - برای مقاصد حسابرسی صورتهای مالی گروه، رسیدگی به اطلاعات مالی مربوط به یکی از اجزای گروه به درخواست گروه کار گروه؛ یا

ب - حسابرسی صورتهای مالی یکی از اجزای گروه به غیر از مقاصد حسابرسی گروه، برای مثال، حسابرسی قانونی.

در مواردی که حسابدار حرفه‌ای از عدم رعایت یا مشکوک به آن در هر یک از موارد بالا آگاهی می‌یابد باید، افزون بر برخورد با آن طبق مفاد این بخش، موضوع را به شریک مسئول کار گروه گزارش کند، مگر آن که منع قانونی یا مقرراتی داشته باشد. این امر سبب می‌شود شریک مسئول کار گروه از موضوع آگاه گردد و در چارچوب حسابرسی گروه، ضرورت و چگونگی برخورد با آن را طبق مفاد این بخش تعیین کند.

۲۲-۲۲۵. در مواردی که شریک مسئول کار گروه در جریان حسابرسی صورتهای مالی گروه از عدم رعایت یا مورد مشکوک به آن آگاه می‌شود، شامل آگاهی در نتیجه رعایت بند ۲۱-۲۲۵، شریک مسئول کار گروه باید افزون بر برخورد با موضوع در چارچوب حسابرسی گروه بر طبق مفاد این بخش، احتمال ربط داشتن موضوع به یک یا چند جزء مورد رسیدگی به شرح زیر را نیز بررسی کند:

الف - اطلاعات مالی آن، موضوع رسیدگی برای مقاصد حسابرسی صورتهای مالی گروه است؛ یا

ب - اطلاعات مالی آن، موضوع حسابرسی برای مقاصد غیر از حسابرسی گروه، برای مثال، حسابرسی قانونی است.

در صورت ربط داشتن، شریک مسئول کار گروه باید اقدامات لازم برای اطلاع‌رسانی به مسئولین اجرای کار در اجزایی را به عمل آورد که موضوع ممکن است به آنها مربوط شود، مگر آنکه منع قانونی یا مقرراتی داشته باشد. در صورت لزوم در ارتباط با بند “ب” بالا باید درباره حسابرسی شدن یا نشدن اجزای مربوط، به‌گونه‌ای مناسب (از مدیریت یا اطلاعات در دسترس عموم) پرس و جو شود و در صورت حسابرسی شدن، شناسایی حسابرس مربوط، در صورت امکان. این اطلاع‌رسانی سبب می‌شود مسئولین اجرای کار در چنین اجزایی از موضوع آگاه گردند و ضرورت و چگونگی برخورد با آن را طبق مفاد این بخش تعیین کنند.

تعیین ضرورت انجام اقدامات بیشتر

۲۳-۲۲۵. حسابدار حرفه‌ای باید مناسب بودن برخورد مدیریت و در صورت لزوم، راهبران بنگاه را بسنجد.

۲۴-۲۲۵. عوامل مربوط در سنجش مناسب بودن برخورد مدیریت و در صورت لزوم، راهبران بنگاه شامل موارد زیر است:

- به موقع بودن برخورد.
- کفایت پی‌جویی عدم رعایت یا مشکوک به آن.
- انجام شدن یا در جریان انجام بودن اقدامات لازم برای اصلاح، جبران یا کاهش پیامدهای عدم رعایت.

- انجام شدن یا در جریان انجام بودن اقدامات لازم برای پیشگیری از هرگونه عدم رعایت در مواردی که هنوز رخ نداده است.
- انجام شدن یا در جریان انجام بودن اقدامات مناسب برای کاهش ریسک رخداد دوباره، برای مثال، آموزش یا کنترل‌های بیشتر.
- افشای عدم رعایت یا مشکوک به آن، حسب مورد، نزد یک نهاد ذی‌صلاح مناسب و سنجش کفایت افشا.

۲۵-۲۲۵. حسابدار حرفه‌ای باید با توجه به برخورد مدیریت و در صورت لزوم، راهبران بنگاه، هرگونه اقدام بیشتر را در راستای حفظ منافع عمومی تعیین کند.

۲۶-۲۲۵. 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 بنگاه صاحبکار.
- تداوم اطمینان حسابدار حرفه‌ای به درستکاری مدیریت و در صورت لزوم، راهبران بنگاه.
- احتمال رخداد دوباره عدم رعایت یا مشکوک به آن.
- موثق بودن یا نبودن شواهد مربوط به زیان هنگفت واقعی یا احتمالی به منافع بنگاه، سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، کارکنان یا عموم مردم.

۲۷-۲۲۵. نمونه‌هایی از شرایطی که سبب می‌شود حسابدار حرفه‌ای، به درستکاری مدیریت و در صورت لزوم، راهبران بنگاه دیگر اطمینان نکند شامل شرایطی است که در آن:

- حسابدار حرفه‌ای درباره درگیری آنان در هرگونه عدم رعایت، بدگمان است یا شواهدی در دست دارد.
- حسابدار حرفه‌ای می‌داند که آنان از چنین عدم رعایتی آگاهند و، به‌رغم الزامات قانونی یا مقرراتی، موضوع را به یک نهاد ذی‌صلاح مناسب گزارش نکرده‌اند یا اجازه گزارشدهی در مهلتی معقول را نداده‌اند.

۲۸-۲۲۵. حسابدار حرفه‌ای 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 حرفه‌ای در چنین وضعیتی قرار می‌گرفت، احتمالاً به این نتیجه می‌رسید که حسابدار حرفه‌ای، به‌گونه‌ای مناسب و در راستای حفظ منافع عمومی عمل کرده است.

۲۹-۲۲۵. اقدامات بیشتر حسابدار حرفه‌ای می‌تواند موارد زیر را در بر گیرد:

- افشای موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح مناسب حتی اگر الزام قانونی یا مقرراتی وجود نداشته باشد.
- کناره‌گیری از کار و قطع رابطه حرفه‌ای، در صورتی که منع قانونی یا مقرراتی نداشته باشد.

۳۰-۲۲۵. در مواردی که حسابدار حرفه‌ای، کناره‌گیری از کار و قطع رابطه حرفه‌ای را مناسب تشخیص می‌دهد، چنین کناره‌گیری و قطع رابطه نمی‌تواند جایگزین دیگر اقداماتی شود که ممکن است برای دستیابی به هدف‌های حسابدار حرفه‌ای بر طبق مفاد این بخش، ضروری باشد. در برخی قلمروها ممکن است محدودیت‌هایی در مورد اقدامات بیشتر در دسترس حسابدار حرفه‌ای مقرر شده باشد و کناره‌گیری از کار، ممکن است تنها راه کار در دسترس باشد.

۳۱-۲۲۵. در مواردی که حسابدار حرفه‌ای بر طبق بندهای ۲۵-۲۲۵ و ۲۹-۲۲۵ روابط حرفه‌ای خود را قطع کرده است، حسابدار حرفه‌ای باید به درخواست حسابرس جایگزین، همه حقایق و اطلاعات مربوط به موارد عدم رعایت شناسایی شده یا مشکوک به آن را که باور دارد حسابرس جایگزین باید پیش از تصمیم‌گیری در باره پذیرش کار از آن آگاه شود، در اختیار حسابرس جایگزین قرار دهد. حسابرس قبلی باید این کار را به رغم مفاد بند ۱۴-۲۱۰ انجام دهد، مگر آنکه قانون یا مقررات، آن را ممنوع کرده باشد. چنانچه حسابرس جایگزین نتواند با حسابرس قبلی تماس بگیرد باید اقدامات منطقی برای کسب اطلاعات درباره دلایل تغییر حسابرس را از راه‌های دیگر، چون پرس و جو از اشخاص ثالث یا پی‌جویی پیشینه مدیریت یا راهبران بنگاه، انجام دهد.

۲۲-۲۲۵. از آنجا که بررسی این موضوع ممکن است مستلزم تجزیه و تحلیل‌ها و تصمیم‌گیریهایی پیچیده باشد، حسابدار حرفه‌ای 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 یا تشکل حرفه‌ای را مورد توجه قرار دهد.

تصمیم‌گیری درباره افشای موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح مناسب

۳۳-۲۲۵. افشای موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح در صورتی ممنوع است که خلاف قانون یا مقررات باشد. در غیر این صورت، هدف افشا، توانمندسازی نهاد ذی‌صلاح به صدور مجوز پی‌جویی موضوع و انجام اقدام لازم برای حفظ منافع عمومی است.

۳۴-۲۲۵. تصمیم‌گیری در باره چنین افشایی، به ویژه 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 حرفه‌ای ممکن است افشای موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح را در موارد زیر، اقدامی مناسب تشخیص دهد:

- بنگاه، درگیر رشوه دهی است (برای مثال، به مقامات دولتی داخلی یا خارجی با هدف گرفتن پیمانهای بزرگ).
- بنگاه، نرخ‌گذاری شده^۱ است و موضوع از چنان اهمیتی برخوردار است که امتیاز فعالیت آن را به خطر می‌اندازد.
- بنگاه، 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.
- کالاهای مضر برای سلامت و ایمنی عموم مردم احتمالاً توسط بنگاه به فروش می‌رود.
- بنگاه، طرحی را برای فرار از مالیات به مشتریانش عرضه می‌کند.

۱ Regulated entity: بنگاه خدمات عمومی (چون آب، برق، تلفن، گاز، ...) که نرخ فروش کالاها و خدمات آنها بر اساس قوانین و مقررات و با هماهنگی مقامات ذی‌صلاح تعیین می‌شود.

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

- وجود داشتن 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 حرفه‌ای یا دیگر افراد.

۲۲۵-۳۵. چنانچه حسابدار حرفه‌ای 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 به منزله تخطی از وظیفه رازداری به شرح بخش ۱۴۰ این آیین رفتار محسوب نمی‌شود. حسابدار حرفه‌ای در چنین موارد افشا باید با حسن نیت عمل کند و بیانیه و ادعای خود را با رعایت احتیاط اظهار نماید. حسابدار حرفه‌ای باید مناسب بودن یا نبودن آگاهی دادن به صاحبکار در باره مقاصدش را، پیش از افشای موضوع، نیز بسنجد.

۲۲۵-۳۶. در موارد استثنایی، حسابدار حرفه‌ای 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 زبانی هنگفت را برای سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، کارکنان یا عموم مردم سبب شود. حسابدار حرفه‌ای 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، به منظور پیشگیری از پیامدهای چنین تخلفی یا کاهش آن، از قضاوت حرفه‌ای استفاده کند. چنین افزایشی، تخطی از وظیفه رازداری طبق بخش ۱۴۰ این آیین رفتار، محسوب نخواهد شد.

مستندسازی

۳۷-۲۲۵. حسابدار حرفه‌ای باید در ارتباط با هر مورد عدم رعایت یا مشکوک به آن که مشمول این بخش می‌شود، موارد زیر را مستند کند. این مستندسازی، افزون بر رعایت الزامات مستندسازی طبق استانداردهای حسابرسی مورد استفاده، است:

- چگونگی برخورد مدیریت و حسب مورد، راهبران بنگاه با موضوع.
- اقدامات مورد نظر، قضاوتها و تصمیم‌گیریهای حسابدار حرفه‌ای با در نظر گرفتن دیدگاه شخص ثالث منطقی و آگاه.
- چگونگی کسب رضایت خاطر توسط حسابدار حرفه‌ای در باره مراعات مسئولیت‌های مندرج در بند ۲۵-۲۲۵.

۳۸-۲۲۵. استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، برای مثال، حسابدار حرفه‌ای اجرا کننده حسابرسی صورت‌های مالی را ملزم به موارد زیر می‌کند:

- تهیه مستندات کافی برای کسب شناخت از موضوعات مهمی که در جریان حسابرسی پدید می‌آید، نتیجه‌گیری‌های به عمل آمده و قضاوت‌های حرفه‌ای عمده مبنای آن نتیجه‌گیری‌ها؛
- مستندسازی گفتگوهای مربوط به موضوعات عمده با مدیریت، راهبران بنگاه و دیگران، حاوی نوع و ماهیت موضوعات عمده مورد بحث، زمان گفتگوها و طرف گفتگوها؛ و
- مستندسازی موارد عدم رعایت شناسایی شده یا مشکوک به آن، نتایج گفتگو با مدیریت و حسب مورد، راهبران بنگاه و سایر اشخاص برون سازمانی.

ارائه سایر خدمات حرفه‌ای غیر از حسابرسی صورت‌های مالی

کسب شناخت از موضوع و برخورد با آن همراه با مدیریت و راهبران بنگاه

۳۹-۲۲۵. چنانچه حسابدار حرفه‌ای ارائه‌کننده یک خدمت حرفه‌ای به غیر از حسابرسی صورت‌های مالی از اطلاعات مربوط به یک مورد عدم رعایت یا مشکوک به آن آگاهی یابد، حسابدار حرفه‌ای باید شناختی از موضوع، شامل نوع و ماهیت فعل و شرایطی کسب کند که فعل، در آن رخ داده یا ممکن است رخ دهد.

۴۰-۲۲۵. از حسابدار حرفه‌ای 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 ارائه خدمتی است که به عهده گرفته است. تعیین اینکه فعلی، عدم رعایت است یا نه در نهایت به عهده دادگاه یا سایر مقامات قضایی مناسب است. حسابدار حرفه‌ای با نگرش به نوع و ماهیت و اهمیت موضوع ممکن است به طور محرمانه از همکاران مؤسسه، یک مؤسسه شبکه‌ای یا تشکل حرفه‌ای یا مشاور حقوقی نظرخواهی کند.

۴۱-۲۲۵. چنانچه حسابدار حرفه‌ای، یک مورد رخداد عدم رعایت را شناسایی یا گمان کند که می‌تواند رخ دهد، حسابدار حرفه‌ای باید این موضوع را با سطح مناسبی از مدیریت و در صورت دسترسی و لزوم، با راهبران بنگاه در میان گذارد.

۴۲-۲۲۵. چنین گفتگوهایی به روشن‌سازی درک حسابدار حرفه‌ای از حقایق و شرایط مربوط به موضوع و پیامدهای احتمالی آن کمک می‌کند. این گونه گفتگوها همچنین، ممکن است مدیریت یا راهبران بنگاه را به پی‌جویی موضوع وادار کند.

۴۳-۲۲۵. سطح مناسب مدیریت برای این گونه گفتگوها را قضاوت حرفه‌ای تعیین می‌کند. عوامل مربوط مورد نظر شامل موارد زیر است:

- نوع و ماهیت و شرایط موضوع.
- افراد درگیر یا بالقوه درگیر.
- احتمال تبانی.
- پیامدهای احتمالی موضوع.
- توانایی یا ناتوانی آن سطح مدیریت در پی‌جویی موضوع و انجام اقدام لازم.

در میان گذاشتن موضوع با حسابرس مستقل بنگاه

۴۴-۲۲۵. چنانچه حسابدار حرفه‌ای، یک خدمت غیر از حسابرسی را به یک صاحبکار حسابرسی مؤسسه، یا یکی از اجزای یک صاحبکار حسابرسی مؤسسه، ارائه می‌کند، حسابدار حرفه‌ای باید مورد عدم رعایت یا مشکوک به آن را درون مؤسسه مطرح کند، مگر آنکه قانون یا مقررات آن را ممنوع کرده باشد. چنین تماسی باید طبق پروتکل یا رویه‌های مؤسسه یا، در نبود چنین پروتکل یا رویه‌هایی، به طور مستقیم به شریک مسئول کار حسابرسی انجام شود.

۲۲۵-۴۵. چنانچه حسابدار حرفه‌ای، یک خدمت غیر از حسابرسی را به یک صاحبکار حسابرسی مؤسسه شبکه‌ای، یا یکی از اجزای یک صاحبکار حسابرسی مؤسسه شبکه‌ای، ارائه می‌کند، حسابدار حرفه‌ای باید نسبت به گزارش کردن یا نکردن مورد عدم رعایت یا مشکوک به آن به مؤسسه شبکه‌ای تصمیم‌گیری کند. در صورت تصمیم به گزارش کردن، گزارش باید طبق پروتکل یا رویه‌های شبکه یا، در نبود چنین پروتکل و رویه‌هایی، مستقیماً به شریک مسئول کار حسابرسی ارائه شود.

۲۲۵-۴۶. چنانچه حسابدار حرفه‌ای، یک خدمت غیر از حسابرسی را به صاحبکاری ارائه می‌کند که:

الف - یک صاحبکار حسابرسی مؤسسه یا یک مؤسسه شبکه‌ای، یا
ب - یکی از اجزای یک صاحبکار حسابرسی مؤسسه یا یک مؤسسه شبکه‌ای
نمی‌باشد، حسابدار حرفه‌ای باید در باره گزارش کردن یا نکردن مورد عدم رعایت یا مشکوک به آن به مؤسسه حسابرسی که حسابرس مستقل صاحبکار است، در صورت وجود، تصمیم‌گیری کند.

۲۲۵-۴۷. عوامل مرتبط با تماس بر طبق بندهای ۲۲۵-۴۵ و ۲۲۵-۴۶ شامل موارد زیر است:

- خلاف قانون یا مقررات بودن یا نبودن تماس.
- وجود داشتن یا نداشتن محدودیت افشای مقرر توسط نهاد ناظر قانونی یا دادستان رسیدگی‌کننده به مورد عدم رعایت یا مشکوک به آن.
- هدف انجام کار، پی‌جویی کردن یا نکردن عدم رعایت احتمالی در درون بنگاه به منظور انجام اقدام مناسب.
- آگاهی دادن یا ندادن موضوع به حسابرس مستقل بنگاه توسط مدیریت یا راهبران بنگاه.
- میزان اهمیت احتمالی موضوع از لحاظ حسابرسی صورت‌های مالی صاحبکار یا، در صورت مربوط بودن موضوع به یکی از اجزای گروه، میزان اهمیت احتمالی موضوع از لحاظ حسابرسی صورت‌های مالی گروه.

۲۲۵-۴۸. در هر حال، آگاهی یافتن شریک مسئول کار حسابرسی از موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن، هدف این‌گونه تماس‌هاست. این امر سبب می‌شود شریک مسئول کار، از موضوع آگاه گردد و ضرورت و چگونگی برخورد با آن را طبق مفاد این بخش، تعیین کند.

تعیین ضرورت انجام اقدامات بیشتر

۴۹-۲۲۵. حسابدار حرفه‌ای باید لازم بودن یا نبودن انجام اقدامات بیشتر را در راستای حفظ منافع عمومی نیز مورد توجه قرار دهد.

۵۰-۲۲۵. تعیین ضرورت اقدامات بیشتر و نوع و ماهیت و میزان آن به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- چارچوب قانونی و مقرراتی.
- مناسب و به موقع بودن برخورد مدیریت و، در صورت لزوم، راهبران بنگاه.
- فوریت موضوع.
- درگیر بودن مدیریت یا راهبران بنگاه در موضوع.
- احتمال بروز زیان هنگفت برای صاحبکار، سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، کارکنان یا عموم مردم.

۵۱-۲۲۵. اقدام بیشتر حسابدار حرفه‌ای می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- افشای موضوع نزد یک نهاد ذی‌صلاح مناسب حتی اگر الزام قانونی یا مقرراتی وجود نداشته باشد.
- کناره‌گیری از کار و قطع رابطه حرفه‌ای در صورت مجاز بودن از دید قانون یا مقررات.

۵۲-۲۲۵. عوامل مرتبط در تصمیم‌گیری در باره افشا نزد یک نهاد ذی‌صلاح مناسب، شامل موارد زیر است:

- خلاف قانون یا مقررات بودن یا نبودن افشا.
- وجود داشتن یا نداشتن محدودیت افشای مقرر توسط نهاد ناظر قانونی یا دادستان رسیدگی‌کننده به مورد عدم رعایت یا مشکوک به آن.
- هدف انجام کار، پی‌جویی کردن یا نکردن عدم رعایت احتمالی در درون بنگاه به منظور انجام اقدام مناسب.

۲۲۵-۵۳. چنانچه حسابدار حرفه‌ای به این نتیجه برسد که در شرایط موجود، افشای موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن نزد نهاد ذی‌صلاح مناسب، اقدامی سنجیده است، این امر به منزله تخطی از مسئولیت رازداری به شرح بخش ۱۴۰ این آیین رفتار محسوب نمی‌شود. حسابدار حرفه‌ای در این‌گونه موارد افشا باید با حسن نیت عمل کند و بیانیه و ادعای خود را با رعایت احتیاط اظهار نماید. حسابدار حرفه‌ای باید مناسب بودن یا نبودن آگاهی دادن به صاحبکار در باره مقاصدش را، پیش از افشای موضوع، بسنجد.

۲۲۵-۵۴. در موارد استثنایی، حسابدار حرفه‌ای 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 زبانی هنگفت را برای سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، کارکنان یا عموم مردم سبب شود. حسابدار حرفه‌ای 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، به منظور پیشگیری از پیامدهای چنین تخلفی یا کاهش آن، از قضاوت حرفه‌ای استفاده کند. چنین افشایی، تخطی از وظیفه رازداری طبق بخش ۱۴۰ این آیین رفتار محسوب نخواهد شد.

۲۲۵-۵۵. حسابدار حرفه‌ای به منظور کسب درکی از پیامدهای حرفه‌ای یا قانونی هر اقدام به خصوص ممکن است نظرخواهی درون سازمانی کند یا نظر حقوقی دریافت نماید یا به طور محرمانه با تشکل حرفه‌ای یا مقام ذی‌صلاح قانونی مشورت کند.

مستندسازی

۲۲۵-۵۶. در ارتباط با هر مورد عدم رعایت شناسایی شده یا مشکوک به آن، به حسابدار حرفه‌ای توصیه می‌شود موارد زیر را مستند کند:

- موضوع.
- نتایج گفتگو با مدیریت و، حسب مورد، راهبران بنگاه و سایر اشخاص.
- چگونگی برخورد مدیریت و، حسب مورد، راهبران بنگاه با موضوع.
- اقدامات مورد نظر، قضاوت‌ها و تصمیم‌گیریهای حسابدار حرفه‌ای.
- چگونگی کسب رضایت خاطر توسط حسابدار حرفه‌ای در باره مراعات مسئولیت‌های مندرج در بند ۲۲۵-۴۹.

بخش ۳۰

اظهار نظر دوم

۱- ۲۳۰. در مواردی که از حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه خواسته می‌شود درباره یک موضوع حسابداری، حسابرسی، گزارشگری مالی یا کاربرد اصول یا استانداردها در یک بنگاه یا معاملات خاصی از آن اظهار نظر کند و آن بنگاه از صاحبکاران وی نیست، ممکن است مخاطرات ناقض اصول بنیادی پدید آید. برای مثال، خطر نقض اصل صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای می‌تواند در وضعیتهایی بروز کند که اظهار نظر دوم^۱، مبتنی بر همان حقایق و مدارکی نباشد که ملاک اظهار نظر حسابرس فعلی آن بنگاه قرار گرفته است یا بر اساس شواهد ناکافی اظهار نظر شود. اهمیت هر خطر، به شرایط حاکم بر درخواست و همه دیگر حقایق در دسترس و مفروضاتی بستگی دارد که مبنای قضاوت حرفه‌ای قرار می‌گیرد.

۲- ۲۳۰. در مواردی که از حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه درخواست اظهار نظر دوم می‌شود، وی باید اهمیت هر خطر را ارزیابی کند و تدابیر ایمن‌ساز لازم را برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گیرد. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز شامل گرفتن اجازه تماس با حسابرس فعلی آن بنگاه، تشریح محدودیتهای حاکم بر نظر اظهار شده در گزارش مربوط و فرستادن نسخه‌ای از اظهار نظر برای حسابرس فعلی آن بنگاه است.

۳- ۲۳۰. اگر بنگاه درخواست‌کننده نظر دوم اجازه تماس با حسابرس فعلی خود را ندهد، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه باید با در نظر گرفتن همه شرایط، نسبت به ارائه یا عدم ارائه اظهار نظر تصمیم‌گیری کند.

بفصل ۲۴۰

حق‌الزحمه و سایر انواع اجرت^۱

۱-۲۴۰. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه هنگام مذاکره درباره خدمات حرفه‌ای می‌تواند هر حق‌الزحمه‌ای را که مناسب می‌داند، پیشنهاد کند. اگر حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه حق‌الزحمه‌ای پایین‌تر از دیگری اعلام کند، به خودی خود غیر اخلاقی نیست. با وجود این، حق‌الزحمه‌ای که اعلام می‌شود می‌تواند خطر نقض اصول بنیادی را پدید آورد. برای مثال، اگر حق‌الزحمه اعلامی چنان پایین باشد که انجام کار بر طبق استانداردهای فنی و حرفه‌ای، بسیار دشوار شود، خطر منافع شخصی می‌تواند نقض اصل صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای را پدید آورد.

۲-۲۴۰. وجود و اهمیت هر خطر به عواملی چون میزان حق‌الزحمه پیشنهادی و نوع خدمتی بستگی دارد که لازم است انجام شود. اهمیت هر خطر باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز لازم برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز به شرح زیر است:

- آگاه ساختن صاحبکار از جزئیات کار و، به ویژه، مبنای محاسبه حق‌الزحمه و خدمات مربوط به حق‌الزحمه پیشنهادی؛ یا
- گماردن کارکنان با صلاحیت و اختصاص زمان کافی برای انجام کار.

۳-۲۴۰. حق‌الزحمه‌های مشروط برای برخی خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش، بسیار متداول است^۲. اما این‌گونه حق‌الزحمه‌ها می‌تواند در برخی شرایط، مخاطرات نقض اصول بنیادی را فراهم کند. حق‌الزحمه‌های مشروط می‌تواند خطر منافع شخصی را در نقض اصل واقع‌بینی پدید آورد. وجود و اهمیت این‌گونه مخاطرات به عوامل زیر بستگی دارد:

- نوع و ماهیت خدمت (یا کار).
- دامنه مبالغ حق‌الزحمه ممکن.
- مبنای تعیین حق‌الزحمه.
- بررسی شدن یا نشدن نتایج کار توسط شخص ثالث مستقل.

1. Fees and Other Types of Remuneration

۲. حق‌الزحمه‌های مشروط خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخشی که به صاحبکاران حسابرسی و دیگر خدمات اطمینان‌بخش ارائه می‌شود در بخشهای ۲۹۰ و ۲۹۱ این آیین رفتار حرفه‌ای می‌آید.

۴-۲۴۰. اهمیت این‌گونه خطرها باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز لازم برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز به شرح زیر است:

- انعقاد قرارداد کتبی با صاحبکار در مورد مبانی محاسبه حق‌الزحمه پیش از شروع کار؛
- اعلام کار انجام شده توسط حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه و مبنای تعیین حق‌الزحمه به استفاده‌کنندگان مورد نظر؛
- استقرار سیاستها و روشهای کنترل کیفیت؛ یا
- بررسی کار انجام شده توسط حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه توسط شخص ثالث مستقل.

۵-۲۴۰. در برخی شرایط خاص، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه ممکن است حق‌الزحمه یا کمیسیونی را بابت ارجاع کار^۱ مربوط به صاحبکار به دیگران، دریافت کند. برای مثال، در مواردی که حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه خدمت خاص مورد نیاز صاحبکارش را عرضه نمی‌کند، ممکن است انجام آن خدمت را به حسابدار حرفه‌ای دیگر یا متخصصی ارجاع دهد و در ازای آن، حق‌الزحمه دریافت کند. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه ممکن است کمیسیون از اشخاص ثالث (مانند فروشندگان نرم‌افزار) بابت فروش کالا یا خدمت به صاحبکارش، دریافت کند. پذیرفتن این‌گونه حق‌الزحمه‌ها یا کمیسیونها می‌تواند خطر منافع شخصی را ایجاد کند و سبب نقض اصول واقع بینی و صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای را فراهم آورد.

۶-۲۴۰. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه ممکن است برای گرفتن کاری از صاحبکار حسابدار حرفه‌ای دیگری نیز حق‌الزحمه یا کمیسیونی را بابت ارجاع کار، پرداخت کند. برای مثال، در مواردی که صاحبکار حسابدار حرفه‌ای دیگر نیاز به خدمت تخصصی خاصی دارد که حسابرس فعلی او آن را ارائه نمی‌کند و در نتیجه، حق‌الزحمه یا کمیسیونی بابت ارجاع کار به حسابدار حرفه‌ای ارجاع‌کننده پرداخت می‌شود. پرداخت این‌گونه حق‌الزحمه‌ها یا کمیسیونها هم می‌تواند خطر منافع شخصی را ایجاد کند و هم سبب نقض اصول واقع‌بینی و صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای را فراهم آورد.

1. Referral Fee or Commission

۲۴۰-۷. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه باید اهمیت هر خطر را ارزیابی و برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، تدابیر ایمن‌ساز لازم را اتخاذ کند. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز به شرح زیر است:

- اعلام ترتیبات مربوط به پرداخت حق‌الزحمه ارجاع کار به حسابدار حرفه‌ای دیگر به صاحبکار؛
- اعلام ترتیبات مربوط به دریافت حق‌الزحمه ارجاع کار صاحبکار به حسابدار حرفه‌ای دیگر؛ یا
- گرفتن اجازه قبلی از صاحبکار درباره ترتیبات مربوط به دریافت حق‌الزحمه از شخص ثالث از بابت کالا یا خدماتی که آن شخص ثالث به صاحبکار می‌فروشد.

۲۴۰-۸. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه ممکن است تمام یا بخشی از مؤسسه حسابرسی دیگری را بر این اساس خریداری کند که مبالغی را به صاحب یا صاحبان آن مؤسسه یا بازماندگان‌شان بپردازد. این‌گونه پرداختها از دیدگاه بندهای ۵-۲۴۰ تا ۷-۲۴۰ بالا، کمیسیون یا حق‌الزحمه ارجاع محسوب نمی‌شود.

بفصل پنجم

بازاریابی خدمات حرفه‌ای

۱-۲۵۰. هنگامی که یک حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه برای بدست آوردن کارهای جدید در رسانه‌ها آگهی منتشر می‌کند یا به سایر شکل‌های بازاریابی^۱ متوسل می‌شود، ممکن است خطر نقض اصول بنیادی پدید آید. برای مثال، تبلیغ خدمات، دستاوردها یا محصولات ممکن است به پیروی از منافع شخصی به گونه‌ای باشد که نقض اصل رفتار و آداب حرفه‌ای را پدید آورد.

۲-۲۵۰. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه نباید با بازاریابی خدمات خود، سبب بی‌اعتباری حرفه حسابداری شود. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه باید راستگو و درستکار باشد و نباید:

الف- درباره خدماتی که عرضه می‌کند، صلاحیتهای تخصصی خود و تجاربی که بدست آورده است، گزافه‌گویی کند؛ یا

ب- به برتریهای اثبات نشده کار خود در مقایسه با کار دیگران پردازد یا کار دیگران را کم ارزش جلوه دهد.

چنانچه حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه در مورد مناسب بودن شکل و محتوای تبلیغات یا بازاریابی خود تردید داشته باشد باید از مرجع حرفه‌ای متبوع، نظرخواهی کند.

بفصل ۲۶۰

هدایا و پذیرایی^۱

۱- ۲۶۰. گاه، صاحبکاری ممکن است به حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه، اعضای خانواده یا بستگان نزدیک وی، پیشنهاد هدیه یا پذیرایی بدهد. چنین پیشنهادی می‌تواند خطر نقض اصول بنیادی را در پی داشته باشد. برای مثال، پذیرش هدیه می‌تواند به دلیل توجه به منافع شخصی یا قرابت، خطر نقض اصل واقع بینی را پدید آورد؛ خطر تهدید فاش شدن این‌گونه پیشنهادهای می‌تواند سبب نقض اصل واقع بینی را فراهم آورد.

۲- ۲۶۰. وجود و اهمیت چنین خطرهایی، به نوع و ماهیت، ارزش و قصد صاحبکار از آن پیشنهاد، بستگی دارد. چنانچه ارزش هدیه یا مخارج پذیرایی از دید شخص ثالث منطقی و آگاه که از کلیه اطلاعات مطلع است، ناچیز به نظر رسد، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه ممکن است به این نتیجه برسد که پیشنهاد صاحبکار، در شرایط عادی کسب و کار صورت گرفته است و صاحبکار، قصد خاصی برای تاثیرگذاری بر تصمیمات وی یا کسب اطلاعات ندارد. در چنین مواردی، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه می‌تواند چنین نتیجه‌گیری کند که خطر نقض اصول بنیادی در ارتباط با پذیرفتن هدیه یا پذیرایی، در سطحی پذیرفتنی است.

۳- ۲۶۰. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه باید اهمیت هر خطر را ارزیابی کند و تدابیر ایمن‌ساز مناسب را، در صورت لزوم، برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی بکار بندد. چنانچه با بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز نیز نشود خطر را رفع کرد یا به سطحی پذیرفتنی کاهش داد، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه نباید این‌گونه پیشنهادهای را بپذیرد.

بفصل هفتم

نگهداری داراییهای صاحبکار

۱-۲۷۰. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه نباید مسئولیت نگهداری^۱ پول یا سایر داراییهای صاحبکار را بپذیرد مگر آن که قانوناً مجاز به آن باشد؛ که در این صورت باید هرگونه مسئولیت اضافی که قانون بر عهده حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه در ارتباط با نگهداری این گونه داراییها گذاشته است را رعایت کند.

۲-۲۷۰. نگهداری داراییهای صاحبکار، خطر عدم رعایت اصول بنیادی را پدید می‌آورد. برای مثال، خطر منافع شخصی می‌تواند سبب نقض اصل رفتار و آداب حرفه‌ای شود و ممکن است خطر منافع شخصی ناشی از نگهداری داراییهای صاحبکار، خطر نقض اصل واقع بینی را پدید آورد. از این رو، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه که امانتدار وجوه نقد یا سایر داراییهای دیگران است باید:

- داراییهای مزبور را جدا از داراییهای خود یا مؤسسه، نگهداری کند؛
- از آن داراییها تنها برای مقاصد مورد نظر، استفاده کند؛
- همواره آماده باشد حساب آن داراییها و هرگونه درآمد، سود سهام یا دیگر منافع حاصل از آن را به اشخاصی پس بدهد که مجاز به دریافت آن هستند؛ و
- همه قوانین و مقررات مربوط به نگهداری و پاسخگویی درباره این گونه داراییها را رعایت کند.

۳-۲۷۰. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه باید به عنوان بخشی از روشهای مربوط به پذیرش کار و صاحبکاری که ممکن است نگهداری از داراییهای صاحبکار را در پی داشته باشد، تحقیقات لازم را در مورد منبع تحصیل این گونه داراییها به عمل آورد و مسئولیتهای قانونی و مقرراتی ناشی از آن را مورد توجه قرار دهد. برای مثال، چنانچه این داراییها از فعالیتهای غیر قانونی، چون پول شویی، تحصیل شده باشد، خطر نقض اصول بنیادی پدید می‌آید. در این گونه موارد، حسابدار حرفه‌ای باید مفاد بخش ۲۲۵ را رعایت کند.

بفصلت ۲۸۰

واقع بینی - در همه خدمات

۱-۲۸۰. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه هنگام ارائه خدمات حرفه‌ای باید خطر نقض اصل واقع بینی را در اثر داشتن منافع در بنگاه صاحبکار یا رابطه با صاحبکار، اعضای هیأت مدیره، مدیران اجرایی و یا کارکنان آن، مورد توجه قرار دهد. برای مثال، خطر نقض اصل واقع بینی می‌تواند در اثر قرابت خانوادگی یا داشتن رابطه نزدیک شخصی یا تجاری پدید آید.

۲-۲۸۰. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه که به ارائه خدمات اطمینان‌بخش می‌پردازد باید مستقل از صاحبکار این‌گونه خدمات باشد. استقلال رأی و استقلال ظاهری حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه لازمه آن است که بتواند بدون جانبداری، تضاد منافع و تأثیرپذیری ناموجه، اظهار نظر کند و به نظر برسد که چنین، اظهار نظر می‌کند. رهنمودهای لازم درباره الزامات استقلال حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه در موارد ارائه خدمات اطمینان‌بخش در بخشهای ۲۹۰ و ۲۹۱ می‌آید.

۳-۲۸۰. وجود خطر نقض اصل واقع بینی در موارد ارائه هر گونه خدمت حرفه‌ای، به وضعیت خاص کار و نوع خدمتی بستگی دارد که حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه به عهده می‌گیرد.

۴-۲۸۰. حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه باید اهمیت هر خطر را ارزیابی کند و تدابیر ایمن‌ساز مناسب را، در صورت لزوم، برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار بندد. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز به شرح زیر است:

- کناره‌گیری از گروه کار؛
- استفاده از روشهای نظارتی؛
- پایان بخشیدن به روابط مالی یا تجاری ایجاد کننده خطر؛
- گفتگو در باره موضوع با رده‌های بالاتر مدیریت مؤسسه؛ یا
- گفتگو در باره موضوع با راهبران بنگاه صاحبکار.

چنانچه تدابیر ایمن‌ساز نتواند خطر را رفع کند یا آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه باید کار را نپذیرد یا از ادامه آن خودداری کند.

بفصل ۲۹۰

استقلال - در خدمات حسابري و بررسي اجمالي

فهرست مطالب

شماره بند

۲۹۰ - ۱	ساختار اين بخش
۲۹۰ - ۴	رويکرد نظري به استقلال
۲۹۰ - ۱۳	شبكه‌ها و مؤسسات شبكه‌اي
۲۹۰ - ۲۵	شرکتهای سهامی عام
۲۹۰ - ۲۷	بنگاه‌های وابسته
۲۹۰ - ۲۸	راهبران بنگاه
۲۹۰ - ۲۹	مستند سازی
۲۹۰ - ۳۰	دوره قرارداد
۲۹۰ - ۳۳	ادغام و تحصيل
۲۹۰ - ۳۹	تخطی از مفاد این بخش
۲۹۰ - ۱۰۰	کاربرد رویکرد نظري به استقلال
۲۹۰ - ۱۰۲	منافع مالي
۲۹۰ - ۱۱۷	وامها و تضامین
۲۹۰ - ۱۲۳	روابط تجاری با صاحبکار
۲۹۰ - ۱۲۶	روابط خویشاوندی و شخصی
۲۹۰ - ۱۳۲	اشتغال در بنگاه صاحبکار حسابري
۲۹۰ - ۱۴۰	مأموریت موقت کارکنان مؤسسه در بنگاه صاحبکار حسابري
۲۹۰ - ۱۴۱	استفاده از خدمات شاغلان سابق در بنگاه صاحبکار حسابري
۲۹۰ - ۱۴۴	اشتغال به عنوان عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی در بنگاه صاحبکار حسابري
۲۹۰ - ۱۴۸	ارتباط بلند مدت همکاران ارشد مؤسسه (شامل چرخش شرکا) با صاحبکار حسابري

فهرست مطالب

شماره بند

۲۹۰-۱۵۴	ارائه خدمات غير از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکار حسابرسی
۲۹۰-۱۵۹	مسئولیت‌های مدیریت
۲۹۰-۱۶۳	خدمات اداری
۲۹۰-۱۶۴	تهیه اسناد و مدارک حسابداری و صورتهای مالی
۲۹۰-۱۷۱	خدمات ارزیابی
۲۹۰-۱۷۷	خدمات مالیاتی
۲۹۰-۱۹۰	خدمات حسابرسی داخلی
۲۹۰-۱۹۶	خدمات مربوط به سیستمهای فناوری اطلاعات
۲۹۰-۲۰۲	خدمات پشتیبانی از صاحبکار در دعاوی حقوقی
۲۹۰-۲۰۴	خدمات حقوقی
۲۹۰-۲۰۹	خدمات گزینش کارکنان
۲۹۰-۲۱۱	خدمات تأمین مالی
۲۹۰-۲۱۵	حق الزحمه
۲۹۰-۲۱۵	اندازه نسبی حق الزحمه
۲۹۰-۲۱۸	حق الزحمه‌های معوق
۲۹۰-۲۱۹	حق الزحمه مشروط
۲۹۰-۲۲۳	سیاستها و روشهای ارزیابی و جبران خدمات
۲۹۰-۲۲۵	هدایا و پذیرایی
۲۹۰-۲۲۶	دعاوی اقامه شده یا تهدید به اقامه دعوا
۲۹۰-۵۰۰	گزارشهای حاوی محدودیت در استفاده و توزیع

استقلال - در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی

ساختار این بخش

۱-۲۹۰. این بخش به الزامات مربوط به استقلال در حسابرسی و بررسی اجمالی می‌پردازد که خدمات اطمینان‌بخش می‌باشند و در آن، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه، درباره صورتهای مالی اظهار نظر می‌کند. این گونه خدمات شامل حسابرسی و بررسی اجمالی به منظور ارائه گزارش درباره مجموعه کامل صورتهای مالی یا یک صورت مالی است. الزامات مربوط به استقلال برای خدمات اطمینان‌بخشی که حسابرسی و بررسی اجمالی نباشد در بخش ۲۹۱ ارائه می‌شود.

۲-۲۹۰. در شرایطی ویژه که گزارش حسابرسی حاوی محدودیت در استفاده و توزیع آن است و مشروط به برآورده شدن برخی شرایط، الزامات مربوط به استقلال می‌تواند بر اساس بندهای ۵۰۰-۲۹۰ تا ۵۱۴-۲۹۰ تعدیل شود. چنین تعدیلاتی در مورد حسابرسی صورتهای مالی بر اساس قوانین و مقررات، جایز نیست.

۳-۲۹۰. در این بخش، اصطلاحات:

الف - ”حسابرسی“، ”گروه حسابرسی“، ”کار حسابرسی“، ”صاحبکار حسابرسی“ و ”گزارش حسابرسی“، بررسی، گروه بررسی اجمالی، کار بررسی اجمالی، صاحبکار بررسی اجمالی و گزارش بررسی اجمالی را در بر می‌گیرد؛ و

ب- ”مؤسسه“، مؤسسه شبکه‌ای را در بر می‌گیرد مگر خلاف آن تصریح شده باشد.

رویکرد نظری به استقلال

۴-۲۹۰. اعضای گروه‌های حسابرسی، مؤسسات و مؤسسات شبکه‌ای باید از صاحبکار حسابرسی، مستقل باشند که این امر، در راستای حفظ منافع عمومی است و از این رو، در این آیین رفتار حرفه‌ای الزامی شده است.

۵-۲۹۰. هدف این بخش، یاری رسانیدن به مؤسسات و اعضای گروه‌های حسابرسی است در بکارگیری رویکرد نظری توصیف شده در زیر برای دستیابی به استقلال و حفظ آن.

۲۹۰-۶. 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 واقع بینی 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، واقع بینی یا تردید حرفه‌ای مؤسسه یا عضوی از اعضای گروه حسابرسی خدشه وارد کند.

۲۹۰-۷. حسابدار حرفه‌ای باید رویکرد نظری 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 حرفه‌ای به این نتیجه می‌رسد که تدابیر ایمن‌ساز برای رفع یا کاهش خطرها به سطحی پذیرفتنی وجود ندارد یا نمی‌تواند آنها را بکار گیرد، وی باید شرایط یا روابط ایجادکننده خطرها را برطرف کند یا کار حسابرسی را نپذیرد یا قرارداد آن را فسخ نماید.

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

۲۹۰-۸. وضعیتهای گوناگون، یا ترکیب وضعیتها، می‌تواند در تشخیص خطرهای مربوط به

استقلال، مؤثر باشد. بیان تک تک وضعیتهای به وجود آورنده این گونه خطرها و تعیین اقدام لازم برای رفع هر یک از آنها، امکان‌پذیر نیست. از این رو، این آیین رفتار حرفه‌ای، چارچوبی را به وجود می‌آورد که مؤسسات و اعضای گروههای حسابرسی را به شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای مربوط به استقلال ملزم می‌کند. رویکرد نظری،

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

۹-۲۹۰. بندهای ۱۰۰-۲۹۰ به بعد چگونگی کاربرد رویکرد نظری به 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.

۱۰-۲۹۰. مؤسسه برای پذیرش صاحبکار یا ادامه همکاری با آن یا عضویت یک فرد به خصوص در گروه حسابرسی 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 حسابرسی 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 بسنجد. 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 رویکرد نظری، ارزیابی کند.

۱۱-۲۹۰. 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 همچنین، کیفی مورد توجه قرار گیرند.

۱۲-۲۹۰. 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 بین‌المللی کنترل کیفیت، سیاستها و رویه‌های طراحی شده برای تأمین اطمینان معقول از حفظ استقلال طبق الزامات اخلاقی را برقرار کند. افزون بر این، استانداردهای بین‌المللی حسابرسی نیز شریک مسئول کار را به قضاوت درباره رعایت الزامات استقلال مربوط به کار، موظف کرده است.

شبکه‌ها و مؤسسات شبکه‌ای

۱۳-۲۹۰. چنانچه مؤسسه‌ای به عنوان مؤسسه شبکه‌ای محسوب شود باید از صاحبکاران حسابرسی دیگر مؤسسات شبکه، مستقل باشد (مگر در موارد تصریح شده در این آیین رفتار حرفه‌ای). الزامات استقلال بیان شده در این بخش درباره یک مؤسسه شبکه‌ای، در مورد هر بنگاهی، مانند دفتر مشاوره یا دفتر امور حقوقی حرفه‌ای، کاربرد دارد که تعریف مؤسسه شبکه‌ای درباره آن صادق است صرف نظر از این که خود بنگاه با تعریف مؤسسه انطباق داشته باشد یا خیر.

۱۴-۲۹۰. مؤسسات به منظور بالا بردن توانمندی در ارائه خدمات حرفه‌ای، اغلب با دیگر مؤسسات و بنگاه‌ها، ساختارهای بزرگتری را پدید می‌آورند. شبکه شدن این گونه ساختارهای بزرگتر، به حقایق و شرایط ایجاد آنها بستگی دارد نه آن که مؤسسات و بنگاه‌ها از دیدگاه قانونی، جدا از هم و متمایز باشند یا نباشند. برای مثال، ساختار بزرگتر ممکن است برای آسان‌سازی ارجاع کار پدید آید که به خودی خود، معیارهای لازم برای شناسایی به عنوان شبکه را ندارد. از دیگر سو، ساختار بزرگتر ممکن است برای همکاری پدید آید و مؤسسات آن از نام تجاری، سیستم کنترل کیفیت یا منابع حرفه‌ای عمده مشترک برخوردار باشند که در نتیجه، به عنوان یک شبکه محسوب شوند.

۱۵-۲۹۰. قضاوت درباره شبکه بودن چنین ساختار بزرگتری باید با در نظر گرفتن این موضوع صورت گیرد که آیا یک شخص ثالث منطقی و آگاه، با توجه به همه حقایق و شرایط ویژه مربوط، به این نتیجه می‌رسد که این بنگاه‌ها و مؤسسات به گونه‌ای به هم وابسته‌اند که شبکه‌ای را پدید می‌آورد. این قضاوت و تصمیم‌گیری باید به گونه‌ای یکنواخت در همه شبکه، صورت گیرد.

۱۶-۲۹۰. در مواردی که ساختار بزرگتر برای همکاری، ایجاد شده و به روشنی با هدف تقسیم سود یا هزینه بین بنگاه‌های آن پدید آمده است، یک شبکه محسوب می‌شود. اما، تقسیم هزینه‌های اندک، به خودی خود سبب ایجاد شبکه نمی‌شود. همچنین، چنانچه تقسیم هزینه‌ها به تنها مخارج تدوین طرح‌های کلی حسابرسی، دستورات عملی یا دوره‌های آموزشی منحصر شود، این نیز به خودی خود سبب پدید آمدن شبکه نمی‌شود. افزون بر این، ارتباط یک مؤسسه با یک بنگاه غیر مرتبط دیگر برای ارائه خدمات یا پدید آوردن یک محصول مشترک نیز به خودی خود سبب ایجاد شبکه نمی‌شود.

۱۷-۲۹۰. در مواردی که ساختار بزرگتر با هدف همکاری به وجود می‌آید و همه بنگاه‌های آن از مالکیت، کنترل یا مدیریت مشترک برخوردارند، این ساختار به عنوان یک شبکه محسوب می‌شود. چنین ساختاری می‌تواند با عقد قرارداد یا استفاده از دیگر ابزارها حاصل شود.

۱۸-۲۹۰. در مواردی که ساختار بزرگتر با هدف همکاری به وجود می‌آید و همه بنگاه‌های آن از سیاستها و رویه‌های کنترل کیفیت مشترک برخوردارند، این ساختار به عنوان یک شبکه تلقی می‌شود. برای مقاصد این بند، سیاستها و رویه‌های کنترل کیفیت مشترک، آنهایی است که برای استفاده ساختار بزرگتر، طراحی، برقرار و نظارت می‌شود.

۱۹-۲۹۰. در مواردی که ساختار بزرگتر با هدف همکاری به وجود می‌آید و همه بنگاه‌های آن از راهبرد مشترک کسب و کار برخوردارند، این ساختار به عنوان یک شبکه تلقی می‌شود. راهبرد مشترک کسب و کار به معنای وجود قراردادی است بین همه بنگاه‌های آن برای دستیابی به هدفهای راهبردی مشترک. بنگاهی که فقط به این دلیل با بنگاه دیگر همکاری می‌کند که تنها به یک درخواست ارائه خدمات حرفه‌ای به طور مشترک پاسخ دهند، به عنوان یک مؤسسه شبکه‌ای محسوب نمی‌شود.

۲۰-۲۹۰. در مواردی که ساختار بزرگتر با هدف همکاری به وجود می‌آید و همه بنگاه‌های آن از یک نام تجاری مشترک استفاده می‌کنند، این ساختار به عنوان یک شبکه محسوب می‌شود. نام تجاری مشترک شامل استفاده از یک نام مشترک یا حروف اختصاری مشترک است. مؤسسه‌ای مشمول استفاده از نام تجاری مشترک می‌شود که مثلاً، از نام تجاری مشترک به عنوان بخشی از نام مؤسسه یا همراه آن در امضای گزارش حسابرس استفاده کند.

۲۱-۲۹۰. چنانچه مؤسسه‌ای در سربرگها یا آگهی‌های خود به عضویت در یک مجموعه مؤسسات اشاره کند ممکن است ظاهراً به عنوان عضوی از شبکه تلقی شود هر چند که نه عضو شبکه‌ای است و نه از نام تجاری مشترک به عنوان بخشی از نام مؤسسه، استفاده کند. از این رو، اگر به نحوه توصیف این گونه عضویتها به دقت اندیشیده نشود، ممکن است این تصور پدید آید که مؤسسه، به یک شبکه تعلق دارد.

۲۲-۲۹۰. چنانچه مؤسسه‌ای بخشی از فعالیت خود را واگذار کند، قرارداد واگذاری، گاه، به گونه‌ای است که بخش واگذار شده می‌تواند، تا مدتی محدود، از نام مؤسسه یا بخشی از نام مؤسسه استفاده کند هر چند که دیگر، ارتباطی با مؤسسه ندارد.

در این‌گونه موارد، گرچه هر دو بنگاه ممکن است با یک نام مشترک به فعالیت بپردازند، حقایق مربوط بیانگر آن است که آنها به یک ساختار بزرگتر با هدف همکاری تعلق ندارند و، بنا بر این، مؤسسات شبکه‌ای نمی‌باشند. هر دوی این بنگاه‌ها هنگام معرفی خود به دیگران باید عدم تعلق به یک شبکه را به گونه‌ای مناسب، افشا کنند.

۲۳-۲۹۰. در مواردی که ساختار بزرگتر با هدف همکاری به وجود می‌آید و همه بنگاه‌های آن از بخش عمده منابع حرفه‌ای مشترک استفاده می‌کنند، آن ساختار بزرگتر، یک شبکه محسوب می‌شود. منابع حرفه‌ای شامل موارد زیر است:

- سیستمهای مشترکی که تبادل اطلاعاتی چون اطلاعات صاحبکاران، صدور صورت حساب و برگه‌های اوقات کار را امکان‌پذیر می‌کند؛
- شرکا و کارکنان حرفه‌ای؛
- بخشهای فنی برای ارائه مشاوره در زمینه‌های فنی یا موضوعات، معاملات یا رویدادهای خاص صنعت در موارد ارائه خدمات اطمینان‌بخش؛
- طرحهای کلی حسابرسی یا دستورالعملهای حسابرسی؛ و
- امکانات و دوره‌های آموزشی.

۲۴-۲۹۰. تشخیص عمده بودن منابع حرفه‌ای به اشتراک گذاشته شده و در نتیجه، شبکه بودن مؤسسات، بر اساس حقایق و شرایط مربوط صورت می‌گیرد. در مواردی که منابع حرفه‌ای به طرحهای کلی حسابرسی یا دستورالعملهای حسابرسی یکسان محدود می‌شود بدون تبادل کارکنان حرفه‌ای یا اطلاعات صاحبکاران یا بازار، احتمال عمده بودن منابع حرفه‌ای به اشتراک گذارده شده بسیار اندک است. در مورد آموزشهای حرفه‌ای مشترک نیز همین قاعده برقرار است. اما، در مواردی که منابع حرفه‌ای مشترک شامل تبادل کارکنان یا اطلاعات باشد، مانند تخصیص کارکنان از یک مجموعه کارکنان مشترک^۱ یا ایجاد یک بخش فنی مشترک در ساختار بزرگتر برای ارائه مشاوره فنی به مؤسسات مجموعه و الزام آن مؤسسات به پیروی از آن، یک شخص منطقی و آگاه به احتمال زیاد به این نتیجه می‌رسد که منابع حرفه‌ای به اشتراک گذارده شده، عمده می‌باشد.

شرکتهای سهامی عام

۲۵-۲۹۰. بخش ۲۹۰ حاوی بندهای بیشتری است که میزان منافع عمومی را در برخی بنگاه‌ها نشان می‌دهد. برای مقاصد این بخش، شرکتهای سهامی عام عبارتند از:

الف - همه بنگاه‌های (شرکتهای) پذیرفته شده در بورس؛ و

ب - بنگاهی که :

- (۱) در قوانین و مقررات به عنوان بنگاه با منافع عمومی تعریف شده است؛ یا
- (۲) طبق الزامات قانونی یا مقرراتی، حسابرسی آن باید با معیارهای استقلال در حسابرسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس، انجام شود. این گونه الزامات می‌تواند توسط هر مقام ذیصلاح قانونی، چون نهاد مقررات‌گذار حسابرسی، رسماً اعلام شود.

۲۶-۲۹۰. به مؤسسات و اعضا توصیه می‌شود منظور کردن شرکتهای دیگر یا برخی از انواع شرکتهای به عنوان شرکتهای سهامی عام را به دلیل داشتن تعداد زیاد سهامدار یا طیف گسترده ذینفعان، مورد توجه قرار دهند. عوامل مؤثر در این باره شامل موارد زیر است:

- نوع و ماهیت کسب و کار، مانند امانتداری داراییها برای تعداد زیادی ذینفعان، مؤسسات مالی چون بانکها، شرکتهای بیمه و صندوقهای بازنشستگی، نمونه‌ای از این دست است؛
- اندازه؛ و
- تعداد کارکنان.

بنگاههای وابسته

۲۷-۲۹۰. در مورد شرکتهای پذیرفته شده در بورس، هرگونه اشاره‌ای به صاحبکار حسابرسی در این بخش، بنگاههای وابسته آن را نیز در بر می‌گیرد (مگر خلاف آن تصریح شده باشد). در مورد سایر صاحبکاران حسابرسی، هرگونه اشاره‌ای به صاحبکار حسابرسی در این بخش، آن دسته از بنگاههای وابسته را در بر می‌گیرد که صاحبکار، به طور مستقیم یا غیر مستقیم بر آنها کنترل دارد. چنانچه گروه حسابرسی از وجود روابط و شرایط بنگاه وابسته‌ای آگاه یا بر این باور باشد که از دیدگاه استقلال مؤسسه نسبت به صاحبکار حسابرسی، مربوط است، گروه باید برای شناسایی و ارزیابی خطرهای مربوط به استقلال، آن بنگاه را در نظر بگیرد و تدابیر ایمن‌ساز مناسب را بکار بندد.

راهبران بنگاه

۲۸-۲۹۰. برقراری ارتباط منظم و مرتب بین مؤسسه و راهبران صاحبکار حسابرسی در باره روابط و دیگر مسایلی که از دیدگاه مؤسسه می‌تواند به طور منطقی بر استقلال مؤسسه اثر گذارد، حتی اگر توسط آیین رفتار حرفه‌ای، استانداردهای حسابرسی مرتبط، قوانین یا مقررات الزامی نشده باشد، توصیه می‌شود. چنین ارتباطاتی، راهبران بنگاه را به انجام موارد زیر قادر می‌سازد:

- الف- توجه به قضاوت‌های مؤسسه در زمینه شناسایی و ارزیابی خطرهای مربوط به استقلال؛
- ب - توجه به تناسب تدابیر ایمن‌ساز برای رفع مخاطرات یا کاهش آنها به سطحی پذیرفتنی؛ و
- پ - انجام اقدامات مناسب.

چنین رویکردی به‌ویژه در موارد خطرهای قرابت و تهدید، یاری رسان است. مؤسسه هنگام تماس با راهبران بنگاه در رعایت الزامات این بخش باید با توجه به نوع و اهمیت موضوع و شرایط موجود، فرد (یا افراد) مناسبی را در ساختار راهبری بنگاه برای تماس تعیین کند. چنانچه مؤسسه با زیرمجموعه راهبران بنگاه تماس می‌گیرد، برای مثال، کمیته حسابرسی یا یک فرد، مؤسسه باید ضرورت داشتن یا نداشتن تماس با همه راهبران را نیز به گونه‌ای تعیین کند که آنان از آگاهی کافی برخوردار شوند.

مستند سازی

۲۹-۲۹۰. مستند سازی، شواهدی از قضاوت‌های حسابدار حرفه‌ای را برای نتیجه‌گیری وی درباره رعایت الزامات استقلال فراهم می‌کند. نبود مستندات، به خودی خود، عامل تعیین‌کننده این که مؤسسه، مسأله ویژه‌ای را مورد توجه قرار داده یا مستقل است یا خیر نمی‌باشد.

حسابدار حرفه‌ای باید نتیجه‌گیریهای خود را درباره رعایت الزامات استقلال و محتوای هرگونه بحث پشتیبان نتیجه‌گیریهایش، مستند کند. از این رو:

- الف- در موارد نیاز به تدابیر ایمن‌ساز برای رفع یا کاهش مخاطرات به سطحی پذیرفتنی، حسابدار حرفه‌ای 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 حرفه‌ای به این نتیجه می‌رسد که به دلیل پذیرفتنی بودن آن خطر، به تدابیر ایمن‌ساز نیازی نیست، حسابدار حرفه‌ای باید نوع و ماهیت خطر و منطق نتیجه‌گیری خود را مستند کند.

دوره قرارداد

۳۰-۲۹۰. استقلال نسبت به صاحبکار حسابرسی، هم در طول اجرای کار و هم در طول دوره صورتهای مالی، لازم است. دوره هر کار از زمانی آغاز می‌شود که گروه حسابرسی، شروع به اجرای حسابرسی می‌کند. دوره هر کار زمانی پایان می‌پذیرد که گزارش حسابرس صادر می‌شود. در مورد کار تکرار شونده، زمان پایان کار، زمان اعلام خاتمه قرارداد توسط یکی از طرفین یا زمان صدور گزارش نهایی، هر کدام که دیرتر است، خواهد بود.

۳۱-۲۹۰. چنانچه بنگاهی در طول دوره صورتهای مالی یا پس از آن به عنوان صاحبکار حسابرسی پذیرفته شود و مؤسسه باید درباره آن صورتهای مالی اظهار نظر کند، مؤسسه باید احتمال خطر نقض استقلال ناشی از موارد زیر را مشخص کند:

الف- وجود رابطه مالی یا تجاری با صاحبکار حسابرسی در طول دوره صورتهای مالی یا پس از آن، اما پیش از پذیرش کار حسابرسی؛ یا

ب- خدمات حرفه‌ای که پیش از این به صاحبکار حسابرسی ارائه شده است.

۳۲-۲۹۰. چنانچه خدمتی غیر از خدمات اطمینان بخش در طول دوره صورتهای مالی یا پس از آن اما پیش از شروع کار حسابرسی توسط گروه حسابرسی به صاحبکار حسابرسی ارائه شده است و ارائه آن خدمت در طول دوره کار حسابرسی، مجاز نباشد، مؤسسه باید هرگونه خطر نقض استقلال ناشی از ارائه آن خدمت را ارزیابی کند. اگر خطری در سطح پذیرفتنی نباشد، کار حسابرسی تنها در صورتی باید پذیرفته شود که تدابیر ایمن‌ساز لازم برای رفع هرگونه خطر یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز به شرح زیر است:

- نگماردن کارکنانی که آن خدمت را ارائه کرده‌اند در گروه حسابرسی؛
- درخواست از یک حسابدار حرفه‌ای دیگر برای بررسی کار حسابرسی و آن خدمت، بر حسب مورد؛ یا
- بکار گرفتن یک مؤسسه دیگر برای ارزیابی نتایج آن خدمت یا استفاده از یک مؤسسه دیگر برای اجرای دوباره آن خدمت به میزانی که بتواند مسئولیت آن خدمت را بپذیرد.

ادغام و تحصیل

۲۳-۲۹۰. در مواردی که بنگاهی بر اثر ادغام یا تحصیل، بنگاه وابسته یک صاحبکار حسابرسی می‌شود، مؤسسه باید آن دسته از روابط و منافع پیشین و جاری با آن بنگاه وابسته را شناسایی و ارزیابی کند که با توجه به تدابیر ایمن‌ساز موجود می‌تواند بر استقلال مؤسسه و از این رو، توانایی ادامه کار حسابرسی پس از تاریخ مؤثر ادغام یا تحصیل، اثر گذارد.

۲۴-۲۹۰. مؤسسه باید اقدامات لازم برای قطع هرگونه روابط یا منافع جاری مغایر با این آیین رفتار حرفه‌ای را از تاریخ مؤثر ادغام یا تحصیل به عمل آورد. اما چنانچه این‌گونه روابط یا منافع جاری نتواند از تاریخ مؤثر ادغام یا تحصیل به گونه‌ای منطقی قطع شود، برای مثال در مواردی که بنگاه وابسته نتواند خدمات غیر از خدمات اطمینان بخشی را که مؤسسه به آن ارائه می‌دهد، از طریق مناسب دیگری دریافت کند، مؤسسه باید خطر مربوط به این‌گونه روابط یا منافع را ارزیابی کند. هرچه خطر، بزرگتر باشد، احتمال آن که واقع‌بینی مؤسسه مخدوش شود و نتواند به عنوان حسابرس، خدمات خود را ارائه دهد، بیشتر می‌شود. اهمیت خطر به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- نوع و ماهیت و اهمیت روابط یا منافع؛
- نوع و ماهیت و اهمیت رابطه بنگاه وابسته (برای مثال، فرعی یا اصلی بودن بنگاه وابسته)؛ و
- مدت زمان لازم برای قطع منطقی روابط یا منافع.

مؤسسه باید دلایل منطقی عدم قطع روابط یا منافع از تاریخ مؤثر ادغام یا تحصیل و ارزیابی خود از اهمیت مخاطرات را با راهبران بنگاه در میان گذارد.

۲۵-۲۹۰. چنانچه راهبران بنگاه از مؤسسه بخواهند که به عنوان حسابرس به کارش ادامه دهد، مؤسسه تنها در صورت برآورده شدن همه شرایط زیر می‌تواند به کار خود ادامه دهد:

الف - روابط یا منافع در کوتاهترین زمان ممکن و حداکثر ظرف شش ماه از تاریخ ادغام یا تحصیل، قطع خواهد شد؛

ب - کسی که چنین روابط یا منافی را دارد، شامل کسی که در اثر اجرای خدمت غیر از خدمات اطمینان‌بخش دارای چنان رابطه یا منافع مغایر با این آیین رفتار حرفه‌ای شده است، عضو گروه حسابرسی یا مسئول کنترل کیفیت آن کار حسابرسی نباشد؛ و

پ - اقدامات لازم برای گذار از این دوره به عمل آید و با راهبران بنگاه در میان گذارده شود. نمونه‌هایی از این‌گونه اقدامات به شرح زیر است:

• درخواست از یک حسابدار حرفه‌ای دیگر برای بازبینی کار حسابرسی یا خدمت مورد نظر، حسب مورد؛

• درخواست از یک حسابدار حرفه‌ای دیگر که عضو مؤسسه نظر دهنده درباره صورتهای مالی نباشد برای انجام یک بررسی در سطح کنترل کیفیت کار؛ یا

• بکارگیری یک مؤسسه دیگر برای ارزیابی نتایج خدمت مورد نظر یا اجرای دوباره آن به میزانی که بتواند مسئولیت آن خدمت را بپذیرد.

۲۹۰-۳۶. مؤسسه ممکن است بخش بزرگی از کار حسابرسی را پیش از تاریخ مؤثر ادغام یا تحصیل، انجام داده باشد و بتواند باقیمانده روش‌های حسابرسی را در یک مدت زمان کوتاه، تکمیل کند. در صورت درخواست راهبران بنگاه از مؤسسه برای تکمیل حسابرسی با وجود روابط یا منافع شناسایی شده در بند ۳۳-۲۹۰ بالا، مؤسسه تنها در صورتی می‌تواند آن را بپذیرد که همه شرایط زیر را برآورده کند:

الف - ارزیابی اهمیت خطر ایجاد شده ناشی از آن روابط یا منافع و در میان گذاشتن نتایج ارزیابی خود با راهبران بنگاه؛

ب - رعایت الزامات جزءهای ب و پ بند ۳۵-۲۹۰ بالا؛ و

پ - قطع رابطه حسابرس- صاحبکار، بی‌درنگ پس از صدور گزارش حسابرس.

۲۹۰-۳۷. در موارد برخورد با روابط یا منافع پیشین و جاری اشاره شده در بندهای ۳۳-۲۹۰ تا ۳۶-۲۹۰ بالا، حتی با وجود امکان برآورده شدن همه الزامات مقرر، مؤسسه باید اهمیت مخاطرات ناشی از آن روابط یا منافع را تعیین کند و اگر به اندازه‌ای باشد که واقع‌بینی مؤسسه را خدشه‌دار می‌کند، از کار حسابرسی کناره‌گیری نماید.

۲۹۰-۳۸. حسابدار حرفه‌ای باید روابط یا منافع مورد نظر بندهای ۳۴-۲۹۰ و ۳۶-۲۹۰ که تا تاریخ مؤثر ادغام یا تحصیل قطع نمی‌شوند و دلایل عدم قطع آنها، اقدامات قابل انجام در دوره گذار، نتایج حاصل از گفتگو با راهبران بنگاه و توجیه این که چرا روابط یا منافع پیشین و جاری سبب مخاطراتی نمی‌شوند که واقع‌بینی مؤسسه خدشه‌دار شود را مستند کند.

تخطی از مفاد این بخش

۲۹۰-۳۹. به رغم وجود سیاستها و رویه‌های طراحی شده برای حصول اطمینانی معقول از حفظ استقلال در مؤسسه، تخطی از هر ماده این بخش می‌تواند رخ دهد. پیامد یک تخطی می‌تواند ضرورت فسخ قرارداد حسابرسی باشد.

۲۹۰-۴۰. هنگامی که مؤسسه به این نتیجه می‌رسد که یک مورد تخطی رخ داده است، مؤسسه باید منافع یا روابطی را قطع کند، به تعلیق درآورد یا برطرف نماید که سبب تخطی شده است و با پیامدهای تخطی برخورد کند.

۲۹۰-۴۱. هنگامی که یک مورد تخطی، شناسایی می‌شود، مؤسسه باید هرگونه الزام قانونی یا مقرراتی مرتبط با تخطی را مورد توجه قرار دهد و در صورت وجود، باید آن الزامات را رعایت کند. مؤسسه باید گزارش کردن تخطی را به انجمن عضو (IFAC)، نهاد ذی‌صلاح قانونی یا مقام ناظر مربوط در صورتی مورد توجه قرار دهد که این‌گونه گزارشگری، رویه‌ای عمومی یا مورد انتظار در آن قلمرو خاص باشد.

۲۹۰-۴۲. هنگامی که یک مورد تخطی، شناسایی می‌شود، مؤسسه باید بر طبق سیاستها و رویه‌هایش، موضوع را بیدرنگ به شریک مسئول کار، مسئولین سیاستها و رویه‌های مربوط به استقلال، دیگر افراد ذی‌ربط در درون مؤسسه و، در صورت اقتضا، شبکه و افرادی اطلاع دهد که در ارتباط با الزامات استقلال باید اقدام مناسبی را به عمل آورند. مؤسسه باید اهمیت تخطی و آثار آن را بر واقع‌بینی مؤسسه و توانایی آن در صدور گزارش حسابرسی، ارزیابی کند. اهمیت تخطی به عواملی چون موارد زیر بستگی خواهد داشت:

- نوع و ماهیت و طول دوره تخطی؛
- تعداد و نوع و ماهیت تخطی‌های پیشین در مقایسه با کار حسابرسی جاری؛
- آگاهی داشتن یا نداشتن یکی از اعضای گروه حسابرسی از منافع یا رابطه پدید آورنده تخطی؛
- این‌که بانی تخطی، یکی از اعضای گروه حسابرسی یا فرد دیگری است که باید الزامات استقلال را رعایت کند.
- در صورت ارتباط تخطی با یکی از اعضای گروه حسابرسی، نقش آن فرد در گروه حسابرسی.

- اگر تخطی از ارائه یک خدمت حرفه‌ای ناشی باشد، هرگونه اثر آن بر اسناد و مدارک حسابداری یا مبالغ مندرج در صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه؛ و
- میزان خطرهای منافع شخصی، حمایت یا مخالفت، تهدید یا دیگر مخاطرات ناشی از تخطی.

۴۳-۲۹۰. بسته به اهمیت تخطی، ممکن است فسخ قرارداد حسابرسی ضرورت یابد یا ممکن است امکان انجام اقدامی وجود داشته باشد که به‌گونه‌ای رضایت‌بخش با پیامدهای تخطی برخورد شود. مؤسسه باید امکان انجام چنین اقدامی و مناسب بودن آن را در شرایط موجود تعیین کند. 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 حرفه‌ای، احتمالاً به این نتیجه می‌رسد که واقع‌بینی مؤسسه، خدشه‌دار می‌شود و از این رو، مؤسسه نمی‌تواند گزارش حسابرس صادر کند.

۴۴-۲۹۰. نمونه‌هایی از اقدامات احتمالی مؤسسه در زیر می‌آید:

- برکنار کردن فرد مربوط از گروه حسابرسی؛
- بررسی بیشتر آن بخش تأثیر پذیرفته کار حسابرسی یا اجرای دوباره آن کار به میزان لازم، در هر دو حالت با استفاده از کارکنانی متفاوت؛
- پیشنهاد استفاده از خدمات مؤسسه‌ای دیگر به صاحبکار حسابرسی برای بررسی آن بخش تأثیر پذیرفته کار حسابرسی یا اجرای دوباره آن کار به میزان لازم؛ و
- در مواردی که تخطی به یک خدمت غیر از خدمات اطمینان‌بخش مربوط می‌شود و بر اسناد و مدارک حسابداری یا یک مبلغ مندرج در صورت‌های مالی اثر می‌گذارد، استفاده از یک مؤسسه دیگر برای ارزیابی نتایج آن خدمت یا اجرای دوباره آن خدمت به میزان لازم برای پذیرش مسئولیت آن خدمت.

۴۵-۲۹۰. 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 آگاهی راهبران بنگاه برساند و اقدامات لازم برای فسخ قرارداد حسابرسی را بر طبق الزامات قانونی یا مقرراتی مربوط به فسخ قرارداد حسابرسی به عمل آورد. اگر قانون یا مقررات، فسخ را ممنوع کرده باشد، مؤسسه باید همه الزامات گزارشگری و افشا را رعایت کند.

۴۶-۲۹۰. چنانچه مؤسسه به این نتیجه برسد که می‌تواند اقدامی انجام دهد که به گونه‌ای رضایت‌بخش با پیامدهای تخطی برخورد شود، مؤسسه باید مورد تخطی و اقدام انجام شده یا مورد نظر را با راهبران بنگاه در میان گذارد. مؤسسه باید بیدرنگ این کار را بکند، مگر آنکه راهبران بنگاه، زمانبندی دیگری را برای گزارشگری تخطی‌های کم‌اهمیت‌تر مشخص کرده باشند. موضوعاتی که باید مطرح شود شامل موارد زیر است:

- اهمیت تخطی، شامل نوع و ماهیت و طول دوره آن؛
- چگونگی رخداد تخطی و شناسایی آن؛
- اقدامات انجام شده یا مورد نظر و منطق مؤسسه که چرا این اقدامات به گونه‌ای رضایت‌بخش با پیامدهای تخطی برخورد می‌کند و اینکه می‌تواند گزارش حسابرس را صادر نماید؛
- نتیجه‌گیری در باره اینکه واقع‌بینی مؤسسه با استفاده از قضاوت حرفه‌ای، مخدوش نشده است و منطق آن نتیجه‌گیری؛ و
- اقدامات انجام شده یا مورد نظر مؤسسه برای کاهش یا پرهیز از خطر رخداد تخطی‌های دیگر.

۴۷-۲۹۰. مؤسسه باید همه موضوعات مورد بحث طبق بند ۴۶-۲۹۰ بالا را به طور کتبی با راهبران بنگاه در میان گذارد و موافقت آنان را نسبت به اقدامات انجام شده یا مورد نظر برای برخورد رضایت‌بخش با پیامدهای تخطی، کسب کند. این گزارش باید حاوی توصیفی از سیاست‌ها و رویه‌های مؤسسه باشد که اطمینانی معقول از حفظ استقلال بدست می‌دهد و همچنین، هرگونه اقدام انجام شده یا مورد نظر مؤسسه برای کاهش یا پرهیز از خطر رخداد تخطی‌های دیگر را بیان دارد. اگر راهبران بنگاه موافق این نباشند که اقدام مورد نظر می‌تواند به گونه‌ای رضایت‌بخش با پیامدهای تخطی برخورد کند، مؤسسه باید اقدامات لازم برای فسخ قرارداد حسابرسی را، در صورت نداشتن منع قانونی یا مقرراتی، طبق الزامات قانونی یا مقرراتی مربوط به فسخ قرارداد حسابرسی به عمل آورد. اگر قانون یا مقررات، فسخ را ممنوع کرده باشد، مؤسسه باید همه الزامات گزارشگری و افشا را رعایت کند.

۴۸-۲۹۰. چنانچه تخطی، پیش از صدور گزارش حسابرس سال پیش رخ داده باشد، مؤسسه باید اهمیت آن تخطی و اثر آن را بر واقع‌بینی مؤسسه و توانایی آن در ارائه گزارش حسابرس دوره جاری، ارزیابی کند. مؤسسه همچنین باید هرگونه اثر تخطی بر واقع‌بینی مؤسسه

در ارتباط با گزارشهای حسابرس صادر شده در گذشته، و امکان باز پس‌گیری آن گزارشها، و در میان گذاشتن موضوع با راهبران بنگاه را مورد بررسی قرار دهد.

۲۹۰-۴۹. مؤسسه باید تخطی، اقدامات انجام شده، تصمیم‌گیریهای عمده و همه موضوعات مطرح شده با راهبران بنگاه و انجمن عضو (IFAC)، نهاد ذی‌صلاح مربوط یا مقام ناظر عالییه را مستند کند. در مواردی که مؤسسه، کار حسابرسی را ادامه می‌دهد، موضوعاتی چون نتیجه‌گیری درباره واقع‌بینی با استفاده از قضاوت حرفه‌ای مؤسسه که مخدوش نشده است و منطبق اینکچرا اقدامات انجام شده به‌گونه‌ای رضایت‌بخش با پیامدهای آن تخطی برخورد کرده است که مؤسسه می‌تواند گزارش حسابرس را صادر کند نیز باید مستند شود.

بندهای ۵۰-۲۹۰ تا ۹۹-۲۹۰ عمداً نانوشته مانده است.

کاربرد رویکرد نظری به 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 ۲۲۶-۳۹۰ آورده می‌شود. در این بندها، خطرهای بالقوه نقض استقلال در هر مورد خاص و انواع 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 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 ۱۲۵-۲۹۰ 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 نهادهای متولی^۱) 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.

۱۰۴-۲۹۰. 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، هیچ یک از نامبردگان زیر نباید منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیت در بنگاه صاحبکار داشته باشند: عضو گروه حسابرسی، یکی از اعضای خانواده وی، یا مؤسسه.

۱۰۵-۲۹۰. 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 تدابییر 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 حرفه‌ای دیگر برای بازبینی کار انجام شده توسط آن عضو؛ یا
- خروج آن عضو از گروه حسابرسی.

۱۰۶-۲۹۰. 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، هیچ یک از نامبردگان زیر نباید این‌گونه منافع مالی را دارا باشد: عضو گروه حسابرسی؛ یکی از اعضای خانواده وی؛ و مؤسسه.

۱۰۷-۲۹۰. چنانچه صندوق بازنشستگی 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 دیگر شرکای مؤسسه در دفتری مستقر باشند که شریک مسئول حسابرسی در آن دفتر کار می‌کند و آنان یا اعضای خانواده آنان، منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیتی در آن بنگاه صاحبکار حسابرسی داشته باشند، خطر منافع شخصی ایجاد شده در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. از این رو، هیچ یک از آن شرکا یا اعضای خانواده آنان نباید این‌گونه منافع مالی را در آن بنگاه صاحبکار حسابرسی حفظ کند.

۱۰۹-۲۹۰. دفتری که شریک مسئول کار در آن به حسابرسی بنگاه صاحبکار می‌پردازد لزوماً همان دفتری نیست که شریک مزبور مسئولیت آن را به عهده دارد. بنابراین، چنانچه شریک مسئول حسابرسی در دفتری متفاوت از دفتر سایر اعضای گروه حسابرسی مستقر است، برای تشخیص دفتر محل کار آن شریک در ارتباط با حسابرسی مزبور باید قضاوت حرفه‌ای بکار گرفته شود.

۱۱۰-۲۹۰. چنانچه دیگر شرکا و همکاران مدیریتی که خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکار حسابرسی ارائه می‌دهند، به‌جز آنانی که درگیریشان اندک است، یا اعضای خانواده آنان منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیتی در بنگاه صاحبکار حسابرسی داشته باشند، خطر منافع شخصی در حدی ایجاد می‌شود که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. از این رو، نه این کارکنان و نه اعضای خانواده آنان نباید این‌گونه منافع مالی را در این‌گونه صاحبکاران حسابرسی حفظ کنند.

۱۱۱-۲۹۰. با توجه به بندهای ۱۰۸-۲۹۰ و ۱۱۰-۲۹۰ بالا، حفظ منفعت مالی در بنگاه صاحبکار حسابرسی توسط عضوی از خانواده (الف) شریک مستقر در دفتری که شریک مسئول کار به حسابرسی بنگاه صاحبکاری می‌پردازد یا (ب) یک شریک یا مدیری که خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکار حسابرسی ارائه می‌دهد به شرطی استقلال را خدشه‌دار نمی‌کند که منفعت مالی مزبور، از حقوق شغلی آنان ناشی شده باشد (مانند از طریق طرحهای بازنشستگی یا حق خرید سهام و اوراق بهادار) و در صورت لزوم، بتوان با بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز مقتضی، خطر نقض استقلال را به سطحی پذیرفتنی، کاهش داد.

در هر حال، هنگامی که آن عضو خانواده حق واگذاری منافع مالی را دارد یا بدست می‌آورد یا در مورد حق خرید سهام، حق اعمال آن را پیدا می‌کند، منافع مالی مزبور باید در اولین فرصت ممکن واگذار یا از اعمال آن حق صرف نظر شود.

۱۱۲-۲۹۰. 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.

۱۱۳-۲۹۰. 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. نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز به شرح زیر است:

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

۱۱۴-۲۹۰. 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 منافع توسط اشخاص زیر نیز می‌تواند خطر منافع شخصی را پدید آورد:

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

ب - دیگر شرکا و همکاران مدیریتی که خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکار حسابرسی ارائه می‌دهند، به‌جز آنانی که درگیریشان اندک است؛ یا

پ - عضوی از اعضای خانواده نامبردگان بالا منفعت مالی مستقیم یا منفعت مالی غیرمستقیم با اهمیتی را در بنگاه صاحبکار حسابرسی به‌عنوان 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 نهاد متولی نباشند؛

ب - منافع مالی نهاد متولی در بنگاه صاحبکار حسابرسی از دید نهاد متولی، با اهمیت نباشد؛

پ - نهاد متولی، 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 تصمیم‌گیریهای سرمایه‌گذاری مربوط به منافع مالی بنگاه صاحبکار حسابرسی را نداشته باشند.

۱۱۵-۲۹۰. 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؛
- دخالت ندادن آن عضو گروه حسابرسی در تصمیم‌گیریهای عمده مربوط به کار حسابرسی؛ یا
- استفاده از یک حسابدار حرفه‌ای دیگر برای بازبینی کارهای انجام شده توسط آن عضو گروه حسابرسی.

۱۱۶-۲۹۰. 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 منفعت باشد، انتقال فوری منافع مالی یا بخش عمده‌ای از منافع مالی غیرمستقیم به گونه‌ای که منافع باقیمانده، به مقداری ناچیز 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 مقداری ناچیز 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 مقداری ناچیز کاهش یابد. در طول زمان انتقال منافع مالی باید نسبت به ضرورت بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز مقتضی، تصمیم‌گیری شود.

وامها و تضامین

۱۱۷-۲۹۰. 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 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 حسابرسی، نه عضو خانواده وی و نه مؤسسه نباید چنین وام یا تضمینی را بپذیرد.

۱۱۸-۲۹۰. چنانچه وام اعطایی به مؤسسه، توسط بانک یا مؤسسه‌ای اعتباری که صاحبکار حسابرسی است با شرایط و الزامات معمول پرداخت شده و مبلغ آن از لحاظ صاحبکار حسابرسی یا مؤسسه دریافت‌کننده از اهمیت برخوردار باشد، بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز می‌تواند خطر منافع شخصی را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. نمونه‌ای از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز، بازبینی کار انجام شده توسط یک حسابدار حرفه‌ای عضو مؤسسه شبکه‌ای است که نه در این کار حسابرسی درگیر و نه دریافت‌کننده وام باشد.

۱۱۹-۲۹۰. 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 الزامات معمول صورت گرفته باشد. نمونه‌هایی از این‌گونه وامها شامل وام مسکن، اضافه برداشت بانکی، وام خرید خودرو و کارت اعتباری است.

۱۲۰-۲۹۰. 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، مگر آن که مبلغ وام یا تضمین مزبور هم از لحاظ مؤسسه یا عضو گروه حسابرسی و عضو خانواده آن عضو و هم از لحاظ صاحبکار، بی‌اهمیت باشد.

۱۲۱-۲۹۰. 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، مگر آن که مبلغ وام یا تضمین مزبور هم از لحاظ مؤسسه یا عضو گروه حسابرسی یا عضو خانواده آن عضو و هم از لحاظ صاحبکار، بی‌اهمیت باشد.

۱۲۲-۲۹۰. 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

۱۲۳-۲۹۰. 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 سرمایه‌ی عمده، عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی یا هر شخص دیگری که امور مدیریت ارشد بنگاه صاحبکار را عهده‌دار است.

• توافق و برقراری ترتیبیاتی در مورد ترکیب یک یا چند خدمت یا محصول مؤسسه با یک یا چند خدمت یا محصول بنگاه صاحبکار و بازاریابی مجموعه آن خدمات و محصولات به طور مشترک.

• برقراری ترتیبیاتی 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، 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 و بنگاه صاحبکار برقرار باشد، جز در مواردی که منافع مالی، بی‌اهمیت و رابطه تجاری از لحاظ آن عضو، اندک باشد، آن عضو باید از گروه حسابرسی خارج شود.

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

۱۲۴-۲۹۰. چنانچه مؤسسه، یا عضوی از گروه حسابرسی یا عضوی از خانواده آن عضو در بنگاهی 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:

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

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

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

۱۲۵-۲۹۰. 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 این‌گونه موارد، 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 به شرح زیر است:

- فسخ معامله یا کاهش مبلغ آن به میزانی که دیگر، معامله‌ای هنگامی تلقی نشود؛ یا
- خارج کردن آن شخص از گروه حسابرسی.

روابط خویشاوندی و شخصی

۱۲۶-۲۹۰. وجود روابط خانوادگی 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 این‌گونه 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.

۱۲۷-۲۹۰. 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، خطر نقض استقلال تنها با خارج کردن آن شخص از گروه حسابرسی به سطحی پذیرفتنی، کاهش می‌یابد. 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، هیچ شخصی با داشتن این‌گونه روابط نباید عضو گروه حسابرسی باشد.

۱۲۸-۲۹۰. در مواردی که عضوی از خانواده یکی از اعضای گروه حسابرسی، در بنگاه صاحبکار حسابرسی به سِمَتی 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:

- سِمَتی که عضو خانواده در بنگاه صاحبکار دارد؛ و
- نقش حسابدار حرفه‌ای 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 این گونه تدابیر ایمن‌ساز به شرح زیر است:

- خارج کردن عضو مربوط از گروه حسابرسی؛ یا
- تغییر ساختار وظایف اعضای گروه حسابرسی به گونه‌ای که حسابدار حرفه‌ای مربوط، به موضوعاتی نپردازد که در مسئولیت عضو خانواده وی قرار دارد.

۱۲۹-۲۹۰. در مواردی که یکی از بستگان نزدیک عضو گروه حسابرسی دارای یکی از سِمَت‌های زیر باشد، خطر نقض استقلال پدید می‌آید:

- الف- عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی صاحبکار حسابرسی؛ یا
- ب- سِمَتی 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؛
- سِمَتی که آن وابسته نزدیک در بنگاه صاحبکار دارد؛ و
- نقش حسابدار حرفه‌ای 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 این گونه تدابیر ایمن‌ساز شامل موارد زیر است:

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

۱۳۰-۲۹۰. 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 حسابدار حرفه‌ای 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 حسابدار حرفه‌ای مربوط، به موضوعاتی نپردازد که در مسئولیت شخصی قرار دارد که حسابدار حرفه‌ای، رابطه نزدیک با وی دارد.

۱۳۱-۲۹۰. 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 حرفه‌ای دیگر برای بازبینی کار حسابرسی انجام شده.

اشتغال در بنگاه صاحبکار حسابرسی

۱۳۲-۲۹۰. 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.

۱۳۳-۲۹۰. چنانچه یکی از شرکا یا اعضای سابق گروه حسابرسی در بنگاه صاحبکار حسابرسی و در سیمتهای یاد شده در بند ۱۳۲-۲۹۰ 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 هیچ گونه 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.

۱۳۴-۲۹۰. چنانچه یکی از شرکا یا اعضای سابق گروه حسابرسی در بنگاه صاحبکار حسابرسی و در سیمتهای یاد شده در بند ۱۳۲-۲۹۰ 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 هرگونه 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 حرفه‌ای دیگری برای بازبینی کار انجام شده توسط عضو سابق گروه حسابرسی.

۱۳۵-۲۹۰. چنانچه یکی از شرکای سابق مؤسسه به یک بنگاه اقتصادی و در یکی از سیمتهای یاد شده در بند ۱۳۲-۲۹۰ بالا پیوسته باشد و آن بنگاه سپس جزء صاحبکاران حسابرسی مؤسسه درآمد، اهمیت هرگونه خطر نقض استقلال باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود.

۱۳۶-۲۹۰. 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 عضویتش در گروه حسابرسی.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

۱۳۷-۲۹۰. هنگامی که یکی از شرکای اصلی مسئول کار با سِمتهای 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 سِمتهی 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 اصلی مسئول کار، آن شرکت سهامی عام صورتهای مالی حسابرسی شده خود را دست‌کم برای یک دوره دوازده ماهه‌ای منتشر کرده باشد که شریک مزبور، عضو گروه حسابرسی آن صورتهای مالی نبوده باشد.

۱۳۸-۲۹۰. هنگامی که شریک ارشد مؤسسه (مدیر عامل یا هم سطح آن) با سِمتهای زیر به یکی از صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام است می‌پیوندد، خطر تهدید پدید می‌آید:

الف- کارمند با سِمتهی 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 دوازده ماه از شریک ارشد (مدیر عامل یا هم سطح آن) بودن آن شریک، سپری شده باشد.

۱۳۹-۲۹۰. چنانچه در پی ترکیب تجاری، یکی از شرکای اصلی مسئول کار یا فردی که شریک ارشد مؤسسه (مدیر عامل یا هم سطح آن) بوده است در یکی از سِمتهای بیان شده در بندهای ۱۳۷-۲۹۰ و ۱۳۸-۲۹۰ اشتغال یابد، استقلال به شرطی خدشه‌دار محسوب نمی‌شود که همه شرایط زیر برآورده گردد:

- (الف) قصد از ترکیب تجاری، گمارده شدن به آن سِمَت 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) سِمَت شریک سابق در بنگاه صاحبکار حسابرسی با راهبران بنگاه صاحبکار در میان گذارده شود.

مأموریت موقت کارکنان مؤسسه در بنگاه صاحبکار

۱۴۰-۲۹۰. قرض دادن کارکنان حرفه‌ای مؤسسه به یک صاحبکار حسابرسی می‌تواند خطر خودبینی در تجدید نظر را پدید آورد. ارائه چنین کمکی به شرطی می‌تواند صورت گیرد که تنها برای یک مدت زمان کوتاه باشد و فرد مأمور در موارد زیر هیچ مداخله‌ای نداشته باشد:

- (الف) ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخشی که طبق مقررات این بخش، مجاز نیست؛ یا
- (ب) تقبل مسئولیتهای مدیریتی.

در هر حال، صاحبکار حسابرسی باید مسئولیت هدایت، سرپرستی و نظارت بر فعالیتهای این‌گونه افراد را به عهده بگیرد.

اهمیت هرگونه خطر مترتب 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:

- بررسی بیشتر کار انجام شده توسط چنین فردی؛
- واگذار نکردن مسئولیت حسابرسی وظایف یا فعالیتهایی به آن فرد که در دوره مأموریتش برای صاحبکار انجام داده است؛ یا
- نگماردن چنین فردی در گروه حسابرسی.

استفاده از خدمات شاغلان سابق در بنگاه صاحبکار حسابرسی

۱۴۱-۲۹۰. 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 خدمتش در آن بنگاه، اسناد و مدارک حسابداری آن را تهیه کرده است.

۱۴۲-۲۹۰. 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 درآمده باشد، خطر پدید آمده در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. در نتیجه، چنین افرادی نباید در گروه حسابرسی، منصوب شوند.

۱۴۳-۲۹۰. چنانچه پیش از دوره مورد گزارش، یکی از اعضای سابق هیأت مدیره یا مدیران اجرایی یا

یکی از کارکنان سابق صاحبکار حسابرسی که در سیمتی 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 شخص مزبور در دوره گذشته و در زمان اشتغالش 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:

- سیمت 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 به عنوان عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی در بنگاه صاحبکار حسابرسی

۱۴۴-۲۹۰. چنانچه یکی از شرکا یا کارکنان مؤسسه به عنوان عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی 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 به عنوان عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی در بنگاه صاحبکار حسابرسی اشتغال یابد.

۱۴۵-۲۹۰. سمت دبیری بنگاه اقتصادی^۱ 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 در بر گیرد. به طور کلی، چنین سمتی، بر رابطه نزدیک با بنگاه اقتصادی دلالت دارد.

۱۴۶-۲۹۰. چنانچه یکی از شرکا یا کارکنان مؤسسه، دبیری یک بنگاه صاحبکار حسابرسی را به عهده داشته باشد، خطرهای خودبینی در تجدید نظر و حمایتی که پدید می‌آید عموماً به اندازه‌ای با اهمیت است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. به رغم مفاد بند ۱۴۴-۲۹۰ 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 تصمیم‌گیریهای مربوط، توسط مدیریت صاحبکار انجام شود، 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 ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود.

۱۴۷-۲۹۰. 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.

1. Company Secretary

ارتباط بلند مدت همکاران ارشد مؤسسه (شامل چرخش شرکا) با صاحبکار حسابرسی

شرایط عمومی

۱۴۸-۲۹۰. استفاده مستمر و طولانی مدت همکاران ارشد مؤسسه 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؛
- 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 حرفه‌ای 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

۱۴۹-۲۹۰. 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.

۱۵۰-۲۹۰. به‌رغم مفاد بند ۱۴۹-۲۹۰ 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.

۱۵۱-۲۹۰. 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.

۱۵۲-۲۹۰. 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.

۱۵۳-۲۹۰. 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 یک مقام ذیصلاح مستقل در قلمرو حقوقی مربوط 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 آن مقام ذیصلاح مستقل، تدابیر ایمن‌ساز جایگزینی را، چون بازبینی مرتب و مستقل برون سازمانی، مشخص کرده باشد.

ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکار حسابرسی

۱۵۴-۲۹۰. مؤسسات، معمولاً خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش گوناگونی را بر حسب مهارت و تخصص‌های خود به صاحبکاران حسابرسی ارائه می‌دهند. اما، در هر حال، ارائه این‌گونه خدمات می‌تواند خطرهایی را متوجه استقلال مؤسسه یا اعضای گروه حسابرسی بنماید. مخاطراتی که پدید می‌آید اغلب، خطرهای خودبینی در تجدید نظر، منافع شخصی و حمایت است.

۱۵۵-۲۹۰. ابداعات تازه در دنیای کسب و کار، تحول بازارهای مالی و تغییرات سریع در فن‌آوری اطلاعات، تهیه فهرستی جامع از کلیه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخشی که می‌تواند به صاحبکار حسابرسی ارائه شود را ناممکن ساخته است. 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.

۱۵۶-۲۹۰. پیش از پذیرش ارائه یک خدمت غیر از خدمات اطمینان‌بخش به یک صاحبکار حسابرسی، 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 حسابرسی می‌تواند به دلیل ارائه دیگر خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش مرتبط 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.

۱۵۷-۲۹۰. یک مؤسسه می‌تواند خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخشی که طبق مقررات این بخش دارای محدودیت است را به آن دسته از بنگاه‌های وابسته به بنگاه صاحبکار حسابرسی ارائه کند که:

الف - صاحبکار حسابرسی مؤسسه نیستند اما کنترل مستقیم یا غیر مستقیم بنگاه صاحبکار حسابرسی را دارند؛

ب - صاحبکار حسابرسی مؤسسه نیستند اما منافع مالی مستقیم در بنگاه صاحبکار حسابرسی دارند و این منافع سبب نفوذ قابل ملاحظه آنها در بنگاه صاحبکار حسابرسی می‌شود و از لحاظ آنها دارای اهمیت است؛ یا

پ - صاحبکار حسابرسی مؤسسه نیستند اما همراه با بنگاه صاحبکار حسابرسی، تحت کنترل مشترک می‌باشند،

مشروط بر این که (الف) ارائه آن خدمات سبب بروز خطر خودبینی در تجدید نظر نمی‌شود چون نتایج آن خدمات، مشمول روش‌های حسابرسی (مؤسسه) قرار نمی‌گیرد و (ب) هرگونه خطر پدید آمده در اثر ارائه چنین خدماتی، با بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز، رفع یا به سطحی پذیرفتنی، کاهش داده می‌شود.

۱۵۸-۲۹۰. ارائه یک خدمت غیر از خدمات اطمینان‌بخش به یک صاحبکار حسابرسی که به شرکت سهامی عام تغییر وضعیت می‌دهد به شرط رعایت همه موارد زیر، ناقض استقلال مؤسسه تلقی نمی‌شود:

الف - ارائه این خدمت در گذشته در انطباق با مقررات مربوط به بنگاه‌های اقتصادی که شرکت سهامی عام نیستند، به شرح این بخش، صورت گرفته باشد؛

ب - ارائه خدماتی که در این بخش برای صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند مجاز دانسته نشده است، پیش از تغییر وضعیت بنگاه صاحبکار به شرکت سهامی عام، تمام شده باشد یا در اولین فرصت ممکن پس از تغییر وضعیت آن، پایان پذیرد؛ و

پ - مؤسسه، تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش هرگونه خطر نقض استقلال ناشی از ارائه خدمت مزبور را بکار گیرد.

مسئولیت‌های مدیریت

۱۵۹-۲۹۰. 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.

۱۶۰-۲۹۰. 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 چارچوب گزارشگری مالی لازم‌الاجرا.
- پذیرش مسئولیت طراحی، استقرار، نظارت یا حفظ سیستم کنترل داخلی.

۱۶۱-۲۹۰. 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. ارائه مشاوره و پیشنهادهایی برای کمک به مدیریت در ایفای مسئولیت‌های خود به شرطی قبول مسئولیت مدیریت توسط مؤسسه نمی‌باشد که مفاد بند ۱۶۲-۲۹۰ رعایت شود.

۱۶۲-۲۹۰. به منظور پرهیز از خطر پذیرش مسئولیت مدیریت هنگام ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به یک صاحبکار حسابرسی، مؤسسه باید اطمینان یابد که همه قضاوتها و تصمیم‌گیریهایی که از مسئولیت‌های مدیریت است توسط مدیریت صاحبکار انجام می‌شود. کسب این اطمینان مستلزم آن است که مدیریت صاحبکار:

- فردی را، ترجیحاً از بین اعضای مدیریت ارشد، با مهارت، دانش و تجربه مناسب به عنوان مسئول همیشگی تصمیمات صاحبکار و نظارت بر خدمات، مشخص کند. چنین فردی، هدفها، نوع و نتایج خدمات و همچنین، مسئولیت‌های صاحبکار و مسئولیت‌های مؤسسه را درک می‌کند. هرچند آن فرد لزوماً نباید تخصص اجرا یا اجرای دوباره آن خدمات را دارا باشد،
- 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.

خدمات اداری

۱۶۳-۲۹۰. خدمات اداری، با یاری رسانی به صاحبکاران در انجام دادن کارهای روزمره در جریان عادی فعالیت‌های آن سر و کار دارد. این‌گونه خدمات اساساً به قضاوت حرفه‌ای نیاز ندارد و از نوع کارهای دفتری است. خدمات ماشین‌نویسی، تهیه و تکمیل فرمهای اداری یا قانونی برای تصویب صاحبکار، ارائه این‌گونه فرمها بر طبق دستور صاحبکار، نظارت و کنترل تاریخهای قانونی و یادآوری آن به صاحبکار حسابرسی، نمونه‌هایی از خدمات اداری است. ارائه این‌گونه خدمات عموماً به نقض استقلال نمی‌انجامد. در هر حال، اهمیت هرگونه مخاطرات پدید آمده باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود.

تهیه اسناد و مدارک حسابداری و صورتهای مالی

شرایط عمومی

۱۶۴-۲۹۰. تهیه و تنظیم و ارائه مطلوب صورتهای مالی منطبق با چارچوب گزارشگری مالی لازم‌الاجرا از مسئولیت‌های مدیریت است. این‌گونه مسئولیتها شامل موارد زیر است:

- تعیین رویه‌های حسابداری و نحوه عمل منطبق با آن رویه‌ها.

- تهیه و تنظیم یا تغییر در مدارک زیربنایی یا ایجاد داده‌های، الکترونیکی یا غیر آن، مؤید رخ دادن یک معامله یا رویداد (مانند سفارش خرید، مدارک ثبت اوقات کارکرد کارکنان و سفارش فروش)؛ و
- صدور اجازه یا تغییر ثبت‌های روزنامه یا تعیین یا تصویب طبقه‌بندی حسابهای مربوط به معاملات و رویدادهای مالی.

۱۶۵-۲۹۰. ارائه خدمات حسابداری و دفترداری چون تهیه و تنظیم اسناد و مدارک حسابداری یا تهیه صورتهای مالی توسط مؤسسه به یک صاحبکار حسابرسی، خطر خودبینی در تجدید نظر را هنگام حسابرسی آن صورتهای مالی پدید می‌آورد.

۱۶۶-۲۹۰. 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 روزنامه.

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.

۱۶۷-۲۹۰. مدیریت بنگاه صاحبکار ممکن است درباره موضوعاتی چون رفع مشکلات مربوط به مغایرت‌گیری حسابها یا تجزیه و تحلیل و تجمیع اطلاعات برای تهیه گزارش‌های الزامی به مراجع ذیصلاح قانونی از مؤسسه درخواست کمک فنی بکند. افزون بر این، صاحبکار ممکن است درباره موضوعات حسابداری، چون برگردان صورتهای مالی موجود از یک مبنای گزارشگری مالی به مبنایی دیگر (برای مثال، یکسان سازی رویه‌های حسابداری در شرکتهای گروه یا ترجمه صورتهای مالی تهیه شده طبق استانداردهای ملی با رعایت استانداردهای بین‌المللی حسابداری) درخواست کمک فنی بکند. ارائه چنین خدماتی معمولاً به شرطی خطر نقض استقلال را پدید نمی‌آورد که مؤسسه، هیچ‌گونه مسئولیت مدیریتی نپذیرد.

صاحبکاران حسابرسی غیر از شرکتهای سهامی عام

۱۶۸-۲۹۰. مؤسسه به شرطی می‌تواند خدمات مرتبط با تهیه و تنظیم اسناد و مدارک حسابداری و صورتهای مالی، به صورت عادی و تکراری، به صاحبکار حسابرسی غیر از شرکت سهامی عام ارائه کند که خطر خودبینی در تجدید نظر به سطحی پذیرفتنی، کاهش یافته باشد. خدمات عادی و تکراری اساساً به قضاوت حرفه‌ای حسابدار حرفه‌ای نیاز ندارد. نمونه‌هایی از این‌گونه خدمات شامل موارد زیر است:

- انجام محاسبات یا تنظیم لیست حقوق و دستمزد بر اساس داده‌های صاحبکار برای تصویب و پرداخت توسط صاحبکار.
- ثبت و ضبط معاملاتی که مبالغ آن به آسانی قابل تعیین از روی مدارک یا داده‌های مثبت، چون قبض آب، برق یا تلفن، است و صاحبکار، طبقه‌بندی حساب‌های مربوط را تعیین یا تصویب کرده باشد.
- ثبت و ضبط معامله‌ای که مبلغ آن را صاحبکار تعیین کرده است، هر چند که معامله، حاوی مفروضات عمده ذهنی باشد.
- محاسبه استهلاك دارایی‌های ثابت بر اساس رویه‌های حسابداری، عمر مفید برآوردی و ارزش اسقاط تعیین شده توسط صاحبکار.
- انتقال ثبت‌های مصوب صاحبکار به تراز آزمایشی.
- تهیه صورتهای مالی بر اساس تراز آزمایشی مصوب صاحبکار و تهیه یادداشت‌های همراه بر اساس مدارک مصوب صاحبکار.

در هر حال، اهمیت هر‌گونه خطر ایجاد شده 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:

- برقراری ترتیباتی در مؤسسه که این‌گونه خدمات توسط اعضای گروه حسابرسی ارائه نشود؛ یا
- در صورت ارائه چنین خدماتی توسط عضوی از گروه حسابرسی، استفاده از شریک یا کارمند ارشدی با تخصص لازم که عضو گروه حسابرسی نیست برای بازبینی کار انجام شده.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

۱۶۹-۲۹۰. 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 که شرکت سهامی عام است، ارائه کند.

۱۷۰-۲۹۰. به‌رغم مفاد بند ۱۶۹-۲۹۰ بالا، یک مؤسسه می‌تواند خدمات حسابداری و دفترداری را، شامل تهیه لیست حقوق و دستمزد و ارائه خدمات مرتبط و تهیه صورتهای مالی یا دیگر اطلاعات مالی، به صورت عادی و تکراری، به قسمتها یا بنگاه‌های وابسته به بنگاه صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است، ارائه کند مشروط بر این که کارکنان انجام دهنده خدمت، از اعضای گروه حسابرسی آن بنگاه نباشند و:

الف - قسمتها یا بنگاه‌های وابسته که این خدمات به آنها ارائه می‌شود از لحاظ صورتهای مالی مورد حسابرسی، در مجموع بی‌اهمیت باشند؛ یا

ب - خدمات ارائه شده، به موضوعاتی مربوط باشد که از لحاظ صورتهای مالی قسمت یا بنگاه وابسته، در مجموع بی‌اهمیت باشد.

خدمات ارزیابی

شرایط عمومی

۱۷۱-۲۹۰. ارزیابی عبارت است از تعیین مفروضاتی درباره پیش‌آمدهای آتی، بکارگیری روشها و تکنیکهای مناسب و ترکیب هر دو به منظور تعیین ارزشی معین، یا دامنه‌ای از ارزشها، برای یک دارایی، یک بدهی یا کل بنگاه اقتصادی.

۱۷۲-۲۹۰. ارائه خدمات ارزیابی به صاحبکار حسابرسی می‌تواند خطر خودبینی در تجدید نظر را پدید آورد. وجود و اهمیت این خطر به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- با اهمیت بودن یا نبودن اثر ارزیابی بر صورتهای مالی.
- میزان درگیری صاحبکار در تعیین و تصویب شیوه ارزیابی و دیگر تصمیم‌گیریهای عمده مرتبط.
- در دسترس بودن روشهای ارزیابی شناخته شده و رهنمودهای حرفه‌ای.
- در موارد ارزیابیهای بر اساس روشها یا استانداردهای مشخص، میزان مفروضات ذهنی ویژه قلم مورد ارزیابی.

- قابلیت اعتماد و میزان اطلاعات زیر بنایی.
- میزان وابستگی به نتایج آن دسته از رویدادهای آتی که به طور ذاتی سبب تغییر پذیری زیاد در مبالغ ارزیابی می‌شود.
- میزان و شفافیت موارد افشا در صورتهای مالی.

اهمیت هرگونه خطر پدید آمده 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:

- استفاده از حسابدار حرفه‌ای دیگری که درگیر خدمات ارزیابی نبوده است برای بازبینی کارهای انجام شده حسابرسی یا ارزیابی؛ یا
- استقرار ترتیباتی در مؤسسه برای پیشگیری از مشارکت کارکنان ارائه دهنده خدمات ارزیابی در کار حسابرسی همان صاحبکار.

۱۷۳-۲۹۰. برخی از موارد ارزیابی با میزان قابل ملاحظه‌ای از مفروضات ذهنی سروکار ندارد؛ مانند، مواردی که مفروضات زیربنایی آن قلم را قوانین و مقررات یا عرف تعیین کرده است یا روشها و تکنیکهای مورد استفاده، بر اساس استانداردهای پذیرفته شده یا قوانین و مقررات، مشخص شده است. در این‌گونه موارد، نتایج ارزیابی یک قلم توسط دو ارزیاب یا بیشتر، احتمالاً نمی‌تواند تفاوت‌های چشمگیر داشته باشد.

۱۷۴-۲۹۰. در مواردی که مؤسسه برای صاحبکار حسابرسی و به قصد یاری در ایفای مسئولیت گزارشگری مالیاتی یا برنامه‌ریزی مالیاتی آن، خدمات ارزیابی انجام می‌دهد و نتایج ارزیابی، اثری مستقیم بر صورتهای مالی آن صاحبکار ندارد، مفاد بند ۱۸۶-۲۹۰ باید بکار گرفته شود.

صاحبکاران حسابرسی غیر از شرکتهای سهامی عام

۱۷۵-۲۹۰. در موارد ارائه خدمات ارزیابی به یک صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام نیست، چنانچه نتایج ارزیابی بر صورتهای مالی مورد حسابرسی مؤسسه دارای اثری با اهمیت باشد و همچنین، ارزیابی متضمن مفروضات ذهنی بسیار باشد، هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند خطر خودبینی در تجدید نظر را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. از این رو، مؤسسه نباید چنین خدمتی را به صاحبکار حسابرسی ارائه کند.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

۱۷۶-۲۹۰. چنانچه نتایج ارزیابی، چه به تنهایی چه در مجموع، اثری با اهمیت بر صورتهای مالی مورد حسابرسی مؤسسه داشته باشد، مؤسسه نباید چنین خدمتی را به صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است، ارائه کند.

خدمات مالیاتی

۱۷۷-۲۹۰. خدمات مالیاتی دامنه گسترده‌ای دارد؛ شامل موارد زیر:

- تهیه اظهارنامه مالیاتی؛
- انجام دادن محاسبات مالیاتی برای مقاصد تهیه ثبتهای حسابداری؛
- برنامه‌ریزی مالیاتی و دیگر مشاوره‌های مالیاتی؛ و
- یآوری در حل و فصل دعاوی مالیاتی.

گرچه با خدمات مالیاتی که یک مؤسسه به صاحبکار حسابرسی خود ارائه می‌کند به طور جداگانه تحت این سرفصلهای کلی برخورد می‌شود؛ اما، در عمل، این فعالیتها با هم مرتبط هستند.

۱۷۸-۲۹۰. انجام دادن برخی خدمات مالیاتی سبب پدید آمدن خطرهای خودبینی در تجدید نظر و حمایت می‌شود. وجود و اهمیت این مخاطرات به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- سیستمی که مقامات مالیاتی برای تشخیص و وصول مالیات مورد نظر بکار می‌گیرند و نقش مؤسسه در این فرآیند؛
- پیچیدگی سیستم مالیاتی و میزان قضاوتی که در بکارگیری آن، ضرورت می‌یابد؛
- ویژگیهای خاص کار مورد نظر؛ و
- میزان تخصص و مهارت مالیاتی کارکنان صاحبکار.

تهیه اظهارنامه مالیاتی

۱۷۹-۲۹۰. 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.

محاسبات مالیاتی برای مقاصد تهیه ثبتهای حسابداری

صاحبکاران حسابرسی غیر از شرکتهای سهامی عام

۱۸۰-۲۹۰. تهیه محاسبات مالیات سال جاری و انتقالی به دوره‌های آتی (دارایی و یا بدهی) برای صاحبکار حسابرسی جهت مقاصد ثبتهای حسابداری که قرار است مورد حسابرسی مؤسسه قرار گیرد خطر خودبینی در تجدید نظر را پدید می‌آورد. اهمیت این خطر به موارد زیر بستگی دارد:

الف - میزان پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی مربوط و همچنین، میزان قضاوت لازم در بکارگیری آنها؛

ب - میزان تخصص و مهارت مالیاتی کارکنان صاحبکار؛ و

پ - میزان اهمیت مبالغ محاسبه شده از لحاظ صورتهای مالی.

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

- استفاده از افراد حرفه‌ای که عضو گروه حسابرسی نیستند برای انجام دادن خدمت؛
- چنانچه عضوی از گروه حسابرسی این خدمت را انجام می‌دهد، استفاده از شریک یا کارمند ارشدی که عضو گروه حسابرسی نیست برای بازبینی محاسبات مالیاتی؛ یا
- دریافت نظر مشورتی یک متخصص مالیاتی برون سازمانی درباره این خدمت.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

۱۸۱-۲۹۰. چنانچه محاسبات مالیات سال جاری و مالیاتهای انتقالی به دوره‌های آتی یک صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است مبنای تهیه ثبت‌های حسابداری قرار گیرد که از لحاظ صورتهای مالی صاحبکار، با اهمیت است و آن صورتهای توسط مؤسسه مورد حسابرسی قرار می‌گیرد، مؤسسه مزبور نباید آن محاسبات را تهیه کند.

برنامه‌ریزی و دیگر خدمات مشاوره مالیاتی

۱۸۲-۲۹۰. خدمات برنامه‌ریزی و مشاوره مالیاتی دامنه گسترده‌ای دارد؛ مانند راهنمایی صاحبکار در زمینه ساختار سازی اثربخش امور مالیاتی یا راهنمایی در زمینه بکارگیری قوانین و مقررات جدید مالیاتی.

۱۸۳-۲۹۰. در مواردی که راهنمایی مالیاتی بر موضوعاتی اثر می‌گذارد که در صورتهای مالی صاحبکار منعکس می‌شود، خطر خودبینی در تجدید نظر می‌تواند پدید آید. وجود و اهمیت این‌گونه مخاطرات به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- میزان مفروضات ذهنی بکار رفته در تعیین نحوه عمل مناسب راهنمایی مالیاتی در صورتهای مالی؛
- میزان اهمیت اثر نتایج راهنمایی مالیاتی بر صورتهای مالی؛
- وابستگی اثربخشی راهنمایی مالیاتی به نحوه عمل حسابداری یا نحوه ارائه در صورتهای مالی و میزان تردید موجود نسبت به مناسب بودن نحوه عمل حسابداری یا نحوه افشا بر اساس چارچوب گزارشگری مالی مربوط؛
- میزان تخصص و مهارت مالیاتی کارکنان صاحبکار؛
- میزان انطباق راهنمایی مالیاتی با قوانین و مقررات مالیاتی، سایر رویه‌ها یا نحوه عملهای متعارف؛ و
- بودن یا نبودن حکمی اختصاصی درباره نحوه برخورد مالیاتی، یا توافق قبلی با مقامات مالیاتی پیش از تهیه صورتهای مالی.

برای مثال، ارائه خدمات برنامه‌ریزی و راهنمایی مالیاتی در مواردی که راهنمایی مزبور مورد توافق صریح مقامات مالیاتی یا منطبق بر رویه‌های پیشین است، منطبق بر نحوه عملهای متعارف می‌باشد یا مبنایی قانونی دارد که احتمال موافقت شدن با آن می‌رود، معمولاً خطری را برای استقلال پدید نمی‌آورد.

۱۸۴-۲۹۰. 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 افراد حرفه‌ای که عضو گروه حسابرسی نباشند برای انجام دادن خدمت؛
- استفاده از یک متخصص مالیاتی که در ارائه خدمات مالیاتی، نقشی نداشته است برای ارائه مشاوره به گروه حسابرسی و نیز بازبینی نحوه اعمال آن در صورتهای مالی؛
- دریافت نظر مشاور مالیاتی برون سازمانی برای ارائه آن خدمت؛ یا
- دریافت توافق قبلی مقامات مالیاتی یا نظر مشورتی آنان پیش از ارائه خدمت.

۱۸۵-۲۹۰. در مواردی که تأثیر راهنمایی مالیاتی به یک نحوه عمل خاص حسابداری یا نحوه خاص ارائه در صورتهای مالی بستگی دارد و:

- الف - گروه حسابرسی نسبت به مناسب بودن نحوه عمل حسابداری یا نحوه ارائه بر اساس چارچوب گزارشگری مالی مربوط، تردید منطقی دارد؛ و
- ب - نتیجه یا پیامد راهنمایی مالیاتی، اثر با اهمیتی بر صورتهای مالی دارد که مؤسسه آن را حسابرسی خواهد کرد،

خطر خودبینی در تجدید نظر در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. در نتیجه، مؤسسه نباید این‌گونه راهنماییهای مالیاتی را به صاحبکار حسابرسی ارائه دهد.

۱۸۶-۲۹۰. در موارد ارائه خدمات مالیاتی به صاحبکار حسابرسی ممکن است از مؤسسه درخواست شود در راستای کمک به صاحبکار برای ایفای مسئولیتهای گزارشگری مالیاتی یا برنامه‌ریزی مالیاتی، ارزیابی‌هایی نیز انجام دهد. چنانچه نتایج ارزیابی، اثری مستقیم بر صورتهای مالی داشته باشد، مفاد بندهای ۱۷۱-۲۹۰ تا ۱۷۶-۲۹۰ مربوط به خدمات ارزیابی، کاربرد دارد. در مواردی که ارزیابی، تنها برای مقاصد مالیاتی انجام می‌شود و اثری مستقیم بر صورتهای مالی ندارد (یعنی، صورتهای مالی، تنها در ارتباط با ثبت‌های حسابداری مربوط به مالیات تحت تأثیر قرار می‌گیرد)، در صورتی معمولاً سبب خطر نقض استقلال نمی‌شود که اثر مزبور بر صورتهای مالی، کم اهمیت باشد یا ارزیابی انجام شده، توسط مقامی مالیاتی یا ذیصلاح قانونی مورد بازبینی قرار گیرد.

چنانچه ارزیابی، مورد بازبینی برون سازمانی قرار نمی‌گیرد و اثر آن بر صورتهای مالی، با اهمیت است، وجود و اهمیت هرگونه خطر پدید آمده به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- میزان پذیرفته بودن روش ارزیابی توسط قانون یا مقررات، سایر رویه‌های حاصل از موارد مشابه یا عرف موجود و میزان مفروضات ذهنی ذاتی در ارزیابی.
- میزان قابلیت اعتماد و گستردگی اطلاعات زیربنایی.

اهمیت هرگونه خطر پدید آمده 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 افراد حرفه‌ای که عضو گروه حسابرسی نیستند برای انجام دادن خدمت؛
- استفاده از فرد حرفه‌ای دیگری برای بازبینی کار حسابرسی انجام شده یا نتایج خدمات مالیاتی؛ یا
- دریافت توافق قبلی مقامات مالیاتی یا نظر مشورتی آنان پیش از ارائه خدمت.

یاوری در حل و فصل دعاوی مالیاتی

۱۸۷-۲۹۰. در مواردی که مؤسسه به نمایندگی صاحبکار حسابرسی در یک دعاوی مالیاتی ایفای نقش می‌کند و مقامات مالیاتی، پذیرفتن دلایل صاحبکار را درباره موضوعی خاص به آن اعلام کرده‌اند و مقام مالیاتی یا صاحبکار، موضوع را برای تعیین تکلیف، مثلاً، به هیأت داورى یا دادگاه ارجاع داده است، خطر حمایت یا خودبینی در تجدید نظر می‌تواند پدید آید. وجود و اهمیت هرگونه خطر پدید آمده به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- مؤسسه، خدمت موضوع اختلاف مالیاتی را ارائه کرده باشد یا نکرده نباشد؛
- میزانی که نتایج حل اختلاف می‌تواند به گونه‌ای با اهمیت بر صورتهای مالی مورد حسابرسی اثر گذارد؛
- میزان انطباق موضوع با قانون یا مقررات، رویه‌های حاصل از موارد مشابه یا عرف موجود؛
- علنی بودن یا نبودن مراحل رسیدگی؛ و
- نقش مدیریت صاحبکار در حل اختلاف.

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

- استفاده از افراد حرفه‌ای که عضو گروه حسابرسی نیستند برای انجام دادن خدمت؛
- استفاده از یک متخصص مالیاتی که در ارائه آن خدمت مالیاتی نقش نداشته است برای ارائه مشاوره به گروه حسابرسی و نیز بازبینی نحوه اعمال آن در صورتهای مالی؛ یا
- دریافت نظر مشورتی درباره آن خدمت از یک متخصص مالیاتی برون سازمانی.

۱۸۸-۲۹۰. در مواردی که خدمات مالیاتی مستلزم نمایندگی صاحبکار حسابرسی در هیأت داوری یا دادگاه باشد و مبلغ مربوط، از لحاظ صورتهای مالی مورد حسابرسی مؤسسه، با اهمیت است، خطر حمایت در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را رفع کند یا به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. در نتیجه، مؤسسه نباید چنین خدمتی را به صاحبکار حسابرسی ارائه کند. تعریف و تشخیص ”هیأت داوری یا دادگاه عمومی“ بر اساس مقررات رسیدگی به اختلافات مالیاتی هر قلمرو، تعیین می‌شود.

۱۸۹-۲۹۰. به‌رغم مفاد بند ۱۸۸-۲۹۰ بالا، مؤسسه از داشتن نقش مستمر مشاور مالیاتی (چون پاسخگویی به درخواستهای اطلاعات، تأمین و ارائه حساب‌های واقعی، گواهی و تصدیق کارهای انجام شده یا همکاری با صاحبکار در تجزیه و تحلیل کردن موضوعات مالیاتی مورد اختلاف) صاحبکار حسابرسی در ارتباط با موضوع مورد رسیدگی هیأت داوری یا دادگاه عمومی، منع نمی‌شود.

خدمات حسابرسی داخلی

شرایط عمومی

۱۹۰-۲۹۰. دامنه و هدفهای فعالیتهای حسابرسی داخلی، بسیار گسترده است و به اندازه و ساختار بنگاه اقتصادی و نیازها و الزامات مدیریت و راهبران آن بنگاه بستگی دارد. فعالیتهای حسابرسی داخلی می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- نظارت عالیه بر سیستم کنترل داخلی- بازبینی کنترلها، نظارت بر عملکرد کنترلها و ارائه پیشنهاد برای بهبود آنها؛

- رسیدگی به اطلاعات مالی و عملیاتی - بررسی ابزارهای (روشهای) مورد استفاده در شناسایی، اندازه‌گیری، طبقه‌بندی و گزارشگری اطلاعات مالی و عملیاتی، پرس و جوی مشخص درباره تک تک اقلام، شامل آزمون جزییات معاملات، مانده حساب‌ها و روشها؛
- بررسی صرفه اقتصادی، اثر بخشی و کارایی فعالیتهای عملیاتی شامل فعالیتهای غیر مالی بنگاه اقتصادی؛ و
- بررسی رعایت قوانین، مقررات و سایر الزامات برون سازمانی و همچنین، رعایت سیاستها و دستورالعمل‌های مدیریت و دیگر الزامات درون سازمانی.

۱۹۱-۲۹۰. خدمات حسابرسی داخلی، یاری رسانیدن به صاحبکار حسابرسی در اجرای عملیات حسابرسی داخلی صاحبکار است. ارائه خدمات حسابرسی داخلی به صاحبکار حسابرسی در صورتی موجب پدید آمدن خطر خودبینی در تجدید نظر می‌شود که مؤسسه، از نتایج کار حسابرسی داخلی، در حسابرسی بعدی صورتهای مالی آن صاحبکار، بهره برداری کند. انجام دادن بخش عمده‌ای از عملیات حسابرسی داخلی صاحبکار، احتمال تقبل مسئولیتهای مدیریت صاحبکار توسط کارکنان از مؤسسه را افزایش می‌دهد که این خدمات را ارائه می‌کنند. چنانچه کارکنان مؤسسه هنگام ارائه خدمات حسابرسی داخلی به صاحبکار حسابرسی، مسئولیت مدیریتی آن را تقبل کنند، خطر به وجود آمده در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. از این رو، کارکنان مؤسسه هنگام ارائه خدمات حسابرسی داخلی به صاحبکار حسابرسی نباید مسئولیت مدیریتی آن صاحبکار را تقبل کنند.

۱۹۲-۲۹۰. نمونه‌هایی از خدمات حسابرسی داخلی که متضمن قبول مسئولیت مدیریتی است شامل موارد زیر می‌باشد:

- الف - تعیین خط مشی یا هدایت راهبردی فعالیتهای حسابرسی داخلی؛
- ب - هدایت و تقبل مسئولیت اقدامات انجام شده توسط کارکنان واحد حسابرسی داخلی صاحبکار؛
- پ - تصمیم‌گیری درباره اجرای پیشنهادهای ناشی از فعالیتهای حسابرسی داخلی؛
- ت - گزارشگری نتایج حاصل از عملیات حسابرسی داخلی به راهبران بنگاه اقتصادی به نمایندگی مدیریت آن؛

- ث - اجرای روشهایی که جزیی از سیستم کنترل داخلی است، مانند بازبینی و تصویب تغییرات در حق دسترسی کارکنان به اطلاعات؛
- ج - پذیرش مسئولیت طراحی، استقرار و حفظ سیستم کنترل داخلی؛ و
- چ - انجام خدمات حسابرسی داخلی برون سپاری شده، شامل همه یا بخش اعظم وظایف واحد حسابرسی داخلی، در مواردی که مؤسسه، تعیین‌کننده دامنه کار حسابرسی داخلی است و احتمالاً مسئولیت یک یا چند مورد از الف تا ج بالا را نیز به عهده دارد.

- ۱۹۳-۲۹۰. مؤسسه برای پرهیز از تقبل مسئولیتهای مدیریتی باید تنها در صورت اطمینان یافتن از همه موارد زیر، خدمات حسابرسی داخلی را به صاحبکار حسابرسی ارائه کند:
- الف- صاحبکار، شخصی مناسب و ذیصلاح را، ترجیحاً از بین مدیریت ارشد، به عنوان مسئول همه جانبه عملیات حسابرسی داخلی و تصدیق قبول مسئولیت برای طراحی، استقرار و حفظ سیستم کنترل داخلی معین کرده است؛
 - ب - مدیریت یا راهبران بنگاه صاحبکار، دامنه، مخاطرات و تناوب خدمات حسابرسی داخلی را بازبینی، ارزیابی و تصویب می‌کند؛
 - پ - مدیریت صاحبکار، کفایت خدمات حسابرسی داخلی و یافته‌های ناشی از انجام آن را ارزیابی می‌کند؛
 - ت - مدیریت صاحبکار، پیشنهادهای حاصل از انجام خدمات حسابرسی داخلی را ارزیابی و تعیین می‌کند که کدام یک بکار گرفته شود و همچنین، فرآیند استقرار آن را مدیریت می‌کند؛ و
 - ث - مدیریت صاحبکار، یافته‌های عمده و پیشنهادهای حاصل از خدمات حسابرسی داخلی را به راهبران بنگاه گزارش می‌کند.

- ۱۹۴-۲۹۰. در موارد استفاده مؤسسه از کار واحد حسابرسی داخلی، استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، اجرای روشهایی را برای ارزیابی کفایت آن کار الزامی کرده است. چنانچه مؤسسه، ارائه خدمات حسابرسی داخلی به صاحبکار حسابرسی را بپذیرد و از نتایج آن در حسابرسی مستقل استفاده کند، خطر خودبینی در تجدید نظر بدین دلیل پدید می‌آید که اعضای گروه حسابرسی ممکن است بدون ارزیابی درست و مناسب نتایج خدمات حسابرسی داخلی یا

با اعمال تردید حرفه‌ای کمتر از آنچه که افراد غیر عضو گروه حسابرسی اعمال می‌کردند، از آن نتایج استفاده کنند. اهمیت این خطر به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- اهمیت مبالغ مربوط در صورتهای مالی؛
- خطر تحریف در ادعاهای مدیریت در ارتباط با آن مبالغ در صورتهای مالی؛ و
- میزان اتکا بر خدمات حسابرسی داخلی.

اهمیت چنین خطری باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌ای از چنین تدابیری، استفاده از افرادی حرفه‌ای که عضو گروه حسابرسی نیستند برای انجام خدمات حسابرسی داخلی است.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

۱۹۵-۲۹۰. مؤسسه نباید خدمات حسابرسی داخلی مربوط به موارد زیر را به صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است، ارائه کند:

الف - اجرای بخش عمده‌ای از کنترل‌های داخلی مربوط به گزارشگری مالی؛

ب - سیستمهای حسابداری مالی مولد اطلاعاتی که، به تنهایی یا در مجموع، از لحاظ اسناد و مدارک حسابداری یا صورتهای مالی صاحبکار مورد حسابرسی مؤسسه، با اهمیت است؛ یا

پ - مبالغ و موارد افشایی که، به تنهایی یا در مجموع، از لحاظ صورتهای مالی مورد حسابرسی مؤسسه، با اهمیت است.

خدمات مربوط به سیستمهای فن‌آوری اطلاعات

شرایط عمومی

۱۹۶-۲۹۰. خدمات مربوط به سیستمهای فن‌آوری اطلاعات، طراحی یا استقرار سیستمهای سخت‌افزاری یا نرم‌افزاری را شامل می‌شود. این سیستمها ممکن است داده‌های اولیه را تجمیع کند، بخشی از کنترل‌های داخلی مربوط به گزارشگری مالی را تشکیل دهد یا پدید آورنده اطلاعاتی باشد که بر اسناد و مدارک حسابداری یا صورتهای مالی اثر می‌گذارد یا این که سیستمهای مزبور به اسناد و مدارک، کنترل‌های داخلی مربوط به گزارشگری مالی یا صورتهای مالی صاحبکار حسابرسی مربوط نباشد. ارائه خدمات مربوط به این گونه سیستمها می‌تواند بسته به نوع و ماهیت خدمت و سیستمهای فن‌آوری اطلاعات، خطر خودبینی در تجدید نظر را پدید آورد.

۱۹۷-۲۹۰. ارائه خدمات مربوط به سیستمهای فن‌آوری اطلاعات به شرح زیر خطری برای نقض استقلال تلقی نمی‌شود به شرط آن که کارکنان مؤسسه، هیچ مسئولیت مدیریتی را در موارد زیر به عهده نگیرند:

الف - طراحی یا استقرار سیستمهای فن‌آوری اطلاعات نامرتب با کنترلهای داخلی مربوط به گزارشگری مالی؛

ب - طراحی یا استقرار سیستمهای فن‌آوری اطلاعات که مولد اطلاعاتی نیست که بخش عمده‌ای از اسناد و مدارک حسابداری یا صورتهای مالی را تشکیل می‌دهد؛

پ - استقرار نرم‌افزارهای حسابداری یا گزارشگری مالی خریداری شده در بازار که توسط مؤسسه تولید نشده است، به شرط آن که تغییرات متناسب سازی آن، عمده نباشد؛ و

ت - ارزیابی و ارائه پیشنهاد نسبت به سیستمی که توسط یک شرکت خدماتی یا صاحبکار، طراحی، مستقر یا بکار گرفته شده است.

صاحبکاران حسابرسی غیر از شرکتهای سهامی عام

۱۹۸-۲۹۰. ارائه خدمات به صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام نیستند در زمینه طراحی یا استقرار سیستمهای فن‌آوری اطلاعات که (الف) بخش عمده‌ای از کنترلهای داخلی مربوط به گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهد یا (ب) مولد اطلاعاتی است که از لحاظ اسناد و مدارک حسابداری یا صورتهای مالی مورد حسابرسی مؤسسه، با اهمیت تلقی می‌شود، خطر خودبینی در تجدید نظر را پدید می‌آورد.

۱۹۹-۲۹۰. خطر خودبینی در تجدید نظری که از ارائه خدمات موضوع بند ۱۹۸-۲۹۰ بالا ناشی می‌شود، بسیار بالا است مگر آن که تدابیر ایمن‌ساز لازم برای اطمینان یافتن از همه موارد زیر بکار گرفته شود:

الف - صاحبکار، مسئولیت استقرار و نظارت بر سیستم کنترل داخلی را تقبل و تصدیق می‌کند؛

ب - مسئولیت همه تصمیم‌گیریهای مربوط به فرآیند طراحی و استقرار سخت‌افزارها یا نرم‌افزارها توسط صاحبکار، به کارمندی توانا و لایق، مرجحاً از بین مدیران ارشد، واگذار می‌شود؛

- پ - همه تصمیم‌گیریهایی مربوط به فرآیند طراحی و استقرار سیستم، توسط مدیریت صاحبکار به عمل می‌آید؛
- ت - صاحبکار، کفایت و نتایج حاصل از طراحی و استقرار سیستم را ارزیابی می‌کند؛ و
- ث - صاحبکار، مسئولیت عملیات سیستم (سخت افزارها و نرم‌افزارها) و داده‌ها و اطلاعات تولید شده توسط سیستم یا مورد بهره‌برداری آن را می‌پذیرد.

۲۰۰-۲۹۰. بسته به میزان اتکایی که در اجرای حسابرسی بر سیستمهای خاص فن‌آوری اطلاعات می‌شود، مؤسسه باید درباره ارائه کردن یا نکردن این خدمات به عنوان یک خدمت غیر از خدمات اطمینان‌بخش، آنهم تنها توسط کارکنان غیر عضو گروه حسابرسی و دارای خطوط گزارشگری متفاوت (از حسابرسی) تصمیم‌گیری کند. اهمیت هرگونه خطر باقیمانده باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌ای از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز، استفاده از یک حسابدار حرفه‌ای دیگر برای بازبینی کار حسابرسی یا کار خدمت غیر از خدمات اطمینان‌بخش است.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

۲۰۱-۲۹۰. مؤسسه نباید خدمات مربوط به طراحی و استقرار آن دسته از سیستمهای فن‌آوری اطلاعات را به شرکت سهامی عام به عنوان صاحبکار حسابرسی ارائه کند که (الف) بخش عمده‌ای از کنترل‌های داخلی مربوط به گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهد یا (ب) اطلاعات تولید شده توسط آنها از لحاظ اسناد و مدارک حسابداری صاحبکار یا صورتهای مالی مورد حسابرسی مؤسسه، با اهمیت باشد.

خدمات پشتیبانی از صاحبکار در دعاوی حقوقی

۲۰۲-۲۹۰. خدمات پشتیبانی در دعاوی حقوقی می‌تواند اقداماتی چون شهادت دادن به عنوان کارشناس متخصص در دادگاه، برآورد خسارات یا تعیین مبلغ دریافتنی یا پرداختنی در دعاوی حقوقی یا اختلاف حقوقی و کمک در جمع‌آوری و بازبینی اطلاعات و اسناد مربوط به دعاوی حقوقی را شامل شود. ارائه این‌گونه خدمات می‌تواند خطر خودبینی در تجدید نظر یا خطر حمایت را پدید آورد.

۲۰۳-۲۹۰. اگر مؤسسه خدمات پشتیبانی در دعاوی حقوقی به یک صاحبکار حسابرسی ارائه کند که برآورد خسارات یا تعیین مبالغی است که بر صورتهای مالی مورد حسابرسی مؤسسه اثر می‌گذارد، مقررات خدمات ارزیابی مندرج در بندهای ۱۷۱-۲۹۰ تا ۱۷۶-۲۹۰ باید رعایت شود. در سایر موارد ارائه خدمات پشتیبانی در دعاوی حقوقی، اهمیت هر خطر باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود.

خدمات حقوقی

۲۰۴-۲۹۰. خدمات حقوقی به هر نوع خدمتی گفته می‌شود که ارائه‌کننده آن باید یا مجوز انجام دادن آن را در دادگاه‌های قلمرو محل ارائه خدمات، دریافت کرده باشد یا تحصیلات و آموزش لازم برای ارائه خدمات حقوقی را احراز کرده باشد. این‌گونه خدمات، بسته به هر قلمرو، می‌تواند بسیار گسترده و گوناگون باشد و ارائه خدمات مربوط به امور شرکتها و بازرگانی به صاحبکاران را، چون تدوین و انعقاد قراردادها، طرح و پیگیری دعاوی حقوقی، راهنمایی در مورد ادغام و تحصیل شرکتها و همکاری با واحد حقوقی صاحبکار، شامل شود. ارائه خدمات حقوقی توسط مؤسسه به صاحبکار حسابرسی می‌تواند هم خطر خودبینی در تجدید نظر و هم خطر حمایت را پدید آورد.

۲۰۵-۲۹۰. ارائه خدمات حقوقی به صاحبکار حسابرسی در اجرای معاملات (مانند تدوین قراردادها، مشاوره حقوقی، تجزیه و تحلیل حقوقی و ساماندهی معاملات) می‌تواند خطر خودبینی در تجدید نظر را پدید آورد. وجود و اهمیت هرگونه خطر پدید آمده به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- نوع و ماهیت خدمت؛
- ارائه شدن یا نشدن خدمت توسط عضوی از گروه حسابرسی؛ و
- میزان اهمیت هر موضوع در ارتباط با صورتهای مالی صاحبکار.

اهمیت هرگونه خطر پدید آمده 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 افراد حرفه‌ای به غیر از اعضای گروه حسابرسی برای انجام دادن خدمت؛ یا
- استفاده از فردی حرفه‌ای که در ارائه خدمات حقوقی، نقش و دخالتی نداشته است، برای ارائه نظر مشورتی به گروه حسابرسی درباره آن خدمات و بازبینی و بررسی هر مورد ارائه در صورتهای مالی.

۲۰۶-۲۹۰. نیابت از صاحبکار حسابرسی در حل یک اختلاف یا دعوای حقوقی در مواردی که مبلغ مورد اختلاف، از لحاظ صورتهای مالی مورد حسابرسی مؤسسه با اهمیت است، خطر حمایت و خطر خودبینی در تجدید نظر را در حدی ایجاد می‌کند که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. بنابراین، مؤسسه نباید چنین خدماتی را برای صاحبکار حسابرسی انجام دهد.

۲۰۷-۲۹۰. در مواردی که از مؤسسه خواسته می‌شود نیابت صاحبکار حسابرسی را در حل و فصل یک اختلاف یا دعوای حقوقی به عهده بگیرد که مبلغ آن، از لحاظ صورتهای مالی مورد حسابرسی مؤسسه، ناچیز است، مؤسسه باید اهمیت هرگونه خطر حمایت و خطر خودبینی در تجدید نظر ناشی از ارائه آن خدمت را ارزیابی کند و تدابیر ایمن‌سازی مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی را بکار بندد. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌سازی شامل موارد زیر است:

- استفاده از افراد حرفه‌ای به غیر از اعضای گروه حسابرسی برای انجام دادن خدمت؛ یا
- استفاده از فردی حرفه‌ای که در ارائه خدمات حقوقی، نقش و دخالتی نداشته است برای ارائه نظر مشورتی به گروه حسابرسی درباره آن خدمات و بازبینی و بررسی هر مورد ارائه در صورتهای مالی.

۲۰۸-۲۹۰. انتصاب شریک یا کارمندی از مؤسسه به عنوان مشاور عمومی امور حقوقی صاحبکار حسابرسی، خطر خودبینی در تجدید نظر و خطر حمایت را در حدی ایجاد می‌کند که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. اصولاً، مشاور عمومی امور حقوقی، یک سمت مدیر ارشد با مسئولیتهای گسترده در مسایل حقوقی است و در نتیجه، هیچ یک از اعضای مؤسسه نباید چنین سمتی را در بنگاه صاحبکار حسابرسی بپذیرد.

خدمات گزینش کارکنان

شرایط عمومی

۲۰۹-۲۹۰. ارائه خدمات گزینش کارکنان برای صاحبکار حسابرسی می‌تواند خطر منافع شخصی، قرابت یا تهدید را پدید آورد. وجود و اهمیت هرگونه خطر به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- نوع و ماهیت خدمت درخواست شده از مؤسسه؛ و
- نقش مورد نظر برای فردی که گزینش می‌شود.

اهمیت هرگونه خطر باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. اما در همه موارد، مؤسسه نباید هیچ مسئولیت مدیریتی را، شامل نقش مذاکره کننده به نمایندگی صاحبکار، بپذیرد و تصمیم‌گیری نهایی در مورد استخدام فرد برگزیده باید به عهده صاحبکار باشد.

مؤسسه معمولاً می‌تواند خدماتی چون بررسی صلاحیتهای حرفه‌ای متقاضیان و اظهار نظر درباره شایستگی آنان برای احراز سمت مورد نظر را به صاحبکار حسابرسی ارائه کند. افزون بر این، مؤسسه می‌تواند با متقاضیان، مصاحبه و بر اساس شایستگی، آنان را برای احراز سمت حسابدار مالی، امور اداری یا کنترلی توصیه کند.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

۲۱۰-۲۹۰. مؤسسه نباید خدمات زیر را در ارتباط با گزینش عضوی از هیأت مدیره یا مدیران اجرایی یا مدیران ارشدی که بتواند بر تهیه اسناد و مدارک حسابداری صاحبکار یا صورتهای مالی مورد حسابرسی مؤسسه تأثیری عمده داشته باشد به صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است، ارائه کند:

- جستجو برای یافتن متقاضیان این‌گونه سمتها؛ و
- تقبل بررسی معرفی‌نامه‌های متقاضیان این‌گونه سمتها.

خدمات تأمین مالی

۲۱۱-۲۹۰. ارائه خدمات تأمین مالی زیر می‌تواند خطر حمایت و خطر خودبینی در تجدید نظر را پدید آورد:

- کمک به صاحبکار حسابرسی در تدوین سیاستهای راهبردی؛
- شناسایی منابع احتمالی تأمین مالی برای صاحبکار حسابرسی؛
- مشاوره درباره معاملات فروش و واگذاری؛
- کمک در معاملات تأمین مالی؛ و
- مشاوره در زمینه ایجاد ساختار لازم برای تأمین مالی.

اهمیت هرگونه خطر پدید آمده 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 افراد حرفه‌ای به غیر از اعضای گروه حسابرسی برای انجام دادن خدمت؛ یا
- استفاده از فردی حرفه‌ای که در ارائه خدمت تأمین مالی، نقش و دخالتی نداشته است برای ارائه نظر مشورتی به گروه حسابرسی درباره آن خدمت و بازبینی و بررسی هر مورد ارائه در صورتهای مالی.

۲۱۲-۲۹۰. ارائه خدمات تأمین مالی مانند مشاوره درباره ایجاد ساختار لازم برای معاملات تأمین مالی یا ترتیبات تأمین مالی با اثر مستقیم بر مبالغی که در صورتهای مالی مورد حسابرسی مؤسسه گزارش می‌شود، می‌تواند خطر خودبینی در تجدید نظر را پدید آورد. وجود و اهمیت هرگونه خطر به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- میزان مفروضات بکار رفته در تعیین نحوه برخورد مناسب با نتایج حاصل یا آثار خدمت تأمین مالی بر صورتهای مالی؛
- میزان اثر مستقیم نتایج خدمت تأمین مالی بر مبالغ مندرج در صورتهای مالی و همچنین، میزان اهمیت آن مبالغ از لحاظ صورتهای مالی؛ یا
- وابسته بودن یا نبودن اثر بخشی خدمت تأمین مالی به یک نحوه خاص برخورد حسابداری یا ارائه در صورتهای مالی و وجود داشتن تردید نسبت به مناسب بودن آن نحوه برخورد حسابداری یا ارائه در صورتهای مالی با توجه به چارچوب گزارشگری مالی مربوط.

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 افرادی حرفه‌ای به غیر از اعضای گروه حسابرسی برای انجام دادن خدمت؛ یا
- استفاده از فردی حرفه‌ای که در ارائه خدمت تأمین مالی به صاحبکار نقش و دخالتی نداشته است برای ارائه نظر مشورتی به گروه حسابرسی درباره آن خدمت و بازبینی و بررسی هر مورد برخورد حسابداری و ارائه در صورتهای مالی.

۲۱۳-۲۹۰. در مواردی که اثر بخشی خدمت تأمین مالی به یک نحوه برخورد خاص حسابداری یا ارائه در صورتهای مالی بستگی دارد و:

الف - گروه حسابرسی درباره مناسب بودن نحوه مربوط حسابداری یا ارائه در صورتهای مالی با توجه به چارچوب گزارشگری مالی مربوط، تردیدی منطقی دارد؛ و

ب - نتیجه یا پیامد خدمت تأمین مالی، اثری با اهمیت بر صورتهای مالی مورد حسابرسی مؤسسه داشته باشد،

خطر خودبینی در تجدید نظر در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد که در این صورت، خدمت تأمین مالی نباید به صاحبکار حسابرسی ارائه شود.

۲۱۴-۲۹۰. ارائه خدمات تأمین مالی متضمن بازاریابی، داد و ستد یا تضمین خرید باقیمانده سهام منتشر شده توسط صاحبکار، خطر حمایت یا خطر خودبینی در تجدید نظر را در حدی پدید می‌آورد که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. از این رو، مؤسسه نباید این‌گونه خدمات را به صاحبکار حسابرسی ارائه کند.

حق الزحمه

اندازه نسبی حق الزحمه

۲۱۵-۲۹۰. در مواردی که جمع حق الزحمه مربوط به یک صاحبکار حسابرسی، 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 حسابرسی.

۲۱۶-۲۹۰. در مواردی نیز که حق‌الزحمه مربوط به یک صاحبکار حسابرسی، بخش عمده‌ای از درآمد یک شریک یا یک دفتر مؤسسه را از صاحبکاران آن شریک یا 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 شریک یا 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 حرفه‌ای 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.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

۲۱۷-۲۹۰. در مواردی که صاحبکار حسابرسی یک شرکت سهامی عام است و جمع حق‌الزحمه مربوط به آن و بنگاه‌های وابسته به آن (با توجه به مفاد بند ۲۷-۲۹۰) برای دو سال پیاپی بیش از ۱۵ درصد کل درآمد مؤسسه را تشکیل می‌دهد، مؤسسه باید این موضوع را با راهبران صاحبکار در میان گذارد که جمع حق‌الزحمه آن صاحبکار، بیش از ۱۵ درصد کل درآمد حق‌الزحمه مؤسسه را تشکیل می‌دهد و این که قصد دارد کدام تدابیر ایمن‌ساز زیر را برای کاهش خطر به سطحی پذیرفتنی بکار گیرد؛ و بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز انتخابی:

- پیش از صدور گزارش حسابرس درباره صورتهای مالی سال دوم، استفاده از یک حسابدار حرفه‌ای که عضو مؤسسه نیست برای انجام کنترل کیفیت آن کار یا بازبینی آن کار توسط جامعه حرفه‌ای در حد کنترل کیفیت 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 حرفه‌ای که عضو مؤسسه نیست یا جامعه حرفه‌ای 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 موضوع را با راهبران بنگاه صاحبکار در میان گذارد و یکی از تدابیر ایمن‌ساز بالا باید بکار گرفته شود. 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.

حق الزحمه‌های معوق

۲۱۸-۲۹۰. چنانچه حق‌الزحمه‌های دریافتنی 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. معمولاً از مؤسسه انتظار می‌رود پیش از صدور گزارش مربوط به سال بعد، از صاحبکار بخواهد که حق‌الزحمه‌های معوق را پرداخت کند. در صورتی که صاحبکار تا پس از صدور گزارش سال بعد حق‌الزحمه‌ها 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 حرفه‌ای دیگری که عضو گروه حسابرسی نبوده است برای ارائه توصیه اقدام مناسب یا بازبینی کار انجام شده، نمونه‌ای از این‌گونه تدابیر است. افزون بر این، مؤسسه باید درباره (الف) تلقی حق‌الزحمه‌های معوق به عنوان وام اعطایی به صاحبکار و (ب) پذیرفتن یا نپذیرفتن انتصاب مجدد یا ادامه همکاری با توجه به اهمیت مبلغ حق‌الزحمه‌های معوق، تصمیم‌گیری کند.

حق الزحمه مشروط

۲۱۹-۲۹۰. حق‌الزحمه‌ای مشروط است که میزان آن مبتنی و موقوف به حصول نتیجه‌ای معین از خدمت انجام شده یا حاصل یک معامله باشد. حق‌الزحمه خدماتی که توسط دادگاه یا مراجع عمومی تعیین می‌شود، حق‌الزحمه مشروط محسوب نمی‌گردد.

۲۲۰-۲۹۰. پذیرش حق‌الزحمه 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.

۲۲۱-۲۹۰. پذیرش حق‌الزحمه مشروط، چه مستقیم و چه غیر مستقیم از طریق واسطه، نسبت به ارائه یک خدمت غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکار حسابرسی نیز می‌تواند خطر منافع شخصی را پدید آورد. خطر پدید آمده در موارد زیر در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد:

الف- حق‌الزحمه توسط مؤسسه‌ای پذیرفته شود که نسبت به صورتهای مالی صاحبکار، اظهار نظر می‌کند و مبلغ حق‌الزحمه از لحاظ آن مؤسسه، با اهمیت باشد یا انتظار رود که با اهمیت باشد؛

ب - حق‌الزحمه توسط یک مؤسسه شبکه‌ای پذیرفته شود که در بخش عمده‌ای از کار حسابرسی دخالت دارد و مبلغ حق‌الزحمه از لحاظ آن مؤسسه، با اهمیت باشد یا انتظار رود که با اهمیت باشد؛ یا

پ - نتیجه خدمت غیر از خدمات اطمینان‌بخش و به تبع آن، مبلغ حق‌الزحمه، مشروط به نتیجه آتی یا همزمان مربوط به حسابرسی یک مبلغ با اهمیت در صورتهای مالی صاحبکار باشد.

بنابراین، چنین کاری نباید پذیرفته شود.

۲۲۲-۲۹۰. در مورد انواع دیگر حق‌الزحمه مشروط برای ارائه یک خدمت غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکار حسابرسی، 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 صورتهای مالی.

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

سیاستها و روش‌های ارزیابی و جبران خدمات

۲۲۳-۲۹۰. در مواردی که عضو گروه حسابرسی بر اساس فروش خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به همان صاحبکار حسابرسی، ارزیابی یا جبران خدمت می‌شود، خطر منافع شخصی پدید می‌آید. اهمیت این خطر به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- میزان جبران خدمت یا ارزیابی عملکرد آن فرد که بر اساس فروش این‌گونه خدمات تعیین می‌شود؛

- نقش آن فرد در گروه حسابرسی؛ و
- مؤثر بودن یا نبودن فروش این‌گونه خدمات در تصمیم‌گیریهای مربوط به ارتقای کارکنان.

اهمیت این خطر باید ارزیابی شود و در صورت قابل قبول نبودن سطح آن خطر، مؤسسه باید طرح جبران خدمات یا فرآیند ارزیابی آن فرد را مورد تجدید نظر قرار دهد یا تدابیر ایمن‌سازی را برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی بکار بندد. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌سازی شامل موارد زیر است:

- خارج کردن چنین عضوی از گروه حسابرسی؛ یا
- استفاده از یک حسابدار حرفه‌ای دیگر برای بازبینی کار انجام شده توسط آن عضو گروه حسابرسی.

۲۲۴-۲۹۰. یک شریک اصلی مسئول حسابرسی نباید بر اساس موفقیت در فروش خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکاران حسابرسی خود ارزیابی یا جبران خدمت شود. این امر بدان منظور نیست که ترتیبات متعارف تقسیم سود بین شرکای یک مؤسسه ممنوع شود.

هدایا و پذیرایی

۲۲۵-۲۹۰. 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

۲۲۶-۲۹۰. 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 دعوای 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 فرد حرفه‌ای 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.

بندهای ۲۲۷ - ۲۹۰ تا ۴۹۹ - ۲۹۰ عمداً نانوشته مانده 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 ۵۱۴-۲۹۰ 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 چارچوب نظری گزارشگری مالی مربوط تهیه شده است و در صورت استفاده از مبنای مطلوبیت ارائه، صورتهای مالی مزبور، از همه جنبه‌های با اهمیت، طبق چارچوب نظری گزارشگری مالی 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. استفاده‌کنندگان مورد نظر می‌توانند با مشارکت مستقیم یا غیر مستقیم توسط نماینده‌ای مجاز به اقدام از طرف آنان در تدوین نوع و ماهیت و دامنه رسیدگی، از هدف و محدودیتهای گزارش حسابرس 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 میان‌گذارد 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 استفاده‌کنندگان مورد نظر (مثلاً، از طریق قرارداد حسابرسی) مکاتبه کند. در مواردی که استفاده‌کنندگان مورد نظر، گروه استفاده‌کننده‌ای می‌باشند (برای مثال، وام‌دهندگان سندیکایی) 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، اطلاع‌رسانی قرارداد حسابرسی مؤسسه توسط نماینده مزبور به همه استفاده‌کنندگان).

۲۹۰-۵۰۳. چنانچه مؤسسه یک گزارش حسابرس نیز برای همان صاحبکار صادر می‌کند که حاوی محدودیت در استفاده و توزیع نباشد، مفاد بندهای ۲۹۰-۵۰۰ تا ۲۹۰-۵۱۴ هیچ‌گونه تغییری در الزامات مقرر در بندهای ۱-۲۹۰ تا ۲۲۶-۲۹۰ برای آن کار حسابرسی، ایجاد نمی‌کند.

۲۹۰-۵۰۴. تعدیلات در الزامات مقرر در بخش ۲۹۰ که تحت شرایط بالا مجاز می‌باشد در بندهای ۲۹۰-۵۰۵ تا ۲۹۰-۵۱۴ توصیف می‌شود. رعایت مفاد بخش ۲۹۰ در کلیه موارد دیگر، الزامی است.

شرکتهای سهامی عام

۲۹۰-۵۰۵. در مواردی که شرایط مندرج در بندهای ۲۹۰-۵۰۰ تا ۲۹۰-۵۰۲ احراز می‌شود، بکارگیری الزامات اضافی مقرر در بندهای ۱۰۰-۲۹۰ تا ۲۲۶-۲۹۰ در مورد حسابرسی صورتهای مالی شرکتهای 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

۵۰۷-۲۹۰. در مواردی که شرایط مقرر در بندهای ۵۰۰-۲۹۰ تا ۵۰۲-۲۹۰ 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

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

۵۰۹-۲۹۰. افزون بر موارد بالا، احتمال پدید آمدن خطر نقض استقلال بر اثر وجود منافع و روابط، توصیف شده در بندهای ۱۰۲-۲۹۰ تا ۱۴۳-۲۹۰، بین صاحبکار حسابرسی و دیگر اعضای گروه حسابرسی به شرح زیر باید تعیین و مشخص شود:

الف - آنانی که خدمات مشاوره درباره مسایل فنی یا موضوعات ویژه مرتبط با صنعت، معاملات یا رویدادها را ارائه می‌کنند؛ و

ب - آنانی که کنترل کیفیت کار را انجام می‌دهند، شامل بازبینی‌کنندگان کنترل کیفیت همان کار.

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).

۵۱۰-۲۹۰. در مواردی که بنا بر باور گروه حسابرسی، مخاطراتی به دلیل وجود منافع مالی اشخاص توصیف شده در بندهای ۱۰۸-۲۹۰ تا ۱۱۱-۲۹۰ و بندهای ۱۱۳-۲۹۰ تا ۱۱۵-۲۹۰ پدید می‌آید نیز باید اهمیت آن مخاطرات ارزیابی شود.

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

۵۱۲-۲۹۰. در بکارگیری مفاد بندهای ۱۰۶-۲۹۰ تا ۱۱۵-۲۹۰ 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

۵۱۳-۲۹۰. اهمیت هر خطر ناشی از هرگونه روابط شغلی به شرح بندهای ۱۳۲-۲۹۰ تا ۱۳۶-۲۹۰ 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 ۱۳۴-۲۹۰ ارائه شده است.

ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش

۵۱۴-۲۹۰. چنانچه یک مؤسسه هم خدمتی را به صاحبکار حسابرسی ارائه می‌کند که مستلزم صدور گزارش حاوی محدودیت در استفاده و توزیع است و هم یک خدمت غیر از خدمات اطمینان‌بخش را به همان صاحبکار ارائه می‌دهد، مفاد بندهای ۱۵۴-۲۹۰ تا ۲۲۶-۲۹۰ باید با توجه به بندهای ۵۰۴-۲۹۰ تا ۵۰۷-۲۹۰ توسط مؤسسه رعایت شود.

بفصل ۲۹۱

استقلال - در سایر خدمات اطمینان بخش

فهرست مطالب

بند	
۲۹۱-۱	ساختار این بخش
۲۹۱-۴	رویکرد نظری به استقلال
۲۹۱-۱۲	خدمات اطمینان بخش
۲۹۱-۱۷	خدمات اطمینان بخش مبتنی بر ادعا
۲۹۰-۲۰	خدمات اطمینان بخش با گزارشگری مستقیم
۲۹۰-۲۱	گزارشهای حاوی محدودیت در استفاده و توزیع
۲۹۱-۲۸	طرفهای مسئول متعدد
۲۹۰-۲۹	مستند سازی
۲۹۰-۳۰	دوره قرارداد
۲۹۰-۳۳	تخطی از مفاد این بخش
۲۹۰-۱۰۰	کاربرد رویکرد نظری به استقلال
۲۹۰-۱۰۴	منافع مالی
۲۹۰-۱۱۲	وامها و تضامین
۲۹۱-۱۱۸	روابط تجاری با صاحبکار
۲۹۱-۱۲۰	روابط خویشاوندی و شخصی
۲۹۱-۱۲۶	اشتغال در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش
۲۹۱-۱۳۰	استفاده از خدمات شاغلان سابق در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش
۲۹۱-۱۳۳	اشتغال به عنوان عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش
۲۹۱-۱۳۷	ارتباط بلند مدت همکاران ارشد مؤسسه با صاحبکار خدمات اطمینان بخش
۲۹۱-۱۳۸	ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش به صاحبکار خدمات اطمینان بخش
۲۹۱-۱۴۱	مسئولیت‌های مدیریت
۲۹۱-۱۴۵	سایر ملاحظات
۲۹۱-۱۴۸	حق الزحمه
۲۹۱-۱۴۸	اندازه نسبی حق الزحمه
۲۹۱-۱۵۰	حق الزحمه‌های معوق
۲۹۱-۱۵۱	حق الزحمه مشروط
۲۹۱-۱۵۵	هدایا و پذیرایی
۲۹۱-۱۵۶	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 خدمات اطمینان‌بخشی می‌پردازد که حسابرسی یا بررسی اجمالی نیست. الزامات مربوط به استقلال در حسابرسی و بررسی اجمالی در بخش ۲۹۰ آمد. چنانچه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش، صاحبکار حسابرسی یا بررسی اجمالی نیز باشد، الزامات بخش ۲۹۰ نیز درباره مؤسسه، مؤسسات شبکه‌ای و اعضای گروه حسابرسی یا بررسی اجمالی کاربرد دارد. 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. چارچوب نظری بین‌المللی خدمات اطمینان‌بخش (چارچوب نظری اطمینان‌بخش) صادر شده توسط هیأت بین‌المللی استانداردهای حسابرسی و خدمات اطمینان‌بخش، عناصر و هدفهای خدمات اطمینان‌بخش را توصیف و مواردی که استانداردهای بین‌المللی خدمات اطمینان‌بخش درباره آنها کاربرد دارد را مشخص می‌کند. برای تعریف عناصر و خدمات اطمینان‌بخش، به چارچوب نظری اطمینان‌بخش مراجعه کنید.
- 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 حرفه‌ای 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.

رویکرد نظری به استقلال

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

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 حرفه‌ای باید رویکرد نظری 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 حرفه‌ای به این نتیجه می‌رسد که تدابیر ایمن‌ساز برای رفع یا کاهش خطرها به سطحی پذیرفتنی وجود ندارد یا نمی‌تواند آنها را بکار گیرد، وی باید شرایط یا روابط ایجاد کننده خطرها را یا برطرف کند یا خدمات اطمینان‌بخش را نپذیرد یا قرارداد آن را فسخ کند.

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

۲۹۱-۷. 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 حرفه‌ای، 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. رویکرد نظری، به حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه در رعایت الزامات این آیین رفتار حرفه‌ای یاری می‌رساند. در این چارچوب نظری، وضعیت‌های گوناگونی بیان می‌شود که خطرهایی را متوجه استقلال می‌کند و می‌تواند حسابدار حرفه‌ای را از تصور مجاز بودن وضعیتی باز دارد که به روشنی، ممنوع نشده است.

۲۹۱-۸. بندهای ۱۰۰-۲۹۱ به بعد چگونگی کاربرد رویکرد نظری به 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.

۲۹۱-۹. 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 بسنجد. 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 رویکرد نظری، ارزیابی کند.

۲۹۱-۱۰. 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 همچنین، کیفی 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 بین‌المللی کنترل کیفیت، سیاستها و رویه‌های طراحی شده برای تأمین اطمینان معقول از حفظ استقلال طبق الزامات اخلاقی را برقرار کند.

خدمات اطمینان بخش

۱۲-۲۹۱. همان‌گونه که در چارچوب نظری خدمات اطمینان بخش بیشتر تشریح شده است، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه در هر کار خدمات اطمینان بخش، 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“^۱ یا ”کوکو“^۲ (ضوابط و معیارها) در مورد سیستم کنترل داخلی، یک فرآیند (موضوع) حاصل می‌شود.

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

۱. کمیته سازمانهای پشتیبان کمیسیون ترد وی.

"Internal Control- Integrated Framework" The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

۲. هیأت تدوین معیارهای کنترل (داخلی)- انجمن حسابداران خبره کانادا.

"Guidance on Assessing Control- The Co Co Principles" Criteria of Control Board, the Canadian Institute of Chartered Accountants.

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 حرفه‌ای شاغل در حرفه، 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 اطمینان‌بخش مبتنی بر ادعا

۱۷-۲۹۱. در خدمات اطمینان‌بخش مبتنی بر ادعا، اعضای گروه اطمینان‌بخش و مؤسسه باید از صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش (طرف مسئول اطلاعات موضوع، که ممکن است مسئول موضوع نیز باشد) مستقل باشند. پاره‌ای روابط بین اعضای گروه اطمینان‌بخش و (الف) اعضای هیأت مدیره یا مدیران اجرایی و (ب) افرادی از کارکنان صاحبکار که می‌توانند اثری عمده بر اطلاعات موضوع اعمال کنند را این‌گونه 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 سنجیده شود. اهمیت هرگونه مخاطراتی که بنا بر باور مؤسسه، بر اثر وجود منافع و روابط مؤسسه شبکه‌ای^۱ پدید می‌آید باید ارزیابی گردد.

۱۸-۲۹۱. در بیشتر خدمات اطمینان‌بخش، مسئول اطلاعات موضوع، مسئول موضوع نیز می‌باشد اما گاه، طرف مسئول ممکن است مسئول موضوع نباشد. برای مثال، در مواردی که از حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه خواسته می‌شود خدمات اطمینان‌بخش 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.

۱. بندهای ۱۳-۲۹۰ تا ۲۴-۲۹۰ رهنمودهای لازم را برای تشخیص مؤسسه شبکه‌ای ارائه کرده است.

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 اطمینان‌بخش و مؤسسه باید مستقل از مسئول اطلاعات موضوع (صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش) باشند. افزون بر این، هرگونه خطری که بنا بر باور مؤسسه از وجود منافع و روابط بین یک عضو گروه اطمینان‌بخش، مؤسسه، یک مؤسسه شبکه‌ای و مسئول موضوع پدید می‌آید باید ارزیابی شود.

خدمات اطمینان‌بخش با گزارشگری مستقیم

۲۰-۲۹۱. در خدمات اطمینان‌بخش با گزارشگری مستقیم، اعضای گروه اطمینان‌بخش و مؤسسه باید مستقل از صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش (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 سندیکایی) 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، اطلاع‌رسانی 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 به شرح زیر باید تعیین و مشخص شود:

الف- آنانی که خدمات مشاوره درباره مسایل فنی یا ویژه صنعت، معاملات و رویدادها را ارائه می‌کنند؛ و

ب- آنانی که کنترل کیفیت کار را انجام می‌دهند، شامل بازبینی‌کنندگان کنترل کیفیت آن کار.

هرگونه مخاطراتی که بنا بر باور گروه کار از وجود منافع و روابط بین صاحبکار خدمت اطمینان‌بخش و سایر شاغلین در مؤسسه پدید می‌آید به شرطی نیز 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، کسانی است که بر شریک مسئول خدمت اطمینان‌بخش از لحاظ اجرای کار، نظارت مستقیم، مدیریتی یا نظارت عالی دارند.

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 تا 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 بسنجد. در این امر، عواملی چون 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.

مستند سازی

۲۹-۲۹۱. مستند سازی، شواهدی از قضاوت‌های حسابدار حرفه‌ای را برای نتیجه‌گیری وی درباره رعایت الزامات استقلال فراهم می‌کند. نبود مستندات، به خودی خود، عامل تعیین‌کننده این که مؤسسه، مسأله ویژه‌ای را مورد توجه قرار داده یا مستقل است یا خیر نمی‌باشد. حسابدار حرفه‌ای باید نتیجه‌گیریهای خود را درباره رعایت الزامات استقلال و محتوای هر گونه بحث پشتیبان نتیجه‌گیریهایش، مستند کند. از این رو:

الف - در موارد نیاز به تدابیر ایمن‌ساز برای رفع یا کاهش مخاطرات به سطحی پذیرفتنی، حسابدار حرفه‌ای 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 حرفه‌ای به این نتیجه می‌رسد که به دلیل پذیرفتنی بودن آن خطر، به تدابیر ایمن‌ساز نیازی نیست، حسابدار حرفه‌ای باید نوع و ماهیت خطر و منطق نتیجه‌گیری خود را مستند کند.

دوره قرارداد

۳۰-۲۹۱. 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.

۳۱-۲۹۱. 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 صاحبکار خدمت اطمینان‌بخش ارائه شده است.

۳۲-۲۹۱. چنانچه خدمتی غیر از خدمات اطمینان بخش در طول دوره اطلاعات موضوع یا پس از آن، اما پیش از شروع اجرای خدمت اطمینان بخش توسط گروه اطمینان بخش به صاحبکار خدمات اطمینان بخش ارائه شده است و ارائه آن خدمت در طول دوره خدمت اطمینان بخش، مجاز نباشد، مؤسسه باید هرگونه خطر نقض استقلال ناشی از ارائه آن خدمت را ارزیابی کند. اگر خطری در سطح پذیرفتنی نباشد، خدمت اطمینان بخش تنها در صورتی باید پذیرفته شود که تدابیر ایمن‌ساز لازم برای رفع هرگونه خطر یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز به شرح زیر است:

- نگماردن کارکنانی که آن خدمت را ارائه کرده‌اند در گروه اطمینان بخش؛
- درخواست از یک حسابدار حرفه‌ای دیگر برای بازبینی خدمت اطمینان بخش و آن خدمت، بر حسب مورد؛ یا
- بکار گرفتن یک مؤسسه دیگر برای ارزیابی نتایج آن خدمت یا استفاده از یک مؤسسه دیگر برای اجرای دوباره آن خدمت به میزانی که بتواند مسئولیت آن خدمت را بپذیرد.

در هر حال، چنانچه خدمت غیر از خدمات اطمینان بخش هنوز تکمیل نشده است و تکمیل یا فسخ قرارداد مربوط پیش از شروع خدمات حرفه‌ای مربوط به خدمات اطمینان بخش ممکن نباشد، مؤسسه تنها در صورتی خدمت اطمینان بخش را باید بپذیرد که یکی از شرایط زیر برآورده شود:

- خدمت غیر از خدمت اطمینان بخش در فاصله زمانی کوتاهی تکمیل خواهد شد؛ یا
- صاحبکار ترتیبی اتخاذ کرده است که در فاصله زمانی کوتاهی، آن کار به ارائه‌کننده دیگری واگذار شود.

تدابیر ایمن‌ساز لازم باید در طول دوره کار بکار گرفته شود. افزون بر این، موضوع باید با راهبران بنگاه صاحبکار در میان گذارده شود.

تخطی از مفاد این بخش

۲۹۱-۳۳. 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 حرفه‌ای، احتمالاً به این نتیجه می‌رسد که واقع‌بینی مؤسسه چنان خدشه‌دار می‌شود که مؤسسه نمی‌تواند گزارش اطمینان‌بخش صادر کند.

۲۹۱-۳۴. 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 قراردادش 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.

۲۹۱-۳۵. 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 قراردادش 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.

۲۹۱-۳۶. 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.

۲۹۱-۳۷. 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 اطمینان بخش را ادامه می‌دهد، موضوعاتی چون نتیجه‌گیری در باره اینکه واقع‌بینی با استفاده از قضاوت حرفه‌ای مؤسسه، مخدوش نشده است و منطق اینکه چرا اقدامات انجام شده، به گونه‌ای رضایت‌بخش با پیامدهای تخطی برخورد کرده است که مؤسسه می‌تواند گزارش خدمات اطمینان بخش را صادر کند نیز باید مستند شود.

بندهای ۳۸-۲۹۱ تا ۹۹-۲۹۱ عمداً نانوشته مانده است

کاربرد رویکرد نظری به 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 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 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 این گونه 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 این گونه 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 اطمینان‌بخش 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 غیرمستقیم بودن منفعت مالی؛ و

پ - اهمیت منفعت مالی.

۱۰۵-۲۹۱. منافع مالی می‌تواند با واسطه (برای مثال، از طریق صندوق مشترک سرمایه‌گذاری، املاک و مستغلات مشاع یا نهادهای متولی) 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، غیر مستقیم محسوب می‌شود.

۱۰۶-۲۹۱. چنانچه یکی از اعضای گروه خدمت اطمینان‌بخش، یکی از اعضای خانواده وی، یا مؤسسه در بنگاه صاحبکار خدمت اطمینان‌بخش 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، هیچ یک از نامبردگان زیر نباید منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیت در بنگاه صاحبکار داشته باشند: عضو گروه خدمت اطمینان‌بخش، یکی از اعضای خانواده وی، یا مؤسسه.

۱۰۷-۲۹۱. هنگامی که عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش خویشاوند نزدیکی دارد که می‌داند وی منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیتی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش 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 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 حرفه‌ای 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 بااهمیتی 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، هیچ یک از نامبردگان زیر نباید این‌گونه منافع مالی را دارا باشد: عضو گروه خدمات اطمینان‌بخش، یکی از اعضای خانواده وی، و مؤسسه.

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 اهمیت 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 نهاد متولی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش از دید نهاد متولی، با اهمیت نباشد؛

پ - نهاد متولی، 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 تصمیم‌گیریهی سرمایه‌گذاری مربوط به منافع مالی بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش را نداشته باشد.

۱۱۰-۲۹۱. اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش باید احتمال پدید آمدن خطر منافع شخصی ناشی از منافع مالی دیگر اشخاص، چون موارد زیر، در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش 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 اطمینان‌بخش.

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

۱۱۱-۲۹۱. چنانچه مؤسسه، عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش، 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 اطمینان‌بخش 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 ناچیز کاهش یابد؛ یا

ب - اگر عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش، یا عضو خانواده وی، تحصیل‌کننده منافع مالی باشد، انتقال فوری منافع مالی یا بخش عمده‌ای از منافع مالی غیر مستقیم به‌گونه‌ای که منافع باقیمانده، به مقداری ناچیز کاهش یابد، توسط شخص دریافت‌کننده منافع.

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 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 حرفه‌ای عضو مؤسسه شبکه‌ای است که نه در این کار خدمات اطمینان‌بخش درگیر باشد و نه دریافت‌کننده وام باشد.

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 از 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، مگر آن که وام یا تضمین مزبور هم از لحاظ مؤسسه یا عضو گروه خدمات اطمینان‌بخش و عضو خانواده آن عضو و هم از لحاظ صاحبکار، ناچیز و بی‌اهمیت باشد.

۱۱۶-۲۹۱. چنانچه مؤسسه یا عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش یا عضوی از خانواده آن عضو به صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش 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، مگر آن که وام یا تضمین مزبور هم از لحاظ مؤسسه یا عضو گروه خدمات اطمینان‌بخش و عضو خانواده آن عضو و هم از لحاظ صاحبکار، ناچیز و بی‌اهمیت باشد.

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 به طور واقعی و بدون شبهه صورت گرفته باشد. اما گاه، نوع و ماهیت معامله یا هنگفتی مبلغ آن می‌تواند خطر منافع شخصی را پدید آورد. در این‌گونه موارد، 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 به شرح زیر است:

- فسخ معامله یا کاهش مبلغ آن به میزانی که دیگر، معامله‌ای هنگفت تلقی نشود؛ یا
- خارج کردن آن شخص از گروه خدمات اطمینان‌بخش.

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 سمتی اشتغال دارد که می‌تواند بر اطلاعات موضوع، نفوذ قابل ملاحظه‌ای داشته باشد؛

یا در طول دوره رسیدگی یا اطلاعات موضوع، در سمتی چون بند ”ب“ بالا شاغل بوده است، خطر نقض استقلال تنها با خارج کردن آن شخص از گروه خدمات اطمینان‌بخش به سطحی پذیرفتنی، کاهش می‌یابد. 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، هیچ شخصی با داشتن این‌گونه روابط نباید عضو گروه خدمات اطمینان‌بخش باشد.

۱۲۲-۲۹۱. در مواردی که عضوی از خانواده یکی از اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش، در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش به سمتی 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:

- سمتی که عضو خانواده در بنگاه صاحبکار دارد؛ و
- نقش حسابدار حرفه‌ای 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؛ یا
- تغییر ساختار وظایف اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش به گونه‌ای که حسابدار حرفه‌ای مربوط، به موضوعاتی نپردازد که در مسئولیت عضو خانواده وی قرار دارد.

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 حسابدار حرفه‌ای 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 حسابدار حرفه‌ای مربوط، 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 حسابدار حرفه‌ای 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 حسابدار حرفه‌ای مربوط، به موضوعاتی نپردازد که در مسئولیت شخصی قرار دارد که حسابدار حرفه‌ای، 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 حرفه‌ای دیگر برای بازبینی خدمات اطمینان‌بخش انجام شده.

اشتغال در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش

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

۱۲۷-۲۹۱. چنانچه یکی از شرکا یا اعضای سابق گروه خدمات اطمینان‌بخش در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش و در سمت‌های 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:

- سِمَتی که آن فرد در بنگاه صاحبکار دارد؛
- حدود رابطه آن فرد با گروه خدمات اطمینان‌بخش فعلی؛
- فاصله زمانی سپری شده از خروج آن شریک یا فرد از مؤسسه؛ و
- سِمَت پیشین آن فرد در گروه خدمات اطمینان‌بخش 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 فعالیت‌های حرفه‌ای مؤسسه، مشارکت داشته باشد.

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 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 می‌شود؛
- برقراری ترتیباتی که دین مؤسسه به آن شخص، از لحاظ مؤسسه، ناچیز و بی‌اهمیت باشد؛
- اصلاح و تعدیل طرح کلی خدمات اطمینان‌بخش؛
- گماردن افراد با تجربه کافی در گروه خدمات اطمینان‌بخش به جای فردی که به بنگاه صاحبکار پیوسته است؛ یا
- استفاده از حسابدار حرفه‌ای دیگری برای بازبینی کار انجام شده توسط عضو سابق گروه خدمات اطمینان‌بخش.

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، اهمیت هرگونه خطر نقض استقلال باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود.

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 عضویتش 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 خدمتش 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 سمتی شاغل بوده که توانایی تأثیر گذاری قابل ملاحظه بر اطلاعات موضوع در خدمات اطمینان‌بخش داشته است به عضویت گروه خدمات اطمینان‌بخش همان بنگاه درآمدی 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:

- سمت 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 به عنوان عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش

۱۳۳-۲۹۱. چنانچه یکی از شرکا یا کارکنان مؤسسه به عنوان 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 به عنوان عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش اشتغال یابد.

۱۳۴-۲۹۱. سمت 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 سمتی، 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 سِمَتی را مشخصاً مجاز کرده باشد و به شرط آن که همه تصمیم‌گیریه‌ای 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 ایمن‌ساز 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 حرفه‌ای که عضو گروه خدمات اطمینان‌بخش 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.

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 جزیی از خدمات اطمینان‌بخش بپذیرد. چنانچه مؤسسه یک مسئولیت مدیریتی را به عنوان جزیی 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 جزیی 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 تصمیم‌گیریهایی 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 جزئی از اطلاعات موضوع در خدمات اطمینان‌بخش 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.

حق‌الزحمه

اندازه نسبی حق‌الزحمه

۱۴۸-۲۹۱. در مواردی که جمع حق‌الزحمه مربوط به یک صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش، بخش عمده‌ای از کل درآمد حق‌الزحمه 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 حق‌الزحمه 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 حرفه‌ای 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 دریافتی 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 حرفه‌ای دیگری که عضو گروه خدمات اطمینان‌بخش نبوده است برای ارائه توصیه اقدام مناسب یا بازبینی کار انجام شده، نمونه‌ای از این‌گونه تدابیر است. مؤسسه باید درباره تلقی حق الزحمه معوق به‌عنوان وام اعطایی به صاحبکار و پذیرفتن یا نپذیرفتن انتصاب مجدد یا ادامه همکاری با توجه به اهمیت مبلغ حق الزحمه معوق، تصمیم‌گیری کند.

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 حرفه‌ای 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.

دعای 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 دعوایی 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 شماره ۰۱ - ۲۰۰۵

(بازنگری شده در ژوئیه ۲۰۰۹ (خرداد- تیر ۱۳۸۸) به منظور انطباق با تغییرات حاصل از پروژه هیأت بین‌المللی تدوین استانداردهای اخلاقی برای حسابداران در مورد بهبود و روشن‌سازی آیین رفتار حرفه‌ای)

کاربرد بخش ۲۹۱ در خدمات اطمینان‌بخش غیر از حسابرسی صورتهای مالی

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

این تفسیر بر کاربرد موضوعاتی تمرکز دارد که ویژه خدمات اطمینان‌بخش غیر از حسابرسی صورتهای مالی است. مسایلی در بخش ۲۹۱ مطرح شده است که به ملاحظات مربوط به الزامات استقلال در همه خدمات اطمینان‌بخش 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 اطمینان‌بخش از مربوط بودن رابطه یا وضعیت یک بنگاه وابسته به صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش در امر ارزیابی آگاه است، گروه خدمات اطمینان‌بخش 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.

همان‌گونه که در چارچوب نظری بین‌المللی خدمات اطمینان‌بخش منتشر شده توسط هیأت بین‌المللی استانداردهای حسابرسی و خدمات اطمینان‌بخش آمده است، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه در هر خدمت اطمینان‌بخش، نتیجه ارزیابی یا اندازه‌گیری موضوع را بر اساس معیارهای از پیش تعیین شده، به منظور بالا بردن میزان اعتماد استفاده‌کنندگان مورد نظر، غیر از طرف مسئول، ارائه می‌کند.

خدمات اطمینان‌بخش مبتنی بر ادعا

در خدمات اطمینان‌بخش 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 اطمینان‌بخش 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 اطمینان‌بخش 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 اطمینان‌بخش، مؤسسه، مؤسسه شبکه‌ای و طرف مسئول موضوع پدید می‌آید باید ارزیابی شود.

خدمات اطمینان‌بخش با گزارشگری مستقیم

حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه در خدمات اطمینان‌بخش 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 مستقل، 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 حرفه‌ای شاغل در حرفه 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 بسنجد. 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 اطمینان بخشی 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 اطمینان بخش، صاحبکار حسابرسی مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نیز نمی‌باشد.

یک مؤسسه برای 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 حرفه‌ای شاغل در حرفه، 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:

۱۲. هر شرکت، ذخایرش را اندازه‌گیری می‌کند و ادعای نامش را در اختیار مؤسسه و استفاده‌کنندگان مورد نظر قرار می‌دهد.

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

خدمات اطمینان‌بخش با گزارشگری مستقیم

- ۱۴ م. هر شرکت، ذخایرش 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.
- ۲ م. مؤسسه، ذخایر برخی از شرکتها را رأساً اندازه‌گیری می‌کند.

چگونگی اجرای رویکردها

- ۱۲ م. هر شرکت، ذخایرش را اندازه‌گیری می‌کند و ادعانامه‌اش 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).

- ۲۲ م. بنگاهی غیر از شرکتها، ذخایر را اندازه‌گیری می‌کند و ادعانامه‌اش را در اختیار مؤسسه و استفاده‌کنندگان مورد نظر قرار می‌دهد.

مؤسسه باید مستقل از بنگاهی باشد که ذخایر را اندازه‌گیری می‌کند و ادعا نامه‌اش 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 ”۱۲“ 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.

۰۱ م. هر شرکت، ذخایرش 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).

۰۲ م. مؤسسه، ذخایر برخی شرکتها را رأساً اندازه‌گیری می‌کند. نحوه بکارگیری به همان شکلی است که در مثال ”م ۱“ آمد.

پ – احکام لازم الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در بنگاه / سازمان

فهرست مطالب

شماره صفحه	موضوع	بخش
۱۸۹	کلیات	۳۰۰
۱۹۳	تضادهای بالقوه	۳۱۰
۱۹۷	تهیه و گزارش اطلاعات	۳۲۰
۱۹۹	تخصیص کافی برای انجام دادن کار	۳۳۰
۲۰۱	منافع مالی	۳۴۰
۲۰۳	اغوا	۳۵۰
۲۰۷	چگونگی برخورد با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات	۳۶۰

پ- احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان

بفصلت ۳۰۰

کلیات

۱-۳۰۰. چگونگی کاربرد چارچوب نظری بیان شده در قسمت "الف" این آیین رفتار حرفه‌ای در برخی وضعیتهای خاص توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان، در این بخش تشریح می‌شود. همه وضعیتها و روابطی که حسابدار حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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 عامه مردم ممکن است بر نتایج کار حسابداران حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان اتکا کنند. حسابداران حرفه‌ای 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. یک حسابدار حرفه‌ای 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 حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان ندارد.

۴-۳۰۰. حسابدار حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان، مسئولیت پیشبرد هدفهای مشروع سازمان کارفرمای خود را به عهده دارد. این بخش از آیین رفتار حرفه‌ای، اخلاقی در ایفای کامل وظایف و مسئولیت‌های حسابداران حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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 حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان انتظار می‌رود رواج و گسترش فرهنگ مبتنی بر اخلاق را در سازمان کارفرمای خود ترغیب کند.

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

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؛

ت - قرابت؛ و

ث - تهدید.

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

۸-۳۰۰. نمونه‌هایی از وضعیتهایی که می‌تواند خطر منافع شخصی را برای حسابدار حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان پدید آورد به شرح زیر است:

- 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.

۹-۳۰۰. نمونه‌ای از وضعیتی که خطر خودبینی در تجدید نظر را برای حسابدار حرفه‌ای 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.

۱۰-۳۰۰. جانبداری از سازمانی که حسابدار حرفه‌ای 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.

۱۱-۳۰۰. نمونه‌هایی از وضعیتهایی که می‌تواند خطر قرابت را برای حسابدار حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان پدید آورد شامل موارد زیر است:

- حسابدار حرفه‌ای، 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 گذارند.
- پذیرفتن هدیه یا برخورداری از مزایای ترجیحی، مگر آن که ارزش آن ناچیز و اندک باشد.

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

- نگرانی از اخراج یا جایگزینی حسابدار حرفه‌ای 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.

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

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

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

- استقرار سیستم نظارت عالی یا سایر سیستمهای نظارتی در سازمان کارفرما.
- برنامه‌های سازمان کارفرما در مورد رعایت اصول اخلاقی و رفتار حرفه‌ای.
- تأکید بر بکارگیری کارکنان لایق و کاردان در روش‌های استخدامی سازمان کارفرما.
- استقرار سیستم قوی کنترل داخلی.
- وجود نظام انضباطی مناسب.
- تأکید مدیریت بر اهمیت رفتار اخلاقی و الزام کارکنان به رعایت آن.
- 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 حرفه‌ای ذیصلاح دیگری.

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

بفصلت ۳۱۰

تضاد منافع

۳۱۰-۱. حسابدار حرفه‌ای 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 حرفه‌ای در باره یک موضوع خاص و منافع کارفرمایی که حسابدار حرفه‌ای 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 حرفه‌ای نباید اجازه دهد که یک مورد تضاد منافع، قضاوت حرفه‌ای یا تجاری وی را خدشه‌دار کند.

۳۱۰-۲. 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 حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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 حرفه‌ای یا یکی از اعضای خانواده وی را افزایش می‌دهد.

۳-۳۱۰. حسابدار حرفه‌ای 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 حرفه‌ای، احتمالاً به این نتیجه می‌رسد که رعایت اصول بنیادی می‌توانست خدشه‌دار شود.

۴-۳۱۰. به حسابدار حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان توصیه می‌شود هنگام برخورد با هر مورد تضاد منافع، نظر مشورتی از درون سازمان کارفرما یا دیگرانی چون تشکل حرفه‌ای، مشاور حقوقی یا یک حسابدار حرفه‌ای دیگر را دریافت کند. حسابدار حرفه‌ای هنگام افشا یا در میان گذاشتن اطلاعات در درون سازمان کارفرما و با 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 حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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.

۳۱۰-۶. حسابدار حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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 عالی‌ه مناسب، مثلاً، کار کردن زیر نظر یک عضو هیأت مدیره موظف یا غیرموظف.
- کناره‌گیری از فرآیند تصمیم‌گیری مربوط به موضوع پدید آورنده تضاد منافع.
- مشاوره با اشخاص ثالث، چون یک تشکل حرفه‌ای، مشاور حقوقی یا یک حسابدار حرفه‌ای دیگر.

۳۱۰-۹. افزون بر این، 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 حرفه‌ای 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 حرفه‌ای، 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.

۳۱۰-۱۰. در مواردی که افشا به صورت شفاهی، یا موافقت به صورت شفاهی یا تلویحی است، به حسابدار حرفه‌ای 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 سازی کند.

۳۱۰-۱۱. یک حسابدار حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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 ضبط 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 حرفه‌ای 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 این‌گونه خطرها به عواملی چون منبع فشار و فرهنگ سازمانی بنگاه/ سازمان بستگی دارد. حسابدار حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان باید نسبت به رعایت اصل درستکاری، هوشیار باشد که همه حسابداران حرفه‌ای 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 تشکل حرفه‌ای مربوط، نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز است.

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

بفصل ۳۳۰

تخصیص کافی برای انجام دادن کار

۱- ۳۳۰. اصل بنیادی صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای مقرر می‌دارد که حسابدار حرفه‌ای 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 حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان نباید درباره میزان تخصص یا تجربیاتی که دارد کارفرمایش 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 حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان در انجام وظایفش 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 این گونه مخاطرات به عواملی چون حدود روابط کاری حسابدار حرفه‌ای 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 این گونه 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 مقتضی، مشورت با:

- مقامات بالا دستی در سازمان کارفرما؛
- متخصصان مستقل؛ یا
- تشکل حرفه‌ای مربوط.

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

بفشت ۱۳۴۰

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

۱-۳۴۰. حسابداران حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان ممکن است خود، منافع مالی 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 حرفه‌ای 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 تصمیم‌گیریهای حسابدار حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان باشد؛
- برخورداری از پاداش مبتنی بر سود که مبلغ آن پاداش بتواند مستقیماً تحت تأثیر تصمیم‌گیریهای حسابدار حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان باشد؛
- داشتن حق معوق سهام جایزه یا اختیار خرید سهام سازمان کارفرما، مستقیم یا غیرمستقیم، که ارزش آن بتواند مستقیماً تحت تأثیر تصمیماتی باشد که حسابدار حرفه‌ای 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.

۲-۳۴۰. 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 پایه حسابدار حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان باشد.

۳-۳۴۰. حسابدار حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان هرگز نباید اطلاعاتی را دستکاری یا از اطلاعات محرمانه به نفع خود یا دیگران بهره برداری کند. هرچه سمت حسابدار حرفه‌ای شاغل در بنگاه / سازمان بالاتر باشد، امکان و فرصت تأثیر گذاری بر گزارشگری مالی و تصمیم‌گیریها و همچنین، میزان فشار مقامات بالاتر و دیگر ذینفعان برای دستکاری اطلاعات، بیشتر خواهد بود. در چنین وضعیت‌هایی، حسابدار حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان باید نسبت به رعایت اصل درستکاری، هوشیار باشد که همه حسابداران حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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 تشکل حرفه‌ای مربوط، در موارد مقتضی.
- روش‌های حسابرسی مستقل و داخلی.
- آموزش به‌روز مباحث اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای، محدودیتهای قانونی و سایر مقررات مربوط به معاملات بالقوه بر اساس اطلاعات درون سازمانی.

بفشت ۳۵۰

اغوا

دریافت پیشنهاد

۱-۳۵۰. حسابدار حرفه‌ای 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 حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان یا عضوی از خانواده یا بستگان نزدیک وی پیشنهادی اغوا کننده دریافت می‌کند، حسابدار حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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 صرفاً ارائه چنین پیشنهادی می‌تواند ایجاد خطر کند؛ بنابر این، تدابیر ایمن‌ساز بیشتری باید بکار گرفته شود. حسابدار حرفه‌ای 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، تشکل حرفه‌ای مربوط یا کارفرمای شخص پیشنهاد دهنده. اما در هر حال، حسابدار حرفه‌ای 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 سِمَتی 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 حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان انتظار رود یا به گونه‌ای 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.

۶-۳۵۰. 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 حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان، اثری نامطلوب داشته باشد.

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

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

بفصل ۱۳۶۰

چگونگی برخورد با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات

هدف

۱-۳۶۰. حسابدار حرفه‌ای 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 حرفه‌ای هنگام رو به رویی با این‌گونه موارد عدم رعایت یا مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات و همچنین، راهنمایی حسابدار حرفه‌ای 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 حرفه‌ای، یا توسط راهبران، مدیریت یا دیگر افراد در استخدام یا تحت رهبری سازمان کارفرما است که برخلاف قوانین یا مقررات جاری است.

۳-۳۶۰. در برخی قلمروها، موارد قانونی یا مقرراتی برای چگونگی برخورد حسابدار حرفه‌ای با موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن مقرر شده که ممکن است با این بخش فرق کند یا فراتر از آن باشد. حسابدار حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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 حرفه‌ای در موارد رو به‌رویی 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 محصولات و خدمات مالی.
- 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 به 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 به 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 حرفه‌ای که با مواردی رو به رو می‌شود یا از آن آگاهی می‌یابد که به روشنی اثر ناچیزی 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 حرفه‌ای 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، با نظارت عالیه 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 حرفه‌ای 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 حرفه‌ای وجود داشته باشد، حسابدار حرفه‌ای برای تعیین چگونگی برخورد با این‌گونه موارد عدم رعایت باید آنها را مورد توجه قرار دهد.

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

مسئولیت‌های حسابداران حرفه‌ای ارشد شاغل در بنگاه / سازمان

۱۳- ۳۶۰. حسابداران حرفه‌ای ارشد شاغل در بنگاه/ سازمان (”حسابداران حرفه‌ای ارشد“)، عضو هیأت مدیره، مدیر یا کارکنان ارشدی هستند که می‌توانند نفوذ قابل ملاحظه‌ای بر تحصیل، استقرار و کنترل منابع انسانی، مالی، فناوری، منابع فیزیکی و نامشهود سازمان کارفرما داشته و در مورد آنها، تصمیم‌گیرنده باشند. به دلیل نقش، سمت و قدرت نفوذشان در سازمان کارفرما، از حسابداران حرفه‌ای ارشد بیشتر از دیگر حسابداران حرفه‌ای شاغل در سازمان 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 حرفه‌ای ارشد در جریان انجام فعالیت‌های حرفه‌ای خود از اطلاعات مربوط به یک مورد عدم رعایت یا مشکوک به آن آگاه شود، حسابدار حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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 حرفه‌ای می‌تواند به طور محرمانه از همکاران درون سازمان کارفرما یا تشکل حرفه‌ای یا مشاور حقوقی، نظرخواهی کند.

برخورد با موضوع

۱۶- ۳۶۰. چنانچه حسابدار حرفه‌ای ارشد، یک مورد رخداد عدم رعایت را شناسایی یا گمان کند که می‌تواند رخ دهد، حسابدار حرفه‌ای 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 حرفه‌ای نیز درگیر موضوع است، حسابدار حرفه‌ای باید موضوع را با رده بالاتر سازمانی کارفرما در میان گذارد.

۱۷- ۳۶۰. حسابدار حرفه‌ای 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 مسئولیت‌هایشان؛
- 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 حرفه‌ای 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 حرفه‌ای ارشد باید مناسب بودن برخورد مافوق‌های خود، در صورت وجود، و راهبران بنگاه را بسنجد.

۲۰-۳۶۰. عوامل مربوط در سنجش مناسب بودن برخورد مافوق‌های حسابدار حرفه‌ای، 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، سنجش کفایت افشا.

۲۱-۳۶۰. حسابدار حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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 به منافع سازمان کارفرما، سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، کارکنان یا عموم مردم.

۳۳-۳۶۰. نمونه‌هایی از شرایطی که سبب می‌شود حسابدار حرفه‌ای ارشد به درستکاری مافوق‌های خود و راهبران سازمان کارفرما، دیگر اطمینان نکند شامل شرایطی است که در آن:

- حسابدار حرفه‌ای 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.

۳۴-۳۶۰. حسابدار حرفه‌ای 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 حرفه‌ای در چنین وضعیتی قرار می‌گرفت، احتمالاً به این نتیجه می‌رسید که حسابدار حرفه‌ای، به‌گونه‌ای مناسب و در راستای حفظ منافع عمومی عمل کرده است.

۳۵-۳۶۰. اقدامات بیشتر حسابدار حرفه‌ای 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.

۳۶-۳۶۰. در مواردی که حسابدار حرفه‌ای ارشد، استعفا از سازمان کارفرما را مناسب تشخیص می‌دهد، چنین کاری نمی‌تواند جایگزین دیگر اقداماتی شود که ممکن است برای دستیابی به هدف‌های حسابدار حرفه‌ای بر طبق مفاد این بخش، ضروری باشد. در برخی قلمروها ممکن است محدودیت‌هایی در مورد اقدامات بیشتر در دسترس حسابدار حرفه‌ای، مقرر شده باشد و استعفا، ممکن است تنها راه کار در دسترس باشد.

۳۷-۳۶۰. از آنجا که بررسی این موضوع ممکن است مستلزم تجزیه و تحلیل‌ها و تصمیم‌گیری‌های پیچیده باشد، حسابدار حرفه‌ای ارشد می‌تواند دریافت مشاوره درون سازمانی، دریافت نظر حقوقی برای شناخت راه کارهای بدیل و پیامدهای حرفه‌ای یا قانونی هر اقدام به خصوص، یا دریافت نظر مشورتی، بر اساس رازداری، از نهاد ذی‌صلاح مناسب یا تشکل حرفه‌ای 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 حرفه‌ای ممکن است افشای موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح را در موارد زیر، اقدامی مناسب تشخیص دهد:

- بنگاه کارفرما، درگیر رشوه دهی است (برای مثال، به مقامات دولتی داخلی یا خارجی با هدف گرفتن پیمانهای بزرگ).
- بنگاه کارفرما، نرخ‌گذاری شده است و موضوع از چنان اهمیتی برخوردار است که امتیاز فعالیت آن را به خطر می‌اندازد.
- 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 عرضه می‌کند.

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

- وجود داشتن 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 حرفه‌ای یا دیگر افراد.

۳۰-۳۶۰. چنانچه حسابدار حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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 حرفه‌ای) طبق بخش ۱۴۰ این آیین رفتار، محسوب نخواهد شد.

مستندسازی

۳۲-۳۶۰. به حسابدار حرفه‌ای 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 حرفه‌ای، در صورت وجود، و راهبران بنگاه و دیگران.
- چگونگی برخورد مافوق‌های حسابدار حرفه‌ای، در صورت وجود، و راهبران بنگاه با موضوع.
- اقدامات مورد بررسی حسابدار حرفه‌ای، قضاوتهای به عمل آمده و تصمیم‌های گرفته شده.
- چگونگی کسب رضایت خاطر توسط حسابدار حرفه‌ای در باره ایفای مسئولیت‌های مندرج در بند ۲۱-۳۶۰.

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

۳۳ - ۳۶۰. چنانچه حسابدار حرفه‌ای در جریان انجام فعالیت‌های حرفه‌ای خود از اطلاعات مربوط به یک مورد عدم رعایت یا مشکوک به آن آگاهی یابد، حسابدار حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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 حرفه‌ای بسته به نوع و ماهیت و اهمیت موضوع می‌تواند با حفظ رازداری، با همکاران درون سازمانی یا تشکل حرفه‌ای، یا مشاور حقوقی مشورت کند.

۳۵ - ۳۶۰. چنانچه حسابدار حرفه‌ای موردی از رخداد عدم رعایت را شناسایی یا گمان کند که می‌تواند رخ دهد، حسابدار حرفه‌ای 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 حرفه‌ای نیز درگیر موضوع است، حسابدار حرفه‌ای باید موضوع را با رده بالاتر سازمانی کارفرما در میان گذارد.

۳۶ - ۳۶۰. در موارد استثنایی، حسابدار حرفه‌ای ممکن است افشای موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح مناسب را اقدامی مناسب تشخیص دهد. چنانچه حسابدار حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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 حرفه‌ای، مدیریت و، در صورت لزوم، راهبران بنگاه و دیگران.
- چگونگی برخورد مافوق حسابدار حرفه‌ای با موضوع.
- اقدامات مورد بررسی حسابدار حرفه‌ای، قضاوت‌های به عمل آمده و تصمیم‌های گرفته شده.

اصطلاحات

اصطلاحات با معانی مشخص شده در زیر، در این آیین رفتار حرفه‌ای بکار رفته است:

اطلاع رسانی درباره خدماتی که حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه انجام می‌دهد و مهارتهایی که از آن برخوردار است از طریق رسانه‌های همگانی به منظور جلب مشتری خدمات حرفه‌ای.

آگهی و تبلیغات
Advertising

استقلال عبارت است از:

استقلال
Independence

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

به معنای 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 حسابرسی یا خدمات اطمینان بخش خدشه وارد کند.

اطلاعات بیان شده به زبان مالی در ارتباط با یک بنگاه اقتصادی خاص، اساساً استخراج شده از سیستم حسابداری آن بنگاه، درباره رویدادهای اقتصادی رخ داده در دوره‌های زمانی گذشته یا درباره شرایط یا اوضاع اقتصادی آن در مقطعی از زمان در گذشته.

اطلاعات مالی تاریخی
Historical financial information

همسر (یا شریک زندگی) یا افرادی که در تکفل رئیس خانواده هستند.

اعضای خانواده
Immediate family

والدین، فرزندان و نوه‌هایی که در تکفل رئیس یک خانواده نیستند.

**بستگان نزدیک /
اقربای طبقه دوم**
Close family

<p>هر بنگاهی که یکی از روابط زیر را با بنگاه صاحبکار داشته باشد:</p> <p>الف) تسلط مالکانه (کنترل) مستقیم یا غیر مستقیم بر بنگاه صاحبکار به شرط آن که بنگاه صاحبکار از لحاظ بنگاه وابسته، با اهمیت باشد.</p> <p>ب) داشتن منافع مالی مستقیم در بنگاه صاحبکار به شرط آن که منافع مزبور از لحاظ بنگاه وابسته، اهمیت داشته و بنگاه وابسته دارای نفوذ مؤثر بر بنگاه صاحبکار باشد.</p> <p>پ) قرار داشتن در تسلط مالکانه (کنترل) مستقیم یا غیرمستقیم بنگاه صاحبکار.</p> <p>ت) وجود منافع مالی مستقیم بنگاه صاحبکار، یا بنگاه وابسته به آن طبق بند "پ" بالا، که به نفوذ مؤثر در بنگاه وابسته منجر شود؛ و این منافع، هم از لحاظ بنگاه صاحبکار و هم از لحاظ بنگاه وابسته، اهمیت داشته باشد.</p> <p>ث) یک بنگاه تحت کنترل مشترک با بنگاه صاحبکار به شرط آن که هم بنگاه صاحبکار و هم آن بنگاه، هر دو، از لحاظ بنگاه کنترل کننده آنها، اهمیت داشته باشند.</p>	<p>بنگاه وابسته <i>Related entity</i></p>
<p>فردی که به عضویت یک تشکل حرفه‌ای عضو فدراسیون بین‌المللی حسابداران، پذیرفته شده است.</p>	<p>حسابدار حرفه‌ای <i>Professional accountant</i></p>
<p>حسابدار حرفه‌ای که به صورت موظف، غیر موظف یا قراردادی در سازمانها، مؤسسات انتفاعی یا غیر انتفاعی، اعم از دولتی، عمومی و خصوصی، اشتغال دارد و در اموری چون تجارت، صنعت، خدمات، آموزش، عام‌المنفعه، مراجع نظارتی یا مراجع حرفه‌ای به فعالیتهای اجرایی یا غیر اجرایی می‌پردازد.</p>	<p>حسابدار حرفه‌ای شاغل در بنگاه / سازمان <i>Professional accountant in business</i></p>
<p>حسابدار حرفه‌ای، صرف نظر از نوع تخصص (مانند حسابرسی، مالیاتی یا مشاوره) که در یک مؤسسه ارائه کننده خدمات حرفه‌ای به فعالیت می‌پردازد. این اصطلاح در مورد مؤسسه حسابرسی نیز بکار می‌رود.</p>	<p>حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه <i>Professional accountant in public practice</i></p>
<p>حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه که برابر قرارداد، خدمات حسابرسی، حسابداری، مالیاتی، مشاوره یا سایر خدمات حرفه‌ای را برای یک صاحبکار در دست اجرا دارد.</p>	<p>حسابرس فعلی <i>Existing accountant</i></p>
<p>حق الزحمه‌ای که میزان آن مبتنی و موکول به حاصل یک معامله یا نتیجه‌ای معین از خدمات انجام شده توسط مؤسسه باشد. حق الزحمه خدماتی که توسط دادگاهها یا مراجع دولتی یا عمومی تعیین می‌شود، حق الزحمه مشروط محسوب نمی‌شود.</p>	<p>حق الزحمه مشروط <i>Contingent fee</i></p>

خدمتی است که در آن، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه نتایج ارزیابی یا اندازه‌گیری انجام شده در باره یک موضوع مشخص را در مقایسه با معیارهای مربوط، بیان می‌کند؛ و این امر، میزان اطمینان استفاده‌کنندگان مورد نظر را نسبت به آن موضوع افزایش می‌دهد.

خدمات اطمینان بخش*Assurance engagement*

(برای راهنمایی درباره خدمات اطمینان بخش، به چارچوب نظری خدمات اطمینان بخش از انتشارات هیأت بین‌المللی تدوین استانداردهای حسابرسی و خدمات اطمینان بخش که عناصر و هدفهای خدمات اطمینان بخش را توصیف و خدماتی را مشخص می‌کند که استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، استانداردهای بین‌المللی بررسی اجمالی و استانداردهای بین‌المللی خدمات اطمینان بخش درباره آنها کاربرد دارد، مراجعه کنید).

فعالیت‌های حرفه‌ای ارائه شده به صاحبکاران.

خدمات حرفه‌ای*Professional services*

زیر مجموعه‌ای مشخص که بر اساس مناطق جغرافیایی یا برحسب تخصص حرفه‌ای، سازمان یافته است.

دفتر کار*Office*

اشخاص یا سازمانهای (برای مثال، امین بنگاهی) مسئول نظارت عالیه بر هدایت راهبردی و تعهدات بنگاه اقتصادی از دیدگاه پاسخگویی. این مسئولیت، شامل نظارت عالیه بر فرآیند تهیه گزارشهای مالی نیز می‌باشد. راهبران بنگاه برخی بنگاه‌ها در برخی قلمروها ممکن است کارکنان مدیریتی، چون اعضای اجرایی هیأت راهبری بنگاه بخش خصوصی یا عمومی یا مالک مدیر را در بر گیرد.

راهبران بنگاه*Those charged with governance*

سطحی که در آن، شخص ثالث منطقی و آگاه با در نظر گرفتن همه حقایق و شرایط خاص موجود و در دسترس حسابدار حرفه‌ای، به این نتیجه می‌رسد که رعایت اصول بنیادی، خدشه‌دار نشده است.

سطحی پذیرفتنی*Acceptable level*

ساختاری بزرگ که:

شبکه*Network*

الف) برای همکاری؛ و

ب) با هدف تقسیم سود یا هزینه؛ مالکیت، کنترل یا مدیریت مشترک؛ داشتن سیاستها و رویه‌های مشترک کنترل کیفیت؛ داشتن راهبردهای مشترک تجاری؛ استفاده از یک نام تجاری مشترک؛ یا منابع حرفه‌ای عمده، به وجود آمده باشد.

اصطلاحات

شرکت سهامی عامی که در یکی از بورسهای اوراق بهادار کشور پذیرفته شده است و سهام و یا سایر اوراق بهادار آن، در بورس مزبور داد و ستد می‌شود.	شرکت پذیرفته شده در بورس <i>Listed entity</i>
الف) بنگاه (شرکت) پذیرفته شده در بورس؛ و ب) بنگاهی که:	شرکت سهامی عام <i>Public interest entity</i>
(۱) در قوانین و مقررات، به عنوان بنگاه با منافع عمومی تعریف شده است؛ یا	
(۲) طبق الزامات قانونی یا مقرراتی، حسابرسی آن باید با معیارهای استقلال در حسابرسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس، انجام شود. این گونه الزامات می‌تواند توسط هر مقام ذیصلاح قانونی، چون نهاد مقررات‌گذار حسابرسی، رسماً اعلام شود.	
شریک مسئول کار، شخص مسئول کنترل کیفیت کار و، در صورت وجود، سایر شرکای مسئولی که جزو گروه کار هستند و تصمیم‌گیریه‌ها یا قضاوتهای اساسی مربوط به مسایل عمده را درباره صورتهای مالی مورد رسیدگی، به عهده دارند. "سایر شرکای مسئول" بسته به شرایط و نقش فردی آنان در کار حسابرسی می‌تواند شامل شرکای مسئول کار حسابرسی شرکتهای فرعی یا قسمتهای عمده باشد.	شریک اصلی مسئول حسابرسی <i>Key audit partner</i>
شریک مؤسسه یا عضوی از مؤسسه که مسئولیت کار و اجرای آن، و گزارشی را به عهده دارد که از سوی مؤسسه درباره آن کار صادر می‌شود و در موارد مقتضی، دارای مجوز لازم از مراجع حرفه‌ای، قانونی یا نهاد ذیصلاح قانونی باشد.	شریک مسئول کار <i>Engagement partner</i>
بنگاهی که مؤسسه، بررسی اجمالی (صورتهای مالی) آن را به عهده دارد.	صاحبکار بررسی اجمالی <i>Review client</i>
بنگاه اقتصادی که یک مؤسسه، حسابرسی صورتهای مالی آن را به عهده گرفته است. چنانچه بنگاه، شرکت پذیرفته شده در بورس باشد، صورتهای مالی تلفیقی آن باید حسابرسی شود. چنانچه صاحبکار، شرکت پذیرفته شده در بورس نباشد، شامل همه بنگاه‌های وابسته‌ای خواهد بود که صاحبکار، کنترل مستقیم یا غیرمستقیم آنها را به عهده دارد.	صاحبکار حسابرسی <i>Audit client</i>

شخص (یا اشخاص) مسئولی که: الف) در قراردادهای با گزارشگری مستقیم، مسئولیت موضوع را به عهده دارد؛ یا ب) در قراردادهای مبتنی بر ادعا، مسئولیت اطلاعات موضوع را به عهده دارد و ممکن است مسئولیت موضوع را نیز به عهده داشته باشد.	صاحبکار خدمات اطمینان بخش <i>Assurance client</i>
ارائه ساختار یافته اطلاعات مالی تاریخی، شامل یادداشتهای همراه، که برای گزارش منابع اقتصادی یا تعهدات یک بنگاه اقتصادی در یک مقطع زمانی یا تغییرات در آنها طی یک دوره زمانی، در چارچوب گزارشگری مالی تهیه می‌شود. یادداشتهای همراه معمولاً شامل اهم رویه‌های حسابداری و سایر اطلاعات توضیحی است. این اصطلاح می‌تواند برای مجموعه کامل صورتهای مالی یا تنها یک صورت مالی، چون ترازنامه یا صورت درآمد و هزینه، و یادداشتهای مربوط، بکار رود.	صورتهای مالی <i>Financial statements</i>
صورتهای مالی تهیه شده طبق یک چارچوب گزارشگری مالی که برای برآوردن نیازهای اطلاعات مالی استفاده‌کنندگان مشخصی طراحی شده است.	صورتهای مالی با مقاصد خاص <i>Special purpose financial statements</i>
در مورد یک بنگاه اقتصادی، صورتهای مالی آن بنگاه. در مورد گروه شرکتها، صورتهای مالی تلفیقی، که به آن صورتهای مالی گروه نیز گفته می‌شود.	صورتهای مالی مورد رسیدگی موسسه <i>Financial statements on which the firm will express an opinion</i>
خدماتی که به دانش و مهارتهای حسابداری نیاز دارد و توسط حسابداران حرفه‌ای انجام می‌شود. خدمات حرفه‌ای، حسابداری، حسابرسی، امور مالیاتی، مشاوره مدیریت و مدیریت مالی را در بر می‌گیرد.	فعالیت حرفه‌ای <i>Professional Activity</i>
اعضای هیأت راهبری یا سایر اشخاصی که فارغ از عنوان سازمانی (که می‌تواند از یک قلمرو به قلمرو دیگر، فرق کند)، در راهبری بنگاه اقتصادی مشارکت دارند.	عضو هیأت مدیره / مدیر <i>Director or officer</i>
یک خدمت اطمینان بخش، انجام شده طبق استانداردهای بین‌المللی بررسی اجمالی یا مشابه آن، که حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه بر اساس روشهایی که همه شواهد لازم برای حسابرسی را فراهم نمی‌آورد، نظر خود را مبنی بر این که به موردی حاکی از عدم تهیه و ارائه صورتهای مالی، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، برخورد کرده یا نکرده است، اظهار می‌دارد.	کار بررسی اجمالی <i>Review engagement</i>

خدمت اطمینان بخش معقولی که در آن، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه نظر خود را درباره تهیه صورتهای مالی، از همه جنبه‌های با اهمیت (یا درست و منصفانه بودن آن یا ارائه مطلوب آن، از همه جنبه‌های با اهمیت)، در چارچوب گزارشگری مالی، مانند کار حسابرسی منطبق بر استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، اظهار می‌کند. کار حسابرسی، حسابرسی قانونی را که در آن، انجام حسابرسی یک الزام قانونی یا مقرراتی است نیز دربر می‌گیرد.

کار حسابرسی
Audit engagement

هر شخص (که شریک و از کارکنان حرفه‌ای، شامل کارکنان موقت، مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباشد) یا سازمانی با مهارت، دانش و تجربه در زمینه‌هایی غیر از حسابداری و حسابرسی که حسابدار حرفه‌ای برای گردآوری شواهد کافی و مناسب در زمینه مورد نظر، از کار کارشناسی آن بهره می‌گیرد.

کارشناس برون سازمانی
External expert

فرآیند طراحی شده برای ارزیابی بیطرفانه، در زمان صدور گزارش حسابرس یا پیش از آن، قضاوت‌های عمده به عمل آمده توسط اعضای گروه حسابرسی و نتیجه‌گیریهای آنان برای دستیابی به نظر حرفه‌ای.

کنترل کیفیت کار
Engagement quality control review

الف) کلیه اعضای گروهی که کار بررسی اجمالی را انجام می‌دهند؛ و
ب) سایر شاغلین در مؤسسه که می‌توانند بر نتایج کار بررسی اجمالی مستقیماً تأثیر بگذارند، شامل:

گروه بررسی اجمالی
Review team

(۱) اشخاص مسئول تعیین حق‌الزحمه‌ها و مزایا و همچنین، اشخاصی که بر شریک مسئول انجام بررسی اجمالی از لحاظ اجرای کار، نظارت مستقیم، مدیریت یا نظارت عالی دارند، شامل همه رده‌های بالاتر شریک مسئول کار تا رده شریک ارشد یا مدیر عامل مؤسسه؛

(۲) اشخاصی که از خدمات مشورتی آنان در زمینه‌های فنی، مسایل خاص صنعت، معاملات و رویدادها در اجرای کار استفاده می‌شود؛

(۳) طراحان و اجرا کنندگان کنترل کیفیت کار انجام شده؛ و

پ) کلیه شاغلین در مؤسسه شبکه‌ای که می‌توانند بر نتایج کار بررسی اجمالی، مستقیماً تأثیر بگذارند.

گروه حسابرسی
Audit team

الف) کلیه اعضای گروهی که حسابرسی را انجام می‌دهند؛
ب) سایر شاغلین در مؤسسه که می‌توانند بر نتایج کار حسابرسی مستقیماً تأثیر بگذارند، شامل:

(۱) اشخاص مسئول تعیین حق‌الزحمه‌ها و مزایا و همچنین، اشخاصی که بر شریک مسئول حسابرسی از لحاظ اجرای کار، نظارت مستقیم، مدیریت یا نظارت عالی دارند، شامل همه رده‌های بالاتر شریک مسئول کار تا رده شریک ارشد یا مدیر عامل مؤسسه؛

(۲) اشخاصی که از خدمات مشورتی آنان در زمینه‌های فنی، مسایل خاص صنعت، معاملات و رویدادها در اجرای کار استفاده می‌شود؛ و

(۳) طراحان و اجرا کنندگان کنترل کیفیت کار انجام شده؛ و

پ - کلیه شاغلین در مؤسسه شبکه‌ای که می‌توانند بر نتایج کار حسابرسی مستقیماً تأثیر بگذارند.

گروه خدمات اطمینان بخش
Assurance team

الف) کلیه اعضای گروهی که یک خدمت اطمینان بخش را انجام می‌دهند؛
ب) سایر شاغلین در مؤسسه که می‌توانند بر نتایج یک خدمت اطمینان بخش مستقیماً تأثیر بگذارند، شامل:

(۱) اشخاص مسئول تعیین حق‌الزحمه‌ها و مزایا و همچنین، اشخاصی که بر شریک مسئول انجام یک خدمت اطمینان بخش از لحاظ اجرای کار، نظارت مستقیم، مدیریت یا نظارت عالی دارند؛

(۲) اشخاصی که از خدمات مشورتی آنان در زمینه‌های فنی، مسایل خاص صنعت، معاملات و رویدادها در اجرای کار استفاده می‌شود؛ و

(۳) طراحان و اجرا کنندگان کنترل کیفیت کار انجام شده.

گروه کار
Engagement team

همه شرکا و کارکنان مؤسسه و همچنین، هر شخص دیگر بکار گرفته شده توسط مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای برای اجرای روشهای اطمینان بخش که درگیر انجام کار می‌باشند؛ اما، کارشناسان برون سازمانی طرف قرارداد مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای را دربر نمی‌گیرد. "گروه کار" همچنین، کارکنانی از واحد حسابرسی داخلی صاحبکار را در بر نمی‌گیرد که طبق

استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۶۱۰ (تجدید نظر شده در سال ۲۰۱۳) با عنوان "استفاده از کار حسابرسی داخلی*" به طور مستقیم به حسابرس مستقل و در انجام وظایفش یاری می‌رسانند.

مالکیت سهام، سهم‌الشرکه، اوراق قرضه، وام یا سایر اوراق بهادار یک بنگاه اقتصادی، شامل حقوق و تعهداتی که مستقیماً از مالکیت مزبور برای تحصیل اوراق مشتقه یا کسب منافع ایجاد می‌شود.

منافع مالی
Financial interest

منافع مالی ناشی از مالکیت از طریق ابزارهای مشترک سرمایه‌گذاری، املاک و مستغلات مشاع، نهادهای متولی یا هر طریق دیگر که شخص حقیقی یا حقوقی بر آن کنترل ندارد یا نمی‌تواند بر تصمیم‌گیریهایی مربوط به سرمایه‌گذاری آن، تأثیر بگذارد.

منافع مالی غیر مستقیم
Indirect financial interest

منافع مالی:

الف) ناشی از مالکیت و تسلط مالکانه یک شخص حقیقی یا حقوقی (شامل آنهایی که توسط نمایندگان مدیریت می‌شود)؛ یا

منافع مالی مستقیم
Direct financial interest

ب) ناشی از مالکیت از طریق ابزارهای مشترک سرمایه‌گذاری، املاک و مستغلات مشاع، نهاد متولی یا هر طریق دیگر که شخص حقیقی یا حقوقی بر آن کنترل دارد یا می‌تواند بر تصمیم‌گیریهایی مربوط به سرمایه‌گذاری آن، تأثیر بگذارد.

الف) مؤسسه انفرادی، شرکت ضمانتی یا شرکت متشکل از حسابداران حرفه‌ای؛

ب) بنگاهی که کنترل موارد "الف" بالا را از طریق مالکیت، مدیریت یا غیره به عهده دارد؛ و
پ) بنگاهی که توسط موارد "الف" بالا از طریق مالکیت، مدیریت یا غیره، کنترل می‌شود.

مؤسسه
Firm

مؤسسه‌ای که عضو شبکه است.

مؤسسه شبکه‌ای
Network firm

* استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۶۱۰ (تجدید نظر شده در سال ۲۰۱۳) محدودیت‌هایی را برای استفاده از کمک مستقیم مقرر کرده است. در این استاندارد، اینکه قانون یا مقررات ممکن است استفاده از کمک مستقیم حسابرس داخلی توسط حسابرس مستقل را ممنوع کرده باشند نیز تبیین شده است. از این رو، استفاده از کمک مستقیم به وضعیت‌هایی منحصر می‌شود که مجاز شناخته شده است.

تاریخ اجرا

این آیین رفتار حرفه‌ای از تاریخ ۱۵ ژوئیه ۲۰۱۷ (۲۴ تیر ۱۳۹۶) لازم‌الاجراست.

فهرست انتشارات
مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای
جامعه حسابداران رسمی ایران

شماره نشریه	عنوان نشریه
۱	پرسش‌های چهار گزینه‌ای حسابرسی
۲	پرسش و پاسخ‌های مالیاتی
۳	آشنایی با جامعه حسابداران رسمی ایران
۴	مجموعه قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران
۵	آیین رفتار حرفه‌ای
۶	چک‌لیست‌های قانون تجارت و قانون محاسبات عمومی
۷	دستورالعمل حسابرسی
۸	دستورالعمل تهیه و تنظیم پرونده و گزارش حسابرسی مالیاتی
۹	دیب‌چهای بر حقوق مدنی
۱۰	حسابداری اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات: بر پایه استانداردهای حسابداری
۱۱	مبانی ارزیابی سهام
۱۲	راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابداری (۱) - گزارش حسابرس درباره‌ی صورتهای مالی (استانداردهای حسابرسی بخش‌های ۷۰۰، ۷۰۵ و ۷۰۶)
۱۳	آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای
۱۴	راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابداری (۱) - استاندارد شماره ۱۶
۱۵	حسابداری سرمایه‌گذارها - جلد نخست
۱۶	راهنمای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در حسابرسی واحدهای تجاری کوچک و متوسط (کتاب دوم - رهنمودهای عملی)
۱۷	بایدها و نبایدها در پذیرش و نخستین کاربری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
۱۸	استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۶ - اکتشاف و ارزیابی منابع معدنی
۱۹	استانداردهای بین‌المللی کار حرفه‌ای حسابرسی داخلی

"آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای" is based on the *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2016 Edition* of the International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), published by the International Federation of Accountants in September 2016, has been translated into Persian by Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA) in July 2017 with the permission of IFAC. That translation has been Adapted by Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA) in August 2017. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof. The approved text of all IFAC publications is that published by IFAC in the English language.

English Language text of *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2016 Edition* ©2016 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Persian Language text of *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2016 Edition* ©2017 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Original title: *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2016 Edition* ISBN: 978-1-60815-308-4.

**International Ethics Standards
Board for Accountants®**

Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants

2016 Edition



Translated into Persian by:

A. Arbab Soleimani, FCA(UK), CPA (Iran)

Centre for Professional Accounting and Auditing Studies and Training

Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA)

August 2017

