



۲۴

آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی

لازم‌الاجرا از یکم فروردین ۱۳۹۸

مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای
جامعه حسابداران رسمی ایران
دی ۱۳۹۷

آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی

لازم‌الاجرا از یکم فروردین ۱۳۹۸

مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای

جامعه حسابداران رسمی ایران

دی ۱۳۹۷

کلیه حقوق محفوظ و تکثیر یا اقتباس و نقل تمام
یا قسمتی از مطالب این نشریه بدون اجازه کتبی
جامعه حسابداران رسمی ایران ممنوع است.

عنوان قراردادی :	آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی
عنوان و نام پدیدآور :	آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی/مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای.
مشخصات نشر :	تهران؛ جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۷.
مشخصات ظاهری :	۲۰۵ ص.
موضوع :	حسابداری - ایران - اخلاق حرفه‌ای
موضوع :	Accountants--Iran--Professional ethics
شابک :	۹۷۸-۶۲۲-۹۹۷۹۳-۶-۵
شماره کتابشناسی ملی :	۵۵۵۹۷۹۸
رده‌بندی دیویی :	۶۵۷/۰۹۵۵
رده‌بندی کنگره :	۱۳۹۷ ۹۲۹ الف / HF ۵۶۱۶
شناسه افزوده :	جامعه حسابداران رسمی ایران. مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای.
شناسه افزوده :	جامعه حسابداران رسمی ایران.
وضعیت فهرست‌نویسی :	فیا



نام کتاب :	آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی
ناشر :	جامعه حسابداران رسمی ایران
تیراژ :	۱۵۰۰
نوبت چاپ :	اول، ۱۳۹۷
قیمت :	۳۵۰,۰۰۰ ریال
شابک :	۹۷۸-۶۲۲-۹۹۷۹۳-۶-۵

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

صندوق پستی: تهران ۷۵۴۳-۱۵۸۷۵

تلفن: ۴۲۹۲۵ نمابر: ۸۸۸۰۱۹۱۰

www.iacpa.ir info@iacpa.ir

به نام ایزد یکتا

اساسنامهٔ جامعه حسابداران رسمی ایران، در بند ۳ ماده ۸، تدوین و تصویب "آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی" را از جمله وظایف شورای عالی مقرر کرده است. بند الف ماده ۵۱ اساسنامه، ارسال آیین‌نامه یاد شده را توسط شورای عالی برای وزیر امور اقتصادی و دارایی الزامی کرده است.

در راستای رعایت مقررات بالا، شورای عالی در تاریخ ۱۴ شهریور ۱۳۹۷ متن حاضر را تصویب و تاریخ اجرای آن را یکم فروردین ۱۳۹۸ مقرر کرد.

این آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی در تاریخ یکم آذر ۱۳۹۷ به تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی رسید.

آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی
لازم‌الاجرا از یکم فروردین ۱۳۹۸
این نشریه جایگزین نشریه شماره ۵ می‌شود.

چرایی جایگزینی

آهنگ رو به رشد تغییرات؛ تکنولوژی، دانش، بینش، و...؛ قوانین و مقررات گوناگونی را پدید آوردند که، خواهناخواه، بر کنش و واکنش انسان‌ها اثر دارد. فروپاشی بنگاه‌های بزرگ، وضع قوانین جدید، پیدایش شعارهای شفافیت، پایداری پاسخگویی و...، همه و همه، بر گستره آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران اثر فراوان گذاشته است.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) برای نظم بخشیدن به حرفه حسابداری در سراسر گیتی، استانداردهایی را وضع می‌کند که جوامع حرفه‌ای عضو آن باید از آنها پیروی کنند. یکی از این استانداردها، **آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای** (نشریه شماره ۲۰) است که، به گفته فدراسیون، حداقل‌ها را مقرر می‌کند و اعضا می‌توانند مقررات سخت‌گیرانه‌تری را برای خود وضع کنند.

نشریه شماره ۵ جامعه با نام **آیین رفتار حرفه‌ای** (چاپ ۱۳۸۲) بر پایه آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون، نشر ۱۹۹۶، تدوین، تصویب و منتشر شد.

اهم تغییرات پدید آمده در آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران از سال ۱۹۹۶ (۱۳۷۵) تا ۲۰۱۶ (۱۳۹۵) عبارت است از: (الف) بسط و شرح الزامات مندرج در آیین رفتار اولیه؛ (ب) تدوین چارچوب نظری برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با ریسک‌های ناقض اصول بنیادی؛ (پ) تخصیص بخش‌های جداگانه به چگونگی برخورد با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات برای حسابداران رسمی شاغل (بخش ۲۲۵) و برای حسابداران رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان (بخش ۳۶۰)؛ و از همه مهم‌تر (ت) وضع استانداردهای استقلال برای حسابرسی و بررسی اجمالی (بخش ۲۹۰) و سایر خدمات اطمینان‌بخش (بخش ۲۹۱).

نشریه حاضر، مقررات آیین رفتار حرفه‌ای سال ۱۳۸۲ را با آثار تغییرات پیش‌گفته درهم آمیخته و با توجه به قوانین و مقررات کشور، آیین اخلاق و رفتار حسابداران رسمی را پدید آورده است که به همین دلیل، **جایگزین نشریه شماره ۵ می‌شود.**

آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی

فهرست مطالب

شماره صفحه

	پیش‌گفتار	
۱	تعاریف	
	الف - احکام لازم‌الاجرا توسط همه حسابداران رسمی	
۱۱	۱۰۰ کلیات و اصول بنیادی	
۱۹	۱۱۰ درستکاری	
۲۱	۱۲۰ واقع‌بینی	
۲۳	۱۳۰ صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای	
۲۵	۱۴۰ رازداری	
۲۷	۱۵۰ رفتار و آداب حرفه‌ای	
	ب - احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران رسمی شاغل	
۳۱	۲۰۰ کلیات	
۳۷	۲۱۰ انتصاب حرفه‌ای	
۴۵	۲۲۰ تضاد منافع	
۵۳	۲۲۵ چگونگی برخورد با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات	
۶۹	۲۳۰ اظهار نظر دوم	
۷۱	۲۴۰ حق‌الزحمه و سایر انواع اجرت	
۷۳	۲۵۰ بازاریابی خدمات حرفه‌ای	
۷۵	۲۶۰ هدایا و پذیرایی	
۷۷	۲۷۰ نگهداری دارایی‌های صاحبکار	
۷۹	۲۸۰ واقع‌بینی - در همه خدمات	
۸۳	۲۹۰ استقلال - در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی	
۱۲۷	۲۹۱ استقلال - در سایر خدمات اطمینان‌بخش	
	پ - احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران رسمی شاغل در بنگاه / سازمان	
۱۶۷	۳۰۰ کلیات	
۱۷۳	۳۱۰ تضاد منافع	
۱۷۷	۳۲۰ تهیه و گزارشگری اطلاعات	
۱۷۹	۳۳۰ تخصص کافی برای انجام دادن کار	
۱۸۱	۳۴۰ منافع مالی، جبران خدمات و انگیزش‌های مرتبط با گزارشگری مالی و تصمیم‌گیری	
۱۸۳	۳۵۰ اغوا	
۱۸۷	۳۶۰ چگونگی برخورد با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات	
۱۹۹	ضمانت اجرای احکام	
۲۰۱	تاریخ اجرا	

به نام خدا

پیشگفتار

مهمترین مسئولیت حسابداری به عنوان رشته‌ای از دانش بشری، تهیه اطلاعات مالی به‌عنوان مبنایی برای فراهم ساختن امکان پاسخگویی مدیران و مباشران سازمان‌ها و بنگاه‌های عمومی و خصوصی به اشخاص ذی‌حق، ذی‌نفع و ذی‌علاقه است. نقش حسابداران رسمی، اعتباربخشی به اطلاعات مالی فوق، در قالب گزارش‌های مختلف حسابرس مستقل و بازرس قانونی، بررسی اجمالی و... می‌باشد. حسابداران رسمی 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 و صداقت، واقع‌بینی، استقلال و بی‌طرفی و حفظ منافع عمومی برخوردار باشند و خدمات حرفه‌ای خود را با رعایت آیین رفتار پذیرفته شده‌ای، انجام دهند.

تدوین آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی با پیدایش و گسترش تشکلهای حرفه‌ای حسابداران رسمی در پهنه جهان قرین بوده است. در مواردی نیز مراجع دولتی یا عمومی، رأساً آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای را تدوین و یا آیین رفتار تهیه شده توسط تشکلهای حرفه‌ای را تأیید یا تصویب نموده‌اند. این امر، در مورد ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران رسمی در خصوص حسابرسی اطلاعات و صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی عام پذیرفته شده در سازمان بورس و اوراق بهادار، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار می‌باشد.

جامعه حسابداران رسمی ایران در اجرای وظایفی که طبق اساسنامه قانونی خود به‌عهده دارد، به‌منظور ارتقای اعتماد عمومی به حرفه حسابداری و بهبود رفتار حسابداران رسمی، نشریه حاضر را بر اساس متن مصوب هیأت بین‌المللی تدوین استانداردهای رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای (نشر سال ۲۰۱۶)، با اجازه رسمی فدراسیون بین‌المللی حسابداران و با نگرش به فرهنگ، قوانین و مقررات، عرف، آداب و سنن ایران تدوین کرده است.

این نشریه توسط گروه کارشناسی کارگروه آیین رفتار حرفه‌ای جامعه (به ترتیب الفبا) آقایان عباس ارباب‌سلیمانی، محمد حجی، ناصر رزاق، منوچهر زندی و حسن کرمی با حضور نمایندگان منتخب شورای عالی جامعه حسابداران، آقایان محمدرضا بنی‌فاطمی‌کاشی، مهدی سوادلو و کیهان مهام تهیه و تدوین شده و در نشست مورخ ۱۳۹۷/۰۶/۱۴ شورای عالی جامعه تصویب و در تاریخ ۱۳۹۷/۹/۱ توسط وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی تأیید شده است. ویرایش ادبی و انطباق متن با موارد حقوقی را به ترتیب خانم فرشته صرافان و آقای حسین نوروزی و صفحه‌بندی و صفحه‌آرایی این نوشتار را خانم فاطمه دستمزد انجام داده و همکاران مرکز آموزش و تحقیقات جامعه نیز امکان انتشار آن را فراهم کرده‌اند.

در پایان امیدواریم از راهنمایی‌های همکاران حرفه‌ای، پژوهشگران و استادان برخوردار شویم تا بتوانیم هرچه بیشتر به غنای آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران، با نگرش به فرهنگ، قوانین و مقررات ایران، بی‌افزاییم.

مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای

جامعه حسابداران رسمی ایران

تعاریف

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

آگهی و تبلیغات اطلاع رسانی درباره خدماتی که حسابدار رسمی شاغل انجام می‌دهد و مهارت‌هایی که از آن برخوردار است. این اطلاع رسانی معمولاً از طریق رسانه‌های همگانی به منظور جلب مشتری خدمات حرفه‌ای صورت می‌پذیرد.

آیین رفتار آیین رفتار حرفه‌ای. ضوابط اخلاقی، اعم از اخلاق عمومی و اخلاق حرفه‌ای، و آداب و رفتار حرفه‌ای.

اساسنامه اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران.

استقلال استقلال عبارت است از:

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 بااهمیتی 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 مالی تاریخی 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 مقاطعی از زمان، در گذشته.

اعضای خانواده همسر، فرزندان یا افرادی که در تکفل رئیس خانواده هستند.

**بستگان نزدیک /
خویشاوندان نزدیک**

بستگان نسبی و سببی که در تکفل رئیس خانواده نیستند.
بستگان نسبی:

- طبقه اول: پدر، مادر، اولاد و اولادِ اولاد.
- طبقه دوم: اجداد، برادر، خواهر و اولاد آنها.
- طبقه سوم: اعمام و عمات و احوال و خالات و اولاد آنها.

بستگان سببی:

هرکس در هر خط و به هر درجه که با یک نفر قرابت نسبی داشته باشد، در همان خط و به همان درجه، قرابت سببی با زوج یا زوجی او خواهد داشت.

بنگاه وابسته

هر بنگاهی که یکی از روابط زیر را با بنگاه صاحبکار داشته باشد:

الف) تسلط مالکانه (کنترل) مستقیم یا غیر مستقیم بر بنگاه صاحبکار به شرط آن که بنگاه صاحبکار از لحاظ بنگاه وابسته، بااهمیت باشد.

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.

پ) قرار داشتن در تسلط مالکانه (کنترل) مستقیم یا غیرمستقیم بنگاه صاحبکار.

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.

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.

تردید حرفه‌ای

نگرشی که متضمن یک ذهن پرسشگر (هوشیاری نسبت به شرایطی که می‌تواند نشانه تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه باشد) و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی است.

جامعه حسابداران

جامعه حسابداران رسمی ایران.

حسابدار رسمی

فردی که به عضویت جامعه حسابداران، پذیرفته شده است.

**حسابدار رسمی شاغل در
بنگاه / سازمان (غیر شاغل)**

حسابدار رسمی که به صورت موظف، غیر موظف یا قراردادی در سازمان‌ها، مؤسسات انتفاعی یا غیرانتفاعی، 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.

حسابدار رسمی شاغل	آن دسته از حسابداران رسمی که تمام وقت خود را به خدمات حسابرسی و بازرسی قانونی و سایر خدمات تخصصی و حرفه‌ای (موضوع بند "ت" ماده (۱) اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران) تخصیص دهند و دارای مشاغل دیگری اعم از موظف و غیرموظف (به استثنای اعضای هیأت علمی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی و سایر مشاغل آموزشی با رعایت مقررات استخدامی مربوط) نباشند. این اصطلاح در مورد مؤسسات حسابرسی نیز کاربرد دارد.
حسابرس فعلی	حسابدار رسمی شاغل که برابر قرارداد، خدمات حسابرسی، حسابداری، مالیاتی، مشاوره یا سایر خدمات حرفه‌ای را برای یک صاحبکار در دست اجرا دارد. این اصطلاح در مورد مؤسسه حسابرسی نیز به کار می‌رود.
حق الزحمه مشروط	حق الزحمه‌ای که میزان آن مبتنی و موقوف 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.
خدمات اطمینان بخش	خدمتی است که در آن، حسابدار رسمی شاغل نتایج ارزیابی یا اندازه‌گیری انجام شده درباره 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 حرفه‌ای/خدمات تخصصی و حرفه‌ای	انواع حسابرسی، بازرسی قانونی، مشاوره مدیریت مالی، طراحی و پیاده‌سازی سیستم مالی، خدمات مالی و حسابداری و مالیاتی، نظارت بر تصفیه، ارزیابی سهام و سهم‌الشرکه، داوری مالی و خدماتی که توسط دادگاه‌ها و مراجع قضایی در چارچوب موارد فوق‌الذکر ارجاع و توسط حسابدار رسمی پذیرفته می‌شود.
دفتر کار	زیر مجموعه‌ای مشخص که بر اساس مناطق جغرافیایی یا برحسب تخصص حرفه‌ای، سازمان یافته است.
راهبران بنگاه (ارکان راهبری)	اشخاص یا سازمان‌های 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، بسته به ساختار تشکیلاتی و حقوقی آن، مجمع عمومی، هیأت مدیره (هیأت عامل، هیأت امنا)، مدیران ارشد اجرایی بنگاه، یا مالک مدیر را در برمی‌گیرد.
سطحی پذیرفتنی	سطحی که در آن، شخص ثالث منطقی و آگاه با در نظر گرفتن همه حقایق و شرایط خاص موجود و در دسترس حسابدار رسمی، به این نتیجه می‌رسد که رعایت اصول بنیادی، خدشه‌دار نشده است.

ساختاری بزرگ که: الف) برای همکاری؛ و ب) با هدف سرشکن کردن هزینه؛ مالکیت؛ داشتن سیاست‌ها و رویه‌های مشترک کنترل کیفیت؛ داشتن راهبردهای مشترک کسب و کار؛ استفاده از یک نام تجاری مشترک؛ یا منابع حرفه‌ای عمده، به وجود آمده باشد.	شبکه
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
الف) شرکت 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. این‌گونه الزامات می‌تواند توسط هر مقام ذی‌صلاح قانونی، چون نهاد مقررات‌گذار حسابرسی، رسماً اعلام شود.	شرکت سهامی عام
شریک مسئول کار، شخص مسئول کنترل کیفیت کار و در صورت وجود، سایر شرکای مسئولی که جزو گروه کار هستند و تصمیم‌گیری‌ها 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
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 / مدیر مسئول کار
بنگاهی که مؤسسه، بررسی اجمالی (صورت‌های مالی) آن را به عهده دارد.	صاحبکار بررسی اجمالی
بنگاه اقتصادی که یک مؤسسه، حسابرسی صورت‌های مالی آن را به عهده گرفته است.	صاحبکار حسابرسی
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 اطمینان‌بخش

صورت‌های مالی	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، طبق استانداردهای حسابداری 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 با مقاصد خاص	صورت‌های مالی تهیه شده طبق یک چارچوب گزارشگری مالی که برای برآوردن نیازهای اطلاعات مالی استفاده‌کنندگان مشخصی طراحی شده است.
صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه	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.
فعالیت حرفه‌ای	خدماتی که به دانش و مهارت‌های حسابداری نیاز دارد و توسط حسابداران رسمی انجام می‌شود. خدمات حرفه‌ای، حسابداری، حسابرسی، امور مالیاتی، مشاوره مدیریت و مدیریت مالی را در بر می‌گیرد.
عضو هیأت مدیره / مدیر	اعضای هیأت راهبری یا سایر اشخاصی که فارغ از عنوان سازمانی، در راهبری بنگاه اقتصادی مشارکت دارند.
کار بررسی اجمالی	یک خدمت اطمینان‌بخش، انجام شده طبق استاندارد بررسی اجمالی، که حسابدار رسمی شاغل 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 بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، برخورد کرده یا نکرده است، اظهار می‌دارد.
کار حسابرسی	خدمت اطمینان‌بخش معقولی که در آن، حسابدار رسمی شاغل نظر خود را درباره تهیه و ارائه صورت‌های مالی (یا درست و منصفانه بودن آن یا ارائه مطلوب آن)، از همه جنبه‌های بااهمیت، در چارچوب گزارشگری مالی، مانند کار حسابرسی منطبق بر استانداردهای حسابرسی، اظهار می‌کند. کار حسابرسی، حسابرسی قانونی را که در آن، انجام حسابرسی یک الزام قانونی یا مقرراتی است نیز دربرمی‌گیرد.
کارشناس برون سازمانی	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 رسمی برای گردآوری شواهد کافی و مناسب در زمینه مورد نظر، از کار کارشناسی آن بهره می‌گیرد.

کنترل کیفیت کار

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.

گروه بررسی اجمالی

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:

(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

الف) همه اعضای گروهی که حسابرسی را در مؤسسه 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.

تعاریف

گروه خدمات اطمینان بخش الف) کلیه اعضای گروهی که یک خدمت اطمینان بخش را انجام می دهند؛
ب) سایر شاغلین در مؤسسه که می توانند بر نتایج یک خدمت اطمینان بخش مستقیماً تأثیر بگذارند، شامل:

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

(۲) اشخاصی که از خدمات مشورتی آنان در زمینه های فنی، مسایل خاص صنعت، معاملات و رویدادها در اجرای کار استفاده می شود؛ و

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

گروه کار همه شرکا و کارکنان مؤسسه و همچنین، هر شخص دیگر بکار گرفته شده توسط مؤسسه یا مؤسسه شبکه ای برای اجرای روش های اطمینان بخش که درگیر انجام یک کار می باشند؛ اما، کارشناسان برون سازمانی طرف قرارداد مؤسسه یا مؤسسه شبکه ای را دربر نمی گیرد. "گروه کار" همچنین، کارکنانی از واحد حسابرسی داخلی صاحبکار را دربر نمی گیرد که طبق استاندارد حسابرسی شماره ۶۱۰ با عنوان "استفاده از کار حسابرسی داخلی" به طور مستقیم به حسابرس مستقل و در انجام وظایفش یاری می رسانند.

منافع مالی مالکیت سهام، سهم الشرکه، اوراق مشارکت یا سایر اوراق بهادار یک بنگاه اقتصادی، شامل حقوق و تعهداتی که مستقیماً از مالکیت مزبور برای تحصیل اوراق مشتقه یا کسب منافع ایجاد می شود.

منافع مالی غیر مستقیم منافع مالی ناشی از مالکیت از طریق ابزارهای مشترک سرمایه گذاری، املاک و مستغلات مشاع، تراست ها یا هر طریق دیگر که شخص حقیقی یا حقوقی بر آن کنترل ندارد یا نمی تواند بر تصمیم گیری های مربوط به سرمایه گذاری آن، تأثیر بگذارد.

منافع مالی:

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

ب) ناشی از مالکیت از طریق ابزارهای مشترک سرمایه گذاری، املاک و مستغلات مشاع، تراست یا هر طریق دیگر که شخص حقیقی یا حقوقی بر آن کنترل دارد یا می تواند بر تصمیم گیری های مربوط به سرمایه گذاری آن، تأثیر بگذارد.

منافع مالی مستقیم

تعاریف

مؤسسه

مؤسسه حسابرسی که به منظور انجام خدمات حسابرسی، بازرسی قانونی و سایر خدمات تخصصی و حرفه‌ای مندرج در بند "ت" ماده (۱) اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، توسط حداقل سه نفر حسابدار رسمی شاغل و بر اساس شرایط مندرج در ماده (۲۵) اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران تشکیل می‌شود. این اصطلاح در مورد شاغلین انفرادی نیز کاربرد دارد.

مؤسسه شبکه‌ای

مؤسسه‌ای که عضو شبکه است.

”الف“ – احكام لازم الاجرا توسط همه حسابداران رسمي

فهرست مطالب

شماره بخش	موضوع	شماره صفحه
۱۰۰	كلييات و اصول بنيادي	۱۱
۱۱۰	درستكاري	۱۹
۱۲۰	واقع بيني	۲۱
۱۳۰	صلاحيت و مراقبت حرفه‌اي	۲۳
۱۴۰	رازداري	۲۵
۱۵۰	رفتار و آداب حرفه‌اي	۲۷

“الف” - احکام لازم الاجرا توسط همه حسابداران رسمی

بفلسفۃ

کلیات و اصول بنیادی

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

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

الف - شناسایی خطرهای مؤثر در نقض اصول بنیادی؛

ب - ارزیابی اهمیت خطرهای شناسایی شده؛ و

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

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

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 خطرهای وجود ندارد و در نتیجه، از شرایط یا روابط ایجاد کننده خطرهای **باید** پرهیز شود. “قسمت ب” مربوط به حسابداران رسمی شاغل است و “قسمت پ” مربوط به

حسابداران رسمی شاغل در بنگاه‌ها/ سازمان‌ها (حسابدار رسمی غیر شاغل) است. حسابداران رسمی شاغل نیز ممکن است مواردی از “قسمت پ” را در شرایط خاص، سودمند ببینند.

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

اصول بنیادی

۵- ۱۰۰. حسابدار رسمی باید از اصول بنیادی زیر پیروی کند:

الف - **درستکاری** - حسابدار رسمی باید در همه روابط حرفه‌ای و کسب و کار خود، صادق و صریح باشد.

ب - **واقع بینی (بیطرفی)** - حسابدار رسمی نباید اجازه دهد که جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ نابجای دیگران، بر قضاوت حرفه‌ای یا کار او تأثیر بگذارد.

پ - **صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای** - حسابدار رسمی 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 رسمی باید خدمات حرفه‌ای خود را با شایستگی و بر اساس استانداردهای فنی و حرفه‌ای مرتبط، انجام دهد.

ت - **رازداری** - حسابدار رسمی باید اطلاعاتی را که در جریان ارائه خدمات حرفه‌ای یا روابط کسب و کار 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 رسمی نباید از این اطلاعات محرمانه در جهت منافع شخصی یا منافع اشخاص ثالث، استفاده کند.

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

رویکرد مبتنی بر چارچوب نظری

۶- ۱۰۰. شرایط و وضعیت‌هایی که حسابداران رسمی 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 هریک 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 این‌رو، آیین رفتار، چارچوبی را به وجود می‌آورد که حسابدار رسمی را به شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای مؤثر در نقض اصول بنیادی ملزم می‌کند. رویکرد مبتنی بر چارچوب نظری به حسابداران رسمی در رعایت الزامات آیین رفتار 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 رسمی را از نتیجه‌گیری مبنی بر مجاز بودن آن، باز دارد.

۷- ۱۰۰. در مواردی که حسابدار رسمی 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 رسمی برای 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 رسمی، به احتمال زیاد به این نتیجه می‌رسد که با بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز، مخاطرات، رفع می‌شود یا به‌گونه‌ای به سطحی پذیرفتنی کاهش می‌یابد که رعایت اصول بنیادی، خدشه‌دار نشود.

۸- ۱۰۰. در مواردی که حسابدار رسمی 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 رسمی در ارزیابی تأثیر بالقوه هر خطر بر نقض اصول بنیادی **باید** عوامل کمی و کیفی را توأمان در نظر بگیرد. گاه، حسابدار رسمی در بکارگیری چارچوب نظری با وضعیت‌هایی روبه‌رو می‌شود که، به دلیل عمده بودن خطر یا نبود تدابیر ایمن‌ساز یا

ناممکن بودن بکارگیری آن تدابیر، مخاطرات نمی‌تواند رفع یا به سطحی پذیرفتنی، کاهش داده شود. در این شرایط، حسابدار رسمی شاغل **باید** از انجام یا ادامه آن خدمت به خصوص، خودداری یا در صورت لزوم، از کار، کناره‌گیری کند و حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان **باید** از کار در سازمان کارفرما استعفا نماید.

۱۰ - ۱۰۰. بخش‌های ۲۹۰ و ۲۹۱ حاوی رهنمودهایی است که حسابدار رسمی **باید** در صورت شناسایی نقضی از مواد مربوط به استقلال مندرج در این آیین رفتار، بکار بندد. چنانچه حسابدار رسمی، 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 رسمی **باید** هرچه زودتر، هرگونه اقدام ممکن را برای برخورد مناسب با پیامدهای آن نقض، به عمل آورد. حسابدار رسمی **باید** در مورد گزارش کردن مورد نقض، مثلاً، به افرادی که ممکن است تحت تأثیر آن نقض قرار گیرند، جامعه حسابداران، مقررات‌گذار یا مقام ناظر ذی‌ربط، تصمیم‌گیری کند.

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

خطرها و تدابیر ایمن‌ساز

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 رسمی، خدشه‌دار کند 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. خطرهای می‌تواند در یک یا چند دسته زیر قرار گیرد:

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

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

پ - **خطر حمایت یا مخالفت** - خطر این که حسابدار رسمی از صاحبکار یا کارفرمای خود، به گونه‌ای طرفداری یا با وی مخالفت نماید که واقع‌بینی وی را خدشه‌دار کند.

ت - **خطر قربابت** - خطر این که حسابدار رسمی به دلیل رابطه دراز مدت یا نزدیک با صاحبکار یا کارفرمای خود، به حفظ منافع آنان یا پذیرش کارشان تمایل زیادی داشته باشد.

ث - **خطر تهدید** - خطر این که حسابدار رسمی به دلیل فشارهای واقعی دیگران یا ترس از فشارهای متصور، شامل نفوذ نابجا بر حسابدار رسمی، از اقدام واقع‌بینانه بازداشته شود.

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 جامعه حسابداران یا قوانین و مقررات ایران، تدوین و مقرر می‌شود؛ و
ب - تدابیری که در محیط کار اتخاذ می‌شود.

۱۴ - ۱۰۰. تدابیر ایمن‌سازی که با وضع قوانین و مقررات ایران یا تدوین ضوابط جامعه حسابداران پدید می‌آیند شامل موارد زیر است:

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

۱۵ - ۱۰۰. قسمت‌های “ب” و “پ” این آیین رفتار، تدابیر ایمن‌ساز متناسب با محیط کار حسابدار رسمی شاغل و حسابدار رسمی 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 کارفرما پدید آید شامل موارد زیر است:

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

تضاد منافع

۱۷ - ۱۰۰. حسابدار رسمی ممکن است در انجام دادن یک فعالیت حرفه‌ای، با تضاد منافع رو به‌رو 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 رسمی 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 رسمی نسبت به یک موضوع خاص و منافع طرفی که حسابدار رسمی یک فعالیت حرفه‌ای مربوط به آن موضوع را برای وی انجام می‌دهد، در تضاد است.

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

حل و فصل تناقض‌های اخلاقی

۱۹ - ۱۰۰. حسابدار رسمی ممکن است با تناقضی در بکارگیری اصول بنیادی روبه‌رو 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 رسمی با در نظر گرفتن عوامل مرتبط بالا و ارزیابی پیامدهای هر راهکار ممکن باید راهکار مناسب را تعیین کند. چنانچه این مسأله حل نشد، حسابدار رسمی می‌تواند با اشخاص مسئولی در مؤسسه یا سازمان کارفرمای خود مشورت کند و از آنان برای حل آن، کمک بخواهد.

۲۱ - ۱۰۰. در مواردی که نقض اصول اخلاقی به یک بنگاه/ سازمان یا به درون آن مربوط می‌شود، حسابدار رسمی 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 رسمی را به بهترین وجه، محفوظ بدارد.

۲۳ - ۱۰۰. چنانچه یک تناقض عمده، نتواند حل و فصل شود، حسابدار رسمی ممکن است دریافت نظر مشورتی از جامعه حسابداران یا مشاوران حقوقی را مورد توجه قرار دهد. اگر حسابدار رسمی، موضوع را بدون ذکر نام و نشان با جامعه حسابداران 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 رسمی باید چنانچه منع قانونی نداشته باشد، خود را از آن مسأله مبرا کند. حسابدار رسمی، بنا به اقتضای موقعیت و وضعیت باید در باره 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 رسمی یا مؤسسه هنگام تماس با راهبران بنگاه برطبق مفاد این آیین رفتار **باید** با توجه به نوع و اهمیت موضوع و شرایط موجود، فرد (افراد) مناسبی را در ساختار راهبری بنگاه برای تماس تعیین کند. چنانچه حسابدار رسمی 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 سهیم می‌باشند؛ برای مثال، بنگاه کوچکی که مالک آن به تنهایی، بنگاه را مدیریت می‌کند و هیچ فرد دیگری نقش راهبری در آن را ندارد. در این گونه موارد، اگر موضوعات مورد نظر با فرد (افراد) با مسئولیت‌های مدیریتی در میان گذارده شود که مسئولیت‌های راهبری را نیز به عهده دارد، دیگر لزومی نیست که موضوعات مربوط دوباره به همان فرد (افراد) به دلیل مسئولیت‌های راهبری وی اطلاع رسانی شود. حسابدار رسمی یا مؤسسه **باید** در هر حالت از این موضوع مطمئن شود که تماس با فرد (افراد) با مسئولیت مدیریتی به اندازه کافی به دیگرانی اطلاع رسانی می‌کند که در غیر این صورت، با وی در چارچوب مسئولیت راهبری وی اطلاع رسانی می‌شد.

بفصل ۱۱

درستکاری

۱- ۱۱۰. اصل درستکاری، همه حسابداران رسمي را به صداقت و صراحت در همه روابط حرفه‌ای و روابط کسب و کار خود ملزم می‌کند. برخورد منصفانه و راستگویی نیز از دیگر الزامات ضمنی اصل درستکاری است.

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

الف - حاوی مطالب نادرست و همراه‌کننده با اهمیت است؛

ب - بدون دقت تهیه شده است؛ یا

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

در مواردی که حسابدار رسمي 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 رسمي در صورتی الزام بند ۲- ۱۱۰ را نقض نکرده است که گزارش تعدیل شده درباره آن ارائه کند.

بفشت 1P

واقع بينی (بيطرفی)

۱ - ۱۲۰. اصل واقع بينی (بيطرفی)، همه حسابداران رسمي را به پرهيز از جانبداری، تضاد منافع و يا نفوذ ديگران در قضاوت‌های حرفه‌ای يا کسب و کار خود ملزم می‌کند.

۲ - ۱۲۰. حسابدار رسمي گاه در شرايطی قرار می‌گیرد که می‌تواند واقع بينی وی را خدشه‌دار کند. اين شرايط نمی‌تواند به طور کامل تعريف و توصيف شود. حسابدار رسمي **باید** از ارائه فعالیت يا خدمتی بپرهيزد که امکان جانبداری و نفوذ ديگران را بر قضاوت حرفه‌ای وی فراهم می‌آورد.

بخش ۱۳۰

صلاحيت و مراقبت حرفه‌اي

- ۱- ۱۳۰. اصل صلاحيت و مراقبت حرفه‌اي، همه حسابداران رسمي را به تعهدات زير ملزم مي‌کند:
الف - کسب و حفظ دانش و مهارت حرفه‌اي در سطحي که مطمئن شود صاحبکاران يا کارفرمايان وي از خدمات حرفه‌اي کارآمدي برخوردار مي‌شوند؛ و
ب - کوشش در جهت انجام دادن فعاليت‌ها يا خدمات حرفه‌اي بر اساس استانداردهاي فني و حرفه‌اي مرتبط.
- ۲- ۱۳۰. ارائه خدمت حرفه‌اي کارآمد مستلزم استفاده درست و بجا از دانش و مهارت حرفه‌اي در انجام دادن کارهاست. صلاحيت حرفه‌اي مي‌تواند به دو دسته متمايز زير تقسيم شود:
الف - کسب صلاحيت حرفه‌اي؛ و
ب - حفظ صلاحيت حرفه‌اي.
- ۳- ۱۳۰. حفظ صلاحيت حرفه‌اي مستلزم آگاهي مستمر از اطلاعات مرتبط و درک پيشرفت‌هاي فني، حرفه‌اي و تجاري مرتبط است. آموزش حرفه‌اي مستمر، حسابدار رسمي را قادر مي‌سازد تا توانمندي‌هاي لازم را براي انجام دادن وظائف خود در محيطي حرفه‌اي و به‌گونه‌اي کارآمد، کسب و حفظ کند.
- ۴- ۱۳۰. کوشش در انجام دادن درست خدمات حرفه‌اي شامل مراقبت لازم، دقت کافي و انجام دادن کامل و به‌موقع وظائفي است که حسابدار رسمي به عهده مي‌گيرد.
- ۵- ۱۳۰. حسابدار رسمي بايد اقدامات لازم را براي اطمینان از برخورداری همکاران حرفه‌اي تحت سرپرستي خود از آموزش و نظارت مناسب، به عمل آورد.
- ۶- ۱۳۰. حسابدار رسمي بايد در موارد مقتضي، صاحبکاران، کارفرمايان و ديگر استفاده‌کنندگان از فعاليت‌ها يا خدمات حرفه‌اي را از محدوديت‌هاي ذاتي اين گونه فعاليت‌ها يا خدمات آگاه کند.

مبحث ۱۴۰

رازداری

- ۱- ۱۴۰. اصل رازداری، همه حسابداران رسمی را به پرهیز از موارد زیر ملزم می‌کند:
- الف- افشای اطلاعات محرمانه بدست آمده در نتیجه روابط حرفه‌ای و روابط کسب و کار خود، 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 روابط کسب و کار خود در جهت منافع شخصی یا منافع اشخاص ثالث.
- ۲- ۱۴۰. حسابدار رسمی باید رازداری را حتی در محیط‌های اجتماعی، حفظ کند. حسابدار رسمی 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 رسمی باید اطلاعاتی را که در گفتگوهای مربوط به پذیرش یک صاحبکار یا استخدام نزد یک کارفرما در اختیار وی قرار می‌گیرد، محرمانه تلقی و حفظ کند.
- ۴- ۱۴۰. حسابدار رسمی باید محرمانه بودن اطلاعات را در درون مؤسسه یا سازمان کارفرما، حفظ کند.
- ۵- ۱۴۰. حسابدار رسمی 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 رسمی با صاحبکار یا کارفرما نیز ادامه می‌یابد. در مواردی که حسابدار رسمی، 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 روابط کسب و کار 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 یا کارفرمای حسابدار رسمی به حسابدار رسمی تسهیل می‌کند. در هر حالت، حسابدار رسمی 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 یا صاحبکار یا کارفرما 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 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 جامعه حسابداران؛

(۲) در پاسخ به پرسش‌ها یا تحقیقات جامعه حسابداران یا مقام ذیصلاح قانونی؛

(۳) در حفظ منافع حرفه‌ای حسابدار رسمی در دعاوی حقوقی؛ یا

(۴) در رعایت استانداردهای فنی و حرفه‌ای، شامل الزامات این آیین رفتار.

۸- ۱۴۰. حسابدار رسمی 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 رسمی بدهد، افشای آن اطلاعات چه لطماتی را بر منافع طرف‌های درگیر، از جمله اشخاص ثالث ذی‌نفع، وارد می‌کند.

- اطمینان یافتن از این که 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 رسمی باید بر اساس قضاوت حرفه‌ای خود، درباره افشا کردن یا نکردن آن اطلاعات و نوع افشا، تصمیم‌گیری کند.

- نوع ارتباط و تماس، و شخص یا اشخاص مخاطب.

- اطمینان یافتن از این که همه مخاطبان، اشخاصی محق برای دریافت آن اطلاعات می‌باشند.

بخش ۱۵۰

رفتار و آداب حرفه‌ای

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

۲ - ۱۵۰. حسابداران رسمي در بازاریابی برای کار و معرفی خود **نباید** به شهرت و اعتبار حرفه، خدشه وارد کنند. حسابداران رسمي **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 رسمي.

” ب “ – احکام لازم الاجرا توسط حسابداران رسمی شاغل

فهرست مطالب

شماره بخش	موضوع	شماره صفحه
۲۰۰	کلیات	۳۱
۲۱۰	انتصاب حرفه‌ای	۳۷
۲۲۰	تضاد منافع	۴۵
۲۲۵	چگونگی برخورد با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات	۵۳
۲۳۰	اظهار نظر دوم	۶۹
۲۴۰	حق الزحمه و سایر انواع اجرت	۷۱
۲۵۰	بازاریابی خدمات حرفه‌ای	۷۳
۲۶۰	هدایا و پذیرایی	۷۵
۲۷۰	نگهداری دارایی‌های صاحبکار	۷۷
۲۸۰	واقع بینی - در همه خدمات	۷۹
۲۹۰	استقلال - در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی	۸۳
-	گزارش‌های حاوی محدودیت در استفاده و توزیع	۱۲۱
۲۹۱	استقلال - در سایر خدمات اطمینان بخش	۱۲۷
-	تفسیر ۱- ۲۰۰۵	۱۵۹

“ب” - احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران رسمی شاغل

بفصلت ۲۰۰

کلیات

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

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

خطرها و تدابیر ایمن‌ساز

۳-۲۰۰. دامنهٔ 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 بنگاه مورد حسابرسی، ارائه خدمات اطمینان بخش به بنگاهی که صاحبکار حسابرسی نیست، 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 به تفصیل بیان شد.

خطر منافع شخصی

۴-۲۰۰. نمونه‌هایی از وضعیت‌هایی که خطر منافع شخصی را برای حسابدار رسمی شاغل

پدید می‌آورد به شرح زیر است اما، منحصر به این موارد نیست:

- 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.

خطر خود بینی در تجدید نظر

۵-۲۰۰. نمونه‌هایی از وضعیت‌هایی که خطر خودبینی در تجدید نظر را برای حسابدار رسمی

شاغل پدید می‌آورد به شرح زیر است اما، منحصر به این موارد نیست:

- ارائه گزارش اطمینان بخش توسط مؤسسه درباره اثربخشی عملکرد سیستم‌های مالی پس از تدوین یا استقرار آن سیستم‌ها توسط همان مؤسسه.
- 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.
- کشف یک اشتباه عمده، توسط حسابدار رسمی در هنگام ارزیابی نتایج خدمت حرفه‌ای ارائه شده در گذشته توسط یکی از همکاران حرفه‌ای مؤسسه.

خطر حمایت یا مخالفت

۶-۲۰۰. نمونه‌ای از وضعیت‌هایی که خطر حمایت یا مخالفت را برای حسابداران رسمی شاغل پدید می‌آورد، نگرش خوش‌بینانه یا بدبینانه در ارائه خدمت به صاحبکار است، اما منحصر به این مورد نمی‌باشد.

خطر قرابت

۷-۲۰۰. نمونه‌هایی از وضعیت‌هایی که خطر قرابت را برای حسابدار رسمی شاغل پدید می‌آورد به شرح زیر است اما، منحصر به این موارد نیست:

- عضو از گروه خدمات اطمینان‌بخش، عضو خانواده یا از بستگان نزدیک یکی از اعضای هیأت مدیره یا مدیران اجرایی صاحبکار باشد.
- عضو از گروه خدمات اطمینان‌بخش، عضو خانواده یا از بستگان نزدیک یکی از کارکنان صاحبکار باشد که در مقامی است 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 رسمی 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.

خطر تهدید

۸-۲۰۰. نمونه‌هایی از وضعیت‌هایی که خطر تهدید را برای حسابدار رسمی شاغل پدید می‌آورد به شرح زیر است اما، منحصر به این موارد نیست:

- تهدید صاحبکار به برکناری مؤسسه از خدمتی که به عهده گرفته است.
- تهدید به اقامه دعوا علیه مؤسسه توسط صاحبکار.

- در فشار قرار دادن مؤسسه برای محدود کردن نامناسب دامنه کاری که انجام می‌دهد به‌منظور کاهش حق‌الزحمه خدمات.
- در فشار قرار گرفتن حسابدار رسمی 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 رسمی عضو گروه حسابرسی در صورت موافقت نکردن وی با نحوه عمل نامناسب صاحبکار حسابرسی.

تدابیر ایمن‌ساز

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 جامعه حسابداران، قوانین یا مقررات؛ و

ب - تدابیر ایمن‌ساز در محیط کار.

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

۱۰-۲۰۰. حسابدار رسمی شاغل 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 رسمی در چنین وضعیتی قرار می‌گرفت، به احتمال زیاد 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 نمی‌شود. 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 عمومی.
- 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 آن 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.
- استقرار سیاست‌ها و روش‌های مناسب برای پیشگیری از دخالت و تأثیرگذاری نابجای اشخاصی که عضو گروه آن کار نیستند بر نتایج کار.
- اطلاع‌رسانی به‌موقع 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 برای مسئولیت نظارت بر کفایت عملکرد سیستم کنترل کیفیت مؤسسه.
- اطلاع‌رسانی 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 رسمی دیگری که درگیر انجام آن کار نبوده است یا دریافت نظرات مشورتی لازم از وی.
- بررسی کار خدمات اطمینان‌بخش انجام شده، توسط یک حسابدار رسمی دیگری که درگیر انجام آن کار نبوده است یا دریافت نظرات مشورتی لازم.
- مشاوره با اشخاص ثالث مستقل، چون کمیته‌ای از مدیران مستقل، جامعه حسابداران یا حسابدار رسمی دیگر.
- توضیح مسایل اخلاقی به راهبران صاحبکار.
- توضیح و تشریح نوع و ماهیت خدمات و میزان حق‌الزحمه به راهبران صاحبکار.
- جابه‌جایی (یا چرخش) کارکنان ارشد گروه‌های خدمات اطمینان‌بخش.

۱۴-۲۰۰. حسابدار رسمی شاغل 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 باتجربه 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.

بخش ۱۰

انتصاب حرفه‌ای

پذیرش صاحبکار و ادامه همکاری

۲۱۰-۱. حسابدار رسمی شاغل 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)، گزارشگری مالی نادرست یا پرسش برانگیز توسط صاحبکار، از جمله مسایلی است که در صورت آگاهی از آن، می‌تواند سبب نقض اصول بنیادی را فراهم آورد.

۲۱۰-۲. حسابدار رسمی شاغل 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 بنگاه یا کنترل‌های داخلی.

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

۲۱۰-۴. خطرات بالقوه نقض اصول بنیادی ممکن است پس از پذیرش کار به وجود آمده باشد که اگر حسابدار رسمی، پیش از پذیرش کار از آن آگاه می‌بود، آن کار را نمی‌پذیرفت. از این‌رو، حسابدار رسمی شاغل باید در مورد ادامه رابطه کاری با صاحبکاران موجود نیز هرچند گاه یک‌بار، تصمیم‌گیری مجدد بکند. برای مثال، رفتار غیر اخلاقی یک صاحبکار، چون مدیریت نامناسب سود یا ارزیابی‌های نامناسب ارقام ترازنامه، می‌تواند خطر نقض اصول بنیادی را پدید آورد. در مواردی که حسابدار رسمی شاغل 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 رسمی شاغل باید نسبت به قطع رابطه کاری با صاحبکار تصمیم‌گیری کند، مگر آنکه قانون یا مقررات، قطع رابطه را ممنوع کرده باشد.

پذیرش کار

۵-۲۱۰. اصل صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، حسابدار رسمی شاغل را تنها به ارائه خدماتی ملزم می‌کند که توانایی و صلاحیت انجام آن خدمات را دارد. حسابدار رسمی باید پیش از پذیرش کار مطمئن شود که 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.

۶-۲۱۰. حسابدار رسمی شاغل 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 از پذیرش کارها، تنها در صورتی که آن کارها، با شایستگی و مهارت لازم انجام می‌شود.

۲۱۰-۷. در مواردی که حسابدار رسمی شاغل 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 رسمی شاغل خواسته می‌شود جایگزین حسابدار رسمی دیگری گردد یا برای انجام دادن کاری از وی استعلام می‌شود که توسط یک حسابدار رسمی دیگر در جریان انجام است، حسابدار رسمی شاغل 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 رسمی شاغل، پیش از آگاهی از همه حقایق مربوط به کار پیشنهادی، آن کار را بپذیرد.

۲۱۰-۹. حسابدار رسمی شاغل 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 برای اعلام اطلاعات مربوط به حقایق و وضعیت‌های شناخته شده‌ای که به نظر او، آگاهی از آن پیش از پذیرش کار، برای حسابدار رسمی 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 رسمی شاغل **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 رسمی شاغل ممکن است درخواست شود کاری را 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 رسمی شاغل 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.

۱۲-۲۱۰. حسابرس فعلی یا پیشین ملزم به رعایت اصل رازداری است. بنابراین، حدود اطلاعاتی که می‌تواند در اختیار حسابدار رسمی 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.

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

۱۳-۲۱۰. حسابدار رسمی شاغل برای ارتباط و گفتگو با حسابرس فعلی یا پیشین به اجازه کتبی صاحبکار 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 رسمی 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.

۱۴-۲۱۰. در مواردی که صاحبکار، پیش از پایان خدمات حرفه‌ای مورد قرارداد، حسابدار رسمی را عزل، قرارداد را لغو و کار را به حسابدار رسمی دیگری پیشنهاد می‌کند، پذیرش کار توسط حسابدار رسمی جایگزین، افزون بر رعایت همه احکام مربوط به پذیرش صاحبکار و پذیرش کار، مستلزم رعایت سایر مقررات قانونی است.

در هر حال، پذیرش کار منوط به دریافت نظر حسابدار رسمی پیشین است مگر آنکه:

الف) حسابدار رسمی پیشین از پاسخ دادن به پرسش حسابدار رسمی جایگزین، خودداری یا در پاسخ خود از بیان دلایل حرفه‌ای دایر بر عدم پذیرش کار توسط حسابدار رسمی جایگزین خودداری کند.

ب) حسابدار رسمی پیشین، شاغل انفرادی بوده، فوت کرده یا محجور شده است یا به دلیل مشکلات جسمانی، قادر به ادامه کار نباشد یا مؤسسه، منحل شده باشد.

پ) حسابدار رسمی پیشین بنابر الزامات قانونی یا احکام جامعه حسابداران قادر به ادامه دادن کار مورد قرارداد نباشد.

در چنین مواردی، حسابدار رسمی جایگزین باید ملاحظات پذیرش کار را به صورت جدی‌تر مد نظر قرار دهد و خلاصه مستندات زیربنای تصمیم‌گیری خود را برای دریافت مجوز به جامعه حسابداران بفرستد.

۱۵-۲۱۰. حسابدار رسمی 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 رسمی قرار دهد.

در این‌گونه موارد:

- 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.

در موارد آگاهی از عدم رعایت قوانین و مقررات یا مشکوک به عدم رعایت آن، حسابرس پیشین **باید** به شرح بند ۳۱-۲۲۵ عمل کند.

۱۶-۲۱۰. اطلاعات ارائه شده توسط حسابدار رسمی پیشین ممکن است حاکی از موارد زیر باشد:

دلایل ابرازی صاحبکار برای تغییر حسابدار رسمی پیشین، منطبق با واقعیت نیست و یا تغییر حسابدار رسمی پیشین به دلیل پافشاری وی بر موضع خود نسبت به مورد یا مواردی است که اختلاف نظر عمده دربارهٔ اصول و ضوابط حرفه‌ای یا انجام دادن کار بر طبق ضوابط حرفه‌ای با صاحبکار وجود دارد و حسابرس پیشین، وظایف خود را به درستی انجام داده است.

در این‌گونه موارد، تماس طرفین به موضوعات زیر کمک می‌کند:

- هشیاری حسابدار رسمی جایگزین در پذیرش کاری که همهٔ حقایق مربوط به آن روشن نیست.
- حفظ حقوق مالکان اقلیت بنگاه صاحبکار که به طور کامل از دلایل تغییر حسابرس، آگاه نیستند یا برخی از آنان با این تغییر مخالفند.
- حمایت از منافع حسابدار رسمی پیشین که وظیفه خود را آگاهانه، به درستی و به عنوان فردی حرفه‌ای و مستقل انجام داده است، و
- آگاه شدن صاحبکار از لزوم رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای و غیر قابل چشم‌پوشی بودن آن.

۱۷-۲۱۰. حسابدار رسمی پیشین، پس از دریافت درخواست حسابدار رسمی جایگزین و اعلام موافقت صاحبکار با ارائه اطلاعات باید:

- در کوتاه‌ترین زمان ممکن (حداکثر، ۱۰ روز کاری) وجود یا نبود هرگونه دلیل حرفه‌ای دایر بر عدم پذیرش کار توسط حسابدار رسمی جایگزین را کتباً به حسابدار رسمی جایگزین اعلام کند.
- چنانچه حسابدار رسمی جایگزین حداکثر تا ۱۰ روز کاری پاسخی از حسابدار رسمی پیشین دریافت نکند و دلیل یا دلایل خاصی برای عدم پذیرش کار نیابد، می‌تواند در مورد پذیرش کار تصمیم‌گیری کند.

۱۸-۲۱۰. حسابدار رسمی پیشین باید همهٔ دفاتر، اسناد و مدارک متعلق به صاحبکار را که نزد او وجود دارد به صاحبکار برگرداند. چنانچه حسابدار رسمی پیشین از بابت حق‌الزحمه خدمات خود مطالباتی از صاحبکار داشته باشد، می‌تواند این موضوع را نیز به حسابدار رسمی جایگزین اعلام کند.

در این‌گونه موارد، حسابدار رسمی جایگزین باید ملاحظات پذیرش کار را به صورت جدی‌تر مد نظر قرار دهد و پیش از بستن قرارداد، از تسویه حساب صاحبکار با حسابرس پیشین اطمینان یابد. در غیر این صورت باید خلاصه مستندات شامل مکاتبات با صاحبکار و زیربنای تصمیم‌گیری خود را برای دریافت مجوز، به جامعه حسابداران بفرستد.

۱۹-۲۱۰. بازبینی یا رسیدگی دوبارهٔ کار حسابرسی حسابدار رسمی توسط یک حسابدار رسمی دیگر تنها در موارد زیر مجاز است:

- در اجرای حکم دادگاه صالحه، که در این صورت موضوع باید به اطلاع جامعه حسابداران برسد.
- در اجرای استانداردهای حسابرسی.
- در اجرای مقررات جامعه حسابداران.

در اين گونه موارد، حسابدار رسمي دوم بايد پيش از بستن قرارداد، خطرات ناشي از اجراي بازبيني يا رسيدگي دوباره در شرايط موجود را (شامل خطر تفاوت در گزارش حسابرس و نظر حرفه‌اي ارائه شده به دليل دسترسي به اطلاعات جديدی که در زمان رسيدگي اول، در اختيار نبوده است) ارزيابي کند و تدابير ايمن‌ساز لازم براي رفع يا کاهش خطرات به سطحي پذيرفتنی را به گونه‌اي بکار گيرد که خود و حسابدار رسمي اول را از خطرات احتمالي، ايمن سازد. در غير اين صورت، حسابدار رسمي دوم نبايد آن کار را پذيرد.

پیوست PP۵

تضاد منافع

۱-۲۲۰. حسابدار رسمی شاغل 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 نیز پدید آورد. این گونه خطرهای می‌تواند در موارد زیر پدید آید:

- هنگامی که حسابدار رسمی 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 رسمی نسبت به یک موضوع خاص با منافع صاحبکاری که حسابدار رسمی یک خدمت حرفه‌ای مربوط به آن موضوع را برای وی انجام می‌دهد، در تضاد است.

حسابدار رسمی **نباید** اجازه دهد تضاد منافع، قضاوت حرفه‌ای یا کسب و کاری وی را خدشه‌دار کند.

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

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

- ارائه مشاوره درباره 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 رسمی 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.

- 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 سرمایه گذاری در بنگاهی که، حسابدار رسمی شاغل، 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 یک دارایی که مؤسسه نیز خواهان تحصیل آن است.

۳-۲۲۰. حسابدار رسمی شاغل هنگام شناسایی و ارزیابی منافع یا روابطی که می تواند تضاد منافع پدید آورد و بکارگیری تدابیر ایمن ساز مقتضی برای رفع خطر نقض اصول بنیادی یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی **باید** از قضاوت حرفه ای 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 رسمی، به احتمال زیاد به این نتیجه می رسد که رعایت اصول بنیادی، خدشه دار نمی شود.

۴-۲۲۰. حسابدار رسمی شاغل 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 رسمی شاغل **باید** تدابیر ایمن ساز لازم را برای رفع خطر یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار بندد. در صورتی که تدابیر ایمن ساز نتواند خطر را به سطحی پذیرفتنی کاهش دهد، حسابدار رسمی شاغل **نباید** آن کار را بپذیرد یا **باید** از ادامه ارائه خدمت حرفه ای 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.

۲۲۰-۶. حسابدار رسمی شاغل باید پیش از پذیرش صاحبکار جدید، کار یا رابطه کسب‌وکاری، 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 هریک 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 رسمی خواسته می‌شود کاری را در شرایطی انجام دهد که ممکن است به اختلاف نظر بینجامد، هرچند طرف‌های دعوت کننده از حسابدار رسمی از ابتدا، درگیر اختلاف نبوده باشند. حسابدار رسمی باید همواره نسبت به چنین تغییراتی از لحاظ شناسایی شرایطی که احتمالاً تضاد منافع پدید می‌آورد، هوشیار باشد.

۲۲۰-۷. برای مقاصد شناسایی منافع و روابطی که ممکن است تضاد منافع را پدید آورند، وجود یک فرآیند مؤثر شناسایی تضاد منافع، حسابدار رسمی شاغل 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 رسمی 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.

۸-۲۲۰. چنانچه مؤسسه، عضو شبکه باشد، شناسایی تضاد منافع باید هرگونه تضاد منافی را در برگیرد که بنابر باور حسابدار رسمی شاغل، 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.

۹-۲۲۰. حسابدار رسمی شاغل 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.

۱۰-۲۲۰. حسابدار رسمی شاغل 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 هریک از کارها و ابلاغ رهنمودهای صریح و روشن درباره حفظ رازداری.

○ ایجاد فضای کاری جداگانه برای هریک 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 رسمی 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 جامعه حسابداران، مشاور حقوقی یا حسابدار رسمی دیگر.

۱۱-۲۲۰. 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 رسمی شاغل که خدمات حرفه‌ای را ارائه می‌دهد نیز لازم است. شکل افشا و موافقت می‌تواند گوناگون باشد، برای مثال:

- هنگامی که حسابدار رسمی، در راستای روال عادی کسب و کار 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 مربوط در قرارداد نمونه حسابدار رسمی 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 عملکرد آن معلوم شود مانند مواردی که چنانچه صاحبکاران نسبت به وجود تضاد، اعتراضی نکنند و حسابدار رسمی 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 رسمی 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 رسمی 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 رسمی شاغل از یک صاحبکار درخواست موافقت صریح می‌کند و صاحبکار این درخواست را نمی‌پذیرد، حسابدار رسمی شاغل نباید انجام آن کار را بپذیرد؛ 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 باشد یا تلویحی است به حسابدار رسمی شاغل 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 رسمی شاغل، به احتمال زیاد 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 رسمی شاغل **باید** نوع و ماهیت شرایط، شامل نقشی که حسابدار رسمی به عهده می‌گیرد، روش‌های 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 رسمی شاغل ممکن است در جریان انجام فعالیت‌های حرفه‌ای برای صاحبکاری، با موردی از عدم رعایت قوانین و مقررات رو به‌رو شود یا موردی مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات به آگاهی وی برسد. هدف این بخش، مشخص کردن مسئولیت‌های حسابدار رسمی هنگام رو یارویی با این‌گونه موارد عدم رعایت یا مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات و همچنین، راهنمایی حسابدار رسمی در ارزیابی آثار موضوع و راهکارهای ممکن برای 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. برخی موارد قانونی یا مقرراتی ایران برای چگونگی برخورد حسابدار رسمی با موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن ممکن است با این بخش فرق کند یا فراتر از آن باشد. حسابدار رسمی هنگام رو یارویی با این‌گونه 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 و رعایت هرگونه ممنوعیت هشیار سازی صاحبکار پیش از هرگونه افشا را (برای مثال، در اجرای قانون مبارزه با پول‌شویی) نیز در برمی‌گیرد.
- ۴- ۲۲۵. یکی از ویژگی‌های بارز حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی است. هدف‌های حسابدار رسمی در برخورد با موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن عبارتند از:
- الف - رعایت اصول بنیادی درستکاری و رفتار و آداب حرفه‌ای؛

- ب - با 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

۵-۲۲۵. این بخش، رویکردی را مشخص می‌کند که حسابدار رسمی در موارد رو به‌رو شدن با عدم رعایت یا مشکوک به عدم رعایت یا آگاهی از آن، موارد زیر را بکار می‌بندد:

الف - قوانین و مقرراتی که بر تعیین مبالغ بااهمیت و موارد افشا در صورت‌های مالی صاحبکار اثر مستقیم دارد؛ و

ب - سایر قوانین و مقرراتی که اثر مستقیمی بر تعیین مبالغ بااهمیت 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.

۶-۲۲۵. 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 بااهمیت داشته باشد. مهمتر آنکه ممکن است آثار گسترده‌تری بر منافع عمومی، به صورت زیان هنگفت بالقوه برای سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، کارکنان یا عموم مردم داشته باشد. از دید این بخش، عملی که سبب زیان هنگفت می‌شود عملی 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 این‌گونه اعمال است.

۲۲۵-۸. یک حسابدار رسمی که با مواردی رو به‌رو 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 غیرمالی، لازم نیست دربارهٔ این‌گونه موارد از مفاد این بخش پیروی کند.

۲۲۵-۹. این بخش به موارد زیر نمی‌پردازد:

الف - تخلفات شخصی نامرتبط با فعالیت‌های تجاری صاحبکار، و
ب - عدم رعایت توسط افرادی 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 رسمی یک رسیدگی ویژه دربارهٔ 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 رسمی ممکن است استفاده از رهنمودهای این بخش را در برخورد با این‌گونه شرایط، سودمند بیابد.

مسئولیت‌های مدیریت و راهبران صاحبکار

۱۰- ۲۲۵. مسئولیت مدیریت صاحبکار، با نظارت عالیه 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 صاحبکار کار می‌کند نیز به عهده مدیریت و راهبران صاحبکار است.

مسئولیت‌های حسابدار رسمی شاغل

۱۱- ۲۲۵. در مواردی که حسابدار رسمی از موضوعی آگاهی می‌یابد که مشمول این بخش است، اقداماتی که برای رعایت این بخش به عمل می‌آورد باید به موقع، مبتنی بر درک حسابدار رسمی 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 رسمی مسئول حسابرسی صورت‌های مالی از اطلاعات مربوط به موردی از عدم رعایت یا مشکوک به آن آگاهی یابد، چه در جریان انجام کار و چه از طریق اطلاعات دریافته از سایر اشخاص، 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 رسمی 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 ذیصلاح قانونی مناسب است. حسابدار رسمی با نگرش به نوع و ماهیت و اهمیت موضوع ممکن است به طور مجرمانه از همکاران مؤسسه، یک مؤسسه شبکه‌ای، جامعه حسابداران یا مشاور حقوقی نظرخواهی کند.

۱۴-۲۲۵. چنانچه حسابدار رسمی، یک مورد رخداد عدم رعایت را شناسایی یا گمان کند که می‌تواند رخ دهد **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 رسمی 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 رسمی بر این باور باشد که مدیریت، درگیر یا احتمالاً درگیر عدم رعایت است **باید** موضوع را با راهبران بنگاه در میان گذارد. حسابدار رسمی 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 رسمی هنگام گفتگو با مدیریت و در صورت لزوم، راهبران بنگاه دربارهٔ عدم رعایت یا مشکوک به آن **باید** انجام 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 رسمی 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 رسمی می‌تواند منابع اطلاعاتی مناسب را به آنان معرفی یا پیشنهاد کند که نظر مشاور حقوقی دریافت نمایند.

۲۰-۲۲۵. حسابدار رسمی 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 رسمی 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 حسابرس اصلی؛ یا
- ب - حسابرسی یکی از اجزای صورت‌های مالی یکی از اجزای گروه به غیر از مقاصد حسابرسی گروه، برای مثال، حسابرسی ویژه.

در مواردی که حسابدار رسمی از عدم رعایت یا مشکوک به آن در هریک 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 ویژه 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، اگر ممکن باشد. 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 رسمی باید مناسب بودن برخورد مدیریت و در صورت لزوم، راهبران بنگاه را ارزیابی کند.

۲۴-۲۲۵. عوامل مربوط در ارزیابی 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 و ارزیابی کفایت افشا.

۲۵-۲۲۵. حسابدار رسمی 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 رسمی 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 برای منافع بنگاه، سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، کارکنان یا عموم مردم.

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

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

۲۸-۲۲۵. حسابدار رسمی 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 همه‌ی حقایق و شرایط خاص موجود و در دسترس حسابدار رسمی در چنین وضعیتی قرار می‌گرفت، احتمالاً به این نتیجه می‌رسید که حسابدار رسمی، به‌گونه‌ای مناسب و در راستای حفظ منافع عمومی عمل کرده است.

۲۹-۲۲۵. اقدامات بیشتر حسابدار رسمی می‌تواند موارد زیر را دربرگیرد:

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

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

۳۱- ۲۲۵. در مواردی که حسابدار رسمی در اجرای بندهای ۲۵-۲۲۵ و ۲۹-۲۲۵ روابط حرفه‌ای خود را قطع کرده است 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 درباره پذیرش کار از آن آگاه شود، در اختیار حسابرس جایگزین قرار دهد. حسابرس پیشین باید این کار را بدون توجه به مفاد بند ۱۴- ۲۱۰ انجام دهد، مگر آنکه قانون یا مقررات، آن را ممنوع کرده باشد. چنانچه حسابرس جایگزین نتواند با حسابرس پیشین 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.

۳۲- ۲۲۵. از آنجا که بررسی این موضوع ممکن است مستلزم تجزیه و تحلیل‌ها و تصمیم‌گیری‌های پیچیده باشد، حسابدار رسمی 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 جامعه حسابداران را مورد توجه قرار دهد.

تصمیم‌گیری درباره افشای موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح

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

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

- بنگاه، درگیر رشوه دهی است (برای مثال، به مقامات دولتی داخلی یا خارجی با هدف گرفتن پیمان‌های بزرگ).

- بنگاه خدمات عمومی است (چون آب، برق، تلفن، گاز، ...) که نرخ فروش کالاها و خدمات آنها بر اساس قوانین و مقررات و با هماهنگی مقامات ذی‌صلاح تعیین می‌شود.
 - بنگاه، 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 مشتریان خود عرضه می‌کند.
- تصمیم‌گیری دربارهٔ چنین افشایی به عوامل برون سازمانی، به شرح زیر، نیز بستگی دارد:
- وجود یک نهاد ذی‌صلاح برای دریافت این‌گونه اطلاعات و توانایی صدور مجوز پی‌جویی موضوع و انجام اقدام لازم. مناسب بودن نهاد ذی‌صلاح، به نوع و ماهیت موضوع بستگی دارد، برای مثال، در مورد گزارشگری مالی متقلبانه، نهاد نظارتی بورس اوراق بهادار یا در مورد تخطی از قوانین و مقررات محیط زیست، سازمان حفاظت محیط زیست.
 - وجود تأمینی قوی و معتبر در برابر مسئولیت مدنی، کیفری یا حرفه‌ای، یا پیگردهای قانونی یا مقرراتی، مانند قوانین و مقررات حفاظت از مخبران.
 - وجود تهدیدهای واقعی یا احتمالی نسبت به ایمنی بدنی حسابدار رسمی یا دیگر افراد.

۲۲۵-۳۵. چنانچه حسابدار رسمی به این نتیجه برسد که در شرایط موجود، افشای موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن نزد نهاد ذی‌صلاح، اقدامی مناسب است، این امر به منزلهٔ تخطی از وظیفه رازداری به شرح بخش ۱۴۰ این آیین رفتار محسوب نمی‌شود. حسابدار رسمی در چنین موارد افشا باید با حسن نیت عمل کند و ادعای خود را با رعایت احتیاط اظهار نماید. حسابدار رسمی باید مناسب بودن یا نبودن آگاهی دادن به صاحبکار دربارهٔ مقاصدش را، پیش از افشای موضوع، نیز ارزیابی کند.

۳۶-۲۲۵. در موارد استثنایی، حسابدار رسمی ممکن است از اقدامی یا قصد اقدامی آگاه شود که به نظر وی، تخلفی به نسبت قطعی از یک قانون یا مقررات است و این تخلف بتواند زیانی هنگفت را برای سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، کارکنان یا عموم مردم سبب شود. حسابدار رسمی پس از تصمیم‌گیری درباره در میان گذاشتن یا نگذاشتن موضوع با مدیریت یا راهبران بنگاه باید درباره افشای بی‌درنگ موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح، 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.

مستندسازی

۳۷-۲۲۵. حسابدار رسمی 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 رسمی با در نظر گرفتن دیدگاه شخص ثالث منطقی و آگاه.
- چگونگی کسب رضایت خاطر حسابدار رسمی درباره مراعات مسئولیت‌های مندرج در بند ۲۵-۲۲۵.

۳۸-۲۲۵. استانداردهای حسابرسی، برای مثال، حسابدار رسمی مسئول 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

۲۲۵-۳۹. چنانچه حسابدار رسمی 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 رسمی باید شناختی از موضوع، شامل نوع و ماهیت فعل و شرایطی کسب کند که فعل، در آن رخ داده یا ممکن است رخ دهد.

۲۲۵-۴۰. از حسابدار رسمی انتظار می‌رود دانش، قضاوت حرفه‌ای و مهارت خود را بکار گیرد اما، از وی انتظار نمی‌رود قوانین و مقررات را در سطحی بداند 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 ذی‌صلاح است. حسابدار رسمی با نگرش به نوع و ماهیت و اهمیت موضوع ممکن است به طور محرمانه از همکاران مؤسسه، یک مؤسسه شبکه‌ای، جامعه حسابداران یا مشاور حقوقی نظرخواهی کند.

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

۲۲۵-۴۲. چنین گفتگوهایی به روشن‌سازی درک حسابدار رسمی 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.

۲۲۵-۴۳. 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

۲۲۵-۴۴. چنانچه حسابدار رسمی، یک خدمت مجاز غیر از حسابرسی را به یک صاحبکار حسابرسی مؤسسه شبکه‌ای، یا یکی از اجزای یک صاحبکار حسابرسی مؤسسه شبکه‌ای، ارائه می‌کند 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.

۲۲۵-۴۵. چنانچه حسابدار رسمی، 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 رسمی باید درباره گزارش کردن یا نکردن مورد عدم رعایت یا مشکوک به آن به مؤسسه حسابرسی که حسابرس مستقل صاحبکار است، در صورت وجود، تصمیم‌گیری کند.

۲۲۵-۴۶. عوامل مرتبط با تماس بر طبق بندهای ۲۲۵-۴۴ و ۲۲۵-۴۵ 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.

۴۷-۲۲۵. 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

۴۸-۲۲۵. حسابدار رسمی باید لزوم انجام اقدامات بیشتر را در راستای حفظ منافع عمومی نیز مورد توجه قرار دهد.

۴۹-۲۲۵. 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.

۵۰-۲۲۵. اقدام بیشتر حسابدار رسمی می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- افشای موضوع نزد یک نهاد ذی‌صلاح 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.

۵۱-۲۲۵. عوامل مرتبط در تصمیم‌گیری درباره افشا نزد یک نهاد ذی‌صلاح، 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.

۵۲-۲۲۵. چنانچه حسابدار رسمی به این نتیجه برسد که در شرایط موجود، افشای موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن نزد نهاد ذی‌صلاح، اقدامی سنجیده است، این امر به منزله تخطی از وظیفه رازداری به شرح بخش ۱۴۰ این آیین رفتار محسوب نمی‌شود. حسابدار رسمی در این گونه موارد افشا باید با حسن نیت عمل کند و ادعای خود را (کتبی یا شفاهی) با رعایت احتیاط اظهار نماید. حسابدار رسمی باید مناسب بودن یا نبودن آگاهی دادن به صاحبکار درباره مقاصدش را، پیش از افشای موضوع، ارزیابی کند.

۵۳-۲۲۵. در موارد استثنایی، حسابدار رسمی ممکن است از اقدامی یا اقدام مورد نظری آگاه شود که به نظر وی، تخلفی به نسبت قطعی از یک قانون یا مقررات است و این تخلف بتواند زیانی هنگفت را برای سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، کارکنان یا عموم مردم سبب شود. حسابدار رسمی پس از تصمیم‌گیری درباره در میان گذاشتن یا نگذاشتن موضوع با مدیریت یا راهبران بنگاه باید درباره افشای بی‌درنگ موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح، 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.

۵۴-۲۲۵. حسابدار رسمی به منظور آگاهی 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 جامعه حسابداران یا مقام ذی‌صلاح قانونی مشورت کند.

مستندسازی

۵۵-۲۲۵. در ارتباط با هر مورد عدم رعایت شناسایی شده یا مشکوک به آن، حسابدار رسمی باید 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 رسمی.
- چگونگی کسب رضایت خاطر حسابدار رسمی درباره مراعات مسئولیت‌های مندرج در بند ۴۹-۲۲۵.

بخش ۲۳۰

اظهار نظر دوم

۱-۲۳۰. در مواردی که از حسابدار رسمی شاغل خواسته می‌شود درباره یک موضوع حسابداری، حسابرسی، گزارشگری مالی یا کاربرد اصول یا استانداردها در یک بنگاه یا معاملات خاصی از آن بنگاه 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، 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 رسمی شاغل 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 رسمی شاغل باید با در نظر گرفتن همه شرایط، نسبت به ارائه یا عدم ارائه اظهار نظر تصمیم‌گیری کند.

بخش ۲۴۰

حق الزحمه و ساير انواع اجرت

۲۴۰-۱. حسابدار رسمي شاغل هنگام گفتگو درباره خدمات حرفه‌ای می‌تواند هر حق الزحمه‌ای را که مناسب می‌داند، پیشنهاد کند. اگر حسابدار رسمي شاغل حق الزحمه‌ای پایین‌تر از دیگری اعلام کند، به خودی خود خلاف آیین رفتار نیست. با وجود این، حق الزحمه‌ای که اعلام می‌شود می‌تواند خطر نقض اصول بنیادی را پدید آورد. برای مثال، اگر حق الزحمه 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.

۲۴۰-۲. وجود و اهمیت هر خطر به عواملی چون میزان حق الزحمه 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 جزییات کار و، به ویژه، مبنای محاسبه حق الزحمه و خدمات مربوط به حق الزحمه پیشنهادی؛ یا
- گماردن کارکنان باصلاحیت و اختصاص زمان کافی برای انجام کار.

۲۴۰-۳. حق الزحمه‌های مشروط برای برخی خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش، بسیار متداول است. اما این‌گونه حق الزحمه‌ها می‌تواند در برخی شرایط، مخاطرات نقض اصول بنیادی را فراهم کند. حق الزحمه‌های 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 حق الزحمه ممکن.
- مبنای تعیین حق الزحمه.
- بررسی شدن یا نشدن نتایج کار توسط شخص ثالث مستقل.

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 رسمی شاغل و مبنای تعیین حق‌الزحمه به استفاده‌کنندگان مورد نظر؛
- استقرار سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت؛ یا
- بررسی کار انجام شده توسط حسابدار رسمی شاغل توسط یک حسابدار رسمی دیگر.

ارجاع کار و کمیسیون

۵-۲۴۰. پرداخت کمیسیون برای گرفتن کار و دریافت کمیسیون برای ارجاع کار به دیگری از بابت خدمات حرفه‌ای، ممنوع است.

۶-۲۴۰. حسابدار رسمی شاغل 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 بازماندگان آنان بپردازد. این‌گونه پرداخت‌ها از دیدگاه بند ۵-۲۴۰ بالا، کمیسیون یا حق‌الزحمه ارجاع محسوب نمی‌شود.

پیوست ۲۵۰

بازاریابی خدمات حرفه‌ای

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

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

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

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

پ - انتظارات دور از واقع، همراه کننده یا غیر قابل توجیه از نتایج کار خود به وجود آورد و به داشتن توانایی اعمال نفوذ بر دادگاه‌ها، نهادهای ذی‌صلاح قانونی، مالیاتی و نهادهای مشابه یا مقامات رسمی تظاهر کند.

ت - مطالب غیر واقعی، همراه کننده یا فریبکارانه را ارائه کند و اظهارات مبنی بر تمجید از خود بدون پشتوانه قابل اثبات، ابراز کند.

چنانچه حسابدار رسمی شاغل در مورد مناسب بودن شکل و محتوای تبلیغات یا بازاریابی خود تردید داشته باشد **باید** از جامعه حسابداران، نظرخواهی کند.

بخش ۲۶۰

هدايا و پذيرايي

۱- ۲۶۰. گاه، صاحبكاري ممكن است به حسابدار رسمي شاغل، اعضاي خانواده يا بستگان نزديك وي، پيشنهاد هديه يا پذيرايي بدهد. چنين پيشنهادي مي تواند خطر نقض اصول بنيادي را در پي داشته باشد. براي مثال، پذيرش هديه مي تواند به دليل توجه به منافع شخصي يا قرابت، خطر نقض اصل واقع بيني را پديد آورد؛ خطر تهديد فاش شدن اين گونه پيشنهادها مي تواند سبب نقض اصل واقع بيني را فراهم آورد.

۲- ۲۶۰. وجود و اهميت چنين خطرهايي، به نوع و ماهيت، ارزش و قصد صاحبكار از آن پيشنهاد، بستگي دارد. چنانچه ارزش هديه يا مخارج پذيرايي از ديد شخص ثالث منطقي و آگاه كه از كليۀ اطلاعات مطلع است، ناچيز به نظر رسد، حسابدار رسمي شاغل ممكن است به اين نتيجه برسد كه پيشنهاد صاحبكار، در شرايط عادي كسب و كار صورت گرفته است و صاحبكار، قصد خاصي براي تاثيرگذاري بر تصميمات وي يا كسب اطلاعات ندارد. در چنين موارد، حسابدار رسمي شاغل مي تواند چنين نتيجه گيري كند كه خطر نقض اصول بنيادي در ارتباط با پذيرفتن هديه يا پذيرايي، در سطحي پذيرفتني است.

۳- ۲۶۰. حسابدار رسمي شاغل بايد اهميت هر خطر را ارزيابي كند و تدابير ايمن ساز مناسب را، در صورت لزوم، براي رفع يا كاهش آن به سطحي پذيرفتني بكار بندد. چنانچه با بكارگيري تدابير ايمن ساز نيز نشود خطر را رفع كرد يا به سطحي پذيرفتني كاهش داد، حسابدار رسمي شاغل نبايد اين گونه پيشنهادها را پذيرد.

پیوست ۲۱۱

نگهداری دارایی‌های صاحبکار

۱-۲۷۰. حسابدار رسمی شاغل **نباید** مسئولیت نگهداری 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 رسمی شاغل در ارتباط با نگهداری این‌گونه 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 رسمی شاغل 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 این‌گونه دارایی‌ها را رعایت کند.

۳-۲۷۰. حسابدار رسمی شاغل **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 این‌گونه 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 پول‌شویی، تحصیل شده باشد، خطر نقض اصول بنیادی پدید می‌آید. در این‌گونه موارد، حسابدار رسمی **باید** مفاد بخش ۲۲۵ را رعایت کند.

پیوسته پنجم

واقع بینی - در همه خدمات

۱-۲۸۰. حسابدار رسمی شاغل 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 رسمی شاغل که به ارائه خدمات اطمینان‌بخش می‌پردازد باید مستقل از صاحبکار این‌گونه خدمات باشد. استقلال رأی و استقلال ظاهری حسابدار رسمی شاغل لازمه آن است که بتواند بدون جانبداری، تضاد منافع و تأثیرپذیری نابجا، اظهار نظر کند و به نظر برسد که چنین، اظهار نظر می‌کند. رهنمودهای لازم درباره الزامات استقلال حسابدار رسمی شاغل در موارد ارائه خدمات اطمینان‌بخش در بخش‌های ۲۹۰ و ۲۹۱ می‌آید.

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

۴-۲۸۰. حسابدار رسمی شاغل 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 ایجادکننده خطر؛
- گفتگو درباره موضوع با رده‌های بالاتر مدیریت مؤسسه؛ یا
- گفتگو درباره موضوع با راهبران بنگاه صاحبکار.

چنانچه تدابیر ایمن‌ساز نتواند خطر را رفع کند یا آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد، حسابدار رسمی شاغل نباید کار را بپذیرد یا باید از ادامه آن خودداری کند.

بفصل ۲۹۰

استقلال - در خدمات حسابرسي و بررسي اجمالي

فهرست مطالب

شماره بند

۲۹۰ - ۱	ساختار اين بخش
۲۹۰ - ۴	چارچوب نظري استقلال
۲۹۰ - ۱۳	شرکتهای سهامی عام
۲۹۰ - ۱۵	شرکتهای فرعی و وابسته
۲۹۰ - ۱۶	راهبران بنگاه
۲۹۰ - ۱۷	مستند سازی
۲۹۰ - ۱۸	دوره قرارداد
۲۹۰ - ۲۰	ادغام و تحصيل
۲۹۰ - ۲۶	تخطی از مفاد اين بخش
۲۹۰ - ۱۰۰	کاربرد چارچوب نظري استقلال
۲۹۰ - ۱۰۲	منافع مالی
۲۹۰ - ۱۱۳	وامها و تضامین
۲۹۰ - ۱۱۹	روابط تجاری با صاحبکار
۲۹۰ - ۱۲۲	روابط خویشاوندی و شخصی
۲۹۰ - ۱۲۹	اشتغال در بنگاه صاحبکار حسابرسي
۲۹۰ - ۱۳۷	استفاده از خدمات شاغلان سابق در بنگاه صاحبکار حسابرسي
۲۹۰ - ۱۴۰	اشتغال در بنگاه صاحبکار حسابرسي
۲۹۰ - ۱۴۱	ارتباط بلند مدت همکاران ارشد مؤسسه (شامل چرخش شرکا) با صاحبکار حسابرسي

فهرست مطالب

شماره بند

۲۹۰ - ۱۴۷	ارائه خدمات غير از خدمات اطمینان بخش به صاحبکار حسابرسی
۲۹۰ - ۱۴۸	مسئولیت‌های مدیریت
۲۹۰ - ۱۵۳	تهیه اظهارنامه مالیاتی
۲۹۰ - ۱۵۴	حق الزحمه
۲۹۰ - ۱۵۴	اندازه نسبی حق الزحمه
۲۹۰ - ۱۵۷	حق الزحمه‌های معوق
۲۹۰ - ۱۶۰	حق الزحمه مشروط
۲۹۰ - ۱۶۳	دعای 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 رسمی شاغل، دربارهٔ صورت‌های مالی اظهار نظر می‌کند. این گونه خدمات شامل حسابرسی و بررسی اجمالی به منظور ارائه گزارش دربارهٔ مجموعهٔ کامل صورت‌های مالی یا یک صورت مالی است.

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 ۵۱۳-۲۹۰ 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 اجمالی، گروه بررسی اجمالی، کار بررسی اجمالی، صاحبکار بررسی اجمالی و گزارش بررسی اجمالی را در برمی‌گیرد؛ و
- ب - ”مؤسسه“، مؤسسه شبکه‌ای را نیز در برمی‌گیرد مگر خلاف آن تصریح شده باشد.

چارچوب نظری 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 الزامی شده است.

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

۶-۲۹۰. 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 به این 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 بااهمیتی 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.

۷-۲۹۰. حسابدار رسمی باید چارچوب نظری استقلال را در همه موارد زیر بکار گیرد:

الف - شناسایی خطرهای مربوط به استقلال؛

ب - ارزیابی اهمیت خطرهای شناسایی شده؛ و

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

در مواردی که حسابدار رسمی به این نتیجه می‌رسد که تدابیر ایمن‌ساز برای رفع یا کاهش خطرهای سطحی پذیرفتنی وجود ندارد یا نمی‌تواند آنها را بکار گیرد باید شرایط یا روابط ایجادکننده خطرهای برطرف کند یا کار حسابرسی را نپذیرد یا قرارداد را فسخ نماید. حسابدار رسمی باید در بکارگیری این چارچوب نظری، از قضاوت حرفه‌ای استفاده کند.

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

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

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

۹-۲۹۰. بندهای ۱۰۰-۲۹۰ به بعد چگونگی کاربرد چارچوب نظری استقلال را بیان می‌کند. این بندها، همه شرایط و روابطی را مطرح نمی‌کند که خطرهایی را برای استقلال به وجود می‌آورد یا ممکن است به وجود آورد.

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 خطرهای 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 خطرهای سطحی پذیرفتنی، یا نیاز به تدابیر ایمن‌ساز دیگر یا قطع همکاری با آن صاحبکار را ارزیابی کند. هنگامی که در طول اجرای کار، مؤسسه به اطلاعات جدیدی درباره یک خطر مربوط به استقلال دست می‌یابد باید اهمیت آن خطر را بر اساس چارچوب نظری، ارزیابی کند.

۱۱-۲۹۰. اهمیت خطرهای مربوط به استقلال، در سر تا سر این بخش مطرح می‌شود. از این‌رو، در ارزیابی اهمیت هر خطر باید عوامل کمی و کیفی، هر دو، مورد توجه قرار گیرند.

۱۲-۲۹۰. این بخش، در بیشتر موارد، به تجویز مسئولیت کارکنان مؤسسه برای انجام اقدامات مربوط به استقلال نمی‌پردازد؛ زیرا، بسته به اندازه، ساختار و سازمان یک مؤسسه، مسئولیت افراد می‌تواند متفاوت باشد. مؤسسه مکلف است بر اساس استانداردهای کنترل کیفیت، سیاست‌ها و رویه‌های طراحی شده برای تأمین اطمینان معقول از حفظ استقلال طبق الزامات این آیین رفتار را برقرار کند. افزون بر این، استانداردهای حسابرسی نیز شریک/مدیر مسئول کار را به ارزیابی میزان رعایت الزامات استقلال مربوط به کار، موظف کرده است.

شرکت‌های سهامی عام

۱۳-۲۹۰. 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:

- همه شرکت‌هایی که طبق اصلاحیه قانون تجارت به عنوان شرکت سهامی عام ثبت شده‌اند شامل شرکت‌های پذیرفته شده در سازمان بورس و اوراق بهادار.
- در قوانین و مقررات به عنوان بنگاه با منافع عمومی تعریف شده است (چون، نهادهای عمومی غیر دولتی).
- 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، رسماً اعلام شود.

۱۴-۲۹۰. به حسابداران رسمی و مؤسسات توصیه می‌شود منظور کردن شرکت‌های دیگر یا برخی از انواع شرکت‌ها 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.

شرکت‌های فرعی و وابسته

۱۵-۲۹۰. در مورد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، هرگونه اشاره‌ای به صاحبکار حسابرسی در این بخش، شرکت‌های فرعی و 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 شرکت‌های فرعی و وابسته را دربرمی‌گیرد که صاحبکار، به طور مستقیم یا غیر مستقیم بر آنها کنترل یا نفوذ قابل ملاحظه دارد. چنانچه گروه حسابرسی از وجود روابط و شرایط شرکت فرعی و وابسته‌ای آگاه یا بر این باور باشد که از دیدگاه استقلال مؤسسه نسبت به صاحبکار حسابرسی، مربوط است، گروه حسابرسی باید برای شناسایی و ارزیابی خطرهای مربوط به استقلال، آن شرکت را در نظر بگیرد و تدابیر ایمن‌ساز مناسب را بکار بندد.

راهبران بنگاه

۱۶-۲۹۰. برقراری ارتباط منظم و مرتب بین مؤسسه و راهبران صاحبکار حسابرسی درباره روابط و دیگر مسایلی که از دیدگاه مؤسسه می‌تواند به طور منطقی بر استقلال مؤسسه اثر گذارد، حتی اگر طبق این آیین رفتار، 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، یاری‌رسان 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

- ۱۷-۲۹۰. مستند سازی، شواهدی از قضاوت‌های حسابدار رسمی را برای نتیجه‌گیری وی درباره رعایت الزامات استقلال فراهم می‌کند. گرچه نبود مستندات، به خودی خود، عامل تعیین‌کننده این که مؤسسه، مسأله ویژه‌ای را در ارتباط با استقلال مورد توجه قرار داده یا مستقل است یا خیر نمی‌باشد، اما حسابدار رسمی **باید** نتیجه‌گیری‌های خود را درباره رعایت الزامات استقلال و محتوای هرگونه بحث پشتیبان نتیجه‌گیری‌های خود، مستند کند. از این‌رو:
- الف - در موارد نیاز به تدابیر ایمن‌ساز برای رفع یا کاهش مخاطرات به سطحی‌پذیرفتنی، حسابدار رسمی **باید** نوع و ماهیت مخاطرات و تدابیر ایمن‌ساز موجود یا مورد استفاده برای کاهش آنها به سطحی‌پذیرفتنی را مستند کند؛ و
- ب - در مواردی که تعیین لزوم تدابیر ایمن‌ساز در مورد یک خطر، مستلزم تجزیه و تحلیل زیاد است و حسابدار رسمی به این نتیجه می‌رسد که به دلیل پذیرفتنی بودن آن خطر، به تدابیر ایمن‌ساز نیازی نیست، حسابدار رسمی **باید** نوع و ماهیت خطر و منطق نتیجه‌گیری خود را مستند کند.

دوره قرارداد

- ۱۸-۲۹۰. 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.
- ۱۹-۲۹۰. 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 آن صاحبکار حسابرسی ارائه شده است.

ادغام و تحصیل

۲۰-۲۹۰. در مواردی که شرکتی بر اثر ادغام یا تحصیل، شرکت فرعی یا وابسته یک صاحبکار حسابرسی می‌شود، مؤسسه باید آن دسته از روابط و منافع پیشین و جاری با آن شرکت را شناسایی و ارزیابی کند که با توجه به تدابیر ایمن‌ساز موجود می‌تواند بر استقلال مؤسسه و از این‌رو، توانایی ادامه کار حسابرسی پس از تاریخ مؤثر ادغام یا تحصیل، اثر گذارد.

۲۱-۲۹۰. مؤسسه باید اقدامات لازم برای قطع هرگونه روابط یا منافع جاری مغایر با این آیین رفتار 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 آن شرکت 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 آن شرکت (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 اصلی و جامعه حسابداران به طور کتبی در میان گذارد.

۲۲-۲۹۰. چنانچه راهبران بنگاه از مؤسسه بخواهند که به عنوان حسابرس به کار خود 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 - فردی که چنین روابط یا منافع را دارد، شامل فردی که در اثر اجرای خدمت غیر از خدمات اطمینان‌بخش دارای چنان رابطه یا منافع مغایر با این آیین رفتار شده است، عضو گروه حسابرسی یا مسئول کنترل کیفیت آن کار حسابرسی نباشد؛ و

پ - از جامعه حسابداران برای کنترل کیفیت کار حسابرسی، حداکثر یک ماه پس از صدور گزارش حسابرس، به صورت کتبی درخواست شود.

۲۳-۲۹۰. 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 اصلی از مؤسسه برای تکمیل حسابرسی با وجود روابط یا منافع شناسایی شده در بند ۲۰-۲۹۰ 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 اصلی؛

ب - رعایت الزامات جزءهای ب و پ بند ۲۲-۲۹۰ بالا؛ و

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

۲۴-۲۹۰. در موارد برخورد با روابط یا منافع پیشین و جاری اشاره شده در بندهای ۲۲-۲۹۰ و ۲۳-۲۹۰ 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 باید از کار حسابرسی کناره‌گیری نماید.

۲۵-۲۹۰. حسابدار رسمی باید روابط یا منافع مورد نظر بندهای ۲۱-۲۹۰ و ۲۳-۲۹۰ که تا تاریخ مؤثر ادغام یا تحصیل قطع نمی‌شوند و دلایل عدم قطع آنها، اقدامات قابل انجام در دوره گذار، نتایج حاصل از مکاتبه با راهبران بنگاه و جامعه حسابداران و توجیه این که چرا روابط یا منافع پیشین و جاری سبب مخاطراتی نمی‌شوند که واقع‌بینی مؤسسه خدشه‌دار شود را جمع‌بندی و مستند کند.

تخطی از مفاد این بخش

۲۶-۲۹۰. 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.

۲۷-۲۹۰. هنگامی که مؤسسه به این نتیجه می‌رسد که یک مورد تخطی رخ داده است باید منافع یا روابطی را قطع کند، به تعلیق درآورد یا برطرف نماید که سبب تخطی شده است و با پیامدهای تخطی برخورد کند.

۲۸-۲۹۰. 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 یا نکردن تخطی را به جامعه حسابداران، نهاد ذی‌صلاح قانونی یا مقام ناظر مربوط مورد توجه قرار دهد.

۲۹-۲۹۰. هنگامی که یک مورد تخطی، شناسایی می‌شود، مؤسسه باید بر طبق سیاست‌ها و رویه‌های خود، موضوع را بی‌درنگ به شریک مسئول کار، مسئولین سیاست‌ها و رویه‌های مربوط به استقلال یا هیأت مدیره 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 حسابرس، 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 پدیدآورنده 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.

۲۹۰-۳۰. 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 رسمی، احتمالاً به این نتیجه می‌رسد که واقع‌بینی مؤسسه، خدشه‌دار می‌شود و از این رو، مؤسسه نمی‌تواند گزارش حسابرس صادر کند.

۲۹۰-۳۱. نمونه‌هایی از اقدامات احتمالی مؤسسه در زیر می‌آید:

- برکنار کردن فرد مربوط از گروه حسابرسی.
- بررسی بیشتر آن بخش تأثیر پذیرفته از کار حسابرسی یا اجرای دوباره آن کار به میزان لازم، در هر دو حالت با استفاده از کارکنانی متفاوت.

۲۹۰-۳۲. 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.

۳۳-۲۹۰. چنانچه مؤسسه به این نتیجه برسد که می‌تواند اقدامی انجام دهد که به‌گونه‌ای رضایت‌بخش با پیامدهای تخطی برخورد شود، مؤسسه باید بی‌درنگ مورد تخطی و اقدام انجام شده یا مورد نظر را با راهبران بنگاه در میان گذارد. 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 به‌گونه‌ای رضایت‌بخش با پیامدهای تخطی برخورد می‌کند و اینکه می‌تواند گزارش حسابرس را صادر نماید؛
- نتیجه‌گیری درباره 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.

۳۴-۲۹۰. مؤسسه باید همه موضوعات مورد بحث طبق بند ۳۳-۲۹۰ بالا را به‌طور 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 به‌گونه‌ای 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.

۲۹۰-۳۵. چنانچه تخطی، پیش از صدور گزارش حسابرس سال پیش رخ داده باشد، مؤسسه باید اهمیت آن تخطی و اثر آن را بر واقع بینی مؤسسه و توانایی آن در ارائه گزارش حسابرس دوره جاری، ارزیابی کند. مؤسسه همچنین باید هرگونه اثر تخطی بر واقع بینی مؤسسه در ارتباط با گزارش های حسابرس صادر شده در گذشته، و امکان باز پس گیری آن گزارش ها، و در میان گذاشتن موضوع با راهبران بنگاه را مورد بررسی قرار دهد.

۲۹۰-۳۶. مؤسسه باید تخطی، اقدامات انجام شده، تصمیم گیری های عمده و همه موضوعات مطرح شده با راهبران بنگاه و جامعه حسابداران، نهاد ذی صلاح مربوط یا مقام ناظر عالیه را مستند کند. در مواردی که مؤسسه، کار حسابرسی را ادامه می دهد، موضوعاتی چون نتیجه گیری درباره واقع بینی با استفاده از قضاوت حرفه ای مؤسسه که مخدوش نشده است و منطق اینکه چرا اقدامات انجام شده به گونه ای رضایت بخش با پیامدهای آن تخطی برخورد کرده است که مؤسسه می تواند گزارش حسابرس را صادر کند نیز باید مستند شود.

کاربرد چارچوب نظری استقلال

۱۰۰-۲۹۰. نمونه‌هایی از روابط و وضعیت‌های خاصی که خطر نقض استقلال را پدید می‌آورد یا می‌تواند پدید آورد در بندهای ۱۰۲-۲۹۰ تا ۱۶۳-۲۹۰ آورده می‌شود. در این بندها، خطرهای بالقوه نقض استقلال در هر مورد خاص و انواع تدابیر ایمن‌ساز مناسبی بیان شده است که می‌تواند آن خطر را رفع کند یا به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد و همچنین، وضعیت‌های خاصی که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن خطر را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. این نمونه‌ها جامع نیستند و همه روابط و وضعیت‌هایی را توصیف نمی‌کنند که سبب خطر نقض استقلال می‌شوند یا می‌توانند بشوند. مؤسسه و اعضای گروه حسابرسی باید روابط و وضعیت‌های مشابه اما متفاوت را با روابط و وضعیت‌های مورد مثال مقایسه کنند و در هر مورد، درباره ضرورت بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز، ازجمله 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 ۱۲۱-۲۹۰ مطرح می‌شود. از دیدگاه تعیین میزان اهمیت این‌گونه منافع درباره یک فرد، مجموع ارزش ویژه (ثروت) آن فرد و اعضای خانواده وی می‌تواند مبنا 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.

۲۹۰-۱۰۳. منافع مالی می‌تواند با واسطه (برای مثال، از طریق صندوق مشترک سرمایه‌گذاری، املاک و مستغلات مشاع یا تراست) باشد. تشخیص مستقیم یا غیرمستقیم بودن این‌گونه منافع مالی به این بستگی دارد که دارنده منفعت مالی، بر ابزار سرمایه‌گذاری، کنترل داشته باشد یا بتواند بر تصمیمات سرمایه‌گذاری آن، اثر گذارد. هنگامی که کنترل یا توان اثرگذاری بر تصمیمات سرمایه‌گذاری وجود دارد، منافع مالی، مستقیم محسوب می‌شود. از سوی دیگر، چنانچه دارنده منفعت مالی، کنترل بر ابزار سرمایه‌گذاری ندارد یا نمی‌تواند بر تصمیمات سرمایه‌گذاری آن اثر بگذارد، منافع مالی، غیرمستقیم محسوب می‌شود.

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

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

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

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

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

۲۹۰-۱۰۶. چنانچه یکی از اعضای گروه حسابرسی، یکی از اعضای خانواده وی، یا مؤسسه دارای منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم بااهمیتی در بنگاهی باشد که بر بنگاه صاحبکار حسابرسی، کنترل دارد و از لحاظ آن بنگاه، بنگاه صاحبکار از اهمیت برخوردار است، خطر منافع شخصی ایجاد شده به‌اندازه‌ای زیاد خواهد بود که هیچ یک از تدابیر ایمن‌ساز نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. از این رو، عضو گروه حسابرسی؛ یکی از اعضای خانواده وی؛ یا مؤسسه **نباید** این‌گونه منافع مالی را دارا باشد.

۲۹۰-۱۰۷. چنانچه تعاونی کارکنان مؤسسه، منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم بااهمیت 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.

۲۹۰-۱۰۸. چنانچه مؤسسه یا عضوی از گروه حسابرسی، یا یکی از اعضای خانواده آن عضو، دارای منافع 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 هریک، بااهمیت 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 منفعی داشته باشد و هر فردی با چنین منفعی **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 بااهمیت نباشد.

۲۹۰-۱۰۹. چنانچه عضوی از گروه حسابرسی، یا یکی از اعضای خانواده وی، یا مؤسسه دارای منفعی 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 قربابت یا خطر تهدید می‌تواند پدید آید. وجود و اهمیت هر خطر به عواملی چون موارد زیر بستگی خواهد داشت:

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

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

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

۱۱۰-۲۹۰. هنگامی که مؤسسه، یا عضوی از گروه حسابرسی یا یکی از اعضای خانواده آن عضو به‌عنوان امین، دارای منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم بااهمیتی 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/ مدیر مسئول کار به حسابرسی آن بنگاه صاحبکار می‌پردازد؛ یا

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

این‌گونه منافع نباید جز در شرایط زیر نگهداری شود:

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

۱۱۱-۲۹۰. اعضای گروه حسابرسی باید احتمال پدید آمدن خطر منافع شخصی ناشی از منافع مالی

دیگر اشخاص، چون موارد زیر، در بنگاه صاحبکار حسابرسی را مشخص کنند:

الف - شرکا و کارکنان حرفه‌ای مؤسسه، غیر از نامبردگان بالا، یا اعضای خانواده آنان؛ و

ب - اشخاص با روابط شخصی با یکی از اعضای گروه حسابرسی.

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

- ساختار سازمانی، عملیاتی و گزارشگری مؤسسه؛ و

- نوع و ماهیت روابط بین این اشخاص و عضو گروه حسابرسی.

اهمیت هرگونه خطر باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع خطر یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این گونه 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 رسمی دیگر برای بازبینی کارهای انجام شده توسط آن عضو گروه حسابرسی.

۱۱۲-۲۹۰. چنانچه مؤسسه، شریک یا کارمند مؤسسه، یا یکی از اعضای خانواده این شخص از طریق

ارث، هدیه یا در نتیجه ادغام بنگاه‌ها، منفعت مالی مستقیم یا منفعت مالی غیرمستقیم بااهمیتی در بنگاه صاحبکار حسابرسی تحصیل کند و داشتن چنین منفعتی از منظر مقررات این بخش جایز نباشد، تدابیر زیر باید بکار گرفته شود:

الف - اگر مؤسسه، تحصیل‌کننده منافع باشد، انتقال فوری منافع مالی یا بخش عمده‌ای

از منافع مالی غیرمستقیم به گونه‌ای که منافع باقیمانده، به سطحی بی‌اهمیت کاهش یابد؛

ب - اگر عضوی از گروه حسابرسی، یا عضو خانواده وی، تحصیل کننده منافع مالی باشد؛ انتقال فوری منافع مالی یا بخش عمده ای از منافع مالی غیرمستقیم به گونه ای که منافع باقیمانده، به سطح بی اهمیت کاهش یابد؛ یا

پ - اگر شخصی غیر از عضو گروه حسابرسی، یا عضو خانواده آن شخص، تحصیل کننده منافع مالی باشد، انتقال منافع مالی در اولین فرصت ممکن یا انتقال بخش عمده ای از منافع مالی غیرمستقیم به گونه ای که منافع باقیمانده، به سطح بی اهمیت کاهش یابد. در طول زمان انتقال منافع مالی باید نسبت به ضرورت بکارگیری تدابیر ایمن ساز مقتضی، تصمیم گیری شود.

وام ها و تضامین

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

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

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

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

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

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

روابط تجاری با صاحبکار

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

- داشتن منافع مالی در یک مشارکت خاص با صاحبکار یا صاحب سرمایه عمده، عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی یا هر شخص دیگری که امور مدیریت ارشد بنگاه صاحبکار را عهده‌دار است.

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

- برقراری ترتیباتی برای توزیع یا بازاریابی محصولات یا خدمات صاحبکار توسط مؤسسه یا توزیع یا بازاریابی نشریات یا خدمات مؤسسه توسط صاحبکار.

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

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

۱۲۰-۲۹۰. چنانچه مؤسسه، یا عضوی از گروه حسابرسی یا عضوی از خانواده آن عضو در 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 همه شرایط زیر برآورده شود:

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

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

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

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

روابط خویشاوندی و شخصی

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

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

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

ب - در بنگاه صاحبکار به سِمَتی 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 سِمَت‌های یاد شده در بالا شاغل بوده است، نزدیکی روابط در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن خطر را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. از این رو، هیچ فردی با داشتن این گونه روابط نباید عضو گروه حسابرسی باشد.

۱۲۴-۲۹۰. 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 آن عضو در گروه حسابرسی.

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

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

۱۲۵-۲۹۰. 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 آن عضو در گروه حسابرسی.

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

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

۱۲۶-۲۹۰. روابط نزدیک عضوی از گروه حسابرسی با شخصی غیر از عضو خانواده یا وابسته نزدیک که در بنگاه صاحبکار، عضو هیأت مدیره، مدیر اجرایی یا در سِمَتی 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؛
- سِمَتی که آن شخص در بنگاه صاحبکار دارد؛ و
- نقش آن عضو در گروه حسابرسی.

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

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

۱۲۷-۲۹۰. روابط خانوادگی و شخصی شریک یا یکی از کارکنان مؤسسه که عضو گروه حسابرسی نیست با عضو هیأت مدیره، مدیر اجرایی یا یکی از کارکنان صاحبکار حسابرسی که می‌تواند بر تهیه اسناد و مدارک حسابداری صاحبکار یا صورت‌های مالی مورد حسابرسی مؤسسه

تأثیر قابل ملاحظه‌ای داشته باشد نیز می‌تواند خطرهای منافع شخصی، قرابت یا تهدید را پدید آورد. از این رو، شرکا و کارکنان مؤسسه که از این گونه روابط آگاهند باید بر اساس سیاست‌ها و رویه‌های مؤسسه، نظر مشورتی دریافت کنند. وجود و اهمیت این گونه 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 این گونه مخاطرات 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:

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

۱۲۸-۲۹۰. در صورت وجود روابط موضوع بندهای ۱۲۲-۲۹۰ تا ۱۲۷-۲۹۰ بالا در ارتباط با هریک از شرکا، خطر نقض اصول بنیادی در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن خطر را رفع کند یا به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. از این رو، مؤسسه **نباید** آن کار را بپذیرد.

اشتغال در بنگاه صاحبکار حسابرسی

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

۲۹۰-۱۳۰. چنانچه یکی از شرکا یا اعضای سابق گروه حسابرسی در بنگاه صاحبکار حسابرسی و در سِمَت‌های یاد شده در بند ۱۲۹-۲۹۰ 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 این‌رو، 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 سِمَتی اشتغال یابد که بتواند بر تهیه اسناد و مدارک حسابداری صاحبکار یا صورت‌های مالی مورد حسابرسی مؤسسه تأثیر قابل ملاحظه داشته باشد، موجب خدشه‌دار شدن استقلال می‌شود، مگر آن که:

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

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

۲۹۰-۱۳۱. چنانچه یکی از شرکا یا اعضای سابق گروه حسابرسی در بنگاه صاحبکار حسابرسی و در سِمَت‌های یاد شده در بند ۱۲۹-۲۹۰ 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:

- سِمَتی 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
- سِمَت پیشین آن فرد در گروه حسابرسی یا مؤسسه؛ برای مثال، آن فرد مسئولیت ارتباط منظم با مدیریت یا راهبران آن بنگاه را داشته است یا خیر.

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

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

۱۳۲-۲۹۰. چنانچه یکی از شرکای سابق مؤسسه به یک بنگاه اقتصادی و در یکی از سِمَت‌های یاد شده در بند ۱۲۹ - ۲۹۰ بالا پیوسته باشد و آن بنگاه سپس جزء صاحبکاران حسابرسی مؤسسه درآید، تعیین خدشه‌دار شدن یا نشدن استقلال، مستلزم قضاوت حرفه‌ای است. در هر حال، پذیرش این گونه صاحبکاران تنها پس از سپری شدن دو سال از تاریخ خروج آن شریک، مجاز است.

۱۳۳-۲۹۰. هنگامی که عضوی از گروه حسابرسی می‌داند که در آینده به بنگاه صاحبکار حسابرسی خواهد پیوست یا ممکن است بپیوندد، خطر منافع شخصی پدید می‌آید. سیاست‌ها و رویه‌های مؤسسه باید اعضای گروه حسابرسی را مکلف کرده باشد که به محض انجام دادن گفتگوهای استخدامی جدی با صاحبکار حسابرسی، مراتب را به مؤسسه اطلاع دهند. اهمیت این خطر باید پس از دریافت چنین اطلاعی بی‌درنگ 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 آن فرد از گروه حسابرسی؛ یا
- بازبینی هرگونه قضاوت حرفه‌ای با اهمیت آن فرد در طول عضویت وی در گروه حسابرسی.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

۱۳۴-۲۹۰. هنگامی که یکی از شرکا با سِمَت‌های 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 سِمَتی که بتواند بر تهیه اسناد و مدارک حسابداری یا صورت‌های مالی مورد حسابرسی مؤسسه تأثیر قابل ملاحظه داشته باشد.

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

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

الف - کارمند با سِمَتی که بتواند بر تهیه اسناد و مدارک حسابداری یا صورت‌های مالی صاحبکار تأثیر قابل ملاحظه‌ای داشته باشد؛ یا

ب - عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی.

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

۱۳۶-۲۹۰. چنانچه در پی ترکیب تجاری، یکی از شرکا یا مدیر عامل مؤسسه (یا هم سطح آن) در یکی از سِمَت‌های بیان شده در بندهای ۱۳۴-۲۹۰ و ۱۳۵-۲۹۰ 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، بااهمیت نباشد؛

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

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

استفاده از خدمات شاغلان سابق در بنگاه صاحبکار حسابرسی

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

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

۱۳۹-۲۹۰. چنانچه پیش از دوره مورد گزارش، یکی از اعضای سابق هیأت مدیره یا مدیران اجرایی یا یکی از کارکنان سابق صاحبکار حسابرسی که در سمتی شاغل بوده که توانایی تأثیرگذاری قابل ملاحظه بر تهیه اسناد و مدارک حسابداری یا صورت‌های مالی مورد حسابرسی مؤسسه داشته است به عضویت گروه حسابرسی همان بنگاه درآمده باشد، خطرهای منافع شخصی، خودبینی در تجدید نظر یا قرابت می‌تواند پدید آید. برای مثال،

چنانچه قرار باشد تصمیم گرفته شده یا کار انجام شده توسط فرد مزبور در دوره گذشته و در زمان اشتغال وی در بنگاه صاحبکار، به عنوان بخشی از کار حسابرسی دوره جاری مورد ارزیابی قرار گیرد، چنین مخاطراتی پدید خواهد آمد. وجود و اهمیت این‌گونه مخاطرات به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

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

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

اشتغال در بنگاه صاحبکار حسابرسی

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

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

شرایط عمومی

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

- مدت زمان عضویت فرد در گروه حسابرسی؛
- نقش فرد در گروه حسابرسی؛

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

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

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

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

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

۱۴۲-۲۹۰. در ارتباط با حسابرسی شرکت‌های سهامی عام، هیچ فردی نباید برای مدتی بیش از هفت سال مسئولیت شریک اصلی مسئول کار را به عهده داشته باشد. شریکی که جابه 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، دربارهٔ مسایل فنی یا موضوعات، معاملات یا رویدادهای خاص صنعت به گروه حسابرسی یا آن صاحبکار نظر مشورتی بدهد یا به هر شکل دیگر، به طور مستقیم بر نتایج آن کار اثرگذار باشد.

۱۴۳-۲۹۰. به‌رغم مفاد بند ۱۴۲-۲۹۰ بالا و در موارد نادر پیش‌بینی نشده و خارج از کنترل مؤسسه، شرکای اصلی مسئول کار که ادامهٔ کارشان از لحاظ کیفیت حسابرسی مشخصاً دارای اهمیت است می‌توانند برای یک سال اضافه‌تر عضو گروه حسابرسی باقی بمانند

به شرط آن که خطر نقض استقلال به وجود نیاید یا با بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز، به سطحی پذیرفتنی کاهش داده شود. برای مثال، شریک اصلی مسئول کار می‌تواند در صورت عملی نبودن چرخش، به دلیل موارد پیش‌بینی نشده‌ای چون بیماری سخت شریک جایگزین، برای یک سال اضافه‌تر در گروه حسابرسی باقی بماند.

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

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

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

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

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

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

ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به بنگاه‌های وابسته صاحبکار حسابرسی

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

مسئولیت‌های مدیریت

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

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

- وضع سیاست‌ها و هدایت راهبردی.
- استخدام کارکنان یا قطع همکاری با آنان.
- هدایت اعمال کارکنان بنگاه اقتصادی و پذیرش مسئولیت کار انجام شده آنان برای بنگاه.
- صدور مجوز معاملات و رویدادها.
- کنترل یا مدیریت حساب‌های بانکی یا سرمایه‌گذاری‌ها.
- تصمیم‌گیری درباره اجرای کردن پیشنهاد‌های ارائه شده توسط مؤسسه یا هر مشاور دیگر.

- گزارشگری به راهبران به نمایندگی مدیریت.
 - پذیرش مسئولیت تهیه و ارائه صورت‌های مالی منطبق با استانداردهای حسابداری لازم‌الاجرا.
 - پذیرش مسئولیت طراحی، استقرار، نظارت یا حفظ سیستم کنترل داخلی.
- ۱۵۰-۲۹۰. یک مؤسسه **نباید** مسئولیت مدیریت یک بنگاه صاحبکار حسابرسی را بپذیرد. مخاطرات ایجاد شده در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. برای مثال، تصمیم‌گیری درباره این که کدام پیشنهاد مؤسسه، اجرا شود، خطرهای خودبینی در تجدید نظر و منافع شخصی را پدید می‌آورد. افزون بر این، پذیرش مسئولیت مدیریت، خطر قرابت را پدید می‌آورد، چون که مؤسسه به مقدار قابل ملاحظه‌ای هم‌راستا با نظرات و منافع مدیریت می‌شود.
- ۱۵۱-۲۹۰. فرآیند حسابرسی، گفتگوهای بسیاری را بین مؤسسه و مدیریت بنگاه صاحبکار حسابرسی ضروری می‌سازد که می‌تواند شامل موارد زیر باشد:
- بکارگیری استانداردها یا رویه‌های حسابداری و الزامات افشا در صورت‌های مالی؛
 - متناسب بودن کنترل‌های مالی و حسابداری، و روش‌های بکار رفته در تعیین مبالغ دارایی‌ها و بدهی‌ها؛ یا
 - پیشنهاد ثبت‌های اصلاحی.
- ارائه این‌گونه خدمات، از جمله اقدامات عادی در فرآیند حسابرسی است و معمولاً موجب نقض استقلال نمی‌شود به شرط آنکه مسئولیت تصمیمات مرتبط با تهیه مدارک حسابداری و صورت‌های مالی، به عهده صاحبکار باشد.
- ۱۵۲-۲۹۰. مؤسسه **نباید** خدمات حسابداری و دفترداری، شامل تهیه لیست حقوق و دستمزد و ارائه خدمات مرتبط، یا تهیه و تنظیم صورت‌های مالی مورد حسابرسی مؤسسه یا تهیه اطلاعات مالی زیربنای صورت‌های مالی را به یک صاحبکار حسابرسی ارائه کند.

تهیه اظهارنامه مالیاتی

۱۵۳-۲۹۰. خدمات تهیه اظهارنامه مالیاتی شامل تهیه پیش‌نویس اظهارنامه و تکمیل اطلاعات مربوط، از جمله مبلغ مالیات قابل پرداخت (معمولاً روی فرم‌های استاندارد شده)، در راستای کمک به صاحبکاران در ایفای مسئولیت گزارشگری مالیاتی و ارائه اظهارنامه تکمیل شده به مقامات مالیاتی است. چنین خدماتی شامل راهنمایی صاحبکار درباره نحوه برخورد با معاملات و رویدادهای سال‌های گذشته و پاسخگویی به نمایندگی صاحبکار به درخواست‌های مقامات مالیاتی درباره اطلاعات و تحلیل‌های بیشتر (از جمله ارائه توضیحات و شواهد و مدارک فنی مربوط به نحوه عمل مالیاتی) نیز می‌شود. تهیه اظهارنامه مالیاتی معمولاً بر اساس اطلاعات مالی تاریخی صورت می‌گیرد و اصولاً متضمن تجزیه و تحلیل و ارائه این اطلاعات مالی تاریخی در چارچوب قوانین و مقررات مالیاتی موجود (شامل نحوه عمل‌ها و رویه‌های مالیاتی) است. افزون بر این، اظهارنامه‌های مالیاتی معمولاً توسط مقامات مالیاتی، مورد بررسی و تأیید قرار می‌گیرند. از این رو، ارائه چنین خدمتی معمولاً به شرطی خطری را متوجه استقلال مؤسسه نمی‌کند که مسئولیت اظهارنامه را، شامل هرگونه قضاوت عمده، مدیریت بنگاه صاحبکار به عهده بگیرد.

حق الزحمه

اندازه نسبی حق الزحمه

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

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

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

- کاهش میزان وابستگی به آن صاحبکار؛
 - انجام بررسی کنترل کیفیت توسط افراد حرفه‌ای برون سازمانی؛ یا
 - مشاوره و نظرخواهی از اشخاص ثالث، مانند جامعه حسابداران یا حسابدار رسمی دیگر، دربارهٔ قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های اساسی حسابرسی.
- در هر صورت، تحصیل بیش از ۲۵ درصد درآمد یاد شده از یک صاحبکار یا گروهی مرتبط از صاحبکاران حسابرسی **نباید** برای مدتی بیش از دو سال پیاپی، باشد.

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

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

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

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

۱۵۶-۲۹۰. در مواردی که صاحبکار حسابرسی، یک شرکت سهامی عام است و جمع حق‌الزحمه مربوط به آن و شرکت‌های فرعی و وابسته به آن (با توجه به مفاد بند ۱۵-۲۹۰) برای دو سال پیاپی بیش از ۲۵ درصد کل درآمد مؤسسه را تشکیل می‌دهد، مؤسسه **باید** یکی از تدابیر ایمن‌ساز زیر را برای کاهش خطر به سطحی پذیرفتنی بکار گیرد:

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

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

در مواردی که جمع حق‌الزحمه به مراتب بیشتر از ۲۵ 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 ۲۵ درصد کل درآمد مؤسسه باشد، مؤسسه **باید** یکی از تدابیر ایمن‌ساز بالا را بکار گیرد. اگر جمع حق‌الزحمه به مراتب بیشتر از ۲۵ درصد کل درآمد حق‌الزحمه مؤسسه باشد، مؤسسه **باید** مشخص کند که اگر خطر در حدی است که بازبینی پس از صدور نتواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد، بازبینی پیش از صدور ضرورت می‌یابد. در چنین شرایطی، بازبینی پیش از صدور **باید** انجام شود.

حق‌الزحمه‌های معوق

۱۵۷-۲۹۰. چنانچه حق‌الزحمه‌های 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. مؤسسه **باید** پیش از صدور گزارش مربوط به سال بعد، از صاحبکار بخواهد که حق‌الزحمه‌های معوق را

پرداخت کند. در صورتی که صاحبکار تا پیش از صدور گزارش سال بعد حق الزحمه‌های معوق را نپردازد، وجود و اهمیت هرگونه خطر پدید آمده باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. استفاده از حسابدار رسمی دیگری که عضو گروه حسابرسی نبوده است برای ارائه توصیه اقدام مناسب یا بازبینی کار انجام شده، نمونه‌ای از این‌گونه تدابیر است.

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

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

حق الزحمه مشروط

۱۶۰-۲۹۰. 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 تعیین می‌شود، حق الزحمه مشروط محسوب نمی‌گردد.

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

هدایا و پذیرایی

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

دعای اقامه شده یا تهدید به اقامه دعوا

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

- اهمیت دعوی اقامه شده؛ و
 - ارتباط موضوع دعوا با کار حسابرسی انجام شده در گذشته.
- اهمیت این‌گونه مخاطرات باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز شامل موارد زیر است:
- چنانچه دعوا به طرفیت یکی از اعضای گروه حسابرسی اقامه شده باشد، کنار گذاشتن آن عضو از گروه حسابرسی؛ یا
 - استفاده از یک حسابدار رسمی دیگر برای بازبینی کار انجام شده.
- چنانچه این تدابیر ایمن‌ساز نیز نتواند مخاطرات را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد، تنها اقدام ممکن، انصراف از ادامه کار یا نپذیرفتن کار حسابرسی است.

گزارش‌های حاوی محدودیت در استفاده و توزیع

کلیات

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

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

۵۰۲-۲۹۰. 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 کنسرسیومی) که در زمان تدوین شرایط قرارداد کار، به طور مشخص و به نام، قابل شناسایی نیستند، این گونه استفاده‌کنندگان سرانجام از طریق نماینده‌ای که با الزامات استقلال موافقت کرده است از آن آگاه می‌شوند (برای مثال، اطلاع رسانی قرارداد حسابرسی مؤسسه توسط نماینده مزبور به همه استفاده‌کنندگان).

۵۰۳-۲۹۰. چنانچه مؤسسه، یک گزارش حسابرس نیز برای همان صاحبکار صادر می‌کند که حاوی محدودیت در استفاده و توزیع نباشد، مفاد بندهای ۵۰۰-۲۹۰ تا ۵۱۳-۲۹۰ هیچ‌گونه تغییری در الزامات مقرر در بندهای ۱-۲۹۰ تا ۱۶۳-۲۹۰ برای آن کار حسابرسی ایجاد نمی‌کند.

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

شرکت‌های سهامی عام

۵۰۵-۲۹۰. در مواردی که شرایط مندرج در بندهای ۵۰۰-۲۹۰ تا ۵۰۲-۲۹۰ احراز می‌شود، بکارگیری الزامات اضافی مقرر در بندهای ۱۰۰-۲۹۰ تا ۱۶۳-۲۹۰ در مورد حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی عام، ضرورت ندارد.

بنگاه‌های وابسته

۵۰۶-۲۹۰. در مواردی که شرایط مقرر در بندهای ۵۰۰-۲۹۰ تا ۵۰۲-۲۹۰ احراز می‌شود، اشاره 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 خویشاوندی 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 ۱۲۸-۲۹۰ 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 ۱۲۸-۲۹۰، بین صاحبکار حسابرسی و دیگر اعضای گروه حسابرسی برای آنانی که کنترل کیفیت کار را انجام می‌دهند، شامل بازبینی‌کنندگان کنترل کیفیت همان کار باید تعیین و مشخص شود.

اهمیت هرگونه مخاطراتی که بنا بر باور اعضای گروه حسابرسی از وجود منافع و روابط بین صاحبکار حسابرسی و سایر شاغلین در مؤسسه پدید می‌آید به شرطی **باید** ارزیابی شود که آنان بتوانند مستقیماً بر نتیجه کار حسابرسی اثر بگذارند. شاغلین مورد نظر شامل اشخاص مسئول تعیین حق‌الزحمه‌ها و مزایا و همچنین، اشخاصی است که بر شریک مسئول حسابرسی از لحاظ اجرای کار، نظارت مستقیم یا مدیریتی یا نظارت عالیه دارند (شامل همه رده‌های بالا دستی شریک مسئول حسابرسی تا فردی که شریک ارشد یا مدیر عامل مؤسسه است).

۵۱۰-۲۹۰. در مواردی که بنا بر باور گروه حسابرسی، مخاطراتی به دلیل وجود منافع مالی اشخاص توصیف شده در بندهای ۱۰۹-۲۹۰ تا ۱۱۱-۲۹۰ پدید می‌آید نیز **باید** اهمیت آن مخاطرات ارزیابی شود.

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

۵۱۲-۲۹۰. در بکارگیری مفاد بندهای ۱۰۶-۲۹۰ تا ۱۱۲-۲۹۰ نسبت به منافع مؤسسه، چنانچه مؤسسه دارای منافع مالی بااهمیتی، اعم از مستقیم و غیر مستقیم، در بنگاه صاحبکار حسابرسی باشد، خطر منافع شخصی پدید آمده در حدی است که هیچ تدبیر ایمن سازی نمی تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. بنابراین، مؤسسه نباید این گونه منافع مالی را داشته باشد.

اشتغال در بنگاه صاحبکار

۵۱۳-۲۹۰. اهمیت هر خطر ناشی از هرگونه روابط شغلی به شرح بندهای ۱۲۹-۲۹۰ تا ۱۳۳-۲۹۰ باید ارزیابی شود. در مواردی که خطر موجود در سطحی پذیرفتنی نیست، تدابیر ایمن ساز لازم باید برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه هایی از تدابیر ایمن ساز مناسب، در بند ۱۳۱-۲۹۰ ارائه شده است.

بخش ۲۹۱

استقلال - در ساير خدمات اطمینان بخش

فهرست مطالب

بند	
۱ - ۲۹۱	ساختار این بخش
۴ - ۲۹۱	چارچوب نظری استقلال
۱۲ - ۲۹۱	خدمات اطمینان بخش
۱۷ - ۲۹۱	خدمات اطمینان بخش مبتنی بر ادعا
۲۰ - ۲۹۱	خدمات اطمینان بخش با گزارشگری مستقیم
۲۱ - ۲۹۱	گزارش‌های حاوی محدودیت در استفاده و توزیع
۲۸ - ۲۹۱	طرف‌های مسئول متعدد
۲۹ - ۲۹۱	مستند سازی
۳۰ - ۲۹۱	دوره قرارداد
۳۲ - ۲۹۱	تخطی از مفاد این بخش
۱۰۰ - ۲۹۱	کاربرد چارچوب نظری به استقلال
۱۰۴ - ۲۹۱	منافع مالی
۱۱۲ - ۲۹۱	وام‌ها و تضامین
۱۱۸ - ۲۹۱	روابط تجاری با صاحبکار
۱۲۰ - ۲۹۱	روابط خویشاوندی و شخصی
۱۲۶ - ۲۹۱	اشتغال در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش
۱۳۰ - ۲۹۱	استفاده از خدمات شاغلان سابق در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش
۱۳۳ - ۲۹۱	اشتغال به عنوان عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش
۱۳۷ - ۲۹۱	ارتباط بلند مدت همکاران ارشد مؤسسه با صاحبکار خدمات اطمینان بخش
۱۳۸ - ۲۹۱	ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش به صاحبکار خدمات اطمینان بخش
۱۴۱ - ۲۹۱	مسئولیت‌های مدیریت
۱۴۵ - ۲۹۱	سایر ملاحظات
۱۴۸ - ۲۹۱	حق الزحمه
۱۴۸ - ۲۹۱	اندازه نسبی حق الزحمه
۱۵۰ - ۲۹۱	حق الزحمه‌های معوق
۱۵۱ - ۲۹۱	حق الزحمه مشروط
۱۵۵ - ۲۹۱	هدایا و پذیرایی
۱۵۶ - ۲۹۱	دعای اقامه شده یا تهدید به اقامه دعوا
-	تفسیر کاربرد بخش ۲۹۱ در خدمات اطمینان بخش غیر از حسابرسی صورتهای مالی

استقلال - در سایر خدمات اطمینان‌بخش

ساختار این بخش

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

۲-۲۹۱. 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.

۳-۲۹۱. 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 این‌رو، در این آیین رفتار الزامی شده است. افزون بر این، در مواردی که گروه خدمات اطمینان‌بخش از مربوط بودن رابطه یا وضعیت یک بنگاه وابسته به صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش در امر ارزیابی آگاه است یا بر آن باور می‌باشد، گروه خدمات اطمینان‌بخش باید در ارزیابی خطرهای نقض استقلال و بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز مقتضی، آن بنگاه وابسته را لحاظ کند.

چارچوب نظری استقلال

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

۵-۲۹۱. استقلال شامل:

الف - استقلال رأی یا استقلال باطنی

وضعیتی ذهنی است که در آن، رأی شخص درباره یک موضوع، منحصرأ بر مبنای قضاوت حرفه‌ای اظهار شود، بدون آن که از سایر عوامل تأثیر پذیرد یا سازشی صورت گیرد تا به این 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 بااهمیتی است که هر شخص ثالث ذی‌صلاح و مطلعی که از کلیه اطلاعات مربوط، آگاه است به این نتیجه برسد که آن شرایط یا روابط، ممکن است بر درستکاری، واقع‌بینی یا تردید حرفه‌ای مؤسسه یا عضوی از اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش خدشه وارد کند.

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

الف - شناسایی خطرهای مربوط به استقلال؛

ب - ارزیابی اهمیت خطرهای شناسایی شده؛ و

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

خدمات اطمینان‌بخش

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

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

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

۲۹۱-۱۵. 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.

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

خدمات اطمینان بخش مبتنی بر ادعا

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

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

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

خدمات اطمینان بخش با گزارشگری مستقیم

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

گزارش‌های حاوی محدودیت در استفاده و توزیع

۲۱-۲۹۱. در برخی شرایط ویژه که گزارش خدمات اطمینان‌بخش، حاوی محدودیت در استفاده و توزیع است و به شرط احراز شرایط مقرر در این بند و بند ۲۲-۲۹۱، الزامات مربوط به استقلال مقرر در این بخش می‌تواند تعدیل شود. اعمال تعدیلات در الزامات مقرر در بخش ۲۹۱ به شرطی مجاز است که استفاده‌کنندگان مورد نظر از گزارش، (الف) از هدف، اطلاعات موضوع و محدودیت‌های گزارش آگاه باشند و (ب) با استفاده از الزامات تعدیل شده مربوط به استقلال، به روشنی موافقت کنند. استفاده‌کنندگان مورد نظر می‌توانند با مشارکت مستقیم یا غیر مستقیم از طریق نماینده‌ای مجاز به اقدام از طرف آنان در تدوین نوع و ماهیت و دامنه کار، از هدف، اطلاعات موضوع و محدودیت‌های گزارش آگاهی پیدا کنند. چنین مشارکتی سبب می‌شود مؤسسه بتواند مسایل مربوط به استقلال را، شامل وضعیت‌های مربوط به ارزیابی خطرهای نقض استقلال و تدابیر ایمن‌ساز لازم برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، به گونه‌ای بهتر با استفاده‌کنندگان مورد نظر در میان گذارد و موافقت آنان را برای استفاده از الزامات تعدیل شده استقلال جلب کند.

۲۲-۲۹۱. مؤسسه باید درباره الزامات مربوط به استقلال که لازم است در ارائه خدمت اطمینان‌بخش بکار گیرد با استفاده‌کنندگان مورد نظر (مثلاً، از طریق موافقت‌نامه) مکاتبه کند. در مواردی که استفاده‌کنندگان مورد نظر، یک گروه استفاده‌کننده می‌باشند (برای مثال، وام‌دهندگان کنسرسیومی) که در زمان تدوین شرایط قرارداد کار، به طور مشخص و به نام، قابل شناسایی نیستند، این‌گونه استفاده‌کنندگان سرانجام از طریق نماینده‌ای که با الزامات استقلال موافقت کرده است از آن آگاه می‌شوند (برای مثال، اطلاع رسانی موافقت‌نامه توسط نماینده مزبور به همه استفاده‌کنندگان).

۲۳-۲۹۱. چنانچه مؤسسه، یک گزارش اطمینان‌بخش دیگر نیز برای همان صاحبکار صادر می‌کند که حاوی محدودیت در استفاده و توزیع نیست، مفاد بندهای ۲۵-۲۹۱ تا ۲۷-۲۹۱ هیچ‌گونه تغییری در الزامات مقرر در بندهای ۱-۲۹۱ تا ۱۵۶-۲۹۱ برای آن خدمت اطمینان‌بخش ایجاد نمی‌کند. چنانچه مؤسسه، یک گزارش حسابرس نیز برای همان صاحبکار صادر می‌کند، چه حاوی محدودیت در استفاده و توزیع باشد چه نباشد، مفاد بخش ۲۹۰ باید در آن کار حسابرسی بکار گرفته شود.

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

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

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

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

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

طرف‌های مسئول متعدد

۲۸-۲۹. 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 هریک از طرف‌های مسئول می‌تواند ناچیز و اندک بودن یا نبودن یک منفعت یا رابطه بین مؤسسه یا یکی از اعضای گروه اطمینان‌بخش و یک طرف مسئول به خصوص را در پدید آوردن خطر نقض استقلال از دیدگاه اطلاعات موضوع، مورد توجه قرار دهد و ارزیابی کند. در این امر، عواملی چون موارد زیر در نظر گرفته می‌شود:

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

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

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

دوره قرارداد

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

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

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

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

تخطی از مفاد این بخش

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

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

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

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

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

کاربرد چارچوب نظری استقلال

۱۰۰-۲۹۱. نمونه‌هایی از روابط و وضعیت‌های خاصی که خطر نقض استقلال را پدید می‌آورد یا می‌تواند پدید آورد در بندهای ۱۰۴-۲۹۱ تا ۱۵۶-۲۹۱ آورده می‌شود. در این بندها، خطرهای بالقوه نقض استقلال در هر مورد خاص و تدابیر ایمن‌ساز مناسبی بیان شده است که می‌تواند آن 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، ازجمله 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 تضامین، 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 مبنا قرار گیرد.

منافع مالی

۲۹۱-۱۰۴. 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.

۲۹۱-۱۰۵. منافع مالی می‌تواند با واسطه (برای مثال، از طریق صندوق مشترک سرمایه‌گذاری، املاک و مستغلات مشاع یا تراست) باشد. تشخیص مستقیم یا غیرمستقیم بودن این‌گونه منافع مالی به این بستگی دارد که دارنده منفعت مالی، بر ابزار سرمایه‌گذاری، کنترل داشته باشد یا بتواند بر تصمیمات سرمایه‌گذاری آن اثر گذارد. هنگامی که کنترل یا توان اثرگذاری بر تصمیمات سرمایه‌گذاری وجود دارد، منافع مالی، مستقیم محسوب می‌شود. از سوی دیگر، چنانچه دارنده منفعت مالی، کنترل بر ابزار سرمایه‌گذاری ندارد یا نمی‌تواند بر تصمیمات سرمایه‌گذاری آن اثر بگذارد، منافع مالی، غیرمستقیم محسوب می‌شود.

۲۹۱-۱۰۶. 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 بااهمیت داشته باشد، خطر منافع شخصی ایجاد شده، به‌اندازه‌ای خواهد بود که هیچ یک از تدابیر ایمن‌ساز نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. از این رو، عضو گروه خدمت اطمینان‌بخش، یکی از اعضای خانواده وی، یا مؤسسه **نباید** منافع مالی مستقیم، یا منافع مالی غیرمستقیم بااهمیت در بنگاه صاحبکار داشته باشد.

۲۹۱-۱۰۷. هنگامی که عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش، خویشاوند نزدیکی دارد که می‌داند وی منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم بااهمیتی 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 بااهمیت نباشد توسط آن خویشاوند به دیگران در اولین فرصت ممکن؛
- استفاده از یک حسابدار رسمی برای بازبینی کار انجام شده توسط آن عضو؛ یا
- خروج آن عضو از گروه خدمات اطمینان‌بخش.

۱۰۸-۲۹۱. چنانچه یکی از اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش، یکی از اعضای خانواده وی، یا مؤسسه دارای منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم 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 این‌رو، عضو گروه خدمات اطمینان‌بخش، یکی از اعضای خانواده وی، و مؤسسه **نباید** این‌گونه منافع مالی را دارا باشد.

۱۰۹-۲۹۱. هنگامی که مؤسسه یا عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش، یا یکی از اعضای خانواده آن عضو به‌عنوان امین، دارای منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم بااهمیتی 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 تراست نباشند؛
- ب - منافع مالی تراست در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش از دید تراست، بااهمیت نباشد؛
- پ - تراست، توانایی اعمال نفوذ مؤثر بر بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش را نداشته باشد؛ و
- ت - امین، یک عضو خانواده وی یا مؤسسه توانایی اعمال نفوذ مؤثر بر تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری مربوط به منافع مالی بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش را نداشته باشند.

۱۱۰-۲۹۱. اعضای گروه خدمات 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 رسمی 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 آن عضو از طریق ارث، هدیه یا در نتیجه ادغام بنگاه‌ها، منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم بااهمیتی 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 سطحی بی‌اهمیت 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 سطحی بی‌اهمیت کاهش یابد.

وام‌ها و تضامین

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

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

۱۱۴-۲۹۱. اعطای وام به عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش یا عضو خانواده وی یا تضمین وام آنان توسط بانک یا مؤسسه‌ای اعتباری که صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش است به شرطی موجب نقض استقلال نمی‌شود که وام یا تضمین مزبور با شرایط و الزامات معمول بانک یا مؤسسه اعتباری 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. بنابراین، نه مؤسسه، نه عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش یا عضوی از خانواده آن عضو **نباید** چنین وام یا تضمینی را بپذیرد.

۱۱۶-۲۹۱. چنانچه مؤسسه یا عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش یا عضوی از خانواده آن عضو به صاحبکار خدمات 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. بنابراین، نه مؤسسه، نه عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش یا عضوی از خانواده آن عضو **نباید** چنین وامی را پرداخت یا تضمین کند.

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

روابط تجاری با صاحبکار

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

- داشتن منافع مالی در یک مشارکت خاص با صاحبکار یا صاحب سرمایه عمده، عضو هیأت مدیره یا مدیران اجرایی یا هر شخص دیگری که امور مدیریت ارشد بنگاه صاحبکار را عهده‌دار است.

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

- برقراری ترتیباتی برای توزیع یا بازاریابی محصولات یا خدمات صاحبکار توسط مؤسسه یا توزیع یا بازاریابی محصولات یا خدمات مؤسسه توسط صاحبکار.

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

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

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

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

روابط خویشاوندی و شخصی

۱۲۰-۲۹۱. وجود روابط خویشاوندی 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 این گونه 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 سمت‌های یاد شده در بالا شاغل بوده است. در این گونه موارد، نزدیکی روابط در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن خطر را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. از این رو، مؤسسه **نباید** آن کار را بپذیرد.

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

اهمیت این خطر **باید** ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. نمونه‌هایی از این گونه 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 آن عضو، به موضوعاتی نپردازد که در مسئولیت عضو خانواده وی قرار دارد.

در صورت عمده بودن اهمیت، خطر نقض استقلال در حدی است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن خطر را رفع کند یا به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. از این رو، مؤسسه **نباید** آن کار را بپذیرد.

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

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

اهمیت این خطرها به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

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

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

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

۱۲۴-۲۹۱. روابط نزدیک عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش با شخصی غیر از عضو خانواده یا وابسته نزدیک که در بنگاه صاحبکار، عضو هیأت مدیره، مدیر اجرایی یا در سِمَتی است که می‌تواند بر اطلاعات موضوع در خدمت اطمینان‌بخش نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد، خطر نقض استقلال را پدید می‌آورد. عضو گروه خدمات اطمینان‌بخشی که چنین

روابطی را دارد باید بر اساس سیاست‌ها و رویه‌های مؤسسه، نظر مشورتی دریافت کند. اهمیت این‌گونه مخاطرات به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

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

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

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

۱۲۵-۲۹۱. روابط خویشاوندی 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؛
- سِمَت شریک یا کارمند مربوط در مؤسسه؛ و
- سِمَت طرف رابطه در بنگاه صاحبکار.

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

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

اشتغال در بنگاه صاحبکار خدمات 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:

- سمتی 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
- سمت 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 هیچ‌گونه 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 رسمی 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، تعیین خدشه‌دار شدن یا نشدن استقلال، مستلزم قضاوت حرفه‌ای است. در هر حال، پذیرش این‌گونه صاحبکاران تنها پس از سپری شدن دو سال از تاریخ خروج آن شریک مجاز است.

۱۲۹-۲۹۱. هنگامی که عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش می‌داند به بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش خواهد پیوست یا ممکن است بپیوندد، خطر منافع شخصی پدید می‌آید. سیاست‌ها و رویه‌های مؤسسه باید همه کارکنان را مکلف کرده باشد که به محض انجام دادن گفتگوهای استخدامی جدی با صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش، مراتب را به مؤسسه اطلاع دهند. اهمیت این خطر باید پس از دریافت چنین اطلاعی بی‌درنگ

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

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

استفاده از خدمات شاغلان سابق در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش

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

۱۳۱-۲۹۱. چنانچه در دوره مورد گزارش، یکی از اعضای سابق هیأت مدیره، مدیران اجرایی یا کارکنان بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش که توانایی نفوذ قابل ملاحظه بر اطلاعات موضوع در خدمات اطمینان‌بخش را داشته است به عضویت گروه خدمات اطمینان‌بخش همان بنگاه درآمد، 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 خدمات اطمینان‌بخش منصوب شوند.

۱۳۲-۲۹۱. چنانچه پیش از دوره مورد گزارش، یکی از اعضای سابق هیأت مدیره یا مدیران اجرایی یا یکی از کارکنان سابق صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش که در سِمَتی شاغل بوده که توانایی تأثیرگذاری قابل ملاحظه بر اطلاعات موضوع در خدمات اطمینان‌بخش داشته است به عضویت گروه خدمات اطمینان‌بخش همان بنگاه درآمد، خطرهای منافع شخصی، خودبینی در تجدید نظر یا قرابت می‌تواند پدید آید. برای مثال، چنانچه قرار باشد تصمیم گرفته شده یا کار انجام شده توسط شخص مزبور در دوره گذشته و در زمان اشتغالش در بنگاه صاحبکار، به عنوان بخشی از خدمات اطمینان‌بخش دوره جاری

مورد ارزیابی قرار گیرد، چنین مخاطراتی پدید خواهد آمد. وجود و اهمیت این‌گونه مخاطرات به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

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

اهمیت این‌گونه مخاطرات باید ارزیابی و تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گرفته شود. بازبینی کار انجام شده 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. سِمَت دبیری بنگاه اقتصادی، 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 برگیرد. به طور کلی، چنین سِمَتی، بر رابطه نزدیک با بنگاه اقتصادی دلالت دارد.

۱۳۵-۲۹۱. چنانچه یکی از شرکا یا کارکنان مؤسسه، دبیری یک بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش را به عهده داشته باشد، خطرهای خودبینی در تجدید نظر و حمایتی که پدید می‌آید عموماً به اندازه‌ای با اهمیت است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد. به رغم 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 رسمی که عضو گروه خدمات اطمینان‌بخش نبوده است برای بازبینی کار انجام شده توسط آن همکار ارشد؛ یا
- بررسی مستقل سیستم کنترل کیفیت کار به‌طور مرتب و به صورت درون یا برون سازمانی.

ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش

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

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

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

مسئولیت‌های مدیریت

۱۴۱-۲۹۱. مسئولیت‌های مدیریت با کنترل، رهبری و هدایت بنگاه، شامل تصمیم‌گیری‌های عمده دربارهٔ 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 دربارهٔ اجرایی کردن پیشنهادهای ارائه شده توسط مؤسسه یا هر مشاور دیگر.
- گزارشگری به راهبران به نمایندگی مدیریت.
- پذیرش مسئولیت طراحی، استقرار، نظارت یا حفظ سیستم کنترل داخلی.

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

۱۴۴-۲۹۱. در موارد ارائه خدمات مرتبط با موضوع یا اطلاعات موضوع در قالب خدمات اطمینان‌بخش، مؤسسه **باید** اطمینان یابد که همهٔ قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های مربوط به موضوع یا اطلاعات موضوع خدمات اطمینان‌بخش که از مسئولیت‌های مدیریت است،

توسط مدیریت صاحبکار انجام می‌شود. کسب این اطمینان مستلزم آن است که مدیریت صاحبکار:

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

سایر ملاحظات

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

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

۱۴۷-۲۹۱. در مواردی که مؤسسه، یک خدمت ارزیابی را به عنوان جزیی از اطلاعات موضوع در خدمات 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 جامعه حسابداران یا حسابدار رسمی 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 رسمی دیگری که عضو گروه خدمات اطمینان‌بخش نبوده است برای بازبینی کارهای انجام شده یا توصیه اقدامات مناسب دیگر، نمونه‌ای از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز است.

حق الزحمه‌های معوق

۱۵۰-۲۹۱. چنانچه حق الزحمه‌های 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 رسمی دیگری که عضو گروه خدمات اطمینان‌بخش نبوده است برای ارائه توصیه اقدام مناسب یا بازبینی کار انجام شده، نمونه‌ای از این‌گونه تدابیر است.

حق الزحمه مشروط

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

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

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

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

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

هدایا و پذیرایی

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

دعای اقامه شده یا تهدید به اقامه دعوا

۱۵۶-۲۹۱. در مواردی که یک دعای حقوقی بین مؤسسه یا عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش و صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش در جریان است، یا اقامه چنین دعایی 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 دعای اقامه شده؛ و
- ارتباط موضوع دعوا با کار خدمات اطمینان‌بخش انجام شده در گذشته.

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

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

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

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

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

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

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

خدمات اطمینان بخش مبتنی بر ادعا

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

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

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

خدمات اطمینان‌بخش با گزارشگری مستقیم

حسابدار رسمی شاغل 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 مستقیم، الزامی است.

طرف‌های مسئول متعدد

در خدمات اطمینان‌بخش، اعم از مبتنی بر ادعا و با گزارشگری مستقیم، ممکن است چندین طرف مسئول وجود داشته باشد. برای مثال، از حسابدار رسمی شاغل خواسته می‌شود دربارهٔ 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 هریک از طرف‌های مسئول می‌تواند ناچیز و اندک بودن یا نبودن یک منفعت یا رابطه بین مؤسسه یا یکی از اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش و یک طرف مسئول به خصوص را در پدید آمدن خطر نقض استقلال از دیدگاه اطلاعات موضوع، مورد توجه قرار دهد و ارزیابی کند. در این امر، موارد زیر در نظر گرفته می‌شود:

- میزان اهمیت اطلاعات موضوع (یا خود موضوع) که مسئولیت آن به عهدهٔ 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 همهٔ 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 شده ده شرکت مستقل دعوت به کار شده است. هریک از شرکت‌ها، ذخایر خود را (موضوع) با انجام بررسی‌های جغرافیایی و مهندسی تعیین کرده است. ضوابط و معیارهای مقرر موجود برای اثبات ذخایر را حسابدار رسمی شاغل، مناسب انجام این خدمت تشخیص داده است. ذخایر اثبات شده هر شرکت در تاریخ ۳۱ شهریور ۱۳۰۰ به شرح زیر است:

ذخایر نفتی اثبات شده (هزار بشکه)	نام شرکت
۵,۲۰۰	شرکت الف
۷۲۵	شرکت ب
۳,۲۶۰	شرکت پ
۱۵,۰۰۰	شرکت ت
۶,۷۰۰	شرکت ث
۳۹,۱۲۶	شرکت ج
۳۴۵	شرکت چ
۱۷۵	شرکت ح
۲۴,۱۳۵	شرکت خ
۹,۶۳۵	شرکت د
<u>۱۰۴,۳۰۱</u>	جمع

انجام این خدمت می‌تواند به شکل‌های گوناگون زیر ساختار یابد:

خدمات اطمینان‌بخش مبتنی بر ادعا:

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

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

خدمات اطمینان‌بخش با گزارشگری مستقیم

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

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

چگونگی اجرای رویکردها

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

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

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

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

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

ادعای دو.

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

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

مستقیم یک.

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

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

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

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

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

مستقیم دو.

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

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

فهرست مطالب

بخش	موضوع	شماره صفحه
۳۰۰	کلیات	۱۶۷
۳۱۰	تضاد منافع	۱۷۳
۳۲۰	تهیه و گزارش اطلاعات	۱۷۷
۳۳۰	تخصص کافی برای انجام دادن کار	۱۷۹
۳۴۰	منافع مالی، جبران خدمات و انگیزش‌های مرتبط با گزارشگری مالی و تصمیم‌گیری	۱۸۱
۳۵۰	اغوا	۱۸۳
۳۶۰	چگونگی برخورد با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات	۱۸۷
	هدف	۱۸۷
	دامنه کاربرد	۱۸۸
	مسئولیت‌های مدیریت و راهبران سازمان کارفرما	۱۸۹
	مسئولیت‌های حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان	۱۹۰
	مسئولیت‌های حسابدار رسمی ارشد شاغل در بنگاه/ سازمان	۱۹۰
	کسب شناخت از موضوع	۱۹۰
	برخورد با موضوع	۱۹۱
	تعیین ضرورت انجام اقدامات بیشتر	۱۹۲
	تصمیم‌گیری درباره افشای موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح مناسب	۱۹۴
	مستندسازی	۱۹۶
	مسئولیت‌های حسابدار رسمی به غیر از حسابدار رسمی ارشد شاغل در بنگاه/ سازمان	۱۹۶
	مستندسازی	۱۹۷

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

بفصلت ۱۳۰۰

کلیات

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

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

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

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

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

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

خطرها

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

الف - منافع شخصی؛

ب - خودبینی در تجدید نظر؛

پ - حمایت یا مخالفت؛

ت - قرابت؛ و

ث - تهدید.

این خطرها در قسمت "الف" این آیین رفتار بحث شد.

خطر منافع شخصی

- ۸-۳۰۰. نمونه‌هایی از وضعیت‌هایی که می‌تواند خطر منافع شخصی را برای حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان پدید آورد به شرح زیر است، اما منحصر به این موارد نیست:
- داشتن منافع مالی در بنگاه کارفرما یا دریافت وام و تضامین از آن بنگاه.
 - مشارکت در طرح‌های تشویقی بنگاه کارفرما.
 - استفاده شخصی و نابجا از اموال بنگاه/ سازمان.
 - نگرانی از امنیت شغلی.
 - فشارهای مالی ناشی از عوامل برون سازمانی.

خطر خودبینی در تجدیدنظر

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

خطر حمایت یا مخالفت

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

خطر قرابت

- ۱۱-۳۰۰. نمونه‌هایی از وضعیت‌هایی که می‌تواند خطر قرابت را برای حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان پدید آورد شامل موارد زیر است، اما منحصر به این موارد نیست:
- حسابدار رسمی، مسئول گزارشگری مالی سازمان کارفرما باشد و در عین حال، یکی از اعضای خانواده یا بستگان نزدیک وی که در استخدام همان سازمان است تصمیماتی را بگیرد که بر گزارشگری مالی سازمان اثر بگذارد.
 - داشتن رابطه بلند مدت با طرف‌های تجاری سازمان کارفرما که بر تصمیمات تجاری سازمان، تأثیرگذار است.
 - پذیرفتن هدیه یا برخورداری از مزایای ویژه، مگر آن که ارزش آن ناچیز و اندک باشد.

خطر تهدید

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

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

تدابیر ایمن‌ساز

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

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

ب - تدابیر ایمن‌سازی که در محیط کار اتخاذ می‌شود.

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

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

- استقرار سیستم نظارت عالیه یا سایر سیستم‌های نظارتی در سازمان کارفرما.
- تأکید مدیریت بر اهمیت رفتار اخلاقی و الزام کارکنان به رعایت آن.
- برنامه‌های سازمان کارفرما در مورد رعایت اصول اخلاقی و رفتار حرفه‌ای (شامل، منشور اخلاقی).
- تأکید بر بکارگیری کارکنان لایق و کاردان در روش‌های استخدامی سازمان کارفرما.
- استقرار سیستم قوی کنترل داخلی.

- وجود نظام انضباطی مناسب.
- استقرار سیاست‌ها و روش‌های نظارت بر کیفیت عملکرد کارکنان.
- آگاهی رسانی به موقع سیاست‌ها و روش‌های سازمان و تغییرات بعدی آنها به همه کارکنان و دادن آموزش‌های نظری و عملی در مورد این سیاست‌ها و روش‌ها.
- استقرار سیاست‌ها و روش‌هایی برای ترغیب کارکنان به اعلام نگرانی‌های خود از مسایل اخلاقی به سطوح بالاتر، بدون هراس از عواقب آن.
- مشاوره با حسابدار رسمی ذی صلاح دیگر.

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

بخش ۳۱۰

تضاد منافع

۳۱۰-۱. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان ممکن است در جریان فعالیت حرفه‌ای خود با تضاد منافع‌ی رو به‌رو 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 دربارهٔ موضوع مورد نظر با یکدیگر تضاد منافع دارند؛ یا
- وجود تضاد بین منافع حسابدار رسمی دربارهٔ یک موضوع خاص و منافع کارفرمایی که حسابدار رسمی انجام یک فعالیت حرفه‌ای مربوط به همان موضوع را برای آن پذیرفته است.

طرف قرارداد می‌تواند سازمان کارفرما، یک فروشنده، یک مشتری، یک اعتبار دهنده، یک سهامدار یا هر شخص دیگری باشد. حسابدار رسمی **نباید** اجازه دهد که یک مورد تضاد منافع، قضاوت حرفه‌ای یا کسب و کاری وی را خدشه‌دار کند.

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 رسمی به نفع یا ضرر دیگر سازمان مورد استفاده قرار گیرد.
- تقبل انجام یک فعالیت حرفه‌ای برای هر دو شریک یک مشارکت تضامنی، به‌منظور کمک‌رسانی به آنان در انحلال شرکت.
- تهیهٔ اطلاعات مالی برای برخی از اعضای مدیریت سازمان کارفرما که قصد خریدن آن بنگاه را دارند.

- داشتن مسئولیت انتخاب یک فروشنده مواد و کالا برای بنگاه کارفرما در مواردی که یکی از اعضای خانواده حسابدار رسمی بتواند از آن معامله، منفعت مالی کسب کند.
- داشتن نقش راهبری بنگاه کارفرما و تصویب سرمایه‌گذاری‌های خاص توسط بنگاه در حالی که یکی از این سرمایه‌گذاری‌ها، ارزش پرتفوی سرمایه‌گذاری حسابدار رسمی یا یکی از اعضای خانواده وی را افزایش می‌دهد.

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

۴-۳۱۰. به حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان توصیه می‌شود هنگام برخورد با هر مورد تضاد منافع، نظر مشورتی از درون سازمان کارفرما یا دیگرانی چون جامعه حسابداران، مشاور حقوقی یا یک حسابدار رسمی دیگر را دریافت کند. حسابدار رسمی هنگام افشا یا در میان گذاشتن اطلاعات در درون سازمان کارفرما و 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 رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان **باید** برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، تدابیر ایمن‌ساز را بکار گیرد. چنانچه تدابیر ایمن‌ساز نتواند خطر را به سطحی پذیرفتنی کاهش دهد، حسابدار رسمی **باید** از پذیرش آن فعالیت حرفه‌ای پدید آورنده تضاد منافع خودداری یا انجام آن را متوقف کند؛ یا **باید** برای رفع خطر یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، روابط مربوط را قطع یا منافع مربوط را واگذار کند.

۳۱۰-۶. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان هنگام شناسایی وجود تضاد منافع یا احتمال

پدید آمدن آن باید اقداماتی منطقی برای تعیین موارد زیر را به عمل آورد:

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

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

۳۱۰-۷. چنانچه موردی از تضاد منافع، شناسایی شود، حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان باید

موارد زیر را ارزیابی کند:

- میزان اهمیت منافع یا روابط مربوط؛ و
- میزان اهمیت مخاطرات ناشی از پذیرش فعالیت یا فعالیت‌های حرفه‌ای.

عموماً، هرچه ارتباط بین فعالیت حرفه‌ای با موضوع پدید آورنده تضاد منافع برای طرف‌های درگیر، مستقیم‌تر باشد، اهمیت خطر نقض واقع‌بینی و عدم رعایت سایر اصول بنیادی، بیشتر خواهد بود.

۳۱۰-۸. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان باید تدابیر ایمن‌ساز لازم را برای رفع مخاطرات

نقض اصول بنیادی ناشی از تضاد منافع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، بکار گیرد. بر حسب وضعیت‌هایی که می‌تواند به تضاد منافع منجر شود، بکارگیری یک یا چند تدبیر ایمن‌ساز زیر می‌تواند مناسب باشد:

- تجدید ساختار یا تفکیک برخی مسئولیت‌ها و وظایف.
- کسب نظارت 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 جامعه حسابداران، مشاور حقوقی یا یک حسابدار رسمی دیگر.

۳۱۰-۹. افزون بر مطالب بالا، در میان گذاشتن نوع و ماهیت تضاد با طرف‌های درگیر، شامل رده‌های مناسب درون سازمانی بنگاه کارفرما، و در صورت نیاز به تدابیر ایمن‌ساز برای کاهش خطر به سطحی پذیرفتنی، کسب موافقت آنان با حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان که فعالیت حرفه‌ای را انجام می‌دهد معمولاً ضروری است. در برخی شرایط خاص، نحوه عمل طرف درگیر می‌تواند به طور تلویحی اعلام موافقت وی باشد، به‌ویژه در جایی که حسابدار رسمی، شواهدی کافی برای این نتیجه‌گیری در اختیار دارد که طرف‌های درگیر، از همان ابتدا، شرایط را می‌دانستند و تضاد منافع را پذیرفته‌اند و گرنه، نسبت به وجود تضاد منافع ابراز مخالفت می‌کردند.

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

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

بخش ۳۳۰

تهیه و گزارشگری اطلاعات

۳۳۰-۱. حسابداران رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان اغلب به تهیه و گزارش اطلاعاتی می‌پردازند که یا برای عموم منتشر می‌شود یا مورد استفاده اشخاصی در درون یا برون سازمان قرار می‌گیرد. چنین اطلاعاتی می‌تواند مالی یا مدیریتی باشد و از جمله برآوردها و بودجه، صورت‌های مالی، دیدگاه‌ها و تحلیل مدیریت، و تأییدیه مدیران به حساب‌رسان در جریان حسابرسی صورت‌های مالی آن بنگاه را شامل شود. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان باید چنین اطلاعاتی را به گونه‌ای مطلوب، با صداقت و طبق استانداردهای حرفه‌ای مربوط، چنان تهیه یا ارائه کند که محتوای گزارش، قابل درک باشد.

۳۳۰-۲. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان که مسئولیت تهیه یا تصویب صورت‌های مالی با مقاصد عمومی سازمان کارفرما را به عهده دارد باید از تهیه و ارائه آن صورت‌های مالی بر طبق استانداردهای گزارشگری مالی اطمینان یابد.

۳۳۰-۳. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان باید اقدامات لازم را برای حفظ و نگهداری اطلاعاتی که مسئولیت آن را به عهده دارد به گونه‌ای انجام دهد که اطلاعات مزبور:
الف - نوع و ماهیت واقعی معاملات و رویدادهای مالی، دارایی‌ها یا بدهی‌ها را به روشنی نشان دهد؛

ب - به موقع و به روش مناسبی ثبت و نگهداری و طبقه‌بندی شده باشد؛ و

پ - واقعیات را از همه جنبه‌های بااهمیت، به طور صحیح و کامل ارائه کند.

۳۳۰-۴. در مواردی که حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان برای مرتبط شدن با اطلاعات همراه‌کننده یا مرتبط شدن با این گونه 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.

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

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

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

پیوست ۳۳۰

تخصص کافی برای انجام دادن کار

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

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

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

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

- دریافت نظر مشورتی یا آموزش بیشتر.

- اطمینان یافتن از وجود زمان کافی برای انجام وظایف مربوط.
- یاری گرفتن از اشخاص دارای تخصص لازم.
- در موارد مقتضی، مشورت با:
 - مقامات بالا دستی در سازمان کارفرما؛
 - متخصصان مستقل؛ یا
 - جامعه حسابداران.

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

بخش ۳۴۰

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

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

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

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 و مزایای سالانه حسابدار رسمی شاغل در بنگاه / سازمان باشد.

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

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

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

بفشت ۱۳۵۰

اغوا

دریافت پیشنهاد

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

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

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

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

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

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

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

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

ارائه پیشنهاد

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

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

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

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

بخش ۳۶۰

چگونگی برخورد با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات

هدف

۱- ۳۶۰. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان ممکن است در جریان انجام فعالیت‌های حرفه‌ای برای کارفرما، با موردی از عدم رعایت قوانین و مقررات رو به‌رو شود یا موردی مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات به آگاهی وی برسد. هدف این بخش، مشخص کردن مسئولیت‌های حسابدار رسمی هنگام رو‌یارویی با این‌گونه موارد عدم رعایت یا مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات و همچنین، راهنمایی حسابدار رسمی در ارزیابی آثار موضوع و راهکارهای ممکن در برخورد با آن است. این بخش در مورد هر سازمان کارفرما، صرف نظر از نوع و ماهیت آن، شامل سهامی عام بودن یا نبودن، کاربرد دارد.

۲- ۳۶۰. عدم رعایت قوانین و مقررات (”عدم رعایت“) شامل ارتکاب اعمالی، به عمد یا به سهو، توسط سازمان کارفرمای حسابدار رسمی، یا توسط راهبران، مدیریت یا دیگر افراد در استخدام یا تحت رهبری سازمان کارفرما است که برخلاف قوانین یا مقررات جاری است.

۳- ۳۶۰. مواردی در قوانین و مقررات برای چگونگی برخورد حسابدار رسمی با موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن مقرر شده که ممکن است با این بخش فرق کند یا فراتر از آن باشد. حسابدار رسمی هنگام رو‌یارویی 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 برمی‌گیرد.

۴- ۳۶۰. یکی از ویژگی‌های بارز حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی است. هدف‌های حسابدار رسمی در برخورد با موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن عبارتند از:

الف- رعایت اصول بنیادی درستکاری و رفتار و آداب حرفه‌ای؛

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

- 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

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

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

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

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

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

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

۸-۳۶۰. یک حسابدار رسمی که با مواردی رو به‌رو 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 غیرمالی، لازم نیست درباره این‌گونه موارد از مفاد این بخش پیروی کند.

۹-۳۶۰. این بخش به موارد زیر نمی‌پردازد:

- الف - تخلفات شخصی نامرتبط با فعالیت‌های تجاری سازمان کارفرما؛ و
 - ب - عدم رعایت توسط دیگرانی غیر از سازمان کارفرما یا راهبران آن، مدیریت یا دیگر افرادی که در استخدام سازمان کارفرما می‌باشند یا زیر نظر آن کار می‌کنند،
- با این وجود، حسابدار رسمی ممکن است استفاده از رهنمودهای این بخش را در برخورد با این‌گونه شرایط، سودمند بیابد.

مسئولیت‌های مدیریت و راهبران سازمان کارفرما

۱۰-۳۶۰. مسئولیت مدیریت سازمان کارفرما، همراه با نظارت 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 رسمی شاغل در بنگاه / سازمان

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

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

مسئولیت‌های حسابداران رسمی ارشد شاغل در بنگاه / سازمان

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

کسب شناخت از موضوع

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

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

- ب - کاربرد قوانین و مقررات مربوط در مورد آن شرایط؛ و
- پ - پیامدهای احتمالی برای سازمان کارفرما، سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، کارکنان یا عموم مردم.

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

برخورد با موضوع

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

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

الف - آگاهی رسانی موضوع به راهبران به‌منظور کسب موافقت آنان با اقدامات مورد نظر برای برخورد با موضوع و امکان ایفای مسئولیت‌های خود؛

ب - رعایت قوانین و مقررات مربوط، شامل موارد قانونی یا مقرراتی حاکم بر گزارش کردن موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن به نهاد ذی‌صلاح مناسب؛

پ - اصلاح، جبران یا کاهش پیامدهای عدم رعایت یا مشکوک به آن؛

ت - کاهش خطر رخداد دوباره آن؛ و

ث - تلاش برای پیشگیری از رخداد عدم رعایت در مواردی که هنوز رخ نداده است.

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

تعیین ضرورت انجام اقدامات بیشتر

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

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

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

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

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

- چارچوب قانونی و مقرراتی.
- فوریت موضوع.
- فراگیر بودن موضوع در سطح سازمان کارفرما.
- تداوم اطمینان حسابدار رسمی ارشد به درستکاری مافوق‌های خود و راهبران سازمان کارفرما.

- احتمال رخ دادن دوباره مورد عدم رعایت یا مشکوک به آن.
 - موثق بودن یا نبودن شواهد مربوط به زیان هنگفت واقعی یا احتمالی برای منافع سازمان کارفرما، سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، کارکنان یا عموم مردم.
- ۳۶۰-۲۳.** نمونه‌هایی از شرایطی که سبب می‌شود حسابدار رسمی ارشد به درستکاری مافوق‌های خود و راهبران سازمان کارفرما، دیگر اطمینان نکند شامل شرایطی است که در آن:
- حسابدار رسمی درباره 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.
- ۳۶۰-۲۴.** حسابدار رسمی ارشد برای تعیین ضرورت، و نوع و ماهیت و میزان اقدامات بیشتر باید از قضاوت حرفه‌ای استفاده کند. قضاوت حرفه‌ای باید با این فرض صورت گیرد که چنانچه یک شخص ثالث منطقی و آگاه با در نظر گرفتن همه حقایق و شرایط خاص موجود و در دسترس حسابدار رسمی در چنین وضعیتی قرار می‌گرفت، احتمالاً به این نتیجه می‌رسید که حسابدار رسمی، به‌گونه‌ای مناسب و در راستای حفظ منافع عمومی عمل کرده است.
- ۳۶۰-۲۵.** اقدامات بیشتر حسابدار رسمی می‌تواند موارد زیر را در برگیرد:
- 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.
- ۳۶۰-۲۶.** در مواردی که حسابدار رسمی ارشد، استعفا از سازمان کارفرما را مناسب تشخیص می‌دهد، چنین کاری نمی‌تواند جایگزین دیگر اقداماتی شود که ممکن است برای دستیابی به هدف‌های حسابدار رسمی بر طبق مفاد این بخش، ضروری باشد. در برخی موارد، ممکن است محدودیت‌هایی در مورد اقدامات بیشتر در دسترس حسابدار رسمی، مقرر شده باشد و استعفا، ممکن است تنها راهکار در دسترس باشد.

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

تصمیم‌گیری درباره افشای موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح مناسب

۳۶۰-۲۸. 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.

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

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

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

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

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

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

مستندسازی

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

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

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

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

۳۴-۳۶۰. از حسابدار رسمی انتظار می‌رود دانش، قضاوت حرفه‌ای و مهارت خود را بکار گیرد اما، از وی انتظار نمی‌رود قوانین و مقررات را در سطحی 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 سایر مقامات ذی‌صلاح قانونی مناسب است. حسابدار رسمی بسته به نوع و ماهیت و اهمیت موضوع می‌تواند با حفظ رازداری، با همکاران درون سازمانی یا جامعه حسابداران، یا مشاور حقوقی مشورت کند.

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

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

مستند سازی

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

- موضوع.
- نتایج گفتگو با مافوق حسابدار رسمی، مدیریت و، در صورت لزوم، راهبران بنگاه و دیگران.
- چگونگی برخورد مافوق حسابدار رسمی با موضوع.
- اقدامات مورد بررسی حسابدار رسمی، قضاوت‌های به‌عمل‌آمده و تصمیم‌های گرفته‌شده.

ضمانت اجرای احکام

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

۲ (تنبیه‌های انضباطی معمولاً در موارد زیر موضوعیت می‌یابد:

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

ب) رعایت نکردن احکام آیین رفتار.

پ) رفتار خلاف شئون.

ت) رعایت نکردن مفاد ماده واحده ”قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به‌عنوان حسابدار رسمی“ و آیین‌نامه‌های مربوط.

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

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

چ) رعایت نکردن سایر قوانین و مقررات مربوط.

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

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

تاریخ اجرا

این آیین رفتار از ابتدای فروردین ۱۳۹۸ لازم‌الاجرا است.

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	دیباجه‌ای 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 سرمایه‌گذاریها - 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
۲۰	آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای
۲۱	اهمیت در حسابرسی صورتهای مالی
۲۲	ادغام مؤسسات حسابرسی در جهان
۲۳	ادغام و تملیک بررسی قوانین و مقررات موجود

"آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی" is mainly 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, which has been translated into Persian by Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA) in August 2017 with the permission of IFAC. That translation has been partially adapted by Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA) in November 2018. 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 Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA). All rights reserved.

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

Handbook of the Code of Ethics for CPAs

Effective as of March 21, 2019

Centre for Professional Accounting and Auditing Studies and Training
Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA)
January 2019