



آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای

میثات تدوین استانداردهای بین‌المللی رفتار حرفه‌ای برای حسابداران
فدراسیون بین‌المللی حسابداران
نشر ۲۰۲۴ - (۱۴۰۳)

برگردان:

حسن کرمی
رضا باقرزادگان

دکتر بهاره حقیقی طلب
فریبرز امین

عباس ارباب سلیمانی
احمد ثابت مظفری



”آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای“ برگردان کتاب آیین رفتار حرفه‌ای، نشر ۲۰۲۴، هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی رفتار حرفه‌ای برای حسابداران (IESBA) است که فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) آن را در اوت ۲۰۲۴ منتشر کرده است و با اجازه IFAC توسط جامعه حسابداران رسمی ایران (IACPA) در مارس ۲۰۲۵ به پارسی برگردانده شده است. این برگردان قرار است توسط جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۲۰۲۵ مبنای تدوین آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی قرار گیرد. فدراسیون بین‌المللی حسابداران در برابر دقت و کامل بودن برگردان یا پیامد اقداماتی که بر اساس آن انجام می‌شود هیچ‌گونه مسئولیتی را نمی‌پذیرد. متن مصوب همه انتشارات IFAC به زبان انگلیسی است.

متن انگلیسی کتاب ”آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای“ نشر ۲۰۲۴ توسط فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC). کلیه حقوق محفوظ است.

متن پارسی آیین رفتار حرفه‌ای نشر ۲۰۲۴ توسط فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC). کلیه حقوق محفوظ است.

عنوان اصلی: آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای، نشر ۲۰۲۴، - ISBN: 978-1-60815-

571-2

به نام خدا

آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای

هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی رفتار حرفه‌ای برای حسابداران
فدراسیون بین‌المللی حسابداران

[نشر ۲۰۲۴ - (۱۴۰۳)]

برگردان:

عباس ارباب سلیمانی دکتر بهاره حقیقی طلب حسن کرمی
احمد ثابت مظفری فریبرز امین رضا باقرزادگان

مرکز آموزش و تحقیقات حسابداران رسمی
جامعه حسابداران رسمی ایران

۱۴۰۳

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.

نام کتاب:	آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای- هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی رفتار حرفه‌ای برای حسابداران (فدراسیون بین‌المللی حسابداران)/ برگردان عباس ارباب سلیمانی ... [و دیگران]؛ [برای] جامعه حسابداران رسمی ایران- مرکز آموزش و تحقیقات حسابداران رسمی.
مشخصات نشر:	تهران: جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۴۰۳
مشخصات ظاهری:	۳۵۹ ص؛ ۲۹×۲۲ س.م.
شابک:	۹۷۸-۶۲۲-۹۳۵۱۶-۸-۰
وضعیت فهرست‌نویسی:	فیپا
یادداشت:	عنوان اصلی: Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants
یادداشت:	برگردان: عباس ارباب سلیمانی، دکتر بهاره حقیقی‌طلب، حسن کرمی، احمد ثابت‌مظفری، فریبرز امین، رضا باقرزادگان.
یادداشت:	کتاب حاضر نخستین بار با عنوان "آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای: هیأت بین‌المللی استانداردهای رفتار حرفه‌ای..." توسط انتشارات شهر یاس در سال ۱۳۹۳ منتشر شده است.
موضوع:	حسابداران -- اخلاق حرفه‌ای -- دستنامه‌ها. Accountants -- Professional ethics -- Handbooks, manuals, etc.
شناسه افزوده:	ارباب سلیمانی، عباس، ۱۳۲۳، مترجم.
شناسه افزوده:	جامعه حسابداران رسمی ایران. مرکز آموزش و تحقیقات حسابداران رسمی.
رده‌بندی کنگره:	HF۵۶۲۵
رده‌بندی دیویی:	۱۷۴/۴
شماره کتاب‌شناسی ملی:	۱۰۰۱۳۹۲۹
اطلاعات رکورد کتاب‌شناسی:	فیپا.



نام کتاب:	آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای- هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی رفتار حرفه‌ای برای حسابداران (فدراسیون بین‌المللی حسابداران)
برگردان:	عباس ارباب سلیمانی، دکتر بهاره حقیقی‌طلب، حسن کرمی، احمد ثابت‌مظفری، فریبرز امین، رضا باقرزادگان.
ناشر:	جامعه حسابداران رسمی ایران- مرکز آموزش و تحقیقات حسابداران رسمی.
شمارگان:	۵۰۰
نوبت چاپ:	اول، ۱۴۰۳.
قیمت:	۲۶۰۰۰۰۰ ریال
شابک:	۹۷۸-۶۲۲-۹۳۵۱۶-۸-۰

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

کد پستی ۱۵۹۸۸۶۶۴۱۶- صندوق پستی: تهران ۷۵۴۳-۱۵۸۷۵

تلفن: ۴۲۹۲۵

www.iacpa.ir

info@iacpa.ir

آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای

فهرست مطالب

شماره صفحه	موضوع	بخش
(یک)		پیشگفتار
(الف)		مقدمه
	قسمت ۱: رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، اصول بنیادی و چارچوب نظری	
۳	رعایت آیین رفتار حرفه‌ای	۱۰۰
۷	اصول بنیادی	۱۱۰
۹	زیربخش ۱۱۱ درستکاری	
۱۱	زیربخش ۱۱۲ واقع‌بینی	
۱۳	زیربخش ۱۱۳ صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای	
۱۵	زیربخش ۱۱۴ رازداری	
۱۹	زیربخش ۱۱۵ رفتار و آداب حرفه‌ای	
۲۱	چارچوب نظری	۱۲۰
	قسمت ۲: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در بنگاه / سازمان	
۳۵	کاربرد چارچوب نظری - حسابداران حرفه‌ای شاغل در بنگاه / سازمان	۲۰۰
۴۱	تضاد منافع	۲۱۰
۴۵	تهیه و ارائه اطلاعات	۲۲۰
۵۱	تخصیص کافی برای انجام دادن کار	۲۳۰
۵۳	منافع مالی، جبران خدمات و انگیزش‌های مرتبط با گزارشگری مالی و تصمیم‌گیری	۲۴۰
۵۵	اغوا، شامل هدایا و پذیرایی	۲۵۰
۶۱	چگونگی برخورد با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات	۲۶۰
۷۱	فشار برای نقض اصول بنیادی	۲۷۰

آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای

فهرست مطالب

شماره صفحه	موضوع	بخش
قسمت ۳: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه		
۷۷	کاربرد چارچوب نظری حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه	۳۰۰
۸۷	تضاد منافع	۳۱۰
۹۵	انتصاب‌های حرفه‌ای	۳۲۰
۱۰۱	اظهارنظر دوم	۳۲۱
۱۰۳	واقع‌بینی هر مسئول کنترل کیفیت کار و هر بازبینی‌کننده مناسب دیگر	۳۲۵
۱۰۷	حق‌الزحمه و سایر انواع اجرت	۳۳۰
۱۱۱	اغوا، شامل هدایا و پذیرایی	۳۴۰
۱۱۷	نگهداری دارایی‌های صاحبکار	۳۵۰
۱۱۹	چگونگی برخورد با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات	۳۶۰
قسمت ۴: استانداردهای بین‌المللی استقلال		
قسمت ۴- الف: استقلال در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی		
۱۳۷	کاربرد چارچوب نظری- استقلال برای حسابرسی و بررسی اجمالی	۴۰۰
۱۵۹	حسابرسی گروه	۴۰۵
۱۶۹	حق‌الزحمه	۴۱۰
۱۸۳	سیاست‌ها و روش‌های ارزیابی و جبران خدمات	۴۱۱
۱۸۵	هدایا و پذیرایی	۴۲۰
۱۸۷	دعاوی اقامه شده یا تهدید به اقامه دعوا	۴۳۰
۱۸۹	منافع مالی	۵۱۰
۱۹۵	وام‌ها و تضامین	۵۱۱

آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای

فهرست مطالب

شماره صفحه	موضوع	بخش
۱۹۷	روابط تجاری	۵۲۰
۲۰۱	روابط خویشاوندی و شخصی	۵۲۱
۲۰۵	استفاده از خدمات شاغلان سابق در بنگاه صاحبکار حسابرسی	۵۲۲
۲۰۷	اشتغال به‌عنوان عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی در بنگاه صاحبکار حسابرسی	۵۲۳
۲۰۹	اشتغال در بنگاه صاحبکار حسابرسی	۵۲۴
۲۱۳	مأموریت موقت در بنگاه صاحبکار حسابرسی	۵۲۵
۲۱۵	ارتباط بلندمدت همکاران مؤسسه (شامل چرخش شرکا) با صاحبکار حسابرسی	۵۴۰
۲۲۱	ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش	۶۰۰
۲۳۳	زیربخش ۶۰۱ ارائه خدمات حسابداری و دفترداری	
۲۳۷	زیربخش ۶۰۲ خدمات اداری	
۲۳۹	زیربخش ۶۰۳ خدمات ارزیابی	
۲۴۳	زیربخش ۶۰۴ خدمات مالیاتی	
۲۵۳	زیربخش ۶۰۵ خدمات حسابرسی داخلی	
۲۵۷	زیربخش ۶۰۶ خدمات مربوط به سیستم‌های فناوری اطلاعات	
۲۶۱	زیربخش ۶۰۷ خدمات پشتیبانی از صاحبکار در دعاوی حقوقی	
۲۶۵	زیربخش ۶۰۸ خدمات حقوقی	
۲۶۹	زیربخش ۶۰۹ خدمات گزینش کارکنان	
۲۷۳	زیربخش ۶۱۰ خدمات تأمین مالی	
۲۷۷	گزارش‌های حاوی محدودیت در استفاده و توزیع درباره صورتهای مالی با مقاصد خاص (خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی)	۸۰۰

آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای

فهرست مطالب

بخش	موضوع	شماره صفحه
قسمت ۴- ب: استقلال برای خدمات اطمینان بخش به غیر از حسابرسی و بررسی اجمالی		
۹۰۰	بکارگیری چارچوب نظری استقلال برای خدمات اطمینان بخش به غیر از حسابرسی و بررسی اجمالی	۲۸۳
۹۰۵	حق الزحمه	۲۹۵
۹۰۶	هدایا و پذیرایی	۳۰۱
۹۰۷	دعای اقامه شده یا تهدید به اقامه دعوا	۳۰۳
۹۱۰	منافع مالی	۳۰۵
۹۱۱	وام‌ها و تضامین	۳۰۹
۹۲۰	روابط تجاری	۳۱۱
۹۲۱	روابط خویشاوندی و شخصی	۳۱۳
۹۲۲	استفاده از خدمات شاغلان سابق در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش	۳۱۷
۹۲۳	اشتغال به عنوان عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش	۳۱۹
۹۲۴	اشتغال در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش	۳۲۱
۹۴۰	ارتباط بلند مدت همکاران ارشد مؤسسه با صاحبکار خدمات اطمینان بخش	۳۲۵
۹۵۰	ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش به صاحبکار خدمات اطمینان بخش	۳۲۷
۹۹۰	گزارش‌های حاوی محدودیت در استفاده و توزیع (خدمات اطمینان بخش غیر از حسابرسی و بررسی اجمالی)	۳۳۳
۳۳۵	اصطلاحات شامل فهرست مخفف‌ها	
۳۵۵	تاریخ لازم‌الاجرا شدن	

پیشگفتار

یکی از مهم‌ترین نقش‌های حسابداری به‌عنوان رشته‌ای از دانش بشری، فراهم ساختن امکان پاسخگویی مدیران و مباشران سازمان‌ها و بنگاه‌های عمومی و خصوصی به اشخاص ذیحق، ذینفع و ذی‌علاقه است. این نقش توسط حسابداران حرفه‌ای و در قالب گزارش‌های مختلف مالی مؤسسات گوناگون ایفا می‌شود. حسابدارانی که چنین خدماتی را ارائه می‌دهند در صورتی نتایج کارشان قابل اعتماد و اتکا خواهد بود که علاوه بر دانش، مهارت، تجربه و آموزش مستمر از فضیلت‌های اخلاقی چون درستکاری، واقع‌بینی و صداقت برخوردار باشند و خدمات حرفه‌ای خود را با رعایت آیین رفتار پذیرفته شده‌ای انجام دهند. چگونگی رفتار حرفه‌ای حسابداران از دیرباز در ادبیات حسابداری مورد بحث و اظهار نظر قرار گرفته است. اما تدوین آیین رفتار و به‌خصوص الزام به اجرای آن با پیدایش و گسترش تشکلهای حرفه‌ای حسابداری در پهنه جهان قرین بوده است. در مواردی نیز مراجع دولتی یا عمومی آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای را تدوین و مقرر کرده یا آیین رفتار تهیه شده توسط تشکلهای حرفه‌ای را تأیید یا تصویب کرده‌اند. این امر، به‌خصوص در مورد خدمات حرفه‌ای حسابداران به عموم مردم در قالب حسابرسی صورتهای مالی شرکت‌های سهامی عام نمود دارد.

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

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

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

هیأت تدوین استانداردهای رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای در سال ۲۰۱۸ و پس از آن، شکل ارائه، تقسیم‌بندی موضوعات و تأکید بر استانداردهای بین‌المللی استقلال را به‌گونه‌ای اعمال کرد که تا پایان سال ۲۰۲۴ (۱۴۰۳) ضرورت بازنگری و به‌روز رسانی نشریه شماره ۲۰ (نشر ۱۳۹۶) به یک "باید" بدل شد.

این نشریه، حاصل کار آقای عباس ارباب سلیمانی با همکاری خانم دکتر بهاره حقیقی‌طلب و آقایان (به ترتیب الفبا) فریبرز امین، رضا باقرزادگان، احمد ثابت‌مظفری و حسن کرمی است که در نگارش آن از کتاب اخلاق و آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای و نظرها و پیشنهادهای ارزنده سرکار خانم شیرین مشیرفاطمی (نشر سال ۱۳۹۳) بهره‌وافر برده‌اند. صفحه‌بندی و صفحه‌آرایی این نوشتار را خانم فاطمه دستمزد انجام داده و همکاران مرکز آموزش و تحقیقات نیز امکان انتشار آن را فراهم کرده‌اند.

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

مرکز آموزش و تحقیقات حسابداران رسمی

جامعه حسابداران رسمی ایران

مقدمه

هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی رفتار حرفه‌ای برای حسابداران (IESBA)، بر اساس مجوز استانداردگذاری که دارد، آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران را (شامل استانداردهای بین‌المللی استقلال) تدوین و منتشر می‌کند. این آیین رفتار حرفه‌ای برای استفاده حسابداران حرفه‌ای در سرتاسر گیتی منتشر می‌شود. این هیأت، آیین رفتار حرفه‌ای را پس از بررسی‌های دقیق، برای بکارگیری جهانی وضع می‌کند.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) الزامات جداگانه‌ای را برای انجمن‌های عضو در ارتباط با آیین رفتار حرفه‌ای مقرر می‌دارد.

قسمت ۱: رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، اصول بنیادی و چارچوب نظری

بفصلت ۱۰۰

فهرست مطالب

شماره صفحه	موضوع	بخش
۳	رعایت آیین رفتار حرفه‌ای	۱۰۰
۷	اصول بنیادی	۱۱۰
۹	زیربخش ۱۱۱ درستکاری	
۱۱	زیربخش ۱۱۲ واقع‌بینی	
۱۳	زیربخش ۱۱۳ صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای	
۱۵	زیربخش ۱۱۴ رازداری	
۱۹	زیربخش ۱۱۵ رفتار و آداب حرفه‌ای	
۲۱	چارچوب نظری	۱۲۰

قسمت ۱- رعایت آئین رفتار حرفه‌ای، اصول بنیادی و چارچوب نظری

بنیادها ۱

رعایت آئین رفتار حرفه‌ای

- ۱۰۰-۱ یکی از ویژگی‌های بارز حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی^۱ است.
- ۱۰۰-۲ اعتماد عموم به حرفه حسابداری یکی از دلایل استفاده کسب و کارها، دولت‌ها و سایر سازمان‌ها از حسابداران حرفه‌ای در زمینه‌های گوناگون، شامل گزارشگری مالی، شرکتی، خدمات اطمینان‌بخش و سایر فعالیت‌های حرفه‌ای است.
- حسابداران حرفه‌ای آگاهند و می‌دانند که زیربنای چنین اعتمادی، مهارت‌ها و ارزش‌هایی، شامل موارد زیر، است که حسابداران در فعالیت‌های حرفه‌ای خود بکار می‌بندند:
- الف) رعایت اصول اخلاقی و استانداردهای حرفه‌ای؛
 - ب) بهره‌گیری از تیزهوشی تجاری؛
 - پ) بکارگیری تخصص در موضوعات فنی و غیره؛ و
 - ت) استفاده از قضاوت حرفه‌ای.
- استفاده از این مهارت‌ها و ارزش‌ها، حسابداران حرفه‌ای را به ارائه نظر مشورتی یا سایر ملاحظات می‌تواند می‌سازد که هدف مورد نظر را برآورده می‌کند و می‌تواند مورد اطمینان استفاده‌کنندگان مورد نظر این‌گونه نظرها و ملاحظات قرار گیرند.
- ۱۰۰-۳ آئین رفتار حرفه‌ای، استانداردهایی با کیفیت بالای رفتارهای اخلاقی را مقرر می‌کند که انتظار می‌رود انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری عضو فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۲ (IFAC) آنها را بپذیرد یا توسط این‌گونه انجمن‌ها به‌عنوان مبنایی برای تهیه آئین رفتار حرفه‌ای خود بهره‌برداری شود.
- آئین رفتار حرفه‌ای همچنین، می‌تواند مورد استفاده مسئولین وضع استانداردهای اخلاقی برای حسابداران حرفه‌ای در یک بخش یا قلمرو خاص و مؤسسات حسابرسی برای تدوین منشور اخلاقی و سیاست‌های استقلال مؤسسه قرار گیرد.

1. Public Interest

2. International Federation of Accountants (IFAC)

قسمت ۱: احکام لازم‌الاجرا توسط همه حسابداران حرفه‌ای

۱۰۰-۴ آئین رفتار حرفه‌ای، پنج اصل بنیادی را مقرر می‌کند که همه حسابداران حرفه‌ای باید از این اصول پیروی کنند. آئین رفتار حرفه‌ای همچنین، شامل یک چارچوب نظری^۱ است که رویکرد لازم برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای ناقض آن اصول بنیادی و، در مورد حسابرسی و سایر خدمات اطمینان‌بخش، خطرهای ناقض استقلال حسابرس را برقرار می‌کند.

آئین رفتار حرفه‌ای کاربرد اصول بنیادی و چارچوب نظری را درباره حقایق و شرایطی نیز تعیین می‌کند که حسابداران حرفه‌ای ممکن است با آن برخورد کنند.

الزامات و توضیحات کاربردی

- ۱۰۰-۵ الزامات^۲ آئین رفتار حرفه‌ای با حروف مشکی، لازم‌الاجرا است.
- ۱۰۰-۵ت۲ توضیحات کاربردی^۳، به ترتیب بندهای الفبایی، شرح موضوع، پیشنهادهایی برای اقدام یا مسایلی که باید در نظر گرفته شوند، نمونه‌ها و سایر راهنمایی‌های مربوط به درک مناسب از آئین رفتار حرفه‌ای را ارائه می‌دهد. به بیان دیگر، توضیحات کاربردی برای کمک به حسابدار حرفه‌ای در درک چگونگی اعمال چارچوب نظری در مورد مجموعه‌ای از شرایط مشخص و درک و رعایت یک الزام خاص در نظر گرفته شده است. درحالی‌که، این توضیحات کاربردی، به خودی خود الزام‌آور نمی‌باشد، توجه به توضیحات کاربردی به کاربرد مناسب الزامات آئین رفتار حرفه‌ای، شامل کاربرد چارچوب نظری کمک بسزایی می‌کند.
- ۱۰۰-۶ حسابدار حرفه‌ای باید از آیین رفتار حرفه‌ای پیروی کند.
- ۱۰۰-۶ت۱ بکارگیری اصول بنیادی و رعایت الزامات آیین رفتار حرفه‌ای، حسابدار حرفه‌ای را به ایفای مسئولیت خود، یعنی حفظ منافع عمومی، توانا می‌سازد.
- ۱۰۰-۶ت۲ رعایت آئین رفتار حرفه‌ای شامل توجه مناسب به هدف و قصد از الزامات خاص است.
- ۱۰۰-۶ت۳ رعایت الزامات آئین رفتار حرفه‌ای به این معنا نیست که حسابداران حرفه‌ای همیشه مسئولیت خود را برای حفظ منافع عمومی ایفا کرده‌اند. گاه وضعیت‌های غیرعادی یا استثنایی می‌تواند وجود داشته باشد که در آن وضعیت‌ها، بنا بر باور حسابدار، رعایت یک الزام یا الزامات آئین رفتار حرفه‌ای می‌تواند خلاف منافع عمومی باشد یا به نتیجه‌ای نامتعارف منجر شود. در این گونه موارد،

1. Conceptual Framework
2. Requirements
3. Application Material

قسمت ۱: احکام لازم‌الاجرا توسط همه حسابداران حرفه‌ای

توصیه می‌شود حسابدار با یک نهاد مناسب مانند انجمن حرفه‌ای خود یا نهاد نظارتی ذیصلاح قانونی مرتبط مشورت کند.

۴-۱۰۰-۶ حسابدار حرفه‌ای در اجرای فعالیت‌های حرفه‌ای خود و در راستای حفظ منافع عمومی، نه تنها نگران خواسته‌ها و الزامات یک صاحبکار یا سازمان کارفرما است، بلکه منافع دیگر ذینفعان را نیز مورد توجه قرار می‌دهد.

۷-۱۰۰-۱ چنانچه حسابدار حرفه‌ای در شرایطی قرار گیرد که قوانین و مقررات وی را از رعایت بخش‌هایی خاص از این آئین رفتار حرفه‌ای باز می‌دارد، رعایت آن قوانین و مقررات اولویت دارد و حسابدار حرفه‌ای باید سایر بخش‌های این آئین رفتار حرفه‌ای را رعایت کند.

۷-۱۰۰-۱ اصل رفتار و آداب حرفه‌ای، یک حسابدار حرفه‌ای را به رعایت قوانین و مقررات مربوط ملزم می‌کند. الزامات و رهنمودهای برخی از قلمروها ممکن است تفاوت‌هایی با این آیین رفتار حرفه‌ای داشته باشد یا دامنه آن از آنچه در این آئین رفتار حرفه‌ای پیش بینی شده است، گسترده‌تر باشد. حسابداران حرفه‌ای در این قلمروها باید از این تفاوت‌ها آگاه باشند و الزامات و رهنمودهای سخت‌گیرانه‌تر را رعایت کنند، مگر اینکه قانون یا مقررات، آنان را منع کرده باشد.

تخطی از آئین رفتار حرفه‌ای

۸-۱۰۰-۱ بندهای ۸۰-۴۰۰ تا ۸۹-۴۰۰ و ۵۰-۹۰۰ تا ۵۵-۹۰۰ به موارد تخطی از استانداردهای بین‌المللی استقلال می‌پردازد. چنانچه حسابدار حرفه‌ای مورد دیگری از عدم رعایت مفاد این آئین رفتار حرفه‌ای را شناسایی کند باید اهمیت این عدم رعایت و تأثیر آن را بر توانایی حسابدار به رعایت اصول بنیادی، ارزیابی نماید. حسابدار باید به موارد زیر نیز توجه کند:

الف) انجام دادن هرگونه اقدام در دسترس در اولین فرصت ممکن برای برخورد رضایت‌بخش با پیامدهای تخطی؛ و

ب) تصمیم‌گیری درباره گزارش کردن یا نکردن تخطی به اشخاص مربوط.

۸-۱۰۰-۱ اشخاص مربوط که تخطی می‌تواند به آنان گزارش شود، اشخاصی که تخطی بر آنان اثر گذاشته است، انجمن حرفه‌ای متبوع یا مقام ذیصلاح قانونی، یا یک مقام ناظر عالی را در برمی‌گیرد.

بفصل ۱۱

اصول بنیادی

کلیات

۱۱۰-۱

پنج اصل بنیادی^۱ ناظر بر رفتار حسابداران حرفه‌ای به شرح زیر وجود دارد:

(الف) درستکاری^۲ - صادق و صریح بودن در همه روابط حرفه‌ای و تجاری.

(ب) واقع‌بینی^۳ - اعمال قضاوت حرفه‌ای یا تجاری بدون اثرپذیری از موارد زیر:

(۱) جانبداری؛

(۲) تضاد منافع؛

(۳) نفوذ نابجا یا اتکای نابجا بر افراد، سازمان‌ها، فناوری یا سایر عوامل.

(پ) صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای^۴

(۱) کسب و حفظ مهارت و دانش حرفه‌ای در سطحی که اطمینان یابد صاحبکار یا

سازمان کارفرما از خدمات حرفه‌ای کارآمد مبتنی بر استانداردهای فنی و حرفه‌ای

جاری و قوانین و مقررات مربوط برخوردار می‌شوند؛ و

(۲) کوشش در جهت ارائه خدمات حرفه‌ای با شایستگی و براساس استانداردهای فنی

و حرفه‌ای مرتبط.

(ت) رازداری^۵ - محرمانه تلقی کردن اطلاعات به دست آمده در جریان ارائه خدمات حرفه‌ای یا

روابط تجاری.

(ث) رفتار و آداب حرفه‌ای^۶

(۱) رعایت قوانین و مقررات مربوطه؛

(۲) رفتار حسابداران حرفه‌ای به‌گونه‌ای سازگار با مسئولیت حرفه در جهت حفظ منافع

عمومی در همه فعالیت‌های حرفه‌ای و روابط تجاری؛ و

یک حسابدار حرفه‌ای باید تک‌تک اصول بنیادی را رعایت کند.

۱۱۰-۲

-
1. Fundamental Principle
 2. Integrity
 3. Objectivity
 4. Professional Competence and Due Care
 5. Confidentiality
 6. Professional Behavior

قسمت ۱: احکام لازم‌الاجرا توسط همه حسابداران حرفه‌ای

۱۱۰-۲ اصل بنیادی رفتار حرفه‌ای، زیربنای استاندارد رفتارهایی را برقرار می‌کند که از یک حسابدار حرفه‌ای انتظار می‌رود. چارچوب نظری روشی را مقرر می‌کند که از یک حسابدار انتظار می‌رود در رعایت این اصول بنیادی بکار گیرد.

زیر بخش‌های ۱۱۱ تا ۱۱۵ الزامات و توضیحات کاربردی مربوط به هر یک از اصول بنیادی را بیان می‌کند.

۱۱۰-۲ حسابدار حرفه‌ای ممکن است با وضعیتی روبرو شود که در آن، رعایت یک اصل بنیادی با رعایت یک یا چند اصل بنیادی دیگر تناقض داشته باشد. در چنین وضعیتی، حسابدار می‌تواند بدون ذکر نام و نشان با اشخاص زیر مشورت کند:

- ❖ سایرین در مؤسسه یا در سازمان کارفرما.
- ❖ راهبران بنگاه.
- ❖ انجمن حرفه‌ای متبوع.
- ❖ یک نهاد نظارتی.
- ❖ مشاور حقوقی.

با این حال، این‌گونه مشورت‌ها مسئولیت بکارگیری قضاوت حرفه‌ای حسابدار را برای حل و فصل تناقض یا، در صورت لزوم و نبود منع قانونی یا مقرراتی، کناره‌گیری از کار برطرف نمی‌کند.

۱۱۰-۲ به حسابدار حرفه‌ای توصیه می‌شود که خلاصه محتوای موضوع، جزئیات گفتگوهای انجام شده، تصمیم‌های گرفته شده و منطق آن تصمیم‌ها را مستندسازی کند.

زیربخش ۱۱۱

درستکاری

- ۱۱۱-۱ حسابدار حرفه‌ای باید از اصل درستکاری پیروی کند که از حسابدار می‌خواهد در همه روابط حرفه‌ای و تجاری خود، صراحت و صداقت داشته باشد.
- ۱۱۱-۱-۱ انصاف در عمل، راستگویی و داشتن شخصیتی قوی برای اقدام مناسب نیز از دیگر الزامات ضمنی اصل درستکاری است، حتی در شرایطی وجود فشار برای انجام عملی غیر از این یا زمانی که انجام این کار می‌تواند پیامد بالقوه نامطلوب برای خودش یا سازمان کارفرما پدید آورد.
- ۱۱۱-۱-۲ اقدام مناسب شامل موارد زیر است:
- الف) ایستادگی در مواجهه با وضعیت‌های بغرنج و دشوار؛ یا
- ب) به چالش کشیدن دیگران به شیوه‌ای مناسب شرایط در مواقعی که شرایط اقتضا می‌کند،
- ۱۱۱-۲ حسابدار حرفه‌ای نباید آگاهانه با گزارش‌ها، اظهارنامه‌ها، اعلامیه‌ها و دیگر اطلاعاتی ارتباط داشته باشد که می‌داند آنها:
- الف) حاوی مطالب نادرست و گمراه‌کننده با اهمیت است؛
- ب) بدون دقت تهیه شده است؛ یا
- پ) به دلیل حذف اطلاعات لازم یا درج اطلاعات مبهم، گمراه‌کننده است.
- ۱۱۱-۲-۱ حسابدار حرفه‌ای در صورتی موارد بند ۲-۱۱۱ را نقض نکرده است که گزارش تعدیل شده درباره آن ارائه کند.
- ۱۱۱-۳ در مواردی که حسابدار حرفه‌ای از این موضوع آگاه می‌شود که با اطلاعات بیان شده در بند ۲-۱۱۱ درگیر شده است باید اقدامات لازم را برای مبرا شدن از آن، انجام دهد.

زیربخش ۱۱۲

واقع‌بینی

- ۱۱۲-۱ حسابدار حرفه‌ای باید اصل واقع‌بینی را، که حسابدار را به بهره‌گیری از قضاوت حرفه‌ای یا تجاری ملزم می‌کند بدون اثرپذیری از موارد زیر، رعایت کند:
- الف) جانبداری؛^۱
 - ب) تضاد منافع؛^۲ و
 - پ) نفوذ نابجای^۳، یا اتکای نابجا بر، اشخاص، سازمان‌ها، فناوری یا دیگر عوامل.
- ۱۱۲-۲ حسابدار حرفه‌ای باید از انجام فعالیتی حرفه‌ای بپرهیزد که امکان نفوذ نابجای دیگران را بر قضاوت حرفه‌ای وی فراهم می‌آورد.

1. Bias
2. Conflict of interest
3. Undue Influence

زیربخش ۱۱۳

صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای

- ۱۱۳-۱ اصل صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای حسابدار حرفه‌ای را به تعهدات زیر ملزم می‌کند:
- الف) کسب و حفظ دانش و مهارت‌های حرفه‌ای در سطحی که اطمینان یابد صاحبکار یا سازمان کارفرمای وی از خدمات حرفه‌ای کارآمد مبتنی بر استانداردهای فنی و حرفه‌ای جاری و قوانین و مقررات مربوط برخوردار می‌شود.
- ب) کوشش در جهت ارائه خدمات حرفه‌ای با شایستگی و براساس استانداردهای فنی و حرفه‌ای مرتبط.
- ۱-۱۱۳-۱ ارائه خدمات حرفه‌ای کارآمد به صاحبکاران و سازمان کارفرماها با استفاده درست و بجا از دانش و مهارت حرفه‌ای سر و کار دارد.
- ۲-۱۱۳-۱ دانش و مهارت‌های مورد نیاز برای انجام فعالیت حرفه‌ای بسته به نوع و ماهیت فعالیت‌هایی که قرار است انجام شود، متفاوت است. برای مثال، افزون بر کاربرد دانش فنی مرتبط با فعالیت حرفه‌ای، مهارت‌های فردی، ارتباطی و سازمانی، مراوده حسابدار حرفه‌ای را با بنگاه‌ها و افرادی آسان می‌کند که با آنان در تعامل است.
- ۳-۱۱۳-۱ حفظ صلاحیت حرفه‌ای مستلزم آن است که حسابدار حرفه‌ای آگاهی و درک مستمری از پیشرفت‌های فنی، حرفه‌ای، تجاری و فناوری مرتبط با فعالیت حرفه‌ای داشته باشد که قرار است توسط او انجام شود. آموزش حرفه‌ای مستمر^۱، حسابدار حرفه‌ای را قادر می‌سازد تا توانمندی‌های لازم را برای انجام دادن وظایف خود در محیطی حرفه‌ای و به‌گونه‌ای کارآمد، کسب و حفظ کند.
- ۴-۱۱۳-۱ کوشش در انجام دادن درست خدمات حرفه‌ای شامل مواظبت لازم، دقت کافی و انجام دادن کامل و بموقع وظایفی است که حسابدار حرفه‌ای به عهده می‌گیرد.
- ۱۱۳-۲ در رعایت اصل صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، حسابدار حرفه‌ای باید اقدامات لازم را برای اطمینان از برخورداری همکاران حرفه‌ای تحت سرپرستی خود از آموزش و نظارت مناسب، به عمل آورد.
- ۱۱۳-۳ حسابدار حرفه‌ای باید در موارد مقتضی صاحبکاران، کارفرما یا دیگر استفاده‌کنندگان فعالیت‌های حرفه‌ای را از محدودیت‌های ذاتی این‌گونه فعالیت‌ها آگاه کند.

1. Continuing Professional Development (CPD).

زیربخش ۱۱۴

رازداری

۱۱۴-۱ حسابدار حرفه‌ای باید اصل رازداری را، که مستلزم محرمانه تلقی کردن اطلاعات به دست آمده در جریان روابط حرفه‌ای و تجاری است، رعایت کند. حسابدار باید:

الف) نسبت به احتمال افشای غیرعمد اطلاعات، از جمله در یک محیط اجتماعی، به ویژه نزد اعضای خانواده یا بستگان نزدیک یا اشخاص دیگری هوشیار باشد که با آنان، مناسبات نزدیک کاری دارد؛

ب) محرمانه بودن اطلاعات را در درون مؤسسه یا سازمان کارفرما حفظ کند؛

پ) اطلاعاتی را که صاحبکار یا کارفرمای احتمالی در اختیار وی قرار می‌دهد، محرمانه تلقی و حفظ کند؛ و

ت) با اتخاذ تدابیر لازم، از رعایت اصل رازداری توسط همکاران تحت نظر و اشخاص مورد مشورت در انجام کار، اطمینان یابد.

۱۱۴-۱ت حفظ محرمانه بودن اطلاعات به دست آمده در جریان روابط حرفه‌ای و تجاری، مستلزم آن است که حسابدار حرفه‌ای در جریان گردآوری، استفاده، انتقال، ذخیره‌سازی یا نگهداری، انتشار و نابود کردن قانونی آن‌ها، برای محافظت از محرمانه ماندن چنین اطلاعاتی، اقدامات مناسبی را انجام دهد.

۱۱۴-۲ به‌رغم مفاد بند ۳-۱۱۴، حسابدار حرفه‌ای نباید:

الف) اطلاعات محرمانه به دست آمده در جریان روابط حرفه‌ای و تجاری را افشا کند؛

ب) از اطلاعات محرمانه به دست آمده در جریان روابط حرفه‌ای و تجاری در جهت منافع شخصی، مؤسسه، سازمان کارفرما یا شخص ثالث استفاده کند،

پ) پس از پایان رابطه کاری، اطلاعات محرمانه به دست آمده یا دریافت شده در جریان روابط حرفه‌ای یا تجاری را استفاده یا افشا کند؛ و

ت) اطلاعاتی که مسئولیت رازداری در باره آن‌ها وجود دارد، هرچند که آن اطلاعات، به‌طور کامل یا ناقص در دسترس عموم قرار گرفته باشد، استفاده یا آن‌ها را افشا کند.

۱۱۴-۳ به‌رغم مفاد بند ۲-۱۱۴، حسابدار حرفه‌ای ممکن است اطلاعات محرمانه را در موارد زیر افشا یا از آن‌ها استفاده کند:

الف) وجود تکلیف یا حق قانونی یا حرفه‌ای برای انجام آن، یا

ب) وجود مجوز صاحبکار یا هر شخص دارای اختیار برای افشا یا استفاده از اطلاعات محرمانه در صورت نداشتن منع قانونی یا مقرراتی.

قسمت ۱: احکام لازم‌الاجرا توسط همه حسابداران حرفه‌ای

۱۱۴-۳ رازداری در خدمت منافع عمومی است؛ زیرا، جریان آزاد اطلاعات را از صاحبکار حسابدار حرفه‌ای یا از کارفرمای حسابدار حرفه‌ای به حسابدار با این اطمینان تسهیل می‌کند که این اطلاعات نزد اشخاص ثالث افشا نمی‌شود. در هر حالت، حسابدار حرفه‌ای در شرایط زیر، می‌تواند ملزم یا مکلف یا محق به افشای اطلاعات محرمانه باشد:

الف) افشای اطلاعات، الزام قانونی یا مقرراتی است، برای مثال:

- ۱) تهیه مدارک سایر شواهد مورد نیاز در دعاوی حقوقی؛ یا
- ۲) اعلام به مراجع ذیصلاح عمومی در مورد تخطی‌های مشاهده شده از قوانین؛

ب) وظیفه یا اختیار افشا یا استفاده از اطلاعات در موارد زیر، چنانچه منع قانونی یا مقرراتی نداشته باشد:

- ۱) در اجرای کنترل کیفیت بر اساس الزامات مرجع حرفه‌ای مربوط؛
- ۲) در پاسخ به پرسش‌ها یا تحقیقات مرجع حرفه‌ای مربوط یا مقام ذیصلاح قانونی؛
- ۳) در حفظ منافع حرفه‌ای حسابدار حرفه‌ای در دعاوی حقوقی؛ یا
- ۴) برای رعایت استانداردهای فنی و حرفه‌ای، شامل الزامات رفتار حرفه‌ای.

۱۱۴-۲ حسابدار حرفه‌ای برای تصمیم‌گیری در مورد افشا یا استفاده کردن یا نکردن اطلاعات محرمانه باید بسته به شرایط، نکات زیر را در نظر بگیرد:

- ❖ چنانچه صاحبکار یا کارفرما، اجازه افشای اطلاعاتی را به حسابدار حرفه‌ای بدهد، افشای آن اطلاعات چه لطمه‌هایی را بر منافع طرف‌های درگیر، از جمله اشخاص ثالث ذینفع، وارد می‌کند.
- ❖ آیا همه اطلاعات مربوط، در حد امکان، گردآوری شده و به اثبات رسیده است.

عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری برای افشا یا استفاده به شرح زیر است:

- ❖ حقایق اثبات نشده.
- ❖ اطلاعات ناقص.
- ❖ نتیجه‌گیری‌های اثبات نشده.
- ❖ ابزارهای پیشنهادی برای گزارش اطلاعات.
- ❖ اطمینان یافتن از این که همه مخاطب‌ها یا کسانی که اجازه دسترسی به آنان داده می‌شود، اشخاص محق برای دریافت آن اطلاعات می‌باشند.

قسمت ۱: احکام لازم‌الاجرا توسط همه حسابداران حرفه‌ای

❖ هرگونه قانون یا مقررات جاری (شامل قوانین حاکم بر حریم خصوصی) در قلمرو قضایی که افشا در آن می‌تواند صورت گیرد و، در صورت متفاوت بودن، قلمرو قضایی که اطلاعات محرمانه در آنجا پدید آمده است.

۳-۱۱۴ت ۳ شرایطی که در آن، یک مؤسسه یا سازمان کارفرما در پی مجوز استفاده یا افشای اطلاعات محرمانه است، شامل استفاده از اطلاعات برای مقاصد آموزشی، توسعه و بهبود محصولات یا فناوری، پژوهش یا به‌عنوان اطلاعات پایه برای صنعت یا دیگر معیارهای اطلاعاتی یا تحقیق می‌باشد. مجوز می‌تواند برای کاربرد عام (برای مثال، در ارتباط با استفاده از اطلاعات برای مقاصد آموزش‌های درون‌سازمانی یا برنامه‌های بهبود کیفیت) باشد. در موارد دریافت مجوز از شخص یا بنگاه تهیه‌کننده اطلاعات برای استفاده مقاصد خاص، نکات مرتبطی که باید مطرح شود (مرجعاً به صورت نوشتاری) می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- ❖ نوع و ماهیت اطلاعات یا افشای مورد استفاده.
- ❖ هدف از استفاده از اطلاعات یا افشا (برای مثال، توسعه و بهبود فناوری، پژوهش، اطلاعات پایه برای صنعت یا تحقیق).
- ❖ شخص یا بنگاه اجراکننده فعالیت مستلزم استفاده از این اطلاعات یا افشا.
- ❖ امکان شناسایی شدن یا نشدن شخص یا بنگاه تهیه‌کننده اطلاعات یا اشخاص یا بنگاه‌های مرتبط با این اطلاعات از طریق نتایج حاصل از فعالیت نیازمند استفاده از این اطلاعات یا افشا.

۴-۱۱۴ ضرورت رعایت اصل رازداری، حتی پس از پایان رابطه کاری حسابدار حرفه‌ای با صاحبکار یا کارفرما نیز ادامه می‌یابد. در مواردی که حسابدار حرفه‌ای، تغییر کارفرما می‌دهد یا با صاحبکاری تازه قرارداد می‌بندد، می‌تواند از تجارب پیشین خود استفاده کند، اما نباید اطلاعات محرمانه‌ای را که در جریان روابط حرفه‌ای و تجاری خود بدست آورده یا دریافت کرده است، مورد استفاده قرار دهد یا آن را فاش کند.

زیربخش ۱۱۵

رفتار و آداب حرفه‌ای

- ۱۱۵-۱ حسابدار حرفه‌ای باید اصل رفتار و آداب حرفه‌ای را که حسابدار را ملزم به موارد زیر می‌نماید، رعایت کند:
- الف) رعایت قوانین و مقررات مربوط؛
- ب) رفتار به گونه‌ای سازگار با مسئولیت حفظ منافع عمومی توسط حرفه در همه فعالیت‌های حرفه‌ای و روابط تجاری؛ و
- پ) پرهیز از هرگونه رفتاری که حسابدار می‌داند یا باید بداند که می‌تواند اعتبار حرفه را خدشه‌دار کند.
- حسابدار حرفه‌ای نباید آگاهانه در هیچ تجارت، شغل یا فعالیتی درگیر شود که درستکاری، واقع‌بینی، یا حسن شهرت حرفه را خدشه‌دار می‌کند یا می‌تواند خدشه‌دار کند و، در نتیجه، با اصول بنیادی حرفه، ناسازگار می‌باشد.
- ۱۱۵-۱ اعمالی که می‌تواند اعتبار حرفه را خدشه‌دار کند شامل اعمالی است که یک شخص ثالث منطقی و آگاه، احتمالاً به این نتیجه می‌رسد که آن اعمال، اثری نامطلوب بر حسن شهرت حرفه دارد.
- ۱۱۵-۲ حسابدار حرفه‌ای هنگام بازاریابی و معرفی خود نباید به شهرت و اعتبار حرفه، خدشه وارد کند. حسابدار حرفه‌ای باید شریف و راستگو باشد و از اعمال زیر خودداری کند:
- الف) گزافه‌گویی درباره مدارک تحصیلی، تجارب و نوع خدماتی که می‌تواند ارائه کند؛ یا
- ب) دادن نسبت‌های ناروا به کار دیگران یا ذکر برتری‌های اثبات نشده در مقایسه کار خود با دیگر حسابداران حرفه‌ای.
- ۱۱۵-۲ چنانچه حسابدار حرفه‌ای نسبت به مناسب بودن یا نبودن یک شکل تبلیغات یا بازاریابی تردید دارد، به حسابدار توصیه می‌شود که با انجمن حرفه‌ای متبوع مشورت کند.

بفصل ۱۲۰

چارچوب نظری

کلیات

۱۲۰-۱ شرایط و وضعیت‌هایی که حسابداران حرفه‌ای در آن کار می‌کنند می‌تواند مخاطراتی را برای رعایت اصول بنیادی ایجاد کند. بخش ۱۲۰ الزامات و توضیحات کاربردی را، شامل یک چارچوب نظری، به وجود می‌آورد که حسابداران را در رعایت اصول بنیادی و ایفای مسئولیت حفظ منافع عمومی یاری می‌رساند. این الزامات و توضیحات کاربردی طیف گسترده‌ای از حقایق و شرایط، شامل فعالیت‌های حرفه‌ای گوناگون، منافع و روابطی را مطرح می‌کند که می‌توانند پدیدآورنده خطرهای نقض اصول بنیادی باشند. افزون بر این، این می‌تواند در مواردی که یک وضعیت به‌طور صریح منع نشده است، حسابدار حرفه‌ای را از نتیجه‌گیری مبنی بر مجاز بودن آن، باز دارد.

۱۲۰-۲ چارچوب نظری، رویکرد لازم را برای بکارگیری حسابدار حرفه‌ای در موارد زیر، مشخص می‌کند:

- الف) شناسایی خطرهای^۱ مؤثر در نقض اصول بنیادی؛
- ب) ارزیابی خطرهای شناسایی شده؛ و
- پ) برخورد با خطرهای برای برطرف کردن یا کاهش آن خطرها به سطحی پذیرفتنی.
- ت) الزامات و توضیحات کاربردی.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

۱۲۰-۳ حسابدار حرفه‌ای باید چارچوب نظری را برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض اصول بنیادی بیان شده در بخش ۱۱۰ بکار گیرد.

۱۲۰-۳ت الزامات و توضیحات کاربردی بیشتر در ارتباط با کاربرد چارچوب نظری در بخش‌های زیر آمده است:

- الف) قسمت ۲- حسابداران حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان؛
- ب) قسمت ۳- حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه؛ و

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

قسمت ۱: احکام لازم‌الاجرا توسط همه حسابداران حرفه‌ای

پ) استانداردهای بین‌المللی استقلال به شرح زیر:

قسمت ۴ الف. استقلال در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی

قسمت ۴ ب. استقلال در خدمات اطمینان‌بخش به غیر از خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی.

۱۲۰-۴ حسابدار حرفه‌ای در رسیدگی به یک موضوع اخلاقی باید زمینه‌ای را مورد توجه قرار دهد که موضوع در آن ایجاد شده است یا می‌تواند ایجاد شود. زمانی که فرد، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه است فعالیت‌هایی حرفه‌ای را در پی ارتباطش با مؤسسه، چه به‌عنوان پیمانکار، کارمند یا مالک، انجام می‌دهد. این فرد باید از مفاد قسمت ۲ که حاکم بر این شرایط است پیروی کند.

۱۲۰-۵ حسابدار حرفه‌ای هنگام کاربرد چارچوب نظری باید:

الف) ذهنی پرسشگر داشته باشد؛

ب) قضاوت حرفه‌ای را بکار گیرد؛ و

پ) از آزمون شخص ثالث منطقی و آگاه به شرح بند ۵-۱۲۰ تا ۹، استفاده کند.

داشتن ذهن پرسشگر

۱۲۰-۵ تا ۱ ذهن پرسشگر، پیش‌نیازی است برای بدست آوردن درک حقایق شناخته شده و شرایط لازم برای بکارگیری درست و مناسب چارچوب نظری. داشتن ذهن پرسشگر با موارد زیر سروکار دارد:

الف) در نظر گرفتن منبع، ربط و کفایت اطلاعات کسب شده، با توجه به نوع و ماهیت، دامنه و نتایج حاصل از فعالیت حرفه‌ای مورد نظر؛ و

ب) آماده و هوشیار بودن نسبت به لزوم رسیدگی‌های بیشتر یا دیگر اقدامات.

۱۲۰-۵ تا ۲ حسابدار حرفه‌ای هنگام بررسی منبع، ربط و کفایت اطلاعات بدست آمده می‌تواند از جمله به موارد زیر بپردازد:

❖ آیا اطلاعات جدیدی بدست آمده یا تغییراتی در واقعیات و شرایط ایجاد شده است.

❖ آیا اطلاعات یا منبع آن می‌تواند تحت تأثیر جانبداری یا منافع شخصی قرار گرفته است.

❖ آیا دلیلی برای نگرانی از این وجود دارد که اطلاعات بالقوه مرتبط می‌تواند از حقایق و شرایط شناخته شده توسط حسابدار جا افتاده باشد.

❖ آیا بین حقایق و شرایط شناخته شده و انتظارات حسابدار، ناسازگاری وجود دارد.

❖ آیا اطلاعات، مبنای معقولی برای نتیجه‌گیری فراهم می‌کند.

❖ آیا امکان دستیابی به نتایج دیگری نیز از اطلاعات بدست آمده وجود دارد.

قسمت ۱: احکام لازم‌الاجرا توسط همه حسابداران حرفه‌ای

بند ۵-۱۲۰ ۳-۵ همه حسابداران حرفه‌ای را به داشتن ذهنی پرسشگر هنگام شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض اصول بنیادی ملزم می‌کند. این پیش‌شرط برای بکارگیری چارچوب نظری برای همه حسابداران حرفه‌ای، صرف‌نظر از نوع فعالیت حرفه‌ای در دست اجرا، لازم‌الاجرا است. براساس استانداردهای حسابرسی، بررسی اجمالی و سایر خدمات اطمینان‌بخش، شامل استانداردهای صادر شده توسط هیأت تدوین استانداردهای حسابرسی و خدمات اطمینان‌بخش، حسابداران همچنین باید تردید حرفه‌ای را، که شامل یک ارزیابی سخت‌گیرانه از شواهد است، بکار گیرند.

بکارگیری قضاوت حرفه‌ای

۴-۱۲۰ ۵-۴ قضاوت حرفه‌ای با به‌کارگیری آموزش‌های مرتبط، دانش حرفه‌ای، مهارت و تجربه متناسب با واقعیت‌ها و شرایط موجود، با در نظر گرفتن نوع و ماهیت و دامنه فعالیت‌های حرفه‌ای بخصوص، و منافع و روابط مربوط سروکار دارد.

۵-۱۲۰ ۵-۵ حسابدار حرفه‌ای هنگام بکارگیری چارچوب نظری برای تصمیم‌گیری آگاهانه درباره اقدامات در دسترس و تعیین مناسب بودن یا نبودن چنین تصمیم‌هایی در شرایط موجود، ملزم به استفاده از قضاوت حرفه است. حسابدار برای تعیین درستی این تصمیم می‌تواند موارد زیر را در نظر بگیرد:

- ❖ کافی بودن یا نبودن تخصص و تجربه حسابدار برای نتیجه‌گیری.
- ❖ ضرورت داشتن یا نداشتن مشورت با دیگرانی با تخصص یا مهارت مربوط.
- ❖ پیش‌داوری یا جانبداری خود حسابدار می‌تواند بر اعمال قضاوت حرفه‌ای وی تأثیر بگذارد.

۶-۱۲۰ ۵-۶ گستردگی و پیچیدگی شرایط و عواملی که حسابداران حرفه‌ای فعالیت‌های حرفه‌ای را در آن انجام می‌دهند به‌طور قابل توجهی متفاوت است. اعمال قضاوت حرفه‌ای توسط آنان می‌تواند به در نظر گرفتن پیچیدگی ناشی از آثار تجمیعی بین، و تغییرات در، اجزای حقایق و شرایط نامطمئن و متغیرها و مفروضات مرتبط یا وابسته به یکدیگر نیاز داشته باشد.

۷-۱۲۰ ۵-۷ مدیریت پیچیدگی شامل موارد زیر است:

- ❖ آگاهی‌رسانی به مؤسسه یا سازمان کارفرما و، در صورت لزوم، ذینفعان مربوط در باره ابهام‌های ذاتی یا دشواری‌های ناشی از حقایق و شرایط (رک: بند ۳-۱۳).
- ❖ هوشیار بودن نسبت به تحولات یا تغییرات در حقایق و شرایط ارزیابی اثرگذار بودن یا نبودن آن‌ها بر قضاوت‌های حسابدار حرفه‌ای (رک: بندهای ۵-۱۲۰ تا ۳-۱۲۰ و ۹-۱۲۰ تا ۹-۱۲۰-۲).

قسمت ۱: احکام لازم‌الاجرا توسط همه حسابداران حرفه‌ای

- ۵-۱۲۰-۸ مدیریت پیچیدگی می‌تواند شامل موارد زیر نیز باشد:
- ❖ تجزیه و تحلیل و پی‌جویی، برحسب مورد، هرگونه عناصر ابهام‌ها، متغیرها و مفروضات و چگونگی ارتباط یا وابستگی آن‌ها به یکدیگر.
 - ❖ استفاده از فناوری برای تجزیه و تحلیل داده‌های مربوط برای بهبود قضاوت حسابدار حرفه‌ای.
 - ❖ مشاوره با دیگران، شامل کارشناسان، برای اطمینان از منظور شدن چالش مناسب و ورودی بیشتر در فرایند ارزیابی.

شخص ثالث منطقی و آگاه

- ۹-۱۲۰-۹ آزمون شخص ثالث منطقی و آگاه آزمونی است توسط حسابدار حرفه‌ای، درباره این که آیا همان نتایج نیز توسط شخص دیگری به‌دست خواهد آمد. این آزمون از دیدگاه یک شخص ثالث منطقی و آگاه صورت می‌گیرد که همه حقایق و شرایط مربوط را که حسابدار حرفه‌ای در زمان دستیابی به آن نتایج می‌داند یا به‌گونه‌ای معقول می‌توان انتظار داشت که بداند، می‌سنجد. شخص ثالث منطقی و آگاه لزوماً نباید حسابدار باشد، بلکه دانش و تجربه مربوط برای درک و ارزیابی مناسب بودن نتایج به‌دست آمده توسط حسابدار را به‌گونه‌ای بی‌طرفانه دارد.

شناسایی خطرها

- ۶-۱۲۰-۱۲ حسابدار حرفه‌ای باید مخاطرات نقض اصول بنیادی را شناسایی کند.
- ۶-۱۲۰-۱۱ درک حقایق و شرایط، شامل هرگونه فعالیت حرفه‌ای، منافع و روابطی که می‌تواند رعایت اصول بنیادی را به خطر بیندازد، پیش‌نیازی است برای حسابدار حرفه‌ای هنگام شناسایی خطرهای نقض اصول بنیادی. وجود شرایط، خط‌مشی‌ها و رویه‌های مقرر شده توسط حرفه، قوانین، مقررات، مؤسسه یا سازمان کارفرما که می‌تواند رفتار اخلاقی حسابدار را ارتقاء دهد نیز می‌تواند به شناسایی خطرهای نقض اصول بنیادی کمک کند. بند ۸-۱۲۰-۲ نمونه‌هایی کلی از این‌گونه شرایط، خط‌مشی‌ها و رویه‌ها را شامل می‌شود که عواملی نیز هستند در ارزیابی سطح خطرها.
- ۶-۱۲۰-۲ خطرهای نقض اصول بنیادی می‌تواند توسط طیف گسترده‌ای از حقایق و شرایط ایجاد شود. مشخص کردن همه شرایطی که خطرها را به وجود می‌آورد امکان‌پذیر نیست. افزون بر این، ماهیت و نوع کار می‌تواند متفاوت باشد و، در نتیجه، می‌تواند مخاطرات متفاوتی را به وجود آورد.

قسمت ۱: احکام لازم‌الاجرا توسط همه حسابداران حرفه‌ای

- ۳-۱۲۰-۶ خطرهای نقض اصول بنیادی در یک یا چند دسته زیر قرار می‌گیرند:
- الف) خطر منافع شخصی^۱ - خطر این‌که منافع مالی یا غیرمالی بتواند به‌گونه‌ای نامناسب بر قضاوت یا رفتار حسابدار حرفه‌ای تأثیر بگذارد.
- ب) خطر خودبینی در تجدید نظر^۲ - خطر این‌که حسابدار حرفه‌ای، ارزیابی دوباره و تجدید نظر در نتایج کار، خدمت یا قضاوتی که پیشتر، آن کار، خدمت یا قضاوت را خودش، همکار حرفه‌ای همان مؤسسه یا همکار سازمانی وی انجام داده است و براساس آن، برای ارائه نظر حرفه‌ای درباره کار یا خدمت جاری‌اش بر آن اتکا می‌کند را به‌گونه‌ای مناسب انجام ندهد.
- پ) خطر حمایت یا مخالفت^۳ - خطر این‌که حسابدار حرفه‌ای از صاحبکار یا کارفرمایش، به‌گونه‌ای طرفداری نماید که واقع‌بینی وی را خدشه‌دار کند.
- ت) خطر قرابت^۴ - خطر این‌که حسابدار حرفه‌ای به‌دلیل رابطه درازمدت یا نزدیک با صاحبکار یا کارفرمایش، به حفظ منافع آنان یا پذیرش کارشان تمایل زیادی داشته باشد.
- ث) خطر تهدید^۵ - خطر این‌که حسابدار حرفه‌ای به دلیل فشارهای واقعی دیگران یا ترس از فشارهای متصور، شامل نفوذ نابجا بر حسابدار حرفه‌ای، از اقدام واقع‌بینانه باز داشته شود.

۴-۱۲۰-۶ یک وضعیت می‌تواند بیش از یک مخاطره را ایجاد کند و یک مخاطره می‌تواند بر رعایت بیش از یک اصل بنیادی تأثیر بگذارد.

ارزیابی خطرها

۷-۱۲۰-۱۲۰ هنگامی که حسابدار حرفه‌ای مخاطره‌ای برای اصول بنیادی را شناسایی می‌کند باید در سطحی پذیرفتنی بودن آن مخاطره را ارزیابی کند.

سطحی پذیرفتنی

۷-۱۲۰-۱۱ سطحی که در آن، یک حسابدار حرفه‌ای با استفاده از آزمون شخص ثالث منطقی و آگاه احتمالاً به این نتیجه می‌رسد که حسابدار، اصول بنیادی را رعایت کرده است.

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

عوامل مرتبط در ارزیابی سطح مخاطرات

۱۲۰-۸ توجه به عوامل کمی و کیفی و همچنین، اثر جمعی مخاطرات چندگانه، در صورت وجود، در ارزیابی حسابدار حرفه‌ای از مخاطرات، مربوط محسوب می‌شود.

۱۲۰-۸ وجود شرایط، سیاست‌ها و روش‌های بیان شده در بند ۶-۱۲۰-۱، می‌تواند عواملی مربوط به ارزیابی سطح مخاطرات نقض اصول بنیادی باشد. نمونه‌هایی از این شرایط، سیاست‌ها و روش‌ها به شرح زیر است:

❖ الزامات راهبری بنگاه.

❖ الزامات تحصیلی، کارآموزی و تجربه لازم برای ورود به حرفه.

❖ استقرار یک سیستم کارآمد شکایات که حسابدار حرفه‌ای و عموم بتوانند نسبت به رفتار غیراخلاقی، جلب توجه کنند.

❖ تعریف صریح و روشن وظیفه گزارش موارد نقض الزامات اخلاقی.

❖ استقرار سیستم نظارت عالی‌ه حرفه‌ای یا مقرراتی و روش‌های انضباطی.

❖ توجه به اطلاعات جدید یا تغییرات رخ داده در حقایق و شرایط.

۱۲۰-۹ چنانچه حسابدار حرفه‌ای از اطلاعات جدید یا تغییراتی در حقایق و شرایط آگاه شود که می‌تواند بر برطرف شدن یا نشدن یک خطر یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی تأثیر گذارد، حسابدار باید آن خطر را دوباره ارزیابی و با نگرش به نتیجه بدست آمده، با آن خطر برخورد کند.

۱۲۰-۹ هوشیاری حسابدار حرفه در جریان انجام فعالیت حرفه‌ای، وی را در تعیین پدید آمدن اطلاعات جدید یا تغییرات رخ داده در حقایق و شرایط مؤثر بر موارد زیر یاری می‌رساند:

الف) سطح یک خطر؛ یا

ب) نتیجه‌گیری حسابدار درباره مناسب بودن یا نبودن تداوم بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز بکار گرفته شده برای برخورد با خطرهای شناسایی شده.

۱۲۰-۹ اگر اطلاعات جدید سبب شناسایی خطرهای تازه‌ای شود، حسابدار حرفه‌ای ملزم به ارزیابی و برخورد، به‌گونه‌ای مناسب، با آن خطرها است. (ر.ک. به: ۷-۱۲۰ و ۱۰-۱۲۰)

برخورد با خطرها

- ۱۰-۱۲۰ اگر حسابدار حرفه‌ای به این نتیجه برسد که خطرهای شناسایی شده ناقض اصول بنیادی در سطحی پذیرفتنی نیستند، حسابدار باید با برطرف کردن آن خطرها یا کاهش آنها به سطحی پذیرفتنی با آن خطرها برخورد کند. حسابدار باید برای این امر به شرح زیر عمل کند:
- الف) رفع شرایط، شامل منافع یا روابط پدیدآورنده خطرها؛
- ب) بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز، در صورت وجود و قابلیت بکارگیری، برای کاهش خطرها به سطحی پذیرفتنی؛ و
- پ) نپذیرفتن خدمت حرفه‌ای مورد نظر یا کناره‌گیری از کار.

اقدامات لازم برای رفع خطرها

- ۱۰-۱۲۰ا) برخورد با یک خطر می‌تواند، بسته به حقایق و شرایط، با برطرف کردن شرایط ایجادکننده آن خطر انجام شود. اما گاه، تنها راه برخورد با خطرهای برخی وضعیت‌ها، نپذیرفتن یک فعالیت حرفه‌ای خاص یا پایان دادن به آن فعالیت است. دلیل این‌گونه موارد، غیرقابل رفع بودن خطرها و غیرقابل بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز برای کاهش خطرها به سطحی پذیرفتنی است.

تدابیر ایمن‌ساز

- ۱۰-۱۲۰ب) تدابیر ایمن‌ساز^۱ به اقداماتی گفته می‌شود که هر یک به تنهایی یا ترکیبی از آنها توسط حسابدار حرفه‌ای به کار گرفته می‌شود که عملاً خطر نقض اصول بنیادی را به سطحی پذیرفتنی کاهش می‌دهد.

توجه به قضاوت‌های عمده به عمل آمده و نتایج کلی حاصل

- ۱۱-۱۲۰ حسابدار حرفه‌ای باید درباره اقداماتی که برای برخورد با مخاطرات پدید آمده بکار می‌گیرد یا در نظر دارد به کار گیرد تا آن مخاطرات برطرف شود یا به سطحی پذیرفتنی کاهش یابد، به یک نتیجه‌گیری کلی برسد. حسابدار برای دستیابی به نتیجه‌گیری کلی باید موارد زیر را انجام دهد:
- الف) بررسی دوباره هرگونه قضاوت با اهمیت به عمل آمده یا نتیجه‌گیری‌های به دست آمده؛ و
- ب) استفاده از آزمون شخص ثالث منطقی و آگاه.

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

سایر ملاحظات مربوط به کاربرد چارچوب نظری

جانبداری

۱۲-۱۲۰ جانبداری آگاهانه یا ناآگاهانه، بر قضاوت حرفه‌ای هنگام شناسایی، ارزیابی و برخورد با مخاطرات نقض اصول بنیادی اثر می‌گذارد.

۱۲-۱۲۰ نمونه‌هایی از جانبداری بالقوه که هنگام اعمال قضاوت حرفه‌ای باید به آنها پرداخت به شرح زیر است:

❖ جانبداری تکیه‌گاهی (لنگر)^۱، تمایل به استفاده از یک اطلاعات اولیه به‌عنوان تکیه‌گاهی که ارزیابی اطلاعات بعدی، براساس آن به‌صورت ناکافی صورت می‌گیرد.

❖ جانبداری خودکاری^۲، تمایل به طرفداری از خروجی سیستم‌های خودکار (اتوماسیون)، حتی زمانی که منطق انسانی یا اطلاعات متناقض، قابلیت اتکا یا مناسب بودن آن خروجی را به چالش می‌کشد.

❖ جانبداری دسترسی^۳، تمایل به دادن وزن بیشتر به رویدادها یا تجربیاتی که بی‌درنگ به ذهن می‌آیند یا به‌راحتی در دسترس هستند تا غیر آن.

❖ جانبداری تأییدی^۴، تمایل به دادن وزن بیشتر به اطلاعاتی که باور موجود را تأیید می‌کند تا به اطلاعاتی که با آن باور در تضاد است یا در مورد آن تردید ایجاد می‌کند.

❖ فکر گروهی^۵، تمایل به گروهی از افراد با تفکر بدون خلاقیت و مسئولیت‌پذیری فردی و، در نتیجه، تصمیم‌گیری بدون استدلال انتقادی یا در نظر گرفتن گزینه‌های جایگزین.

❖ جانبداری ناشی از اعتماد به نفس بالا^۶، تمایل فرد به دست بالا گرفتن توانایی خود برای ارزیابی ریسک یا سایر قضاوت‌ها یا تصمیم‌گیری‌ها.

❖ جانبداری تعمیمی^۷، تمایل به مینا قرار دادن روند تجربیات، رویدادها یا باورها با پیش‌فرض معرف بودن آنها.

❖ ادراک انتخابی^۸، تمایل به اثرگذاری انتظارات فرد بر نحوه نگرش او نسبت به یک موضوع یا شخص بخصوص.

1. Anchoring bias
2. Automation bias
3. Availability bias
4. Confirmation bias
5. Groupthink
6. Overconfidence bias
7. Representation bias
8. Selective perception

قسمت ۱: احکام لازم‌الاجرا توسط همه حسابداران حرفه‌ای

۱۲-۱۲۰ت ۳ اقداماتی که می‌تواند اثر جانب‌داری را کاهش دهد شامل موارد زیر است:

- ❖ مشاوره با خبرگان برای دریافت اطلاعات اضافی.
- ❖ مشاوره با دیگران برای اطمینان یافتن از وجود چالش مناسب به‌عنوان بخشی از آموزش حرفه‌ای مستمر.

فرهنگ سازمانی

۱۳-۱۲۰ت ۱ کاربرد مؤثر چارچوب نظری توسط حسابدار حرفه‌ای زمانی افزایش می‌یابد که اهمیت ارزش‌های اخلاقی همسو با اصول بنیادی و دیگر مفاد آئین رفتار حرفه‌ای، از طریق فرهنگ درون‌سازمانی حسابدار ارتقا یابد.

۱۳-۱۲۰ت ۲ ترویج فرهنگ اخلاقی در یک سازمان، زمانی بیشترین اثر را دارد که:

- (الف) رهبران و افراد مسئول نقش‌های مدیریتی اهمیت ارزش‌های اخلاقی سازمان را ترویج بدهند، و خود و دیگران را مسئول جوابگویی در قبال پیروی از ارزش‌های اخلاقی سازمان بدانند؛
- (ب) برنامه‌های آموزشی و کارآموزی فرایندهای مدیریتی، و معیارهای مناسب ارزیابی عملکرد و ضوابط پاداش مبتنی بر فرهنگ اخلاقی وجود داشته باشد؛
- (پ) وجود سیاست‌ها و رویه‌های مؤثر در سازمان برای تشویق و پشتیبانی از کسانی که رفتارهای غیرقانونی یا غیراخلاقی واقعی یا مشکوک به آن را، شامل مخبران، گزارش می‌کنند، و
- (ت) پایبندی سازمان به ارزش‌های اخلاقی در روابط خود با اشخاص ثالث.

۱۳-۱۲۰ت ۳ از حسابداران حرفه‌ای انتظار می‌رود که:

- (الف) با در نظر گرفتن موقعیت و ارشدیت خود، رواج فرهنگ مبتنی بر اخلاق را در سازمان خود ترغیب کنند؛ و
- (ب) با افراد و بنگاه‌هایی که خود، مؤسسه یا سازمان کارفرما با آن‌ها روابط حرفه‌ای یا تجاری دارند، با رفتار اخلاقی برخورد کنند.

ملاحظات مربوط به حسابرسی‌ها، بررسی‌های اجمالی، سایر خدمات اطمینان‌بخش و خدمات مرتبط

فرهنگ سازمانی مؤسسه

۱۴-۱۲۰ت ۱ استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت شماره ۱ الزامات و توضیحات کاربردی مربوط به فرهنگ مؤسسه را مقرر می‌کند که براساس آن، مسئولیت طراحی، پیاده‌سازی و اجرای یک سیستم مدیریت کیفیت برای حسابرسی یا بررسی اجمالی صورت‌های مالی، یا سایر خدمات اطمینان‌بخش یا خدمات مرتبط بر عهده مؤسسه است.

استقلال

۱۵-۱۲۰ت ۱ حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه بر طبق استانداردهای بین‌المللی استقلال ملزم به مستقل بودن در اجرای حسابرسی، بررسی اجمالی، یا سایر خدمات اطمینان‌بخش می‌باشند. استقلال با اصول بنیادی واقع‌بینی و درستکاری مرتبط است. استقلال شامل:

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

ب) استقلال ظاهری یا استقلال از منظر دیگران - پرهیز از هرگونه شرایط یا روابط با اهمیتی است که هر شخص ثالث منطقی و آگاه احتمالاً به این نتیجه برسد که آن شرایط یا روابط، می‌تواند بر درستکاری، واقع‌بینی یا تردید حرفه‌ای مؤسسه یا عضوی از اعضای گروه حسابرسی یا اطمینان‌بخشی خدشه وارد کند.

۱۵-۱۲۰ت ۲ استانداردهای بین‌المللی استقلال، الزامات و توضیحات کاربردی لازم را برای چگونگی بکارگیری چارچوب نظری به منظور حفظ استقلال در اجرای حسابرسی، بررسی اجمالی یا سایر خدمات اطمینان‌بخش مقرر می‌کند. حسابداران حرفه‌ای و مؤسسات، به رعایت این استانداردها هنگام ایفای چنین تعهداتی ملزم هستند تا مستقل باشند. چارچوب نظری برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با مخاطرات مربوط به نقض اصول بنیادی عیناً در مورد رعایت الزامات استقلال نیز کاربرد دارد. دسته‌بندی مخاطرات مترتب بر رعایت الزامات استقلال، همان دسته‌بندی خطرهای نقض اصول بنیادی به شرح بند ۶-۱۲۰ت ۳ است.

۱۵-۱۲۰ت ۳ شرایط، سیاست‌ها و رویه‌های بیان شده در بندهای ۶-۱۲۰ت ۱ و ۸-۱۲۰ت ۲ که می‌تواند به شناسایی و ارزیابی خطرهای نقض اصول بنیادی کمک کند می‌تواند به عنوان عوامل مرتبط با شناسایی و ارزیابی‌های مربوط به استقلال نیز باشد. در حسابرسی‌ها، بررسی‌های اجمالی و سایر خدمات اطمینان‌بخش، سیستم مدیریت کیفیت طراحی، پیاده‌سازی و اجرا شده توسط یک مؤسسه بر طبق استانداردهای مدیریت کیفیت صادر شده توسط هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و خدمات اطمینان‌بخش، نمونه‌ای از این شرایط، سیاست‌ها و رویه‌ها است.

تردید حرفه‌ای

۱۶-۱۲۰ت ۱ حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه، بر طبق استانداردهای حسابرسی، بررسی اجمالی و سایر خدمات اطمینان‌بخش شامل استانداردهای صادر شده توسط هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و خدمات اطمینان‌بخش، در موارد برنامه‌ریزی و اجرای خدمات حسابرسی، بررسی اجمالی و سایر خدمات اطمینان‌بخش ملزم به استفاده از تردید حرفه‌ای^۱ هستند. تردید حرفه‌ای و اصول بنیادی بیان شده در بخش ۱۱۰ مفاهیم، وابسته به هم می‌باشند.

۱۶-۱۲۰ت ۲ در حسابرسی صورتهای مالی، پیروی از اصول بنیادی، رعایت هر یک از اصول و همه آنها، کاربرد تردید حرفه‌ای را تقویت می‌کند. این مورد در مثال‌های زیرین نشان داده شده است: درستکاری ایجاب می‌کند حسابدار حرفه‌ای همواره صریح و صادق باشد. برای مثال، حسابدار با انجام موارد زیر از اصل درستکاری پیروی می‌کند:

- ❖ صریح و صادق بودن هنگام طرح نگرانی از رویه صاحبکار.
- ❖ پیگیری پرس و جوهای مربوط به اطلاعات متناقض و جستجوی شواهد حسابرسی بیشتر برای برخورد با گزارش‌هایی که می‌تواند به گونه‌ای با اهمیت، نادرست یا گمراه‌کننده باشد. این پیگیری برای تصمیم‌گیری درباره اقدام مناسب در شرایط موجود صورت می‌گیرد.
- ❖ داشتن شخصیت قوی برای اقدام مناسب، حتی در شرایط وجود فشار برای انجام عملی غیر از این یا زمانی که انجام این کار می‌تواند پیامد بالقوه نامطلوب برای خودش یا سازمان متبوع پدید آورد. اقدام مناسب شامل موارد زیر است:

الف) ایستادگی در مواجهه با وضعیت‌های بغرنج و دشوار؛ یا

ب) به چالش کشیدن دیگران در مواقعی که شرایط اقتضا می‌کند، به شیوه‌ای مناسب شرایط.

حسابدار با انجام این کار، ارزیابی منتقدانه خود را از شواهد حسابرسی یاری‌رسان به کاربرد تردید حرفه‌ای، نشان می‌دهد.

واقع‌بینی مستلزم قضاوت حرفه‌ای یا تجاری حسابدار حرفه‌ای، اما بدون اثرپذیری از موارد زیر است:

الف) جانبداری؛

ب) تضاد منافع؛ یا

پ) نفوذ نابجای، یا اتکای نابجا بر، افراد، سازمان‌ها، فناوری یا دیگر عوامل.

قسمت ۱: احکام لازم‌الاجرا توسط همه حسابداران حرفه‌ای

برای مثال، حسابدار به صورت زیر از اصل واقع‌بینی پیروی می‌کند:

الف) توجه به شرایط یا ارتباطاتی مانند آشنایی با صاحبکار که می‌تواند قضاوت حرفه‌ای یا تجاری حسابدار را خدشه‌دار کند؛ و

ب) در نظر گرفتن تأثیر چنین شرایط و روابطی بر قضاوت حسابدار هنگام ارزیابی کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی مربوط به موضوعی که از لحاظ صورت‌های مالی صاحبکار، با اهمیت است.

حسابدار با انجام این کار، به گونه‌ای یاری‌رسان به اعمال تردید حرفه‌ای رفتار می‌کند.

صلاحیت و مراقب حرفه‌ای مستلزم آن است که حسابدار حرفه‌ای از دانش و مهارت حرفه‌ای در سطح مورد نیاز برای اطمینان از ارائه خدمات حرفه‌ای شایسته برخوردار باشد و بر طبق استانداردها، قوانین و مقررات جاری عمل کند. برای مثال، حسابدار با انجام موارد زیر از اصل صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای پیروی می‌کند:

الف) بکارگیری دانش مربوط به صنعت و فعالیت‌های تجاری خاص صاحبکار برای شناسایی درست ریسک‌های تحریف با اهمیت؛

ب) طراحی و اجرای روش‌های مناسب حسابرسی؛ و

پ) بکارگیری دانش مرتبط هنگام ارزیابی منتقدانه مناسب بودن یا نبودن شواهد حسابرسی در شرایط موجود.

حسابدار با انجام این کار، به گونه‌ای یاری‌رسان به اعمال تردید حرفه‌ای رفتار می‌کند.

قسمت ۲: احکام لازم الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در بنگاه / سازمان

بفصلنامه

فهرست مطالب

شماره صفحه	موضوع	بخش
۳۵	کاربرد چارچوب نظری - حسابداران حرفه‌ای شاغل در بنگاه / سازمان	۲۰۰
۴۱	تضاد منافع	۲۱۰
۴۵	تهیه و ارائه اطلاعات	۲۲۰
۵۱	تخصیص کافی برای انجام دادن کار	۲۳۰
۵۳	منافع مالی، جبران خدمات و انگیزش‌های مرتبط با گزارشگری مالی و تصمیم‌گیری	۲۴۰
۵۵	اغوا، شامل هدایا و پذیرایی	۲۵۰
۶۱	چگونگی برخورد با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات	۲۶۰
۷۱	فشار برای نقض اصول بنیادی	۲۷۰

بِسْمِ اللَّهِ

کاربرد چارچوب نظری - حسابداران حرفه‌ای شاغل در بنگاه / سازمان

- مقدمه
- ۲۰۰-۱ چگونگی کاربرد چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ این آیین رفتار حرفه‌ای در مورد الزامات و توضیحات کاربردی برای حسابداران حرفه‌ای شاغل در بنگاه/سازمان، در این بخش تشریح می‌شود. همه حقایق و وضعیت‌ها، شامل فعالیت‌ها، منافع و روابط حرفه‌ای که حسابدار حرفه‌ای شاغل در بنگاه/سازمان با آن برخورد می‌کند که خطر نقض اصول بنیادی را پدید می‌آورد یا می‌تواند پدید آورد، در این بخش بیان نمی‌شود. از این‌رو، چارچوب نظری به حسابدار حرفه‌ای شاغل در بنگاه/سازمان الزام می‌کند نسبت به این‌گونه حقایق و وضعیت‌ها، هوشیار باشد.
- ۲۰۰-۲ سرمایه‌گذاران، اعطاکنندگان وام و اعتبار، سازمان کارفرمایان و سایر دست‌اندرکاران کسب و کار و همچنین، دولت‌ها و عامه مردم ممکن است بر نتایج کار حسابداران حرفه‌ای شاغل در بنگاه/سازمان اتکا کنند. حسابداران حرفه‌ای شاغل در بنگاه/سازمان ممکن است 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.
- ۲۰۰-۳ حسابدار حرفه‌ای شاغل در بنگاه/سازمان می‌تواند کارمند، پیمانکار، شریک، مدیر اجرایی، مدیر غیرموظف، صاحب سرمایه‌ی مدیر، یا شخصی باشد که به‌طور داوطلبانه با سازمان کارفرما همکاری می‌کند. نوع رابطه حقوقی چنین حسابدارانی با سازمان کارفرما، هیچ تأثیری بر مسئولیت‌های اخلاقی حسابداران حرفه‌ای شاغل در بنگاه/سازمان ندارد.
- ۲۰۰-۴ اصطلاح "حسابدار حرفه‌ای" در این قسمت عبارت است از:
- الف) حسابدار حرفه‌ای شاغل در بنگاه/سازمان، و
- ب) کسی که هنگام انجام دادن فعالیت‌های حرفه‌ای، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه و بنابر روابط با مؤسسه حسابرسی متبوع- به صورت پیمانکار، کارمند یا مالک- به فعالیت می‌پردازد.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

۲۰۰-۵ حسابدار حرفه‌ای باید اصول بنیادی را رعایت کند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض اصول بنیادی باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرد.

۱ت۲۰۰-۵ حسابدار حرفه‌ای مسئولیت پیشبرد هدف‌های مشروع سازمان کارفرمای خود را به عهده دارد. این آیین رفتار حرفه‌ای، اخلاقی در ایفای کامل وظایف و مسئولیت‌های حسابداران در قبال کارفرمایان ایجاد نمی‌کند، بلکه وضعیت‌هایی را مورد بررسی و ملاحظه قرار می‌دهد که ممکن است رعایت اصول بنیادی را خدشه‌دار کند.

۲ت۲۰۰-۵ جانبداری از سازمانی که حسابدار حرفه‌ای در آن اشتغال دارد به‌منظور 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.

۳ت۲۰۰-۵ هرچه سمت حسابدار حرفه‌ای بالاتر باشد، توان و امکان وی برای دسترسی به اطلاعات، و تأثیرگذاری بر سیاست‌های کلی، تصمیم‌گیری‌ها و اقدامات سایر دست‌اندرکاران سازمان کارفرما، بیشتر است. بنا بر توانایی آنان به انجام چنین اعمالی، به لحاظ مقام و ارشدیت آنان در سازمان، از حسابداران انتظار می‌رود رواج و گسترش فرهنگ مبتنی بر اخلاق را طبق بند ۱۳-۱۲۰ت۳ در سازمان کارفرمای خود ترغیب کنند.

نمونه‌هایی از اقداماتی که ممکن است بکار گرفته شود شامل معرفی، اجرا و نظارت بر موارد زیر است:

- ❖ تعلیم آیین رفتار حرفه‌ای و برنامه‌های آموزشی.
- ❖ فرایندهای مدیریت و ارزیابی عملکرد و تعیین معیارهای انگیزشی برای ترویج فرهنگ اخلاقی.
- ❖ آیین رفتار حرفه‌ای و سیاست‌های خبررسانی.
- ❖ سیاست‌ها و روش‌های طراحی شده برای پیشگیری از عدم رعایت قوانین و مقررات.

شناسایی خطرها

۱ت۲۰۰-۶ حقایق و وضعیت‌های گوناگونی می‌تواند خطر نقض اصول بنیادی را پدید آورد. انواع طبقات خطرها در بند ۶-۱۲۰ت۳ بیان شده است. نمونه‌هایی از حقایق و وضعیت‌هایی که هر یک از آنها می‌تواند

در راستای اجرای فعالیت‌های حرفه‌ای، خطرهایی را برای حسابدار حرفه‌ای پدید آورد به شرح زیر است:

(الف) خطر منافع شخصی،

- ❖ داشتن منافع مالی در سازمان کارفرما یا دریافت وام و تضامین از آن.
- ❖ مشارکت در طرح‌های تشویقی سازمان کارفرما.
- ❖ دسترسی حسابدار حرفه‌ای به دارایی‌های سازمان کارفرما برای استفاده شخصی.
- ❖ پیشنهاد هدیه یا برخورد ویژه توسط یکی از تأمین‌کنندگان مواد و کالا از سازمان کارفرما.

(ب) خطر خودبینی در تجدید نظر

تعیین نحوه مناسب حسابداری ترکیب تجاری در مواردی که حسابدار حرفه‌ای، امکان‌سنجی پیشنهادی به خرید بنگاه دیگر را انجام داده باشد.

(پ) خطر حمایت یا مخالفت

حسابدار حرفه‌ای برای دریافت اعتبار بیشتر بتواند اطلاعات گزارشگری مالی را دستکاری کند.

(ت) خطر قرابت

- ❖ حسابدار حرفه‌ای، مسئول گزارشگری مالی سازمان کارفرما باشد و درعین 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 حسابدار حرفه‌ای با اشخاصی که بر تصمیمات تجاری سازمان، تأثیر گذارند.

(ث) خطر تهدید

- ❖ نگرانی از اخراج یا جایگزینی حسابدار حرفه‌ای یا یکی از اعضای خانواده یا بستگان نزدیک وی به دلیل عدم توافق با کارفرما در مورد:
 - چگونگی کاربرد اصول و استانداردهای حسابداری.
 - چگونگی گزارش اطلاعات مالی.
- ❖ فردی که کوشش می‌کند در فرایند تصمیم‌گیری حسابدار حرفه‌ای اثر بگذارد. برای مثال، در ارتباط با انعقاد قراردادها یا کاربرد یکی از اصول حسابداری.

شناسایی خطرهای مرتبط با استفاده از فناوری

۶-۲۰۰۰ت ۲ نمونه‌هایی از حقایق و شرایط مربوط به استفاده از فناوری که می‌تواند در اجرای فعالیت‌های حرفه‌ای، خطرهایی را برای حسابدار حرفه‌ای پدید آورد به شرح زیر است:

❖ خطر منافع شخصی

- کافی نبودن داده‌های در دسترس برای استفاده مؤثر از فناوری.
 - مناسب نبودن فناوری برای هدفی که قرار است از آن استفاده شود.
 - نداشتن اطلاعات و تخصص کافی حسابدار حرفه‌ای، یا دسترسی نداشتن او به یک متخصص دارای شناخت کافی، به‌منظور استفاده و تشریح فناوری و مناسب بودن آن برای هدف مورد نظر.
- (ر.ک. به: بند ۲-۲۳۰)

❖ خطر خودبینی در تجدید نظر

طراحی یا تهیه فناوری با استفاده از دانش، تخصص یا قضاوت حسابدار حرفه‌ای یا سازمان کارفرما.

ارزیابی خطرها

۷-۲۰۰۰ت ۱ وضعیت‌ها، سیاست‌ها و روش‌های بیان شده در بندهای ۶-۱۲۰-۱ و ۸-۱۲۰-۲ می‌تواند در ارزیابی اینکه یک خطر ناقض اصول بنیادی در سطحی پذیرفتنی است، اثر داشته باشد.

۷-۲۰۰۰ت ۲ نوع و ماهیت و دامنه فعالیت‌های حرفه‌ای نیز در ارزیابی حسابدار حرفه‌ای از سطح خطر، اثر دارد.

۷-۲۰۰۰ت ۳ محیط کار و فعالیت‌های سازمان کارفرما می‌تواند در ارزیابی حسابدار حرفه‌ای از سطح خطر، مؤثر باشد. برای مثال:

- ❖ تأکید مدیریت بر اهمیت رفتار اخلاقی و الزام کارکنان به رعایت آن.
- ❖ استقرار سیاست‌ها و روش‌هایی برای ترغیب کارکنان به اعلام نگرانی‌های خود از مسائل اخلاقی به سطوح بالاتر، بدون هراس از عواقب آن.
- ❖ استقرار سیاست‌ها و روش‌های نظارت بر کیفیت عملکرد کارکنان.
- ❖ استقرار سیستم‌های نظارت عالی یا سایر سیستم‌های نظارتی و کنترل داخلی قوی.
- ❖ تأکید بر اهمیت بکارگیری کارکنان لایق و کاردان در روش‌های استخدامی.
- ❖ آگاهی‌رسانی بموقع سیاست‌ها و روش‌ها و تغییرات بعدی آنها به همه کارکنان و دادن آموزش‌ها و نظری و عملی در مورد این سیاست‌ها و روش‌ها.
- ❖ استقرار سیاست‌های اخلاقی و منشور رفتار حرفه‌ای.

۴-۲۰۰-۷ در مواردی که حسابداران حرفه‌ای بر این باور باشند که رفتار یا اعمال غیراخلاقی دیگران در سازمان کارفرما رخ داده است یا ادامه خواهد یافت، می‌توانند نظر مشاور حقوقی را جویا شوند.

برخورد با خطرها

۱-۲۰۰-۸ برخی خطرها که می‌توانند در طول دوره انجام فعالیت‌های حرفه‌ای رخ دهد و نمونه‌هایی از اقدامات لازم برای برخورد با چنین مخاطراتی، در بخش‌های ۲۱۰ تا ۲۷۰ بیان شده است.

۲-۲۰۰-۸ در وضعیت‌های بسیار وخیمی که همه تدابیر ایمن‌ساز، بکار گرفته شده و کاهش خطر به سطحی پذیرفتنی، امکان‌پذیر نباشد، حسابدار حرفه‌ای ممکن است به این نتیجه برسد که راه‌حل مناسب، استعفا از سازمان کارفرماست.

آگاهی‌رسانی به راهبران بنگاه

۲۰۰-۹ حسابدار حرفه‌ای برای آگاهی‌رسانی به راهبران بنگاه بر طبق این آیین رفتار باید فرد (افراد) مناسبی را در ساختار راهبری سازمان کارفرما برای تماس، تعیین کند. چنانچه حسابدار به زیرمجموعه راهبران بنگاه آگاهی‌رسانی می‌کند باید ضرورت داشتن یا نداشتن آگاهی‌رسانی به همه راهبران بنگاه را به‌گونه‌ای تعیین کند که آنان، از آگاهی کافی برخوردار شوند.

۱-۲۰۰-۹ حسابدار حرفه‌ای در تعیین مخاطب آگاهی‌رسانی، می‌تواند موارد زیر را در نظر گیرد:
(الف) نوع و ماهیت و اهمیت وضعیت‌ها، و
(ب) موضوعی که اطلاع‌رسانی می‌شود.

۲-۲۰۰-۹ نمونه‌هایی از زیرمجموعه ارکان راهبری، کمیته حسابرسی یا فرد دیگری از ارکان راهبری است.

۲۰۰-۱۰ در مواردی که حسابدار حرفه‌ای به اشخاصی با مسئولیت‌های مدیریتی آگاهی‌رسانی می‌کند که مسئولیت‌های راهبری را نیز به عهده دارند، حسابدار باید مطمئن شود که آگاهی‌رسانی به آنان موجب آگاهی‌رسانی کافی به همه افرادی شده است که با توجه به جایگاه آنان در ساختار راهبری باید مخاطب آگاهی‌رسانی حسابدار حرفه‌ای قرار می‌گرفتند.

۱-۲۰۰-۱۰ در برخی موارد، همه اعضای راهبری در مدیریت سازمان کارفرما سهیمند، برای مثال، در بنگاهی که تنها مالک آن، بنگاه را مدیریت می‌کند و هیچ فرد دیگری نقش راهبری در آن ندارد. در این گونه موارد، اگر موضوعات مورد نظر به فرد (افراد) با مسئولیت‌های مدیریتی آگاهی‌رسانی می‌شود که مسئولیت‌های راهبری را نیز به عهده دارند، حسابدار حرفه‌ای الزام آگاهی‌رسانی به راهبران بنگاه را برآورده کرده است.

بفصل ۱۰

تضاد منافع

- مقدمه**
- ۲۱۰-۱ حسابداران حرفه‌ای باید اصول بنیادی را رعایت کنند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.
- ۲۱۰-۲ تضاد منافع، خطر نقض اصل واقع‌بینی را پدید می‌آورد و می‌تواند خطر نقض دیگر اصول بنیادی را نیز سبب شود. چنین خطرهایی می‌تواند در موارد زیر پدید آید:
- (الف) پذیرفتن یک فعالیت حرفه‌ای مربوط به یک موضوع خاص برای دو یا چند کارفرما که درباره موضوع مورد نظر با یکدیگر تضاد منافع دارند؛ یا
- (ب) وجود تضاد بین منافع حسابدار حرفه‌ای در باره یک موضوع خاص و منافع طرف قراردادی که حسابدار حرفه‌ای، انجام یک فعالیت حرفه‌ای مربوط به همان موضوع را برای آن پذیرفته است.
- طرف قرارداد می‌تواند سازمان کارفرما، یک فروشنده، یک مشتری، یک اعتباردهنده، یک سهامدار یا هر شخص دیگری باشد.
- ۲۱۰-۳ این بخش، الزامات و توضیحات کاربردی مرتبط با بکارگیری چارچوب نظری برای تضاد منافع را بیان می‌کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

- ۲۱۰-۴ حسابدار حرفه‌ای نباید اجازه دهد که یک مورد تضاد منافع، قضاوت حرفه‌ای یا تجاری وی را خدشه‌دار کند.
- ۱-۲۱۰-۴ نمونه‌هایی از وضعیت‌هایی که در آن، تضاد منافع می‌تواند پدید آید شامل موارد زیر است:
- ❖ داشتن سمت مدیریتی یا راهبری بنگاه در دو سازمان کارفرما و کسب اطلاعات محرمانه‌ای از یکی از آنها که بتواند توسط حسابدار حرفه‌ای به نفع یا ضرر دیگر سازمان مورد استفاده قرار گیرد.

- ❖ تقبل انجام یک فعالیت حرفه‌ای برای هر دو شریک یک مشارکت تضامنی به‌منظور کمک‌رسانی به آنان در انحلال شرکت.
- ❖ تهیه اطلاعات مالی برای برخی از اعضای مدیریت سازمان کارفرما که قصد خریدن آن سازمان را دارند.
- ❖ داشتن مسئولیت انتخاب یک فروشنده کالا برای سازمان کارفرما در مواردی که یکی از اعضای خانواده حسابدار حرفه‌ای بتواند از آن معامله، منفعت مالی کسب کند.
- ❖ داشتن نقش راهبری در سازمان کارفرما و تصویب انجام سرمایه‌گذاری‌های خاص توسط سازمان کارفرما در حالی که یکی از این سرمایه‌گذاری‌ها، ارزش پرتفوی سرمایه‌گذاری حسابدار حرفه‌ای یا یکی از اعضای خانواده وی را افزایش می‌دهد.

شناسایی تضاد

۲۱۰-۵ حسابدار حرفه‌ای برای شناسایی وضعیت‌های که می‌تواند سبب ایجاد یک تضاد منافع و به تبع آن خطر نقض یک یا چند اصل از اصول بنیادی شود باید اقداماتی منطقی را به عمل آورد. چنین اقداماتی باید شامل شناسایی موارد زیر باشد:

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

۲۱۰-۶ نوع و ماهیت فعالیت‌ها و منافع و روابط مربوط می‌تواند در طول زمان، تغییر کند. حسابدار حرفه‌ای برای شناسایی وضعیت‌های احتمالی پدیدآورنده تضاد منافع هنگام اجرای فعالیت‌های حرفه‌ای باید همواره نسبت به این تغییرات هوشیار باشد.

خطرهای ناشی از تضاد منافع

۲۱۰-۷ معمولاً هرچه ارتباط بین فعالیت حرفه‌ای با موضوع پدیدآورنده تضاد منافع برای طرف‌های درگیر مستقیم‌تر باشد، احتمال نبودن سطح خطر در سطحی پذیرفتنی، بیشتر خواهد بود.

۲۱۰-۸ نمونه اقدامی که می‌تواند خطر ناشی از تضاد منافع را رفع کند، کناره‌گیری از فرایند تصمیم‌گیری مربوط به موضوع پدیدآورنده تضاد منافع است.

۲۱۰-۹ نمونه‌هایی از اقداماتی که می‌تواند تدابیر ایمن‌ساز لازم را برای برخورد با خطرهای ناشی از تضاد منافع فراهم آورد شامل موارد زیر است:

- ❖ تجدید ساختار یا تفکیک برخی مسئولیت‌ها و وظایف.
- ❖ استقرار نظارت عالی‌ه مناسب، برای مثال، اقدام زیر نظر عضو هیأت مدیره موظف یا غیرموظف.

افشا و کسب موافقت

کلیات

- ۸-۲۱۰ت ۱ معمولاً انجام اقدامات زیر ضروری است:
- (الف) افشای نوع و ماهیت تضاد منافع و در میان گذاشتن چگونگی پدید آمدن هرگونه خطر با طرف‌های درگیر، شامل سطوح مناسب درون‌سازمانی متأثر از تضاد، و
- (ب) کسب موافقت طرف‌های درگیر توسط حسابدار حرفه‌ای، در موارد بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با خطر، در راستای انجام فعالیت حرفه‌ای.
- ۸-۲۱۰ت ۲ نحوه عمل طرف درگیر می‌تواند به‌طور تلویحی اعلام موافقت وی باشد، به‌ویژه در جایی که حسابدار حرفه‌ای، شواهدی کافی برای این نتیجه‌گیری در اختیار دارد که طرف‌های درگیر از همان ابتدا، شرایط را می‌دانستند و تضاد منافع را پذیرفته‌اند و گرنه، نسبت به وجود تضاد منافع ابراز مخالفت می‌کردند.
- ۸-۲۱۰ت ۳ چنانچه چنین افشا یا کسب موافقتی به‌صورت کتبی نباشد، به حسابدار حرفه‌ای توصیه می‌شود موارد زیر را مستندسازی کند:
- (الف) نوع و ماهیت شرایط پدیدآورنده تضاد منافع،
- (ب) تدابیر ایمن‌ساز بکار گرفته شده برای برخورد با خطرها، در صورت وجود، و
- (پ) موافقت کسب شده.

سایر ملاحظات

- ۸-۲۱۰ت ۱ به حسابدار حرفه‌ای توصیه می‌شود هنگام برخورد با یک مورد تضاد منافع، از درون سازمان کارفرما یا سایر اشخاص از جمله یک تشکل حرفه‌ای، مشاور حقوقی یا یک حسابدار دیگر، راهنمایی کسب کند. در مورد چنین افشاها یا به اشتراک‌گذاری اطلاعات در سازمان کارفرما و کسب راهنمایی از اشخاص ثالث، رعایت اصل رازداری الزامی است.

بخش ۲۲۰

تهیه و ارائه اطلاعات

مقدمه

- ۲۲۰-۱ حسابداران حرفه‌ای باید اصول بنیادی را رعایت کنند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرها باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.
- ۲۲۰-۲ تهیه یا ارائه اطلاعات می‌تواند مخاطراتی چون منافع شخصی، تهدید یا دیگر خطرهای ناقض یک یا چند اصل از اصول بنیادی را پدید آورد. این بخش، الزامات و توضیحات کاربردی ویژه مرتبط با بکارگیری چارچوب نظری در این‌گونه وضعیت‌ها را بیان می‌کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

- ۲۲۰-۱ت حسابداران حرفه‌ای در همه سطوح سازمان کارفرما در تهیه یا ارائه اطلاعات برای درون یا برون سازمان مشارکت دارند.

- ۲۲۰-۲ت ذینفعانی که چنین اطلاعاتی برای آنها تهیه یا ارائه می‌شود شامل موارد زیر است:

- ❖ مدیریت و راهبران بنگاه/ سازمان
- ❖ سرمایه‌گذاران و وام‌دهندگان یا سایر اعتباردهندگان.
- ❖ نهادهای نظارتی.

این اطلاعات می‌تواند ذینفعان را در درک و ارزیابی چگونگی وضعیت و امور سازمان کارفرما و در تصمیم‌گیری در باره سازمان یاری رساند. اطلاعات می‌تواند شامل اطلاعات مالی و غیرمالی باشد که ممکن است برای عموم منتشر شود یا برای مقاصد درون‌سازمانی مورد استفاده قرار گیرد.

نمونه‌هایی از این اطلاعات شامل موارد زیر است:

- ❖ گزارش‌های عملیاتی و عملکردی.
- ❖ تحلیل‌های پشتوانه تصمیمات.
- ❖ بودجه‌ها و پیش‌بینی‌ها.

- ❖ اطلاعات ارائه شده به حساب‌برسان داخلی و مستقل.
 - ❖ تحلیل‌های ریسک.
 - ❖ صورت‌های مالی با مقاصد عمومی و با مقاصد خاص.
 - ❖ اظهارنامه‌های مالیاتی.
 - ❖ گزارش‌های مورد نیاز نهادهای نظارتی برای مقاصد قانونی و رعایت.
- ۳-۲۲۰-۳ برای هدف‌های این بخش، تهیه یا ارائه اطلاعات شامل ثبت، نگهداری و تصویب اطلاعات است.
- ۴-۲۲۰-۳ حسابدار حرفه‌ای هنگام تهیه یا ارائه اطلاعات باید:
- (الف) اطلاعات را طبق چارچوب گزارشگری مربوط، حسب مورد، تهیه یا ارائه کند.
 - (ب) اطلاعات را به‌گونه‌ای تهیه یا ارائه کند که نه همراه‌کننده باشد نه تأثیر نامناسبی بر نتایج قراردادی یا نظارتی بگذارد.
 - (پ) اعمال قضاوت حرفه‌ای برای موارد زیر:
 - (۱) ارائه واقعیت‌ها از همه جنبه‌های بااهمیت، به‌طور درست و کامل؛
 - (۲) توصیف روشن نوع و ماهیت واقعی معاملات و رویدادهای مالی یا فعالیت‌های تجاری؛ و
 - (۳) ثبت و طبقه‌بندی بموقع اطلاعات و به روشی مناسب؛
 - (ت) به‌منظور ارائه اطلاعات همراه‌کننده یا تأثیرگذاری نامناسب بر نتایج قراردادی یا نظارتی، چیزی را از قلم نیاندازد؛
 - (ث) از نفوذ یا اتکای نابجا به افراد، سازمان‌ها یا فناوری، بپرهیزد؛ و
 - (ج) نسبت به خطر جانبداری، هشیار باشد.
- ۴-۲۲۰-۱ نمونه‌ای از تأثیرگذاری نامناسب بر یک نتیجه قراردادی یا نظارتی، استفاده از برآوردی غیرواقعی با هدف تخطی از یک الزام قرارداد بدهی دارای شرایط یا الزامی نظارتی مانند سرمایه مورد نیاز برای یک مؤسسه مالی-اعتباری است.

استفاده از اختیار در تهیه یا ارائه اطلاعات

۲۲۰-۵ تهیه یا ارائه اطلاعات می‌تواند مستلزم استفاده از اختیار در قضاوت حرفه‌ای باشد. حسابدار حرفه‌ای نباید از چنین اختیاری به قصد گمراه کردن دیگران یا اثرگذاری نامناسب بر نتایج قراردادی یا نظارتی استفاده کند.

۱-۲۲۰-۵ نمونه‌هایی از روش‌هایی که ممکن است برای دستیابی به نتایج نامناسب، از اختیار، سوءاستفاده شود به شرح زیر است:

❖ تعیین برآوردها، برای مثال، تعیین برآوردهای ارزش منصفانه به منظور ارائه نادرست سود یا زیان.

❖ انتخاب یا تغییر یک رویه یا روش حسابداری از بین دو یا چند گزینه مجاز طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط، برای مثال، انتخاب رویه‌ای برای حسابداری قراردادهای بلندمدت به منظور ارائه نادرست سود یا زیان.

❖ تعیین زمان انجام معاملات، برای مثال، زمان‌بندی فروش یک دارایی در نزدیکی پایان سال مالی به منظور گمراه کردن.

❖ تعیین ساختار رویدادها، برای مثال، ساختار رویدادهای تأمین مالی به منظور ارائه نادرست دارایی‌ها و بدهی‌ها یا طبقه‌بندی جریان‌های نقدی.

❖ انتخاب موارد افشا، به عنوان مثال، حذف یا مخدوش کردن اطلاعات مربوط به ریسک مالی یا عملیاتی به منظور گمراه کردن.

۲۲۰-۶ حسابدار حرفه‌ای هنگام اجرای فعالیت‌های حرفه‌ای، به‌ویژه آن‌هایی که به رعایت چارچوب گزارشگری مربوط نیاز ندارند باید از قضاوت حرفه‌ای برای شناسایی و در نظر گرفتن موارد زیر استفاده کند:

(الف) هدفی که قرار است از اطلاعات برای آن استفاده شود؛

(ب) زمینه‌ای که در آن ارائه شده است؛ و

(پ) مخاطبانی که مورد خطاب آن‌هاست.

۱-۲۲۰-۶ برای نمونه، هنگام تهیه یا ارائه گزارش‌های مالی فرضی، بودجه‌ها یا پیش‌بینی‌ها، گنجانیدن برآوردها، تخمین‌ها و مفروضات مرتبط، در صورت لزوم، به کسانی توانایی قضاوت می‌دهند که ممکن است بر چنین اطلاعاتی اتکا کنند.

۲-۲۲۰-۶ حسابدار حرفه‌ای می‌تواند برای روشن‌نگری مخاطبان مورد نظر، زمینه و هدف اطلاعاتی را نیز مورد توجه قرار دهد که قرار است ارائه شود.

استفاده از نتایج کار دیگران

۲۲۰-۷ حسابدار حرفه‌ای که قصد دارد از نتایج کار افراد دیگر، اعم از درون و برون سازمان کارفرما، یا سازمان‌های دیگر استفاده کند، باید با اعمال قضاوت حرفه‌ای، اقداماتی را، در صورت وجود، تعیین کند که انجام آن‌ها برای ایفای مسئولیت‌های مقرر در بند ۴-۲۰۰ لازم است.

۲۲۰-۷ت۱ در مواردی که حسابدار حرفه‌ای می‌خواهد از نتایج کار دیگران استفاده کند، عواملی چون موارد زیر را باید در نظر بگیرد:

- ❖ حسن شهرت، تخصص و توان در دسترس، فرد یا سازمان دیگر.
 - ❖ میزان پیروی فرد یا سازمان دیگر از استانداردهای حرفه‌ای و اخلاقی لازم‌الاجرا.
- چنین اطلاعاتی در باره فرد یا سازمان دیگر می‌تواند از تشکلهای مرتبط پیشین آنان یا از مشاوره با دیگران، بدست آید.

استفاده از خروجی فناوری

۲۲۰-۸ در مواردی که حسابدار حرفه‌ای می‌خواهد از خروجی فناوری، اعم از تدوین شده درون‌سازمانی و اشخاص ثالث، استفاده کند باید با اعمال قضاوت حرفه‌ای، اقداماتی را، در صورت وجود، تعیین کند که انجام آن‌ها برای ایفای مسئولیت‌های مقرر در بند ۴-۲۲۰ لازم است.

۲۲۰-۸ت۱ هنگامی که حسابدار حرفه‌ای می‌خواهد از فناوری استفاده کند، عواملی چون موارد زیر را باید در نظر بگیرد:

- ❖ نوع و ماهیت فعالیت مورد اجرا با استفاده از فناوری.
- ❖ استفاده مورد انتظار از، یا میزان اتکا بر، خروجی فناوری.
- ❖ توانایی داشتن یا نداشتن حسابدار حرفه‌ای، یا امکان دسترسی به کارشناس دارای توانایی، برای شناخت، استفاده و تشریح کافی فناوری و مناسب بودن آن برای هدف مورد نظر.
- ❖ آزمون و ارزیابی مناسب بودن یا نبودن فناوری مورد استفاده برای هدف مورد نظر.
- ❖ تجربه پیشین از فناوری و پذیرفته شده بودن یا نبودن استفاده آن برای مقاصد خاص.
- ❖ نظارت عالی سازمان بر طراحی، تهیه، اجرا، عملکرد، نگهداری، پایش، به‌روز کردن یا ارتقای فناوری.
- ❖ کنترل‌های مربوط به استفاده از فناوری، شامل رویه‌های مجوز دسترسی استفاده‌کننده به فناوری و نظارت بر چنین استفاده‌ای.
- ❖ تناسب ورودی‌ها با فناوری، شامل داده‌ها و هرگونه تصمیم مربوط، و تصمیم‌گیری‌های افراد در جریان استفاده از فناوری.

برخورد با اطلاعاتی که گمراه‌کننده است یا می‌تواند گمراه‌کننده باشد

۲۲۰-۹ در مواردی که حسابدار حرفه‌ای می‌داند یا دلیلی برای باور بر گمراه‌کننده بودن اطلاعاتی داشته باشد که با آن مرتبط است باید اقدامات مناسبی را برای حل و فصل موضوع به عمل آورد.

۱ت۲۲۰-۹ اقداماتی که می‌تواند مناسب باشد شامل موارد زیر است:

❖ گفتگوی حسابدار حرفه‌ای با مقام بالاتر و یا سطوح مناسب مدیریت یا راهبران سازمان کارفرما درباره نگرانی خود نسبت به اطلاعات گمراه‌کننده و درخواست انجام اقدام مناسب از آنان برای حل و فصل موضوع. چنین اقدامی می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

• اصلاح اطلاعات.

• آگاهی‌رسانی در مورد اطلاعات درست به استفاده‌کنندگان مورد نظری که اطلاعات نادرست، پیشتر برای آنان افشا شده است.

• مراجعه به سیاست‌ها و رویه‌های سازمان کارفرما (برای نمونه، یک سیاست اخلاقی یا خبررسانی فساد) در مورد چگونگی برخورد درون‌سازمانی با این‌گونه موضوع‌ها.

۲ت۲۲۰-۹ چنانچه حسابدار حرفه‌ای تشخیص دهد که سازمان کارفرما اقدام مناسبی به عمل نیاورده است و هنوز دلیلی برای گمراه‌کننده بودن اطلاعات وجود داشته باشد، مشروط به هشیاری حسابدار نسبت به اصل رازداری، اقدامات بیشتر زیر می‌تواند مناسب باشد:

❖ مشاوره با:

• تشکل حرفه‌ای مربوط.

• حسابرس داخلی یا مستقل سازمان کارفرما.

• مشاور حقوقی.

❖ تعیین وجود هرگونه ضرورتی برای تماس با:

• اشخاص ثالث، از جمله استفاده‌کنندگان از اطلاعات.

• مراجع نظارت عالی و مقام‌های ذی‌صلاح قانونی.

۲۲۰-۱۰

اگر حسابدار حرفه‌ای پس از اعمال همه گزینه‌های ممکن، به این نتیجه برسد که اقدام مناسبی به عمل نیامده است و به دلایلی بر این باور باشد که هنوز، اطلاعات گمراه‌کننده است، حسابدار باید از ادامه ارتباط یا مرتبط بودن با آن اطلاعات خودداری ورزد.

۱ت۲۲۰-۱۰ در چنین وضعیت‌هایی، استعفای حسابدار حرفه‌ای از سازمان کارفرما می‌تواند انتخاب مناسبی باشد.

مستندسازی

- ۱۱-۲۲۰ت ۱ توصیه می‌شود که حسابدار حرفه‌ای موارد زیر را مستند کند:
- ❖ حقایق و واقعیت‌ها.
 - ❖ اصول حسابداری یا سایر استانداردهای حرفه‌ای مربوط.
 - ❖ تماس‌ها و طرف‌هایی که موضوعات با آنان در میان گذارده شده است.
 - ❖ اقدامات در نظر گرفته شده.
 - ❖ چگونگی اقدام حسابدار برای برخورد با این موضوع (ها).

سایر ملاحظات

- ۱۲-۲۲۰ت ۱ در مواردی که خطرهای نقض اصول بنیادی مرتبط با تهیه یا ارائه اطلاعات از منافع مالی، شامل جبران خدمات و انگیزش‌های مرتبط با گزارشگری مالی و تصمیم‌گیری ناشی شود، الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در بخش ۲۴۰ بکار گرفته می‌شود.
- ۱۲-۲۲۰ت ۲ در مواردی که اطلاعات گمراه‌کننده می‌تواند سبب عدم رعایت قوانین و مقررات شود، الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در بخش ۲۶۰ بکار گرفته می‌شود.
- ۱۲-۲۲۰ت ۳ در مواردی که خطرهای نقض اصول بنیادی مرتبط با تهیه یا ارائه اطلاعات از فشار ناشی می‌شود، الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در بخش ۲۷۰ بکار گرفته می‌شود.
- ۱۲-۲۲۰ت ۴ هنگامی که حسابدار حرفه‌ای می‌خواهد از نتایج کار دیگران یا خروجی فناوری استفاده کند، شایان توجه است که او در سازمان کارفرما در سمتی باشد که بتواند اطلاعات مرتبط با عوامل لازم برای تعیین مناسب بودن یا نبودن چنین استفاده‌ای را به دست آورد.

بخش ۳۰

تخصص کافی برای انجام دادن کار

مقدمه

- ۲۳۰-۱ حسابداران حرفه‌ای باید اصول بنیادی را رعایت کنند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرها باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.
- ۲۳۰-۲ نداشتن تخصص کافی برای انجام دادن کار، خطر منافع شخصی را در رعایت اصل صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای پدید می‌آورد. این بخش، الزامات و توضیحات کاربردی ویژه مرتبط با بکارگیری چارچوب نظری در این‌گونه وضعیت‌ها را بیان می‌کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

- ۲۳۰-۳ حسابدار حرفه‌ای نباید درباره میزان تخصص یا تجربیاتی که دارد کارفرمایش را گمراه کند.
- ۲۳۰-۳ت۱ اصل صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای مقرر می‌دارد که حسابدار حرفه‌ای کارهای عمده را تنها در صورتی بپذیرد که دانش و تخصص یا تجربه کافی برای انجام آن را داشته باشد یا بتواند بدست آورد.
- ۲۳۰-۳ت۲ موارد زیر می‌تواند خطر منافع شخصی ناقض رعایت اصل صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای را برای حسابدار حرفه‌ای پدید آورد:
- ❖ نداشتن زمان کافی برای انجام دادن یا تکمیل وظایف مربوط به‌گونه‌ای درست و مناسب.
 - ❖ وجود اطلاعات ناقص یا محدودیت در دسترسی به اطلاعات و یا هرگونه کاستی در اطلاعات مورد نیاز برای انجام درست و مناسب وظایف.
 - ❖ نداشتن تجربه، کارآموزی یا تحصیلات کافی.
 - ❖ نداشتن توان کافی برای انجام درست و مناسب وظایف.
- ۲۳۰-۳ت۳ عوامل مرتبط با ارزیابی سطح چنین خطری شامل موارد زیر است:
- ❖ حدود روابط کاری حسابدار حرفه‌ای با دیگران.
 - ❖ جایگاه و ارشدیت نسبی وی در سازمان کارفرما.
 - ❖ میزان بازبینی و نظارتی که بر کارها اعمال می‌شود.

قسمت ۲: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در بنگاه / سازمان

۳-۲۳۰ت ۴ نمونه‌هایی از اقداماتی که می‌تواند تدابیر ایمن‌ساز لازم برای برخورد با خطر منافع شخصی را فراهم آورد، شامل موارد زیر است:

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

۴-۲۳۰ت اگر خطر نقض اصل صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای قابل رفع نباشد، حسابدار حرفه‌ای باید درباره خودداری از انجام وظایف مورد نظر، تصمیم‌گیری کند. چنانچه حسابدار حرفه‌ای تصمیم به خودداری را مناسب دانست، دلایل آن باید اعلام شود.

سایر ملاحظات

۵-۲۳۰ت ۱ در مواردی که حسابدار حرفه‌ای برای انجام رفتاری که می‌تواند اصل صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای را نقض کند زیر فشار قرار گیرد، الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در بخش ۲۷۰ بکار گرفته می‌شود.

بفصل ۲۴۰

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

- مقدمه**
- ۲۴۰-۱ حسابداران حرفه‌ای باید اصول بنیادی را رعایت کنند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.
- ۲۴۰-۲ داشتن منافع مالی، یا آگاهی از منافع مالی اعضای خانواده یا بستگان نزدیک می‌تواند خطر منافع شخصی ناقض رعایت اصول واقع‌بینی یا رازداری را پدید آورد. این بخش، الزامات و توضیحات کاربردی ویژه مرتبط با بکارگیری چارچوب نظری در این گونه وضعیت‌ها را بیان می‌کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

- ۲۴۰-۳ حسابدار حرفه‌ای نباید اطلاعاتی را دستکاری یا از اطلاعات محرمانه به نفع خود یا دیگران بهره‌برداری کند.
- ۲۴۰-۳ت۱ حسابداران حرفه‌ای ممکن است خود، منافع مالی داشته یا از منافع مالی اعضای خانواده یا بستگان نزدیک خود آگاه باشند که این منافع، در شرایط خاص، می‌تواند خطر عدم رعایت اصول بنیادی را پدید آورد. منافع مالی شامل منفعی است که از جبران خدمات و انگیزش‌های مرتبط با گزارشگری مالی و تصمیم‌گیری ناشی می‌شود.
- ۲۴۰-۳ت۲ نمونه مواردی که منافع مالی حسابدار حرفه‌ای یا عضوی از خانواده یا بستگان نزدیک وی می‌تواند خطر منافع شخصی را پدید آورد شامل وضعیت‌های زیر است:
- ❖ داشتن انگیزه و فرصت دستکاری در اطلاعات حساس مربوط به قیمت برای کسب منفعت.
 - ❖ داشتن منفعت مالی مستقیم یا غیرمستقیم در سازمان کارفرما که ارزش آن بتواند مستقیماً تحت تأثیر تصمیم‌گیری‌های حسابدار حرفه‌ای باشد.
 - ❖ برخورداری از پاداش مبتنی بر سود که مبلغ آن پاداش بتواند مستقیماً تحت تأثیر تصمیم‌گیری‌های حسابدار حرفه‌ای باشد.
 - ❖ داشتن حق معوق سهام جایزه یا اختیار خرید سهام، مستقیم یا غیر مستقیم، در سازمان کارفرما که ارزش آن بتواند مستقیماً تحت تأثیر تصمیماتی باشد که حسابدار حرفه‌ای می‌گیرد.

❖ مشارکت در طرح‌های جبران خدماتی که انگیزه برای دستیابی به هدف‌ها یا پشتیبانی از کوشش‌هایی برای حداکثرسازی ارزش سهام سازمان کارفرما را پدید می‌آورد. نمونه‌ای از چنین طرحی می‌تواند مشارکت در طرح‌های انگیزشی باشد که بر دستیابی به هدف‌های مشخص عملکردی مبتنی است.

۳-۲۴۰ت ۳ عوامل مرتبط با ارزیابی سطح چنین خطری شامل موارد زیر است:

❖ اهمیت منفعت مالی که تعیین آن، به وضعیت شخصی و اهمیت نسبی منفعت مالی افراد بستگی دارد.

❖ وجود سیاست‌ها و روش‌های مدونی برای کمیته‌ای مستقل از مدیریت که نوع و میزان حقوق و مزایای مدیران ارشد را تعیین می‌کند.

❖ افشای موارد زیر در ارتباط با راهبران بنگاه بر طبق دستورالعمل‌های درون‌سازمانی:

• همه منافع مربوط.

• هرگونه برنامه برای استفاده از حق برخورداری یا واگذاری سهام مربوط.

❖ روش‌های خاص حسابرسی مستقل و داخلی برای رویارویی با موضوعات ناشی از منفعت مالی.

۳-۲۴۰ت ۴ در مورد خطرهای ناشی از طرح‌های جبران خدمات یا انگیزشی که ممکن است با فشار صریح یا ضمنی مقامات بالاتر یا همکاران همراه باشد، به "فشار برای نقض اصول بنیادی" بیان شده در بخش ۲۷۰ مراجعه شود.

بخش ۲۵۰

اغوا، شامل هدایا و پذیرایی

- مقدمه**
- ۲۵۰-۱ حسابداران حرفه‌ای باید اصول بنیادی را رعایت کنند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرها باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.
- ۲۵۰-۲ پیشنهاد یا پذیرش هدایا می‌تواند خطرهای منافع شخصی، قرابت یا تهدید را برای نقض اصول بنیادی، به‌ویژه اصول درستکاری، واقع‌بینی و رفتار و آداب حرفه‌ای، پدید آورد.
- ۲۵۰-۳ این بخش، الزامات و توضیحات کاربردی مرتبط با بکارگیری چارچوب نظری برای پیشنهاد یا پذیرش اغوا را در مواردی بیان می‌کند که انجام فعالیت‌های حرفه‌ای، به‌منزله عدم رعایت قوانین و مقررات نیست. این بخش همچنین، حسابدار حرفه‌ای را هنگام پیشنهاد یا پذیرش اغوا، به رعایت قوانین و مقررات مربوط ملزم می‌کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

- ۱-۲۵۰ت اغوا، یک کالا، موقعیت، یا اقدامی است که به‌عنوان وسیله‌ای برای تأثیرگذاری بر رفتار فرد دیگر، اما نه لزوماً به‌قصد تأثیرگذاری ناروا بر رفتار وی، استفاده می‌شود. اغوا می‌تواند دربرگیرنده گستره‌ای از اقدامات ناچیز پذیرایی از همکاران تجاری تا اقدامات منجر به عدم رعایت قوانین و مقررات، باشد. اغوا می‌تواند به شکل‌های گوناگونی، مثلاً به شرح زیر، باشد:

- ❖ هدایا.
- ❖ پذیرایی.
- ❖ تفریح.
- ❖ کمک‌های مالی سیاسی یا خیریه‌ای.
- ❖ توسل به دوستی و وفاداری.
- ❖ استخدام یا سایر فرصت‌های تجاری.
- ❖ برخورد، حقوق یا امتیازات ترجیحی.

اغوای منع شده توسط قوانین و مقررات

۲۵۰-۵ در بسیاری از قلمروها، قوانین و مقرراتی مانند قوانین مربوط به رشوه و اختلاس وجود دارد که پیشنهاد یا پذیرش اغوا در شرایطی معین را منع می‌کند. حسابدار حرفه‌ای باید نسبت به قوانین و مقررات مربوط، شناخت پیدا کند و در صورت رویارویی با چنین شرایطی، از آنها پیروی کند.

اغوای منع نشده توسط قوانین و مقررات

۲۵۰-۶ت۱ پیشنهاد یا پذیرش اغوایی که توسط قوانین و مقررات منع نشده است نیز می‌تواند خطرهای ناقض اصول بنیادی را پدید آورد.

اغوا به قصد تأثیرگذاری ناروا بر رفتار

۲۵۰-۷ حسابدار حرفه‌ای نباید پیشنهاد اغواکننده را با قصد تأثیرگذاری ناروا بر رفتار گیرنده یا فردی دیگر به وی بدهد، یا دیگران را ترغیب به ارائه آن پیشنهاد کند یا چنانچه یک شخص ثالث منطقی و آگاه احتمالاً به این نتیجه می‌رسد که اغوا، به قصد تأثیرگذاری ناروا انجام شده است.

۲۵۰-۸ حسابدار حرفه‌ای نباید پیشنهاد اغواکننده‌ای را بپذیرد یا دیگران را ترغیب به پذیرش آن اغوا کند که قصد از آن، تأثیرگذاری ناروا بر رفتار گیرنده یا فردی دیگر است، یا یک شخص ثالث منطقی و آگاه احتمالاً به این نتیجه می‌رسد که اغوا به قصد تأثیرگذاری ناروا انجام شده است.

۲۵۰-۹ت۱ پیشنهاد اغوایی مصداق تأثیرگذاری ناروا بر رفتار فرد است که سبب شود وی به شیوه‌ای غیراخلاقی عمل کند. این گونه تأثیرگذاری ناروا می‌تواند متوجه گیرنده یا کسی باشد که با وی به گونه‌ای در ارتباط است. اصول بنیادی، یک چارچوب مرجع برای حسابدار حرفه‌ای است هنگامی که می‌خواهد مشخص کند چه چیزی رفتار غیراخلاقی از سوی حسابدار حرفه‌ای و، در صورت لزوم با مقایسه، از سوی افراد دیگر محسوب می‌شود.

۲۵۰-۹ت۲ در مواردی که حسابدار حرفه‌ای اقدام به پیشنهاد یا پذیرش اغوایی می‌کند، یا دیگران را ترغیب به ارائه پیشنهاد یا پذیرش آن می‌نماید، که منظور از آن، تأثیرگذاری ناروا بر رفتار گیرنده یا فرد دیگر است، اصل بنیادی درستکاری نقض می‌شود.

۲۵۰-۹ت۳ تعیین واقعی یا ظاهری بودن یا نبودن تأثیرگذاری ناروا بر رفتار ناشی از اغوا مستلزم اعمال قضاوت حرفه‌ای است. عوامل مرتبطی که می‌تواند در نظر گرفته شود شامل موارد زیر است:

- ❖ نوع و ماهیت، فراوانی، ارزش و اثر انباشته اغوا.
- ❖ زمان‌بندی ارائه پیشنهاد اغوا با نگرش به اقدام یا تصمیمی که ممکن است بر آن تأثیر بگذارد.

- ❖ شرایطی که در آن، اغوا عملی مرسوم یا فرهنگی است، برای مثال، پیشنهاد هدیه به مناسبت جشن مذهبی یا ازدواج.
- ❖ بخش جانبی فعالیت حرفه‌ای بودن اغوا، برای مثال، پیشنهاد یا پذیرش ناهار در یک نشست کاری.
- ❖ پیشنهاد اغوا به فرد گیرنده محدود است یا گروهی فراگیر را دربر می‌گیرد. گروه فراگیر می‌تواند از درون یا برون سازمان کارفرما، مانند مشتریان، یا فروشندگان باشد.
- ❖ نقش‌ها و سمت‌های افراد پیشنهادکننده یا پیشنهاد گیرنده.
- ❖ آگاهی حسابدار حرفه‌ای یا بودن دلیلی برای باور او به اینکه پذیرش اغوا، سیاست‌ها و رویه‌های سازمان کارفرمای طرف مقابل را نقض می‌کند.
- ❖ میزان شفافیت اغوای پیشنهادی.
- ❖ لازم یا مورد درخواست بودن اغوا توسط گیرنده.
- ❖ رفتار یا شهرت شناخته شده پیشین پیشنهاد دهنده.

در نظر گرفتن اقدامات بیشتر

- ۱۰-۲۵۰ تا ۱ چنانچه حسابدار حرفه‌ای از پیشنهاد اغوایی با قصد واقعی یا ظاهری برای تأثیرگذاری ناروا بر رفتار آگاه شود، حتی اگر الزامات بندهای ۷-۲۵۰ و ۸-۲۵۰ رعایت شده باشد بازهم خطرهای نقض اصول بنیادی می‌تواند پدید آید.
- ۱۰-۲۵۰ تا ۲ نمونه‌هایی از اقداماتی که می‌تواند تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این‌گونه خطرها باشد شامل موارد زیر است:
- ❖ آگاهی‌رسانی در باره پیشنهاد به مدیریت ارشد یا راهبران سازمان کارفرمای حسابدار حرفه‌ای یا پیشنهاددهنده.
 - ❖ تجدید نظر کردن یا خاتمه دادن به روابط تجاری با پیشنهاد دهنده.

اغوا بدون قصد تأثیرگذاری ناروا بر رفتار

- ۱۱-۲۵۰ تا ۱ هنگامی که حسابدار حرفه‌ای به این نتیجه می‌رسد که قصد واقعی یا ظاهری برای تأثیرگذاری ناروا بر رفتار گیرنده یا فرد دیگر وجود ندارد، الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در چارچوب نظری بکار گرفته می‌شود.
- ۱۱-۲۵۰ تا ۲ اگر چنین اغوایی ناچیز و بی‌اهمیت باشد، هرگونه خطر پدید آمده، در سطحی پذیرفتنی خواهد بود.

۱۱-۲۵۰ت ۳ نمونه‌هایی از شرایطی که پیشنهاد یا پذیرش چنین اغوایی می‌تواند خطرهایی را پدید آورد، حتی اگر حسابدار حرفه‌ای به این نتیجه رسیده باشد که قصد واقعی یا ظاهری برای تأثیرگذاری ناروا بر رفتار وجود ندارد، شامل موارد زیر است:

❖ **خطرهای منافع شخصی**

پیشنهاد کار پاره‌وقت به حسابدار حرفه‌ای توسط یک تأمین‌کننده مواد و کالا.

❖ **خطرهای قرابت**

دعوت مشتری یا تأمین‌کننده مواد و کالا به رویدادهای ورزشی توسط حسابدار حرفه‌ای به‌طور مرتب و منظم.

❖ **خطرهای تهدید**

پذیرش پذیرایی توسط حسابدار حرفه‌ای که در صورت افشای عمومی، نوع و ماهیت آن نامناسب تلقی می‌شود.

۱۱-۲۵۰ت ۴ عوامل مرتبط در ارزیابی سطح خطرهایی که با پیشنهاد یا پذیرش چنین اغوایی پدید می‌آید، شامل همان عواملی است که در بند ۹-۲۵۰ت ۳، برای تعیین قصد بیان شده است.

۱۱-۲۵۰ت ۵ نمونه‌هایی از اقداماتی که می‌تواند خطرهای پدید آمده به سبب پیشنهاد یا پذیرش چنین اغوایی را رفع کند، شامل موارد زیر است:

❖ **رد کردن یا پیشنهاد نکردن اغوا.**

❖ **انتقال مسئولیت هرگونه تصمیم مرتبط تجاری وابسته به طرف مقابل به فرد دیگری که حسابدار حرفه‌ای دلیلی برای این باور ندارد که تحت تأثیر تصمیم‌گیری ناروا قرار می‌گیرد یا تصور می‌شود تحت تأثیر قرار خواهد گرفت.**

۱۱-۲۵۰ت ۶ نمونه‌هایی از اقداماتی که می‌تواند تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با خطرهایی باشد که به دلیل پیشنهاد یا پذیرش چنین اغوایی پدید می‌آید شامل موارد زیر است:

❖ **شفاف بودن با مدیریت ارشد یا راهبران سازمان کارفرمای حسابدار حرفه‌ای یا طرف مقابل آن در باره پیشنهاد یا پذیرش اغوا.**

❖ **ثبت اغوا در دفتر رخداد نگاشت در سازمان کارفرمای حسابدار حرفه‌ای یا طرف.**

❖ **استفاده از بازبین‌کننده مناسبی که در انجام فعالیت حرفه‌ای دخالتی نداشته است، برای بازبینی کار انجام شده یا تصمیم‌های گرفته شده توسط حسابدار حرفه‌ای در رابطه با فرد یا سازمانی که حسابدار حرفه‌ای اغوا را از آن پذیرفته است.**

- ❖ اهدای اغوا به خیریه پس از دریافت و افشای مناسب اهدا، برای مثال، به راهبران بنگاه / سازمان یا فرد پیشنهاد دهنده اغوا.
- ❖ بازپرداخت هزینه اغوای دریافتی، مانند هزینه پذیرایی.
- ❖ بازپس دادن بی‌درنگ اغوا، مانند هدیه، پس از پذیرش اولیه آن.

اعضای خانواده یا بستگان نزدیک (اقربای درجه دوم)

۱۲-۲۵۰ حسابدار حرفه‌ای باید نسبت به خطرهای بالقوه ناقض اصول بنیادی که از پیشنهاد اغواکننده توسط اشخاص زیر پدید می‌آید هشیار باشد:

- (الف) یکی از اعضای خانواده یا بستگان نزدیک حسابدار حرفه‌ای به طرف مقابلی که حسابدار حرفه‌ای با وی رابطه حرفه‌ای دارد، یا
- (ب) طرف مقابل به یکی از اعضای خانواده یا بستگان نزدیک حسابدار حرفه‌ای که حسابدار حرفه‌ای با وی رابطه حرفه‌ای دارد.

۱۳-۲۵۰ هنگامی که حسابدار حرفه‌ای از پیشنهاد اغواکننده‌ای به یکی از اعضای خانواده یا بستگان نزدیکش، یا پیشنهاد ارائه شده توسط آنان، آگاه شود و به این نتیجه برسد که قصد از آن، تأثیرگذاری ناروا بر رفتار حسابدار حرفه‌ای یا طرف مقابل است، یا چنانچه یک شخص ثالث منطقی و آگاه احتمالاً به این نتیجه می‌رسد که چنین قصدی وجود دارد، حسابدار حرفه‌ای باید به عضو خانواده یا وابسته نزدیکش توصیه کند که آن اغوا را پیشنهاد نکند یا اغوای پیشنهادی را نپذیرد.

۱۳-۲۵۰ت ۱ عوامل مرتبط برای تعیین واقعی یا ظاهری بودن یا نبودن قصد تأثیرگذاری ناروا بر رفتار حسابدار حرفه‌ای یا طرف مقابل او در بند ۹-۲۵۰ت ۳ بیان شده است. عامل مرتبط دیگر، نوع و ماهیت یا نزدیکی عاطفی رابطه بین اشخاص زیر است:

- (الف) حسابدار حرفه‌ای با عضو خانواده یا وابسته نزدیک؛
- (ب) عضو خانواده یا وابسته نزدیک با طرف مقابل؛ و
- (پ) حسابدار حرفه‌ای با طرف مقابل.

برای مثال، پیشنهاد کار به همسر حسابدار حرفه‌ای به صورت خارج از فرایند عادی استخدام، توسط طرف مقابلی که حسابدار حرفه‌ای در حال مذاکره با وی در مورد یک قرارداد مهم است، می‌تواند نشانه چنین قصدی باشد.

کاربرد چارچوب نظری

۱۴-۲۵۰ت ۱ هنگامی که حسابدار حرفه‌ای از پیشنهاد اغواکننده‌ای در وضعیت‌های مشخص شده در بند ۱۲-۲۵۰ آگاه شود، موارد زیر می‌تواند خطرهایی برای رعایت اصول بنیادی پدید آورد:

(الف) برخلاف توصیه حسابدار حرفه‌ای مطابق بند ۱۳-۲۵۰، عضو خانواده یا وابسته نزدیک اغوایی را پیشنهاد کند یا اغوای پیشنهادی را بپذیرد، یا

(ب) حسابدار حرفه‌ای دلیلی برای این نداشته باشد که قصد واقعی یا ظاهری برای تأثیرگذاری ناروا بر رفتار حسابدار حرفه‌ای یا طرف مقابل وجود دارد.

۱۴-۲۵۰ت ۲ توضیحات کاربردی بیان شده در بندهای ۱۱-۲۵۰ تا ۱۱-۲۵۰ت ۶ به هدف‌های شناسایی، ارزیابی و برخورد با چنین خطرهایی مربوط است. عوامل مرتبط در ارزیابی سطح خطرها در چنین وضعیت‌هایی شامل نوع و ماهیت یا نزدیکی عاطفی روابط نیز در بند ۱۳-۲۵۰ت ۱ بیان شده است.

سایر ملاحظات

۱۵-۲۵۰ت ۱ اگر حسابدار حرفه‌ای پیشنهاد اغواکننده‌ای در ارتباط با منافع مالی، جبران خدمات و انگیزش‌های مرتبط با عملکرد از سازمان کارفرما دریافت کند، الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در بخش ۲۴۰ بکار گرفته می‌شود.

۱۵-۲۵۰ت ۲ اگر حسابدار حرفه‌ای با اغوایی رو به‌رو یا از آن آگاه شود که بتواند سبب عدم رعایت قوانین و مقررات یا مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات توسط سایر افراد در استخدام یا زیر نظر سازمان کارفرما شود، الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در بخش ۲۶۰ بکار گرفته می‌شود.

۱۵-۲۵۰ت ۳ اگر حسابدار حرفه‌ای برای پیشنهاد یا پذیرش اغوایی که می‌تواند خطری برای رعایت اصول بنیادی پدید آورد، زیر فشار قرار گیرد، الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در بخش ۲۷۰ بکار گرفته می‌شود.

بخش ۲۶۰

چگونگی برخورد با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات

مقدمه

۲۶۰-۱ حسابداران حرفه‌ای باید اصول بنیادی را رعایت کنند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرها باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.

۲۶۰-۲ هنگامی که حسابدار حرفه‌ای از مواردی از عدم رعایت قوانین و مقررات یا مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات آگاه می‌شود، خطر منافع شخصی و خطر تهدید ناقض اصول درستکاری و رفتار و آداب حرفه‌ای پدید می‌آید.

۲۶۰-۳ حسابدار حرفه‌ای ممکن است در جریان انجام فعالیت‌های حرفه‌ای با موردی از عدم رعایت یا مشکوک به عدم رعایت رو به‌رو یا از آن آگاه شود. این بخش، حسابدار حرفه‌ای را در ارزیابی پیامدهای موضوع و اقدامات ممکن برای برخورد با عدم رعایت یا مشکوک به عدم رعایت موارد زیر راهنمایی می‌کند:

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

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

هدف‌های حسابدار حرفه‌ای در ارتباط با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات

۲۶۰-۴ یکی از ویژگی‌های بارز حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی است. هدف‌های حسابدار حرفه‌ای در برخورد با موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن به شرح زیر است:

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

ب) هشیارسازی مدیریت یا، در صورت لزوم، راهبران سازمان کارفرما، در مورد 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.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

- ۱-۲۶۰-۵ عدم رعایت قوانین و مقررات ("عدم رعایت") شامل کوتاهی یا ارتکاب اعمالی، به‌عمد یا به سهو، توسط اشخاص زیر که برخلاف قوانین یا مقررات جاری است:
- (الف) سازمان کارفرمای حسابدار حرفه‌ای،
 - (ب) راهبران سازمان کارفرما،
 - (پ) مدیریت سازمان کارفرما، یا
 - (ت) دیگر افراد در استخدام یا زیر نظر سازمان کارفرما.
- ۲-۲۶۰-۵ نمونه‌هایی از قوانین و مقررات موضوع این بخش شامل قوانین و مقرراتی است که به موارد زیر می‌پردازد:
- ❖ تقلب، فساد و ارتشا.
 - ❖ پولشویی، تأمین مالی تروریسم و وجوه حاصل از تبهکاری.
 - ❖ بازارهای اوراق بهادار و داد و ستد.
 - ❖ بانکداری و دیگر محصولات و خدمات مالی.
 - ❖ امنیت داده‌ها.
 - ❖ بدهی‌های مالیاتی و بازنشستگی و پرداخت‌های مربوط.
 - ❖ حفظ محیط زیست.
 - ❖ سلامت و ایمنی عموم مردم.
- ۳-۲۶۰-۵ عدم رعایت می‌تواند به جریمه شدن، دعاوی حقوقی یا دیگر پیامدهایی برای سازمان کارفرما منجر شود که به‌طور بالقوه بر صورت‌های مالی آن، اثری با اهمیت داشته باشد. مهم‌تر آنکه می‌تواند آثار گسترده‌تری بر منافع عمومی، به صورت زیان هنگفت بالقوه به سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، کارکنان یا عموم مردم داشته باشد. از دید این بخش، عدم رعایتی که سبب زیان هنگفت می‌شود آن است که پیامدهای ناخوشایندی را، چه مالی و چه غیرمالی، برای هرکدام از این گروه‌ها پدید آورد. ارتکاب تقلبی که سبب زیان مالی عمده به سرمایه‌گذاران، و تخطی از قوانین و مقررات محیط زیست که سلامت یا ایمنی کارکنان یا عموم مردم را به خطر اندازد نمونه‌هایی از این گونه اعمال است.
- ۴-۲۶۰-۶ در برخی قلمروها، موارد قانونی یا مقرراتی برای چگونگی برخورد حسابدار حرفه‌ای با موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن مقرر شده که ممکن است با این بخش فرق کند یا فراتر از آن باشد. حسابدار حرفه‌ای هنگام رو به‌رویی با این‌گونه موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن، مسئولیت کسب شناخت از آن موارد و رعایت آنها را دارد.

این مسئولیت شامل موارد زیر است:

(الف) هرگونه الزام برای گزارش موضوع به نهاد ذی صلاح مناسب، و

(ب) رعایت هرگونه ممنوعیت هشیارسازی طرف مربوط.

۱-۲۶۰-۶ یک مورد از ممنوعیت هشیارسازی طرف مربوط می‌تواند، برای مثال، در اجرای قانون مبارزه با پولشویی، باشد.

۱-۲۶۰-۷ این بخش در مورد هر سازمان کارفرما، صرف‌نظر از نوع و ماهیت آن، شامل سهامی عام بودن یا نبودن آن، کاربرد دارد.

۲-۲۶۰-۷ یک حسابدار حرفه‌ای که با مواردی رو به‌رو می‌شود یا از آن آگاهی می‌یابد که به‌روشنی بی‌اهمیت هستند لازم نیست از مفاد این بخش پیروی کند. قضاوت در باره به‌روشنی بی‌اهمیت بودن یا نبودن یک موضوع، به نوع و ماهیت و اثر آن، اعم از مالی و غیرمالی، بر سازمان کارفرما، ذینفعان سازمان کارفرما و عموم مردم دارد.

۳-۲۶۰-۷ این بخش به موارد زیر نمی‌پردازد:

(الف) تخلفات شخصی غیر مرتبط با فعالیت‌های تجاری سازمان کارفرما؛ و

(ب) عدم رعایت توسط دیگرانی غیر از موارد مشخص شده در بند ۵-۲۶۰-۱.

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

مسئولیت‌های مدیریت و راهبران سازمان کارفرما

۱-۲۶۰-۸ مدیریت سازمان کارفرما، با نظارت عالیه راهبران آن، مسئول اطمینان یافتن از انجام فعالیت‌های تجاری سازمان کارفرما بر طبق قوانین و مقررات است. مدیریت و راهبران سازمان کارفرما مسئول شناسایی و برخورد با هرگونه عدم رعایت رخ داده توسط اشخاص زیر نیز می‌باشند:

(الف) سازمان کارفرما،

(ب) هر فرد مسئول راهبری سازمان کارفرما،

(پ) هر عضو مدیریت، یا

(ت) افراد دیگر در استخدام یا زیر نظر سازمان کارفرما.

مسئولیت‌های همه حسابداران حرفه‌ای

۲۶۰-۹ چنانچه دستورالعمل‌ها و رویه‌هایی برای برخورد با موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن، در سازمان کارفرمای حسابدار حرفه‌ای وجود داشته باشد، حسابدار حرفه‌ای برای تعیین چگونگی برخورد با این‌گونه موارد عدم رعایت باید آنها را مورد توجه قرار دهد.

۱-۲۶۰ت بسیاری از سازمان‌های کارفرما، دستورالعمل‌ها و رویه‌هایی برای چگونگی برخورد درون‌سازمانی با موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن را تهیه و تدوین کرده‌اند. این دستورالعمل‌ها و رویه‌ها شامل، برای مثال، یک منشور اخلاقی یا مکانیسم‌های هشدار دهی درون‌سازمانی است. در این‌گونه دستورالعمل‌ها و رویه‌ها ممکن است گزارش‌دهی موضوعات، بدون نام و نشان و از راه‌های مشخص شده، پیش‌بینی شده باشد.

۱۰-۲۶۰ در مواردی که حسابدار حرفه‌ای از موضوعی آگاه می‌شود که مشمول این بخش است، اقداماتی که حسابدار حرفه‌ای برای رعایت این بخش به عمل می‌آورد باید بموقع، مبتنی بر درک حسابدار حرفه‌ای از نوع و ماهیت موضوع و زیان بالقوه به منافع سازمان کارفرما، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، کارکنان و عموم مردم باشد.

مسئولیت‌های حسابداران حرفه‌ای ارشد شاغل در بنگاه / سازمان

۱۱-۲۶۰ت حسابداران حرفه‌ای ارشد شاغل در بنگاه/ سازمان ("حسابداران حرفه‌ای ارشد")، عضو هیأت مدیره، مدیر یا کارکنان ارشدی هستند که می‌توانند بر تصمیم‌گیری درباره تحصیل، استقرار و کنترل منابع انسانی، مالی، فناوری، منابع فیزیکی و نامشهود سازمان کارفرما نفوذ قابل ملاحظه‌ای داشته باشند. به دلیل نقش، سمت و قدرت نفوذشان در سازمان کارفرما، از حسابداران حرفه‌ای ارشد بیشتر از دیگر حسابداران حرفه‌ای شاغل در سازمان کارفرما انتظار می‌رود هرگونه اقدام لازم و مناسب در راستای حفظ منافع عمومی را برای برخورد با موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن به عمل آورند.

کسب شناخت از موضوع

۱۲-۲۶۰ چنانچه حسابدار حرفه‌ای ارشد در جریان انجام فعالیت‌های حرفه‌ای خود از اطلاعات مربوط به یک مورد عدم رعایت یا مشکوک به آن آگاه شود، حسابدار حرفه‌ای باید شناختی از موضوع، شامل موارد زیر بدست آورد:

- الف) نوع و ماهیت عدم رعایت یا مشکوک به آن و شرایطی که در آن، رخ داده یا می‌تواند رخ دهد؛
- ب) کاربرد قوانین و مقررات مربوط به آن شرایط؛ و
- پ) ارزیابی پیامدهای احتمالی برای سازمان کارفرما، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، کارکنان یا عموم مردم.

۱۲-۲۶۰ت۱ از حسابدار حرفه‌ای ارشد انتظار می‌رود دانش، مهارت و قضاوت حرفه‌ای را بکار گیرد. با وجود این، از وی انتظار نمی‌رود قوانین و مقررات را در سطحی بداند که بیش از نیاز انجام کار در سازمان کارفرما است. تعیین اینکه فعلی، عدم رعایت است یا نه، در نهایت به عهده دادگاه یا دیگر مقامات قضایی مناسب است.

۱۲-۲۶۰ت۲ حسابدار حرفه‌ای ارشد با نگرش به نوع و ماهیت و اهمیت موضوع می‌تواند پی‌جویی درون‌سازمانی موضوع را سبب شود یا اقدامات لازم برای آن را به عمل آورد. حسابدار حرفه‌ای ارشد می‌تواند به‌طور محرمانه از همکاران درون سازمان کارفرما یا تشکل حرفه‌ای یا مشاور حقوقی، نیز نظرخواهی کند.

برخورد با موضوع

۱۳-۲۶۰ چنانچه حسابدار حرفه‌ای ارشد، یک مورد رخداد عدم رعایت را شناسایی یا گمان کند که می‌تواند رخ دهد، حسابدار حرفه‌ای ارشد باید با نگرش به مفاد بند ۹-۲۶۰ بالا، موضوع را با مافوق بلافصل خود، در صورت وجود، در میان گذارد. اگر چنین به نظر رسد که مافوق بلافصل حسابدار حرفه‌ای ارشد نیز درگیر موضوع است، حسابدار حرفه‌ای ارشد باید موضوع را با رده بالاتر سازمانی کارفرما در میان گذارد.

۱۳-۲۶۰ت۱ هدف از در میان گذاشتن این است که امکان تعیین چگونگی برخورد با موضوع فراهم شود.

۱۴-۲۶۰ حسابدار حرفه‌ای ارشد باید اقدامات مناسب زیر را نیز به عمل آورد:

(الف) آگاهی‌رسانی موضوع به راهبران؛

(ب) رعایت قوانین و مقررات مربوط، شامل موارد قانونی یا مقرراتی حاکم بر گزارشگری موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن به نهاد ذی‌صلاح مناسب؛

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

(ت) کاهش خطر رخداد دوباره آن؛ و

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

۱۴-۲۶۰ت۱ هدف از آگاهی‌رسانی موضوع به ارکان راهبری، کسب موافقت آنان با اقدامات مورد نظر برای برخورد با موضوع و امکان ایفای مسئولیت‌هایشان است.

۱۴-۲۶۰ت۲ برخی از قوانین و مقررات ممکن است برای ارائه گزارش موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن به نهاد ذی‌صلاح مناسب، مهلتی تعیین کرده باشد.

۱۵-۲۶۰ حسابدار حرفه‌ای ارشد افزون بر برخورد با موضوع طبق مفاد این بخش باید ضرورت گزارش کردن موضوع به حسابرس مستقل سازمان کارفرما را، در صورت وجود، تعیین کند.

۱۵-۲۶۰ت۱ چنین افشایی در راستای ایفای وظایف سازمانی یا الزام قانونی تأمین همه اطلاعات لازم برای انجام حسابرسی توسط حسابرس مستقل است.

تعیین ضرورت انجام اقدامات بیشتر

۱۶-۲۶۰ حسابدار حرفه‌ای ارشد باید مناسب بودن برخورد مافوق‌های خود، در صورت وجود، و راهبران بنگاه را بسنجد.

۱۶-۲۶۰ت۱ عوامل مربوط در سنجش مناسب بودن برخورد مافوق‌های حسابدار حرفه‌ای، در صورت وجود، و راهبران بنگاه شامل موارد زیر است:

- ❖ بموقع 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 موضوع عدم رعایت، حسب مورد، نزد نهاد ذی‌صلاح مناسب و در صورت افشا، سنجش کفایت افشا.

۱۷-۲۶۰ حسابدار حرفه‌ای ارشد باید با توجه به برخورد مافوق‌های خود، در صورت وجود، و راهبران بنگاه، هرگونه اقدام بیشتر را در راستای حفظ منافع عمومی تعیین کند.

۱۷-۲۶۰ت۱ تعیین ضرورت اقدامات بیشتر، و نوع و ماهیت و میزان آن به عوامل گوناگونی چون موارد زیر بستگی دارد:

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

قسمت ۲: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان

۱۷-۲۶۰ت ۲ نمونه‌هایی از شرایطی که سبب می‌شود حسابدار حرفه‌ای ارشد به درستکاری مافوق‌های خود و راهبران سازمان کارفرما، دیگر اطمینان نکند شامل شرایطی است که در آن:

❖ حسابدار حرفه‌ای درباره دخالت یا قصد دخالت 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.

۱۸-۲۶۰ حسابدار حرفه‌ای ارشد برای تعیین ضرورت، و نوع و ماهیت و میزان اقدامات بیشتر باید از قضاوت حرفه‌ای استفاده کند. تعیین این موارد باید با این فرض صورت گیرد که یک شخص ثالث منطقی و آگاه، احتمالاً به این نتیجه می‌رسید که حسابدار حرفه‌ای ارشد، به‌گونه‌ای مناسب و در راستای حفظ منافع عمومی عمل کرده است.

۱۸-۲۶۰ت ۱ اقدامات بیشتر حسابدار حرفه‌ای ارشد می‌تواند موارد زیر را در برگیرد:

❖ اطلاع‌رسانی موضوع به مدیریت سازمان 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.

۱۸-۲۶۰ت ۲ استعفا از سازمان کارفرما نمی‌تواند جایگزین دیگر اقداماتی شود که ممکن است برای دستیابی به هدف‌های حسابدار حرفه‌ای ارشد بر طبق مفاد این بخش، ضروری باشد. در برخی قلمروها ممکن است محدودیت‌هایی در مورد اقدامات بیشتر در دسترس حسابدار حرفه‌ای ارشد، مقرر شده باشد. در این‌گونه شرایط، استعفا ممکن است تنها راه‌کار در دسترس باشد.

درخواست نظر مشورتی

۱۹-۲۶۰ت ۱ از آنجا که ارزیابی موضوع ممکن است مستلزم تجزیه و تحلیل‌ها و تصمیم‌گیری‌های پیچیده باشد، حسابدار حرفه‌ای ارشد می‌تواند موارد زیر را مورد توجه قرار دهد:

❖ دریافت مشاوره درون‌سازمانی.

❖ دریافت نظر حقوقی برای شناخت راه‌کارهای بدیل و پیامدهای حرفه‌ای یا قانونی هر اقدام به‌خصوص.

❖ دریافت نظر مشورتی، بر اساس رازداری، از نهاد نظارتی یا تشکل حرفه‌ای.

تصمیم‌گیری درباره افشای موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح مناسب

۲۰-۲۶۰ت ۱ افشای موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح مناسب در صورتی ممنوع است که انجام آن برخلاف قانون یا مقررات باشد. در غیر این صورت، هدف افشا، توانمندسازی نهاد ذی‌صلاح مناسب برای صدور مجوز پی‌جویی موضوع و انجام اقدام لازم برای حفظ منافع عمومی است.

۲۰-۲۶۰ت ۲ تصمیم‌گیری در باره چنین افشایی، به‌ویژه به نوع و ماهیت و میزان زیان واقعی یا بالقوه وارد شده یا احتمالی توسط موضوع به سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، کارکنان یا عموم مردم بستگی دارد. برای مثال، حسابدار حرفه‌ای ارشد ممکن است افشای موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح را در موارد زیر، اقدامی مناسب تشخیص دهد:

❖ سازمان کارفرما، درگیر رشوه‌دهی است (برای مثال، به مقامات دولتی داخلی یا خارجی با هدف گرفتن پیمان‌های بزرگ).

❖ سازمان کارفرما، نرخ‌گذاری شده است و موضوع از چنان اهمیتی برخوردار است که امتیاز فعالیت آن را به خطر می‌اندازد.

❖ سازمان کارفرما، پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار است و موضوع می‌تواند بر بازار منصفانه و منظم اوراق بهادار سهام کارفرما، اثر نامساعد بگذارد یا سبب یک ریسک سیستمی در بازارهای مالی شود.

❖ کالای مضر برای سلامت و ایمنی عموم مردم احتمالاً توسط سازمان کارفرما به فروش می‌رود.

❖ سازمان کارفرما، طرحی را برای فرار از مالیات به مشتریانش عرضه می‌کند.

۲۰-۲۶۰ت ۳ تصمیم‌گیری در باره چنین افشایی به عوامل برون‌سازمانی، به شرح زیر، نیز بستگی دارد:

❖ وجود داشتن یک نهاد ذی‌صلاح برای دریافت این‌گونه اطلاعات و توانایی صدور مجوز پی‌جویی موضوع و انجام اقدام لازم. مناسب بودن نهاد ذی‌صلاح، به نوع و ماهیت موضوع بستگی دارد، برای مثال، در مورد گزارشگری مالی متقلبانه، نهاد نظارتی بورس اوراق بهادار یا در مورد تخطی از قوانین و مقررات محیط زیست، سازمان حفاظت محیط‌زیست.

❖ وجود داشتن تأمین قوی و معتبر در برابر مسئولیت مدنی، کیفری یا حرفه‌ای، یا پیگردهای قانونی یا مقرراتی، مانند قوانین و مقررات حفاظت از مخبران.

❖ وجود داشتن تهدیدهای واقعی یا احتمالی نسبت به ایمنی فیزیکی حسابدار حرفه‌ای ارشد یا دیگر افراد.

۲۱-۲۶۰ چنانچه حسابدار حرفه‌ای ارشد به این نتیجه برسد که در شرایط موجود، افشای موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن نزد نهاد ذی‌صلاح مناسب، اقدامی مناسب است، این امر به‌منزله تخطی از وظیفه رازداری به شرح بند ۱-۱۱۴ (د) این آیین رفتار محسوب نمی‌شود. حسابدار حرفه‌ای ارشد در چنین موارد افشا باید با حسن نیت عمل کند و بیانیه و ادعای خود را با رعایت احتیاط اظهار نماید.

تخلف در شرف رخداد

۲۲-۲۶۰ در موارد استثنایی، حسابدار حرفه‌ای ارشد ممکن است از اقدام 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، اعتباردهندگان، کارکنان یا عموم مردم سبب شود. حسابدار حرفه‌ای ارشد پس از تصمیم‌گیری در باره در میان گذاشتن یا نگذاشتن موضوع با مدیریت یا راهبران بنگاه باید در باره افشای بی‌درنگ موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح مناسب، به‌منظور پیشگیری از پیامدهای چنین تخلفی یا کاهش آن، از قضاوت حرفه‌ای استفاده کند. چنانچه افشایی صورت گیرد، آن افشا طبق بند (د) ۱-۱۱۴ این آیین رفتار، مجاز محسوب می‌شود.

مستندسازی

۲۳-۲۶۰ به حسابدار حرفه‌ای ارشد توصیه می‌شود در ارتباط با موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن که در دامنه این بخش قرار می‌گیرد، موارد زیر را مستند کند:

- ❖ موضوع.
- ❖ نتایج گفتگو با مافوق‌های حسابدار حرفه‌ای ارشد، در صورت وجود، و راهبران بنگاه و دیگران.
- ❖ چگونگی برخورد مافوق‌های حسابدار حرفه‌ای ارشد، در صورت وجود، و راهبران بنگاه با موضوع.
- ❖ اقدامات مورد بررسی حسابدار حرفه‌ای ارشد، قضاوت‌های به‌عمل‌آمده و تصمیم‌های گرفته شده.
- ❖ چگونگی کسب رضایت خاطر توسط حسابدار حرفه‌ای ارشد در باره ایفای مسئولیت‌های بیان شده در بند ۱۷-۲۶۰.

مسئولیت‌های حسابداران حرفه‌ای به غیر از حسابدار حرفه‌ای ارشد

۲۴-۲۶۰ چنانچه حسابدار حرفه‌ای در جریان انجام فعالیت‌های حرفه‌ای خود از اطلاعات مربوط به یک مورد عدم رعایت یا مشکوک به آن آگاهی یابد، حسابدار حرفه‌ای باید شناختی از موضوع، شامل نوع و ماهیت فعل و شرایطی کسب کند که آن فعل در آن شرایط، رخ داده یا ممکن است رخ دهد.

۲۴-۲۶۰ از حسابدار حرفه‌ای انتظار می‌رود دانش، قضاوت حرفه‌ای و مهارت خود را بکار گیرد اما، از وی انتظار نمی‌رود قوانین و مقررات را در سطحی بدانند که بیش از نیاز انجام کار در سازمان کارفرما است. تعیین اینکه فعلی، عدم رعایت است یا نه در نهایت به عهده دادگاه یا دیگر مقامات قضایی مناسب است.

۲۴-۲۶۰ت۲ حسابدار حرفه‌ای بسته به نوع و ماهیت و اهمیت موضوع می‌تواند با حفظ رازداری، با همکاران درون‌سازمانی یا تشکل حرفه‌ای، یا مشاور حقوقی مشورت کند.

۲۵-۲۶۰ چنانچه حسابدار حرفه‌ای موردی از رخداد عدم رعایت را شناسایی یا گمان کند که می‌تواند رخ دهد، حسابدار حرفه‌ای باید با نگرش به مفاد بند ۹-۲۶۰ بالا، موضوع را با مافوق بلافصل خود در میان گذارد تا وی بتواند اقدام لازم را به عمل آورد. اگر چنین به نظر رسد که مافوق بلافصل حسابدار حرفه‌ای نیز درگیر موضوع است، حسابدار حرفه‌ای باید موضوع را با لایحه‌سازمانی کارفرما در میان گذارد.

۲۶-۲۶۰ در موارد استثنایی، حسابدار حرفه‌ای ممکن است افشای موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح مناسب را اقدامی مناسب تشخیص دهد. چنانچه حسابدار حرفه‌ای چنین کاری را در راستای مفاد بندهای ۲۰-۲۶۰ت۲ و ت۳ انجام دهد، چنین افشایی، طبق بند ۱-۱۱۴ (د) این آیین رفتار، مجاز محسوب می‌شود. حسابدار حرفه‌ای در چنین موارد افشا باید با حسن نیت عمل کند و بیانیه و ادعای خود را با رعایت احتیاط اظهار نماید.

مستندسازی

۲۷-۲۶۰ت۱ به حسابدار حرفه‌ای توصیه می‌شود در ارتباط با موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن که در دامنه این بخش قرار می‌گیرد، موارد زیر را مستند کند:

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

بفشت ۲۱۰

فشار برای نقض اصول بنیادی

مقدمه

۲۷۰-۱ حسابداران حرفه‌ای باید اصول بنیادی را رعایت کنند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.

۲۷۰-۲ فشار وارده بر حسابدار حرفه‌ای، یا بر دیگران توسط او، می‌تواند خطر تهدید یا دیگر خطرهای عدم رعایت یک یا چند اصل از اصول بنیادی را پدید آورد. این بخش، الزامات و توضیحات کاربردی ویژه مرتبط با بکارگیری چارچوب نظری در این گونه وضعیت‌ها را بیان می‌کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

۲۷۰-۳ حسابدار حرفه‌ای نباید:

(الف) اجازه دهد فشار دیگران سبب نقض رعایت اصول بنیادی شود، یا
(ب) فشاری بر دیگران وارد آورد که می‌داند یا به دلیلی بر این باور باشد که آن فشار سبب نقض اصول بنیادی توسط افراد دیگر می‌شود.

۲۷۰-۳ت۱ حسابدار حرفه‌ای هنگام انجام یک فعالیت حرفه‌ای می‌تواند با فشارهایی روبه‌رو شود که مخاطراتی برای رعایت اصول بنیادی، برای مثال خطر تهدید، پدید آورد. فشار می‌تواند صریح یا ضمنی و ناشی از موارد زیر باشد:

- ❖ درون سازمان کارفرما، برای مثال، از یک همکار یا یک مافوق.
- ❖ یک فرد یا سازمان برونی، مانند یک تأمین‌کننده مواد و کالا، یک مشتری یا یک اعتباردهنده.
- ❖ هدف‌ها و انتظارات درون یا برون‌سازمانی.

۲۷۰-۳ت۲ نمونه‌های فشارهایی که می‌تواند به خطرهای ناقض اصول بنیادی منجر شود شامل موارد زیر است:

- ❖ فشار مرتبط با تضاد منافع:
- فشار یکی از اعضای خانواده برای برنده شدن به‌عنوان تأمین‌کنندگان مواد و کالا در مناقصه‌ای که سازمان کارفرمای حسابدار حرفه‌ای برگزار می‌کند.

بخش ۲۱۰، تضاد منافع نیز دیده شود.

❖ فشار برای تأثیرگذاری بر تهیه یا ارائه اطلاعات:

- فشار برای گزارش نتایج مالی گمراه‌کننده به منظور تأمین انتظارات سرمایه‌گذار، تحلیلگر یا وام‌دهنده.
 - فشار از سوی نمایندگان منتخب مردم به حسابداران حرفه‌ای بخش عمومی برای ارائه نادرست برنامه‌ها یا پروژه‌ها به رأی‌دهندگان.
 - فشار از سوی همکاران برای تحریف درآمد، هزینه یا نرخ‌های بازدهی به منظور تصمیم‌گیری جانبدارانه در مورد پروژه‌های سرمایه‌ای و تحصیل‌ها.
 - فشار از سوی مافوق برای تأیید یا پردازش هزینه‌های ناروای کسب و کار.
 - فشار برای ارائه نشدن گزارش‌های حسابرسی داخلی حاوی یافته‌های نامطلوب.
- بخش ۲۲۰، تهیه و ارائه اطلاعات نیز دیده شود.

❖ فشار برای انجام دادن کار بدون داشتن تخصص کافی یا صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای:

- فشار از جانب مافوق‌ها برای کاهش نامناسب میزان کار انجام شده.
- فشار از جانب مافوق‌ها برای انجام دادن یک کار بدون داشتن مهارت یا آموزش کافی یا در مهلت‌های غیر واقعی.

بخش ۲۳۰، تخصص کافی بر اساس انجام داد کار نیز دیده شود.

❖ فشار مرتبط با منافع مالی:

- فشار از جانب مافوق‌ها، همکاران یا دیگران، برای مثال، کسانی که می‌توانند با دستکاری شاخص‌های عملکرد از طرح‌های مشارکت در جبران خدمات یا توافقاتی انگیزشی سود ببرند.

بخش ۲۴۰، منافع مالی، جبران خدمت و انگیزش‌ها مرتبط با گزارشگر مالی و تصمیم‌گیر نیز دیده شود.

❖ فشار مرتبط با اغوا:

- فشار به سازمان کارفرما از سوی دیگران، اعم از درون یا برون‌سازمانی، برای ارائه پیشنهادهای اغواکننده به منظور تأثیرگذاری ناروا بر قضاوت یا فرایند تصمیم‌گیری یک فرد یا سازمان.
- فشار از سوی همکاران برای پذیرش رشوه یا اغواکننده دیگر؛ برای مثال، پذیرش هدایا یا پذیرایی نامناسب از تأمین‌کنندگان مواد و کالای شرکت‌کننده در فرایند برگزاری مناقصه.

بخش ۲۵۰، منافع مالی، اغوا، شامل هدایا و پذیرایی نیز دیده شود.

❖ فشار مرتبط با عدم رعایت قوانین و مقررات:

- فشار برای ساختار سازی یک رویداد به منظور فرار مالیاتی.
- بخش ۲۶۰، چگونگی برخورد با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات نیز دیده شود.

❖ فشار مرتبط با میزان حق الزحمه:

- اعمال فشار توسط یک حسابدار حرفه‌ای بر حسابدار حرفه‌ای دیگر برای ارائه خدمات حرفه‌ای با حق الزحمه‌ای که امکان تأمین منابع کافی و مناسب (شامل منابع انسانی، فنی و فکری) برای انجام خدمات بر طبق استانداردهای فنی و حرفه‌ای را فراهم نکند.

بخش ۳۳۰، حق الزحمه و سایر انواع اجرت نیز دیده شود.

۳-۲۷۰ عوامل مرتبط در ارزیابی سطح خطرهای پدید آمده توسط فشار شامل موارد زیر است:

- ❖ قصد شخص اعمال‌کننده فشار و نوع و ماهیت و گسترش فشار.
- ❖ بکارگیری قوانین و مقررات و استانداردهای حرفه‌ای در شرایط موجود.
- ❖ فرهنگ و رهبری سازمان کارفرما، دربرگیرنده میزان بازتاب یا تأکید آن‌ها بر اهمیت رفتار اخلاقی و انتظار عملکرد اخلاقی از کارکنان. برای مثال، فرهنگ شرکتی که رفتار غیراخلاقی را برمی‌تابد، فشار می‌تواند احتمال خطر نقض اصول بنیادی را افزایش دهد.
- ❖ سیاست‌ها و رویه‌های مستقر در سازمان کارفرما، در صورت وجود، مانند منشور اخلاقی یا سیاست‌های انسانی برای برخورد با فشارها.

۳-۲۷۰ت ۴ گفتگو و بررسی در باره شرایط پدیدآورنده فشار و مشورت با دیگران در باره آن شرایط می‌تواند به حسابدار حرفه‌ای برای ارزیابی سطح خطر کمک کند. چنین بحث و مشورتی که مستلزم هوشیاری نسبت به رعایت اصل رازداری است می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- ❖ در میان گذاشتن موضوع با شخص اعمال کننده فشار برای برطرف کردن آن.
- ❖ در میان گذاشتن موضوع با مافوق حسابدار حرفه‌ای، به شرطی که او، اعمال کننده فشار نباشد.
- ❖ در میان گذاشتن موضوع با مقامات بالاتر سازمان کارفرما، شامل، در صورت لزوم، تشریح ریسک‌های ناشی از آن برای سازمان، برای مثال با:

- سطوح بالاتر مدیریت.

- حساب‌برسان داخلی یا مستقل.

- راهبران بنگاه.

- ❖ افشای موضوع در راستای سیاست‌های سازمان کارفرما، شامل سیاست‌های اخلاقی و خبررسانی فساد، با استفاده از هرگونه مکانیزم مستقر، مانند خط تماس محرمانه اخلاقی.
- ❖ مشاوره با:

- یک همکار، مافوق، کارمند منابع انسانی یا یک حسابدار حرفه‌ای دیگر؛

- تشکل‌های حرفه‌ای یا نظارتی مربوط یا انجمن‌های صنفی؛ یا

- مشاور حقوقی.

۳-۲۷۰ت ۵ نمونه‌ای از اقدامی که می‌تواند خطر پدید آمده توسط فشار را از بین ببرد، درخواست حسابدار حرفه‌ای برای تجدید ساختار یا تفکیک برخی مسئولیت‌ها و وظایف است به گونه‌ای که حسابدار حرفه‌ای، دیگر با شخص یا بنگاه اعمال کننده فشار سرو کار نداشته باشد.

مستندات

۴-۲۷۰ت ۱ توصیه می‌شود که حسابدار حرفه‌ای موارد زیر را مستند کند:

- ❖ حقایق.

- ❖ تماس‌ها و طرف‌هایی که موضوع با آن‌ها در میان گذارده شده است.

- ❖ اقدامات در نظر گرفته شده.

- ❖ چگونگی برخورد با موضوع.

قسمت ۳: احکام لازم الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

بفصل ۱۳۵۵

فهرست مطالب

شماره صفحه	موضوع	بخش
۷۷	کاربرد چارچوب نظری - حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه	۳۰۰
۸۷	تضاد منافع	۳۱۰
۹۵	انتصاب‌های حرفه‌ای	۳۲۰
۱۰۱	اظهار نظر دوم	۳۲۱
۱۰۳	واقع‌بینی هر مسئول کنترل کیفیت کار و هر بازبینی‌کننده مناسب دیگر	۳۲۵
۱۰۷	حق الزحمه و دیگر انواع اجرت	۳۳۰
۱۱۱	اغوا، شامل هدایا و پذیرایی	۳۴۰
۱۱۷	نگهداری دارایی‌های صاحبکار	۳۵۰
۱۱۹	چگونگی برخورد با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات	۳۶۰

بفئنت ۳۰۰

کاربرد چارچوب نظری - حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

کلیات

- ۳۰۰-۱ این بخش، الزامات و توضیحات کاربردی لازم را برای حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه در موارد بکارگیری چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ مقرر می‌کند. اما، همه واقعیت‌ها و وضعیت‌ها، شامل فعالیت‌های حرفه‌ای، منافع و روابطی که حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه با آن رو به‌رو می‌شوند و خطر نقض اصول بنیادی را پدید می‌آورد یا می‌تواند پدید آورد، توصیف نمی‌شود. از این‌رو، به حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه توصیه می‌شود برای برخورد با این‌گونه وضعیت‌ها و روابط، هوشیار باشند.
- ۳۰۰-۲ الزامات و توضیحات کاربردی مربوط به حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه در قسمت‌های زیر ارائه می‌شود:
- ❖ قسمت ۳- حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه، بخش‌های ۳۰۰ تا ۳۹۹، لازم‌الاجرا توسط همه حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه می‌باشد، چه خدمات اطمینان‌بخش ارائه کنند یا نکنند.
 - ❖ استانداردهای بین‌المللی استقلال به شرح زیر:
 - قسمت ۴ الف) استقلال در حسابرسی و بررسی اجمالی، بخش‌های ۴۰۰ تا ۸۹۹، لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه که به حسابرسی و بررسی اجمالی می‌پردازند.
 - قسمت ۴ ب) استقلال در خدمات اطمینان‌بخش غیر از خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی، بخش‌های ۹۰۰ تا ۹۹۹، لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه زمانی که به کارهای اطمینان‌بخش غیر از حسابرسی و بررسی اجمالی می‌پردازند.
- ۳۰۰-۳ در این قسمت، اصطلاح "حسابدار حرفه‌ای" به حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه و مؤسسات متبوع آنان گفته می‌شود.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

۳۰۰-۴ هر حسابدار حرفه‌ای باید اصول بنیادی را رعایت کند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض اصول بنیادی باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرد.

۳۰۰-۵ در مواردی که حسابدار حرفه‌ای با یک موضوع رفتار حرفه‌ای رو به‌رو می‌شود باید منشأ پدیدآور موضوع یا منشأیی را مورد توجه قرار دهد که می‌توانست آن را پدید آورد. در مواردی که شخصی که حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه است در راستای روابط با مؤسسه حسابرسی متبوع، به‌عنوان پیمانکار، کارمند یا مالک، به ارائه فعالیت‌های حرفه‌ای می‌پردازد باید الزامات یاد شده در قسمت ۲ را در ارتباط با این وضعیت‌ها، رعایت کند.

۳۰۰-۵ت۱ نمونه‌هایی از وضعیت‌هایی که در آن، الزامات بیان شده در قسمت ۲ در مورد حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه کاربرد پیدا می‌کند به شرح زیر است:

❖ برخورد با تضاد منافع در مواردی که مسئول انتخاب یک تأمین‌کننده مواد و کالا برای مؤسسه (متبوع) است و یکی از اعضای خانواده حسابدار حرفه‌ای می‌تواند از آن قرارداد، منفعت مالی به‌دست آورد.

❖ الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در بخش ۲۱۰ به این شرایط می‌پردازد.

❖ تهیه یا ارائه گزارش‌های مالی برای صاحبکار یا مؤسسه. الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در بخش ۲۲۰ به این شرایط می‌پردازد.

❖ دریافت پیشنهادهای اغواکننده مانند بلیت‌هایی برای شرکت در رویدادهای ورزشی از تأمین‌کنندگان مواد و کالای مؤسسه، الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در بخش ۲۵۰ به این شرایط می‌پردازد.

❖ رو به‌رو شدن با فشار یک شریک مسئول کار برای اظهار نادرست ساعات کار انجام شده در یک قرارداد انجام کار، الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در بخش ۲۷۰ به این شرایط می‌پردازد.

۳۰۰-۵ت۲ هرچه سمت حسابدار حرفه‌ای، بالاتر باشد، توان و امکان وی برای دسترسی به اطلاعات و اثرگذاری بر سیاست‌های کلی، تصمیم‌گیری‌ها و اقدامات سایر دست‌اندرکاران مؤسسه، بیشتر خواهد بود. بنابر توانایی آنان به انجام این‌گونه اعمال، به دلیل مقام و ارشدیت آنان در مؤسسه، از حسابداران حرفه‌ای انتظار می‌رود طبق بند ۱۳-۱۲۰ت۳ رواج و گسترش فرهنگ مبتنی بر اخلاق را در مؤسسه

قسمت ۳: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

خود ترغیب کنند و با افراد و بنگاه‌هایی که خود یا مؤسسه با آن‌ها ارتباط حرفه‌ای یا تجاری دارد، با رفتار اخلاقی برخورد کنند.

نمونه اقداماتی که می‌تواند بکار گرفته شود شامل معرفی، اجرا و نظارت بر موارد زیر است:

- ❖ آموزش آیین رفتار حرفه‌ای و تدوین برنامه‌های پرورشی.
- ❖ تدوین و بکارگیری فرایندهای مؤسسه و ارزیابی عملکرد و معیارهای انگیزشی برای ترویج فرهنگ اخلاقی.
- ❖ آیین رفتار حرفه‌ای و سیاست‌های خبررسانی (سوت‌زنی).
- ❖ سیاست‌ها و روش‌های طراحی شده برای پیشگیری از عدم رعایت قوانین و مقررات.

شناسایی خطرها

دامنه گسترده‌ای از وضعیت‌ها و روابط گوناگون می‌توانند خطر نقض و رعایت نکردن اصول بنیادی را پدید آورند. گروه‌های خطرها در بند ۶-۱۲۰ت ۳ توصیف شده است. نمونه‌هایی از حقایق و شرایط هر یک از گروه‌های خطر که می‌تواند خطری برای حسابدار حرفه‌ای شاغل پدید آورد به شرح زیر است:

الف) خطرهای منافع شخصی:

- ❖ داشتن منافع مالی مستقیم حسابدار حرفه‌ای در یک بنگاه صاحبکار.
- ❖ پیشنهاد حق‌الزحمه پایین توسط حسابدار حرفه‌ای برای گرفتن کار جدید به‌گونه‌ای که انجام آن خدمت حرفه‌ای بر طبق استانداردهای فنی و حرفه‌ای مرتبط، ناممکن باشد.
- ❖ داشتن روابط تجاری نزدیک (عمده) حسابدار حرفه‌ای با صاحبکار.
- ❖ دسترسی داشتن حسابدار حرفه‌ای به اطلاعات محرمانه‌ای که می‌تواند برای کسب منافع شخصی، از آن استفاده شود.
- ❖ کشف یک اشتباه عمده توسط حسابدار حرفه‌ای در هنگام ارزیابی نتایج خدمات حرفه‌ای ارائه شده در گذشته توسط یکی از همکاران حرفه‌ای مؤسسه.

ب) خطرهای خودبینی در تجدیدنظر

- ❖ ارائه گزارش اطمینان‌بخش توسط حسابدار حرفه‌ای در باره اثربخشی عملکرد سیستم‌های مالی پس از تدوین یا استقرار آن سیستم‌ها توسط وی.
- ❖ تهیه اطلاعات اولیه زیربنای اسناد موضوع خدمات اطمینان‌بخش.

پ) خطرهای حمایت یا مخالفت

- ❖ تبلیغ منافع یا بازارگردانی سهام صاحبکار حسابرسی.
- ❖ نمایندگی صاحبکار حسابرسی در اختلافات یا دعاوی حقوقی علیه اشخاص ثالث.
- ❖ سخنرانی و تبلیغات به نمایندگی از طرف صاحبکار برای تصویب یک قانون.

ت) خطرهای قرابت

- ❖ حسابدار حرفه‌ای، عضو خانواده یا از بستگان نزدیک یکی از اعضای هیأت مدیره یا مدیران اجرایی صاحبکار باشد.
- ❖ 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 رسیدگی دارد.
- ❖ وجود ارتباط درازمدت یکی از اعضای گروه حسابرسی با صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش.
- ❖ شخص مورد نظر برای بازبینی، به‌عنوان تدبیر ایمن‌ساز جهت برخورد با خطر، از بستگان نزدیک شخصی باشد که آن کار را انجام داده است.

د) خطرهای تهدید

- ❖ تهدید شدن حسابدار حرفه‌ای به برکناری از گروه رسیدگی به یک صاحبکار یا اخراج از مؤسسه به دلیل عدم توافق در باره یک موضوع حرفه‌ای.
- ❖ در فشار قرار گرفتن حسابدار حرفه‌ای برای موافقت با نظر یک حسابدار به این دلیل که صاحبکار، تجربه بیشتری در باره موضوع مورد نظر دارد.
- ❖ تهدید شدن حسابدار حرفه‌ای به عدم ارتقا در صورت موافقت نکردن وی با یک نحوه عمل نامناسب حسابداری.
- ❖ تهدید صاحبکار به افشای عمومی دادن یک هدیه گزاف به حسابدار حرفه‌ای.

شناسایی خطرها

شناسایی مخاطرات مرتبط با استفاده از فناوری

۲۳۰۰-۶ ت ۲ نمونه‌هایی از حقایق و شرایط مربوط به استفاده از فناوری که می‌تواند در اجرای فعالیت‌های حرفه‌ای، خطرهایی را برای حسابدار حرفه‌ای پدید آورد به شرح زیر است:

خطر منافع شخصی

- ❖ داده‌های در دسترس می‌تواند برای استفاده مؤثر از فناوری، کافی نباشد.
 - ❖ فناوری می‌تواند برای هدف مورد نظر مناسب نباشد.
 - ❖ حسابدار حرفه‌ای می‌تواند اطلاعات و تخصص کافی، یا دسترسی به یک کارشناس با شناخت کافی، برای استفاده و توصیف مناسب بودن آن فناوری برای دستیابی به هدف مورد نظر را نداشته باشد.
- (ر.ک. به: ۲-۲۳۰).

خطر خودبینی در تجدید نظر

فناوری می‌تواند با استفاده از دانش، تخصص یا قضاوت حسابدار حرفه‌ای یا مؤسسه، طراحی و ایجاد شده باشد.

ارزیابی خطرها

۲۳۰۰-۷ ت ۱ شرایط، سیاست‌ها و روش‌های بیان شده در بندهای ۶-۱۲۰ ت ۱ و ۸-۱۲۰ ت ۲ می‌تواند بر ارزیابی در سطحی پذیرفتنی بودن یا نبودن یک خطر عدم رعایت اصول بنیادی تأثیرگذار باشد. این شرایط، سیاست‌ها و روش‌ها می‌تواند به عوامل زیر مربوط باشد:

الف) صاحبکار و محیط کار او؛ و

ب) مؤسسه و محیط کار آن.

۲۳۰۰-۷ ت ۲ ارزیابی حسابدار حرفه‌ای از سطح یک خطر نیز تحت تأثیر نوع و ماهیت و حدود خدمات حرفه‌ای است.

صاحبکار و محیط کاری آن

۲۳۰۰-۷ ت ۳ ارزیابی حسابدار حرفه‌ای از سطح یک خطر می‌تواند تحت تأثیر موارد زیر قرار گیرد:

الف) صاحبکار حسابرسی و شرکت سهامی عام بودن یا نبودن؛

قسمت ۳: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

ب) صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش و صاحبکار حسابرسی بودن یا نبودن؛ یا

پ) صاحبکار خدمات غیر اطمینان‌بخش بودن یا نبودن.

برای مثال، ارائه خدمات غیر اطمینان‌بخش به یک صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است، می‌تواند چنین به نظر آید که خطر بالاتری برای رعایت اصل واقع‌بینی در ارتباط با حسابرسی، پدید می‌آورد.

۴-۳۰۰-۷ ساختار راهبری بنگاه شامل مدیریت راهبردی یک صاحبکار می‌تواند میزان رعایت اصول بنیادی را بالا ببرد. از این‌رو، ارزیابی حسابدار حرفه‌ای از سطح یک خطر می‌تواند تحت تأثیر محیط کاری صاحبکار قرار بگیرد. برای مثال:

- ❖ صاحبکار برای تأیید و انتصاب مؤسسه برای انجام کار، از افراد مناسبی غیر از مدیریت استفاده می‌کند.
- ❖ صاحبکار، کارکنانی ارشد و باتجربه دارد که می‌توانند تصمیمات مدیریتی بگیرند.
- ❖ صاحبکار، روش‌هایی درون‌سازمانی برقرار کرده است که انتخاب منطقی از بین شرکت‌کنندگان در مناقصه خدمات غیر اطمینان‌بخش را آسان می‌کند.
- ❖ صاحبکار، یک ساختار راهبری بنگاه دارد که ارتباطات و نظارت مناسب را در باره خدمات مؤسسه فراهم می‌کند.

مؤسسه و محیط کاری آن

۵-۳۰۰-۷ ارزیابی حسابدار حرفه‌ای از سطح یک خطر می‌تواند تحت تأثیر محیط کار یا درون سازمان مؤسسه حسابدار حرفه‌ای یا محیط کاری و فعالیت‌های آن باشد. برای مثال:

- ❖ تأکید مدیریت مؤسسه بر اهمیت رعایت اصول بنیادی و تبیین انتظارات مدیریت مؤسسه از اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش در رعایت منافع عموم.
- ❖ سیاست‌ها و روش‌هایی برای برقراری و نظارت بر رعایت اصول بنیادی توسط همه کارکنان.
- ❖ سیاست‌ها و روش‌های انضباطی، ارزیابی عملکرد، و جبران خدمات برای بالا بردن میزان رعایت اصول بنیادی.
- ❖ مدیریت اتکا بر درآمد دریافتی از یک صاحبکار.

قسمت ۳: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

- ❖ شریک مسئول کار با اختیار تصمیم‌گیری در باره رعایت اصول بنیادی در مؤسسه، شامل تصمیم‌گیری در باره پذیرش یا ارائه خدمت به یک صاحبکار.
- ❖ الزامات تحصیلی، آموزش و تجربه.
- ❖ فرایندهای آسان‌سازی و برخورد با نگرانی‌ها یا شکایت‌های درون و برون‌سازمانی.

۶-۳۰۰-۷ جو محیط کار و فعالیت‌های مؤسسه متبوع حسابدار حرفه‌ای نیز می‌تواند بر ارزیابی وی از سطح خطر مرتبط با استفاده از فناوری، مؤثر باشد. برای مثال:

- ❖ میزان نظارت بنگاه بر و کنترل‌های داخلی مربوط به فناوری.
- ❖ ارزیابی کیفیت و عملیاتی بودن فناوری برون‌سپاری شده.
- ❖ آموزش مرتب همه کارکنان مربوط به منظور کسب و حفظ صلاحیت حرفه‌ای برای شناخت، استفاده و تشریح کافی فناوری و مناسب بودن آن برای هدف مورد نظر.

ملاحظات در باره اطلاعات جدید یا تغییرات در حقایق و شرایط

۷-۳۰۰-۷ اطلاعات جدید یا تغییرات در حقایق و شرایط می‌تواند بر موارد زیر اثر بگذارد:

الف) سطح یک خطر؛ یا

ب) نتیجه‌گیری‌های حسابدار حرفه‌ای در باره تداوم اثربخش بودن یا نبودن تدابیر ایمن‌ساز بکار گرفته شده برای برخورد با خطرهای شناسایی شده.

در این‌گونه وضعیت‌ها، تدابیر ایمن‌ساز بکار گرفته شده در گذشته می‌تواند دیگر برای برخورد با خطرها مؤثر نباشد. از این‌رو، حسابدار حرفه‌ای برای بکارگیری چارچوب نظری باید خطرها را دوباره ارزیابی و، حسب مورد، با آن برخورد کند.

۸-۳۰۰-۷ نمونه‌هایی از اطلاعات یا تغییرات در حقایق و شرایطی که می‌تواند بر سطح یک خطر مؤثر باشد، به شرح زیر است:

- ❖ هنگامی که دامنه یک خدمت حرفه‌ای، بیشتر می‌شود.
- ❖ هنگامی که صاحبکار، در بورس اوراق بهادار پذیرفته می‌شود یا بنگاه دیگری را تحصیل می‌کند.
- ❖ هنگامی که مؤسسه با مؤسسه دیگری ادغام می‌شود.
- ❖ هنگامی که حسابدار حرفه‌ای با دو صاحبکار به‌طور مشترک کار می‌کند و اختلاف نظری بین این دو صاحبکار، پدید می‌آید.
- ❖ هنگامی که در روابط خانوادگی و شخصی حسابدار حرفه‌ای، تغییری رخ می‌دهد.

برخورد با خطرها

۸-۳۰۰-۱ الزامات و توضیحات کاربردی لازم برای برخورد با خطرهایی که در سطحی پذیرفتنی نیستند در بندهای ۱۰-۱۲۰ تا ۱۰-۱۲۰ت۲ مقرر شده است.

نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز

۸-۳۰۰-۲ تدابیر ایمن‌ساز، بسته به حقایق و شرایط، فرق می‌کنند. نمونه‌هایی از اقداماتی که در برخی شرایط می‌تواند با خطرها برخورد کند، شامل موارد زیر است:

- ❖ تخصیص زمان و همکاران با تخصص بیشتر برای انجام کارها، پس از بستن قرارداد می‌تواند تدبیر ایمن‌سازی باشد برای برخورد با خطر منافع شخصی،
- ❖ استفاده از یک بازبین کننده مناسب که عضو گروه نبوده است برای بازبینی کار انجام شده یا، دریافت نظرات مشورتی لازم از وی می‌تواند تدبیر ایمن‌سازی باشد برای برخورد با خطر خودبینی در تجدید نظر.
- ❖ استفاده از شرکا و گروه‌های کار متفاوت با خطوط ارتباطی گزارشگری جداگانه برای ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش می‌تواند تدبیر ایمن‌سازی باشد برای برخورد با خطرهای خودبینی در تجدید نظر، حمایت یا مخالفت، یا قرابت.
- ❖ واگذاری اجرا یا اجرای دوباره بخشی از کار به مؤسسه‌ای دیگر می‌تواند تدبیر ایمن‌سازی باشد برای برخورد با خطرهای منافع شخصی، خودبینی در تجدید نظر، حمایت یا مخالفت، قرابت یا تهدید.
- ❖ افشای هرگونه ترتیبات دریافت/پرداخت حق‌الزحمه یا کمیسیون بابت ارجاع کار یا کالا به صاحبکار می‌تواند تدبیر ایمن‌سازی باشد برای برخورد با خطر منافع شخصی.
- ❖ جداسازی گروه‌های کار در موارد دیگری با مسائل با ماهیت محرمانه می‌تواند تدبیر ایمن‌سازی باشد برای برخورد با خطر منافع شخصی.

۸-۳۰۰-۳ برخی خطرهایی که می‌تواند در جریان ارائه خدمات پدید آید و همچنین، اقداماتی که می‌تواند با آن خطرها برخورد کند در ادامه بخش‌های قسمت ۳ و استانداردهای بین‌المللی استقلال، تشریح می‌شود.

بازبینی‌کننده مناسب

۴-۳۰۰-۸ بازبینی‌کننده مناسب، یک شخص حرفه‌ای است با دانش، مهارت، تجربه و مجوز لازم برای بازبینی واقع‌بینانه کار انجام شده یا خدمتی که ارائه شده است. چنین شخصی می‌تواند یک حسابدار حرفه‌ای باشد.

تماس با راهبران بنگاه

۳۰۰-۹ حسابدار حرفه‌ای هنگام تماس با راهبران بنگاه برطبق این آیین رفتار باید فرد مناسبی را در ساختار راهبری بنگاه برای تماس تعیین کند. اگر حسابدار حرفه‌ای با زیرمجموعه راهبران بنگاه تماس می‌گیرد باید ضرورت داشتن یا نداشتن تماس با همه راهبران بنگاه را به‌گونه‌ای تعیین کند که آنان، از آگاهی کافی برخوردار شوند.

۱-۳۰۰-۹ حسابدار حرفه‌ای هنگام تعیین این‌که با چه کسی تماس بگیرد می‌تواند نکات زیر را مورد توجه قرار دهد:

الف) نوع و ماهیت و اهمیت شرایط؛ و

ب) موضوع مورد نظر.

۲-۳۰۰-۹ نمونه‌هایی از زیرمجموعه راهبران بنگاه، کمیته حسابرسی یا کسی را از بین راهبران بنگاه، شامل می‌شود.

۳۰۰-۱۰ اگر حسابدار حرفه‌ای با اشخاص با مسئولیت‌های مدیریتی تماس می‌گیرد که مسئولیت‌های راهبری نیز بر عهده دارند باید از این موضوع مطمئن شود که تماس با آن اشخاص، به اندازه کافی به همه اشخاص با مسئولیت راهبری اطلاع‌رسانی می‌کند که، در غیر این صورت، با آنان در قالب مسئولیت راهبری، اطلاع‌رسانی می‌شد.

۱۰-۳۰۰-۱۰ در برخی موارد، همه راهبران بنگاه در مدیریت آن سهیم‌اند. برای مثال، بنگاه کوچکی که تنها مالک آن، بنگاه را اداره می‌کند و هیچ شخص دیگری نقش راهبری در آن را ندارد. در این‌گونه موارد، اگر موضوعات مورد نظر با فرد (افراد) با مسئولیت‌های مدیریت در میان گذارده می‌شود که مسئولیت‌های راهبری نیز به‌عهده دارد، حسابدار حرفه‌ای لزوم تماس با راهبران بنگاه را برآورده کرده است.

بفصلت ۳۱۰

تضاد منافع

- مقدمه**
- ۳۱۰-۱ حسابداران حرفه‌ای باید اصول بنیادی را رعایت کنند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرها باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.
- ۳۱۰-۲ تضاد منافع، خطر نقض اصل واقع‌بینی را پدید می‌آورد و می‌تواند خطر نقض دیگر اصول بنیادی را نیز سبب شود. چنین خطرهایی می‌تواند در موارد زیر پدید آید:
- الف) ارائه یک خدمت حرفه‌ای مربوط به یک موضوع خاص به دو یا چند صاحبکار که در باره موضوع مورد نظر با یکدیگر تضاد منافع دارند؛ یا
- ب) منافع حسابدار حرفه‌ای نسبت به یک موضوع خاص با منافع صاحبکاری که حسابدار حرفه‌ای، یک خدمت حرفه‌ای مربوط به آن موضوع را برای آن انجام می‌دهد، در تضاد است.
- ۳۱۰-۳ این بخش، الزامات خاص و توضیحات کاربردی مرتبط با بکارگیری چارچوب نظری برای تضاد منافع را بیان می‌کند. هنگامی که خدمات حسابرسی، بررسی اجمالی یا سایر خدمات اطمینان‌بخش ارائه می‌شود، استقلال حسابدار حرفه‌ای نسبت به صاحبکار نیز بر طبق استانداردهای بین‌المللی استقلال، لازم است.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

- ۳۱۰-۴ یک حسابدار حرفه‌ای نباید اجازه دهد که یک مورد تضاد منافع، قضاوت حرفه‌ای یا تجاری وی را خدشه‌دار کند.
- ۳۱۰-۴ت۱ نمونه‌هایی از وضعیت‌هایی که در آن، تضاد منافع می‌تواند پدید آید شامل موارد زیر است:
- ❖ ارائه خدمات مشاوره در باره معامله‌ای به صاحبکاری که در پی تحصیل یکی از صاحبکاران مؤسسه است و مؤسسه در جریان حسابرسی خود به اطلاعات محرمانه‌ای دست یافته است که می‌تواند به آن معامله، مربوط باشد.
 - ❖ مشاوره همزمان به دو صاحبکاری که بر سر تحصیل یک شرکت با هم رقابت دارند و نظر مشورتی حسابدار حرفه‌ای می‌تواند بر وضعیت رقابتی آن‌ها اثر داشته باشد.
 - ❖ ارائه خدمات، هم به فروشنده و هم به خریدار در یک معامله.

قسمت ۳: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

- ❖ ارائه خدمات ارزیابی دارایی‌ها برای دو طرفی که در مورد آن دارایی‌ها، باهم رقابت دارند.
- ❖ نمایندگی دو صاحبکار در یک دعوی حقوقی بر سر یک موضوع، مانند تشریفات طلاق یا انحلال یک مشارکت تضامنی.
- ❖ ارائه گزارش خدمت اطمینان‌بخش در باره حق امتیاز دریافتی براساس قرارداد مربوط به صاحب امتیاز به‌طور همزمان با ارائه خدمات مشاوره به امتیاز گیرنده در باره درستی مبالغ پرداختنی.
- ❖ ارائه مشاوره به یک صاحبکار برای سرمایه‌گذاری در بنگاهی که، مثلاً، همسر حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه، در آن بنگاه دارای منافع مالی است.
- ❖ ارائه مشاوره راهبردی به صاحبکاری در زمینه وضعیت رقابتی آن در حالی که با یکی از رقبای عمده صاحبکار، مشارکت خاص یا ترتیبات مشارکتی مشابه دارد.
- ❖ ارائه مشاوره به صاحبکاری برای تحصیل بنگاهی که مؤسسه نیز خواهان تحصیل آن است.
- ❖ ارائه مشاوره به صاحبکاری در باره خرید کالا یا خدمت درحالی که قرارداد حق امتیاز یا کمیسیون با یکی از فروشندگان بالقوه آن کالا یا خدمت دارد.

شناخت تضاد

کلیات

- ۳۱۰-۵ حسابدار حرفه‌ای باید پیش از پذیرش صاحبکار جدید، کار یا رابطه تجاری، هرگونه اقدام منطقی لازم را برای شناسایی وضعیت‌هایی به‌عمل آورد که می‌تواند تضاد منافع و، از این‌رو، خطری برای رعایت یک یا چند اصل بنیادی پدید آورد. این‌گونه اقدامات باید شامل شناسایی موارد زیر باشد:
- الف) نوع و ماهیت منافع و روابط بین طرف‌های درگیر؛ و
- ب) نوع و ماهیت خدمت مورد نظر و آثار آن بر هر یک از طرف‌های مربوط.

- ۳۱۰-۵ت۱ یک فرایند مؤثر شناسایی تضاد منافع، حسابدار حرفه‌ای را در شناسایی تضاد منافع موجود و بالقوه پیش از تصمیم‌گیری نسبت به پذیرش کار و همچنین، در جریان آن، یاری می‌رساند. این فرایند، موارد و مسائل شناسایی شده توسط طرف‌های برون‌سازمانی چون صاحبکاران فعلی یا صاحبکاران بالقوه را دربر می‌گیرد. یک تضاد منافع موجود یا بالقوه هرچه زودتر شناسایی شود، احتمال آن که حسابدار حرفه‌ای بتواند با خطرهای تضاد منافع برخورد نماید، بیشتر می‌شود.

۳۱۰-۵ت ۲ فرایند مؤثر شناسایی تضاد منافع موجود و 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.

۳۱۰-۵ت ۳ اطلاعات بیشتر در باره پذیرش صاحبکار، در بخش ۳۲۰، انتصاب حرفه‌ای، ارائه شده است.

تغییر در وضعیت‌ها

۳۱۰-۶ حسابدار حرفه‌ای باید همواره نسبت به تغییراتی در گذر زمان هوشیار باشد که در نوع و ماهیت خدمات، منافع و روابط رخ می‌دهد و می‌تواند خطر تضاد منافع را در جریان انجام کار پدید آورد.

۳۱۰-۶ت ۱ نوع و ماهیت خدمات، منافع و روابط می‌تواند در جریان انجام کار تغییر کند. این موضوع به‌ویژه در مواردی رخ می‌دهد که از حسابدار حرفه‌ای خواسته می‌شود کاری را در شرایطی انجام دهد که می‌تواند به اختلاف نظر بینجامد، هرچند طرف‌های دعوت‌کننده از حسابدار، از ابتدا درگیر اختلاف نظر نبوده باشند.

مؤسسات شبکه‌ای

۳۱۰-۷ چنانچه مؤسسه، عضو شبکه باشد، شناسایی تضاد منافع باید هرگونه تضاد منافی را دربر گیرد که بنابر باور حسابدار حرفه‌ای، می‌تواند وجود داشته باشد یا بتواند به دلیل منافع و روابط یکی از مؤسسات شبکه‌ای پدید آید.

۳۱۰-۷ت ۱ عوامل مؤثر در شناسایی منافع و روابط موجود در یک مؤسسه شبکه‌ای، شامل موارد زیر است:

- ❖ نوع و ماهیت خدمات حرفه‌ای ارائه شده.
- ❖ صاحبکاران شبکه.
- ❖ محل جغرافیایی طرف‌های ذی‌ربط.

خطرهایی که با تضاد منافع به وجود می‌آید

۳۱۰-۸ت ۱ به‌طور کلی، هرچه رابطه بین خدمت حرفه‌ای و موضوعی مستقیم‌تر باشد که منافع طرف‌های مربوط درگیر تضاد است، احتمال این که خطر در سطح قابل قبول نباشد، بیشتر خواهد شد.

قسمت ۳: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

۸-۳۱۰ت ۲ عوامل مرتبط در ارزیابی سطح خطر ناشی از تضاد منافع شامل اقداماتی می‌شود که از افشای غیرمجاز اطلاعات محرمانه در موارد ارائه خدمات حرفه‌ای مربوط به یک موضوع خاص به دو یا چند صاحبکار که در باره موضوع مورد نظر با یکدیگر تضاد منافع دارند، پیشگیری می‌کند. این اقدامات شامل موارد زیر است:

- ❖ وجود فضای کاری جداگانه برای هر یک از کارها در مؤسسه که می‌تواند مانع رد و بدل شدن اطلاعات محرمانه بین فضاهای کاری شود.
- ❖ سیاست‌ها و روش‌هایی برای محدود کردن دسترسی به پرونده‌های صاحبکاران.
- ❖ امضای موافقت‌نامه رازداری توسط کارکنان و شرکای مؤسسه.
- ❖ جداسازی فیزیکی و الکترونیکی اطلاعات محرمانه.
- ❖ آموزش و ارتباطات منظم و هدفمند.

۸-۳۱۰ت ۳ نمونه‌ای از اقداماتی که می‌تواند تدابیر ایمن‌سازی باشد برای برخورد با خطر تضاد منافع شامل موارد زیر است:

- ❖ بکارگیری گروه‌های جداگانه برای هر یک از کارها و ابلاغ رهنمودهای صریح و روشن در باره حفظ رازداری.
- ❖ استفاده از یک بازبینی‌کننده مناسب که درگیر انجام آن کار یا به‌گونه‌ای تحت تأثیر آن تضاد منافع نبوده است برای بازبینی کار انجام شده به‌منظور تعیین مناسب بودن یا نبودن قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های اساسی.

افشا و موافقت

کلیات

۹-۳۱۰ ۳۱۰- حسابدار حرفه‌ای هنگام برخورد با خطر پدید آمده توسط تضاد منافع، لازم بودن یا نبودن افشای ویژه و کسب موافقت صریح را با توجه به نوع و ماهیت و اهمیت تضاد منافع تعیین می‌کند. حسابدار حرفه‌ای برای تعیین این لزوم باید قضاوت حرفه‌ای را بکار گیرد.

۹-۳۱۰ت ۱ عوامل مؤثر در تعیین لازم بودن یا نبودن افشای ویژه و کسب موافقت صریح شامل موارد زیر است:

- ❖ شرایط پدیدآورنده تضاد منافع.
- ❖ اشخاصی که ممکن است تحت تأثیر قرار بگیرند.
- ❖ نوع و ماهیت موضوع‌هایی که می‌تواند پدید آید.
- ❖ احتمال پدید آمدن یک موضوع خاص به شکلی غیرمنتظره.

قسمت ۳: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

۹-۳۱۰-۲ افشا و موافقت می‌تواند شکل‌های گوناگونی داشته باشد، برای مثال:

- ❖ افشای کلی برای صاحبکاران در شرایطی که حسابدار حرفه‌ای، در راستای روال عادی تجاری خود، خدمات حرفه‌ای را به‌طور انحصاری برای هیچ‌یک از صاحبکاران ارائه نمی‌کند (برای مثال، ارائه یک خدمت خاص در یک بخش ویژه بازار). این سبب می‌شود که صاحبکار بتواند موافقت کلی خود را ابراز نماید. این‌گونه افشا می‌تواند، مثلاً، در بخش شرایط استاندارد قرارداد حسابدار حرفه‌ای نوشته شود.
- ❖ افشای ویژه در باره شرایط یک تضاد به‌خصوص برای صاحبکاران، شامل شرح تفصیلی وضعیت و تشریح کامل هرگونه تدبیر ایمن‌ساز موردنظر و مخاطرات مترتب، به‌گونه‌ای کافی که صاحبکار بتواند آگاهانه در باره موضوع، تصمیم بگیرد و بر همین اساس، موافقت صریح خود را اعلام کند. این‌گونه افشا می‌تواند ارائه جزئیات وضعیت‌ها و توضیحات جامع در مورد هرگونه تدبیر ایمن‌ساز برنامه‌ریزی شده و مخاطرات موجود را شامل شود.
- ❖ گاه موافقت صاحبکار می‌تواند به‌طور تلویحی از عملکردش معلوم شود. چنانچه صاحبکاران نسبت به وجود تضاد اعتراضی نکنند و حسابدار حرفه‌ای شواهدی کافی در اختیار دارد که به این نتیجه برسد که صاحبکاران از همان ابتدا به‌طور کامل از شرایط آگاه بوده و تضاد منافع را پذیرفته‌اند.

۹-۳۱۰-۳ به‌طور کلی موارد زیر لازم است:

- الف) افشای نوع و ماهیت تضاد منافع و چگونگی برخورد با مخاطرات پدید آمده، برای صاحبکارانی که تحت تأثیر آن‌ها قرار گرفته‌اند؛ و
- ب) کسب موافقت صاحبکارانی که تحت تأثیر قرار می‌گیرند برای اجرای خدمات حرفه‌ای در مواردی که برای برخورد با این خطر، تدابیر ایمن‌ساز بکار گرفته می‌شود.

۹-۳۱۰-۴ اگر این‌گونه افشا یا موافقت، به صورت کتبی نباشد بهتر است موارد زیر توسط حسابدار حرفه‌ای مستند شود:

- الف) نوع و ماهیت شرایط پدیدآورنده تضاد منافع
- ب) تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با خطرها، در صورت وجود؛ و
- پ) موافقت دریافتی.

زمانی که موافقت صریح داده نمی‌شود.

۳۱۰-۱۰ اگر حسابدار حرفه‌ای به این نتیجه برسد که کسب موافقت صریح بر طبق بند ۹-۳۱۰ ضروری است و صاحبکار از ارائه آن خودداری کند، حسابدار حرفه‌ای باید:

الف) از ادامه ارائه خدمات حرفه‌ای پدیدآورنده تضاد منافع خودداری کند یا انجام آن کار را نپذیرد؛ یا
ب) روابط ذی‌ربط را قطع یا منافع مربوط را واگذار کند به‌گونه‌ای که خطر، رفع یا به سطحی پذیرفتنی کاهش داده شود.

رازداری

کلیات

۳۱۰-۱۱ حسابدار حرفه‌ای باید در مورد رعایت اصل رازداری، شامل موارد افشا یا در میان گذاشتن اطلاعات در درون مؤسسه یا شبکه و برای گرفتن راهنمایی از اشخاص ثالث، هوشیار باشد.

۳۱۰-۱۱ت۱ زیر بخش ۱۱۴، الزامات و توضیحات کاربردی مربوط به وضعیتی را مقرر می‌کند که می‌تواند برای رعایت اصل رازداری ایجاد خطر نماید.

چه موقع افشا برای گرفتن موافقت، موجب نقض رازداری می‌شود

۳۱۰-۱۲ هنگامی که افشای ویژه برای به دست آوردن موافقت صریح، به نقض اصل رازداری می‌انجامد و، در نتیجه، آن موافقت نمی‌تواند دریافت شود، مؤسسه باید تنها با رعایت همه شرایط زیر، کار را بپذیرد یا ادامه دهد:

الف) مؤسسه، نقش نماینده صاحبکار را در مواردی نداشته باشد که سبب نقض متضادی برای صاحبکار دیگری در ارتباط با همان موضوع شود؛

ب) روش‌های مشخصی برای پیشگیری از افشای اطلاعات محرمانه بین گروه‌های کار این دو صاحبکار وجود داشته باشد؛ و

پ) مؤسسه از این موضوع رضایت خاطر داشته باشد که یک شخص ثالث منطقی و آگاه، احتمالاً به این نتیجه می‌رسد که پذیرش آن 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.

قسمت ۳: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

۱۲-۳۱۰ت۱ نقض اصل رازداری می‌تواند، مثلاً، در موارد کسب موافقت برای اجرای موارد زیر، پدید آید:

❖ 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.

مستند سازی

۱۳-۳۱۰ حسابدار حرفه‌ای باید موارد زیر را در وضعیت‌های بیان شده در بند ۱۲-۳۱۰ مستند کند:

الف) نوع و ماهیت شرایط، شامل نقشی که حسابدار به‌عهده می‌گیرد؛

ب) روش‌های مشخص دایر برای پیشگیری از افشای اطلاعات بین گروه‌های کار آن دو صاحبکار؛ و

پ) دلایل مناسب دانستن پذیرش یا ادامه کار.

بخش ۱۳۲۰

انتصاب‌های حرفه‌ای

مقدمه

۳۲۰-۱ حسابدار حرفه‌ای باید اصول بنیادی را رعایت کند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرد.

۳۲۰-۲ پذیرش رابطه با یک صاحبکار جدید یا تغییرات در رابطه کاری موجود می‌تواند برای رعایت یک یا چند اصل بنیادی ایجاد خطر کند. این بخش، الزامات و توضیحات کاربردی ویژه مرتبط با بکارگیری چارچوب نظری در این‌گونه وضعیت‌ها را بیان می‌کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

صاحبکار و پذیرش کار

کلیات

۳۲۰-۱ت خطرهای نقض اصول درستکاری یا رفتار و آداب حرفه‌ای می‌تواند برای مثال، از موضوع‌های پرسش برانگیز مربوط به صاحبکار (مالکان، مدیریت یا فعالیت‌های آن) ناشی شود. موضوع‌هایی چون درگیری صاحبکار در اعمال خلاف قانون، نادرستی، گزارشگری مالی پرسش برانگیز یا سایر رفتارهای غیراخلاقی، از جمله موضوع‌هایی است که در صورت آگاهی از آن، می‌تواند سبب نقض اصول بنیادی را پدید آورد.

۳۲۰-۲ت عوامل مربوط به ارزیابی سطح این‌گونه خطرها به شرح زیر است:

❖ کسب شناخت از بنگاه صاحبکار، مالکان و مدیریت آن و آن‌هایی که راهبری و فعالیت‌های تجاری آن را به‌عهده دارند.

❖ تعهد صاحبکار برای برخورد با مسائل پرسش برانگیز، مثلاً، از طریق بهبود راهبری یا کنترل‌های داخلی.

۳۲۰-۳ت چنانچه گروه کار مربوط، توانایی لازم برای انجام درست کار را ندارد یا نمی‌تواند بدست آورد، اصل صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای به دلیل خطر منافع شخصی، نقض می‌شود.

قسمت ۳: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

۳-۳۲۰ت ۴ عوامل مربوط در ارزیابی سطح این خطر شامل موارد زیر است:

❖ درک مناسب از:

- نوع و ماهیت کسب و کار صاحبکار؛
- پیچیدگی عملیات آن؛
- الزامات ویژه کار؛ و
- هدف، نوع و ماهیت، و دامنه کاری که باید انجام شود.

❖ شناخت لازم از صنعت یا موضوع مورد نظر.

❖ تجربه لازم در باره الزامات نظارتی یا گزارشگری؛

❖ سیاست‌ها و روش‌هایی که مؤسسه به‌عنوان بخشی از سیستم مدیریت کیفیت مبتنی بر استانداردهای مدیریت کیفیت، مانند "استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت شماره ۱" (ISQM1)، برقرار کرده است که این استاندارد با ریسک‌های مربوط به توانایی مؤسسه در انجام کار برطبق استانداردهای حرفه‌ای و الزامات قانونی یا مقرراتی مربوط، برخورد می‌کند.

❖ سطح حق‌الزحمه‌ها و حدود توجه آن به منابع مورد نیاز و در نظر گرفتن اولویت‌های بازار و تجاری حسابدار حرفه‌ای.

۳-۳۲۰ت ۵ نمونه‌هایی از اقداماتی که با خطر منافع شخصی برخورد می‌کند شامل موارد زیر است:

❖ تعیین و برگماری کارکنان با صلاحیت به تعداد کافی.

❖ توافق با صاحبکار در باره دوره زمانی واقع‌بینانه برای انجام کار.

❖ استفاده از کارشناسان در صورت لزوم.

تغییرات در یک انتصاب حرفه‌ای

کلیات

۳۲۰-۴ حسابدار حرفه‌ای باید بود یا نبود هرگونه دلیل برای نپذیرفتن کار را در موارد زیر تعیین کند:

الف) صاحبکار بالقوه از او می‌خواهد جایگزین حسابدار دیگری شود؛

ب) برای انجام دادن کاری از وی استعلام می‌شود که توسط یک حسابدار دیگر در جریان انجام است؛ یا

پ) درخواست از او برای انجام کاری در تکمیل یا افزون بر کار یک حسابدار دیگر.

قسمت ۳: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

۴-۳۲۰-۱ ممکن است دلایلی برای نپذیرفتن کاری وجود داشته باشد. یکی از این دلایل می‌تواند این باشد که خطر ناشی از واقعیت‌ها و وضعیت‌ها به گونه‌ای است که هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند با آن‌ها برخورد کند. برای مثال، خطر منافع شخصی در مواردی که حسابدار حرفه‌ای، پیش از آگاهی از همه حقایق مربوط به کار پیشنهادی، آن کار را بپذیرد می‌تواند اصل صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای را نقض کند.

۴-۳۲۰-۲ اگر از حسابدار حرفه‌ای خواسته شود کاری را در تکمیل یا افزودن بر کار حسابدار فعلی یا پیشین انجام دهد، خطر منافع شخصی می‌تواند، مثلاً به دلیل نبود اطلاعات کافی، اصل صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای را خدشه‌دار کند.

۴-۳۲۰-۳ یکی از عواملی که در ارزیابی سطح این خطر مربوط می‌شود بودن یا نبودن شرطی در شرایط پذیرش کار مبنی بر این که پیش از پذیرش کار مورد نظر از صاحبکار، اجازه تماس با حسابدار فعلی یا پیشین، درخواست خواهد شد. این تماس، فرصتی را برای حسابدار پیشنهادی فراهم می‌آورد که درباره هرگونه دلیل نپذیرفتن کار، پرس و جو کند.

۴-۳۲۰-۴ نمونه اقداماتی که می‌تواند با این‌گونه خطر منافع شخصی برخورد کند به شرح زیر است:

- ❖ درخواست از حسابرس فعلی یا پیشین برای اعلام اطلاعات شناخته شده‌ای که به نظر او، آگاهی از آن پیش از پذیرش کار، برای حسابرس جایگزین لازم است. برای مثال، دلایل ارائه شده برای جایگزینی می‌تواند همه حقایق مربوط را روشن نکرده باشد و می‌تواند نشانه عدم توافق با حسابرس پیشین باشد که می‌تواند بر تصمیم‌گیری در باره پذیرش کار، اثرگذار باشد.
- ❖ به دست آوردن اطلاعات لازم از دیگر منابع، مانند پرس و جو از اشخاص ثالث یا بررسی سوابق تحقیقاتی در باره مدیریت ارشد یا دیگر راهبران بنگاه صاحبکار.

تماس با حسابدار فعلی یا پیشین

۵-۳۲۰-۱ حسابدار پیشنهادی معمولاً به اجازه صاحبکار، ترجیحاً به صورت کتبی، برای تماس و گفتگو با حسابدار فعلی یا پیشین نیازمند است.

۶-۳۲۰ چنانچه حسابدار پیشنهادی نتواند با حسابدار فعلی یا پیشین ارتباط برقرار کند باید اقدامات منطقی دیگری را برای بدست آوردن اطلاعات لازم در باره خطرات احتمالی به عمل آورد.

تماس با حسابدار پیشنهادی

۳۲۰-۷ در مواردی که از حسابدار فعلی یا پیشین خواسته می‌شود به مکاتبه حسابدار پیشنهادی پاسخ دهد، حسابدار فعلی یا پیشین باید:

الف) الزامات قانونی و مقرراتی مربوط را رعایت کند؛ و

ب) هرگونه اطلاعاتی را صادقانه و بدون ابهام ارائه دهد.

۳۲۰-۷ت۱ حسابدار فعلی یا پیشین ملزم به رعایت اصل رازداری است. بنابر این، حدود اطلاعاتی که می‌تواند در اختیار حسابدار جایگزین قرار دهد، به نوع و ماهیت خدمت و نکات زیر بستگی دارد:

الف) اجازه صاحبکار به حسابدار فعلی یا پیشین برای گفتگو؛ و

ب) الزامات قانونی و اخلاقی مربوط به مبادله و افشای اطلاعات که می‌تواند به نظام حقوقی هر قلمرو وابسته باشد.

۳۲۰-۷ت۲ مواردی که افشای اطلاعات محرمانه، الزامی یا مجاز است یا به هر دلیل دیگری مناسب می‌باشد، موضوع در بند ۱-۱۱۴ت۱ این آیین رفتار حرفه‌ای آمده است.

تغییرات در حسابرسی یا بررسی اجمالی

۳۲۰-۸ حسابدار حرفه‌ای در حسابرسی یا بررسی اجمالی صورت‌های مالی باید از حسابدار فعلی یا پیشین درخواست کند هرگونه حقایق یا دیگر اطلاعاتی که از آن آگاه است و به نظر وی، حسابدار جایگزین باید پیش از پذیرش کار از آن آگاه شود را در اختیار حسابدار حرفه‌ای قرار دهد. به استثنای موارد آگاهی از عدم رعایت قوانین و مقررات یا وجود تردید نسبت به عدم رعایت آن به شرح بندهای ۲۱-۳۶۰ و ۲۲-۳۶۰:

الف) اگر صاحبکار به حسابدار فعلی یا پیشین اجازه دهد که این‌گونه حقایق یا اطلاعات را ارائه کند، حسابدار فعلی یا پیشین باید اطلاعات لازم را صادقانه و بدون ابهام ارائه کند؛ و

ب) اگر صاحبکار در دادن اجازه به حسابدار فعلی یا پیشین برای تبادل اطلاعات و مسائل صاحبکار با حسابدار جایگزین کوتاهی کند یا چنین اجازه‌ای را ندهد، حسابدار فعلی یا پیشین باید این حقیقت را به حسابدار جایگزین اطلاع دهد. حسابدار جایگزین باید این کوتاهی یا خودداری را هنگام تصمیم‌گیری نسبت به پذیرش کار، به دقت مورد توجه قرار دهد.

صاحبکار و ادامه کار

۳۲۰-۹ حسابدار حرفه‌ای باید در مورد ادامه رابطه کاری با صاحبکاران موجود نیز هر چند وقت یک‌بار، دوباره تصمیم‌گیری کند.

۳۲۰-۹ت۱ خطرات بالقوه نقض اصول بنیادی می‌تواند پس از پذیرش کار به وجود آمده باشد که اگر حسابدار حرفه‌ای پیش از پذیرش کار از آن آگاه می‌بود، آن کار را نمی‌پذیرفت. برای مثال، خطر منافع شخصی می‌تواند با مدیریت نامناسب سود یا ارزیابی‌های نامناسب اقلام ترازنامه، خطر نقض اصل درستکاری را پدید آورد.

استفاده از نتایج کار یک کارشناس

۳۲۰-۱۰ در مواردی که حسابدار حرفه‌ای می‌خواهد از نتایج کار یک کارشناس در جریان انجام یک فعالیت حرفه‌ای خود استفاده کند باید مناسب بودن یا نبودن این‌گونه استفاده را برای هدف مورد نظر، تعیین کند.

۳۲۰-۱۰ت۱ در مواردی که حسابدار حرفه‌ای می‌خواهد از نتایج کار یک کارشناس استفاده کند، عواملی چون موارد زیر را در نظر می‌گیرد:

❖ حسن شهرت و تخصص کارشناس و منابع در دسترس وی.

❖ میزان پیروی کارشناس از استانداردهای حرفه‌ای و اخلاقی.

این اطلاعات می‌تواند از تجارب پیشین با کارشناس یا مشاوره با دیگران به‌دست آید.

استفاده از خروجی فناوری

۳۲۰-۱۱ در مواردی که حسابدار حرفه‌ای می‌خواهد از خروجی فناوری در جریان انجام یک فعالیت حرفه‌ای خود استفاده کند باید مناسب بودن یا نبودن این‌گونه استفاده را برای هدف مورد نظر، تعیین کند.

۳۲۰-۱۱ت۱ در مواردی که حسابدار حرفه‌ای می‌خواهد از خروجی فناوری استفاده کند، عواملی چون موارد زیر را در نظر می‌گیرد:

❖ نوع و ماهیت فعالیتی که باید توسط فناوری اجرا شود.

❖ استفاده مورد انتظار، یا میزان اتکا بر، خروجی فناوری.

قسمت ۳: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

- ❖ توانایی داشتن یا نداشتن حسابدار حرفه‌ای، یا امکان دسترسی به یک کارشناس دارای توانایی، برای شناخت، استفاده و تشریح فناوری و مناسب بودن آن برای هدف مورد نظر.
- ❖ آزمون و ارزیابی مناسب بودن یا نبودن فناوری استفاده شده برای هدف مورد نظر.
- ❖ تجربه پیشین از فناوری و پذیرفته بودن یا نبودن همگانی استفاده از آن برای مقاصد خاص.
- ❖ نظارت عالیه مؤسسه بر طراحی، تدوین، اجرا، عملکرد، نگهداری، پایش، به‌روز رسانی یا ارتقای آن فناوری.
- ❖ کنترل‌های مربوط به استفاده از فناوری، شامل روش‌های صدور مجوز دسترسی استفاده‌کننده از فناوری و نظارت بر این‌گونه استفاده.
- ❖ مناسب بودن ورودی‌های فناوری، شامل داده‌ها و هرگونه تصمیم مربوط و تصمیم‌گیری‌های هر یک از افراد در جریان استفاده از فناوری.

سایر ملاحظات

۱۲-۳۲۰ت در مواردی که حسابدار حرفه‌ای می‌خواهد از نتایج کار کارشناسان یا خروجی فناوری استفاده کند لازم است بودن یا نبودن وی در سِمَتی که بتواند اطلاعات مرتبط با عوامل لازم برای تعیین مناسب بودن یا نبودن این‌گونه استفاده را بدست آورد نیز مورد توجه قرار گیرد.

بفصلت ۳۲۱

اظهار نظر دوم

کلیات

- ۳۲۱-۱ حسابداران حرفه‌ای باید اصول بنیادی را رعایت کنند و برای شناخت، ارزیابی و برخورد با خطرها باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.
- ۳۲۱-۲ ارائه اظهار نظر دوم^۱ به بنگاهی که صاحبکار فعلی نیست می‌تواند ایجاد خطر منافع شخصی یا دیگر خطرهای ناقض یک یا چند اصل بنیادی را پدید آورد. این بخش، الزامات خاص و توضیحات کاربردی مرتبط با بکارگیری چارچوب نظری در این‌گونه وضعیت‌ها را بیان می‌کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

- ۳۲۱-۳ت۱ در مواردی که از حسابدار حرفه‌ای خواسته می‌شود در باره یک موضوع مربوط به قوانین و مقررات مالیاتی، حسابداری، حسابرسی، گزارشگری یا کاربرد اصول یا استانداردها در یک بنگاه نسبت به (الف) وضعیت‌های ویژه، یا (ب) معاملات خاصی از آن، اظهار نظر کند، و آن بنگاه از صاحبکاران فعلی وی نیست، در این حالت مخاطرات ناقض اصول بنیادی می‌تواند پدید آید. برای مثال، خطر منافع شخصی در وضعیت‌هایی می‌تواند خطر نقض اصل صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای را پدید آورد که اظهار نظر دوم، مبتنی بر همان حقایق و مدارکی نباشد که ملاک اظهار نظر حسابدار فعلی یا پیشین آن بنگاه قرار گرفته است یا بر اساس شواهد ناکافی اظهار نظر شود.
- ۳۲۱-۳ت۲ یک عامل مؤثر در ارزیابی سطح این‌گونه خطر منافع شخصی، شرایط حاکم بر درخواست و دیگر حقایق در دسترس و مفروضات مربوط است که مبنای قضاوت حرفه‌ای قرار می‌گیرد.
- ۳۲۱-۳ت۳ نمونه‌هایی از اقداماتی که می‌تواند تدبیر ایمن‌ساز باشد برای برخورد با این‌گونه خطر منافع شخصی به شرح زیر است:
- ❖ با اجازه صاحبکار، گرفتن اطلاعات از حسابدار فعلی یا پیشین یا دیگر ارائه‌کننده خدمات.

1. Second opinion

قسمت ۳: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

- ❖ تشریح محدودیت‌های حاکم بر نظر اظهار شده در گزارش مربوط.
- ❖ فرستادن نسخه‌ای از اظهار نظر برای حسابدار فعلی یا پیشین.

زمانی که اجازه ارتباط داده نمی‌شود

۴-۳۲۱ اگر بنگاه درخواست‌کننده اظهار نظر دوم اجازه تماس با حسابدار فعلی یا پیشین خود یا دیگر ارائه‌کننده خدمات را ندهد، حسابدار باید در باره ارائه یا عدم ارائه اظهار نظر دوم تصمیم‌گیری کند.

بخش ۳۲۵

واقع‌بینی هر مسئول کنترل کیفیت کار و هر بازبینی‌کننده مناسب دیگر

- کلیات**
- ۳۲۵-۱ حسابداران حرفه‌ای باید اصول بنیادی را رعایت کنند و برای شناخت، ارزیابی و برخورد با خطرها باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.
- ۳۲۵-۲ انتصاب یک مسئول کنترل کیفیت کاری که با آن کار درگیر بوده است یا رابطه نزدیکی با آنانی دارد که مسئول انجام آن کار هستند، می‌تواند خطرهایی برای رعایت اصل واقع‌بینی پدید آورد.
- ۳۲۵-۳ این بخش، توضیحات کاربردی خاص مربوط به بکارگیری چارچوب نظری در ارتباط با واقع‌بینی مسئول کنترل کیفیت کار را بیان می‌کند.
- ۳۲۵-۴ مسئول کنترل کیفیت کار نیز نمونه‌ای است از بررسی‌کننده مناسب که در بند ۸-۳۰۰ت ۴ بیان شده است. از این‌رو، توضیحات کاربردی بیان شده در این بخش می‌تواند در وضعیت‌هایی نیز بکار رود که حسابدار حرفه‌ای برای برخورد با خطرهای شناسایی شده کار انجام شده از بررسی‌کننده مناسبی استفاده می‌کند.

توضیحات کاربردی

- کلیات**
- ۳۲۵-۵ت ۱ کارهای با کیفیت از طریق برنامه‌ریزی و انجام کارها و گزارشگری در باره آن‌ها براساس استانداردهای حرفه‌ای و الزامات قانونی و مقرراتی مربوط بدست می‌آید. "استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ (ISQM1) مسئولیت‌های مؤسسه را برای سیستم کنترل کیفیت کارهای آن تعیین می‌کند و مؤسسه را به طراحی و برقراری روش‌های برخورد با ریسک‌های کیفیت مربوط به اجرای کار، ملزم می‌نماید. این‌گونه راهکارها شامل برقراری سیاست‌ها یا روش‌هایی است برای بازبینی کنترل کیفیت کار، بر اساس استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ (ISQM2)".
- ۳۲۵-۵ت ۲ مسئول کنترل کیفیت کار، شریک، شخص دیگری از درون مؤسسه (یا یک شخص برون‌سازمانی) است که مؤسسه، وی را برای انجام دادن بازبینی کیفیت کار، برمی‌گمارد.

شناسایی مخاطرات

۳۲۵-۶ نمونه‌های زیر وضعیت‌هایی را نشان می‌دهد که در آن، خطرهای نقض واقع‌بینی یک حسابدار حرفه‌ای منصوب شده به‌عنوان مسئول کنترل کیفیت کار، می‌تواند پدید آید:

الف) خطر منافع شخصی

دو شریک مسئول کار که هرکدام، مسئول کنترل کیفیت کار دیگری است.

ب) خطر خودبینی در تجدیدنظر

حسابدار حرفه‌ای که کنترل کیفیت یک کار حسابرسی را انجام می‌دهد، درحالی‌که خود، پیشتر شریک مسئول آن کار بوده است.

پ) خطر قرابت

حسابدار حرفه‌ای مسئول کنترل کیفیت کار با عضوی از گروه کار آن، روابط نزدیکی دارد یا عضو خانواده آن عضو است.

ت) خطر تهدید

حسابدار حرفه‌ای مسئول کنترل کیفیت کاری با داشتن خط مستقیم گزارشگری به شریک مسئول آن کار.

ارزیابی خطرها

۳۲۵-۷ عوامل مربوط در ارزیابی سطح خطرهای ناقص واقع‌بینی حسابدار حرفه‌ای مسئول کنترل کیفیت کار شامل موارد زیر است:

- ❖ نقش و ارشدیت آن شخص.
- ❖ ماهیت رابطه آن شخص با سایر افراد درگیر انجام کار.
- ❖ مدت زمانی که آن شخص درگیر آن کار بوده است و نقش ایشان.
- ❖ زمان آخرین باری که آن شخص، پیش از انتخاب به‌عنوان مسئول کنترل کیفیت کار، درگیر آن کار بوده است و هرگونه تغییرات بعدی در وضعیت کار.
- ❖ ماهیت و پیچیدگی موضوع‌های نیازمند قضاوت عمده شخص در هرگونه درگیری پیشین او در آن کار.

برخورد با خطرها

۸-۳۲۵ت ۱ نمونه اقدامی که می‌تواند با خطر تهدید برخورد کند، بازنگری گزارشگری مسئولیت‌ها در درون مؤسسه است.

۸-۳۲۵ت ۲ نمونه اقدامی که می‌تواند با خطر خودبینی در تجدید نظر برخورد کند، برقراری یک دوره زمانی کاری (دوره استراحت^۱) بین درگیری در انجام آن کار و انتصاب به‌عنوان مسئول کنترل کیفیت کار است.

دوره استراحت

۸-۳۲۵ت ۳ استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ (ISQM2) مقرر کرده است که مؤسسه، سیاست‌ها یا روش‌های ویژه‌ای برقرار کند که شریک مسئول کار، پیش از انتصاب به‌عنوان مسئول کنترل کیفیت کار، یک دوره استراحت دوساله را، به‌عنوان شرط قابلیت انتخاب، گذرانیده باشد. این موضوع، رعایت اصل واقع‌بینی و اجرای یکنواخت کنترل کیفیت را ممکن می‌سازد.

۸-۳۲۵ت ۴ دوره استراحت مقرر در استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ (ISQM2) از دوره چرخش شرکای مقرر در بخش ۵۴۰ متمایز است و آن را تغییر نمی‌دهد. این دوره‌ی چرخش، برای برخورد با خطرهای نقض استقلال پدید آمده در اثر ارتباط طولانی‌مدت با صاحبکار حسابرسی، تعیین شده است.

بفصل ۳۳۰

حق الزحمه و سایر انواع اجرت^۱

۳۳۰-۱ حسابداران حرفه‌ای باید اصول بنیادی را رعایت کنند و برای شناخت، ارزیابی و برخورد با خطرها باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.

۳۳۰-۲ میزان و ماهیت حق الزحمه و سایر حقوق و دستمزد می‌تواند برای رعایت یک یا چند اصل بنیادی ایجاد خطر کند. این بخش، توضیحات کاربردی خاص مربوط به بکارگیری چارچوب نظری در این گونه وضعیت‌ها را بیان می‌کند.

توضیحات کاربردی

میزان حق الزحمه‌ها

۳۳۰-۳-۱ میزان حق الزحمه می‌تواند بر توانایی حسابدار حرفه‌ای در انجام خدمات منطبق با استانداردهای فنی و حرفه‌ای تأثیرگذار باشد.

۳۳۰-۳-۲ حسابدار حرفه‌ای می‌تواند هر حق الزحمه‌ای را که مناسب می‌داند پیشنهاد کند. پیشنهاد حق الزحمه‌ای پایین‌تر از حسابدار دیگر، به‌خودی‌خود غیراخلاقی نیست. با وجود این، 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.

۳۳۰-۳-۳ عوامل مربوط در ارزیابی سطح این‌گونه خطرها به شرح زیر است:

❖ آگاه بودن یا نبودن صاحبکار از شرایط کار، به‌ویژه، مبنای تعیین حق الزحمه‌ها و خدمات حرفه‌ای مورد ارائه.

❖ تعیین شدن یا نشدن حق الزحمه توسط شخص ثالث مستقل، مانند نهاد ذی‌صلاح قانونی.

۳۳۰-۳-۴ نمونه‌هایی از اقداماتی که می‌تواند با این‌گونه منافع شخصی برخورد کند به شرح زیر است:

❖ تعدیل میزان حق الزحمه‌ها یا دامنه کار.

❖ استفاده از یک بازبینی‌کننده مناسب برای بازبینی کار انجام شده.

حق‌الزحمه‌های مشروط

۴-۳۳۰ت ۱ حق‌الزحمه‌های مشروط برای برخی خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش، متداول است. اما، این‌گونه حق‌الزحمه‌ها می‌تواند در برخی شرایط، مخاطرات نقض اصول بنیادی را فراهم کند. حق‌الزحمه‌های مشروط می‌تواند خطر منافع شخصی را در نقض اصل واقع‌بینی پدید آورد.

۴-۳۳۰ت ۲ عوامل که در ارزیابی میزان چنین خطرها به شرح زیر است:

- ❖ نوع و ماهیت کار (یا خدمت).
- ❖ دامنه مبالغ حق‌الزحمه ممکن.
- ❖ مبنای تعیین حق‌الزحمه.
- ❖ اعلام کار انجام شده توسط حسابدار حرفه‌ای و مبنای تعیین حق‌الزحمه به استفاده‌کنندگان مورد نظر.
- ❖ استقرار سیاست‌ها و روش‌های مدیریت کیفیت.
- ❖ بررسی شدن یا نشدن نتایج کار انجام شده حسابدار حرفه‌ای توسط شخص ثالث مستقل.
- ❖ تعیین شدن یا نشدن میزان حق‌الزحمه توسط شخص ثالث مستقل، چون مقام ذی‌صلاح قانونی.

۴-۳۳۰ت ۳ نمونه‌هایی از اقداماتی که می‌تواند تدبیر ایمن‌سازی باشد برای برخورد با این‌گونه خطر منافع شخصی به شرح زیر است:

- ❖ استفاده از یک بازبینی‌کننده مناسب که خود درگیر انجام کار غیر اطمینان‌بخش نبوده است، برای بازبینی کار انجام شده توسط حسابدار حرفه‌ای.
- ❖ بستن قرارداد نوشتاری با صاحبکار در مورد مبنای محاسبه حق‌الزحمه پیش از شروع کار.

۴-۳۳۰ت ۴ الزامات و توضیحات کاربردی مربوط به حق‌الزحمه‌های مشروط خدمات ارائه شده به صاحبکاران حسابرسی یا بررسی اجمالی و دیگر صاحبکاران خدمات اطمینان‌بخش در "استانداردهای بین‌المللی استقلال" (این آیین رفتار حرفه‌ای) می‌آید.

حق‌الزحمه‌ها یا کمیسیون‌های ارجاع کار

۵-۳۳۰ت ۱ چنانچه حسابدار حرفه‌ای بابت ارجاع کار مربوط به یک صاحبکار، حق‌الزحمه‌ای دریافت یا پرداخت کند یا کمیسیون دریافت نماید، این امر می‌تواند خطر منافع شخصی را پدید آورد و سبب نقض

قسمت ۳: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

اصول واقع‌بینی و صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای را فراهم آورد. نمونه این‌گونه حق‌الزحمه‌ها یا کمیسیون، برای مثال، شامل موارد زیر است:

- ❖ در مواردی که صاحبکار حسابدار حرفه‌ای دیگری نیاز به خدمت تخصصی خاصی دارد که حسابرس فعلی او آن را ارائه نمی‌کند و در نتیجه، حق‌الزحمه یا کمیسیونی بابت ارجاع کار به حسابدار حرفه‌ای ارجاع‌کننده پرداخت می‌شود.
- ❖ در مواردی که حسابدار حرفه‌ای، خدمت خاص مورد نیاز صاحبکار خود را عرضه نمی‌کند، ممکن است انجام آن خدمت را به حسابدار حرفه‌ای دیگر یا متخصصی ارجاع دهد و در ازای آن، حق‌الزحمه دریافت شود.
- ❖ در مواردی از شخص ثالثی، برای مثال، (یک فروشنده نرم‌افزار) برای فروش محصولات یا خدمات به صاحبکار خود، کمیسیون دریافت می‌شود.

۲-۳۳۰-۵ نمونه‌هایی از اقداماتی که می‌تواند تدبیر ایمن‌سازی باشد برای برخورد با این‌گونه خطر منافع شخصی به شرح زیر است:

- ❖ گرفتن اجازه قبلی از صاحبکار در باره ترتیبات مربوط به دریافت کمیسیون از شخص ثالث (مانند، فروشنده نرم‌افزار) بابت فروش کالا یا خدمت به صاحبکارش می‌تواند با خطر منافع شخصی برخورد کند.
- ❖ اطلاع دادن به صاحبکاران ترتیبات مربوط به هرگونه پرداخت حق‌الزحمه یا کمیسیون به، یا دریافت از، حسابدار حرفه‌ای دیگر یا شخص ثالث بابت پیشنهاد خدمات یا محصولات می‌تواند با خطر منافع شخصی برخورد کند.

خرید یا فروش یک مؤسسه

۱-۳۳۰-۶ حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه ممکن است تمام یا بخشی از مؤسسه حسابرسی دیگری را بر این اساس خریداری کند که مبالغی را به صاحب یا صاحبان آن مؤسسه یا بازماندگان‌شان بپردازد. این‌گونه پرداخت‌ها از دیدگاه این بخش، کمیسیون یا حق‌الزحمه ارجاع محسوب نمی‌شود.

بخش ۱۳۴

اغوا، شامل هدایا و پذیرایی

- مقدمه**
- ۳۴۰-۱ حسابداران حرفه‌ای باید اصول بنیادی را رعایت کنند و برای شناخت، ارزیابی و برخورد با خطرها باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.
- ۳۴۰-۲ پیشنهاد یا پذیرش هدایا می‌تواند خطرهای منافع شخصی، قرابت یا تهدید برای رعایت اصول بنیادی، به‌ویژه اصول درستکاری، واقع‌بینی و رفتار و آداب حرفه‌ای پدید آورد.
- ۳۴۰-۳ این بخش، الزامات و توضیحات کاربردی مربوط به بکارگیری چارچوب نظری را در ارتباط با پیشنهاد یا پذیرش هدایا در مواردی بیان می‌کند که خدمات حرفه‌ای مورد نظر، سبب نقض قوانین و مقررات نمی‌شود.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

- ۳۴۰-۴ تا ۱ اغوا، یک کالا، موقعیت یا اقدامی است که به‌عنوان وسیله‌ای برای تأثیرگذاری بر رفتار فرد دیگر، اما نه لزوماً به‌قصد تأثیرگذاری ناروا بر رفتار وی، استفاده می‌شود. اغوا می‌تواند دربرگیرنده گستره‌ای از اقدامات ناچیز پذیرایی حسابداران حرفه‌ای و صاحبکاران فعلی یا آتی تا اقدامات منجر به عدم رعایت قوانین و مقررات، باشد. اغوا می‌تواند به شکل‌های گوناگونی، مثلاً به شرح زیر، باشد:

- ❖ هدایا.
- ❖ پذیرایی.
- ❖ تفریح.
- ❖ کمک‌های مالی، سیاسی یا خیریه‌ای.
- ❖ توسل به دوستی و وفاداری.
- ❖ استخدام یا سایر فرصت‌های تجاری.
- ❖ برخورد، حقوق یا مزایای ترجیحی.

اغوای منع شده توسط قوانین و مقررات

۳۴۰-۵ در بسیاری از قلمروها، قوانین و مقرراتی مانند قوانین مربوط به رشوه و اختلاس وجود دارد که پیشنهاد یا پذیرش اغوا در شرایطی معین را منع می‌کند. حسابدار حرفه‌ای باید نسبت به قوانین و مقررات مربوط، شناخت پیدا کند و در صورت رویارویی با چنین شرایطی، از آن‌ها پیروی کند.

اغوای منع نشده توسط قوانین و مقررات

۳۴۰-۶ت ۱ پیشنهاد یا پذیرش اغوایی که توسط قوانین و مقررات منع نشده است نیز می‌تواند خطرهای ناقص اصول بنیادی را پدید آورد.

اغوا به منظور تأثیرگذاری ناروا بر رفتار

۳۴۰-۷ حسابدار حرفه‌ای نباید پیشنهادی اغواکننده را با قصد تأثیرگذاری ناروا بر رفتار گیرنده یا فردی دیگر به وی بدهد، یا دیگران را ترغیب به ارائه آن پیشنهاد کند چنانچه یک شخص ثالث منطقی و آگاه احتمالاً به این نتیجه می‌رسد که اغوا، به قصد تأثیرگذاری ناروا انجام شده است.

۳۴۰-۸ حسابدار حرفه‌ای نباید پیشنهاد اغواکننده‌ای را بپذیرد یا دیگران را ترغیب به پذیرفتن آن کند که قصد از آن، تأثیرگذاری ناروا بر رفتار گیرنده یا فردی دیگر است، یا یک شخص ثالث منطقی و آگاه احتمالاً به این نتیجه می‌رسد که اغوا، به قصد تأثیرگذاری ناروا انجام شده است.

۳۴۰-۹ت ۱ پیشنهاد اغوایی مصداق تأثیرگذاری ناروا بر رفتار فرد است که سبب شود وی به شیوه‌ای غیراخلاقی عمل کند. این گونه تأثیرگذاری ناروا می‌تواند متوجه گیرنده یا کسی باشد که با وی به گونه‌ای در ارتباط

۳۴۰-۹ت ۲ در مواردی که حسابدار حرفه‌ای اقدام به پیشنهاد یا پذیرش اغوایی می‌کند، یا دیگران را ترغیب به ارائه پیشنهاد یا پذیرش آن می‌نماید که منظور از آن، تأثیرگذاری ناروا بر رفتار گیرنده یا فرد دیگر است، اصل بنیادی درستکاری نقض می‌شود.

۳۴۰-۹ت ۳ تعیین واقعی یا ظاهری بودن یا نبودن تأثیرگذاری ناروا بر رفتار ناشی از اغوا مستلزم اعمال قضاوت حرفه‌ای است. عوامل مرتبیطی که می‌تواند در نظر گرفته شود شامل موارد زیر است:

- ❖ نوع و ماهیت، فراوانی، ارزش و اثر انباشته اغوا.
- ❖ زمان‌بندی ارائه پیشنهاد اغوا با نگرش به اقدام یا تصمیمی که ممکن است بر آن تأثیر بگذارد.
- ❖ شرایطی که در آن، اغوا عملی مرسوم یا فرهنگی است، برای مثال، پیشنهاد هدیه به مناسبت جشن عروسی یا مذهبی.
- ❖ بخش جانبی فعالیت حرفه‌ای بودن اغوا، برای مثال، پیشنهاد یا پذیرش ناهار در یک نشست کاری.

قسمت ۳: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

- ❖ پیشنهاد اغوا به فرد گیرنده محدود است یا گروهی فراگیر را دربر می‌گیرد. گروه فراگیر می‌تواند از درون یا برون مؤسسه، مانند دیگر تأمین‌کنندگان مواد و کالای صاحبکار، باشد.
- ❖ نقش‌ها و سمت‌های افراد پیشنهادکننده یا پیشنهاد گیرنده.
- ❖ آگاهی حسابدار حرفه‌ای یا بودن دلیلی برای باور او بر این که پذیرش اغوا، موجب نقض سیاست‌ها و رویه‌های صاحبکار می‌شود.
- ❖ میزان شفافیت اغوای پیشنهادی.
- ❖ لازم یا مورد درخواست بودن اغوا توسط گیرنده.
- ❖ رفتار و شهرت شناخته شده پیشین پیشنهاد دهنده.

در نظر گرفتن اقدامات بیشتر

۱۰-۳۴۰ت ۱ اگر حسابدار حرفه‌ای از پیشنهاد اغوایی آگاه شود که با قصد واقعی یا ظاهری تأثیرگذاری ناروا بر رفتار اوست، حتی اگر الزامات بیان شده در بندهای ۷-۳۴۰ و ۸-۳۴۰ رعایت شده باشد، باز هم خطرهای نقض اصول بنیادی می‌تواند پدید آید.

۱۰-۳۴۰ت ۲ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این‌گونه خطرهای شامل موارد زیر است:

- ❖ آگاهی‌رسانی در باره پیشنهاد به مدیر ارشد مؤسسه یا راهبران صاحبکار.
- ❖ اصلاح یا قطع رابطه تجاری با صاحبکار.

اغوا بدون قصد تأثیر ناروا بر رفتار

۱۱-۳۴۰ت ۱ هنگامی که حسابدار حرفه‌ای به این نتیجه می‌رسد که قصد واقعی یا ظاهری برای تأثیرگذاری ناروا بر رفتار دریافت‌کننده یا فرد دیگری وجود ندارد، الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در چارچوب نظری بکار گرفته می‌شود.

۱۱-۳۴۰ت ۲ اگر چنین اغوایی ناچیز و بی‌اهمیت باشد، هرگونه خطر پدید آمده، در سطحی پذیرفتنی خواهد بود.

۱۱-۳۴۰ت ۳ نمونه‌هایی از شرایطی که پیشنهاد یا پذیرش چنین اغوایی می‌تواند خطرهایی را پدید آورد، حتی اگر حسابدار حرفه‌ای به این نتیجه رسیده باشد که قصد واقعی یا ظاهری برای تأثیرگذاری ناروا بر رفتار وجود ندارد، شامل موارد زیر است:

❖ خطرهای منافع شخصی

- پیشنهاد پذیرایی به حسابدار حرفه‌ای توسط خریدار احتمالی بنگاه یک صاحبکاری که از طرف آن خریدار، تأمین مالی نیز می‌شود.

❖ خطرهای قرابت

- دعوت مرتب و منظم صاحبکار فعلی یا آتی به رویدادهای ورزشی توسط حسابدار حرفه‌ای.

❖ خطرهای تهدید

- پذیرش پذیرایی یک صاحبکار توسط حسابدار حرفه‌ای که در صورت افشای عمومی، نوع و ماهیت آن نامناسب تلقی می‌شود.

۴-۱۱-۳۴۰ عوامل مرتبط در ارزیابی سطح این‌گونه خطرها که با پیشنهاد یا پذیرش چنین اغوایی پدید می‌آید شامل همان عواملی است که در بند ۹-۳۴۰ت برای تعیین قصد، بیان شده است.

۵-۱۱-۳۴۰ نمونه‌هایی از اقداماتی که می‌تواند خطرهای ناشی از پیشنهاد یا پذیرش این‌گونه اغوا را برطرف کند شامل موارد زیر است:

❖ رد کردن یا پیشنهاد نکردن اغوا.

❖ انتقال مسئولیت ارائه هرگونه خدمات حرفه‌ای به صاحبکار به فرد دیگری که حسابدار حرفه‌ای دلیلی برای این باور ندارد که تحت تأثیر تصمیم‌گیری ناروا قرار می‌گیرد یا تصور می‌شود تحت تأثیر قرار خواهد گرفت.

۶-۱۱-۳۴۰ نمونه‌هایی از اقداماتی که می‌تواند تدبیر ایمن‌سازی باشد برای برخورد با این‌گونه پیشنهاد یا پذیرش اغوا شامل موارد زیر است:

❖ شفاف بودن با مدیریت ارشد مؤسسه یا صاحبکار در باره پیشنهاد یا پذیرش اغوا.

❖ ثبت اغوا در رخداد نگاشت زیر نظر مدیریت ارشد مؤسسه یا شخص دیگری که مسئول رعایت رفتار حرفه‌ای است یا نگهداری شده توسط صاحبکار.

❖ استفاده از یک بازبینی‌کننده مناسبی که خود، درگیر ارائه خدمات حرفه‌ای نبوده است برای بررسی هر کار انجام شده یا تصمیم گرفته شده توسط حسابدار حرفه‌ای در ارتباط با صاحبکاری که حسابدار حرفه‌ای، اغوا را از آن پذیرفته است.

❖ اهدای اغوا به خیریه پس از دریافت و افشای مناسب اهدا، برای مثال، به یکی از اعضای ارشد مدیریت مؤسسه یا فردی که اغوا را پیشنهاد کرده است.

❖ بازپرداخت هزینه اغوای دریافتی، مانند هزینه پذیرایی.

❖ بازپس دادن بیدرنگ اغوا، مانند هدیه، پس از پذیرش اولیه آن.

اعضای خانواده یا بستگان نزدیک

۳۴۰-۱۲ حسابدار حرفه‌ای باید نسبت به خطرهای بالقوه ناقض اصول بنیادی که از پیشنهاد اغواکننده توسط اشخاص زیر پدید می‌آید، هوشیار باشد.

الف) یکی از اعضای خانواده یا بستگان نزدیک حسابدار حرفه‌ای به صاحبکار فعلی یا آتی حسابدار حرفه‌ای.

ب) صاحبکار فعلی یا آتی حسابدار حرفه‌ای به یکی از اعضای خانواده یا بستگان نزدیک حسابدار حرفه‌ای.

۳۴۰-۱۳ هنگامی که حسابدار حرفه‌ای از پیشنهاد اغواکننده‌ای به یکی از اعضای خانواده یا بستگان نزدیکش، یا پیشنهاد ارائه شده توسط آنان، آگاه می‌شود و به این نتیجه می‌رسد که قصد از آن، تأثیرگذاری ناروا بر رفتار حسابدار حرفه‌ای یا صاحبکار فعلی یا آتی حسابدار است، یا چنانچه یک شخص ثالث منطقی و آگاه احتمالاً به این نتیجه می‌رسد که چنین قصدی وجود دارد، حسابدار حرفه‌ای باید به عضو خانواده یا وابسته نزدیکش توصیه کند که آن اغوا را پیشنهاد نکند یا اغوای پیشنهادی را نپذیرد.

۳۴۰-۱۳ت عوامل مرتبط برای واقعی یا ظاهری بودن یا نبودن قصد تأثیرگذاری ناروا بر رفتار حسابدار حرفه‌ای یا صاحبکار فعلی یا آتی در بند ۹-۳۴۰-۳ آمده است. عامل مرتبط دیگر، نوع و ماهیت یا نزدیکی رابطه بین افراد زیر است:

الف) حسابدار حرفه‌ای با عضو خانواده یا وابسته نزدیک؛

ب) عضو خانواده یا وابسته نزدیک با صاحبکار فعلی یا آتی؛ و

پ) حسابدار حرفه‌ای و صاحبکار فعلی یا آتی.

برای نمونه، پیشنهاد کار به همسر حسابدار حرفه‌ای به صورت خارج از روال عادی استخدام توسط صاحبکاری که حسابدار حرفه‌ای، بنگاه آن را برای فروش آتی، ارزیابی می‌کند، می‌تواند نشانه چنین قصدی باشد.

۳۴۰-۱۳ت توضیحات کاربردی بیان شده در بند ۱۰-۳۴۰-۲ نیز به برخورد با خطرهایی مربوط می‌شود که می‌تواند در مواردی پدید آید که قصد واقعی یا ظاهری برای تأثیرگذاری ناروا بر رفتار حسابدار حرفه‌ای یا صاحبکار فعلی یا آتی وجود دارد حتی اگر عضو خانواده یا وابسته نزدیک توصیه حسابدار حرفه‌ای در اجرای مفاد بند ۱۳-۳۴۰ را پذیرفته و دنبال کرده باشد.

کاربرد چارچوب نظری

۱۴-۳۴۰ت ۱ هنگامی که حسابدار حرفه‌ای از پیشنهاد اغواکننده‌ای در وضعیت‌های مشخص شده در بند ۱۲-۳۴۰ آگاه می‌شود، موارد زیر می‌تواند خطرهایی برای رعایت اصول بنیادی پدید آورد:

الف) برخلاف توصیه حسابدار حرفه‌ای مطابق بند ۱۳-۳۴۰ عضو خانواده یا وابسته نزدیک، اغوایی را پیشنهاد کند یا اغوای پیشنهادی را بپذیرد؛ یا

ب) حسابدار حرفه‌ای دلیلی برای این نداشته باشد که قصد واقعی یا احتمالی برای تأثیرگذاری ناروا بر رفتار او یا صاحبکار فعلی یا آتی وجود دارد.

۱۴-۳۴۰ت ۲ توضیحات کاربردی بیان شده در بندهای ۱۱-۳۴۰ تا ۱۱-۳۴۰ت ۶ با هدف‌های شناسایی، ارزیابی و برخورد با چنین خطرهایی مرتبط است. عوامل مرتبط در ارزیابی سطح خطرها در چنین وضعیت‌هایی شامل نوع و ماهیت یا نزدیکی روابط نیز در بند ۱۳-۳۴۰ت ۱ بیان شده است.

سایر ملاحظات

۱۵-۳۴۰ت ۱ اگر حسابدار حرفه‌ای با اغواهایی رو به‌رو یا از آن آگاه شود که بتواند سبب عدم رعایت یا مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات توسط صاحبکار یا افراد در استخدام یا زیر نظر آن شود، الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در بخش ۳۶۰ بکار گرفته می‌شود.

۱۵-۳۴۰ت ۲ اگر به یک مؤسسه، مؤسسه شبکه‌ای یا یک عضو گروه حسابرسی پیشنهاد هدیه یا پذیرایی از طرف صاحبکار حسابرسی داده شود، الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در بخش ۴۲۰ بکار گرفته می‌شود.

۱۵-۳۴۰ت ۳ اگر به یک مؤسسه یا یک عضو گروه خدمات اطمینان‌بخش پیشنهاد هدیه یا پذیرایی از طرف صاحبکار آن خدمات اطمینان‌بخش داده شود، الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در بخش ۹۰۶ بکار گرفته می‌شود.

بخش ۱۳۵

نگهداری دارایی‌های صاحبکار

کلیات

- ۳۵۰-۱ حسابداران حرفه‌ای باید اصول بنیادی را رعایت کنند و برای شناخت، ارزیابی و برخورد با خطرها باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.
- ۳۵۰-۲ نگهداری دارایی‌های صاحبکار، خطر منافع شخصی یا دیگر مخاطرات ناقض اصول رفتار و آداب حرفه‌ای و واقع‌بینی را پدید می‌آورد. این بخش، الزامات و توضیحات کاربردی خاص مربوط به بکارگیری چارچوب نظری در این‌گونه وضعیت‌ها را بیان می‌کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

پیش از پذیرش نگهداری

- ۳۵۰-۳ حسابدار شاغل در حرفه نباید نگهداری پول یا دارایی‌های دیگر صاحبکار را قبول کند، مگر این کار براساس قانون یا مطابق با شرایطی باشد که تحت آن، نگهداری انجام می‌شود.
- ۳۵۰-۴ به‌عنوان بخشی از روش‌های پذیرش صاحبکار و انجام کار مربوط به نگهداری پول یا دارایی‌های صاحبکار، حسابدار شاغل در حرفه باید:
- الف) در باره منبع تحصیل دارایی‌ها، پرس‌وجو کند؛ و
- ب) الزامات قانونی و مقرراتی مربوط را در نظر بگیرد.
- ۳۵۰-۴ت۱ پرس‌وجو در مورد منبع تحصیل دارایی‌های صاحبکار می‌تواند، مثلاً، آشکار کند که دارایی‌ها، حاصل فعالیت‌های غیرقانونی مانند پولشویی است. در این‌گونه وضعیت‌ها، خطر پدید می‌آید و مفاد بخش ۳۶۰ بکار گرفته می‌شود.

پس از پذیرش نگهداری

- ۳۵۰-۵ حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه که وجوه نقد و دارایی‌های اشخاص دیگری را نزد خود به امانت نگهداری می‌کند باید:
- الف) قوانین و مقررات مربوط به نگهداری و حسابداری دارایی‌ها را رعایت کند؛
- ب) دارایی‌ها را جدا از اموال شخصی یا مؤسسه نگهداری کند؛
- پ) از دارایی‌ها تنها برای مقاصد مورد نظر استفاده کند؛ و
- ت) 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.

بخش ۱۳۶

چگونگی برخورد با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات

- کلیات**
- ۳۶۰-۱ حسابداران شاغل در حرفه باید اصول بنیادی را رعایت کنند و برای شناخت، ارزیابی و برخورد با خطرها باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.
- ۳۶۰-۲ در مواردی که حسابدار حرفه‌ای از عدم رعایت یا مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات آگاه می‌شود، خطر منافع شخصی یا تهدید برای رعایت اصول درستکاری و آداب و رفتار حرفه‌ای پدید می‌آید.
- ۳۶۰-۳ حسابدار حرفه‌ای می‌تواند 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، راهنمایی حسابدار در ارزیابی آثار موضوع و راه‌کارهای ممکن در برخورد با عدم رعایت یا مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات در موارد زیر است:
- الف) قوانین و مقرراتی که عموماً بر تعیین مبالغ با اهمیت و موارد افشا در صورت‌های مالی صاحبکار اثر مستقیم دارد؛ و
- ب) سایر قوانین و مقرراتی که اثر مستقیمی بر تعیین مبالغ و موارد افشا در صورت‌های مالی صاحبکار ندارد اما، رعایت آن‌ها می‌تواند در زمینه‌های عملیاتی کسب و کار صاحبکار، توانایی ادامه فعالیت‌های تجاری یا پرهیز از جرایم سنگین، نقشی اساسی داشته باشد.

هدف‌های حسابدار حرفه‌ای در برخورد با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات

- ۳۶۰-۴ یکی از ویژگی‌های بارز حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی است. هدف‌های حسابدار حرفه‌ای در برخورد با موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن عبارتند از:
- الف) رعایت اصول بنیادی درستکاری و رفتار و آداب حرفه‌ای؛
- ب) با هوشیار سازی 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.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

۱-۳۶۰ت رعایت نکردن قوانین و مقررات (“عدم رعایت”) شامل ارتکاب یا عدم ارتکاب اعمالی، به‌عمد یا به سهو، برخلاف قوانین و مقررات جاری توسط اشخاص زیر:

الف) صاحبکار؛

ب) راهبران بنگاه؛

پ) مدیریت صاحبکار؛ یا

ت) دیگر افراد در استخدام یا تحت رهبری صاحبکار.

۲-۳۶۰ت نمونه‌هایی از قوانین و مقررات موضوع این بخش شامل قوانین و مقرراتی است که به موارد زیر می‌پردازد:

❖ تقلب، فساد و ارتشا.

❖ پولشویی، تأمین مالی تروریسم و وجوه حاصل از تبهکاری.

❖ بازارهای اوراق بهادار و داد و ستد.

❖ بانکداری و دیگر محصولات و خدمات مالی.

❖ امنیت داده‌ها.

❖ بدهی‌های مالیاتی و بازنشستگی و پرداخت‌های مربوط.

❖ حفظ محیط‌زیست.

❖ سلامت و ایمنی عموم مردم.

۳-۳۶۰ت عدم رعایت می‌تواند به جریمه شدن، دعاوی حقوقی یا دیگر پیامدهایی برای صاحبکار منجر شود که

ممکن است بر صورت‌های مالی آن، اثری با اهمیت داشته باشد. مهم‌تر آن که می‌تواند آثار گسترده‌تری

بر منافع عمومی، به‌صورت زیان هنگفت بالقوه به سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، کارکنان یا عموم مردم

داشته باشد. از دید این بخش، عملی که سبب زیان هنگفت می‌شود آن است که پیامدهای ناخوشایندی

راه، چه مالی و چه غیرمالی، برای هرکدام از این گروه‌ها پدید آورد. ارتکاب تقلبی که سبب زیان مالی

عمده به سرمایه‌گذاران شود و تخطی از قوانین و مقررات محیط‌زیست که سلامت یا ایمنی کارکنان یا

عموم مردم را به خطر اندازد نمونه‌هایی از این‌گونه اعمال است.

۴-۳۶۰ت در برخی قلمروها، موارد قانونی یا مقرراتی برای چگونگی برخورد حسابداران حرفه‌ای با عدم رعایت

یا مشکوک به آن، مقرر شده است که می‌تواند با این بخش، فرق کند یا فراتر از آن باشد.

قسمت ۳: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

حسابدار حرفه‌ای هنگام رو به‌رویی با این‌گونه موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن باید درک درستی از آن قوانین و مقررات شامل موارد زیر، به دست آورد و آن‌ها را رعایت کند:

الف) هرگونه الزام گزارش موضوع به یک نهاد ذی‌صلاح مناسب؛ و

ب) رعایت هرگونه ممنوعیت هوشیار سازی صاحبکار.

۱-۳۶۰-۶ ممنوعیت هوشیار سازی صاحبکار می‌تواند، برای مثال، در اجرای قانون مبارزه با پولشویی پدید آید.

۱-۳۶۰-۷ این بخش در مورد هر صاحبکاری، صرف‌نظر از نوع و ماهیت آن، شامل سهامی عام بودن یا نبودن کاربرد دارد.

۲-۳۶۰-۷ یک حسابدار حرفه‌ای که با مواردی رو به‌رو می‌شود یا از آن آگاهی می‌یابد که به‌روشنی اثر ناچیزی بر صاحبکار، ذی‌نفعان بنگاه صاحبکار و عموم مردم دارد، با توجه به نوع و ماهیت و اثر آن، اعم از مالی یا غیرمالی، لازم نیست در باره این‌گونه موارد از مفاد این بخش پیروی کند.

۳-۳۶۰-۷ این بخش به موارد زیر نمی‌پردازد:

الف) تخلفات شخصی نامرتب با فعالیت‌های تجاری صاحبکار؛ و

ب) عدم رعایت توسط دیگرانی غیر از اشخاص نامبرده در بند ۵-۳۶۰-۱. برای مثال، زمانی که یک حسابدار حرفه‌ای یک رسیدگی ویژه در باره یک بنگاه دیگر را برای صاحبکارش به‌عهده می‌گیرد و عدم رعایت شناسایی شده یا مشکوک به آن، توسط آن بنگاه دیگر صورت گرفته است.

با این وجود، حسابدار حرفه‌ای می‌تواند استفاده از رهنمودهای این بخش را در برخورد با این‌گونه شرایط، سودمند بداند.

مسئولیت‌های مدیریت و راهبران صاحبکار

۱-۳۶۰-۸ مسئولیت مدیریت صاحبکار، با نظارت عالی راهبران آن، اطمینان یافتن از انجام فعالیت‌های تجاری صاحبکار بر طبق قوانین و مقررات است. مسئولیت شناسایی و برخورد با هرگونه عدم رعایت رخ داده توسط اشخاص زیر نیز بر عهده مدیریت و راهبران صاحبکار است:

الف) صاحبکار؛

ب) هرکسی که در راهبری بنگاه، مسئولیت دارد؛

پ) هر عضو مدیریت؛ یا

ت) هر فرد در استخدام بنگاه یا تحت رهبری آن.

مسئولیت‌های همه حسابداران حرفه‌ای

۳۶۰-۹ در مواردی که حسابدار حرفه‌ای از موضوعی آگاهی می‌یابد که مشمول این بخش است، اقداماتی که حسابدار حرفه‌ای برای رعایت این بخش به عمل می‌رود باید بموقع، مبتنی بر درک حسابدار حرفه‌ای از نوع و ماهیت موضوع و زیان بالقوه به منافع بنگاه، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، کارکنان و عموم مردم باشد.

حسابرسی صورت‌های مالی

کسب شناخت از موضوع

۳۶۰-۱۰ چنانچه حسابدار حرفه‌ای مجری حسابرسی صورت‌های مالی از اطلاعات مربوط به یک مورد عدم رعایت یا مشکوک به آن آگاهی یابد، او باید شناختی از موضوع، شامل نوع و ماهیت فعل، و شرایطی کسب کند که آن فعل در آن شرایط رخ داده است یا می‌تواند رخ دهد.

۳۶۰-۱۰ت ۱ حسابدار حرفه‌ای می‌تواند در جریان انجام کار یا از طریق اطلاعات دریافتی از سایر اشخاص، از یک مورد عدم رعایت یا مشکوک به آن آگاهی یابد.

۳۶۰-۱۰ت ۲ از حسابدار حرفه‌ای انتظار می‌رود دانش، قضاوت حرفه‌ای و مهارت خود را بکار گیرد اما، از وی انتظار نمی‌رود قوانین و مقررات را در سطحی بدانند که بیش از نیاز انجام کار است. تعیین این که فعلی، عدم رعایت است یا نه، در نهایت به‌عهده دادگاه یا سایر مقامات قضایی مناسب است.

۳۶۰-۱۰ت ۳ حسابدار حرفه‌ای با نگرش به نوع و ماهیت و اهمیت موضوع می‌تواند به‌طور محرمانه از همکاران مؤسسه، یک مؤسسه شبکه‌ای یا تشکل حرفه‌ای یا مشاور حقوقی نظرخواهی کند.

۳۶۰-۱۱ چنانچه حسابدار حرفه‌ای، یک مورد رخداد عدم رعایت را شناسایی یا گمان کند که می‌تواند رخ دهد، حسابدار حرفه‌ای باید این موضوع را با سطح مناسبی از مدیریت و در صورت لزوم، راهبران بنگاه در میان گذارد.

۳۶۰-۱۱ت ۱ چنین گفتگوهایی به روشن‌سازی درک حسابدار حرفه‌ای از حقایق و شرایط مربوط به موضوع و پیامدهای احتمالی آن کمک می‌کند. این گفتگوها همچنین، می‌تواند مدیریت یا راهبران بنگاه را به پی‌جویی موضوع وادار کند.

قسمت ۳: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

۱۱-۳۶۰ت ۲ 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 پی جویی موضوع و انجام اقدام لازم.

۱۱-۳۶۰ت ۳ عموماً سطحی از مدیریت، مناسب است که دست کم یک سطح بالاتر از فرد یا افراد درگیر یا احتمالاً درگیر موضوع باشد. در مورد گروه شرکت‌ها، سطح مناسب مدیریت می‌تواند مدیریت بنگاهی باشد که کنترل صاحبکار را در اختیار دارد.

۱۱-۳۶۰ت ۴ حسابدار حرفه‌ای می‌تواند موضوع را در صورت لزوم، با حسابرسان داخلی نیز در میان گذارد.

۱۲-۳۶۰ چنانچه حسابدار حرفه‌ای بر این باور باشد که مدیریت، درگیر یا احتمالاً درگیر عدم رعایت یا مشکوک به آن است باید موضوع را با راهبران بنگاه در میان گذارد.

برخورد با موضوع

۱۳-۳۶۰ حسابدار حرفه‌ای هنگام گفتگو با مدیریت و، در صورت لزوم، راهبران بنگاه درباره عدم رعایت یا مشکوک به آن باید اقدامات مناسب و بموقع 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.

۱۴-۳۶۰ حسابدار حرفه‌ای باید آگاه بودن یا نبودن مدیریت و راهبران بنگاه صاحبکار از مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی مربوط به عدم رعایت یا مشکوک به آن را مورد توجه قرار دهد.

قسمت ۳: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

۱۴-۳۶۰ت ۱ اگر مدیریت و راهبران بنگاه صاحبکار از مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی مربوط به عدم رعایت یا مشکوک به آن آگاه نباشند، حسابدار حرفه‌ای می‌تواند منابع اطلاعاتی مناسب را به آنان معرفی، یا پیشنهاد کند که نظر مشاور حقوقی دریافت نمایند.

۱۵-۳۶۰ حسابدار حرفه‌ای باید موارد زیر را رعایت کند:

الف) قوانین و مقررات شامل مواد قانونی یا مقرراتی حاکم بر گزارشگری موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن به یک نهاد ذی‌صلاح مناسب؛ 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 حسابرسی.

۱۵-۳۶۰ت ۱ برخی از قوانین و مقررات می‌توانند مهلتی را برای گزارش موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن به یک نهاد ذی‌صلاح مناسب، مقرر کرده باشند.

گزارشگری در مورد گروه شرکت‌ها

۱۶-۳۶۰ در مواردی که حسابدار حرفه‌ای از عدم رعایت یا مشکوک به آن در هر یک از موارد زیر راجع به گروه آگاهی می‌یابد باید موضوع را به شریک مسئول کار گروه گزارش کند، مگر آن که منع قانونی یا مقرراتی داشته باشد:

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

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

گزارش کردن به شریک مسئول کار گروه افزون بر برخورد با آن موضوع طبق مفاد این بخش است.

۱۶-۳۶۰ت ۱ گزارشگری یاد شده در بالا 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. بدون توجه به یکی بودن یا نبودن مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای شریک مسئول کار گروه با مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای حسابدار حرفه‌ای، الزامات گزارشگری بیان شده در بند ۱۶-۳۶۰ بکار گرفته می‌شود.

۳۶۰-۱۷ در مواردی که شریک مسئول کار گروه در جریان حسابرسی صورت‌های مالی گروه از عدم رعایت یا مورد مشکوک به آن آگاه می‌شود، شریک مسئول کار گروه باید احتمال ربط داشتن موضوع به یک یا چند جزء مورد رسیدگی به شرح زیر را بررسی کند:

الف) یک یا چند قسمت موضوع رسیدگی برای مقاصد حسابرسی صورت‌های مالی گروه است؛ یا
ب) اطلاعات مالی یک یا چند شخص حقوقی یا واحدهای کسب و کار عضو گروه، موضوع حسابرسی برای مقاصد غیر از حسابرسی گروه برای مثال، حسابرسی قانونی است.

این بررسی باید افزون بر برخورد با موضوع در چارچوب حسابرسی گروه برطبق مفاد این بخش صورت گیرد.

۳۶۰-۱۸ در مواردی که عدم رعایت یا مشکوک به آن به یک یا چند قسمت اشاره شده در بند ۱۷-۳۶۰ (الف) و اشخاص حقوقی و واحدهای کسب و کار اشاره شده در بند ۱۷-۳۶۰ (الف) مربوط می‌شود، شریک مسئول کار گروه باید اقدامات لازم را برای اطلاع‌رسانی به مسئولین اجرای کار حسابرسی در آن قسمت‌ها، اشخاص حقوقی یا واحدهای کسب و کار، به عمل آورد، مگر آن که منع قانونی یا مقرراتی داشته باشد. در صورت لزوم در ارتباط با بند ۱۷-۳۶۰ (ب) بالا باید در باره حسابرسی شدن یا نشدن قسمت‌های مربوط، به گونه‌ای مناسب (از مدیریت یا اطلاعات در دسترس عموم) پرس‌وجو شود و در صورت حسابرسی شدن، شناسایی حسابرس مربوط، در صورت امکان.

۱۸-۳۶۰ت این اطلاع‌رسانی سبب می‌شود مسئولین اجرای کار در چنین قسمت‌هایی از موضوع آگاه گردند و ضرورت و چگونگی برخورد با آن را طبق مفاد این بخش تعیین کنند. الزامات اطلاع‌رسانی باید بدون توجه به یکی بودن یا نبودن مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای شریک مسئول کار گروه با مؤسسه‌ها یا مؤسسه‌های شبکه‌ای مسئول اجرای کار حسابرسی قسمت‌ها، اشخاص حقوقی یا واحدهای کسب و کار، بکار گرفته شود.

تعیین ضرورت انجام اقدامات بیشتر

۳۶۰-۱۹ حسابدار حرفه‌ای باید مناسب بودن برخورد مدیریت و، در صورت لزوم، راهبران بنگاه را بسنجد.

۱۹-۳۶۰ت عوامل مربوط در سنجش مناسب بودن برخورد مدیریت و، در صورت لزوم، راهبران بنگاه شامل موارد زیر است:

- ❖ بموقع بودن برخورد.
- ❖ کفایت پی‌جویی عدم رعایت یا مشکوک به آن.

قسمت ۳: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

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

۳۶۰-۲۰ حسابدار حرفه‌ای باید با توجه به برخورد مدیریت و، در صورت لزوم، راهبران بنگاه، هرگونه اقدام بیشتر را در راستای حفظ منافع عمومی تعیین کند.

۱ت۳۶۰-۲۰ تعیین ضرورت اقدامات بیشتر و نوع و ماهیت و میزان آن به عوامل گوناگونی چون موارد زیر بستگی دارد:

- ❖ چارچوب قانونی و مقرراتی.
- ❖ فوریت موضوع.
- ❖ فراگیر بودن موضوع در سطح بنگاه صاحبکار.
- ❖ تداوم اطمینان حسابدار حرفه‌ای به درستکاری مدیریت و، در صورت لزوم، راهبران بنگاه.
- ❖ احتمال رخداد دوباره عدم رعایت یا مشکوک به آن.
- ❖ موثق بودن یا نبودن شواهد مربوط به زیان هنگفت واقعی یا بالقوه به منافع بنگاه، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، کارکنان یا عموم مردم.

۲ت۳۶۰-۲۰ نمونه‌هایی از شرایطی که سبب می‌شود حسابدار حرفه‌ای، به درستکاری مدیریت و، در صورت لزوم، راهبران بنگاه دیگر اطمینان نکند شامل شرایطی است که در آن:

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

۲۱-۳۶۰ حسابدار حرفه‌ای برای تعیین ضرورت، 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 در چنین وضعیتی قرار می‌گرفت، احتمالاً به این نتیجه می‌رسید که حسابدار حرفه‌ای، به‌گونه‌ای مناسب و در راستای حفظ منافع عمومی عمل کرده است.

۲۱-۳۶۰ت ۱ اقدامات بیشتر حسابدار حرفه‌ای می‌تواند موارد زیر را دربر گیرد:

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

۲۱-۳۶۰ت ۲ در مواردی که حسابدار حرفه‌ای، کناره‌گیری از کار و قطع رابطه حرفه‌ای را مناسب تشخیص می‌دهد، چنین کناره‌گیری و قطع رابطه نمی‌تواند جایگزین دیگر اقداماتی شود که می‌تواند برای دستیابی به هدف‌های حسابدار حرفه‌ای بر طبق مفاد این بخش، ضروری باشد. در برخی قلمروها، محدودیت‌هایی می‌تواند در مورد اقدامات بیشتر در دسترس حسابدار حرفه‌ای مقرر شده باشد و کناره‌گیری از کار، می‌تواند تنها راهکار در دسترس باشد.

۲۲-۳۶۰ در مواردی که حسابدار حرفه‌ای بر طبق بندهای ۲۰-۳۶۰ و ۲۱-۳۶۰ت ۱ روابط حرفه‌ای خود را قطع کرده است، حسابدار حرفه‌ای باید به درخواست حسابرس جایگزین طبق بند ۸-۳۲۰، همه حقایق و اطلاعات مربوط به موارد عدم رعایت شناسایی شده یا مشکوک به آن را در اختیار حسابرس جایگزین قرار دهد. حسابرس پیشین باید به‌رغم مفاد بند ۸-۳۲۰ (ب) در مواردی که صاحبکار در دادن اجازه به حسابرس پیشین برای تبادل اطلاعات و مسائل صاحبکار با حسابرس جایگزین کوتاهی می‌کند یا چنین اجازه‌ای را نمی‌دهد این کار را انجام دهد، مگر آن که قانون یا مقررات، آن را ممنوع کرده باشد.

۲۲-۳۶۰ت ۱ حقایق و اطلاعات مورد نظر آن‌هایی است که حسابدار حرفه‌ای باور دارد حسابرس جایگزین باید پیش از تصمیم‌گیری درباره پذیرش کار، از آن آگاه باشد. بخش ۳۲۰ به ارتباط حسابرس جایگزین می‌پردازد.

۲۳-۳۶۰ چنانچه حسابرس جایگزین نتواند با حسابرس پیشین تماس بگیرد باید اقدامات منطقی برای کسب اطلاعات درباره دلایل تغییر حسابرس را از راه‌های دیگر انجام دهد.

۲۳-۳۶۰ت ۱ راه‌های دیگر برای کسب اطلاعات در باره دلایل تغییر حسابرس شامل پرس‌وجو از اشخاص ثالث یا پی‌جویی پیشینه مدیریت یا راهبران بنگاه است.

قسمت ۳: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

۲۴-۳۶۰ت ۱ از آنجا که بررسی این موضوع می‌تواند مستلزم تجزیه و تحلیل‌ها و تصمیم‌گیری‌های پیچیده باشد، حسابدار حرفه‌ای می‌تواند موارد زیر را مورد توجه قرار دهد:

- ❖ دریافت مشاوره درون‌سازمانی.
- ❖ دریافت نظر حقوقی برای شناخت راهکارهای بدیل و پیامدهای حرفه‌ای یا قانونی هر اقدام به‌خصوص.
- ❖ دریافت نظر مشورتی، بر اساس رازداری، از نهاد ذی‌صلاح یا تشکل حرفه‌ای.

تصمیم‌گیری درباره افشای موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح مناسب

۲۵-۳۶۰ت ۱ افشای موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح در صورتی ممنوع است که خلاف قانون یا مقررات باشد. در غیر این صورت، هدف افشا، توانمندسازی نهاد ذی‌صلاح به صدور مجوز پی‌جویی موضوع و انجام اقدام لازم برای حفظ منافع عمومی است.

۲۵-۳۶۰ت ۲ تصمیم‌گیری در باره چنین افشایی، به‌ویژه به نوع و ماهیت و میزان زیان واقعی یا بالقوه وارد شده یا احتمالی به سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، کارکنان یا عموم مردم بستگی دارد. برای مثال، حسابدار حرفه‌ای می‌تواند افشای موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح را در موارد زیر، اقدامی مناسب تشخیص دهد:

- ❖ بنگاه درگیر رشوه‌دهی است (برای مثال، به مقامات دولتی داخلی یا خارجی با هدف گرفتن پیمان‌های بزرگ).
- ❖ بنگاه نرخ‌گذاری شده^۱ است و موضوع از چنان اهمیتی برخوردار است که امتیاز فعالیت آن را به خطر می‌اندازد.
- ❖ بنگاه، پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار است و موضوع می‌تواند بر بازار منصفانه و منظم اوراق بهادار بنگاه اثر نامساعد بگذارد یا سبب یک ریسک سیستمی در بازارهای مالی شود.
- ❖ کالاهای مضر برای سلامت و ایمنی عمومی مردم احتمالاً توسط بنگاه به فروش می‌رود.
- ❖ بنگاه طرحی را برای فرار از مالیات به مشتریان عرضه می‌کند.

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

قسمت ۳: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

۲۵-۳۶۰ت ۳ تصمیم‌گیری در باره چنین افشایی به عوامل برون‌سازمانی، به شرح زیر، نیز بستگی دارد:

- ❖ وجود داشتن یک‌نهاد 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 محیط‌زیست، سازمان حفاظت محیط‌زیست.
- ❖ وجود داشتن تأمینی قوی و معتبر در برابر مسئولیت مدنی، کیفری یا حرفه‌ای، یا پیگردهای قانونی یا مقرراتی، مانند قوانین و مقررات حفاظت از مخبران.
- ❖ وجود داشتن تهدیدهای واقعی یا احتمالی نسبت به ایمنی فیزیکی حسابدار حرفه‌ای یا دیگر افراد.

۲۶-۳۶۰ چنانچه حسابدار حرفه‌ای به این نتیجه برسد که در شرایط موجود، افشای موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن نزد نهاد ذی‌صلاح مناسب، اقدامی مناسب است، این امر به‌منزله تخطی از وظیفه رازداری به شرح بند ۳-۱۱۴ این آیین رفتار نمی‌شود. حسابدار حرفه‌ای در چنین موارد افشا باید با حسن نیت عمل کند و بیانیه و ادعای خود را با رعایت احتیاط اظهار نماید. حسابدار حرفه‌ای باید مناسب بودن یا نبودن آگاهی دادن به صاحبکار درباره مقاصدش را، پیش از افشای موضوع نیز بسنجد.

تخلفی قطعی

۲۷-۳۶۰ در موارد استثنایی، حسابدار حرفه‌ای می‌تواند 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 زیان هنگفتی را برای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، کارکنان یا عموم مردم سبب شود. حسابدار حرفه‌ای پس از تصمیم‌گیری در باره در میان گذاشتن یا نگذاشتن موضوع با مدیریت یا راهبران بنگاه باید درباره 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 طبق بند ۳-۱۱۴ این آیین رفتار حرفه‌ای محسوب نمی‌شود.

مستندسازی

۲۸-۳۶۰ حسابدار حرفه‌ای باید در ارتباط با هر مورد عدم رعایت یا مشکوک به آن که مشمول این بخش می‌شود، موارد زیر را مستند کند:

- ❖ چگونگی برخورد مدیریت و، حسب مورد، راهبران بنگاه با موضوع.
- ❖ اقدامات مورد نظر، قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های حسابدار حرفه‌ای با در نظر گرفتن دیدگاه شخص ثالث منطقی و آگاه.
- ❖ چگونگی کسب رضایت خاطر توسط حسابدار حرفه‌ای در باره مراعات مسئولیت‌های بیان شده در بند ۲۰-۳۶۰.

قسمت ۳: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

۲۸-۳۶۰ت ۱ این مستند سازی، افزون بر مستندسازی لازم بر طبق استانداردهای حسابرسی است. برای مثال، استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، حسابدار حرفه‌ای اجراکننده حسابرسی صورت‌های مالی را ملزم به موارد زیر می‌کند:

- ❖ تهیه مستندات کافی برای کسب شناخت از موضوع‌های مهمی که در جریان حسابرسی پدید می‌آید، نتیجه‌گیری‌های به‌عمل آمده و قضاوت‌های حرفه‌ای عمده مبنای آن نتیجه‌گیری‌ها؛
- ❖ مستندسازی گفتگوهای مربوط به موضوع‌های عمده با مدیریت، راهبران بنگاه و دیگران، حاوی نوع و ماهیت موضوع‌های 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 برون‌سازمانی.

ارائه سایر خدمات حرفه‌ای غیر از حسابرسی صورت‌های مالی

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

۲۹-۳۶۰ ۳۶۰-۲۹ چنانچه حسابدار حرفه‌ای ارائه‌کننده یک خدمت حرفه‌ای به غیر از حسابرسی صورت‌های مالی از اطلاعات مربوط به یک مورد عدم رعایت یا مشکوک به آن آگاهی یابد، حسابدار حرفه‌ای باید شناختی از موضوع بدست آورد. این شناخت شامل نوع و ماهیت فعل و شرایطی است که فعل، در آن رخ داده است یا می‌تواند رخ دهد.

۲۹-۳۶۰ت ۱ از حسابدار حرفه‌ای انتظار می‌رود دانش، قضاوت حرفه‌ای و مهارت خود را بکار گیرد. اما، از وی انتظار نمی‌رود قوانین و مقررات را در سطحی بداند که بیش از نیاز ارائه خدمتی است که به‌عهده گرفته است. تعیین این که فعلی، عدم رعایت است یا نه، در نهایت به‌عهده دادگاه یا سایر مقامات قضایی مناسب است.

۲۹-۳۶۰ت ۲ حسابدار حرفه‌ای با نگرش به نوع و ماهیت و اهمیت موضوع می‌تواند به‌طور محرمانه از همکاران مؤسسه، یک مؤسسه شبکه‌ای یا تشکل حرفه‌ای یا مشاور حقوقی نظرخواهی کند.

۳۰-۳۶۰ ۳۶۰-۳۰ چنانچه حسابدار حرفه‌ای، یک مورد رخداد عدم رعایت را شناسایی یا گمان کند که می‌تواند رخ دهد، حسابدار حرفه‌ای باید این موضوع را با سطح مناسبی از مدیریت در میان گذارد. در صورت دسترسی به راهبران بنگاه، حسابدار حرفه‌ای باید در صورت لزوم، موضوع را با آنان نیز در میان بگذارد.

۳۰-۳۶۰ت ۱ چنین گفتگوهایی به روشن‌سازی درک حسابدار حرفه‌ای از حقایق و شرایط مربوط به موضوع و پیامدهای احتمالی آن کمک می‌کند. این گونه گفتگوها همچنین، می‌تواند مدیریت یا راهبران بنگاه را به پی‌جویی موضوع وادار کند.

قسمت ۳: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

۳۰-۳۶۰ت ۲ سطح مناسب مدیریت برای این‌گونه 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

۳۱-۳۶۰ چنانچه حسابدار حرفه‌ای، یک خدمت غیر از حسابرسی را به:

الف) یک صاحبکار حسابرسی مؤسسه؛ یا

ب) یکی از قسمت‌های یک صاحبکار حسابرسی مؤسسه

ارائه می‌کند، حسابدار حرفه‌ای باید مورد عدم رعایت یا مشکوک به آن را درون مؤسسه مطرح کند، مگر آن‌که قانون یا مقررات آن را ممنوع کرده باشد. چنین تماسی باید طبق پروتکل یا رویه‌های شبکه انجام شود. در صورت نبود چنین پروتکل یا رویه‌هایی باید مستقیماً به شریک مسئول کار حسابرسی گزارش شود.

۳۲-۳۶۰ چنانچه حسابدار حرفه‌ای، یک خدمت غیر از حسابرسی را به:

الف) یک صاحبکار حسابرسی مؤسسه شبکه‌ای؛ یا

ب) یکی از قسمت‌های یک صاحبکار حسابرسی مؤسسه شبکه‌ای

ارائه می‌کند، حسابدار حرفه‌ای باید نسبت به گزارش کردن یا نکردن مورد عدم رعایت یا مشکوک به آن به مؤسسه شبکه‌ای تصمیم‌گیری کند. در صورت تصمیم به گزارش کردن، گزارش باید طبق پروتکل یا رویه‌های شبکه انجام شود. در صورت نبود چنین پروتکل یا رویه‌هایی باید مستقیماً به شریک مسئول کار حسابرسی ارائه شود.

۳۳-۳۶۰ چنانچه حسابدار حرفه‌ای، یک خدمت غیر از حسابرسی را به صاحبکاری ارائه می‌کند که:

الف) یک صاحبکار حسابرسی مؤسسه یا یک مؤسسه شبکه‌ای؛ یا

ب) یکی از قسمت‌های یک صاحبکار حسابرسی مؤسسه یا یک مؤسسه شبکه‌ای

نمی‌باشد، حسابدار حرفه‌ای باید در باره گزارش کردن یا نکردن مورد عدم رعایت یا مشکوک به آن به مؤسسه حسابرسی که حسابرس مستقل صاحبکار است، در صورت وجود، تصمیم‌گیری کند.

عوامل مرتبطی که باید در نظر گرفت

۳۴-۳۶۰ ۱ عوامل مرتبط با تماس بر طبق بندهای ۳۱-۳۶۰ تا ۳۳-۳۶۰ 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 به‌منظور 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 قسمت‌های گروه، میزان اهمیت احتمالی موضوع از لحاظ حسابرسی صورت‌های مالی گروه.

هدف از تماس

۳۵-۳۶۰ ۱ در وضعیت‌های بیان شده در بندهای ۳۱-۳۶۰ تا ۳۳-۳۶۰، آگاهی یافتن شریک مسئول کار حسابرسی از موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن، هدف این‌گونه تماس‌ها است. 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

۳۶-۳۶۰ حسابدار حرفه‌ای باید لازم بودن یا نبودن انجام اقدامات بیشتر را در راستای حفظ منافع عمومی نیز مورد توجه قرار دهد.

۳۶-۳۶۰ ۱ تعیین ضرورت اقدامات بیشتر و نوع و ماهیت و میزان آن به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- ❖ چارچوب قانونی و مقرراتی.
- ❖ مناسب و بموقع 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، اعتباردهندگان، کارکنان یا عموم مردم.

قسمت ۳: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

۳۶-۳۶۰ ت اقدام بیشتر حسابدار حرفه‌ای می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

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

۳۶-۳۶۰ ت عوامل مرتبط در تصمیم‌گیری در باره افشا نزد یک نهاد ذی‌صلاح مناسب، شامل موارد زیر است:

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

۳۶۰-۳۷ چنانچه حسابدار حرفه‌ای به این نتیجه برسد که در شرایط موجود، افشای موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن نزد نهاد ذی‌صلاح مناسب، اقدامی سنجیده است، این امر بر طبق مفاد بند ۳-۱۱۴ این آیین رفتار حرفه‌ای مجاز است. حسابدار حرفه‌ای در این‌گونه موارد افشا باید با حسن نیت عمل کند و بی‌بانه و ادعای خود را با رعایت احتیاط اظهار نماید. حسابدار حرفه‌ای باید مناسب بودن یا نبودن آگاهی دادن به صاحبکار در باره مقاصدش را، پیش از افشای موضوع، بسنجد.

تخلفی قطعی

۳۶۰-۳۸ در موارد استثنایی، حسابدار حرفه‌ای می‌تواند 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، اعتباردهندگان، کارکنان یا عموم مردم سبب شود. حسابدار حرفه‌ای پس از تصمیم‌گیری در باره در میان گذاشتن یا نگذاشتن موضوع با مدیریت یا راهبران بنگاه باید درباره افشای بی‌درنگ موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح مناسب، به‌منظور پیشگیری از پیامدهای چنین تخلفی از قانون یا مقررات یا کاهش آن، از قضاوت حرفه‌ای استفاده کند. چنین افشایی بر طبق مفاد بند ۳-۱۱۴(ت) این آیین رفتار حرفه‌ای مجاز است.

نظرخواهی

۳۶۰-۳۹ حسابدار حرفه‌ای می‌تواند موارد زیر را در نظر بگیرد:

- ❖ نظرخواهی درون‌سازمانی.
- ❖ به‌منظور کسب درکی از پیامدهای حرفه‌ای یا قانونی هر اقدام به‌خصوص، دریافت نظر حقوقی.
- ❖ مشورت به‌طور محرمانه با تشکل حرفه‌ای یا مقام ذی‌صلاح قانونی.

قسمت ۳: احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه

مستندسازی

۱۳۶۰-۴۰ در ارتباط با هر مورد عدم رعایت شناسایی شده یا مشکوک به آن که در دامنه این بخش قرار می‌گیرد، به حسابدار حرفه‌ای توصیه می‌شود موارد زیر را مستند کند:

- ❖ موضوع.
- ❖ نتایج گفتگو با مدیریت و، حسب مورد، راهبران بنگاه و سایر اشخاص.
- ❖ چگونگی برخورد مدیریت و، حسب مورد، راهبران بنگاه با موضوع.
- ❖ اقدامات مورد نظر، قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های حسابدار حرفه‌ای.
- ❖ چگونگی کسب رضایت خاطر توسط حسابدار حرفه‌ای در باره مراعات مسئولیت‌های بیان شده در بند ۳۶-۳۶۰.

قسمت ۴- الف: اشتغال در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی

بفصلت ۱۴۰۰

فهرست مطالب

شماره صفحه	موضوع	بخش
۱۳۷	کاربرد چارچوب نظری- استقلال برای حسابرسی و بررسی اجمالی	۴۰۰
۱۵۹	حسابرسی گروه	۴۰۵
۱۶۹	حق الزحمه	۴۱۰
۱۸۳	سیاست‌ها و روش‌های ارزیابی و جبران خدمات	۴۱۱
۱۸۵	هدایا و پذیرایی	۴۲۰
۱۸۷	دعای اقامه شده یا تهدید به اقامه دعوا	۴۳۰
۱۸۹	منافع مالی	۵۱۰
۱۹۵	وام‌ها و تضامین	۵۱۱
۱۹۷	روابط تجاری	۵۲۰
۲۰۱	روابط خویشاوندی و شخصی	۵۲۱
۲۰۵	استفاده از خدمات شاغلان سابق در بنگاه صاحبکار حسابرسی	۵۲۲
۲۰۷	اشتغال به‌عنوان عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی در بنگاه صاحبکار حسابرسی	۵۲۳
۲۰۹	اشتغال در بنگاه صاحبکار حسابرسی	۵۲۴
۲۱۳	مأموریت موقت در بنگاه صاحبکار حسابرسی	۵۲۵
۲۱۵	ارتباط بلندمدت همکاران مؤسسه (شامل چرخش شرکا) با صاحبکار حسابرسی	۵۴۰

قسمت ۴- الف: استقلال در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی

شماره صفحه	موضوع	بخش
۲۲۱	ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش به صاحبکار خدمات اطمینان بخش	۶۰۰
۲۳۳	زیربخش ۶۰۱ ارائه خدمات حسابداری و دفترداری	
۲۳۷	زیربخش ۶۰۲ خدمات اداری	
۲۳۹	زیربخش ۶۰۳ خدمات ارزیابی	
۲۴۳	زیربخش ۶۰۴ خدمات مالیاتی	
۲۵۳	زیربخش ۶۰۵ خدمات حسابرسی داخلی	
۲۵۷	زیربخش ۶۰۶ خدمات مربوط به سیستم‌های فناوری اطلاعات	
۲۶۱	زیربخش ۶۰۷ خدمات پشتیبانی از صاحبکار در دعاوی حقوقی	
۲۶۵	زیربخش ۶۰۸ خدمات حقوقی	
۲۶۹	زیربخش ۶۰۹ خدمات گزینش کارکنان	
۲۷۳	زیربخش ۶۱۰ خدمات تأمین مالی	
۲۷۷	گزارش‌های حاوی محدودیت در استفاده و توزیع درباره صورتهای مالی با مقاصد خاص (خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی)	۸۰۰

استانداردهای بین‌المللی استقلال (قسمت‌های ۴-الف و ۴-ب)

قسمت ۴-الف: استقلال در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی

بفصلت ۴۰۰

بکارگیری چارچوب نظری برای استقلال در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی

- مقدمه**
- کلیات**
- ۴۰۰-۱ حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه باید هنگام ارائه خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی، مستقل باشند که این امر در راستای حفظ منافع عمومی است و، از این رو، در این آیین رفتار، الزامی شده است.
- ۴۰۰-۲ این بخش برای هر دو خدمت حسابرسی و بررسی اجمالی مورد استفاده قرار می‌گیرد، مگر خلاف آن به روشنی بیان شده باشد. اصطلاحات "حسابرسی"، "گروه حسابرسی"، "قرارداد حسابرسی"، "صاحبکار حسابرسی" و "گزارش حسابرس" به طور یکسان در بررسی اجمالی، گروه بررسی اجمالی، قرارداد بررسی اجمالی، صاحبکار بررسی اجمالی و گزارش بررسی اجمالی بکار گرفته می‌شود.
- ۴۰۰-۳ در این بخش عبارت "حسابدار حرفه‌ای" به حسابداران شاغل در حرفه و مؤسسه‌های آنان اشاره دارد.
- ۴۰۰-۴ استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت^۱ شماره ۱، مؤسسه را به طراحی، پیاده‌سازی و اجرای سیستم مدیریت کیفیت برای حسابرسی یا بررسی اجمالی صورتهای مالی ملزم می‌کند. این استاندارد در بخشی از این سیستم مدیریت کیفیت، مؤسسه را به ایجاد هدف‌های کیفی برای انجام مسئولیت‌ها بر طبق الزامات اخلاقی مرتبط، شامل موارد مربوط به استقلال ملزم می‌کند. الزامات اخلاقی مرتبط آن‌هایی هستند که به مؤسسه، کارکنان آن و، حسب مورد، سایر افراد مشمول الزامات استقلال در ارتباط با مؤسسه و قراردادهای مؤسسه مربوط می‌شوند. استانداردهای بین‌المللی حسابرسی^۲ و استانداردهای بین‌المللی خدمات بررسی اجمالی^۳ مسئولیت‌هایی را برای شرکای مسئول کار و گروه رسیدگی‌کننده در سطح کار حسابرسی و بررسی اجمالی مقرر می‌کنند. تقسیم مسئولیت‌ها در یک مؤسسه به اندازه، ساختار و سازمان آن بستگی دارد. بسیاری از مفاد این بخش، مسئولیت ویژه فردی کارکنان مؤسسه را برای اقدامات مربوط به استقلال تجویز نمی‌کند، بلکه برای سهولت، به "مؤسسه"

1 International Standards on Quality Management (ISQM)

2 International Standards on Auditing (ISAs)

3 International Standards on Review Engagements (ISREs)

اشاره می‌کند. مطابق استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت شماره ۱، مؤسسه مسئولیت عملیاتی رعایت الزامات استقلال را به فرد یا افرادی واگذار می‌کند. افزون بر این، هر حسابدار حرفه‌ای، مسئول رعایت مفاد حاکم بر فعالیت حرفه‌ای، منافع یا روابط خود است.

۴۰۰-۵ استقلال با اصول واقع‌بینی (بیطرفی) و درستکاری پیوند خورده است که شامل موارد زیر است:

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

ب) استقلال ظاهری یا استقلال از منظر دیگران- پرهیز از هرگونه شرایط یا روابط با اهمیتی است که هر شخص ثالث منطقی و آگاهی به این نتیجه برسد که آن شرایط یا روابط، ممکن است بر درستکاری، واقع‌بینی یا تردید حرفه‌ای مؤسسه یا عضوی از اعضای گروه حسابرسی خدشه وارد کند.

در این بخش، اشاره به "مستقل" بودن یک فرد یا مؤسسه به این معنا است که فرد یا مؤسسه از مفاد این بخش پیروی کرده است.

۴۰۰-۶ آیین رفتار حرفه‌ای، مؤسسات را هنگام انجام کار حسابرسی، به رعایت اصول بنیادی و مستقل بودن ملزم می‌کند. این بخش، الزامات ویژه و توضیحات کاربردی چگونگی اعمال چارچوب نظری را برای حفظ استقلال در هنگام اجرای چنین قراردادهایی، تعیین می‌کند. چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰، به همان‌گونه درباره استقلال کاربرد دارد که در مورد اصول بنیادی بیان شده در بخش ۱۱۰، بخش ۴۰۵، الزامات ویژه و توضیحات کاربردی لازم را برای انجام حسابرسی گروه، تعیین می‌کند.

۴۰۰-۷ این بخش به تشریح موارد زیر می‌پردازد:

الف) شرایط و روابط، شامل فعالیت‌های حرفه‌ای، منافع و روابطی که خطرهایی را برای استقلال ایجاد می‌کند یا می‌تواند ایجاد کند؛

ب) اقدامات بالقوه، از جمله تدابیر ایمن‌ساز، که می‌تواند برای برخورد با چنین خطرهایی مناسب باشد؛ و

پ) برخی وضعیت‌ها که در آن، خطرها نمی‌توانند برطرف شوند یا نمی‌توان تدابیری برای کاهش آن‌ها به سطحی پذیرفتنی یافت.

گروه کار و گروه حسابرسی

- ۴۰۰-۸ این بخش در مورد همه اعضای گروه حسابرسی، از جمله اعضای گروه کار، کاربرد دارد.
- ۴۰۰-۹ گروه کار یک قرارداد حسابرسی، همه شرکا و کارکنان درگیر اجرای کار حسابرسی در مؤسسه و هر فرد دیگری را شامل می‌شود که روش‌های حسابرسی را از طرف اشخاص زیر انجام می‌دهد:
- الف) مؤسسه شبکه‌ای؛ یا
ب) موسسه‌ای که مؤسسه شبکه‌ای نیست، یا دیگر ارائه‌دهندگان خدمات.
- برای مثال، فردی از مؤسسه حسابرسی قسمت^۱ که برای هدف‌های حسابرسی گروه، روش‌های رسیدگی را نسبت به اطلاعات مالی قسمت انجام می‌دهد، عضوی از گروه کار در حسابرسی گروه است.
- ۴۰۰-۱۰ در استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت شماره ۱، ارائه‌دهنده خدمات شامل یک فرد یا سازمانی خارج از مؤسسه است که منبعی را برای اجرای قرارداد فراهم می‌کند و خارج از مؤسسه، مؤسسه شبکه‌ای یا سایر ساختارها یا سازمان‌های موجود در شبکه می‌باشد.
- ۴۰۰-۱۱ کارکنان حرفه‌ای مشغول در یک کار حسابرسی ممکن است در درون یا در استخدام مؤسسه، مؤسسه شبکه‌ای، یا مؤسسه حسابرسی قسمت باشند که خارج از شبکه مؤسسه حسابرسی گروه به کار کمک می‌کند. آنان ممکن است با توجه به نقشی که دارند، عضو گروه کار^۲ یا عضو گروه حسابرسی^۳ باشند. برای مثال:
- ❖ افراد متخصص در یک زمینه خاص حسابداری یا حسابرسی که روش‌های رسیدگی را انجام می‌دهند عضو گروه کار هستند. مثلاً، افراد با تخصص در حسابداری مالیات بر درآمد یا تجزیه و تحلیل اطلاعات پیچیده ایجاد شده توسط ابزارها و فنون مکانیزه، باهدف شناسایی روابط غیرمعمول یا غیرمنتظره.
 - ❖ کارکنان یا افراد در استخدام مؤسسه، که از طریق مشاوره در مورد مسائل فنی یا خاص صنعت، معاملات یا رویدادهای مربوط به قرارداد، تأثیر مستقیم بر نتیجه قرارداد حسابرسی دارند، عضو گروه حسابرسی هستند اما عضو گروه کار نیستند.
- به هر حال، متخصصان برون سازمانی مؤسسه، عضو گروه کار و گروه حسابرسی نیستند.
- ۴۰۰-۱۲ اگر کار حسابرسی مشمول بررسی کنترل کیفیت کار باشد، بررسی‌کننده کیفیت کار و سایر افرادی که بررسی کنترل کیفیت کار را انجام می‌دهند، عضو گروه حسابرسی هستند اما عضو گروه کاری نیستند.

1 Component auditor firm

2 Engagement team

3 Audit team members

شرکت‌های سهامی عام

۴۰۰-۱۳ برخی از الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در این بخش، تنها برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی عام کاربرد دارد. وضعیت مالی این بنگاه‌ها به دلیل اثر بالقوه رفاه مالی آن‌ها بر ذینفعان، منافع عمومی قابل توجهی را نشان می‌دهد.

۴۰۰-۱۴ عوامل مؤثر در ارزیابی میزان منافع عمومی موجود در وضعیت مالی یک بنگاه، به شرح زیر است:

❖ نوع و ماهیت کسب و کار یا فعالیت‌ها، مانند پذیرش تعهدات مالی در قبال عموم به‌عنوان بخشی از کسب و کار اصلی بنگاه.

❖ تحت نظارت بودن یا نبودن بنگاه توسط نهادهای نظارتی مربوط برای ایجاد اطمینان از ایفای تعهدات مالی خود.

❖ اندازه بنگاه.

❖ اهمیت بنگاه برای بخشی که در آن فعالیت می‌کند، از جمله قابلیت جایگزینی آسان آن در صورت شکست مالی.

❖ تعداد و نوع و ماهیت ذینفعان، شامل سرمایه‌گذاران، مشتریان، اعتباردهندگان و کارکنان.

❖ تأثیر بالقوه روشمند بر سایر بخش‌های اقتصادی و به‌طور کلی بر اقتصاد، در صورت ورشکستگی مالی بنگاه.

۴۰۰-۱۵ به دلیل اهمیت منافع عمومی در وضعیت مالی بنگاه، ذینفعان از مؤسسه‌ای که کار حسابرسی یک شرکت سهامی عام را انجام می‌دهد، انتظار استقلال بیشتری دارند. هدف از الزامات و توضیحات کاربردی برای بنگاه‌های سهامی عام به شرح بند ۱۳-۴۰۰، برآورده کردن این انتظارات است. بدینسان، اتکای سهامداران را به صورت‌های مالی بنگاه افزایش می‌دهد و هنگام ارزیابی وضعیت مالی بنگاه، می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد.

گزارش‌های حاوی محدودیت در استفاده و توزیع

۴۰۰-۱۶ گزارش حسابرسی می‌تواند حاوی محدودیت در استفاده و توزیع باشد. در چنین صورتی و به شرط احراز شرایط مقرر در بخش ۸۰۰، الزامات مربوط به استقلال مقرر در این بخش می‌تواند مطابق با بخش ۸۰۰ تعدیل شود.

خدمات اطمینان بخش غیر از خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی

۴۰۰-۱۷ استانداردهای استقلال برای خدمات اطمینان بخش غیر از حسابرسی و بررسی اجمالی، در قسمت ۴ ب- استقلال برای خدمات اطمینان بخش غیر از خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی ارائه شده است.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

- ۴۰۰-۱۸ مؤسسه‌ای که کار حسابرسی انجام می‌دهد باید مستقل باشد.
- ۴۰۰-۱۹ مؤسسه برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض استقلال در ارتباط با هر قرارداد حسابرسی باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرد.

ممنوعیت بر عهده گرفتن مسئولیت‌های مدیریتی

- ۴۰۰-۲۰ مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباید مسئولیت‌های مدیریتی در صاحبکار حسابرسی را بر عهده گیرد.
- ۱ت۴۰۰-۲۰ مسئولیت‌های مدیریتی، کنترل، رهبری و هدایت یک بنگاه، از جمله تصمیم‌گیری در مورد تحصیل، استقرار و کنترل منابع انسانی، مالی، تکنولوژیکی، مشهود و نامشهود را شامل می‌شود.
- ۲ت۴۰۰-۲۰ هنگامی که مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای مسئولیت مدیریتی در صاحبکار حسابرسی بر عهده می‌گیرد، تهدیدهای خودبینی در تجدیدنظر، منافع شخصی و قرابت ایجاد می‌شود. 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.
- ۳ت۴۰۰-۲۰ تعیین این که فعالیتی، مسئولیت مدیریت است، به شرایط موجود بستگی دارد و نیازمند قضاوت حرفه‌ای است. نمونه‌هایی از فعالیت‌هایی که معمولاً مسئولیت مدیریت است شامل موارد زیر است:

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

قسمت ۴- الف: استقلال در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی

❖ گزارشگری به راهبران به نمایندگی مدیریت.

❖ پذیرفتن مسئولیت برای:

- تهیه و ارائه مطلوب صورت‌های مالی منطبق با چارچوب گزارشگری مالی لازم‌الاجرا.
- طراحی، پیاده‌سازی، نظارت یا حفظ سیستم کنترل داخلی.

۴۰۰-۲۰ تا ۴۰۰-۲۱ با رعایت بند ۲۱-۴۰۰، ارائه مشاوره و توصیه‌هایی برای کمک به مدیریت صاحبکار حسابرسی در انجام مسئولیت‌هایش، مسئولیت مدیریتی تلقی نمی‌شود. ارائه مشاوره و توصیه به صاحبکار حسابرسی می‌تواند خطر خودبینی در تجدیدنظر ایجاد کند که در بخش ۶۰۰ به آن پرداخته شده است.

۴۰۰-۲۱ مؤسسه هنگام ارائه خدمات حرفه‌ای به یک صاحبکار حسابرسی باید اطمینان یابد که همه قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌هایی که از مسئولیت‌های مدیریت است توسط مدیریت صاحبکار انجام می‌شود. کسب این اطمینان مستلزم آن است که مدیریت صاحبکار:

الف) فردی را، ترجیحاً از بین اعضای مدیریت ارشد، با مهارت، دانش و تجربه مناسب به‌عنوان مسئول همیشگی تصمیمات صاحبکار و نظارت بر خدمات، مشخص کند. چنین فردی، ترجیحاً یکی از اعضای مدیریت ارشد نسبت به موارد زیر آگاهی دارد:

۱. هدف‌ها، نوع و نتایج خدمات؛ و

۲. مسئولیت‌های مربوط به صاحبکار و مسئولیت‌های مؤسسه و مؤسسه شبکه‌ای.

هرچند آن فرد لزوماً نباید تخصص اجرا یا اجرای دوباره آن خدمات را دارا باشد.

ب) بر انجام خدمات، نظارت و کفایت خدمات انجام شده را از لحاظ مقاصد صاحبکار، ارزیابی کند؛ و
پ) مسئولیت هرگونه اقدام ناشی از نتایج خدمات را بپذیرد.

۴۰۰-۲۱ تا ۴۰۰-۲۱ در موارد استفاده از فناوری در انجام یک فعالیت حرفه‌ای برای صاحبکار حسابرسی، الزامات بیان شده در بندهای ۲۰-۴۰۰ و ۲۱-۴۰۰ صرف‌نظر از نوع و ماهیت یا میزان استفاده از فناوری کاربرد دارد.

شرکت سهامی عام

۴۰۰-۲۲ برای هدف‌های این بخش، مؤسسه در هر یک از حالت‌های زیر، بنگاه را به‌عنوان سهامی عام در نظر می‌گیرد:

الف) بنگاهی که سهام آن در بورس معامله می‌شود؛

ب) بنگاهی که یکی از عملیات اصلی آن، دریافت سپرده از عموم است؛

پ) بنگاهی که یکی از عملیات اصلی آن، ارائه خدمات بیمه به عموم است؛ یا

ت) بنگاهی که توسط قانون، مقررات یا استانداردهای حرفه‌ای برای دستیابی به هدف‌های بیان شده در بند ۱۵-۴۰۰، سهامی عام مشخص شده است.

۲۲-۴۰۰ت۱ هنگامی که قانون، مقررات یا استانداردهای حرفه‌ای، عبارت دیگری غیر از سهامی عام را برای دستیابی به هدف‌های بیان شده در بند ۱۵-۴۰۰ در مورد یک بنگاه بکار می‌گیرند، آن بنگاه نیز سهامی عام تلقی می‌شود. در حالی که اگر قانون، مقررات یا استانداردهای حرفه‌ای، با هدفی غیر از هدف‌های بیان شده در بند ۱۵-۴۰۰، بنگاهی را سهامی عام تعیین کنند، این نام‌گذاری از دید این آیین رفتار الزاماً به معنای سهامی عام بودن آن بنگاه نمی‌باشد.

۲۳-۴۰۰ مؤسسه برای رعایت الزامات بیان شده در بند ۲۲-۴۰۰ باید تعریف‌های روشن‌تری را که برای حالت‌های الف تا پ بند ۲۲-۴۰۰ توسط قانون، مقررات یا استانداردهای حرفه‌ای تعیین شده است، مورد توجه قرار دهد.

۲۳-۴۰۰ت۱ حالت‌های الف تا پ بند ۲۲-۴۰۰، به‌طور کلی تعریف است و اندازه و دیگر عواملی که می‌توانند در یک قلمرو خاص مربوط باشند، در نظر گرفته نشده است. از این‌رو، این آیین رفتار، نهادهای مسئول تدوین استانداردهای رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای را به تعریفی روشن‌تر از این حالت‌ها ملزم می‌کند؛ برای مثال:

- ❖ اشاره به بازارهای بورس مشخص برای معاملات اوراق بهادار.
- ❖ اشاره به قانون یا مقررات بومی که بانک‌ها یا شرکت‌های بیمه را تعریف می‌کند.
- ❖ گنجاندن معافیت‌ها برای انواع خاصی از بنگاه‌ها، مانند تعاونی‌ها
- ❖ تعیین معیار اندازه برای برخی بنگاه‌های خاص.

۲۳-۴۰۰ت۲ بند ۲۲-۴۰۰(ت) چنین فرض می‌کند که نهادهای مسئول تدوین استانداردهای رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای، طبقات دیگری از بنگاه‌های سهامی عام را با توجه به عوامل بیان شده در بند ۱۴-۴۰۰، برای دستیابی به هدف‌های بیان شده در بند ۱۵-۴۰۰، تعریف خواهند کرد. با توجه به واقعیت‌ها و شرایط هر قلمرو خاص، این طبقات می‌تواند به شرح زیر باشد:

- ❖ صندوق‌های بازنشستگی.
- ❖ ابزارهای سرمایه‌گذاری گروهی.
- ❖ نهادهای خصوصی با تعداد زیادی از ذینفعان (به‌غیر از سرمایه‌گذاران).
- ❖ سازمان‌های غیرانتفاعی یا نهادهای دولتی.
- ❖ خدمات عمومی.

- ۲۴-۴۰۰ت۱ برای هدف‌های این بخش، به مؤسسات توصیه می‌شود برخورد کردن یا نکردن با سایر بنگاه‌ها در قالب سهامی عام را تعیین کنند. برای این تصمیم‌گیری، مؤسسه می‌تواند عوامل بیان شده در بند ۱۴-۴۰۰ و عوامل زیر را در نظر بگیرد:
- ❖ احتمال تبدیل شدن بنگاه در آینده نزدیک به بنگاه سهامی عام.
 - ❖ بکار گرفتن یا نگرفتن الزامات استقلال مربوط به بنگاه‌های سهامی عام توسط مؤسسه قبلی در مورد بنگاه در شرایط مشابه.
 - ❖ بکار گرفتن یا نگرفتن الزامات استقلال مربوط به بنگاه‌های سهامی عام توسط مؤسسه در مورد بنگاه‌های دیگر در شرایط مشابه.
 - ❖ مشخص شدن یا نشدن بنگاه به‌عنوان غیرسهامی عام توسط قانون، مقررات یا استانداردهای حرفه‌ای.
 - ❖ درخواست کردن یا نکردن بنگاه یا سایر ذینفعان از مؤسسه برای رعایت الزامات استقلال بنگاه‌های سهامی عام در مورد بنگاه و اگر چنین است، وجود داشتن یا نداشتن دلیلی برای برآورده نشدن این درخواست.
 - ❖ ترتیبات راهبری بنگاه، برای مثال، متمایز بودن یا نبودن راهبران از مالکان یا مدیریت.

افشای عمومی - بکارگیری الزامات استقلال برای بنگاه‌های سهامی عام

- ۲۵-۴۰۰ با رعایت بند ۲۶-۴۰۰، در مواردی که مؤسسه در اجرای حسابرسی مستقل صورتهای مالی، الزامات استقلال بیان شده در بند ۱۳-۴۰۰ را در مورد بنگاه‌های سهامی عام بکار گرفته است باید این واقعیت را با در نظر گرفتن زمانبندی و دسترسی ذینفعان به اطلاعات، به‌گونه‌ای مناسب، برای عموم افشا کند.
- ۲۶-۴۰۰ به‌رغم مفاد بند ۲۵-۴۰۰، مؤسسه در صورتی نباید چنین موردی را افشا کند که اطلاعات محرمانه برنامه‌های آتی بنگاه به این وسیله افشا گردد.

بنگاه‌های وابسته

- ۲۷-۴۰۰ یک صاحبکار حسابرسی که طبق مفاد بندهای ۲۲-۴۰۰ و ۲۳-۴۰۰، سهامی عام تعریف می‌شود شامل همه بنگاه‌های وابسته به آن است. در مورد سایر صاحبکاران حسابرسی، اشاره به صاحبکار حسابرسی در این قسمت، در برگیرنده آن دسته از بنگاه‌های وابسته‌ای است که صاحبکار، به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم بر آن‌ها کنترل دارد. چنانچه گروه حسابرسی از وجود روابط و شرایط بنگاه وابسته‌ای آگاه یا بر این باور باشد که از دیدگاه استقلال مؤسسه نسبت به صاحبکار، مربوط است، گروه حسابرسی باید برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای مربوط به استقلال، آن بنگاه وابسته را در نظر بگیرد.

[بند ۲۸-۴۰۰ و ۲۹-۴۰۰ به‌عنوان نوشته ماندگارند.]

دوره‌ی لزوم رعایت استقلال

- ۴۰۰-۳۰ استقلال مورد نظر این قسمت باید طی هر دو دوره زیر حفظ شود:
الف) دوره قرارداد؛ و
ب) دوره صورت‌های مالی.
- ۳۰-۴۰۰ت دوره هر کار از زمانی آغاز می‌شود که گروه حسابرسی، شروع به اجرای حسابرسی می‌کند. دوره هر کار زمانی پایان می‌پذیرد که گزارش حسابرسی 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.
- ۴۰۰-۳۱ چنانچه بنگاهی در طول دوره صورت‌های مالی یا پس از آن به‌عنوان صاحبکار حسابرسی پذیرفته شود و مؤسسه باید درباره آن صورت‌های مالی اظهار نظر کند، مؤسسه باید احتمال خطر نقض استقلال ناشی از موارد زیر را مشخص کند:
الف) وجود رابطه مالی یا تجاری با صاحبکار حسابرسی در طول دوره صورت‌های مالی یا پس از آن، اما پیش از پذیرش کار حسابرسی؛ یا
ب) خدمات حرفه‌ای که پیش از این به صاحبکار حسابرسی ارائه شده است.
- ۳۱-۴۰۰ت ارائه خدمتی غیر از خدمات اطمینان‌بخش در طول دوره صورت‌های مالی یا پس از آن اما پیش از شروع کار حسابرسی توسط گروه حسابرسی که ارائه آن خدمت در طول دوره قرارداد حسابرسی، مجاز نباشد. خطرهای نقض استقلال را پدید می‌آورد.
- ۳۱-۴۰۰ت عامل قابل توجه در چنین شرایطی این است که نتایج خدمات ارائه شده بتواند بخشی از سوابق حسابداری، کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، یا صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه باشد.
- ۳۱-۴۰۰ت نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز لازم برای برخورد با خطرهای نقض استقلال به شرح زیر است:
❖ نگماردن کارکنانی که آن خدمت را ارائه کرده‌اند در گروه حسابرسی؛
❖ درخواست از یک حسابدار حرفه‌ای دیگر برای بررسی کار حسابرسی و آن خدمت، بر حسب مورد؛ یا
❖ بکار گرفتن یک مؤسسه دیگر برای ارزیابی نتایج آن خدمت یا استفاده از یک مؤسسه دیگر برای اجرای دوباره آن خدمت به میزانی که بتواند مسئولیت آن خدمت را بپذیرد.

۳۱-۴۰۰ ت ۴ خطر نقض استقلال ناشی از ارائه خدمات غیر اطمینان بخش توسط مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای پیش از دوره قرارداد حسابرسی یا پیش از دوره صورتهای مالی مورد رسیدگی مؤسسه در صورتی به یک سطح پذیرفتنی کاهش می‌یابد یا برطرف می‌شود که چنین خدماتی در دوره‌ای استفاده یا پیاده‌سازی شده باشند که صاحبکار، توسط مؤسسه دیگری حسابرسی شده است.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

۳۲-۴۰۰ چنانچه خدمات غیر اطمینان بخشی پیشتر توسط مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای به یک شرکت سهامی عام ارائه شده است، مؤسسه نباید حسابرسی آن را بپذیرد؛ زیرا، خطر خودبینی در تجدیدنظر می‌تواند در ارتباط با صورتهای مالی مورد رسیدگی مؤسسه به وجود آید مگر اینکه:

الف) ارائه چنین خدماتی پیش از شروع دوره قرارداد حسابرسی متوقف شود؛

ب) مؤسسه برای برخورد با هرگونه خطر نقض استقلال، اقدام‌های لازم را انجام دهد؛ و

پ) مؤسسه از برطرف شدن هرگونه خطر نقض استقلال مؤسسه از دید یک شخص ثالث منطقی و آگاه یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی اطمینان یابد.

۳۲-۴۰۰ ت ۱ اقداماتی که ممکن است از دید شخص ثالث منطقی و آگاه برای رفع هرگونه خطر نقض استقلال ناشی از ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش به یک شرکت سهامی عام پیش از انتصاب به‌عنوان حسابرس آن بنگاه یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی در نظر گرفته شود، شامل موارد زیر است:

❖ موضوع رسیدگی‌های حسابرس پیشین بودن نتایج این خدمت در حسابرسی صورتهای مالی سال پیش.

❖ مؤسسه با هدف کنترل کیفیت، از یک حسابدار حرفه‌ای که عضو مؤسسه‌ی رسیدگی کننده به صورتهای مالی نیست، برای بررسی نخستین کار حسابرسی پس از پدید آمدن خطر خودبینی در تجدیدنظر، استفاده کند.

❖ شرکت سهامی عام یک مؤسسه حسابرسی دیگر خارج از مؤسسه شبکه‌ای را برای موارد زیر بکار گیرد:

• ارزیابی نتایج خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش؛ یا

• انجام دوباره خدمت به اندازه‌ای که برای پذیرش مسئولیت نتیجه خدمت توسط مؤسسه دیگر لازم است.

[بند ۳۳-۴۰۰ تا ۳۹۶-۴۰۰ عمل‌نویس مانده است]

تماس با راهبران بنگاه

- ۴۰-۴۰۰ت۱ بندهای ۹-۳۰۰ و ۱۰-۳۰۰ الزامات تماس با راهبران بنگاه را مقرر می کنند.
- ۴۰-۴۰۰ت۲ تماس منظم و پیوسته مؤسسه با راهبران صاحبکار حسابرسی درباره روابط و دیگر مسائلی که از دیدگاه مؤسسه می تواند به طور منطقی بر استقلال مؤسسه اثر گذارد، توصیه می شود، حتی اگر آیین رفتار حرفه‌ای، استانداردهای حسابرسی مرتبط، قوانین یا مقررات، آن را الزامی نکرده باشد. این گونه تماس‌ها، راهبران بنگاه را به انجام موارد زیر توانا می سازد:
- الف) توجه به قضاوت‌های مؤسسه در شناسایی و ارزیابی خطرهای ناقض استقلال؛
- ب) توجه به چگونگی برخورد با مخاطرات شامل تناسب تدابیر ایمن ساز، در صورت وجود، و میزان قابلیت بکارگیری آن‌ها؛ و
- پ) انجام اقدامات مناسب.
- چنین رویکردی، به‌ویژه، در مورد خطرهای تهدید و قرابت، سودمند است.
- بند ۴۱-۴۰۰ تا ۴۹۰-۴۰۰ عمل‌نامه نوشته مانده است.*

مؤسسات شبکه‌ای

- ۵۰-۴۰۰ت۱ مؤسسات به‌منظور بالا بردن توانمندی در ارائه خدمات حرفه‌ای، اغلب با دیگر مؤسسات و بنگاه‌ها، ساختارهای بزرگتری را پدید می آورند. شبکه شدن این گونه ساختارهای بزرگتر، به حقایق و شرایط ایجاد آن‌ها بستگی دارد نه آن که مؤسسات و بنگاه‌ها از دیدگاه قانونی، جدا از هم و متمایز باشند یا نباشند.
- ۵۱-۴۰۰ مؤسسات شبکه‌ای بر طبق الزامات این قسمت باید از صاحبکاران حسابرسی دیگر مؤسسات شبکه، مستقل باشد (مگر در موارد تصریح شده در این آیین رفتار حرفه‌ای).
- ۵۱-۴۰۰ت۱ الزامات استقلال بیان شده در این بخش درباره یک مؤسسه شبکه‌ای، در مورد هر بنگاهی، مانند دفتر مشاوره یا دفتر امور حقوقی حرفه‌ای، کاربرد دارد که تعریف مؤسسه شبکه‌ای درباره آن صادق است صرف‌نظر از این که خود بنگاه با تعریف مؤسسه انطباق داشته باشد یا خیر.
- ۵۲-۴۰۰ مؤسسات هنگامی که با ساختار بزرگتری از سایر مؤسسات و بنگاه‌ها مرتبط می شود باید:
- الف) قضاوت حرفه‌ای درباره شبکه بودن چنین ساختار بزرگتری را بکار گیرد.
- ب) این موضوع را در نظر گیرد که آیا یک شخص ثالث منطقی و آگاه، به این نتیجه می رسد که این بنگاه‌ها و مؤسسات به‌گونه‌ای به هم وابسته‌اند که شبکه‌ای را پدید آورند.
- پ) چنین قضاوتی باید به‌گونه‌ای یکنواخت در همه شبکه، صورت گیرد.

- ۴۰۰-۵۳ در مواردی که ساختار بزرگتر برای همکاری و موارد زیر ایجاد شده است، یک مؤسسه باید به این نتیجه برسد که یک شبکه پدید آمده است و:
- الف) به روشنی با هدف تقسیم سود یا هزینه بین بنگاه‌های آن ساختار پدید آمده است، (ر.ک. به: ۴۰۰-۵۳ ت۲)؛
- ب) بنگاه‌های آن ساختار، مالکیت، کنترل یا مدیریت مشترک دارند. (ر.ک. به: ۴۰۰-۵۳ ت۳)؛
- پ) بنگاه‌های آن ساختار، سیاست‌ها و رویه‌های مدیریت کیفیت مشترک دارند. (ر.ک. به: ۴۰۰-۵۳ ت۴)؛
- ت) بنگاه‌های آن ساختار، از راهبرد مشترک کسب و کار برخوردارند. (ر.ک. به: ۴۰۰-۵۳ ت۵)؛
- ث) بنگاه‌های آن ساختار، از یک نام تجاری مشترک استفاده می‌کنند. (ر.ک. به: ۴۰۰-۵۳ ت۶ و ۴۰۰-۵۳ ت۷)؛ یا
- ج) بنگاه‌های آن ساختار، از بخش عمده منابع حرفه‌ای مشترک استفاده می‌کنند؛ (ر.ک. به: ۴۰۰-۵۳ ت۸، ۴۰۰-۵۳ ت۹).
- ۱۴۰۰-۵۳ افزون بر ترتیبات شرح داده شده در بند ۴۰۰-۵۳ بالا، ترتیبات دیگری ممکن است بین مؤسسات و بنگاه‌های یک ساختار بزرگتر وجود داشته باشد که در نتیجه، به‌عنوان یک شبکه محسوب شود. با این حال، ساختار بزرگتر می‌تواند برای آسان‌سازی ارجاع کار پدید آید که به خودی خود، معیارهای لازم برای شناسایی به‌عنوان شبکه را ندارد.
- ۲۴۰۰-۵۳ تقسیم هزینه‌های اندک، به خودی خود سبب ایجاد شبکه نمی‌شود. همچنین، چنانچه تقسیم هزینه‌ها به تنها مخارج تدوین طرح‌های کلی حسابرسی، دستورالعمل‌ها یا دوره‌های آموزشی منحصر شود، این نیز به خودی خود سبب پدید آمدن شبکه نمی‌شود. افزون بر این، ارتباط یک مؤسسه با یک بنگاه غیر مرتبط دیگر برای ارائه خدمات یا پدید آوردن یک محصول مشترک نیز به خودی خود سبب ایجاد شبکه نمی‌شود. (ر.ک. به: ۴۰۰-۵۳ الف))
- ۳۴۰۰-۵۳ مالکیت، کنترل یا مدیریت مشترک می‌تواند با عقد قرارداد یا استفاده از دیگر ابزارها حاصل شود. (ر.ک. به: ۴۰۰-۵۳ ب)).
- ۴۴۰۰-۵۳ سیاست‌ها و رویه‌های مدیریت کیفیت مشترک، آن‌هایی است که برای استفاده ساختار بزرگتر، طراحی، برقرار و نظارت می‌شود. (ر.ک. به: ۴۰۰-۵۳ پ)).

۵۳-۴۰۰ت۵ راهبرد مشترک کسب و کار به معنای وجود قراردادی است بین همه بنگاه‌های آن برای دستیابی به هدف‌های راهبردی مشترک. بنگاهی که فقط به این دلیل با بنگاه دیگر همکاری می‌کند که تنها به یک درخواست ارائه خدمات حرفه‌ای به‌طور مشترک پاسخ دهند، به‌عنوان یک مؤسسه شبکه‌ای محسوب نمی‌شود. (ر.ک. به: ۵۳-۴۰۰(ت)).

۵۳-۴۰۰ت۶ نام تجاری مشترک شامل استفاده از یک نام مشترک یا حروف اختصاری مشترک است. مؤسسه‌ای مشمول استفاده از نام تجاری مشترک می‌شود که مثلاً، از نام تجاری مشترک به‌عنوان بخشی از نام مؤسسه یا همراه آن در امضای گزارش حسابرسی استفاده کند. (ر.ک. به: ۵۳-۴۰۰(ث)).

۵۳-۴۰۰ت۷ چنانچه مؤسسه‌ای در سربرگ‌ها یا آگهی‌های خود به عضویت در یک مجموعه مؤسسات اشاره کند می‌تواند ظاهراً به‌عنوان عضوی از شبکه تلقی شود، هرچند که نه عضو شبکه‌ای است و نه از نام تجاری مشترک به‌عنوان بخشی از نام مؤسسه، استفاده کند. از این‌رو، اگر به نحوه توصیف این‌گونه عضویت‌ها به‌دقت اندیشیده نشود، می‌تواند این تصور را پدید آورد که مؤسسه، به یک شبکه تعلق دارد. (ر.ک. به: ۵۳-۴۰۰(ث)).

۵۳-۴۰۰ت۸ منابع حرفه‌ای شامل موارد زیر است:

- ❖ سیستم‌های مشترکی که تبادل اطلاعاتی چون اطلاعات صاحبکاران، صدور صورت‌حساب و برگه‌های اوقات کار را امکان‌پذیر می‌کند.
- ❖ شرکا و کارکنان حرفه‌ای.
- ❖ بخش‌های فنی برای ارائه مشاوره در زمینه‌های فنی یا موضوعات، معاملات یا رویدادهای خاص صنعت در موارد ارائه خدمات اطمینان‌بخش.
- ❖ طرح‌های کلی حسابرسی یا دستورالعمل‌های حسابرسی.
- ❖ امکانات و دوره‌های آموزشی. (ر.ک. به: ۵۳-۴۰۰(ج)).

۵۳-۴۰۰ت۹ تشخیص عمده بودن منابع حرفه‌ای به اشتراک گذاشته شده بر اساس حقایق و شرایط مربوط صورت می‌گیرد. برای مثال:

- ❖ منابع حرفه‌ای می‌تواند به طرح‌های کلی حسابرسی یا دستورالعمل‌های حسابرسی یکسان محدود شود بدون تبادل کارکنان حرفه‌ای یا اطلاعات صاحبکاران یا بازار. در این صورت، احتمال عمده بودن منابع حرفه‌ای به اشتراک گذاشته شده بسیار اندک است. در مورد آموزش‌های حرفه‌ای مشترک نیز همین قاعده برقرار است.

❖ منابع حرفه‌ای مشترک می‌تواند شامل تبادل کارکنان یا اطلاعات باشد، مانند تخصیص کارکنان از یک مجموعه کارکنان مشترک^۱ یا ایجاد یک بخش فنی مشترک در ساختار بزرگتر برای ارائه مشاوره فنی به مؤسسات مجموعه و الزام آن مؤسسات به پیروی از آن. در این صورت، یک شخص منطقی و آگاه به احتمال زیاد به این نتیجه می‌رسد که منابع حرفه‌ای به اشتراک گذارده شده، عمده می‌باشد. (ر.ک. به: ۵۳-۴۰۰(ج)).

۴۰۰-۵۴ چنانچه مؤسسه‌ای یا شبکه‌ای یک بخش از فعالیت خود را واگذار کند و بخش واگذار شده تا مدتی محدود، از تمام یا بخشی از نام شبکه استفاده کند، هر دوی این بنگاه‌ها هنگام معرفی خود به دیگران باید عدم تعلق به یک شبکه را به‌گونه‌ای مناسب، افشا کنند.

۴۰۰-۵۴ت۱ قرارداد واگذاری، گاه، به‌گونه‌ای است که بخش واگذار شده می‌تواند، تا مدتی محدود، از تمام یا بخشی از نام مؤسسه یا نام شبکه استفاده کند هرچند که دیگر، ارتباطی با مؤسسه ندارد. در این گونه موارد، گرچه هر دو بنگاه ممکن است با یک نام مشترک به فعالیت بپردازند، حقایق مربوط بیانگر آن است که آن‌ها به یک ساختار بزرگتر با هدف همکاری تعلق ندارند و، بنابراین، مؤسسات شبکه‌ای نمی‌باشند.

[بند ۵۵-۴۰۰ تا ۵۹-۴۰۰ عمل‌نامه نوشته مانده است]

مستندسازی کلی استقلال برای خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی

۴۰۰-۶۰ مؤسسه باید نتیجه‌گیری‌های خود را درباره رعایت این قسمت (الزامات استقلال) و محتوای هرگونه بحث پشتیبان نتیجه‌گیری‌های خود را، به‌ویژه موارد زیر، مستند کند:

الف) در موارد بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با خطرها، مؤسسه باید نوع و ماهیت مخاطرات و تدابیر ایمن‌ساز موجود یا مورد استفاده را مستند کند؛ و

ب) در مواردی که تعیین لزوم تدابیر ایمن‌ساز در مورد یک خطر مستلزم تجزیه و تحلیل زیاد است و مؤسسه به این نتیجه می‌رسد که آن خطر در سطحی پذیرفتنی است، مؤسسه باید نوع و ماهیت خطر و منطق نتیجه‌گیری خود را مستند کند.

۴۰۰-۶۰ت۱ مستندسازی، شواهدی از قضاوت‌های مؤسسه را برای نتیجه‌گیری آن درباره رعایت این قسمت (الزامات استقلال) فراهم می‌کند. در هر حال، نبود مستندات، به خودی خود، عامل تعیین‌کننده این نیست که مؤسسه، مسأله ویژه‌ای را مورد توجه قرار داده یا مستقل است یا خیر.

[بند ۶۱-۴۰۰ تا ۶۹-۴۰۰ عمل‌نامه نوشته مانده است]

ادغام و تحصیل

هنگامی که ادغام صاحبکار ایجاد خطر می‌کند

۷۰-۴۰۰ت۱ در مواردی که بنگاهی بر اثر ادغام یا تحصیل، بنگاه وابسته یک صاحبکار حسابرسی شود، روابط و منافع پیشین و جاری مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای و این بنگاه وابسته می‌تواند بر استقلال مؤسسه و از این‌رو، توانایی ادامه کار حسابرسی اثر گذارد.

۷۱-۴۰۰ در شرایط توصیف شده در بند ۷۰-۴۰۰ت۱:

الف) مؤسسه باید آن دسته از روابط و منافع پیشین و جاری با بنگاه وابسته را که با وجود تدابیر ایمن‌ساز، می‌تواند بر استقلال مؤسسه و از این‌رو، توانایی ادامه کار حسابرسی پس از تاریخ مؤثر ادغام یا تحصیل اثر گذارد، شناسایی و ارزیابی کند.

ب) مؤسسه باید با رعایت بند ۷۲-۴۰۰، اقدامات لازم برای قطع هرگونه روابط یا منافع مغایر با این آیین رفتار حرفه‌ای را از تاریخ مؤثر ادغام یا تحصیل به عمل آورد.

۷۲-۴۰۰ به‌رغم مفاد بند ۷۱-۴۰۰(ب)، چنانچه این‌گونه روابط یا منافع نتواند تا تاریخ مؤثر ادغام یا تحصیل به‌گونه‌ای منطقی قطع شود، مؤسسه باید:

الف) خطر مربوط به این‌گونه روابط یا منافع را ارزیابی کند؛ و

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

۷۲-۴۰۰ت۱ در برخی شرایط، یک رابطه یا منفعت ایجادکننده خطر نمی‌تواند از تاریخ مؤثر ادغام یا تحصیل به‌گونه‌ای منطقی قطع شود. برای مثال، بنگاه وابسته نتواند خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش را که مؤسسه به آن ارائه می‌دهد، از طریق مناسب دیگری تا آن تاریخ دریافت کند.

۷۲-۴۰۰ت۲ چنانچه این‌گونه روابط یا منافع نتواند تا تاریخ مؤثر ادغام یا تحصیل به‌گونه‌ای منطقی قطع شود، عوامل مرتبط در ارزیابی سطح خطر ایجاد شده با ادغام و تحصیل شامل موارد زیر است:

❖ نوع و ماهیت و اهمیت روابط یا منافع.

❖ نوع و ماهیت و اهمیت رابطه بنگاه وابسته (برای مثال، فرعی یا اصلی بودن بنگاه وابسته).

❖ مدت زمان لازم برای قطع منطقی روابط یا منافع.

- ۴۰۰-۷۳ چنانچه راهبران بنگاه با نگرش به مفاد بند ۷۲-۴۰۰ (ب)، از مؤسسه بخواهند که به‌عنوان حسابرس به کارش ادامه دهد، مؤسسه تنها در صورت برآورده شدن همه شرایط زیر می‌تواند بکار خود ادامه دهد:
- الف) روابط یا منافع در کوتاه‌ترین زمان ممکن و حداکثر ظرف شش ماه از تاریخ ادغام یا تحصیل، قطع خواهد شد؛
- ب) کسی که چنین روابط یا منفعی را دارد، شامل کسی که در اثر اجرای خدمت غیراطمینان‌بخش که باتوجه به بخش ۶۰۰ و بخش‌های فرعی آن مجاز نیست، عضو گروه حسابرسی یا مسئول کنترل کیفیت آن کار حسابرسی نباشد؛ و
- پ) اقدامات لازم برای گذار از این دوره به عمل آید و با راهبران بنگاه در میان گذارده شود.
- ۱۴۰۰-۷۳ نمونه‌هایی از این‌گونه اقدامات گذار از این دوره به شرح زیر است:
- ❖ درخواست از یک حسابدار حرفه‌ای دیگر برای بازبینی کار حسابرسی یا خدمت مورد نظر، حسب مورد؛
 - ❖ درخواست از یک حسابدار حرفه‌ای دیگر که عضو مؤسسه نظر دهنده درباره صورت‌های مالی نباشد برای انجام یک بررسی در سطح کنترل کیفیت کار؛ یا
 - ❖ بکارگیری یک مؤسسه دیگر برای ارزیابی نتایج خدمت مورد نظر یا اجرای دوباره آن به میزانی که بتواند مسئولیت آن خدمت را بپذیرد.
- ۴۰۰-۷۴ مؤسسه ممکن است بخش بزرگی از کار حسابرسی را پیش از تاریخ مؤثر ادغام یا تحصیل، انجام داده باشد و بتواند باقی‌مانده روش‌های حسابرسی را در یک مدت زمان کوتاه، تکمیل کند. در صورت درخواست راهبران بنگاه از مؤسسه برای تکمیل حسابرسی با وجود روابط یا منافع شناسایی شده در بند ۷۰-۴۰۰ت۱ بالا، مؤسسه تنها در صورتی می‌تواند آن را بپذیرد که همه شرایط زیر را برآورده کند:
- الف) ارزیابی اهمیت خطر ایجاد شده ناشی از آن روابط یا منافع و در میان گذاشتن نتایج ارزیابی خود با راهبران بنگاه؛
- ب) رعایت الزامات جزءهای ب و پ بند ۷۳-۴۰۰؛ و
- پ) قطع رابطه حسابرسی - صاحبکار، بی‌درنگ پس از صدور گزارش حسابرسی.

اگر واقع بینی در خطر باشد

۴۰۰-۷۵ در موارد برخورد با روابط یا منافع پیشین و جاری اشاره شده در بندهای ۴۰۰-۷۱ تا ۴۰۰-۷۴ بالا، حتی با وجود امکان برآورده شدن همه الزامات مقرر، مؤسسه باید اهمیت مخاطرات ناشی از آن وضعیت‌های شناسایی شده در بند ۴۰۰-۷۰ را تعیین کند و اگر به اندازه‌ای باشد که واقع بینی مؤسسه را خدشه‌دار می‌کند، از کار حسابرسی کناره‌گیری نماید.

مستندسازی

۴۰۰-۷۶ حسابدار حرفه‌ای باید موارد زیر را مستند کند:

- الف) روابط یا منافع مورد نظر بند ۴۰۰-۷۱ تا ۴۰۰-۷۰ که تا تاریخ مؤثر ادغام یا تحصیل قطع نمی‌شوند و دلایل عدم قطع آن‌ها،
- ب) اقدامات قابل انجام در دوره گذار،
- پ) نتایج حاصل از گفتگو با راهبران بنگاه؛ و
- ت) توجیه این‌که چرا روابط یا منافع پیشین و جاری سبب مخاطراتی نمی‌شوند که واقع بینی مؤسسه خدشه‌دار شود.

[بند ۲۷۷-۴۰۰ تا ۲۹۹-۴۰۰ عمل‌ناتواشته مانده است]

تخطی از مفاد استقلال برای خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی

مواردی که یک مؤسسه، یک مورد تخطی را شناسایی می‌کند

۴۰۰-۸۰ هنگامی که مؤسسه به این نتیجه می‌رسد که یک مورد تخطی از الزامات این قسمت رخ داده است، مؤسسه باید:

- الف) منافع یا روابطی را قطع کند، به تعلیق درآورد یا برطرف نماید که سبب تخطی شده است و با پیامدهای تخطی برخورد کند.
- ب) هرگونه الزام قانونی یا مقرراتی مرتبط با تخطی را مورد توجه قرار دهد و در صورت وجود، باید:

(۱) آن الزامات را رعایت کند؛ و

(۲) گزارش کردن تخطی را به انجمن حرفه‌ای، نهاد ذی‌صلاح قانونی یا مقام ناظر مربوط در صورتی مورد توجه قرار دهد که این‌گونه گزارشگری، رویه‌ای عمومی یا مورد انتظار در آن قلمرو خاص باشد؛

- پ) بر طبق سیاست‌ها و رویه‌های مؤسسه، موضوع را بی‌درنگ به اشخاص زیر اطلاع دهد:
- ۱) شریک مسئول کار؛
 - ۲) مسئولین سیاست‌ها و رویه‌های مربوط به استقلال؛
 - ۳) دیگر افراد ذی‌ربط در درون مؤسسه و در صورت اقتضا، مؤسسه شبکه‌ای؛ و
 - ۴) افرادی که مطابق قسمت ۴-الف در ارتباط با الزامات استقلال باید اقدام مناسبی را به عمل آورند؛
- ت) اهمیت تخطی و آثار آن را بر واقع‌بینی مؤسسه و توانایی آن در صدور گزارش حسابرس، ارزیابی کند؛ و
- ث) بسته به اهمیت تخطی، ممکن است:
- ۱) فسخ قرارداد حسابرسی ضرورت یابد؛ یا
 - ۲) 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، احتمالاً به این نتیجه می‌رسد که واقع‌بینی مؤسسه، خدشه‌دار می‌شود و از این‌رو، مؤسسه نمی‌تواند گزارش حسابرس صادر کند.
- ۸۰-۴۰۰ت۱ با وجود برقرار بودن یک سیستم مدیریت کیفیت طراحی شده برای رعایت الزامات استقلال، تخطی از یک الزام این قسمت می‌تواند رخ دهد و به این دلیل، فسخ قرارداد حسابرسی می‌تواند ضرورت یابد.
- ۸۰-۴۰۰ت۲ اهمیت تخطی و اثر آن بر واقع‌بینی و توانایی مؤسسه برای صدور گزارش حسابرس به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:
- ❖ 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 صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه.
 - ❖ میزان خطرهای منافع شخصی، حمایت یا مخالفت، تهدید یا دیگر مخاطرات ناشی از تخطی.

قسمت ۴- الف: استقلال در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی

۸۰-۴۰۰ت۳ بسته به اهمیت تخطی، نمونه‌هایی از اقدامات احتمالی مؤسسه برای برخورد رضایت‌بخش با تخطی در زیر می‌آید:

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

۸۱-۴۰۰ 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 را برای فسخ قرارداد حسابرسی 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.

۸۲-۴۰۰ چنانچه مؤسسه به این نتیجه برسد که می‌تواند اقدامی انجام دهد که به‌گونه‌ای رضایت‌بخش با پیامدهای تخطی برخورد شود، مؤسسه باید موارد زیر را با راهبران بنگاه در میان گذارد:

- الف) اهمیت تخطی، شامل نوع و ماهیت و طول دوره آن؛
- ب) چگونگی رخداد تخطی و شناسایی آن؛
- پ) 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؛
- ت) نتیجه‌گیری در باره اینکه واقع‌بینی مؤسسه با استفاده از قضاوت حرفه‌ای، مخدوش نشده است و منطق آن نتیجه‌گیری؛ و
- ث) اقدامات انجام شده یا مورد نظر مؤسسه برای کاهش یا پرهیز از خطر رخداد تخطی‌های دیگر. مؤسسه باید بی‌درنگ این موارد را مطرح کند، مگر آنکه راهبران بنگاه، زمانبندی دیگری را برای گزارشگری تخطی‌های کم‌اهمیت‌تر مشخص کرده باشند.

در میان گذاشتن موارد تخطی با راهبران بنگاه

- ۸۳-۴۰۰ ت ۱ بندهای ۹-۳۰۰ و ۱۰-۳۰۰ الزاماتی را برای تماس با راهبران بنگاه تعیین می‌کنند.
- ۸۴-۴۰۰ مؤسسه باید در ارتباط با تخطی، موارد زیر را به‌طور نوشتاری با راهبران بنگاه در میان گذارد:
- الف) همه موضوعات مورد بحث طبق بند ۸۲-۴۰۰ بالا و کسب موافقت آنان نسبت به اقدامات انجام شده یا مورد نظر برای برخورد رضایت‌بخش با پیامدهای تخطی؛ و
- ب) توصیفی از:
- ۱) سیاست‌ها و رویه‌های مؤسسه که اطمینانی معقول از حفظ استقلال بدست می‌دهد؛ و همچنین،
- ۲) هرگونه اقدام انجام شده یا مورد نظر مؤسسه برای کاهش یا پرهیز از خطر رخداد تخطی‌های دیگر.
- ۸۵-۴۰۰ اگر راهبران بنگاه موافق این نباشند که اقدام مورد نظر مؤسسه مطابق با بند ۸۰-۴۰۰(ث) می‌تواند به‌گونه‌ای رضایت‌بخش با پیامدهای تخطی برخورد کند، مؤسسه باید اقدامات لازم را برای فسخ قرارداد حسابرسی بر طبق بند ۸۱-۴۰۰ به عمل آورد.

تخطی پیش از صدور گزارش حسابرسی سال پیش

- ۸۶-۴۰۰ چنانچه تخطی، پیش از صدور گزارش حسابرسی سال پیش رخ داده باشد، مؤسسه باید مفاد قسمت ۴-الف را در ارتباط با ارزیابی اهمیت آن تخطی و اثر آن بر واقع‌بینی مؤسسه و توانایی آن در ارائه گزارش حسابرسی دوره جاری، رعایت کند.
- ۸۷-۴۰۰ مؤسسه همچنین باید:
- الف) هرگونه اثر تخطی بر واقع‌بینی مؤسسه در ارتباط با گزارش‌های حسابرسی صادر شده در گذشته، و امکان بازپس‌گیری آن گزارش‌ها؛ و
- ب) در میان گذاشتن موضوع با راهبران بنگاه را مورد بررسی قرار دهد.

مستندسازی

- ۴۰۰-۸۸ مؤسسه باید طبق الزامات بندهای ۴۰۰-۸۰ تا ۴۰۰-۸۷ موارد زیر را مستند کند:
- الف) تخطی؛
 - ب) اقدامات انجام شده؛
 - پ) تصمیم‌گیری‌های عمده؛
 - ت) همه موضوعات مطرح شده با راهبران بنگاه؛ و
 - ث) هرگونه مذاکره با انجمن حرفه‌ای عضو، نهاد ذی‌صلاح مربوط یا مقام ناظر عالیه.
- ۴۰۰-۸۹ در مواردی که مؤسسه، کار حسابرسی را ادامه می‌دهد باید موارد زیر را مستند کند:
- الف) نتیجه‌گیری درباره واقع‌بینی با استفاده از قضاوت حرفه‌ای مؤسسه که مخدوش نشده است؛ و
 - ب) منطق اینکه چرا اقدامات انجام شده، به‌گونه‌ای رضایت‌بخش با پیامدهای آن تخطی برخورد کرده است که مؤسسه می‌تواند گزارش حسابرسی را صادر کند.

بخش ۴۰۵

حسابرسی گروه

مقدمه

۴۰۵-۱ قسمت ۴۰۰ مقرر می‌دارد که مؤسسه هنگام اجرای حسابرسی باید مستقل باشد و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرد. این بخش، الزامات و توضیحات کاربردی خاص برای بکارگیری چارچوب نظری در حسابرسی گروه را بیان می‌کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

۴۰۵-۲-۱ برای حسابرسی صورت‌های مالی گروه، استانداردهای بین‌المللی حسابرسی بکار می‌رود. استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ (بازنگری شده) به ملاحظات خاصی می‌پردازد که در حسابرسی صورت‌های مالی گروه، از جمله کار با حسابرسان قسمت^۱ اعمال می‌شود. طبق این استاندارد، مسئولیت آگاهی حسابرسان قسمت از الزامات اخلاقی مربوط، از جمله الزامات استقلال و اعمال آن در حسابرسی گروه، بر عهده شریک مسئول کار گروه^۲ است. الزامات استقلال اشاره شده در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ (بازنگری شده)، یا سایر استانداردهای حسابرسی مرتبط و لازم‌الاجرا در حسابرسی گروه که معادل آن استاندارد می‌باشند، آن‌هایی هستند که در این بخش مشخص شده‌اند.

۴۰۵-۲-۲ مؤسسه حسابرسی قسمت که در کار حسابرسی گروه مشارکت می‌کند، می‌تواند اظهار نظر حسابرسی جداگانه درباره صورت‌های مالی قسمت مورد رسیدگی صادر کند. مؤسسه حسابرسی قسمت هنگام اجرای حسابرسی در یک حسابرسی گروه و صدور اظهار نظر حسابرسی جداگانه درباره صورت‌های مالی قسمت صاحبکار، بنابر شرایط، می‌تواند به دلایل قانونی، نظارتی یا دلایل دیگر ملزم به رعایت الزامات استقلال متفاوتی باشد.

تماس مؤسسه حسابرسی گروه با مؤسسه حسابرسی قسمت

۴۰۵-۳ طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ (بازنگری شده)، مسئولیت آگاه کردن حسابرس قسمت از الزامات اخلاقی مربوط، با توجه به نوع و ماهیت و شرایط کار حسابرسی گروه بر عهده شریک مسئول کار گروه است. مؤسسه حسابرسی گروه باید برای آگاه‌سازی مؤسسه حسابرسی قسمت

1 Component Auditors
2 Group engagement partner

قسمت ۴- الف: استقلال در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی

از الزامات اخلاقی مربوط، اطلاعات لازم را در زمان‌های مناسب برای توانمندسازی آن مؤسسه در انجام مسئولیت‌های خود به شرح این بخش، به آگاهی آن مؤسسه برساند.

- ۳-۴۰۵-۱ نمونه موضوع‌هایی که مؤسسه حسابرسی گروه می‌تواند آگاهی‌رسانی کند به شرح زیر است:
- ❖ سهامی عام بودن یا نبودن صاحبکار حسابرسی گروه و الزامات اخلاقی مربوط لازم‌الاجرا برای کار حسابرسی گروه.
 - ❖ بنگاه‌های وابسته و سایر قسمت‌های صاحبکار حسابرسی گروه مرتبط با ملاحظات لازم‌الاجرای استقلال برای مؤسسه حسابرسی قسمت و اعضای تیم حسابرسی گروه در آن مؤسسه یا بکار گرفته شده توسط آن مؤسسه.
 - ❖ دوره زمانی الزام مؤسسه حسابرسی قسمت به مستقل بودن.
 - ❖ شریک اصلی مسئول حسابرسی گروه بودن یا نبودن شریکی که برای مقاصد اجرای حسابرسی گروه، در قسمت همکاری می‌کند.

۴-۴۰۵-۲ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ (بازنگری شده) همچنین، مقرر می‌کند که شریک مسئول کار گروه، رعایت شدن یا نشدن الزامات اخلاقی مربوط، از جمله الزامات استقلال، مورد اعمال در حسابرسی گروه را از حسابرسی قسمت درخواست کند. به این منظور، چنین درخواستی باید شامل موارد زیر باشد:

- الف) هر موضوع مربوط به استقلال که نیاز به قضاوت عمده دارد؛ و
- ب) در ارتباط با این موضوع‌ها، نتیجه‌گیری مؤسسه حسابرسی قسمت درباره پذیرفتنی بودن یا نبودن سطح خطرات مربوط به استقلال و دلیل این نتیجه‌گیری.

۴-۴۰۵-۳ چنانچه موضوعی توجه شریک مسئول کار گروه را جلب کند که خطری برای استقلال وجود دارد، استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ (بازنگری شده)، شریک مسئول کار گروه را به ارزیابی آن خطر و انجام اقدام مناسب، ملزم می‌کند.

ملاحظات استقلال مربوط به افراد

اعضای تیم حسابرسی گروه از بین کارکنان مؤسسه حسابرسی گروه یا بکار گرفته شده توسط آن و مؤسسات شبکه‌ای آن

۴-۴۰۵-۴ مطابق با الزامات این قسمت که برای گروه حسابرسی لازم‌الاجرا است، اعضای تیم حسابرسی گروه از بین کارکنان مؤسسه حسابرسی گروه یا بکار گرفته شده توسط آن و مؤسسات شبکه‌ای باید از صاحبکار حسابرسی گروه مستقل باشند.

سایر اعضای تیم حسابرسی گروه

۴۰۵-۶ طبق الزامات این قسمت که برای گروه حسابرسی لازم‌الاجرا است، اعضای تیم حسابرسی گروه از بین کارکنان، یا بکار گرفته شده توسط مؤسسه حسابرسی قسمت که عضو شبکه مؤسسه حسابرسی گروه نیست باید از اشخاص زیر مستقل باشند:

الف) صاحبکار حسابرسی قسمت؛

ب) بنگاهی که مؤسسه حسابرسی گروه در مورد صورت‌های مالی گروه آن اظهار نظر می‌کند؛ و
پ) هر بنگاهی که بنگاه یاد شده در بند (ب) بالا بر آن کنترل مستقیم یا غیرمستقیم دارد، مشروط بر اینکه چنین بنگاهی کنترل مستقیم یا غیرمستقیم بر صاحبکار حسابرسی قسمت داشته باشد،

۴۰۵-۷ در ارتباط با بنگاه‌های وابسته و قسمت‌های صاحبکار به‌جز آن‌ها که در بند ۶-۴۰۵ به آن پرداخته شد، یک عضو تیم حسابرسی گروه از بین کارکنان، یا بکار گرفته شده توسط مؤسسه حسابرسی قسمت که عضو شبکه مؤسسه حسابرسی گروه نیست باید مؤسسه حسابرسی قسمت را از هرگونه روابط یا شرایطی آگاه کند که می‌داند یا بر این باور است که می‌تواند استقلال وی را برای مقاصد اجرای حسابرسی گروه به خطر اندازد.

۴۰۵-۷ت نمونه‌ای از روابط یا شرایط مرتبط با یک فرد یا یکی از اعضای خانواده وی، حسب مورد، که به ملاحظات آن فرد در پیروی از مفاد بند ۷-۴۰۵ بالا مربوط می‌شود، در زیر می‌آید:

❖ منافع مالی مستقیم یا غیرمستقیم با اهمیت در بنگاهی که بر صاحبکار حسابرسی گروه کنترل دارد و صاحبکار حسابرسی گروه برای آن بنگاه، با اهمیت است (ر.ک. به: بخش ۵۱۰).

❖ وام یا تضمینی که شامل موارد زیر است: (ر.ک. به: بخش ۵۱۱)

- بنگاه، یک بانک یا مؤسسه مالی مشابه نیست، مگر اینکه وام یا تضمین، بی‌اهمیت باشد؛ یا
- بنگاه، یک بانک یا مؤسسه مالی مشابه است، مگر اینکه وام یا تضمین، طبق روش‌ها، شرایط و ضوابط عادی وام‌دهی داده شده باشد.

❖ یک رابطه تجاری عمده یا دارای منافع مالی با اهمیت است (ر.ک. به: بخش ۵۲۰).

❖ یکی از اعضای خانواده که: (ر.ک. به: بخش ۵۲۱).

- مدیر ارشد یا مدیر اجرایی^۱ بنگاه است؛ یا
- کارمند در موقعیتی باشد که بتواند در تهیه سوابق حسابداری یا صورت‌های مالی بنگاه، نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد.

❖ فردی که: (ر.ک. به: بخش‌های ۵۲۲ و ۵۲۳).

- مدیرعامل یا مدیر اجرایی یک بنگاه است یا پیشتر بوده است؛ یا
- کارمند در موقعیتی باشد که بتواند در تهیه سوابق حسابداری یا صورت‌های مالی بنگاه نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد.

۴۰۵-۸ مؤسسه حسابرسی قسمت بی‌درنگ پس از آگاه شدن از شرایط بند ۷-۴۰۵ بالا باید هرگونه خطر ایجاد شده توسط روابط یا شرایط آن فرد را برای استقلال، ارزیابی و با آن برخورد کند.

ملاحظات استقلال لازم‌الاجرا برای مؤسسه حسابرسی گروه

۴۰۵-۹ مؤسسه حسابرسی گروه باید بر طبق الزامات این قسمت که برای مؤسسه لازم‌الاجرا است، از صاحبکار حسابرسی گروه مستقل باشد.

ملاحظات استقلال لازم‌الاجرا برای مؤسسات شبکه‌ای مؤسسه حسابرسی گروه

۴۰۵-۱۰ مؤسسات شبکه‌ای مؤسسه حسابرسی گروه باید بر طبق الزامات این قسمت که برای مؤسسه شبکه‌ای لازم‌الاجرا است، از صاحبکار حسابرسی گروه مستقل باشند.

ملاحظات استقلال لازم‌الاجرا برای مؤسسات حسابرسی قسمت خارج از شبکه مؤسسه حسابرسی گروه

همه صاحبکاران حسابرسی گروه

۴۰۵-۱۱ مؤسسه حسابرسی قسمت خارج از شبکه مؤسسه حسابرسی گروه باید:

الف) بر طبق الزامات لازم‌الاجرای این قسمت توسط مؤسسه در ارتباط با همه صاحبکاران حسابرسی، از صاحبکار حسابرسی قسمت مستقل باشد؛

ب) الزامات بندهای ۴-۵۱۰(الف)، ۷-۵۱۰ و ۹-۵۱۰ را در مورد منافع مالی در بنگاهی رعایت کند که مؤسسه حسابرسی گروه درباره صورت‌های مالی گروه آن، اظهار نظر می‌کند، و

پ) الزامات بخش ۵۱۱ را در ارتباط با وام‌ها و تضمین‌های مربوط به بنگاهی رعایت کند که مؤسسه حسابرسی گروه درباره صورت‌های مالی گروه آن، اظهار نظر می‌کند.

۴۰۵-۱۲ در مواردی که مؤسسه حسابرسی قسمت، خارج از شبکه مؤسسه حسابرسی گروه است و از وجود رابطه یا شرایطی فراتر از آنچه در بند ۱۱-۴۰۵(ب) و (پ) آمد درباره صاحبکار حسابرسی گروه، آگاه یا بر این باور باشد که از دیدگاه استقلال مؤسسه حسابرسی قسمت به صاحبکار حسابرسی قسمت، مربوط است، مؤسسه حسابرسی قسمت باید برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای مربوط به استقلال، آن روابط یا شرایط را در نظر بگیرد.

۴۰۵-۱۳ در مواردی که مؤسسه حسابرسی قسمت، خارج از شبکه مؤسسه حسابرسی گروه است و از وجود روابط یا شرایط یکی از مؤسسات عضو شبکه مؤسسه حسابرسی قسمت با صاحبکار حسابرسی قسمت یا صاحبکار حسابرسی گروه، آگاه یا بر این باور باشد که از دیدگاه استقلال مؤسسه حسابرسی قسمت، مربوط است، مؤسسه حسابرسی قسمت باید برای ارزیابی و برخورد با خطرهای مربوط به استقلال، آن روابط یا شرایط را در نظر بگیرد.

دوره‌ای که در آن، استقلال لازم است

۱۴-۴۰۵ منظور از صورت‌های مالی و گزارش حسابرسی در بندهای ۳۰-۴۰۰ و ۳۰-۴۰۰ تا ۱ برای مقاصد این بخش به ترتیب، صورت‌های مالی گروه و گزارش حسابرسی درباره صورت‌های مالی گروه است.

صاحبکاران حسابرسی گروه که شرکت سهامی عام نیستند

۴۰۵-۱۵ در مواردی که صاحبکار حسابرسی گروه، شرکت سهامی عام نیست و مؤسسه حسابرسی قسمت، خارج از شبکه مؤسسه حسابرسی گروه است، مؤسسه حسابرسی قسمت باید برای هدف‌های حسابرسی گروه و بر اساس الزامات این قسمت در ارتباط با حسابرسی صاحبکارانی که شرکت سهامی عام نیستند، از صاحبکار قسمت، مستقل باشد.

۱۵-۴۰۵ در مواردی که مؤسسه حسابرسی قسمت که خارج از مؤسسات شبکه‌ای حسابرسی گروه است به دلیلی غیر از حسابرسی گروه، یک کار حسابرسی برای صاحبکار حسابرسی قسمت که یک شرکت سهامی عام است را، برای مثال، حسابرسی قانونی، انجام می‌دهد، الزامات استقلال صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند، برای آن کار اعمال می‌شود.

صاحبکاران حسابرسی گروه که شرکت سهامی عام هستند

خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش

۴۰۵-۱۶ با رعایت بند ۱۷-۴۰۵، در مواردی که صاحبکار حسابرسی گروه، یک شرکت سهامی عام و مؤسسه حسابرسی قسمت، خارج از شبکه مؤسسه حسابرسی گروه است، مؤسسه حسابرسی قسمت باید از مقررات لازم‌الاجرای بخش ۶۰۰ در مورد شرکت‌های سهامی عام برای ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش به صاحبکار حسابرسی قسمت پیروی کند.

۱۶-۴۰۵ در مواردی که صاحبکار حسابرسی گروه، یک شرکت سهامی عام است، مؤسسه حسابرسی قسمت که خارج از شبکه مؤسسه حسابرسی گروه می‌باشد از ارائه خدماتی به شرح موارد زیر منع شده است:
❖ ارائه خدمات حسابداری و دفترداری به صاحبکار حسابرسی قسمت که شرکت سهامی عام نیست (ر.ک. به: زیر بخش ۶۰۱).

قسمت ۴- الف: استقلال در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی

- ❖ طراحی سیستم فناوری اطلاعات، یا بخشی از آن، برای صاحبکار حسابرسی قسمتی که شرکت سهامی عام نیست، در صورتی که چنین سیستمی، اطلاعاتی را برای سوابق حسابداری یا صورت‌های مالی صاحبکار حسابرسی قسمت ایجاد می‌کند (ر.ک. به: زیربخش ۶۰۶).
- ❖ پذیرش نمایندگی صاحبکار حسابرسی قسمت که شرکت سهامی عام نیست در هیأت‌های حل اختلاف یا در دعاوی دادگاه‌ها (ر.ک. به: زیربخش ۶۰۸).

۱۶-۴۰۵ ۲ اطلاعات مالی مورد آزمون‌های حسابرسی توسط مؤسسه حسابرسی قسمت از خارج شبکه مؤسسه حسابرسی گروه، به ارزیابی خطر خودبینی در تجدیدنظر مربوط است که می‌تواند در نتیجه ارائه خدمات غیر اطمینان‌بخش مؤسسه حسابرسی قسمت، به وجود آمده و، از این‌رو، مستلزم بکارگیری بخش ۶۰۰ است. برای مثال، اگر روش‌های حسابرسی مؤسسه حسابرسی قسمت، به یک سرفصل خاص، مانند موجودی مواد و کالا محدود باشد، نتایج هرگونه خدمات غیر اطمینان‌بخش که بخشی از سوابق حسابداری یا اطلاعات مالی مربوط به حسابداری موجودی مواد و کالا را تشکیل می‌دهد یا بر آن یا بر کنترل‌های داخلی موجودی مواد و کالا تأثیر می‌گذارد، در ارزیابی خطر خودبینی در تجدیدنظر، مربوط خواهد بود.

۱۷-۴۰۵ ۲ به‌رغم مفاد بند ۱۶-۴۰۵، مؤسسه حسابرسی قسمت از خارج شبکه مؤسسه حسابرسی گروه، ممکن است خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش ممنوع نشده طبق بخش ۶۰۰ را بدون آگاهی‌رسانی به راهبران صاحبکار حسابرسی گروه، یا گرفتن موافقت آنان بر طبق بندهای ۲۲-۶۰۰ تا ۲۵-۶۰۰، به صاحبکار حسابرسی قسمت ارائه کند.

شرکای اصلی مسئول حسابرسی

۱۸-۴۰۵ ۲ شریک مسئول کار گروه باید شریک اصلی مسئول حسابرسی گروه بودن یا نبودن شریک حسابرسی انجام دهنده کار حسابرسی یک قسمت را برای دستیابی به هدف‌های حسابرسی گروه، تعیین کند. در این صورت، شریک مسئول کار گروه باید:

الف) این تصمیم را به آن فرد آگاهی دهد؛ و

ب) موارد زیر را مشخص کند:

- ۱) برای همه صاحبکاران حسابرسی گروه، این فرد مشمول بند ۴-۴۱۱ است، و
- ۲) برای صاحبکاران حسابرسی گروه که شرکت سهامی عام هستند، این فرد مشمول بندهای ۶-۵۲۴، ۵-۵۴۰ (پ) و ۲۱-۵۴۰ نیز است.

قسمت ۴- الف: استقلال در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی

۱۸-۴۰۵ت ۱ در موارد حسابرسی صورت‌های مالی گروه که مؤسسه حسابرسی گروه نسبت به آن اظهار نظر می‌کند، شریک اصلی مسئول حسابرسی کسی است که درباره موضوع‌های عمده، قضاوت‌ها یا تصمیم‌گیری‌های اصلی را انجام می‌دهد.

تغییرات در قسمت‌ها

همه صاحبکاران حسابرسی گروه

۱۹-۴۰۵ت ۴ هنگامی که بنگاهی غیر وابسته به قسمتی از صاحبکار حسابرسی گروه تبدیل می‌شود، مؤسسه حسابرسی گروه باید بندهای ۷۱-۴۰۰ تا ۷۶-۴۰۰ را بکار گیرد.

تغییرات در مؤسسات حسابرسی قسمت

همه صاحبکاران حسابرسی گروه

۲۰-۴۰۵ت ۱ شرایطی می‌تواند وجود داشته باشد که در آن، مؤسسه حسابرسی گروه از مؤسسه حسابرسی دیگری بخواهد در طول دوره صورت‌های مالی یا پس از آن، مثلاً به دلیل ادغام یا تحصیل صاحبکار، به‌عنوان مؤسسه حسابرسی قسمت، کار حسابرسی آن را انجام دهد. خطرهایی می‌تواند برای استقلال مؤسسه حسابرسی قسمت در موارد زیر پدید آید:

الف) وجود روابط مالی یا تجاری مؤسسه حسابرسی قسمت با صاحبکار حسابرسی قسمت در دوره یا پس از دوره صورت‌های مالی گروه، اما پیش از موافقت مؤسسه حسابرسی قسمت با انجام کار حسابرسی؛ یا

ب) خدمات پیشین ارائه شده به صاحبکار حسابرسی قسمت توسط مؤسسه حسابرسی قسمت.

۲۰-۴۰۵ت ۲ بندهای ۳۱-۴۰۰ تا ۳ ت توضیحاتی کاربردی را برای ارزیابی خطرهای ناقض استقلال مؤسسه حسابرسی قسمت در مواردی بیان می‌کند که مؤسسه حسابرسی قسمت در دوره صورت‌های مالی گروه یا پس از آن، اما پیش از شروع کار حسابرسی توسط مؤسسه حسابرسی قسمت برای مقاصد حسابرسی گروه، خدماتی غیر اطمینان‌بخش به صاحبکار حسابرسی قسمت ارائه کرده است که، در غیر این صورت، ارائه این خدمت در طول دوره قرارداد مجاز نمی‌بود.

۲۰-۴۰۵ت ۳ بند ۳۱-۴۰۰ ت ۴ توضیحاتی کاربردی را برای ارزیابی خطرهای ناقض استقلال مؤسسه حسابرسی قسمت در مواردی بیان می‌کند که مؤسسه حسابرسی قسمت، خدماتی غیر اطمینان‌بخش را پیش از دوره صورت‌های مالی گروه به صاحبکار حسابرسی قسمت ارائه کرده است.

صاحبکاران حسابرسی گروه که شرکت‌های سهامی عام هستند

۲۱-۴۰۵ت ۱ توضیحات کاربردی بیان شده در بندهای ۳۲-۴۰۰ و ۳۲-۴۰۰ت ۱ در صورتی برای مؤسسه حسابرسی قسمت کاربرد دارد که آن مؤسسه با انجام حسابرسی برای مقاصد حسابرسی گروه در مواردی موافقت می‌کند که صاحبکار حسابرسی گروه، شرکت سهامی عام است و مؤسسه حسابرسی قسمت، پیش‌تر خدماتی غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکار حسابرسی قسمت ارائه کرده است.

۲۱-۴۰۵ت ۲ مفاد بندهای ۲۵-۶۰۰ و ۲۵-۶۰۰ت ۱ در ارتباط با خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش ارائه شده توسط یک مؤسسه حسابرسی قسمت، در زمان حاضر یا در گذشته، به صاحبکار حسابرسی قسمت، در مواردی کاربرد دارد که صاحبکار حسابرسی گروه، سپس به شرکت سهامی عام تغییر وضعیت می‌دهد.

تخطی از الزامات استقلال در مؤسسه حسابرسی قسمت

۲۲-۴۰۵ت ۱ حتی با وجود یک سیستم مدیریت کیفیت طراحی شده برای رعایت الزامات استقلال، تخطی از مواد این بخش می‌تواند رخ دهد. مفاد بندهای ۲۳-۴۰۰ تا ۲۹-۴۰۰ در مواردی کاربرد دارد که مؤسسه حسابرسی گروه پس از آگاهی از رخداد تخطی در مؤسسه حسابرسی قسمت می‌خواهد بکار گرفتن یا نگرفتن آن مؤسسه حسابرسی قسمت را تعیین کند.

۲۲-۴۰۵ت ۲ مفاد بندهای ۸۰-۴۰۰ تا ۸۹-۴۰۰، حسب مورد، زمانی در مؤسسه حسابرسی گروه و در ارتباط با حسابرسی گروه نیز کاربرد پیدا می‌کند که یک تخطی در مؤسسه حسابرسی قسمت رخ داده که عضو شبکه مؤسسه حسابرسی گروه است.

مواردی که مؤسسه حسابرسی قسمت، یک تخطی را شناسایی می‌کند

۲۳-۴۰۵ اگر مؤسسه حسابرسی قسمت به این نتیجه برسد که یک تخطی از مفاد این بخش رخ داده است، مؤسسه حسابرسی قسمت باید:

الف) روابط یا منافی را پایان دهد، به تعلیق در آورد یا حذف کند که باعث تخطی شده است و با پیامدهای تخطی برخورد کند؛

ب) اهمیت تخطی و اثر آن بر واقع‌بینی مؤسسه حسابرسی قسمت و همچنین، توانایی اجرای کار حسابرسی برای مقاصد حسابرسی گروه را ارزیابی کند؛

پ) بسته به اهمیت تخطی، امکان‌پذیر بودن یا نبودن انجام اقدامی که با پیامدهای تخطی به‌گونه‌ای رضایت‌بخش برخورد نماید و انجام‌پذیر بودن یا نبودن و مناسب بودن یا نبودن انجام چنین اقدامی را در شرایط موجود، تعیین کند؛ و

ت) گزارش تخطی را به صورت نوشته و بموقع به شریک مسئول کار گروه، شامل ارزیابی مؤسسه حسابرسی قسمت از اهمیت تخطی و هرگونه اقدام پیشنهادی یا انجام شده برای برخورد با پیامدهای تخطی، گزارش کند.

۲۳-۴۰۵ت۱ بندهای ۸۰-۴۰۰ت۲ و ت۳ توضیحات کاربردی مربوط به ارزیابی مؤسسه حسابرسی قسمت از اهمیت و اثر تخطی بر واقع‌بینی مؤسسه حسابرسی قسمت و توانایی آن برای ارائه نظر یا نتیجه‌گیری درباره کار حسابرسی انجام شده در قسمت برای مقاصد حسابرسی گروه و ملاحظات آن مؤسسه از هرگونه اقدامی را بیان می‌کند که می‌تواند برای برخورد رضایت‌بخش با پیامدهای تخطی، انجام شود.

۲۴-۴۰۵ شریک مسئول کار گروه بیدرنگ پس از دریافت گزارش مؤسسه حسابرسی قسمت در مورد تخطی، باید:

الف) ارزیابی مؤسسه حسابرسی قسمت از اهمیت تخطی و اثر آن را بر واقع‌بینی مؤسسه حسابرسی قسمت و هر اقدامی که می‌تواند برای برخورد با پیامدهای تخطی انجام شود یا انجام شده است را بررسی کند؛

ب) توانایی مؤسسه حسابرسی گروه را برای استفاده از کار مؤسسه حسابرسی قسمت برای مقاصد حسابرسی گروه ارزیابی کند؛ و

پ) نیاز به هرگونه اقدام بیشتر را تعیین کند.

۲۵-۴۰۵ شریک مسئول کار گروه در بکارگیری بند ۲۴-۴۰۵ بالا باید از قضاوت حرفه‌ای استفاده کند و این موضوع را در نظر بگیرد که آیا یک شخص ثالث منطقی و آگاه احتمالاً به این نتیجه می‌رسد که واقع‌بینی مؤسسه حسابرسی قسمت مخدوش شده است و، از این رو، مؤسسه حسابرسی گروه نمی‌تواند از کار مؤسسه حسابرسی قسمت برای مقاصد حسابرسی گروه استفاده کند.

۲۵-۴۰۵ت۱ اگر شریک مسئول کار گروه به این نتیجه برسد که مؤسسه حسابرسی قسمت به گونه‌ای رضایت‌بخش با پیامدهای تخطی برخورد کرده و واقع‌بینی مؤسسه حسابرسی قسمت مخدوش نشده است، مؤسسه حسابرسی گروه می‌تواند به استفاده از کار مؤسسه حسابرسی قسمت برای مقاصد حسابرسی گروه ادامه دهد. در برخی شرایط، شریک مسئول کار گروه می‌تواند به این نتیجه برسد که استفاده از کار مؤسسه حسابرسی قسمت مستلزم انجام اقدامات بیشتر برای برخورد رضایت‌بخش با تخطی است. نمونه این اقدامات شامل اجرای روش‌های خاص توسط مؤسسه حسابرسی گروه در حوزه‌های متأثر از تخطی یا درخواست از مؤسسه حسابرسی قسمت است برای انجام کارهای جبرانی مناسب در آن حوزه‌ها.

۲۵-۴۰۵ت استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰ (بازنگری شده) مقرر می‌دارد در صورت بروز تخطی توسط حسابرسی قسمت و برخورد نکردن رضایت‌بخش با آن، حسابرسی گروه نمی‌تواند از کار حسابرسی قسمت استفاده کند. در آن شرایط، شریک مسئول کار گروه ممکن است بتواند روش‌های دیگری را برای کسب شواهد حسابرسی لازم از گزارش‌های مالی صاحبکار حسابرسی قسمت، اجرا کند. نمونه این روش‌ها، انجام کار حسابرسی لازم در مورد گزارش‌های مالی صاحبکار حسابرسی قسمت توسط مؤسسه حسابرسی گروه یا مؤسسه حسابرسی یک قسمت دیگر را برای انجام آن، شامل می‌شود.

گفتگو با راهبران صاحبکار حسابرسی گروه

۲۶-۴۰۵ت در صورت تخطی توسط مؤسسه حسابرسی قسمت که عضو شبکه مؤسسه حسابرسی گروه است، بند ۸۴-۴۰۰ بکار گرفته می‌شود.

۲۷-۴۰۵ در صورت تخطی مؤسسه حسابرسی غیر عضو شبکه مؤسسه حسابرسی گروه، مؤسسه حسابرسی گروه باید با راهبران صاحبکار حسابرسی گروه در ارتباط با موارد زیر گفتگو کند:
الف) ارزیابی مؤسسه حسابرسی قسمت از اهمیت و اثر تخطی بر واقع بینی مؤسسه حسابرسی قسمت، شامل نوع و ماهیت و دوره تخطی و اقدامی که انجام شده است یا می‌تواند انجام شود؛ و

ب) اینکه آیا:

(۱) اقدامات، به گونه‌ای رضایت‌بخش با پیامدهای تخطی برخورد کرده است یا خواهد کرد؛ یا

(۲) مؤسسه حسابرسی گروه برای کسب شواهد حسابرسی لازم از گزارش‌های مالی صاحبکار حسابرسی قسمت از سایر روش‌ها استفاده خواهد کرد.

چنین گفتگویی باید هرچه زودتر انجام شود، مگر اینکه زمان‌بندی دیگری توسط راهبران بنگاه برای گزارشگری موارد تخطی کم‌اهمیت‌تر مشخص شود.

۲۸-۴۰۵ مؤسسه حسابرسی گروه باید همه موارد گفتگو بر طبق بند ۲۷-۴۰۵ را به صورت نوشتاری به راهبران صاحبکار حسابرسی گروه گزارش دهد و موافقت آنان را در این باره بدست آورد که آن اقدام می‌تواند یا توانسته است با پیامدهای تخطی، به گونه‌ای رضایت‌بخش برخورد کند.

۲۹-۴۰۵ چنانچه راهبران صاحبکار حسابرسی گروه، اقدام مورد نظر یا انجام شده برای برخورد با پیامدهای تخطی در مؤسسه حسابرسی قسمت را رضایت‌بخش تشخیص ندهند، مؤسسه حسابرسی گروه نباید از کار انجام شده توسط مؤسسه حسابرسی قسمت برای مقاصد حسابرسی گروه استفاده کند.

بخش ۴۱۰

حق الزحمه

کلیات

- ۴۱۰-۱ مؤسسه حسابرسی باید اصول بنیادی را رعایت کند، مستقل باشد و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرد.
- ۴۱۰-۲ بخش ۳۳۰ توضیحات کاربردی مربوط به بکارگیری چارچوب نظری را برای مواردی تعیین می‌کند که در آن، میزان و ماهیت حق الزحمه و سایر ترتیبات جبران خدمات می‌تواند خطر منافع شخصی را برای رعایت یک یا چند اصل بنیادی پدید آورد. این بخش، الزامات خاص و توضیحات کاربردی مربوط به بکارگیری چارچوب نظری را برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض استقلال در نتیجه حق الزحمه حسابرسی، تعیین می‌کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

- ۴۱۰-۱ت ۳ حق الزحمه خدمات حرفه‌ای معمولاً با گفتگو با صاحبکار حسابرسی تعیین و توسط آن پرداخت می‌شود و می‌تواند خطر نقض استقلال را پدید آورد. این فرایند معمولاً توسط استفاده‌کنندگان مورد نظر صورت‌های مالی، به رسمیت شناخته و پذیرفته شده است.
- ۴۱۰-۲ت ۲ در مواردی که صاحبکار حسابرسی یک شرکت سهامی عام است، ذینفعان انتظارات بالایی از استقلال مؤسسه دارند. از آنجا که شفافیت می‌تواند دیدگاه‌ها و تصمیم‌های راهبران بنگاه و طیف گسترده ذینفعان را به‌گونه بهتری آگاهی‌رسانی کند، این بخش، افشای جامع‌تری از اطلاعات مربوط به حق الزحمه را در شرکت‌های سهامی عام مقرر می‌کند.
- ۴۱۰-۳ت ۳ حق الزحمه حسابرسی از دید این بخش، حق الزحمه یا سایر ترتیبات جبران خدمات برای حسابرسی یا بررسی اجمالی صورت‌های مالی را در بر می‌گیرد. در مواردی که به حق الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی اشاره می‌شود، این حق الزحمه، حسابرسی صورت‌های مالی با مقاصد خاص یا بررسی اجمالی صورت‌های مالی را شامل نمی‌شود (ر.ک. به: الزامات بندهای ۲۳-۴۱۰(الف)، ۲۵-۴۱۰ت ۱ و ۳۱-۴۱۰(الف)).

حق الزحمه پرداختی توسط یک صاحبکار حسابرسی

۴-۴۱۰ت ۱ گفتگو درباره حق الزحمه و پرداخت آن توسط یک صاحبکار حسابرسی، خطر منافع شخصی پدید می‌آورد و می‌تواند خطر تهدید برای استقلال را نیز سبب شود.

۴-۴۱۰ت ۲ بکارگیری رویکرد نظری مستلزم این است که مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای پیش از پذیرش کار حسابرسی یا هر نوع خدمات دیگر برای صاحبکار حسابرسی، مؤسسه، در سطحی پذیرفتنی بودن یا نبودن خطر نقض استقلال ناشی از حق الزحمه پیشنهادی را تعیین کند. همچنین، بکارگیری این رویکرد مستلزم ارزیابی دوباره این خطرها در صورت تغییر شرایط و روابط در طول دوره قرارداد حسابرسی است.

۴-۴۱۰ت ۳ عوامل مربوط در ارزیابی سطح خطرهای ناشی از پرداخت حق الزحمه حسابرسی یا هر قرارداد دیگری توسط صاحبکار حسابرسی، شامل موارد زیر است:

- ❖ میزان حق الزحمه و سطح توجه آن به منابع مورد نیاز، با در نظر گرفتن اولویت‌های تجاری و بازار مؤسسه.
- ❖ هرگونه ارتباط بین حق الزحمه حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی و اندازه نسبی هر دو.
- ❖ میزان وابستگی بین سطح حق الزحمه و نتیجه خدمات.
- ❖ مرتبط بودن یا نبودن حق الزحمه به خدمات قابل ارائه توسط مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای.
- ❖ سطح حق الزحمه در چارچوب خدمات قابل ارائه توسط مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای.
- ❖ ساختار عملیاتی و ترتیبات جبران خدمات مؤسسه و مؤسسه شبکه‌ای.
- ❖ اهمیت صاحبکار، یا شخص ثالث معرفی کننده صاحبکار به مؤسسه، برای مؤسسه، مؤسسه شبکه‌ای، شریک یا دفترکار.
- ❖ نوع و ماهیت صاحبکار، برای مثال شرکت سهامی عام بودن یا نبودن صاحبکار.
- ❖ رابطه صاحبکار با بنگاه‌های اقتصادی وابسته‌ای که خدمات غیر از حسابرسی به آن‌ها ارائه می‌شود، برای مثال، زمانی که بنگاه وابسته یک بنگاه همگروه است.
- ❖ درگیری راهبران بنگاه با انتصاب حسابررس و توافق با حق الزحمه‌ها، و تأکید زیاد آنان و مدیریت صاحبکار بر کیفیت حسابرسی و سطح کلی حق الزحمه‌ها.
- ❖ تعیین شدن یا نشدن میزان حق الزحمه توسط یک شخص ثالث مستقل، مانند یک نهاد نظارتی.
- ❖ بررسی شدن یا نشدن کیفیت کار حسابرسی مؤسسه توسط یک شخص ثالث مستقل، مانند یک نهاد نظارتی.

قسمت ۴- الف: استقلال در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی

۴-۴۱۰-۴ شرایط، سیاست‌ها و روش‌های بیان شده در بند ۱۵-۱۲۰ت ۳ (به‌ویژه، سیستم مدیریت کیفیت طراحی، پیاده‌سازی و اجرا شده توسط مؤسسه بر طبق استانداردهای مدیریت کیفیت هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و خدمات اطمینان‌بخش^۱) نیز می‌تواند بر ارزیابی در سطحی پذیرفتنی بودن یا نبودن خطرهای نقض استقلال اثر بگذارد.

۴-۴۱۰-۵ الزامات و توضیحات کاربردی این بخش، شرایطی را مشخص می‌کنند که می‌تواند ضرورت ارزیابی بیشتری را هنگام تعیین در سطحی پذیرفتنی بودن یا نبودن خطرها پدید آورد. برای چنین شرایطی، توضیحات کاربردی شامل نمونه‌هایی از دیگر عواملی است که می‌تواند در ارزیابی خطرها، مرتبط باشند.

سطح حق‌الزحمه حسابرسی

۵-۴۱۰-۱ تعیین حق‌الزحمه‌ای که باید از صاحبکار حسابرسی، چه برای حسابرسی یا سایر خدمات، دریافت شود، یک تصمیم تجاری مؤسسه است که با در نظر گرفتن شرایط و روابط مربوط به آن کار خاص، از جمله الزامات استانداردهای فنی و حرفه‌ای، گرفته می‌شود.

۵-۴۱۰-۲ عوامل مربوط در ارزیابی سطح خطرهای منافع شخصی و تهدید ناشی از سطح حق‌الزحمه حسابرسی پرداختی توسط صاحبکار حسابرسی به شرح زیر است:

- ❖ منطق تجاری مؤسسه برای تعیین آن حق‌الزحمه حسابرسی.
- ❖ بودن یا نبودن فشار نابجا یا قصد اعمال آن از سوی صاحبکار برای کاهش هزینه حسابرسی.

۵-۴۱۰-۳ نمونه‌هایی از اقداماتی که می‌تواند تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این‌گونه خطرها باشد شامل موارد زیر است:

- ❖ ارزیابی معقول بودن حق‌الزحمه پیشنهادی با توجه به دامنه و پیچیدگی کار توسط یک بررسی‌کننده مناسب که در انجام کار حسابرسی شرکت ندارد.
- ❖ بررسی اجمالی کار انجام شده توسط یک بررسی‌کننده مناسب که در کار حسابرسی شرکت نداشته است.

1 International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

اثر سایر خدمات ارائه شده به صاحبکار حسابرسی

۴۱۰-۶ با نگرش به بند ۷-۴۱۰، یک مؤسسه نباید اجازه دهد حق الزحمه خدمات حسابرسی تحت تأثیر ارائه خدمات غیر حسابرسی توسط مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای قرار گیرد.

۴۱۰-۶ت۱ حق الزحمه حسابرسی معمولاً نشان‌دهنده ترکیب مجموعه‌ای از موضوعات، مانند موارد شناسایی شده در بند ۲۳-۴۱۰ت۱، است. در هر حال، در نظر گرفتن سایر خدمات ارائه شده به صاحبکار حسابرسی، عامل مناسبی در تعیین حق الزحمه حسابرسی نیست.

۴۱۰-۷ به‌رغم مفاد بند ۶-۴۱۰، مؤسسه می‌تواند صرفه‌جویی در هزینه‌های حاصل از تجربه ارائه خدمات غیر حسابرسی به صاحبکار حسابرسی را هنگام تعیین حق الزحمه حسابرسی در نظر بگیرد.

حق الزحمه مشروط

۴۱۰-۸ت۱ حق الزحمه‌ای مشروط است که میزان آن مبتنی و موکول به حصول نتیجه‌ای معین از خدمت انجام شده یا حاصل یک معامله باشد. حق الزحمه‌ای که از طریق یک واسطه دریافت می‌شود نمونه‌ای از حق الزحمه مشروط غیرمستقیم است. در این بخش، حق الزحمه خدماتی که توسط دادگاه یا مراجع عمومی تعیین می‌شود، حق الزحمه مشروط محسوب نمی‌گردد.

۴۱۰-۹ پذیرش حق الزحمه مشروط، چه مستقیم و چه غیرمستقیم، نسبت به یک کار حسابرسی، توسط مؤسسه مجاز نیست.

۴۱۰-۱۰ پذیرش حق الزحمه مشروط، چه مستقیم و چه غیرمستقیم، نسبت به ارائه یک خدمت غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکار حسابرسی توسط مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای در موارد زیر مجاز نیست:

الف) حق الزحمه توسط مؤسسه‌ای پذیرفته شود که در باره صورت‌های مالی صاحبکار، اظهار نظر می‌کند و مبلغ حق الزحمه از لحاظ آن مؤسسه، با اهمیت باشد یا انتظار رود که با اهمیت باشد؛

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

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

قسمت ۴- الف: استقلال در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی

۱۰-۴۱۰ت ۱ بندهای ۹-۴۱۰ و ۱۰-۴۱۰ از ورود مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای به توافقات حق الزحمه مشروط با صاحبکار حسابرسی، پیشگیری می‌کند. حتی اگر حق الزحمه مشروط مانع از ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکار حسابرسی نشود، باز هم می‌تواند بر سطح خطر منافع شخصی اثر بگذارد.

۱۰-۴۱۰ت ۲ عوامل مربوط در ارزیابی سطح چنین خطری شامل موارد زیر است:

- ❖ دامنه مبالغ حق الزحمه ممکن؛
- ❖ آیا نتیجه موضوع، توسط شخص مسئول مناسبی تعیین می‌شود تا مبنای تعیین حق الزحمه قرار گیرد؛
- ❖ افشای کار انجام شده مؤسسه و مبنای حق الزحمه به استفاده‌کنندگان مورد نظر.
- ❖ نوع و ماهیت خدمت؛ و
- ❖ تأثیر رویداد یا معامله بر صورت‌های مالی.

۱۰-۴۱۰ت ۳ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این خطر منافع شخصی شامل موارد زیر است:

- ❖ استفاده از یک بررسی‌کننده مناسب که عضو گروه حسابرسی نیست برای بررسی اجمالی خدمت غیر از خدمات اطمینان‌بخش.
- ❖ بستن قرارداد نوشتاری با صاحبکار برای حق الزحمه، پیش از شروع کار.

جمع حق الزحمه‌ها - نسبت حق الزحمه‌های خدمات غیر از حسابرسی به حق الزحمه حسابرسی

۱۱-۴۱۰ت ۱ در مواردی که جمع حق الزحمه مربوط به ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به یک صاحبکار حسابرسی، بخش عمده‌ای از کل درآمد حق الزحمه مؤسسه یا مؤسسات شبکه‌ای را تشکیل می‌دهد، نگرانی از احتمال از دست دادن آن صاحبکار می‌تواند خطر منافع شخصی و یا خطر تهدید را پدید آورد. افزون بر این، تمرکز مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای بر روابط غیر حسابرسی می‌تواند خطری برای استقلال حسابرسی پدید آورد.

۱۱-۴۱۰ت ۲ عوامل مربوط در ارزیابی سطح این‌گونه خطرها شامل موارد زیر است:

- ❖ نسبت حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی به حق الزحمه حسابرسی.
- ❖ طول دوره بالاتر بودن نسبت حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی به حق الزحمه حسابرسی.
- ❖ نوع و ماهیت، دامنه و هدف‌های خدمات غیر حسابرسی شامل:
 - تکراری بودن آن خدمات.
 - الزام قانون یا مقررات برای انجام آن خدمات توسط مؤسسه.

قسمت ۴- الف: استقلال در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی

۱۱-۴۱۰ت ۳ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این‌گونه خطر منافع شخصی یا تهدید شامل موارد زیر است:

- ❖ استفاده از یک بررسی‌کننده مناسب که عضو گروه حسابرسی یا خدمات غیرحسابرسی نبوده است، برای بازبینی کار حسابرسی انجام شده.
- ❖ کاهش میزان خدمات غیر حسابرسی ارائه شده به صاحبکار حسابرسی.

جمع حق‌الزحمه‌ها - حق‌الزحمه‌های معوق

۱۲-۴۱۰ت ۱ چنانچه حق‌الزحمه‌های دریافتنی بابت خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی از یک صاحبکار حسابرسی در طول دوره قرارداد حسابرسی معوق مانده باشد، خطر منافع شخصی می‌تواند پدید آید.

۱۲-۴۱۰ت ۲ به‌طور کلی، از مؤسسه انتظار می‌رود پیش از صدور گزارش حسابرس، این‌گونه حق‌الزحمه‌های معوق را دریافت کند.

۱۲-۴۱۰ت ۳ عوامل مربوط در ارزیابی سطح خطر منافع شخصی شامل موارد زیر است:

- ❖ اهمیت حق‌الزحمه‌های معوق برای مؤسسه.
- ❖ طول دوره معوق ماندن حق‌الزحمه‌ها.
- ❖ ارزیابی مؤسسه از توانایی و تمایل صاحبکار حسابرسی برای پرداخت حق‌الزحمه‌های معوق.

۱۲-۴۱۰ت ۴ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با چنین خطری شامل موارد زیر است:

- ❖ دریافت بخشی از حق‌الزحمه‌های معوق.
- ❖ استفاده از یک بررسی‌کننده مناسب که عضو گروه حسابرسی نبوده است، برای بازبینی کار حسابرسی انجام شده.

۱۳-۴۱۰ت ۱ چنانچه بخش قابل توجهی از حق‌الزحمه‌های دریافتنی از یک صاحبکار حسابرسی به مدت طولانی معوق مانده باشد، مؤسسه باید درباره موارد زیر تصمیم‌گیری کند:

- الف) تلقی حق‌الزحمه معوق به‌عنوان وام اعطایی به صاحبکار که در این صورت الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در بخش ۵۱۱ کاربرد دارد؛ و
- ب) پذیرفتن یا نپذیرفتن انتصاب دوباره یا ادامه همکاری.

جمع حق الزحمه‌ها- وابستگی به حق الزحمه

همه صاحبکاران حسابرسی

۱۴-۴۱۰ت ۱ در مواردی که جمع حق الزحمه مربوط به یک صاحبکار حسابرسی، بخش عمده‌ای از کل حق الزحمه مؤسسه را تشکیل می‌دهد، وابستگی به آن صاحبکار یا نگرانی از احتمال از دست دادن آن می‌تواند خطر منافع شخصی یا خطر تهدید را پدید آورد.

۱۴-۴۱۰ت ۲ مؤسسه برای محاسبه مجموع حق الزحمه‌های مؤسسه، می‌تواند از اطلاعات مالی سال مالی پیش استفاده و، در صورت مناسب تشخیص دادن، براساس آن اطلاعات، اندازه نسبی حق الزحمه را برآورد کند.

۱۴-۴۱۰ت ۳ عوامل مربوط در ارزیابی سطح خطرهای منافع شخصی و تهدید شامل موارد زیر است:

❖ ساختار عملیاتی مؤسسه.

❖ احتمال تنوع‌بخشی خدمات توسط مؤسسه و کاهش وابستگی به صاحبکار حسابرسی.

۱۴-۴۱۰ت ۴ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این‌گونه خطرها شامل موارد زیر است:

❖ استفاده از یک بررسی‌کننده مناسب که عضو مؤسسه نیست، برای بازبینی کار حسابرسی انجام شده.

❖ کاهش میزان ارائه خدمات غیر حسابرسی به صاحبکار حسابرسی.

❖ افزایش تعداد صاحبکاران به‌منظور کاهش میزان وابستگی به آن صاحبکار.

❖ افزایش میزان ارائه خدمات به صاحبکاران دیگر.

۱۴-۴۱۰ت ۵ در مواردی که حق الزحمه مربوط به یک صاحبکار حسابرسی، بخش عمده‌ای از درآمد یک شریک یا یک دفتر مؤسسه را تشکیل می‌دهد، خطر منافع شخصی یا خطر تهدید پدید می‌آید.

۱۴-۴۱۰ت ۶ عوامل مربوط در ارزیابی این‌گونه خطرها، شامل موارد زیر است:

❖ میزان اهمیت کیفی و کمی صاحبکار از لحاظ شریک یا دفتر؛ و

❖ میزان وابستگی حقوق و مزایای شریک یا شرکای دفتر، با حق الزحمه مربوط به آن صاحبکار.

۱۴-۴۱۰ت ۷ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این خطر منافع شخصی یا تهدید شامل موارد زیر است:

❖ استفاده از یک بررسی‌کننده مناسب که عضو آن گروه حسابرسی نبوده است برای بازبینی کار حسابرسی انجام شده.

❖ اطمینان یافتن از ناچیز بودن اثر حق الزحمه دریافتی از صاحبکار بر دستمزد آن شریک.

❖ کاهش میزان ارائه خدمات غیر حسابرسی آن شریک یا دفتر کار به آن صاحبکار حسابرسی.

- ❖ افزایش تعداد صاحبکاران آن شریک یا دفتر کار به منظور کاهش میزان وابستگی به آن صاحبکار.
- ❖ افزایش میزان ارائه خدمات آن شریک یا دفتر کار به صاحبکاران دیگر.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام نیستند

۴۱۰-۱۵ در مواردی که صاحبکار حسابرسی یک شرکت سهامی عام نیست و جمع حق الزحمه مربوط به آن برای هر سال از پنج سال پیاپی بیش از ۳۰ درصد کل درآمد مؤسسه را تشکیل می‌دهد یا احتمالاً خواهد داد، مؤسسه باید در مورد بکارگیری هریک از تدابیر ایمن‌ساز زیر برای کاهش خطر به سطحی پذیرفتنی تصمیم‌گیری کند؛ و تدابیر ایمن‌ساز انتخابی را بکار گیرد:

- الف) پیش از صدور گزارش حسابرسی درباره صورت‌های مالی سال پنجم، استفاده از یک حسابدار حرفه‌ای که عضو مؤسسه نیست، برای بازبینی آن کار حسابرسی انجام شده؛ یا
- ب) پس از صدور گزارش حسابرسی درباره صورت‌های مالی سال پنجم اما پیش از صدور گزارش حسابرسی درباره صورت‌های مالی سال ششم، استفاده از یک حسابدار حرفه‌ای که عضو مؤسسه نیست یا جامعه حرفه‌ای برای بازبینی کار حسابرسی انجام شده سال پنجم.

۴۱۰-۱۶ چنانچه جمع حق الزحمه اشاره شده در بند ۴۱۰-۱۵ به مراتب بیشتر از ۳۰ درصد کل درآمد حق الزحمه مؤسسه باشد؛ مؤسسه باید در هر سال مشخص کند که اگر کدام اقدام بیان شده در بند ۴۱۰-۱۵ را در آن سال بکار گیرد می‌تواند تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با خطرهایی باشد که از جمع حق الزحمه دریافت شده از آن صاحبکار ناشی می‌شود؛ و تدابیر ایمن‌ساز انتخابی را بکار گیرد.

۴۱۰-۱۷ در مواردی که دو یا چند مؤسسه برای انجام حسابرسی صورت‌های مالی صاحبکار انتخاب می‌شوند، مشارکت مؤسسه دیگر در حسابرسی در هر سال در صورتی می‌تواند به عنوان اقدام اشاره شده در بند ۴۱۰-۱۵ (الف) تلقی شود که:

- الف) شرایط بیان شده در بند ۴۱۰-۱۵ تنها در مورد یکی از آن مؤسسات کاربرد داشته باشد؛ و
- ب) هر مؤسسه به اندازه کافی کار حسابرسی را انجام دهد که بتواند مسئولیت کامل اظهار نظر حسابرسی را بر عهده گیرد.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

۴۱۰-۱۸ در مواردی که در دو سال پیاپی جمع حق الزحمه صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است، بیش از ۱۵ درصد مجموع حق الزحمه‌های مؤسسه باشد، مؤسسه باید پیش از صدور گزارش حسابرسی درباره صورت‌های مالی سال دوم، استفاده کردن یا نکردن از یک حسابدار حرفه‌ای که عضو مؤسسه نیست را برای بازبینی آن کار در حد کنترل کیفیت کار (بازبینی پیش از صدور) به عنوان تدابیر ایمن‌ساز برای کاهش مخاطرات به سطحی پذیرفتنی بسنجد و در صورت لزوم، آن را بکار گیرد.

۴۱۰-۱۹ در مواردی که دو یا چند مؤسسه برای انجام حسابرسی صورت‌های مالی انتخاب می‌شوند، مشارکت مؤسسه دیگر در حسابرسی در هر سال در صورتی می‌تواند به‌عنوان اقدام اشاره شده در بند ۱۸-۴۱۰ تلقی شود که:

الف) شرایط بیان شده در بند ۱۸-۴۱۰ تنها در مورد یکی از مؤسسات که نظر حسابرسی اظهار می‌کند، برقرار باشد؛ و

ب) هر مؤسسه به‌اندازه کافی کار حسابرسی را انجام دهد که بتواند مسئولیت کامل اظهار نظر حسابرسی را بر عهده گیرد.

۴۱۰-۲۰ با نگرش به مفاد بند ۲۱-۴۱۰ زیر، چنانچه شرایط بیان شده در بند ۱۸-۴۱۰ برای پنج سال پیاپی ادامه یابد، مؤسسه پس از صدور اظهار نظر حسابرسی برای سال پنجم نباید حسابرسی آن صاحبکار باقی بماند.

۴۱۰-۲۱ به‌رغم مفاد بند ۲۰-۴۱۰، در صورت وجود دلیل قانع‌کننده برای انجام کار، مؤسسه ممکن است با رعایت شرایط زیر با حفظ منافع عموم باز هم پس از پنج سال پیاپی همچنان حسابرسی باقی بماند:

الف) مؤسسه با انجمن حرفه‌ای متبوع یا یک مقام ذیصلاح قانونی در قلمرو مربوط، مشورت و آن نهاد با ادامه فعالیت مؤسسه به‌عنوان حسابرسی به دلیل حفظ منافع عمومی موافقت کند؛ و

ب) پیش از صدور گزارش حسابرسی صورت‌های مالی سال ششم و هر سال پس از آن، مؤسسه از یک حسابدار حرفه‌ای که عضو مؤسسه نیست، برای انجام بازبینی پیش از انتشار استفاده کند.

۴۱۰-۲۱ت۱ نوع و ماهیت و موقعیت مکانی بنگاه صاحبکار عاملی است که می‌تواند دلیلی قانع‌کننده برای نبود مؤسسات جایگزین مناسب برای انجام کار حسابرسی باشد.

شفافیت اطلاعات حق الزحمه صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

ارتباط با راهبران بنگاه درباره اطلاعات مرتبط با حق الزحمه

۴۱۰-۲۲ت۱ برقراری ارتباط با راهبران بنگاه درباره اطلاعات مرتبط با حق الزحمه (برای خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی) بر ارزیابی آنان از استقلال مؤسسه مؤثر است. برقراری ارتباط مؤثر، امکان تبادل آزادانه نظرات و اطلاعات را فراهم می‌کند. برای مثال، تأثیری که انتظارات راهبران بنگاه از دامنه و حدود کار حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی دارد.

حق الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی

۴۱۰-۲۳ با نگرش به مفاد بند ۲۴-۴۱۰، مؤسسه باید درباره موارد زیر بموقع با راهبران بنگاهی که شرکت سهامی عام است ارتباط برقرار کند:

الف) حق الزحمه‌های پرداختی یا پرداختنی به مؤسسه یا مؤسسات شبکه‌ای بابت حسابرسی صورت‌های مالی مورد رسیدگی؛ و

ب) در سطحی پذیرفتنی بودن یا نبودن خطرهای ناشی از آن حق الزحمه و، در غیر این صورت، اقداماتی که برای کاهش چنین خطرهایی به سطحی پذیرفتنی انجام شده است یا پیشنهاد می‌شود.

۴۱۰-۲۳ هدف از برقراری چنین ارتباطی با راهبران بنگاه، ایجاد پیش‌زمینه برای حق الزحمه صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه است تا آنان بتوانند استقلال مؤسسه را بسنجند. نوع و ماهیت و دامنه موضوعات مورد گزارش، به واقعیت‌ها و شرایطی بستگی دارد که نمونه‌هایی از آن می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

❖ ملاحظات مؤثر بر سطح حق الزحمه شامل موارد زیر است:

- مقیاس، پیچیدگی و گستردگی جغرافیایی عملیات صاحبکار حسابرسی.
- زمان صرف شده یا مورد انتظار به تناسب با دامنه و پیچیدگی حسابرسی.
- هزینه سایر منابع مورد استفاده یا مصرف شده در انجام حسابرسی.
- کیفیت نگهداری سوابق و فرایندهای تهیه صورت‌های مالی.

❖ تعدیلات حق الزحمه قطعی شده یا هزینه‌های انجام شده در جریان حسابرسی و دلایل هر یک از این تعدیلات.

❖ اثر تغییرات قوانین و مقررات و استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی بر حق الزحمه.

۴۱۰-۲۳ به مؤسسه توصیه می‌شود این گونه اطلاعات را در نخستین زمان ممکن فراهم و، در صورت لزوم، تعدیلات پیشنهادی را گزارش کند.

۴۱۰-۲۴ به رغم مفاد بند ۲۳-۴۱۰، مؤسسه ممکن است به این نتیجه برسد که اطلاعات بیان شده در بند ۲۳-۴۱۰ درباره بنگاهی که صد در صد سرمایه آن (مستقیم یا غیرمستقیم) در مالکیت شرکت سهامی عام دیگری است را به راهبران آن بنگاه گزارش نکند مشروط بر آن که:

الف) آن بنگاه در صورت‌های مالی گروهی تلفیق می‌شود که آن شرکت سهامی عام دیگر تهیه می‌کند؛ و

ب) مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای درباره صورت‌های مالی آن گروه، اظهارنظر می‌کند.

حق الزحمه سایر خدمات

۴۱۰-۲۵ با نگرش به مفاد بند ۲۷-۴۱۰، مؤسسه باید موارد زیر را بموقع با راهبران بنگاه صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است، در میان گذارد:

الف) حق الزحمه‌های ارائه خدمات توسط مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای افزون بر موارد افشا شده طبق بند ۲۳-۴۱۰(الف) بالا در طول دوره صورت‌های مالی مورد رسیدگی. برای این منظور، حق الزحمه‌ها تنها باید شامل هزینه‌های منظور شده برای صاحبکار و آن دسته از بنگاه‌های وابسته به آن باشد که صاحبکار بر آن‌ها کنترل مستقیم یا غیرمستقیم دارد و در صورت‌های مالی مورد گزارش تلفیق می‌شوند؛ و

ب) همان‌گونه که در بند ۱۱-۴۱۰ بیان شد، در مواردی که مؤسسه تشخیص دهد نسبت حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی به خدمات حسابرسی بر سطح خطر منافع شخصی اثر می‌گذارد یا خطر تهدید برای استقلال ایجاد می‌کند:

۱) در سطحی پذیرفتنی بودن یا نبودن این خطرها؛ و

۲) در غیر این صورت، هر اقدامی که مؤسسه برای کاهش این خطرها به سطحی پذیرفتنی انجام داده است یا پیشنهاد انجام آن را دارد.

۴۱۰-۲۵ هدف از این‌گونه گزارش‌ها، ارائه پیشنهاد و کلیاتی درباره حق الزحمه سایر خدمات است به راهبران صاحبکار برای تصمیم‌گیری نسبت به استقلال مؤسسه. نوع و ماهیت و میزان موضوعات مورد گزارش به واقعیت‌ها و شرایط بستگی دارد و نمونه‌هایی از آن می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- ❖ مبلغ حق الزحمه سایر خدمات لازم طبق قانون یا مقررات.
- ❖ نوع و ماهیت سایر خدمات ارائه شده و حق الزحمه‌های هر یک از آن‌ها.
- ❖ اطلاعات در مورد نوع و ماهیت خدمات ارائه شده براساس سیاست کلی تأیید شده توسط راهبران بنگاه و حق الزحمه هر یک از آن‌ها.
- ❖ نسبت حق الزحمه‌های مورد اشاره در بند ۲۵-۴۱۰(الف) به مجموع حق الزحمه‌های دریافتی توسط مؤسسه و مؤسسات شبکه‌ای برای حسابرسی صورت‌های مالی مورد رسیدگی.

۴۱۰-۲۶ در مواردی که مؤسسه آگاه یا بر این باور باشد که حق الزحمه مؤسسه یا یک مؤسسه شبکه‌ای بابت ارائه خدمات به بنگاه‌های وابسته‌ای که صاحبکار حسابرسی بر آن‌ها کنترل مستقیم یا غیرمستقیم دارد از دیدگاه استقلال مؤسسه نسبت به صاحبکار حسابرسی، مربوط است، مؤسسه باید این‌گونه حق الزحمه‌ها را افزون بر حق الزحمه‌های افشا شده بر طبق بند ۲۳-۴۱۰(الف)، در گزارش خود طبق الزامات بند ۲۵-۴۱۰(الف)، افشا کند.

۴۱۰-۲۶ عواملی که مؤسسه می‌تواند هنگام تعیین مربوط بودن یا نبودن حق‌الزحمه‌های مؤسسه یا یک مؤسسه شبکه‌ای بابت ارائه خدمات به این‌گونه بنگاه‌های وابسته، به‌تنهایی و در مجموع، به ارزیابی استقلال مؤسسه نسبت به صاحبکار حسابرسی، افزون بر حق‌الزحمه‌های افشا شده بر طبق الزامات بند ۲۳-۴۱۰(الف) در نظر بگیرد شامل موارد زیر است:

- ❖ میزان درگیری صاحبکار حسابرسی در انتصاب مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای برای ارائه چنین خدماتی، شامل گفتگو درباره حق‌الزحمه‌ها.
- ❖ میزان اهمیت حق‌الزحمه‌های پرداختی توسط سایر بنگاه‌های وابسته به مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای.
- ❖ نسبت حق‌الزحمه سایر بنگاه‌های وابسته به حق‌الزحمه پرداختی صاحبکار.

۴۱۰-۲۷ به‌رغم مفاد بند ۲۵-۴۱۰، مؤسسه ممکن است به این نتیجه برسد که اطلاعات بیان شده در بند ۲۵-۴۱۰ در باره بنگاهی که صد درصد سرمایه آن (مستقیم یا غیرمستقیم) در مالکیت شرکت سهامی عام دیگری است را به راهبران آن بنگاه گزارش نکند مشروط بر آن‌که:

(الف) آن بنگاه در صورت‌های مالی گروهی که توسط شرکت سهامی عام دیگری تهیه شده است، تلفیق می‌شود؛ و

(ب) مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای درباره صورت‌های مالی آن گروه، اظهارنظر می‌کند.

وابستگی حق‌الزحمه

۴۱۰-۲۸ در مواردی که صاحبکار حسابرسی یک شرکت سهامی عام است و جمع حق‌الزحمه مربوط به آن، بیش از ۱۵ درصد از کل درآمد مؤسسه را تشکیل می‌دهد، مؤسسه باید موارد زیر را با راهبران صاحبکار در میان گذارد:

(الف) واقعیت موجود و احتمال ادامه این وضعیت؛

(ب) تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با خطرها، شامل استفاده از بازبینی پیش از صدور (ر.ک. به: ۱۸-۴۱۰)؛ و

(پ) هرگونه پیشنهادی برای ادامه کار به‌عنوان حسابرس بر طبق بند ۲۱-۴۱۰.

افشای عمومی اطلاعات حق‌الزحمه

۴۱۰-۲۹ به‌منظور حفظ منافع عمومی در حسابرسی شرکت‌های سهامی عام، روشن بودن روابط حرفه‌ای شفاف بین مؤسسه و صاحبکار حسابرسی از این دید برای ذینفعان سودمند است که به صورت منطقی می‌تواند در ارزیابی استقلال مؤسسه، مربوط باشد. در بسیاری از قلمروها، برای افشای حق‌الزحمه حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی پرداختی و پرداختنی به مؤسسه و مؤسسات شبکه‌ای توسط صاحبکار حسابرسی، الزاماتی وجود دارد. چنین افشاهایی اغلب مستلزم تفکیک حق‌الزحمه خدمات غیر حسابرسی به طبقات گوناگون است.

۴۱۰-۳۰ در مواردی که قوانین و مقررات، صاحبکار حسابرسی را به افشای حق الزحمه حسابرسی، حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی پرداختی یا پرداختنی به مؤسسه و مؤسسات شبکه‌ای و اطلاعات مربوط به وابستگی حق الزحمه مؤسسه ملزم نمی‌کند، مؤسسه باید با راهبران بنگاه صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است درباره موارد زیر گفتگو کند:

الف) منافع ذینفعان صاحبکار از افشای چنین مواردی، با توجه به زمانبندی و دسترسی به اطلاعات که در قوانین و مقررات به گونه‌ای مناسب الزامی نشده است؛ و

ب) اطلاعاتی که می‌تواند درک استفاده‌کنندگان از حق الزحمه پرداختی یا پرداختنی و اثر آن بر استقلال مؤسسه را تقویت کند.

۴۱۰-۳۰ت ۱ نمونه‌هایی از اطلاعات مربوط به حق الزحمه‌ها که می‌تواند درک استفاده‌کنندگان از حق الزحمه پرداختی یا پرداختنی و اثر آن بر استقلال مؤسسه را تقویت کند، شامل موارد زیر است:

- ❖ اطلاعات مقایسه‌ای حق الزحمه حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی سال پیش.
- ❖ نوع و ماهیت خدمات و حق الزحمه مربوط به آن‌ها که بر طبق بند ۳۱-۴۱۰(ب) افشا شده.
- ❖ تدابیر ایمن‌ساز مقتضی بکار گرفته شده در مواردی که جمع حق الزحمه‌های صاحبکار بیش از ۱۵ درصد مجموع حق الزحمه‌های دریافتی مؤسسه باشد.

۴۱۰-۳۱ پس از گفتگو با راهبران بنگاه طبق بند ۳۰-۴۱۰، مؤسسه باید با توجه به مفاد بند ۳۲-۴۱۰، موارد زیر را تا میزانی که صاحبکار حسابرسی شرکت سهامی عام افشای مربوط را انجام نداده است به صورت عمومی افشا کند:

الف) حق الزحمه‌های پرداختی یا پرداختنی به مؤسسه و مؤسسات شبکه‌ای برای صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه؛

ب) افزون بر موارد افشا شده در (الف) بالا، حق الزحمه‌های پرداختی یا پرداختنی صاحبکار در طول دوره صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه بابت ارائه خدمات مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای. به این منظور، چنین حق الزحمه‌هایی تنها باید شامل حق الزحمه‌های مربوط به صاحبکار و بنگاه‌های وابسته‌ای باشد که بر آن‌ها کنترل مستقیم یا غیرمستقیم دارد و در صورت‌های مالی مورد رسیدگی تلفیق می‌شود؛

پ) هرگونه حق الزحمه خدمات مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای به دیگر بنگاه‌های وابسته‌ای که صاحبکار حسابرسی بر آن کنترل مستقیم یا غیرمستقیم دارد افزون بر حق الزحمه‌های افشا شده در (الف) و (ب) بالا، و مؤسسه می‌داند یا بر این باور است که این حق الزحمه‌ها برای ارزیابی استقلال مؤسسه، مربوط محسوب می‌شود؛ و

ت) در صورت امکان، این واقعیت که جمع حق الزحمه‌های دریافتی مؤسسه از صاحبکار حسابرسی بیش از ۱۵ درصد کل حق الزحمه‌های دریافتی مؤسسه در دو سال متوالی است، و سالی که این وضعیت برای نخستین بار پدید آمد.

قسمت ۴- الف: استقلال در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی

۳۱-۴۱۰ت ۱ به منظور تقویت درک استفاده کنندگان از حق الزحمه های پرداختی یا پرداختنی و استقلال مؤسسه، مؤسسه می تواند دیگر اطلاعات مربوط به حق الزحمه را افشا کند؛ نمونه چنین اطلاعاتی در بند ۳۰-۴۱۰ت ۱ بیان شده است.

۳۱-۴۱۰ت ۲ عواملی که مؤسسه می تواند هنگام اجرای الزامات بند ۳۱-۴۱۰ (پ)، در نظر بگیرد؛ به شرح بند ۲۶-۴۱۰ت ۱.

۳۱-۴۱۰ت ۳ در مواردی که اطلاعات مربوط به حق الزحمه در اجرای بند ۳۱-۴۱۰ افشا می شود، مؤسسه می تواند با در نظر گرفتن بموقع و در دسترس بودن، اطلاعات را به گونه ای مناسب برای ذینفعان افشا کند، برای مثال:

- ❖ وب گاه مؤسسه.
- ❖ گزارش شفافیت مؤسسه.
- ❖ گزارش کنترل کیفیت حسابرسی.
- ❖ از طریق ارتباط هدفمند با ذینفعان خاص، برای مثال نامه به سهامداران.
- ❖ گزارش حسابرس.

۳۲-۴۱۰ به رغم مفاد بند ۳۱-۴۱۰، مؤسسه ممکن است به این نتیجه برسد که اطلاعات بند ۳۱-۴۱۰ را درباره موارد زیر، افشای عمومی نکند:

الف) بنگاه اصلی که صورت های مالی گروه را نیز تهیه می کند، به شرطی که مؤسسه یا مؤسسه شبکه ای درباره آن صورت های مالی اظهار نظر می کند؛ یا

ب) بنگاهی که (به طور مستقیم یا غیرمستقیم) در مالکیت شرکت سهامی عام دیگری است به شرطی که:

- ۱) بنگاه در صورت های مالی گروه تهیه شده توسط شرکت سهامی عام دیگر تلفیق شود؛ و
- ۲) مؤسسه یا مؤسسه شبکه ای درباره آن صورت های مالی گروه اظهار نظر می کند.

ملاحظات مربوط به صاحبکاران بررسی اجمالی

۳۳-۴۱۰ این بخش، الزاماتی را برای مؤسسه مقرر می کند که اطلاعات مربوط به حق الزحمه صاحبکار حسابرسی شرکت سهامی عام را گزارش و اطلاعات مربوط به حق الزحمه را تا حدی افشا کند که صاحبکار، افشا نکرده است. یک استثنا بر این الزامات زمانی است که مؤسسه این گونه اطلاعات را در صورتی گزارش یا پیگیری نکند که صاحبکار بررسی اجمالی، صاحبکار حسابرسی نیز نباشد.

بخش ۴۱۱

سیاست‌ها و روش‌های ارزیابی و جبران خدمات

مقدمه

۴۱۱-۱ مؤسسات باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و رسیدگی به خطرهای نقض استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.

۴۱۱-۲ روش‌های ارزیابی یا جبران خدمات یک مؤسسه می‌تواند خطر منافع شخصی ایجاد کند. این بخش، الزامات خاص و توضیحات کاربردی مرتبط با بکارگیری چارچوب نظری در چنین شرایطی را بیان می‌کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

۴۱۱-۳ت۱ در مواردی که عضو گروه حسابرسی براساس فروش خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به همان صاحبکار حسابرسی، ارزیابی یا جبران خدمت می‌شود، اهمیت خطر منافع شخصی به عواملی چون موارد زیر بستگی خواهد داشت:

الف) میزان جبران خدمت یا ارزیابی عملکرد آن فرد که براساس فروش این‌گونه خدمات تعیین می‌شود؛

ب) نقش آن فرد در گروه حسابرسی؛ و

پ) مؤثر بودن یا نبودن فروش این‌گونه خدمات در تصمیم‌گیری‌های مربوط به ارتقای کارکنان.

۴۱۱-۳ت۲ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز که می‌تواند خطر منافع شخصی در چنین شرایطی را برطرف کند شامل موارد زیر است:

❖ بازبینی فرایند ارزیابی و جبران خدمات برای آن عضو گروه حسابرسی.

❖ خارج کردن چنین عضوی از گروه حسابرسی.

قسمت ۴- الف: استقلال در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی

۳-۴۱۱-۳ نمونه‌ای از تدابیر ایمن‌ساز که می‌تواند خطر منافع شخصی را برطرف کند، بررسی کار آن عضو گروه حسابرسی توسط یک بررسی‌کننده مناسب^۱ است.

۴-۴۱۱-۴ یک شریک اصلی مسئول حسابرسی نباید بر اساس موفقیت در فروش خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکاران حسابرسی خود ارزیابی یا جبران خدمت شود. این امر بدان منظور نیست که ترتیبات متعارف تقسیم سود بین شرکای یک مؤسسه ممنوع شود.

1. Appropriate reviewer

بخش ۴۲۰

هدایا و پذیرایی

مقدمه

۴۲۰-۱ مؤسسات باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و رسیدگی به خطرهای نقض استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.

۴۲۰-۲ پذیرش هدیه یا پذیرایی از صاحبکار حسابرسی می‌تواند خطرهای منافع شخصی، قرابت یا تهدید را پدید آورد. این بخش، الزامات خاص و توضیحات کاربردی مرتبط با بکارگیری چارچوب نظری در چنین شرایطی را بیان می‌کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

۴۲۰-۳ یک مؤسسه، مؤسسه شبکه‌ای یا عضو گروه حسابرسی نباید هدایا و پذیرایی را از صاحبکار حسابرسی بپذیرد، مگر آن‌که ارزش هدیه یا هزینه پذیرایی، به‌وضوح ناچیز باشد.

۳-۴۲۰ت۱ چنانچه یک مؤسسه، مؤسسه شبکه‌ای یا عضو گروه حسابرسی هدیه‌ای را به/ از صاحبکار حسابرسی اهدا کند/ بپذیرد، الزامات و توضیحات کاربردی بخش ۳۴۰ باید بکار گرفته شود و رعایت نکردن این الزامات می‌تواند خطری برای استقلال پدید آورد.

۳-۴۲۰ت۲ الزامات بیان شده در بخش ۳۴۰ در ارتباط با دادن یا گرفتن هدایا، بدان معنا نیست که یک مؤسسه، مؤسسه شبکه‌ای یا عضو گروه حسابرسی مجاز است هدایا و پذیرایی را در مواردی بپذیرد که هدف آن، اثرگذاری نابجا بر رفتار باشد حتی اگر ارزش آن، به‌وضوح ناچیز باشد.

بخش ۱۴۳۰

دعای اقامه شده یا تهدید به اقامه دعوا

کلیات

- ۴۳۰-۱ مؤسسات باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و رسیدگی به خطرهای نقض استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.
- ۴۳۰-۲ در مواردی که یک دعوی حقوقی بین مؤسسه و صاحبکار حسابرسی در جریان است، یا اقامه چنین دعوایی محتمل می‌باشد، خطر منافع شخصی و خطر تهدید پدید می‌آید. این بخش، الزامات خاص و توضیحات کاربردی مرتبط با بکارگیری چارچوب نظری در چنین شرایطی را بیان می‌کند.

توضیحات کاربردی

کلیات

- ۴۳۰-۳ 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، می‌تواند رابطه خصمانه‌ای بین مدیریت صاحبکار و مؤسسه، مؤسسه شبکه‌ای یا عضو گروه حسابرسی پدید آورد. چنین روابط خصمانه‌ای می‌تواند بر تمایل مدیریت صاحبکار به افشای کامل موضوع تأثیر گذارد و این امر، خطرهای منافع شخصی و تهدید را پدید آورد.
- ۴۳۰-۳ت۲ اهمیت خطری که پدید می‌آید به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:
❖ اهمیت دعوی اقامه شده.
❖ ارتباط موضوع دعوا با کار حسابرسی انجام شده در گذشته.
- ۴۳۰-۳ت۳ چنانچه دعوا به طرفیت یکی از اعضای گروه حسابرسی اقامه شده باشد، کنار گذاشتن آن عضو از گروه حسابرسی، نمونه‌ای از اقداماتی است که می‌تواند خطرهای ناشی از منافع شخصی و تهدید را از بین ببرد.
- ۴۳۰-۳ت۴ نمونه‌ای از اقداماتی که می‌تواند این خطرهای منافع شخصی و تهدید را از بین ببرد، استفاده از یک فرد حرفه‌ای مناسب است برای بازبینی کار انجام شده.

بخش ۵۱۰

منافع مالی

مقدمه

- ۵۱۰-۱ مؤسسات باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و رسیدگی به خطرهای نقض استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.
- ۵۱۰-۲ داشتن منفعت مالی در یک صاحبکار حسابرسی می‌تواند خطر منافع شخصی را پدید آورد. این بخش، الزامات خاص و توضیحات کاربردی مربوط به بکارگیری چارچوب نظری در چنین شرایطی را تعیین می‌کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

- ۵۱۰-۳-۱ منافع مالی می‌تواند مستقیم یا غیرمستقیم با واسطه (برای مثال، از طریق صندوق مشترک سرمایه‌گذاری، املاک و مستغلات مشاع یا نهادهای متولی^۱) باشد. هنگامی که دارنده منفعت مالی، بر ابزار سرمایه‌گذاری کنترل داشته باشد یا بتواند بر تصمیمات سرمایه‌گذاری آن اثر گذارد، منافع مالی، مستقیم محسوب می‌شود. از سوی دیگر، چنانچه دارنده منفعت مالی، بر ابزار سرمایه‌گذاری کنترل نداشته باشد یا نتواند بر تصمیمات سرمایه‌گذاری آن اثر بگذارد، منافع مالی، غیرمستقیم محسوب می‌شود.
- ۵۱۰-۳-۲ در این بخش "اهمیت" منافع مالی بیان می‌شود. از دیدگاه تعیین میزان اهمیت این‌گونه منافع مالی درباره یک فرد، مجموع ارزش ویژه (ثروت) آن فرد و اعضای خانواده وی می‌تواند مورد توجه قرار گیرد.
- ۵۱۰-۳-۳ ارزیابی میزان خطر منافع شخصی ناشی از داشتن منفعت مالی در بنگاه صاحبکار حسابرسی، به عوامل زیر بستگی دارد:
- ❖ نقش دارنده منفعت مالی.
 - ❖ مستقیم یا غیرمستقیم بودن منفعت مالی.
 - ❖ اهمیت منفعت مالی.

منافع مالی مؤسسه، مؤسسه شبکه‌ای، اعضای گروه حسابرسی و دیگران

۵۱۰-۴ با توجه به مفاد بند ۵-۵۱۰، هیچ‌یک از نامبردگان زیر نباید منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیت در بنگاه صاحبکار داشته باشند:

الف) مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای؛

ب) یکی از اعضای گروه حسابرسی یا یکی از اعضای خانواده وی؛

پ) دیگر شرکای مستقر در دفتری که شریک مسئول حسابرسی در آن دفتر، کار حسابرسی را اجرا می‌کند یا اعضای خانواده آنان؛ یا

ت) دیگر شرکا و همکاران مدیریتی که خدمات غیر اطمینان‌بخش به صاحبکار حسابرسی ارائه می‌دهند، به‌جز آنانی که درگیریشان اندک است، یا اعضای خانواده آنان.

۵۱۰-۴ت۱ دفتری که شریک مسئول کار در آن به حسابرسی بنگاه صاحبکار می‌پردازد لزوماً همان دفتری نیست که شریک مزبور مسئولیت آن را به عهده دارد. بنابراین، چنانچه شریک مسئول حسابرسی در دفتری متفاوت از دفتر سایر اعضای گروه حسابرسی مستقر است، برای تشخیص دفتر محل کار آن شریک در ارتباط با حسابرسی مزبور باید قضاوت حرفه‌ای بکار گرفته شود.

۵۱۰-۵ به‌رغم مفاد بند ۴-۵۱۰ بالا، حفظ منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیت در بنگاه صاحبکار حسابرسی توسط عضوی از خانواده بیان شده در جزءهای پ و ت بند ۴-۵۱۰ به شرطی بلامانع است که:

الف) منفعت مالی مزبور، از حقوق شغلی آن عضو خانواده ناشی شده باشد (مانند طرح‌های بازنشستگی یا حق خرید سهام و اوراق بهادار) و در صورت لزوم، مؤسسه بتواند با خطر ایجاد شده برخورد نماید.

ب) آن عضو خانواده چنانچه حق واگذاری منافع مالی را داشته باشد یا بدست آورد یا در مورد حق خرید سهام، حق اعمال آن را پیدا کند باید منافع مالی مزبور را در اولین فرصت ممکن واگذار یا از اعمال آن حق صرف‌نظر نماید.

منافع مالی در بنگاه کنترل‌کننده صاحبکار حسابرسی

۵۱۰-۶ چنانچه بنگاهی بر بنگاه صاحبکار حسابرسی کنترل داشته باشد، نه مؤسسه، نه مؤسسه شبکه‌ای، نه عضو گروه حسابرسی، و نه هیچ‌یک از اعضای خانواده آن عضو، نباید منافع مالی مستقیم یا غیرمستقیم با اهمیتی در آن بنگاه داشته باشند.

منافع مالی نگهداری شده به عنوان امین

- ۵۱۰-۷ چنانچه مؤسسه، مؤسسه شبکه‌ای یا عضوی از گروه حسابرسی به عنوان امین^۱، دارای منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیتی در بنگاه صاحبکار حسابرسی باشد، الزامات بند ۴-۵۱۰ نیز باید بکار گرفته شود. این گونه منافع نباید جز در شرایط زیر نگهداری شود:
- الف) نه امین، نه عضو گروه حسابرسی، یا هیچ‌یک از اعضای خانواده آن عضو، نه مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای، از جمله ذی‌نفعان نهاد متولی نباشند؛
- ب) منافع مالی نهاد متولی در بنگاه صاحبکار حسابرسی از دید نهاد متولی، با اهمیت نباشد؛
- پ) نهاد متولی، توانایی اعمال نفوذ مؤثر بر بنگاه صاحبکار حسابرسی را نداشته باشد؛ و
- ت) امین، عضو گروه حسابرسی، یا یکی از اعضای خانواده وی، مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای، توانایی اعمال نفوذ مؤثر بر تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری مربوط به منافع مالی بنگاه صاحبکار حسابرسی را نداشته باشند.

منافع مالی مشترک با بنگاه صاحبکار حسابرسی

- ۵۱۰-۸ الف) مؤسسه، مؤسسه شبکه‌ای، یا عضوی از گروه حسابرسی یا یکی از اعضای خانواده آن عضو نباید دارای منافع مالی در بنگاهی باشد که بنگاه صاحبکار حسابرسی نیز در آن منافع مالی دارد، مگر آنکه:
- ۱) منافع مزبور برای مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای، یا عضوی از گروه حسابرسی یا یکی از اعضای خانواده آن عضو یا بنگاه صاحبکار حسابرسی ناچیز باشد؛
- ۲) صاحبکار حسابرسی نتواند نفوذ قابل ملاحظه‌ای در آن بنگاه اعمال کند.
- ب) هر فردی با منافع بیان شده در بند ۸-۵۱۰ الف) بالا باید پیش از عضویت در گروه، یکی از اقدامات زیر را انجام دهد:
- ۱) انتقال همه منافع مزبور؛ یا
- ۲) انتقال بخشی از آن منافع به میزانی که باقی‌مانده آن، دیگر با اهمیت نباشد.

منافع مالی دریافتی غیر عمد

- ۵۱۰-۹ چنانچه مؤسسه، شریک یا کارمند مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای، یا یکی از اعضای خانواده این شخص از طریق ارث، هدیه یا در نتیجه ادغام بنگاه‌ها، منفعت مالی مستقیم یا منفعت مالی غیرمستقیم

با اهمیتی در بنگاه صاحبکار حسابرسی تحصیل کند و داشتن چنین منفعتی از منظر مقررات این بخش جایز نباشد، تدابیر زیر باید بکار گرفته شود:

الف) اگر مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای، عضوی از گروه حسابرسی، یا عضو خانواده وی تحصیل‌کننده منافع باشد، انتقال فوری منافع مالی یا بخش عمده‌ای از منافع مالی غیرمستقیم به گونه‌ای که منافع باقی‌مانده، به مقداری ناچیز کاهش یابد؛ یا

ب) (۱) اگر شخصی غیر از عضو گروه حسابرسی، یا عضو خانواده آن شخص، تحصیل‌کننده منافع مالی باشد، انتقال منافع مالی در اولین فرصت ممکن یا انتقال بخش عمده‌ای از منافع مالی غیرمستقیم به گونه‌ای که منافع باقی‌مانده، به مقداری ناچیز کاهش یابد؛ و (۲) مؤسسه در فاصله زمانی تا انتقال منافع مالی باید در صورت لزوم، با خطر ایجاد شده برخورد کند.

منافع مالی - سایر شرایط

اعضای خانواده

۱۰-۵۱۰ت ۱ چنانچه عضوی از گروه حسابرسی، یا یکی از اعضای خانواده وی، مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای 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 قرابت یا خطر تهدید می‌تواند پدید آید.

۱۰-۵۱۰ت ۲ عوامل مؤثر در ارزیابی سطح این خطرها به شرح زیر راست:

- ❖ نقش شخص 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.

۱۰-۵۱۰ت ۳ نمونه‌ای از اقدام لازم برای برطرف کردن خطر منافع شخصی، خطر قرابت یا خطر تهدید، خارج کردن عضو دارای منافع مالی از گروه حسابرسی است.

۱۰-۵۱۰ت ۴ نمونه‌ای از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این خطر منافع شخصی، استفاده از یک حسابدار حرفه‌ای دیگر برای بازبینی کار آن عضو گروه حسابرسی است.

بستگان نزدیک / اقربای طبقه دوم

۱۰-۵۱۰ت ۵ هنگامی که عضوی از گروه حسابرسی خویشاوند نزدیکی دارد که می‌داند وی منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیتی در بنگاه صاحبکار حسابرسی دارد، خطر بروز منافع شخصی پدید می‌آید.

۱۰-۵۱۰ت ۶ عوامل مؤثر در ارزیابی سطح چنین خطری به شرح زیر است:

- ❖ نوع و ماهیت رابطه بین آن خویشاوند و عضو گروه.
- ❖ مستقیم یا غیرمستقیم بودن منافع مالی.
- ❖ میزان اهمیت منافع مالی مزبور برای آن خویشاوند.

۱۰-۵۱۰ت ۷ نمونه‌هایی از اقدامات لازم برای برطرف کردن این خطر منافع شخصی به شرح زیر است:

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

۱۰-۵۱۰ت ۸ نمونه‌ای از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این نوع خطر منافع شخصی، استفاده از یک حسابدار حرفه‌ای دیگر برای بازبینی کار آن عضو گروه حسابرسی است.

دیگر اشخاص

۱۰-۵۱۰ت ۹ هنگامی که عضوی از گروه حسابرسی می‌داند منافع مالی دیگر اشخاص، چون موارد زیر، در بنگاه صاحبکار حسابرسی وجود دارد، خطر بروز منافع شخصی پدید می‌آید:

- ❖ شرکا و کارکنان حرفه‌ای مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای، افزون بر اشخاصی که طبق الزامات بند ۴-۵۱۰ مشخصاً مجاز به داشتن چنین منافع مالی نیستند، یا اعضای خانواده آنان.
- ❖ اشخاص با روابط شخصی نزدیک با عضو گروه حسابرسی.

۱۰-۵۱۰ت ۱۰ عوامل مؤثر در ارزیابی سطح چنین خطری به شرح زیر است:

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

۱۰-۵۱۰ت ۱۱ نمونه‌ای از اقدام لازم برای برطرف کردن این خطر منافع شخصی، خارج کردن آن عضو از گروه حسابرسی است.

- ۱۰-۵۱۰ت ۱۲ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این نوع خطر منافع شخصی، شامل موارد زیر است:
- ❖ دخالت ندادن آن عضو گروه حسابرسی در تصمیم‌گیری‌های عمده مربوط به کار حسابرسی.
 - ❖ استفاده از یک حسابدار حرفه‌ای دیگر برای بازبینی کار آن عضو گروه حسابرسی.

صندوق بازنشستگی کارکنان مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای

۱۰-۵۱۰ت ۱۳ چنانچه صندوق بازنشستگی کارکنان مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای، منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیت در بنگاه صاحبکار حسابرسی داشته باشد، خطر منافع شخصی می‌تواند پدید آید.

بفصلت ۵۱۱

وامها و تضامین

مقدمه

- ۵۱۱-۱ مؤسسات حسابرسی باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.
- ۵۱۱-۲ یک وام یا تضمین یک وام با یک صاحبکار حسابرسی می‌تواند خطر منافع شخصی را پدید آورد. این بخش، الزامات خاص و توضیحات کاربردی لازم برای بکارگیری چارچوب نظری در چنین شرایطی را بیان می‌کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

- ۵۱۱-۳ در این بخش، "اهمیت" وام یا تضمین مطرح می‌شود. برای تعیین میزان اهمیت چنین وام یا تضمینی برای یک فرد، مجموع ارزش ویژه (ثروت) آن فرد و اعضای خانواده وی می‌تواند مورد توجه قرار گیرد.

وامها و تضامین با صاحبکار حسابرسی

- ۵۱۱-۴ مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای، عضو گروه حسابرسی یا عضوی از خانواده آن عضو نباید به صاحبکار حسابرسی وام بدهد یا وام آن صاحبکار را تضمین کند، مگر آن که مبلغ وام یا تضمین مزبور برای اشخاص زیر بی‌اهمیت باشد:
- الف) مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای یا شخصی که وام یا تضمین را اعطا می‌کند؛ و
- ب) صاحبکار.

وامها و تضامین با صاحبکار حسابرسی که بانک یا مؤسسه اعتباری است

- ۵۱۱-۵ اعطای وام به مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای، عضوی از گروه حسابرسی یا عضو خانواده وی یا تضمین وام آنان توسط بانک یا مؤسسه‌ای اعتباری که صاحبکار حسابرسی است نباید انجام شود، مگر آنکه اعطای وام یا تضمین مزبور با شرایط و الزامات معمول فرایند وام‌دهی صورت گرفته باشد.
- ۵۱۱-۵ت۱ نمونه‌هایی از این‌گونه وامها شامل وام مسکن، اضافه برداشت بانکی، وام خرید خودرو و کارت اعتباری است.

۵-۵۱۱ت۲ چنانچه وام اعطایی به مؤسسه توسط بانک یا مؤسسه‌ای اعتباری که صاحبکار حسابرسی است با شرایط و الزامات معمول پرداخت شده اما مبلغ آن از لحاظ صاحبکار حسابرسی یا مؤسسه دریافت‌کننده از اهمیت برخوردار باشد، می‌تواند خطر منافع شخصی پدید آورد.

۵-۵۱۱ت۳ نمونه‌ای از تدابیر ایمن‌ساز که می‌تواند با این خطر منافع شخصی برخورد کند، بازبینی کار انجام شده توسط یک بازبینی‌کننده مناسب از اعضای مؤسسه شبکه‌ای است که نه در این کار حسابرسی درگیر و نه دریافت‌کننده وام باشد.

سپرده‌گذاری یا حساب‌های کارگزاری

۶-۵۱۱ 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.

وام‌ها و تضامین با صاحبکار حسابرسی که بانک یا مؤسسه اعتباری نیست

۷-۵۱۱ اعطای وام به مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای، عضوی از گروه حسابرسی یا عضو خانواده وی یا تضمین وام آنان توسط صاحبکار حسابرسی که بانک یا مؤسسه‌ای اعتباری نیست نباید انجام شود، مگر آن که مبلغ وام یا تضمین مزبور برای اشخاص زیر بی‌اهمیت باشد:

الف) مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای یا شخصی که وام یا تضمین را دریافت می‌کند؛ و

ب) صاحبکار.

بفصل ۵۲۰ روابط تجاری

مقدمه

- ۵۲۰-۱ مؤسسات حسابرسی باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطر نقض استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.
- ۵۲۰-۲ رابطه نزدیک تجاری با صاحبکار حسابرسی یا مدیریت آن می تواند خطر منافع شخصی را پدید آورد. این بخش، الزامات خاص و توضیحات کاربردی لازم برای بکارگیری چارچوب نظری در چنین شرایطی را بیان می کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

- ۱-۵۲۰-۳ در این بخش "اهمیت" یک منفعت مالی و یک رابطه تجاری مطرح می شود. برای تعیین میزان اهمیت این منافع مالی برای یک فرد، مجموع ارزش ویژه (ثروت) آن فرد و اعضای خانواده وی می تواند مورد توجه قرار گیرد.
- ۲-۵۲۰-۳ نمونه هایی از روابط نزدیک تجاری که از داشتن روابط تجاری یا منافع مالی مشترک ناشی می شود 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 عهده دار است.
 - ❖ توافق و برقراری ترتیباتی در مورد ترکیب یک یا چند خدمت یا محصول مؤسسه یا مؤسسه شبکه ای با یک یا چند خدمت یا محصول بنگاه صاحبکار و بازاریابی مجموعه آن خدمات و محصولات به طور مشترک.

قسمت ۴- الف: استقلال در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی

❖ توافق و برقراری ترتیباتی در مورد فروش، فروش مجدد، پخش یا بازاریابی محصولات صاحبکار توسط مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای؛ یا در مورد فروش، فروش مجدد، پخش یا بازاریابی محصولات یا خدمات مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای توسط صاحبکار.

❖ برقراری ترتیباتی برای ایجاد/ توسعه محصولات یا راهکارهایی (نرم‌افزارهایی) توسط مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای به صورت مشترک با صاحبکار برای فروش یا ارائه به اشخاص ثالث توسط هر یک یا هر دوی آنها.

۳-۵۲۰ ت ۳ نمونه‌ای که می‌تواند رابطه نزدیک تجاری ایجاد کند، بسته به واقعیت‌ها و شرایط، ترتیباتی است که براساس آن، مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای مجوز محصولات یا نرم‌افزارها را به صاحبکار می‌دهد یا از آن می‌گیرد.

روابط تجاری مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای، عضو گروه حسابرسی یا عضو خانواده وی

۴-۵۲۰ یک مؤسسه، یک مؤسسه شبکه‌ای یا یک عضو گروه حسابرسی نباید با صاحبکار حسابرسی یا مدیریت آن روابط نزدیک تجاری داشته باشد، مگر آن که هرگونه منافع مالی آن، بی‌اهمیت و روابط تجاری، هم از لحاظ بنگاه صاحبکار یا مدیریت آن و هم از لحاظ مؤسسه، مؤسسه شبکه‌ای یا عضو گروه حسابرسی، اندک باشد.

۴-۵۲۰ ت ۱ رابطه نزدیک تجاری بین صاحبکار حسابرسی یا مدیریت آن و عضوی از خانواده عضو گروه حسابرسی می‌تواند خطر منافع شخصی یا خطر تهدید را پدید آورد.

منافع مشترک در شرکت غیر سهامی عام

۵-۵۲۰ یک مؤسسه، یک مؤسسه شبکه‌ای، یک عضو گروه حسابرسی یا عضوی از خانواده آن عضو نباید در بنگاهی منفعت مالی داشته باشد که سهامی عام نیست و در عین حال، صاحبکار حسابرسی، عضو هیأت مدیره یا مدیر ارشد آن یا هر گروهی از آنها نیز در همان بنگاه دارای منفعت مالی باشد، مگر آن که:

الف) رابطه تجاری مزبور هم از لحاظ مؤسسه، مؤسسه شبکه‌ای، یا عضو گروه حسابرسی و هم از لحاظ بنگاه صاحبکار، اندک باشد؛

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

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

خرید کالاها و خدمات

۱-۵۲۰-۶ خرید کالاها و خدمات یک صاحبکار حسابرسی، از جمله مجوز فناوری توسط مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای، 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 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.

۲-۵۲۰-۶ نمونه اقداماتی که می‌تواند این خطر منافع شخصی را برطرف کند، به شرح زیر است:

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

ارائه، فروش، فروش مجدد یا صدور مجوز فناوری

۱-۵۲۰-۷ در مواردی که یک مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای ارائه، فروش، فروش مجدد یا مجوز فناوری را برای یکی از اشخاص زیر انجام می‌دهد:

الف) یک صاحبکار حسابرسی؛ یا

ب) بنگاهی که با استفاده از آن فناوری، خدماتی را به صاحبکار حسابرسی مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای ارائه می‌دهد؛

بسته به واقعیت‌ها و شرایط، الزامات و توضیحات کاربردی قسمت ۶۰۰ بکار می‌رود.

بخش ۵۲۱

روابط خویشاوندی و شخصی

مقدمه

۵۲۱-۱ مؤسسات حسابرسی باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.

۵۲۱-۲ روابط خویشاوندی و شخصی با کارکنان صاحبکار حسابرسی می تواند خطر منافع شخصی، خطر قرابت یا خطر تهدید را پدید آورد. این بخش، الزامات خاص و توضیحات کاربردی لازم برای بکارگیری چارچوب نظری در چنین شرایطی را بیان می کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

۱-۵۲۱-۳ وجود روابط خانوادگی و شخصی بین عضوی از گروه حسابرسی با یکی از اعضای هیأت مدیره، مدیران یا بر حسب نقش آنان، برخی از کارکنان صاحبکار حسابرسی می تواند خطرهای منافع شخصی، قرابت یا تهدید را پدید آورد.

۲-۵۲۱-۳ عوامل مؤثر در ارزیابی سطح چنین خطرهایی به شرح زیر است:

❖ نقش و مسئولیت فرد در گروه حسابرسی.

❖ نقش عضو خانواده یا سایر اشخاص در بنگاه صاحبکار و میزان نزدیکی روابط.

روابط خانوادگی نزدیک با یکی از اعضای گروه حسابرسی

۱-۵۲۱-۴ 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، خطرهای منافع شخصی، قرابت و تهدید پدید می آید.

۲-۵۲۱-۴ عوامل مؤثر در ارزیابی سطح چنین خطرهایی به شرح زیر است:

❖ سِمَت عضو خانواده در بنگاه صاحبکار.

❖ نقش فرد در گروه حسابرسی.

قسمت ۴- الف: استقلال در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی

۳-۴-۵۲۱ نمونه‌ای از اقدام لازم برای برطرف کردن این خطرهای منافع شخصی، قرابت و تهدید، خارج کردن آن عضو از گروه حسابرسی است.

۴-۴-۵۲۱ نمونه‌ای از تدابیر ایمن‌ساز لازم برای برطرف کردن این خطرهای منافع شخصی، قرابت و تهدید، تغییر ساختار وظایف اعضای گروه حسابرسی به گونه‌ای است که حسابدار حرفه‌ای مربوط، به موضوعاتی نپردازد که در مسئولیت عضو خانواده وی قرار دارد.

۵-۵۲۱ در مواردی که یکی از بستگان نزدیک عضو گروه حسابرسی دارای یکی از سمت‌های زیر باشد، آن شخص نباید عضو گروه حسابرسی باشد:

- الف) عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی صاحبکار حسابرسی؛
- ب) سمتی در بنگاه صاحبکار حسابرسی که می‌تواند بر تهیه اسناد و مدارک حسابداری صاحبکار یا صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه، تأثیر قابل ملاحظه‌ای داشته باشد؛ یا
- پ) در طول دوره رسیدگی یا دوره صورت‌های مالی مورد رسیدگی در سمت‌های بالا اشتغال داشته است.

خویشاوندی نزدیک با یکی از اعضای گروه حسابرسی

۱-۴-۵۲۱ در مواردی که یکی از بستگان نزدیک عضو گروه حسابرسی دارای یکی از سمت‌های زیر باشد، خطرهای منافع شخصی، قرابت و تهدید پدید می‌آید:

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

۲-۴-۵۲۱ عوامل مؤثر در ارزیابی سطح این گونه خطرها به شرح زیر است:

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

۳-۴-۵۲۱ نمونه‌ای از اقدام لازم برای برطرف کردن این خطرهای منافع شخصی، قرابت و تهدید، خارج کردن آن عضو از گروه حسابرسی است.

۴-۵۲۱-۶ نمونه‌ای از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این نوع خطرهای منافع شخصی، قرابت و تهدید، تغییر ساختار وظایف اعضای گروه حسابرسی به‌گونه‌ای است که حسابدار حرفه‌ای مربوط، به موضوعاتی نپردازد که در مسئولیت وابسته نزدیک وی قرار دارد.

سایر روابط نزدیک یکی از اعضای گروه حسابرسی

۵۲۱-۷ عضوی از گروه حسابرسی که روابط نزدیک با شخصی غیر از عضو خانواده یا وابسته نزدیک در بنگاه صاحبکار حسابرسی دارد که وی دارای یکی از سمت‌های زیر می‌باشد باید بر اساس سیاست‌ها و رویه‌های مؤسسه، نظر مشورتی دریافت کند.

الف) عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی صاحبکار حسابرسی؛ یا

ب) اشتغال در سمتی که می‌تواند بر تهیه اسناد و مدارک حسابداری صاحبکار یا صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه، تأثیر قابل ملاحظه‌ای داشته باشد.

۱-۵۲۱-۷ عوامل مؤثر در ارزیابی سطح چنین خطرهایی به شرح زیر است:

- ❖ نوع و ماهیت رابطه آن شخص و عضو گروه حسابرسی.
- ❖ سمت آن شخص در بنگاه صاحبکار.
- ❖ نقش حسابدار حرفه‌ای در گروه حسابرسی.

۲-۵۲۱-۷ نمونه‌ای از اقدام لازم برای برطرف کردن این خطرهای منافع شخصی، قرابت و تهدید، خارج کردن آن عضو از گروه حسابرسی است.

۳-۵۲۱-۷ نمونه‌ای از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این نوع خطرهای منافع شخصی، قرابت و تهدید، تغییر ساختار وظایف اعضای گروه حسابرسی به‌گونه‌ای است که حسابدار حرفه‌ای مربوط، به موضوعاتی نپردازد که در مسئولیت شخصی قرار دارد که حسابدار حرفه‌ای، رابطه نزدیک با وی دارد.

روابط شرکا و کارکنان مؤسسه

۵۲۱-۸ شرکا یا کارکنان مؤسسه حسابرسی که از وجود روابط نزدیک شخصی یا خانوادگی بین اشخاص زیر آگاهند باید بر اساس سیاست‌ها و رویه‌های مؤسسه، نظر مشورتی دریافت کنند.

الف) یک شریک یا همکار حرفه‌ای مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای که عضو گروه حسابرسی نیست؛ و

ب) یک عضو هیأت مدیره، مدیر اجرایی یا یکی از کارکنان صاحبکار حسابرسی در سمتی که بتواند بر تهیه اسناد و مدارک حسابداری صاحبکار یا صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه، تأثیر قابل ملاحظه‌ای داشته باشد.

قسمت ۴- الف: استقلال در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی

- ۸-۵۲۱ت ۱ عوامل مؤثر در ارزیابی سطح چنین خطرهایی به شرح زیر است:
- ❖ 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.
 - ❖ سمت طرف رابطه در بنگاه صاحبکار.
- ۸-۵۲۱ت ۲ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این نوع خطرهای منافع شخصی، قرابت و تهدید، به شرح زیر است:
- ❖ سازماندهی وظایف آن شریک یا کارمند به‌گونه‌ای که احتمال تأثیرگذاری وی بر کار حسابرسی کاهش یابد؛ یا
 - ❖ استفاده از یک حسابدار حرفه‌ای دیگر برای بازبینی کار حسابرسی انجام شده.

بخش ۵۲۲

استفاده از خدمات شاغلان سابق در بنگاه صاحبکار حسابرسی

مقدمه

۵۲۲-۱ مؤسسات حسابرسی باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.

۵۲۲-۲ در مواردی که عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی صاحبکار حسابرسی یا یکی از کارمندان آن بنگاه، پیش‌تر عضو گروه حسابرسی بوده است، خطرهای منافع شخصی، قرابت یا تهدید می‌تواند پدید آید. این بخش، الزامات خاص و توضیحات کاربردی لازم برای بکارگیری چارچوب نظری در چنین شرایطی را بیان می‌کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

اشتغال در طول دوره مورد گزارش حسابرس

۵۲۲-۳ گروه حسابرسی نباید شخصی را به‌عنوان عضو داشته باشد که در طول دوره مورد گزارش: الف) عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی صاحبکار حسابرسی؛ یا ب) یکی از کارمندان آن بنگاه در سمتی بوده است که بتواند بر تهیه اسناد و مدارک حسابداری صاحبکار یا صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه، تأثیر قابل ملاحظه داشته باشد.

اشتغال پیش از دوره مورد گزارش حسابرس

۵۲۲-۴ چنانچه پیش از دوره مورد گزارش حسابرس، یکی از اعضای گروه حسابرسی در سمت‌های زیر در بنگاه صاحبکار حسابرسی اشتغال داشته است، خطرهای منافع شخصی، خودبینی در تجدیدنظر یا قرابت می‌تواند پدید آید:

الف) عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی صاحبکار حسابرسی؛ یا ب) یکی از کارمندان آن بنگاه در سمتی که بتواند بر تهیه اسناد و مدارک حسابداری صاحبکار یا صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه، تأثیر قابل ملاحظه داشته باشد.

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، به‌عنوان بخشی از کار حسابرسی دوره جاری مورد ارزیابی قرار گیرد.

قسمت ۴- الف: استقلال در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی

۴-۵۲۲ت ۲ عوامل مؤثر در ارزیابی سطح چنین خطرهایی به شرح زیر راست:

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

۴-۵۲۲ت ۳ نمونه‌ای از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این نوع خطرهای منافع شخصی، خودبینی در تجدیدنظر یا قرابت، استفاده از یک حسابدار حرفه‌ای دیگر برای بازبینی کار حسابرسی انجام شده توسط آن عضو گروه حسابرسی است.

بفصل ۵۲۳

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

مقدمه

۵۲۳-۱ مؤسسات حسابرسی باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.

۵۲۳-۲ اشتغال به عنوان عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی در بنگاه صاحبکار حسابرسی، خطرهای خودبینی در تجدیدنظر و منافع شخصی پدید می‌آورد. این بخش، الزامات خاص و توضیحات کاربردی لازم برای بکارگیری چارچوب نظری در چنین شرایطی را بیان می‌کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی

۵۲۳-۳ هیچ‌یک از شرکا یا کارکنان مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباید به عنوان عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی در بنگاه صاحبکار حسابرسی اشتغال داشته باشد.

سمت دبیری بنگاه اقتصادی

۵۲۳-۴ هیچ‌یک از شرکا یا کارکنان مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباید به عنوان دبیر بنگاه اقتصادی^۱ در بنگاه صاحبکار حسابرسی اشتغال داشته باشد، مگر آنکه:

الف) قوانین و مقررات یا مقررات حرفه‌ای یک کشور، پذیرش چنین سمتی را مشخصاً مجاز کرده باشد.

ب) همه تصمیم‌گیری‌های مربوط، توسط مدیریت صاحبکار انجام شود؛ و

پ) وظایف و فعالیت‌های دبیر باید به انجام امور متعارف اداری و اموری رسمی چون تنظیم

صورت‌جلسات و تهیه و نگهداری اظهارنامه‌های مرتبط با این امور، منحصر باشد.

۵۲۳-۴ت ۱ سمت دبیری بنگاه اقتصادی، در قلمروهای حقوقی مختلف، بر وظایف گوناگونی دلالت دارد. دامنه این وظایف می‌تواند از انجام امور کارکنان و مدیریت دبیرخانه (هیأت مدیره) تا وظایف متنوعی چون نظارت بر رعایت قوانین و مقررات و مشاوره درباره موضوعات مربوط به راهبری بنگاه را در برگیرد. به طور کلی، چنین سمتی، بر رابطه نزدیک با بنگاه اقتصادی دلالت دارد. از این رو، چنانچه یکی از شرکا یا کارکنان مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای به این سمت در بنگاه صاحبکار حسابرسی اشتغال داشته باشد، خطرهای پدید می‌آید (اطلاعات بیشتر در مورد ارائه خدمات غیر اطمینان‌بخش به صاحبکار حسابرسی، در بخش ۶۰۰، ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکار حسابرسی ارائه شده است).

بخش ۵۲۴

اشتغال در بنگاه صاحبکار حسابرسی

مقدمه

- ۵۲۴-۱ مؤسسات حسابرسی باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.
- ۵۲۴-۲ روابط کاری با بنگاه صاحبکار حسابرسی می‌تواند خطرهای منافع شخصی، قرابت یا تهدید پدید آورد. این بخش، الزامات خاص و توضیحات کاربردی لازم برای بکارگیری چارچوب نظری در چنین شرایطی را بیان می‌کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

همه صاحبکاران حسابرسی

- ۳-۵۲۴ت چنانچه یکی از اشخاص زیر که پیشتر عضو گروه حسابرسی یا شریک مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای بوده است، در بنگاه صاحبکار حسابرسی اشتغال یابد، خطرهای قرابت یا تهدید می‌تواند پدید آید:
- ❖ عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی صاحبکار حسابرسی
 - ❖ یکی از کارمندان آن بنگاه که می‌تواند بر تهیه اسناد و مدارک حسابداری صاحبکار یا صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه، تأثیر قابل ملاحظه‌ای داشته باشد.

محدودیت‌های شریک یا عضو سابق گروه حسابرسی

- ۴-۵۲۴ مؤسسه باید اطمینان یابد که ارتباط قابل ملاحظه‌ای بین مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای با اشخاص زیر باقی نمانده است:

- الف) شریک پیشین مؤسسه که به بنگاه صاحبکار حسابرسی پیوسته است؛ یا
- ب) عضو پیشین گروه حسابرسی که به بنگاه صاحبکار حسابرسی پیوسته است، چنانچه هر یک از اشخاص بالا در سمت‌های زیر به بنگاه صاحبکار حسابرسی پیوسته باشد:
- (۱) عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی؛ یا
 - (۲) یکی از کارمندان آن بنگاه که می‌تواند بر تهیه اسناد و مدارک حسابداری صاحبکار یا صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه، تأثیر قابل ملاحظه‌ای داشته باشد.

در صورتی ارتباط قابل ملاحظه بین مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای با شخص نامبرده در بالا باقی نخواهد بود که:

الف) آن شخص، محق به دریافت هیچ‌گونه مزایا یا پرداخت دیگری از مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباشد، مگر مبالغی قطعی که طبق مقررات مؤسسه و بر اساس ترتیبات قبلی، پرداخت می‌شود.

ب) هرگونه دین مؤسسه به چنین فردی، از لحاظ مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای، با اهمیت نباشد؛ و پ) آن شخص، در کسب و کار یا فعالیت‌های حرفه‌ای مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای مشارکت نداشته باشد یا به نظر نرسد که مشارکت دارد.

۴-۵۲۴ت ۱ حتی در صورت رعایت مفاد بند ۴-۵۲۴، بازهم خطرهای قرابت یا تهدید می‌تواند پدید آید.

۴-۵۲۴ت ۲ چنانچه یکی از شرکای سابق مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای به یک بنگاه اقتصادی و در یکی از سمت‌های یادشده در بند ۳-۵۲۴ت ۱ بالا پیوسته باشد و آن بنگاه سپس جزء صاحبکاران حسابرسی مؤسسه درآید، خطرهای قرابت یا تهدید نیز می‌تواند پدید آید.

۴-۵۲۴ت ۳ عوامل مؤثر در ارزیابی سطح چنین خطرهایی به شرح زیر است:

- ❖ سمتی 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 یا مؤسسه شبکه‌ای.
- ❖ سمت پیشین آن فرد در گروه حسابرسی، مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای؛ برای مثال، داشتن یا نداشتن مسئولیت ارتباط منظم با مدیریت یا راهبران آن بنگاه.

۴-۵۲۴ت ۴ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این خطرهای قرابت یا تهدید، شامل موارد زیر است:

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

پیوستن عضو گروه حسابرسی به بنگاه صاحبکار حسابرسی در آینده

۵-۵۲۴ سیاست‌ها و رویه‌های مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای باید اعضای گروه حسابرسی را مکلف کرده باشد که به محض انجام دادن گفتگوهای استخدای جدی با صاحبکار حسابرسی، مراتب را به مؤسسه اطلاع دهند.

۵-۵۲۴ت۱ 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.

۵-۵۲۴ت۲ نمونه‌ای از اقدام لازم برای برطرف کردن این خطر منافع شخصی، خارج کردن آن عضو از گروه حسابرسی است.

۵-۵۲۴ت۳ نمونه‌ای از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این خطر منافع شخصی، بازبینی هرگونه قضاوت حرفه‌ای با اهمیت آن فرد در طول عضویتش در گروه حسابرسی است.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

شرکای اصلی حسابرسی

۵-۵۲۴ به‌رغم مفاد بند ۸-۵۲۴، هنگامی که یکی از شرکای اصلی مسئول کار با یکی از سمت‌های زیر به یکی از صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هست می‌پیوندد، خطرهای قرابت یا تهدید پدید می‌آید:

الف) عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی؛ یا

ب) کارمند با سمتی که بتواند بر تهیه اسناد و مدارک حسابداری یا صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه تأثیر قابل ملاحظه داشته باشد،

در این گونه موارد، استقلال خدشه‌دار محسوب می‌شود، مگر آن که پس از خارج شدن آن شریک از جمع شرکای اصلی مسئول کار:

۱) آن شرکت سهامی عام صورت‌های مالی حسابرسی شده خود را دست‌کم برای یک دوره دوازده ماهه‌ای منتشر کرده باشد؛ و

۲) آن شخص، عضو گروه حسابرسی آن صورت‌های مالی نبوده باشد.

شریک ارشد مؤسسه (مدیر عامل یا هم سطح آن)

۵۲۴-۷ به رگم مفاد بند ۸-۵۲۴، چنانچه شریک ارشد مؤسسه (مدیر عامل یا هم سطح آن) با یکی از سمت‌های زیر به یکی از صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام است بپیوندد:

الف) عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی؛ یا

ب) کارمند با سمتی که بتواند بر تهیه اسناد و مدارک حسابداری یا صورت‌های مالی مورد رسیدگی صاحبکار تأثیر قابل ملاحظه‌ای داشته باشد،

استقلال خدشه‌دار محسوب می‌شود، مگر آن که دوازده ماه از شریک ارشد مؤسسه (مدیر عامل یا هم سطح آن) بودن آن شریک، سپری شده باشد.

ترکیب تجاری

۵۲۴-۸ چنانچه در پی ترکیب تجاری، یکی از شرکای اصلی مسئول کار یا فردی که شریک ارشد مؤسسه (مدیر عامل یا هم سطح آن) بوده است در یکی از سمت‌های بیان شده در بندهای ۶-۵۲۴ و ۷-۵۲۴ اشتغال یابد، استقلال به شرطی خدشه‌دار محسوب نمی‌شود که:

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

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

پ) شریک سابق، در کسب و کار یا فعالیت‌های حرفه‌ای مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای 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.

بخش ۵۲۵

مأموریت موقت در بنگاه صاحبکار حسابرسی

مقدمه

- ۵۲۵-۱ مؤسسات حسابرسی باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.
- ۵۲۵-۲ قرض دادن کارکنان حرفه‌ای مؤسسه به یک صاحبکار حسابرسی می‌تواند خطرهای خودبینی در تجدید نظر، حمایت یا مخالفت، یا قرابت پدید آورد. این بخش، الزامات خاص و توضیحات کاربردی لازم برای بکارگیری چارچوب نظری در چنین شرایطی را بیان می‌کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

- ۱-۵۲۵ت ۳ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این خطرهایی که از قرض دادن کارکنان حرفه‌ای مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای به یک صاحبکار حسابرسی پدید می‌آید، به شرح زیر است:
- ❖ بررسی بیشتر کار انجام شده توسط چنین فردی می‌تواند با خطر خودبینی در تجدید نظر برخورد کند.
 - ❖ نگماردن چنین فردی در گروه حسابرسی می‌تواند با خطر حمایت یا مخالفت، یا قرابت برخورد کند.
 - ❖ واگذار نکردن مسئولیت حسابرسی وظایف یا فعالیت‌هایی به آن فرد که در دوره مأموریتش برای صاحبکار انجام داده است می‌تواند با خطر خودبینی در تجدیدنظر برخورد کند.
- ۲-۵۲۵ت ۳ هنگامی که قرض دادن کارکنان حرفه‌ای مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای به یک صاحبکار حسابرسی خطرهای قرابت، حمایت یا مخالفت ایجاد کند، به‌گونه‌ای که آن مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای با دیدگاه‌ها و منافع مدیریت بنگاه صاحبکار حسابرسی بسیار هم‌راستا شود، تدابیر ایمن‌سازی برای برخورد با این نوع خطرها وجود ندارد.

مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباید کارکنان حرفه‌ای مؤسسه را به یک صاحبکار حسابرسی قرض دهد، مگر آنکه از موارد زیر اطمینان یابد:

- الف) این مأموریت تنها برای یک مدت زمان کوتاه باشد؛
- ب) فرد مأمور هیچ‌گونه مسئولیت مدیریتی تقبل نخواهد کرد و صاحبکار حسابرسی، مسئول راهبری و نظارت بر فعالیت‌های آن فرد باشد؛
- پ) هرگونه خطری که در نتیجه ارائه خدمات حرفه‌ای توسط چنین فردی، استقلال مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای را خدشه‌دار می‌کند، برطرف شده باشد یا تدابیر ایمن‌ساز لازم برای کاهش این‌گونه خطرها به سطحی پذیرفتنی بکار گرفته شود؛ و
- ت) به عهده نگرفتن یا درگیر نشدن چنین فردی به ارائه خدمات حرفه‌ای که آیین رفتار حرفه‌ای، ارائه آن خدمات را برای مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای، مجاز ندانسته است.

بخش ۵۴۰

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

مقدمه

- ۵۴۰-۱ مؤسسات حسابرسی باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.
- ۵۴۰-۲ هنگامی که شخص در یک مدت طولانی درگیر یک کار حسابرسی است، خطرهای قرابت و منافع شخصی می‌تواند پدید آید. این بخش الزامات و توضیحات کاربردی لازم برای بکارگیری چارچوب نظری در چنین شرایطی را بیان می‌کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

همه صاحبکاران حسابرسی

- ۵۴۰-۳ت ۱ اگرچه شناخت صاحبکار حسابرسی و محیط فعالیت آن برای کیفیت حسابرسی ضروری است، اما ارتباط طولانی مدت یک عضو گروه حسابرسی با افراد زیر می‌تواند خطر قرابت پدید آورد:
- الف) صاحبکار حسابرسی و عملیات آن؛
 - ب) مدیریت ارشد صاحبکار حسابرسی؛ یا
 - پ) صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه یا اطلاعات مالی که مبانی صورت‌های مالی را تشکیل می‌دهد.
- ۵۴۰-۳ت ۲ نگرانی درباره از دست دادن صاحبکار قدیمی یا تمایل به حفظ رابطه شخصی نزدیک با یکی از اعضای مدیریت ارشد یا راهبران آن می‌تواند خطر منافع شخصی پدید آورد. چنین خطری می‌تواند قضاوت حرفه‌ای فرد را به گونه‌ای نامطلوب تحت تأثیر قرار دهد.
- ۵۴۰-۳ت ۳ عوامل مرتبط در ارزیابی سطح خطر قرابت یا خطر منافع شخصی، شامل موارد زیر است:
- الف) در ارتباط با شخص:
- ❖ مدت زمان رابطه شخص با صاحبکار حسابرسی، شامل این گونه رابطه در زمانی که شخص، در مؤسسه حسابرسی پیشین بوده است.

- ❖ طول زمانی که شخص، عضو گروه کاری بوده است و نوع و ماهیت نقش وی در کار انجام شده.
- ❖ میزان مدیریت، بررسی و نظارت همکاران ارشد بر کار انجام شده شخص.
- ❖ میزان تأثیرگذاری شخص بر نتیجه حسابرسی به دلیل ارشدیت؛ برای مثال، گرفتن تصمیم‌های کلیدی یا میزان هدایت کار سایر اعضای گروه.
- ❖ میزان نزدیکی روابط شخصی او با مدیریت ارشد یا راهبران بنگاه.
- ❖ نوع و ماهیت، تعداد دفعات و گستردگی ارتباط با مدیریت ارشد یا راهبران بنگاه.

ب) در ارتباط با صاحبکار:

- ❖ نوع و ماهیت یا پیچیدگی موضوعات حسابداری و گزارشگری بنگاه صاحبکار و تغییرات رخ داده در آن.
- ❖ تغییرات رخ داده در مدیریت بنگاه یا راهبران صاحبکار.
- ❖ تغییرات رخ داده در سازمان صاحبکار که می‌تواند بر نوع و ماهیت، تعداد دفعات و میزان ارتباط فرد با مدیریت ارشد یا راهبران بنگاه تأثیر گذارد.

۳-۵۴۰ت۴ ترکیب دو یا چند عامل می‌تواند سطح خطر را افزایش یا کاهش دهد. برای مثال، در مواردی که روابط نزدیک میان شخص و یکی از اعضای مدیریت ارشد صاحبکار وجود دارد، خروج آن عضو از مدیریت ارشد، خطر قرابت را کاهش می‌دهد.

۳-۵۴۰ت۵ در مواردی که شخص به مدتی طولانی درگیر یک کار حسابرسی است، خروج شخص از گروه حسابرسی می‌تواند خطرهای قرابت و منافع شخصی را از بین ببرد.

۳-۵۴۰ت۶ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این خطرهای قرابت یا منافع شخصی، شامل موارد زیر است:

- ❖ تغییر نقش شخص در گروه حسابرسی یا نوع و ماهیت و میزان وظایف وی.
- ❖ استفاده از یک بررسی‌کننده مناسب که عضو گروه حسابرسی نیست، برای بازبینی کار انجام شده توسط وی.
- ❖ بررسی مستقل سیستم کنترل کیفیت کار به صورت درون یا برون‌سازمانی.

۵۴۰-۴ چنانچه مؤسسه به این نتیجه می‌رسد که خارج کردن شخص از گروه حسابرسی، تنها راه برخورد با خطرهای پدید آمده است باید دوره زمانی مناسبی را تعیین کند که در آن دوره، شخص موارد زیر را انجام ندهد:

الف) عضو گروه کاری حسابرسی بودن؛

ب) انجام کنترل کیفیت، یا یک بررسی اجمالی با هدف کنترل کیفیت کار؛ یا

پ) تأثیرگذاری مستقیم بر نتیجه کار حسابرسی.

دوره زمانی باید برای برخورد با خطرهای قرابت یا منافع شخصی، کافی باشد. در مورد شرکت‌های سهامی عام، الزامات بندهای ۵-۵۴۰ تا ۲۱-۵۴۰ نیز باید بکار گرفته شود.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

۵۴۰-۵ به‌رغم مفاد بندهای ۷-۵۴۰ تا ۹-۵۴۰، در حسابرسی شرکت‌های سهامی عام، هیچ فردی نباید برای مدتی بیش از هفت سال (دوره تصدی^۱) مسئولیت‌های زیر یا ترکیبی از آن‌ها را بر عهده داشته باشد:

الف) شریک مسئول کار؛

ب) مسئول کنترل کیفیت کار مؤسسه؛ یا

پ) هرگونه نقش شریک اصلی مسئول کار دیگر.

هر شخص پس از دوره تصدی باید یک دوره استراحت^۲ بر طبق الزامات بندهای ۱۱-۵۴۰ تا ۱۹-۵۴۰ داشته باشد.

۵۴۰-۶ در برآورد دوره تصدی، شمارش سال‌ها نباید از سر گرفته شود، مگر اینکه شخص، هیچ‌یک از نقش‌های اشاره شده در بندهای ۵-۵۴۰ (الف) تا (پ) را برای دوره کوتاهی به عهده نداشته باشد. دوره کوتاه، یک دوره پیاپی و دست‌کم معادل دوره استراحت است. این دوره براساس الزامات بندهای ۱۱-۵۴۰ تا ۱۳-۵۴۰ و برحسب نقشی تعیین می‌شود که شخص در سال پیش از توقف اجرای آن نقش به عهده داشته است.

۱-۵۴۰-۶ برای مثال، شخصی که به مدت چهار سال شریک مسئول کار بوده است و پس از آن به مدت سه سال کار نکرده است، تنها برای سه سال دیگر (در مجموع هفت سال) می‌تواند شریک مسئول حسابرسی در همان کار باشد. پس از آن، مطابق بند ۱۵-۵۴۰ باید دوره استراحت را سپری کند.

1. "time-on" period
2. Cooling-off period

۵۴۰-۷ به‌رغم مفاد بند ۵-۵۴۰ و در موارد نادر پیش‌بینی نشده و خارج از کنترل مؤسسه، شرکای اصلی مسئول کار که ادامه کارشان از لحاظ کیفیت حسابرسی به‌روشنی دارای اهمیت است می‌توانند با موافقت راهبران بنگاه برای یک سال اضافه‌تر، شریک اصلی مسئول کار باقی بمانند، مشروط بر آن که خطر نقض استقلال برطرف شود یا با بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز، این خطر به سطحی پذیرفتنی کاهش داده شود.

۱۵۴۰-۷ 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 آن نقش باقی بماند. چنین شرایطی مستلزم گفتگو با راهبران بنگاه در مورد دلایل انجام نشدن چرخش برنامه‌ریزی شده و لزوم بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز برای کاهش هرگونه خطر پدیدار شده است.

۵۴۰-۸ هنگامی که یک صاحبکار حسابرسی به شرکت سهامی عام تغییر وضعیت می‌دهد، طول زمانی که در دوران پیش از تغییر وضعیت صاحبکار، شخصی به‌عنوان 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 عدد هفت منهای تعداد سال‌هایی که در این نقش بوده است. به‌رغم مفاد بند ۵-۵۴۰، چنانچه برای شش سال یا بیشتر، شریک اصلی مسئول کار آن صاحبکار بوده است، می‌تواند با موافقت راهبران بنگاه حداکثر به مدت دو سال اضافی به‌عنوان شریک اصلی مسئول کار آن صاحبکار، خدمت کند.

۵۴۰-۹ هنگامی که یک مؤسسه فقط دارای چند نفر است که دانش و تجربه لازم برای خدمت به‌عنوان شریک اصلی مسئول کار شرکت سهامی عام را دارند، چرخش شرکای اصلی مسئول کار می‌تواند امکان‌پذیر نباشد. به‌رغم مفاد بند ۵-۵۴۰ چنانچه یک مقام ذیصلاح مستقل در قلمرو حقوقی مربوط، معافیتی از چرخش شرکا را برای چنین وضعیتی مقرر کرده باشد، شخص مورد نظر به شرطی می‌تواند براساس آن مقررات بیش از هفت سال در سمت شریک اصلی مسئول کار باقی بماند که آن مقام ذیصلاح مستقل، الزامات دیگری چون بازبینی مستمر و مستقل برون‌سازمانی یا طول زمانی را مشخص کرده باشد که شریک اصلی مسئول کار ممکن است از چرخش معاف شود.

دیگر ملاحظات مربوط با دوره تصدی

۵۴۰-۱۰ مؤسسه در ارزیابی خطرهای ارتباط بلندمدت شخص با یک کار حسابرسی باید بر نقش‌های آن شخص و طول زمان ارتباط وی با آن کار حسابرسی را پیش از ارتقای آن شخص به شریک اصلی مسئول کار، مورد توجه ویژه قرار دهد.

۵۴۰-۱۰ت ۱ گاه مؤسسه در بکارگیری چارچوب نظری ممکن است به این نتیجه برسد که برای شریک اصلی مسئول کار، ادامه آن نقش مناسب نیست، حتی اگر طول زمان خدمت وی به‌عنوان شریک اصلی مسئول کار، کمتر از هفت سال باشد.

دوره استراحت

۵۴۰-۱۱ چنانچه شخصی در مجموع به مدت هفت سال شریک مسئول کار بوده است باید پنج سال متوالی دوره استراحت داشته باشد.

۵۴۰-۱۲ در مواردی که شخص در مجموع به مدت هفت سال مسئول کنترل کیفیت کار بوده است باید سه سال متوالی دوره استراحت داشته باشد.

۵۴۰-۱۳ چنانچه شخصی در مجموع به مدت هفت سال شریک اصلی مسئول کار، به‌جز وظایف شرح داده شده در بندهای ۵۴۰-۱۱ و ۵۴۰-۱۲ بالا بوده است باید دو سال متوالی دوره استراحت داشته باشد.

۵۴۰-۱۴ت ۱ الزامات چرخش شرکا به شرح این بخش از الزامات استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ برای دوره استراحت به‌عنوان شرط واجد شرایط بودن شریک مسئول کار برای وظیفه مسئول کنترل کیفیت کار مؤسسه متمایز است و آن را تغییر نمی‌دهد (ر.ک. به: ۸-۳۲۵ت ۴).

ارائه خدمات در ترکیبی از نقش‌های شریک اصلی مسئول کار

۵۴۰-۱۵ چنانچه شخصی در ترکیبی از نقش‌های شریک اصلی مسئول کار در مجموع چهار سال یا بیشتر در سمت شریک مسئول کار اشتغال داشته باشد باید پنج سال متوالی دوره استراحت داشته باشد.

۵۴۰-۱۶ به‌رغم مفاد بند ۵۴۰-۱۷ (الف)، اگر فردی در ترکیبی از نقش‌های شریک اصلی مسئول کار در مجموع چهار سال یا بیشتر در سمت مسئول کنترل کیفیت مؤسسه اشتغال داشته باشد باید سه سال متوالی دوره استراحت داشته باشد.

۵۴۰-۱۷ چنانچه شخصی در مجموع چهار سال یا بیشتر در ترکیبی از نقش‌های شریک مسئول کار و مسئول کنترل کیفیت مؤسسه اشتغال داشته باشد به‌صورت زیر باید دوره استراحت داشته باشد:

- الف) در مواردی که در آن، شخص برای سه سال یا بیشتر شریک مسئول کار بوده است، به‌رغم مفاد بند ۵۴۰-۱۶، پنج سال متوالی دوره استراحت لازم است؛ یا
- ب) در هر ترکیب دیگری، سه سال متوالی دوره استراحت لازم است.

۵۴۰-۱۸ چنانچه شخصی در هر ترکیبی از نقش‌های شریک اصلی مسئول کار به‌غیراز موارد یاد شده در بندهای ۱۵-۵۴۰ تا ۱۷-۵۴۰ اشتغال داشته است باید دو سال متوالی دوره استراحت داشته باشد.

خدمت در مؤسسه حسابرسی پیشین

۵۴۰-۱۹ همان‌گونه که در بند ۵-۵۴۰ مقرر شد، در تعیین تعداد سال‌هایی که شخصی شریک اصلی مسئول کار بوده است، طول دوره ارتباط باید دربرگیرنده زمانی نیز باشد که آن شخص، شریک اصلی مسئول آن کار در مؤسسه پیشین بوده است.

[بند ۲۰-۵۴۰ به‌عنوان نوشته مانده است]

محدودیت‌های فعالیت در طول دوره استراحت

۵۴۰-۲۱ شخص در طول دوره استراحت نباید موارد زیر را انجام دهد:

الف) عضو گروه کاری حسابرسی یا مسئول کنترل کیفیت مؤسسه، یا بررسی اجمالی با هدف کنترل کیفیت کار حسابرسی؛

ب) ارائه مشاوره به گروه کار حسابرسی یا صاحبکار در مورد مسائل فنی یا خاص صنعت، معاملات یا رویدادهایی که بر کار حسابرسی تأثیر می‌گذارند (غیر از گفتگوی محدود به کار انجام شده یا نتیجه‌های به دست آمده در آخرین سال دوره تصدی با گروه کار حسابرسی)؛

پ) مسئول رهبری یا هماهنگی ارائه خدمات حرفه‌ای مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای به صاحبکار حسابرسی، یا نظارت بر روابط مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای با صاحبکار حسابرسی؛ یا

ت) پذیرش هر نقش یا فعالیت دیگری در ارتباط با صاحبکار حسابرسی، شامل ارائه خدمات غیر اطمینان‌بخش که در بالا به آن اشاره نشده است و به موارد زیر منجر شود:

(۱) داشتن ارتباط زیاد یا تکرار شونده با مدیریت ارشد یا راهبران بنگاه؛ یا

(۲) اعمال نفوذ مستقیم بر نتیجه کار حسابرسی.

۵۴۰-۲۱ تا ۱ مفاد بند ۲۱-۵۴۰ شخص را از پذیرش نقش رهبری مانند شریک یا مدیریت ارشد (مدیرعامل یا معادل آن) در مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای منع نمی‌کند.

بفصل ۶۰۰

ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش به صاحبکار حسابرسی

- مقدمه
- ۶۰۰-۱ مؤسسات حسابرسی باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.
- ۶۰۰-۲ مؤسسات و مؤسسات شبکه‌ای می‌توانند خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش گوناگونی را برحسب مهارت و تخصص خود به صاحبکاران حسابرسی ارائه دهند. ارائه این گونه خدمات می‌تواند خطرهای عدم رعایت اصول بنیادی و نقض استقلال را متوجه مؤسسه نماید.
- ۶۰۰-۳ این بخش، الزامات و توضیحات کاربردی مرتبط با بکارگیری چارچوب نظری برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض استقلال را هنگام ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش به صاحبکاران حسابرسی مقرر می‌کند. زیر بخش‌های بعدی، الزامات خاص و توضیحات کاربردی لازم را برای انواع خطرهایی بیان می‌کند که در صورت ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش بخش توسط مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای به صاحبکاران حسابرسی می‌تواند پدیدار شود.
- ۶۰۰-۴ برخی بخش‌های فرعی، الزاماتی را مقرر می‌کنند و به‌روشنی، مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای را از ارائه خدمات خاصی به صاحبکار حسابرسی منع می‌کنند؛ زیرا، ارائه آن خدمات، خطرهایی را پدید می‌آورد که نمی‌توان آن‌ها را برطرف کرد و هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد.
- ۶۰۰-۵ ابداعات تازه در دنیای کسب و کار، تحول بازارهای مالی و تغییرات سریع در فناوری اطلاعات، تهیه فهرستی جامع از کلیه خدمات غیر اطمینان بخشی که مؤسسه و مؤسسات شبکه‌ای می‌توانند به صاحبکار حسابرسی ارائه کنند را ناممکن ساخته است. هنگامی که الزامات و توضیحات کاربردی مشخصی در مورد پیشنهاد ارائه خدمات غیر اطمینان بخش توسط مؤسسه به یک صاحبکار، ارائه نشده است، ارزیابی شرایط ویژه آن باید بر اساس چارچوب نظری و توضیحات کلی این بخش صورت گیرد.

۶۰۰-۶

الزامات و توضیحات کاربردی این بخش، در موارد زیر کاربرد دارد:

الف) در مواردی که مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای برای ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به یک صاحبکار حسابرسی، از فناوری استفاده می‌کند؛ یا

ب) در مواردی که مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای ارائه، فروش، فروش مجدد یا مجوز فناوری انجام می‌دهد که ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به یکی از اشخاص زیر نتیجه آن است:

(۱) یک صاحبکار حسابرسی؛ یا

(۲) بنگاهی که با استفاده از آن فناوری، خدماتی را به صاحبکار حسابرسی مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای ارائه می‌دهد.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

تأمین کنندگان خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش در قوانین و مقررات

۱ت۶۰۰-۷ بندهای ۶-۱۰۰ تا ۷-۱۰۰ الت ۱ الزامات و توضیحات کاربردی مرتبط با رعایت آیین رفتار حرفه‌ای را مقرر می‌کنند. چنانچه قوانین و مقرراتی در ارتباط با ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکاران حسابرسی در یک قلمرو وجود داشته باشد که با مفاد این بخش متفاوت باشد، مؤسسات حسابرسی ارائه‌دهنده آن خدمات باید از این تفاوت‌ها آگاه باشند و مقررات سخت‌گیرانه‌تر را رعایت کنند.

ریسک پذیرش مسئولیت‌های مدیریتی در ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش

۸ت۶۰۰-۱ در مواردی که مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای خدمات غیر اطمینان‌بخش به صاحبکار حسابرسی ارائه می‌کند، ریسک پذیرش مسئولیت مدیریتی در بنگاه صاحبکار حسابرسی برای مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای پدید خواهد آمد، مگر آنکه مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای، الزامات بیان شده در بند ۲۱-۴۰۰ را رعایت کرده باشد.

پذیرش ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش

۹-۶۰۰ پیش از پذیرش ارائه خدمات غیر اطمینان‌بخش توسط مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای به صاحبکار حسابرسی، مؤسسه برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با هرگونه خطر نقض استقلال که می‌تواند با ارائه آن خدمات پدید آید باید چارچوب نظری را بکار گیرد.

شناسایی و ارزیابی خطرها

همه صاحبکاران حسابرسی

۱۰-۶۰۰ت ۱ خطرهایی که هنگام ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش به صاحبکار حسابرسی می تواند پدید آید، در بند ۶-۱۲۰ت ۳ بیان شده است.

۱۰-۶۰۰ت ۲ عوامل مرتبط با شناسایی خطرهای گوناگونی که در ارائه خدمات غیر اطمینان بخش به صاحبکار حسابرسی می تواند پدید آید و ارزیابی سطح این گونه خطرها شامل موارد زیر است:

- ❖ نوع و ماهیت، دامنه و هدف از ارائه خدمات.
- ❖ چگونگی ارائه خدمت، شامل کارکنان مربوط و محل کار آنان.
- ❖ میزان وابستگی صاحبکار به آن خدمت شامل تناوب ارائه آن.
- ❖ محیط قانونی و مقرراتی ارائه خدمت.
- ❖ سهامی عام بودن یا نبودن صاحبکار.
- ❖ سطح تخصص مدیریت و کارکنان صاحبکار در ارتباط با نوع خدمات ارائه شده.
- ❖ میزان قضاوت صاحبکار در تعیین موضوعات با اهمیت (ر.ک. به: بندهای ۲۰ - ۴۰۰ تا ۲۱ - ۴۰۰).
- ❖ چنانچه نتیجه خدمات بر سوابق حسابداری یا موضوعات بیان شده در صورت های مالی مورد رسیدگی مؤسسه تأثیرگذار است، موارد زیر در نظر گرفته شود:
 - میزان تأثیر با اهمیت نتیجه خدمات بر صورتهای مالی
 - میزان مفروضات ذهنی در تعیین مناسب مبالغ یا برخورد با موضوعات یاد شده در صورتهای مالی.

❖ نوع و ماهیت و میزان اثر خدمات، در صورت وجود، بر سیستم های تولیدکننده بخش مهمی از اطلاعات صاحبکار به شرح زیر:

- سوابق حسابداری یا صورتهای مالی مورد رسیدگی مؤسسه.
- کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی.

❖ میزان اتکایی که بر نتیجه ارائه خدمات به عنوان بخشی از کار حسابرسی خواهد شد.

❖ حق الزحمه ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش.

۱۰-۶۰۰ت ۳ نمونه هایی از سایر عوامل مربوط در شناسایی و ارزیابی خطرهای نقض استقلال که هنگام ارائه برخی خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش پدید می آید، در زیر بخش های ۶۰۱ تا ۶۱۰ ارائه می شود.

اهمیت در صورت‌های مالی

۱۱-۶۰۰ت ۱ اهمیت، عاملی است مرتبط با ارزیابی خطرهای پدید آمده از ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکار حسابرسی. زیر بخش‌های ۶۰۱ تا ۶۱۰ به اهمیت در صورت‌های مالی صاحبکار حسابرسی اشاره دارد. مفهوم اهمیت در ارتباط با حسابرسی، در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۲۰، با نام/اهمیت در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی و با بررسی اجمالی در استاندارد بین‌المللی ۲۴۰۰ (تجدیدنظر شده)، با نام بررسی اجمالی صورت‌های مالی تاریخی، بیان شده است. تعیین اهمیت، مستلزم اعمال قضاوت حرفه‌ای و متأثر از هر دو عامل کمی و کیفی است. پیش‌بینی نیازهای استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی نیز بر آن اثر می‌گذارد.

۱۱-۶۰۰ت ۲ در مواردی که آیین رفتار حرفه‌ای ارائه یک خدمت غیر اطمینان‌بخش را به صاحبکار حسابرسی به روشنی منع می‌کند، صرف‌نظر از اهمیت پیامدها یا نتایج ارائه آن خدمت بر صورت‌های مالی مورد رسیدگی، مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای مجاز به ارائه آن خدمت نخواهد بود.

ارائه مشاوره و پیشنهاد

۱۲-۶۰۰ت ۱ ارائه مشاوره و پیشنهاد می‌تواند خطر خودبینی در تجدیدنظر پدید آورد. این که ارائه مشاوره و پیشنهاد، خطر خودبینی در تجدیدنظر را پدید می‌آورد مستلزم تعیین موارد بند ۱۵-۶۰۰ است. در مواردی که صاحبکار حسابرسی یک شرکت سهامی عام نیست و خطر خودبینی در تجدیدنظر شناسایی می‌شود، مؤسسه برای ارزیابی و برخورد با این خطر باید چارچوب نظری را بکار گیرد. چنانچه صاحبکار حسابرسی یک شرکت سهامی عام باشد، مفاد بندهای ۱۷-۶۰۰ و ۱۸-۶۰۰ کاربرد دارد.

ارائه خدمات متعدد غیر از خدمات اطمینان‌بخش به یک صاحبکار حسابرسی

۱۳-۶۰۰ت ۱ در مواردی که مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای خدمات غیر اطمینان‌بخش متعددی را به یک صاحبکار حسابرسی ارائه می‌دهد باید افزون بر خطرهای جداگانه هر خدمت، پدید آمدن نقض استقلال در نتیجه اثر ترکیبی چنین خدماتی یا خطر تأثیرگذاری آن بر خطر نقض استقلال موجود را در نظر بگیرد.

۱۳-۶۰۰ت ۱ هنگام ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش متعدد به صاحبکار حسابرسی، عواملی که افزون بر بند ۱۰-۶۰۰ت ۲، با ارزیابی سطح خطرهای نقض استقلال مرتبط هستند، می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- ❖ اثر ترکیبی ارائه خدمات متعدد، سطح خطر ناشی از هر خدمت جداگانه را افزایش می‌دهد.
- ❖ اثر ترکیبی ارائه خدمات متعدد، سطح هر گونه خطر ناشی از روابط کلی با صاحبکار حسابرسی را افزایش می‌دهد.

خطر خودبینی در تجدیدنظر

۱۴-۶۰۰ ت ۱ در مواردی که مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای، خدمات غیر اطمینان‌بخش به صاحبکار حسابرسی ارائه می‌کند، این خطر می‌تواند به وجود آید که مؤسسه، کار خود یا مؤسسه شبکه‌ای را حسابرسی کند، در نتیجه خطر خودبینی در تجدیدنظر پدید می‌آید. خطر خودبینی در تجدیدنظر، یعنی خطر این که مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای، ارزیابی دوباره و تجدیدنظر در نتایج کار، خدمت یا قضاوتی که پیشتر، آن کار، خدمت یا قضاوت را یکی از کارکنان مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای در اجرای یک خدمت غیر اطمینان‌بخش انجام داده است و براساس آن، برای ارائه نظر حرفه‌ای درباره کار یا خدمت جاری بر آن اتکا می‌شود را به گونه‌ای مناسب انجام ندهد.

۱۵-۶۰۰ ت ۱ مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای پیش از ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکار حسابرسی باید امکان پدید آمدن خطر خودبینی در تجدیدنظر را با ارزیابی خطرهای زیر تعیین کند:

الف) نتایج این خدمات بخشی از سوابق حسابداری، کنترل‌های داخلی مربوط به گزارشگری مالی، یا صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه را تشکیل می‌دهد یا بر آن اثر دارد؛ و

ب) در جریان حسابرسی صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه، گروه حسابرسی قضاوت‌های حرفه‌ای یا فعالیت‌های انجام شده توسط مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای را ارزیابی یا بر آن‌ها اتکا خواهد کرد.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت‌های سهامی عام هستند

۱۶-۶۰۰ ت ۱ در مواردی که صاحبکار حسابرسی یک شرکت سهامی عام است، انتظارات ذینفعان از استقلال مؤسسه بالاتر می‌رود. در صورت ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است، این انتظارات بالاتر به آزمون شخص ثالث منطقی و آگاه مورد استفاده در ارزیابی خطر خودبینی در تجدیدنظر ناشی از آن خدمات، مربوط است.

۱۶-۶۰۰ ت ۲ در مواردی که ارائه خدمات غیر اطمینان‌بخش به صاحبکار حسابرسی که یک شرکت سهامی عام است، خطر خودبینی در تجدیدنظر پدید می‌آورد. این خطر در حدی است که نمی‌تواند رفع شود و هیچ تدبیر ایمن‌سازی نمی‌تواند آن را به سطحی پذیرفتنی کاهش دهد.

خطر خودبینی در تجدیدنظر

۱۷-۶۰۰ ت ۱ چنانچه ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است بتواند خطر خودبینی در تجدیدنظر در حسابرسی صورت‌های مالی پدید آورد، مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباید آن خدمات را ارائه کنند (ر.ک. به: ۱۴-۶۰۰ ت ۱ و ۱۵-۶۰۰).

ارائه مشاوره و پیشنهاد

۶۰۰-۱۸ به‌رغم مفاد بند ۱۷-۶۰۰، مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای به شرط رعایت موارد زیر، می‌تواند به صاحبکار حسابرسی که یک شرکت سهامی عام است، در ارتباط با اطلاعات یا موضوعات ناشی از حسابرسی، مشاوره و پیشنهادهایی ارائه دهد:

الف) مسئولیت مدیریتی بر عهده نگیرد (ر.ک. ۲۰-۴۰۰ و ۲۱-۴۰۰)؛ و

ب) بکارگیری چارچوب نظری برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض استقلال، به‌غیر از خطرهای خودبینی در تجدیدنظر، که با ارائه آن مشاوره می‌تواند پدید آید.

۱۸-۶۰۰ت۱ نمونه‌هایی از مشاوره و پیشنهادهایی که در ارتباط با اطلاعات یا موضوعاتی می‌تواند ارائه شود که در جریان حسابرسی پدید می‌آید، شامل موارد زیر است:

❖ مشاوره در بکارگیری استانداردها یا رویه‌های حسابداری و گزارشگری مالی و الزامات افشا در صورت‌های مالی.

❖ مشاوره در مورد مناسب بودن کنترل‌های مالی و حسابداری، و روش‌های بکار رفته در تعیین مبالغ یاد شده در صورت‌های مالی و افشاهای مربوط به آن.

❖ پیشنهاد ثبت‌های اصلاحی روزنامه در اثر یافته‌های حسابرسی.

❖ گفتگو در مورد یافته‌های کنترل‌های داخلی مربوط به گزارشگری مالی و فرایندها و ارائه پیشنهادهای بهبود آن.

❖ گفتگو در مورد چگونگی رفع مشکلات مربوط به مغایرت‌گیری حساب‌ها.

❖ مشاوره در مورد رعایت رویه‌های حسابداری گروه.

برخورد با خطرها

همه صاحبکاران حسابرسی

۱۹-۶۰۰ت۱ الزامات و توضیحات کاربردی لازم برای برخورد با خطرهای نقض استقلال شامل توصیف تدابیر ایمن‌ساز مربوط در بندهای ۱۰-۱۲۰ تا ۱۰-۱۲۰ت۲ بیان شده است.

۱۹-۶۰۰ت۲ خطرهای نقض استقلال که با ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش یا خدمات متعدد به صاحبکار حسابرسی پدید می‌آیند، بسته به واقعیت‌ها و شرایط کار حسابرسی و نوع و ماهیت خدمات ارائه شده، متفاوت هستند. برخورد با این خطرها می‌تواند با بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز یا تعدیل دامنه خدمات پیشنهادی صورت گیرد.

۱۹-۶۰۰ت ۳ نمونه‌هایی از اقداماتی که می‌تواند برای برخورد با این خطرها بکار گرفته شود شامل موارد زیر است:

- ❖ استفاده از حسابداران حرفه‌ای که عضو گروه حسابرسی نبوده‌اند برای ارائه این خدمات.
- ❖ استفاده از یک بررسی‌کننده مناسب که عضو گروه ارائه‌دهنده آن خدمات نبوده است، برای بازبینی کار حسابرسی یا خدمات انجام شده.
- ❖ دریافت توافق قبلی در مورد نتیجه خدمات از مقامات مناسب (برای مثال، مقامات مالیاتی).

۱۹-۶۰۰ت ۴ برای کاهش خطرهای پدید آمده از ارائه خدمات غیر اطمینان‌بخش به صاحبکار حسابرسی به سطحی پذیرفتنی ممکن است تدابیر ایمن‌ساز، وجود نداشته باشد. در چنین شرایطی، چارچوب نظری مقرر می‌نماید مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای موارد زیر را بکار گیرد:

- الف) تعدیل دامنه خدمات پیشنهادی برای از بین بردن شرایطی که خطرها را پدید می‌آورند؛
- ب) نپذیرفتن یا پایان دادن به ارائه خدماتی که خطرهایی را پدید می‌آورد که نمی‌توان آن‌ها را برطرف کرد یا به سطحی پذیرفتنی کاهش داد؛ یا
- پ) پایان دادن به کار حسابرسی.

تماس با راهبران بنگاه در مورد ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش

همه صاحبکاران حسابرسی

۲۰-۶۰۰ت ۱ بندهای ۴۰-۴۰۰ت ۱ و ۴۰-۴۰۰ت ۲ به تماس مؤسسه با راهبران بنگاه در ارتباط با ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش مربوط می‌باشد.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت‌های سهامی عام هستند

۲۱-۶۰۰ت ۱ مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای پیش از ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به بنگاه‌هایی که بخشی از ساختار یک شرکت سهامی عام است و ارائه این خدمات به آنها می‌تواند خطرهای نقض استقلال مؤسسه از شرکت سهامی عام را پدید آورد، ملزم به برقراری تماس با راهبران بنگاه شرکت سهامی عام بر طبق بندهای ۲۲-۶۰۰ تا ۲۴-۶۰۰ هستند. هدف از این تماس، توانمندسازی راهبران شرکت‌های سهامی عام برای نظارت مؤثر بر استقلال مؤسسه‌ای است که صورت‌های مالی شرکت سهامی عام را حسابرسی می‌کند.

۲۱-۶۰۰ مؤسسه می‌تواند برای آسان‌سازی رعایت این‌گونه الزامات با راهبران شرکت سهامی عام نسبت به فرایندی توافق کند که مؤسسه در چه زمانی و با چه کسانی تماس بگیرد. این فرایند می‌تواند به صورت زیر باشد:

- ❖ تعیین رویه‌ای برای ارائه اطلاعات مربوط به این‌گونه خدمات پیشنهادی که می‌تواند براساس توافقی جداگانه، یک توافق کلی یا هر مبنای توافق شده دیگر باشد.
- ❖ شناسایی بنگاه‌هایی که این فرایند برای آنها بکار برده می‌شود که می‌تواند شامل دیگر شرکت‌های سهامی عام عضو ساختار شخصیت حقوقی باشد.
- ❖ شناسایی خدماتی که بدون نیاز به تأیید ویژه راهبران بنگاه می‌تواند به بنگاه‌های یاد شده در بند ۲۲-۶۰۰ در صورتی ارائه شود که راهبران بنگاه در یک توافق کلی موافقت خود را با ممنوع نبودن ارائه این خدمات اعلام کرده و خدمات، خطر نقض استقلال برای مؤسسه نداشته یا در صورت وجود، چنین خطرهایی در سطحی پذیرفتنی باشند.
- ❖ تعیین چگونگی واگذاری اختیار تأیید این‌گونه خدمات بین راهبران بنگاه چندین شرکت سهامی عام موجود در یک ساختار شخصیت یگانه.
- ❖ تعیین یک روش ارائه اطلاعات به راهبران بنگاه به منظور ارزیابی این‌که خدمت پیشنهادی که می‌تواند خطر نقض استقلال مؤسسه را پدید آورد توسط استانداردهای حرفه‌ای، قوانین یا مقررات، ممنوع یا محدود شده است یا این‌که می‌تواند به افشای اطلاعات حساس یا محرمانه بیانجامد.
- ❖ تعیین چگونگی حل و فصل موضوعات اشاره نشده در این فرایندها.

۲۲-۶۰۰ مؤسسه‌ی حسابرسی‌کننده صورت‌های مالی یک شرکت سهامی عام یا مؤسسه شبکه‌ای، پیش از پذیرفتن قراردادی برای ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به بنگاه‌های زیر:

- الف) شرکت سهامی عام است؛
- ب) هر بنگاهی که آن شرکت سهامی عام را به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم کنترل می‌کند؛ یا
- پ) هر بنگاهی که به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم در کنترل آن شرکت سهامی عام است،

مؤسسه باید موارد زیر را رعایت کند، مگر در مواردی که در حال حاضر روبه‌هایی برای برخورد با آن موارد توسط راهبران بنگاه تعیین شده باشد:

الف) به راهبران بنگاه شرکت سهامی عام اطلاع داده شود که مؤسسه در ارائه خدمات، موارد زیر را مشخص کرده است:

۱) ارائه این خدمت ممنوع نیست؛ و

۲) خطری برای نقض استقلال مؤسسه به‌عنوان حسابرس شرکت سهامی عام پدید نیآورده است، هرگونه خطر شناسایی شده، در سطحی پذیرفتنی می‌باشد یا، در غیر این صورت، آن خطر، رفع یا به سطحی پذیرفتنی کاهش خواهد یافت؛ و

ب) اطلاعاتی به راهبران شرکت سهامی عام ارائه گردد که آنان را برای ارزیابی آگاهانه تأثیر ارائه این خدمات بر استقلال مؤسسه توانمند سازد.

۲۲-۶۰۰ نمونه‌هایی از اطلاعاتی که در ارتباط با خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش مشخصی می‌تواند به راهبران شرکت سهامی عام ارائه شود، شامل موارد زیر است:

❖ نوع و ماهیت و دامنه خدمات مورد ارائه.

❖ مبنا و مبلغ حق‌الزحمه پیشنهادی.

❖ در مواردی که مؤسسه هرگونه خطر نقض استقلال را شناسایی کرده است که می‌تواند با ارائه خدمات پیشنهادی پدید آید، چنانچه خطرها در سطحی پذیرفتنی است، ارائه مبانی ارزیابی مؤسسه یا، در غیر این صورت، اقدامات مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای برای رفع یا کاهش هرگونه خطر نقض استقلال به سطحی پذیرفتنی.

❖ ایجاد خطر نقض استقلال یا تغییر سطح خطرهای شناسایی شده پیشین در نتیجه تأثیر ارائه ترکیبی از خدمات چندگانه.

۲۳-۶۰۰ مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباید به هیچ‌یک از بنگاه‌های یاد شده در بند ۲۲-۶۰۰، خدماتی غیر از خدمات اطمینان‌بخش ارائه دهد، مگر اینکه راهبران شرکت سهامی عام، در فرایندی توافق شده با آنان یا در ارتباط با یک خدمت بخصوص، موافقت خود را با موارد زیر اعلام کرده باشند:

الف) نتیجه‌گیری مؤسسه در مورد اینکه ارائه این خدمات، خطر نقض استقلال مؤسسه را به‌عنوان حسابرس شرکت سهامی عام پدید نخواهد آورد، یا اینکه خطر شناسایی شده در سطحی پذیرفتنی است یا، در غیر این صورت، رفع خواهد شد یا به سطحی پذیرفتنی کاهش خواهد یافت؛ و

ب) ارائه آن خدمات.

۶۰۰-۲۴ به‌رغم مفاد بندهای ۲۲-۶۰۰ و ۲۳-۶۰۰، در مواردی که مؤسسه توسط استانداردهای حرفه‌ای لازم‌الاجرا، قوانین یا مقررات از ارائه اطلاعات در مورد خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش پیشنهادی به راهبران شرکت سهامی عام منع شده است، یا در مواردی که ارائه چنین اطلاعاتی به افشای اطلاعات مهم یا محرمانه منجر می‌شود، مؤسسه ممکن است خدمات پیشنهادی را در موارد زیر ارائه کند:

الف) مؤسسه چنین اطلاعاتی را در حد ممکن و بدون زیر پا گذاری تعهدات قانونی یا حرفه‌ای خود ارائه می‌کند؛

ب) مؤسسه به راهبران شرکت سهامی عام اطلاع می‌دهد که ارائه این خدمات، خطری برای نقض استقلال مؤسسه از شرکت سهامی عام پدید نمی‌آورد، یا هرگونه خطر شناسایی شده، در سطحی پذیرفتنی است یا، در غیر این صورت، آن خطر، رفع یا به سطحی پذیرفتنی کاهش داده خواهد شد؛ و

پ) راهبران بنگاه با نتیجه‌گیری مؤسسه در بند (ب) مخالف نیستند.

۶۰۰-۲۵ مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای، با نگرش به موضوعات طرح شده توسط راهبران صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است یا بنگاه مورد اشاره در بند ۲۲-۶۰۰ به‌عنوان دریافت‌کننده خدمات پیشنهادی می‌باشد باید در شرایط زیر، ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش را نپذیرد یا از کار حسابرسی کناره‌گیری کند:

الف) مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای برای ارائه هرگونه اطلاعاتی به راهبران بنگاه صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است مجاز نباشند، مگر اینکه چنین وضعیتی در فرایند توافقی از پیش تعیین شده با راهبران بنگاه، در نظر گرفته شده باشد؛ یا

ب) راهبران بنگاه صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است، در مورد اینکه ارائه این خدمات، خطر نقض استقلال از صاحبکار حسابرسی را پدید نمی‌آورد یا هر خطر شناسایی شده، در سطحی پذیرفتنی است، یا، در غیر این صورت، رفع می‌شود یا تا سطحی پذیرفتنی کاهش می‌یابد، با نتیجه‌گیری مؤسسه مخالف هستند.

صاحبکار حسابرسی که سپس به شرکت سهامی عام تبدیل می‌شود

۶۰۰-۲۶ در مواردی که صاحبکار حسابرسی به شرکت سهامی عام تبدیل می‌شود، ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش، در حال حاضر یا در گذشته، توسط مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای به صاحبکار حسابرسی، استقلال مؤسسه را مگر در شرایط زیر نقض می‌کند:

الف) خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش ارائه شده پیشتر، با مفاد این بخش در مورد صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام نیستند، مطابقت داشته باشد.

ب) خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش جاری که طبق این بخش ارائه آن به صاحبکاران حسابرسی که شرکت‌های سهامی عام هستند مجاز نیست، خاتمه یافته باشد یا، در صورت ناممکن بودن، هرچه زودتر پس از تبدیل صاحبکار به شرکت سهامی عام پایان پذیرد؛ و

پ) مؤسسه و راهبران بنگاهی که به شرکت سهامی عام تبدیل می‌شود، توافق کنند و اقدامات بیشتری را برای برخورد با هرگونه خطر نقض استقلال بکار گیرند که در سطحی پذیرفتنی نیست.

۱۶۰۰-۲۶ نمونه اقداماتی که مؤسسه می‌تواند به صاحبکار حسابرسی پیشنهاد کند شامل مشارکت دادن یک مؤسسه دیگر برای انجام موارد زیر است:

- ❖ بازبینی یا اجرای دوباره کار حسابرسی که مورد تأثیر قرار گرفته، تا حدی که لازم است.
- ❖ ارزیابی نتایج خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش یا اجرای دوباره آن خدمات تا حد لازم برای پذیرش مسئولیت آنها توسط آن مؤسسه‌ی دیگر.

ملاحظات مرتبط با برخی بنگاه‌های وابسته

۶۰۰-۲۷ این بخش، الزامات منع ارائه برخی خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش توسط مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای به صاحبکاران حسابرسی را در بردارد. به‌رغم این الزامات و الزامات بند ۲۰-۴۰۰، یک مؤسسه یا یک مؤسسه شبکه‌ای ممکن است مسئولیت‌های مدیریتی بنگاه‌های وابسته به صاحبکار حسابرسی صورت‌های مالی را، به شرح زیر، بپذیرد یا برخی خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش را به این بنگاه‌های وابسته ارائه کند که در غیر این صورت، مجاز به ارائه آن نیست:

- الف) بنگاهی که کنترل مستقیم یا غیرمستقیم بر صاحبکار حسابرسی دارد؛
- ب) بنگاهی که منافع مالی مستقیم در صاحبکار حسابرسی دارد به شرطی که آن بنگاه، نفوذ قابل ملاحظه‌ای بر صاحبکار دارد و آن منافع در بنگاه صاحبکار برای چنین بنگاهی بااهمیت باشد؛ یا
- پ) بنگاهی که تحت کنترل مشترک با صاحبکار است.
- مشروط بر اینکه همه شرایط زیر برآورده شود:
- ۱) مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای درباره صورت‌های مالی بنگاه وابسته، اظهارنظر نمی‌کند؛
 - ۲) مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای، مسئولیت مدیریتی مستقیم یا غیرمستقیم بنگاه مورد رسیدگی مؤسسه را بر عهده نمی‌گیرد؛
 - ۳) این خدمات، خطر خودبینی در تجدیدنظر پدید نمی‌آورد؛ و
 - ۴) مؤسسه با سایر خطرهای پدید آمده از ارائه این خدمات که در سطحی پذیرفتنی نیستند، برخورد می‌کند.

مستندسازی

۱-۲۸-۶۰۰ت مستندسازی نتیجه‌گیری مؤسسه درباره رعایت این بخش برطبق بندهای ۶۰-۴۰۰ و ۶۰-۴۰۰ت ۱ می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- ❖ عناصر کلیدی شناخت مؤسسه از نوع و ماهیت خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش که باید ارائه شود و چرایی و چگونگی تأثیر آن‌ها بر صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه.
- ❖ نوع و ماهیت هرگونه خطر نقض استقلال که با ارائه این خدمات به صاحبکار حسابرسی پدید می‌آید، شامل مورد رسیدگی قرار گرفتن یا نگرفتن نتایج این خدمات.
- ❖ میزان درگیری مدیریت در ارائه و نظارت بر این خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش پیشنهادی.
- ❖ هرگونه تدبیر ایمن‌ساز یا اقدامات انجام شده برای برخورد با خطر نقض استقلال.
- ❖ منطق مؤسسه برای غیرمجاز ندانستن آن خدمت و پذیرفتنی بودن سطح هرگونه خطر نقض استقلال شناسایی شده.
- ❖ در ارتباط با ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش پیشنهادی به بنگاه‌های اشاره شده در بند ۲۲-۶۰۰، اقدامات انجام شده برای رعایت الزامات بندهای ۲۲-۶۰۰ تا ۲۴-۶۰۰.

زیر بخش ۶۰۱

ارائه خدمات حسابداری و دفترداری

مقدمه

۶۰۱-۱ هنگام ارائه خدمات حسابداری و دفترداری به صاحبکار حسابرسی، افزون بر الزامات خاص و توضیحات کاربردی بیان شده در این بخش، الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در بندهای ۶۰۰-۱ تا ۶۰۰-۲۸ نیز به بکارگیری چارچوب نظری، مربوط است.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

۶۰۱-۲ تهیه و تنظیم و ارائه مطلوب صورت‌های مالی منطبق با چارچوب گزارشگری مالی لازم‌الاجرا از مسئولیت‌های مدیریت است. این گونه مسئولیت‌ها شامل موارد زیر است:

- ❖ تعیین رویه‌های حسابداری و نحوه عمل منطبق با آن رویه‌ها.
- ❖ تهیه و تنظیم یا تغییر در مدارک زیربنایی یا ایجاد داده‌های، الکترونیکی یا غیر آن، مؤید رخ دادن یک معامله یا رویداد، مانند:
 - سفارش خرید،
 - مدارک ثبت اوقات کارکرد کارکنان،
 - سفارش فروش.
- ❖ صدور اجازه یا تغییر ثبت‌های روزنامه.
- ❖ تعیین یا تصویب طبقه‌بندی حساب‌های مربوط به معاملات و رویدادهای مالی.

توصیف خدمات

- ۶۰۱-۳ ارائه خدمات حسابداری و دفترداری، طیف گسترده‌ای از خدمات را، شامل موارد زیر، در برمی‌گیرد:
- ❖ تهیه و تنظیم اسناد و مدارک حسابداری یا تهیه صورت‌های مالی.
 - ❖ ثبت معاملات / رویدادها.
 - ❖ خدمات تهیه لیست حقوق و دستمزد.
 - ❖ رفع مشکلات مربوط به مغایرت‌گیری حساب‌ها.
 - ❖ برگردان صورت‌های مالی موجود از یک مبنای گزارشگری مالی به مبنای دیگری.

خطرهای بالقوه ناشی از ارائه خدمات حسابداری و دفترداری

همه صاحبکاران حسابرسی

۴-۶۰۱ت ۱ در مواردی که ریسک اثرگذاری خدمات حسابداری و دفترداری ارائه شده توسط مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای به یک صاحبکار حسابرسی، بر سوابق حسابداری یا صورت‌های مالی مورد رسیدگی وجود دارد، خطر خودبینی در تجدیدنظر پدید می‌آید.

صاحبکاران حسابرسی غیر از شرکت‌های سهامی عام

۵-۶۰۱ت ۱ مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای به شرطی می‌تواند خدمات حسابداری و دفترداری را، شامل تهیه صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه یا اطلاعات مالی زیربنای این صورت‌های مالی، به صاحبکار حسابرسی غیر از شرکت سهامی عام ارائه کند که:

الف) خدمات، عادی و تکراری باشند؛ و

ب) مؤسسه با هرگونه خطر ایجاد شده که در سطحی پذیرفتنی نیست، برخورد کند.

۵-۶۰۱ت ۱ نمونه‌هایی از این‌گونه خدمات عادی و تکراری شامل موارد زیر است:

الف) با اطلاعات، داده‌ها و مستنداتی سروکار دارد که همه تصمیم‌گیری‌ها یا قضاوت‌های مورد نیاز آن توسط صاحبکار گرفته شده است؛ و

ب) به اندک یا هیچ قضاوتی نیاز ندارد.

۵-۶۰۱ت ۲ خدمات حسابداری و دفترداری می‌تواند دستی یا خودکار باشد. عوامل مؤثر در تعیین عادی یا ماشینی بودن یا نبودن یک خدمت خودکار شامل فعالیت‌های انجام شده با فناوری، خروجی‌های فناوری و ارائه کردن یا نکردن یک خدمت مبتنی بر یا نیازمند تخصص یا قضاوت مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای توسط فناوری است.

۵-۶۰۱ت ۳ نمونه‌هایی از این‌گونه خدمات دستی یا خودکار که می‌تواند عادی یا تکراری تلقی شود، شامل موارد زیر است:

❖ انجام محاسبات یا تنظیم لیست حقوق و دستمزد بر اساس داده‌های صاحبکار برای تصویب و پرداخت توسط صاحبکار.

❖ ثبت و ضبط معاملاتی که مبالغ آن به‌آسانی قابل تعیین از روی مدارک یا داده‌های مثبت، چون قبض آب، برق یا تلفن، است و صاحبکار، طبقه‌بندی حساب‌های مربوط را تعیین یا تصویب کرده باشد.

❖ محاسبه استهلاك دارایی‌های ثابت براساس رویه‌های حسابداری، عمر مفید برآوردی و ارزش اسقاط تعیین شده توسط صاحبکار.

- ❖ انتقال ثبت‌های تعیین شده توسط صاحبکار به دفترکل.
 - ❖ انتقال ثبت‌های مصوب صاحبکار به تراز آزمایشی.
 - ❖ تهیه صورتهای مالی براساس تراز آزمایشی مصوب صاحبکار و تهیه یادداشت‌های همراه براساس مدارک مصوب صاحبکار.
- مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای به شرطی می‌تواند چنین خدماتی را به صاحبکار حسابرسی غیر از شرکت سهامی عام ارائه کند که الزامات بند ۲۱-۴۰۰ را رعایت کند و اطمینان یابد که ارائه این خدمات به پذیرش مسئولیت‌های مدیریتی بر اساس الزامات بند ۵-۶۰۱ (ب) نمی‌انجامد.
- ۴-۶۰۱-۵ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با خطر خودبینی در تجدید نظر ناشی از ارائه خدمات حسابداری و دفترداری با ماهیت عادی و تکراری به یک صاحبکار حسابرسی غیر از شرکت سهامی عام، به شرح زیر است:
- ❖ استفاده از افراد حرفه‌ای غیر از اعضای گروه حسابرسی برای ارائه این‌گونه خدمات.
 - ❖ استفاده از حسابدار حرفه‌ای دیگری برای بازبینی کار حسابرسی یا خدمات ارائه شده.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

- ۶-۶۰۱ مؤسسه نباید خدمات حسابداری و دفترداری را به یک صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است، ارائه کند.
- ۷-۶۰۱ به‌رغم مفاد بند ۶-۶۰۱ بالا، یک مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای می‌تواند صورتهای مالی بنگاه وابسته به شرح بندهای (پ) و (ت) تعریف بنگاه وابسته، به بنگاه صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است را تهیه کند مشروط بر این‌که:
- الف) گزارش حسابرسی صورتهای مالی گروه صاحبکار که سهامی عام است، صادر شده باشد؛
- ب) مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای، مسئولیت‌های مدیریتی نپذیرد و برای ارزیابی یا برخورد با خطرهای استقلال، چارچوب نظری را بکار گیرد؛
- پ) مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای، اسناد و مدارک حسابداری زیربنای صورتهای مالی بنگاه‌های وابسته به صاحبکار حسابرسی را که آن صورتهای مالی، مبتنی بر اطلاعات مورد تأیید صاحبکار حسابرسی است، تهیه نکند؛ و
- ت) صورتهای مالی بنگاه‌های وابسته، زیربنایی برای صورتهای مالی گروه که سهامی عام است را در آینده تشکیل نخواهد داد.

زیربخش ۶۰۲

خدمات اداری

مقدمه

۶۰۲-۱ هنگام ارائه خدمات اداری، افزون بر الزامات خاص و توضیحات کاربردی بیان شده در این بخش، الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در بندهای ۶۰۰-۱ تا ۶۰۰-۲۸ نیز به بکارگیری چارچوب نظری، مربوط است.

الزامات و توضیحات کاربردی

توصیف خدمات

۶۰۲-۲ خدمات اداری، با یاری‌رسانی به صاحبکاران در انجام دادن کارهای روزمره در جریان عادی فعالیت‌های آن سر و کار دارد.

۶۰۲-۲ نمونه‌هایی از خدمات اداری به شرح زیر است:

- ❖ خدمات ماشین‌نویسی (تایپ)، قالب‌بندی مستندات.
- ❖ تهیه و تکمیل فرم‌های اداری یا قانونی برای تصویب صاحبکار.
- ❖ ارائه این‌گونه فرم‌ها بر طبق دستور صاحبکار.
- ❖ نظارت و کنترل تاریخ‌های قانونی و یادآوری آن به صاحبکار حسابرسی.

خطرهای بالقوه ناشی از ارائه خدمات اداری

همه صاحبکاران حسابرسی

۶۰۲-۳ ارائه این‌گونه خدمات معمولاً به ایجاد خطری نمی‌انجامد، چون این‌گونه خدمات اساساً به قضاوت حرفه‌ای نیاز ندارد و از نوع کارهای دفتری است.

زیربخش ۶۰۳

خدمات ارزیابی

مقدمه

۶۰۳-۱ هنگام ارائه خدمات ارزیابی، افزون بر الزامات خاص و توضیحات کاربردی بیان شده در این بخش، الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در بندهای ۶۰۰-۱ تا ۶۰۰-۲۸ نیز به بکارگیری چارچوب نظری، مربوط است.

الزامات و توضیحات کاربردی

توصیف خدمات

۶۰۳-۱ت ارزیابی عبارت است از تعیین مفروضاتی درباره پیش‌آمدهای آتی، بکارگیری روش‌ها و فنون مناسب و ترکیب هر دو به‌منظور تعیین ارزشی معین، یا دامنه‌ای از ارزش‌ها، برای یک دارایی، یک بدهی یا کل یا یک بخش بنگاه اقتصادی.

۶۰۳-۲ت در مواردی که مؤسسه برای صاحبکار حسابرسی و به‌قصد یاری در ایفای مسئولیت گزارشگری مالیاتی یا برنامه‌ریزی مالیاتی آن، خدمات ارزیابی انجام می‌دهد و نتایج ارزیابی، اثری مستقیم بر صورت‌های مالی آن صاحبکار ندارد، مگر از طریق ثبت‌های حسابداری مربوط به مالیات، مفاد بندهای ۶۰۴-۱۷ تا ۶۰۴-۱۹ بکار گرفته می‌شود.

خطرهای بالقوه ناشی از ارائه خدمات ارزیابی

همه صاحبکاران حسابرسی

۶۰۳-۱ت در مواردی که ریسک اثرگذاری نتیجه این خدمات بر سوابق حسابداری یا صورت‌های مالی وجود دارد، ارائه خدمات ارزیابی به صاحبکار حسابرسی می‌تواند خطر خودبینی در تجدیدنظر را پدید آورد. چنین خدماتی همچنین می‌تواند خطر حمایت یا مخالفت ایجاد کند.

۶۰۳-۲ت شناسایی خطرهای خودبینی در تجدیدنظر و حمایت یا مخالفت که در نتیجه ارائه خدمات ارزیابی ایجاد می‌شود، به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- ❖ هدف و کاربرد گزارش ارزیابی.
- ❖ انتشار عمومی نتیجه ارزیابی.
- ❖ میزانی از روش‌های ارزیابی که توسط قوانین و مقررات یا عرف تعیین شده است.

- ❖ میزان درگیری صاحبکار در تعیین و تصویب شیوه ارزیابی و دیگر تصمیم‌گیری‌های عمده مرتبط.
 - ❖ میزان مفروضات ذهنی ذاتی در قلم مورد ارزیابی شامل استانداردها و روش‌های مشخص شده.
 - ❖ با اهمیت بودن یا نبودن اثر ارزیابی بر صورت‌های مالی.
 - ❖ میزان موارد افشای مرتبط با ارزیابی در صورت‌های مالی.
 - ❖ میزان وابستگی به نتایج آن دسته از رویدادهای آتی که به‌طور ذاتی سبب تغییرپذیری زیاد در مبالغ ارزیابی می‌شود.
- هنگامی که خطر خودبینی در تجدیدنظر برای صاحبکار حسابرسی که سهامی عام است شناسایی شود، الزامات بند ۵-۶۰۳ بکار گرفته می‌شود.

صاحبکاران حسابرسی غیر از شرکت‌های سهامی عام

۳-۶۰۳ ت ۳ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز که می‌تواند برای برخورد با خطرهای خودبینی در تجدیدنظر و حمایت یا مخالفت در موارد ارائه خدمات ارزیابی به یک صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام نیست، بکار گرفته شود به شرح زیر است:

- ❖ استفاده از افراد حرفه‌ای که عضو گروه حسابرسی نیستند، برای ارائه این‌گونه خدمات به‌منظور برخورد با خطرهای خودبینی در تجدیدنظر و حمایت یا مخالفت.
- ❖ استفاده از یک بازبینی‌کننده مناسب برای ارائه خدمات بازبینی کار حسابرسی انجام شده یا خدمات ارائه شده به‌منظور برخورد با خطر خودبینی در تجدیدنظر.

۴-۶۰۳ مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباید به یک صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام نیست، خدمات ارزیابی ارائه کند اگر:

- الف) ارزیابی، متضمن مفروضات ذهنی بسیار باشد؛ و
- ب) نتایج ارزیابی، بر صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه دارای اثری با اهمیت باشد.

۴-۶۰۳ ت ۱ برخی از موارد ارزیابی با میزان قابل ملاحظه‌ای از مفروضات ذهنی سر و کار ندارد؛ مانند، مواردی که مفروضات زیربنایی آن قلم را قوانین یا مقررات تعیین کرده است یا روش‌ها و فنون مورد استفاده، براساس استانداردهای پذیرفته شده یا قوانین و مقررات، مشخص شده است. در این‌گونه موارد، نتایج ارزیابی یک قلم توسط دو ارزیاب یا بیشتر، احتمالاً نمی‌تواند تفاوت‌های چشمگیر داشته باشد.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

خطر خودبینی در تجدیدنظر

۶۰۳-۵ چنانچه ارائه خدمات ارزیابی، به ایجاد خطر خودبینی در تجدیدنظر منجر شود، مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباید چنین خدمتی را به صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است، ارائه کند (ر.ک. به: ۶۰۰-۱۵ و ۶۰۰-۱۷).

خطر حمایت یا مخالفت

۶۰۳-۵ت۱ نمونه‌ای از تدابیر ایمن‌ساز که می‌تواند برای برخورد با خطر حمایت یا مخالفت در موارد ارائه خدمات ارزیابی به یک صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است، بکار گرفته شود، استفاده از افراد حرفه‌ای که عضو گروه حسابرسی نیستند برای ارائه این‌گونه خدمات است.

زیر بخش ۶۰۴

خدمات مالیاتی

مقدمه

۶۰۴-۱ هنگام ارائه خدمات مالیاتی به صاحبکار حسابرسی، افزون بر الزامات خاص و توضیحات کاربردی بیان شده در این بخش، الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در بندهای ۱-۶۰۰ تا ۲۸-۶۰۰ت ۱ نیز به بکارگیری چارچوب نظری، مربوط است.

الزامات و توضیحات کاربردی

توصیف خدمات

۶۰۴-۲ت ۱ خدمات مالیاتی دامنه گسترده‌ای دارد. این بخش به‌ویژه به موارد زیر می‌پردازد:

❖ تهیه اظهارنامه مالیاتی.

❖ انجام دادن محاسبات مالیاتی برای مقاصد تهیه ثبت‌های حسابداری.

❖ خدمات مشاوره مالیاتی.

❖ خدمات برنامه‌ریزی مالیاتی.

❖ خدمات مالیاتی مربوط به ارزیابی‌ها.

❖ یآوری در حل و فصل دعاوی مالیاتی.

۶۰۴-۲ت ۲ خدمات مالیاتی ممکن است با نام‌هایی کلی چون برنامه‌ریزی یا رعایت مالیاتی خوانده شود. به‌هرحال، این‌گونه خدمات در عمل، باهم مرتبط هستند و می‌تواند همراه سایر خدمات غیر اطمینان‌بخش چون خدمات تأمین مالی بنگاه توسط مؤسسه ارائه شود. از این‌رو، طبقه‌بندی کلی خطرهایی که هر خدمت مالیاتی خاص، آن را ایجاد می‌کند، ناممکن است.

خطرهای بالقوه ناشی از ارائه خدمات مالیاتی

۶۰۴-۳ت ۱ در مواردی که ریسک اثرگذاری نتایج ارائه خدمات مالیاتی به یک صاحبکار حسابرسی بر سوابق حسابداری یا صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه وجود دارد، ارائه چنین خدماتی می‌تواند خطر خودبینی در تجدیدنظر و همچنین، خطر حمایت یا مخالفت پدید آورد.

۳-۶۰۴ت ۲ عوامل مربوط در شناسایی خطر خودبینی در تجدید نظر یا خطر حمایت یا مخالفت پدید آمده به دلیل ارائه هرگونه خدمت مالیاتی به یک صاحبکار حسابرسی و ارزیابی این مخاطرات به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد.

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

همه صاحبکاران حسابرسی

۴-۶۰۴ در مواردی که خدمت یا رویداد مالی به بازاریابی، برنامه‌ریزی، یا اظهار نظر در راستای یک‌رویه مالیاتی باشد که به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم توسط مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای به صاحبکار حسابرسی پیشنهاد شده است و هدف اصلی از آن، گریز از مالیات باشد، مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباید آن خدمت یا رویداد مالی را به صاحبکار حسابرسی ارائه یا پیشنهاد کند، مگر اینکه مؤسسه مطمئن باشد که رویه پیشنهادی، مبنایی در قانون یا مقررات مالیاتی جاری دارد که به احتمال زیاد توسط مقامات مالیاتی تأیید خواهد شد.

۴-۶۰۴ت ۱ ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش بیان شده در بند ۴-۶۰۴، به‌طور معمول سبب ایجاد خطرهای منافع شخصی، خودبینی در تجدیدنظر و حمایت یا مخالفت در حدی می‌شود که نمی‌توان آن‌ها را برطرف کرد یا به سطحی پذیرفتنی کاهش داد، مگر اینکه آن رویه مالیاتی، مبنایی در قانون یا مقررات مالیاتی جاری داشته باشد که مؤسسه مطمئن باشد احتمال موافقت شدن با آن، زیاد است.

الف- تهیه اظهارنامه مالیاتی

توصیف خدمات

۵-۶۰۴ت ۱ خدمات تهیه اظهارنامه مالیاتی شامل موارد زیر است:

- ❖ 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.
- ❖ راهنمایی صاحبکار درباره نحوه برخورد با معاملات و رویدادهای گذشته.
- ❖ 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).

خطرهای بالقوه ناشی از ارائه خدمات تهیه اظهارنامه مالیاتی

همه صاحبکاران حسابرسی

۶-۶۰۴ت ۱ ارائه خدمات تهیه اظهارنامه مالیاتی معمولاً خطری را ایجاد نمی‌کند؛ زیرا:

الف) تهیه اظهارنامه مالیاتی معمولاً براساس 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؛ و

ب) اظهارنامه‌های مالیاتی معمولاً توسط مقامات مالیاتی، مورد بررسی و تأیید قرار می‌گیرند.

ب - محاسبات مالیاتی برای مقاصد تهیه ثبت‌های حسابداری

توصیف خدمات

۷-۶۰۴ت ۱ ارائه خدمات محاسبات مالیاتی شامل تهیه محاسبات مالیات سال جاری و دارایی‌ها یا بدهی‌های مالیات انتقالی جهت مقاصد تهیه ثبت‌های حسابداری پشتوانه دارایی‌ها و بدهی‌های مالیاتی در صورت‌های مالی صاحبکار حسابرسی است.

خطرهای بالقوه ناشی از ارائه خدمات محاسبات مالیاتی

همه صاحبکاران حسابرسی

۸-۶۰۴ت ۱ انجام محاسبات مالیاتی سال جاری و بدهی‌های (یا دارایی‌های) مالیات انتقالی برای صاحبکار حسابرسی جهت مقاصد تهیه ثبت‌های حسابداری پشتوانه مانده حساب‌ها، خطر خودبینی در تجدیدنظر را پدید می‌آورد.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام نیستند

۹-۶۰۴ت ۱ چنانچه انجام چنین محاسباتی برای یک صاحبکار حسابرسی بتواند از لحاظ صورت‌های مالی مورد رسیدگی، با اهمیت تلقی شود، افزون بر مفاد بند ۳-۶۰۴ت ۲، این عامل نیز در ارزیابی سطح خطر خودبینی در تجدیدنظر، مورد توجه قرار می‌گیرد.

۹-۶۰۴ت ۲ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این خطر خودبینی در تجدیدنظر برای صاحبکارانی که شرکت سهامی عام نیستند، شامل موارد زیر است:

- ❖ استفاده از افراد حرفه‌ای که عضو گروه حسابرسی نیستند برای انجام دادن این خدمت؛
- ❖ استفاده از یک بازبینی کننده مناسب که عضو گروه ارائه این خدمات نیست برای بازبینی کار حسابرسی یا خدمات اجرا شده.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

۶۰۴-۱۰ مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباید برای یک صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است، خدمات محاسبات مالیات سال جاری و بدهی‌ها (یا دارایی‌های) مالیات انتقالی را ارائه دهد (ر.ک. به: ۱۵-۶۰۰ و ۱۷-۶۰۰).

پ - برنامه‌ریزی و دیگر خدمات مشاوره مالیاتی

توصیف خدمات

۱۱-۶۰۴ت خدمات برنامه‌ریزی و مشاوره مالیاتی دامنه گسترده‌ای دارد؛ مانند راهنمایی صاحبکار در زمینه ساختارسازی اثربخش امور مالیاتی یا راهنمایی در زمینه بکارگیری قوانین و مقررات جدید مالیاتی.

خطرهای بالقوه ناشی از ارائه خدمات برنامه‌ریزی و دیگر خدمات مشاوره مالیاتی

همه صاحبکاران حسابرسی

۱۲-۶۰۴ت در مواردی که ریسک اثرگذاری خدمات برنامه‌ریزی و راهنمایی مالیاتی بر سوابق حسابداری یا صورت‌های مالی مورد رسیدگی یک صاحبکار حسابرسی وجود دارد، خطر خودبینی در تجدیدنظر و همچنین، خطر حمایت یا مخالفت می‌تواند پدید آید.

۱۲-۶۰۴ت ارائه خدمات برنامه‌ریزی و راهنمایی مالیاتی معمولاً در مواردی خطر خودبینی در تجدیدنظر را پدید نمی‌آورد که این خدمات:

الف) مورد توافق صریح مقامات مالیاتی یا منطبق بر رویه‌های پیشین است.

ب) منطبق بر نحوه عمل‌های متعارف می‌باشد (به این معنا که به‌طور معمول استفاده می‌شود و توسط مقامات مالیاتی مربوط، به چالش کشیده نشده است).

پ) مبنایی قانونی دارد که احتمال موافقت شدن با آن می‌رود.

۱۲-۶۰۴ت عوامل مربوط در شناسایی خطرهای خودبینی در تجدیدنظر و حمایت یا مخالفت ناشی از ارائه خدمات برنامه‌ریزی و راهنمایی مالیاتی به یک صاحبکار حسابرسی، افزون بر عوامل یاد شده در بند ۳-۶۰۴ت، و ارزیابی سطح این خطرها شامل موارد زیر است:

❖ میزان مفروضات ذهنی بکار رفته در تعیین نحوه عمل مناسب راهنمایی مالیاتی در صورت‌های مالی.

❖ بودن یا نبودن حکمی اختصاصی درباره نحوه برخورد مالیاتی، یا توافق قبلی با مقامات مالیاتی پیش از تهیه صورت‌های مالی.

❖ میزان اهمیت اثر نتایج راهنمایی مالیاتی بر صورت‌های مالی.

در مواردی که هنگام ارائه خدمات برنامه‌ریزی و مشاوره مالیاتی به صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است، خطر خودبینی در تجدیدنظر پدید آید، مفاد بند ۱۵-۶۰۴ بکار گرفته می‌شود.

در مواردی که تأثیر راهنمایی مالیاتی به یک نحوه عمل خاص حسابداری یا نحوه خاص ارائه در صورت‌های مالی بستگی دارد

۶۰۴-۱۳ مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای در موارد زیر نباید به صاحبکار حسابرسی، خدمات برنامه‌ریزی و مشاوره مالیاتی ارائه دهد:

الف) تأثیر راهنمایی مالیاتی به یک نحوه عمل خاص حسابداری یا نحوه خاص ارائه در صورت‌های مالی بستگی دارد؛ و

ب) گروه حسابرسی نسبت به مناسب بودن نحوه عمل حسابداری یا نحوه ارائه بر اساس چارچوب گزارشگری مالی مربوط، تردید دارد.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام نیستند

۱۴-۶۰۴ت۱ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با خطرهای خودبینی در تجدیدنظر و حمایت یا مخالفت پدید آمده در نتیجه ارائه خدمات برنامه‌ریزی و مشاوره مالیاتی به صاحبکارانی که شرکت سهامی عام نیستند، شامل موارد زیر است:

❖ استفاده از افراد حرفه‌ای که عضو گروه حسابرسی نباشند برای انجام دادن این خدمات می‌تواند خطرهای خودبینی در تجدیدنظر و حمایت یا مخالفت را رفع نماید.

❖ استفاده از یک بازبینی‌کننده مناسب که در ارائه خدمات مالیاتی نقشی نداشته است، برای بازبینی کار حسابرسی یا خدمات ارائه شده می‌تواند خطر خودبینی در تجدیدنظر را برطرف کند.

❖ دریافت توافق قبلی مقامات مالیاتی یا نظر مشورتی آنان پیش از ارائه خدمت می‌تواند خطر حمایت یا مخالفت را رفع کند.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

خطر خودبینی در تجدیدنظر

۶۰۴-۱۵ هنگامی که ارائه خدمات برنامه‌ریزی و مشاوره مالیاتی سبب ایجاد خطر خودبینی در تجدید نظر گردد، مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباید چنین خدماتی را به صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند ارائه دهد. (ر.ک. به: ۶۰۰-۱۵، ۶۰۰-۱۷ و ۶۰۴-۱۲ ت ۲).

خطر حمایت یا مخالفت

۱۵-۶۰۴ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز که می‌تواند خطر حمایت یا مخالفت پدید آمده در نتیجه ارائه خدمات برنامه‌ریزی و مشاوره مالیاتی به صاحبکارانی که شرکت سهامی عام هستند را رفع کند، شامل موارد زیر است:

- ❖ استفاده از افراد حرفه‌ای که عضو گروه حسابرسی نباشند برای انجام دادن خدمت.
- ❖ دریافت توافق قبلی مقامات مالیاتی پیش از ارائه خدمت.

ت - خدمات مالیاتی دربرگیرنده ارزیابی

توصیف خدمات

۱۶-۶۰۴ خدمات مالیاتی دربرگیرنده ارزیابی، دامنه گسترده‌ای شامل موارد زیر، دارد:

- ❖ معاملات ادغام و تحصیل.
- ❖ تجدید ساختار گروه و تجدید سازمان شرکت.
- ❖ مطالعات قیمت انتقالی.
- ❖ ترتیبات جبران خدمات مبتنی بر سهام.

خطرهای بالقوه ناشی از ارائه خدمات مالیاتی دربرگیرنده انجام ارزیابی

همه صاحبکاران حسابرسی

۱۷-۶۰۴ در مواردی که ریسک اثرگذاری نتایج این خدمت بر سوابق حسابداری یا صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه وجود دارد، خطر خودبینی در تجدیدنظر می‌تواند پدید آید. ارائه این خدمت می‌تواند خطر حمایت یا مخالفت را نیز پدید آورد.

۱۷-۶۰۴ت ۲ در مواردی که یک مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای، خدمات ارزیابی را برای مقاصد مالیاتی در راستای کمک به صاحبکار حسابرسی برای ایفای مسئولیت‌های گزارشگری مالیاتی یا برنامه‌ریزی مالیاتی انجام می‌دهد، نتیجه این ارزیابی می‌تواند جز در ارتباط با ثبت‌های حسابداری مربوط به مالیات:

❖ بر سوابق حسابداری یا صورت‌های مالی اثر نداشته باشد. در این گونه موارد، الزامات و توضیحات کاربردی این بخش کاربرد دارد.

❖ بر سوابق حسابداری یا صورت‌های مالی اثری فراتر از ثبت‌های حسابداری مربوط به مالیات داشته باشد، برای مثال، هنگامی که ارزیابی به تجدید ارزیابی دارایی‌ها می‌انجامد. در این گونه موارد، الزامات و توضیحات کاربردی زیربخش ۶۰۳ در ارتباط با خدمات ارزیابی بکار گرفته می‌شود.

۱۷-۶۰۴ت ۳ ارائه خدمات ارزیابی برای مقاصد مالیاتی به یک صاحبکار حسابرسی معمولاً در صورتی خطر خودبینی در تجدیدنظر پدید نمی‌آورد که:

❖ مفروضات زیربنایی آن توسط قوانین یا مقررات تعیین شده باشد، یا به صورت گسترده‌ای مورد پذیرش باشد؛ یا

❖ روش‌ها و فنون مورد استفاده برای ارزیابی، براساس استانداردهای پذیرفته شده یا مصوب قوانین یا مقررات باشد و ارزیابی انجام شده، توسط مقامی مالیاتی یا ذیصلاح قانونی مشابه، مورد بازبینی برون‌سازمانی قرار گیرد.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام نیستند

۱۸-۶۰۴ت ۱ مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای هنگامی می‌تواند خدمات ارزیابی را به صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام نیست برای مقاصد مالیاتی ارائه دهد که این خدمات، تنها در ارتباط با ثبت‌های حسابداری مربوط به مالیات، بر سوابق حسابداری یا صورت‌های مالی اثر گذارد. چنانچه اثر مزبور بر صورت‌های مالی، کم‌اهمیت باشد یا ارزیابی انجام شده، توسط مقامی مالیاتی یا ذیصلاح قانونی مورد بازبینی قرار گیرد، معمولاً خطری ایجاد نمی‌شود.

۱۸-۶۰۴ت ۲ چنانچه ارزیابی، مورد بازبینی برون‌سازمانی قرار نمی‌گیرد و اثر آن بر صورت‌های مالی، بااهمیت است، افزون بر عوامل یاد شده در بند ۳-۶۰۴ت ۲، عوامل زیر نیز برای شناسایی خطرهای خودبینی در تجدیدنظر یا حمایت یا مخالفت ناشی از ارائه این گونه خدمات به یک صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام نیست، و ارزیابی سطح این خطرها، مربوط می‌باشد:

❖ میزان پذیرفته بودن روش ارزیابی توسط قانون یا مقررات، سایر رویه‌های حاصل از موارد مشابه یا عرف موجود.

- ❖ میزان مفروضات ذهنی ذاتی در ارزیابی.
 - ❖ میزان قابلیت اعتماد و گستردگی اطلاعات زیربنایی.
- ۱۸-۶۰۴ت ۳ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با چنین خطرهایی برای صاحبکارانی که شرکت سهامی عام نیستند، شامل موارد زیر است:
- ❖ استفاده از افراد حرفه‌ای که عضو گروه حسابرسی نیستند برای انجام دادن خدمت می‌تواند با خطرهای خودبینی در تجدیدنظر یا حمایت یا مخالفت برخورد کند.
 - ❖ استفاده از فرد حرفه‌ای دیگری که عضو گروه آن خدمت نبوده است برای بازبینی کار حسابرسی یا خدمت انجام شده می‌تواند با خطر خودبینی در تجدیدنظر برخورد کند.
 - ❖ دریافت توافق قبلی مقامات مالیاتی یا نظر مشورتی آنان می‌تواند با خطر خودبینی در تجدیدنظر یا خطر حمایت یا مخالفت، برخورد کند.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

خطر خودبینی در تجدیدنظر

- ۱۹-۶۰۴ چنانچه ارائه خدمات ارزیابی برای مقاصد مالیاتی سبب ایجاد خطر خودبینی در تجدیدنظر شود، مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباید آن خدمات ارزیابی را به صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است ارائه دهد (ر.ک. به: ۱۵-۶۰۰، ۱۷-۶۰۰ و ۱۷-۶۰۴ ت ۳).

خطر حمایت یا مخالفت

- ۱۹-۶۰۴ت ۱ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با خطر حمایت یا مخالفت هنگام ارائه خدمات ارزیابی با مقاصد مالیاتی به صاحبکارانی که شرکت سهامی عام هستند، شامل موارد زیر است:
- ❖ استفاده از افراد حرفه‌ای که عضو گروه حسابرسی نیستند برای انجام دادن خدمت.
 - ❖ دریافت توافق قبلی مقامات مالیاتی.

ث - یآوری در حل و فصل دعاوی مالیاتی

توصیف خدمات

- ۲۰-۶۰۴ت ۱ خدمات غیر اطمینان‌بخش به‌منظور یآوری به صاحبکار حسابرسی در حل و فصل دعاوی مالیاتی، می‌تواند از توجه مقامات مالیاتی به محاسبات و نحوه عمل‌های مالیاتی ناشی شود. برای مثال، این‌گونه خدمات شامل یآوری به صاحبکار حسابرسی در مواردی است که مقامات مالیاتی، نپذیرفتن دلایل صاحبکار را درباره موضوعی خاص به آن اعلام کرده‌اند و مقام مالیاتی یا صاحبکار، موضوع را برای تعیین تکلیف، به هیأت داوری یا دادگاه ارجاع داده است.

خطرهای بالقوه ناشی از یآوری در حل و فصل دعاوی مالیاتی

همه صاحبکاران حسابرسی

۱-۶۰۴-۲۱ ارائه خدمات یآوری به یک صاحبکار حسابرسی در حل و فصل یک دعاوی مالیاتی در مواردی می‌تواند خطر خودبینی در تجدیدنظر پدید آورد که ریسک اثرگذاری نتایج این خدمت بر سوابق حسابداری یا صورت‌های مالی مورد حسابرسی وجود دارد. ارائه این خدمت می‌تواند خطر حمایت یا مخالفت را نیز پدید آورد.

۱-۶۰۴-۲۲ افزون بر عوامل یاد شده در بند ۳-۶۰۴-۲، عوامل زیر نیز برای شناسایی خطرهای خودبینی در تجدیدنظر یا حمایت یا مخالفت ناشی از ارائه یآوری به یک صاحبکار حسابرسی در حل و فصل دعاوی مالیاتی، و ارزیابی سطح این خطرها مربوط می‌باشد:

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

هنگامی که خطر خودبینی در تجدیدنظر برای یک صاحبکار حسابرسی که یک شرکت سهامی عام است، شناسایی می‌شود، الزامات بند ۲۴-۶۰۴ کاربرد دارد.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام نیستند

۱-۶۰۴-۲۳ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با خطرهای خودبینی در تجدیدنظر یا حمایت یا مخالفت ناشی از ارائه خدمات یآوری در حل و فصل دعاوی مالیاتی به صاحبکارانی که شرکت سهامی عام نیستند، شامل موارد زیر است:

- ❖ استفاده از افراد حرفه‌ای که عضو گروه حسابرسی نیستند برای انجام دادن خدمت می‌تواند با خطرهای خودبینی در تجدیدنظر یا حمایت یا مخالفت برخورد کند.
- ❖ استفاده از یک بازبینی کننده مناسب که در ارائه آن خدمت مالیاتی نقش نداشته است برای بازبینی کار حسابرسی یا خدمت مالیاتی ارائه شده می‌تواند با خطر خودبینی در تجدیدنظر برخورد کند.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

خطر خودبینی در تجدیدنظر

۶۰۴-۲۴ در مواردی که ارائه خدمات یاوری در حل و فصل دعاوی مالیاتی می‌تواند خطر خودبینی در تجدیدنظر پدید آورد، مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباید چنین خدماتی را به صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است ارائه دهد (ر.ک. به: ۶۰۰-۱۵ و ۶۰۰-۱۷).

خطر حمایت یا مخالفت

۱۶۰۴-۲۴ استفاده از افراد حرفه‌ای که عضو گروه حسابرسی نیستند برای انجام دادن این خدمات مالیاتی به صاحبکارانی که شرکت سهامی عام هستند، نمونه‌ای از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با خطر حمایت یا مخالفت است.

حل و فصل مسائل مالیاتی شامل اقدام به‌عنوان نماینده در هیأت داوری یا دادگاه عمومی

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام نیستند

۶۰۴-۲۵ در موارد زیر، مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباید خدمات یاوری در حل و فصل دعاوی مالیاتی را به صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام نیست ارائه دهد:

- الف) خدمات مالیاتی مستلزم نمایندگی صاحبکار حسابرسی در هیأت داوری یا دادگاه باشد؛ و
- ب) مبلغ مربوط، از لحاظ صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه، با اهمیت است.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

۶۰۴-۲۶ چنانچه ارائه خدمات یاوری در حل و فصل دعاوی مالیاتی مستلزم نمایندگی صاحبکار حسابرسی در هیأت داوری یا دادگاه باشد، مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباید چنین خدماتی را به صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است ارائه دهد.

۱۶۰۴-۲۷ مفاد بندهای ۶۰۴-۲۵ و ۶۰۴-۲۶ بالا، مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای را از داشتن نقش مستمر مشاوره در ارتباط با موضوعی که در هیأت داوری یا دادگاه عمومی رسیدگی می‌شود، منع نمی‌کند، برای مثال:

- ❖ پاسخگویی به درخواست‌های مشخص اطلاعات.
- ❖ تأمین و ارائه حساب‌های واقعی، درباره کارهای انجام شده.
- ❖ همکاری با صاحبکار در تجزیه و تحلیل کردن موضوعات مالیاتی مورد اختلاف.

۲۶۰۴-۲۷ تعریف و تشخیص "هیأت داوری یا دادگاه عمومی" بر اساس مقررات رسیدگی به اختلافات مالیاتی هر قلمرو، تعیین می‌شود.

زیربخش ۶۰۵

خدمات حسابرسی داخلی

مقدمه

۶۰۵-۱ هنگام ارائه خدمات حسابرسی داخلی به صاحبکار حسابرسی، افزون بر الزامات خاص و توضیحات کاربردی بیان شده در این بخش، الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در بندهای ۱-۶۰۰ تا ۲۸-۶۰۰ نیز به بکارگیری چارچوب نظری، مربوط است.

الزامات و توضیحات کاربردی

توصیف خدمات

۶۰۵-۲ خدمات حسابرسی داخلی از فعالیتهای بسیار گسترده‌ای تشکیل شده است و می‌تواند شامل یاری رسانیدن به صاحبکار حسابرسی در اجرای یک یا چند جنبه از عملیات حسابرسی داخلی صاحبکار باشد. فعالیتهای حسابرسی داخلی می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

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

❖ رسیدگی به اطلاعات مالی و عملیاتی از طریق:

- بررسی ابزارهای (روش‌های) مورد استفاده در شناسایی، اندازه‌گیری، طبقه‌بندی و گزارشگری اطلاعات مالی و عملیاتی،
- پرس و جو مشخص درباره تک تک اقلام، شامل آزمون جزئیات معاملات، مانده حساب‌ها و روش‌ها؛

❖ بررسی صرفه اقتصادی، اثربخشی و کارایی فعالیتهای عملیاتی شامل فعالیتهای غیرمالی بنگاه اقتصادی؛ و

❖ بررسی رعایت:

- قوانین، مقررات و سایر الزامات برون‌سازمانی
- سیاست‌ها و دستورالعمل‌های مدیریت و دیگر الزامات درون‌سازمانی.

۶۰۵-۲ دامنه و هدف‌های فعالیتهای حسابرسی داخلی، بسیار گسترده است و به‌اندازه و ساختار بنگاه اقتصادی و نیازها و الزامات مدیریت و راهبران آن بنگاه بستگی دارد. گرچه این فعالیتهای می‌تواند شامل موضوعاتی با ماهیت عملیاتی باشد، اما لزوماً به موضوعاتی مربوط نمی‌شوند که در ارتباط با حسابرسی صورت‌های مالی، مورد بررسی قرار می‌گیرند.

ریسک پذیرش مسئولیت مدیریتی هنگام ارائه خدمات حسابرسی داخلی

۳-۶۰۵ الزامات بند ۲۰-۴۰۰، مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای را از پذیرش مسئولیت مدیریتی منع می‌کند. مؤسسه برای ارائه خدمات حسابرسی داخلی به یک صاحبکار حسابرسی باید درباره موارد زیر اطمینان بدست آورد:

الف) صاحبکار، شخصی مناسب و ذیصلاح را برای گزارش به راهبران بنگاه معین کرده است که:

- ۱) همواره مسئول فعالیت‌های حسابرسی داخلی باشد؛ و
- ۲) قبول مسئولیت طراحی، پیاده‌سازی، نظارت و حفظ سیستم کنترل داخلی را تصدیق کند؛

ب) صاحبکار، دامنه، مخاطرات و تناوب خدمات حسابرسی داخلی را بازبینی، ارزیابی و تصویب می‌کند؛

پ) صاحبکار، کفایت خدمات حسابرسی داخلی و یافته‌های ناشی از انجام آن را ارزیابی می‌کند؛

ت) صاحبکار، پیشنهادهای حاصل از انجام خدمات حسابرسی داخلی را ارزیابی و تعیین می‌کند که کدام یک بکار گرفته شود و همچنین، فرایند استقرار آن را مدیریت می‌کند؛ و

ث) صاحبکار، یافته‌های عمده و پیشنهادهای حاصل از خدمات حسابرسی داخلی را به راهبران بنگاه گزارش می‌کند.

۳-۶۰۵ت ۱ انجام دادن بخش‌هایی از فعالیت‌های حسابرسی داخلی صاحبکار حسابرسی، احتمال تقبل مسئولیت‌های مدیریت صاحبکار توسط کارکنانی از مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای را افزایش می‌دهد که این خدمات را ارائه می‌کنند.

۳-۶۰۵ت ۲ نمونه‌هایی از خدمات حسابرسی داخلی که متضمن قبول مسئولیت مدیریتی است شامل موارد زیر می‌باشد:

- ❖ تعیین خط‌مشی یا هدایت راهبردی فعالیت‌های حسابرسی داخلی.
- ❖ هدایت و تقبل مسئولیت اقدامات انجام شده توسط کارکنان واحد حسابرسی داخلی صاحبکار.
- ❖ تصمیم‌گیری درباره اجرای پیشنهادهای ناشی از فعالیت‌های حسابرسی داخلی.
- ❖ گزارشگری نتایج حاصل از فعالیت‌های حسابرسی داخلی به راهبران بنگاه اقتصادی به نمایندگی مدیریت آن.

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

خطرهای بالقوه ناشی از ارائه خدمات حسابرسی داخلی

همه صاحبکاران حسابرسی

- ۴-۶۰۵ت ۱ ارائه خدمات حسابرسی داخلی به صاحبکار حسابرسی در صورتی موجب پدید آمدن خطر خودبینی در تجدیدنظر می‌شود که نتایج آن، بر حسابرسی صورت‌های مالی مورد رسیدگی اثر گذارد.
- ۴-۶۰۵ت ۲ در موارد استفاده مؤسسه از کار واحد حسابرسی داخلی، استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، اجرای روش‌هایی را برای ارزیابی کفایت آن کار الزامی کرده است. به‌طور مشابه، چنانچه مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای، ارائه خدمات حسابرسی داخلی به صاحبکار حسابرسی را بپذیرد و از نتایج آن در حسابرسی مستقل استفاده کند، خطر خودبینی در تجدیدنظر بدین دلیل می‌تواند پدید آید که اعضای گروه حسابرسی ممکن است از آن نتایج بدون انجام موارد زیر استفاده کنند:
- الف) ارزیابی درست و مناسب نتایج خدمات حسابرسی داخلی؛ یا
- ب) اعمال تردید حرفه‌ای در حد آنچه که افراد غیر عضو گروه حسابرسی اعمال می‌کردند.
- ۴-۶۰۵ت ۳ عوامل زیر به شناسایی خطر خودبینی در تجدیدنظر ناشی از ارائه خدمات حسابرسی داخلی به یک صاحبکار حسابرسی و ارزیابی سطح آن خطر مربوط می‌باشد:
- ❖ اهمیت مبالغ مربوط در صورت‌های مالی؛
 - ❖ خطر تحریف در گزاره‌های (ادعاهای) مدیریت در ارتباط با آن مبالغ در صورت‌های مالی؛ و
 - ❖ میزان اتکا بر خدمات حسابرسی داخلی.
- در مواردی که خطر خودبینی در تجدیدنظر برای صاحبکار حسابرسی که یک شرکت سهامی عام است شناسایی می‌شود، الزامات بند ۶-۶۰۵ کاربرد دارد.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام نیستند

۵-۶۰۵ت ۱ نمونه‌ای از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با خطر خودبینی در تجدیدنظر ناشی از ارائه خدمات حسابرسی داخلی به صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام نیست، استفاده از افرادی حرفه‌ای برای انجام خدمات حسابرسی داخلی که عضو گروه حسابرسی نیستند.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

۶-۶۰۵ یک مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای در صورتی نباید خدمات حسابرسی داخلی را به صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است، ارائه کند که ارائه آن خدمات بتواند خطر خودبینی در تجدیدنظر را پدید آورد. (ر.ک. به: ۱۵-۶۰۰ و ۱۷-۶۰۰).

۶-۶۰۵ت ۱ خدمات حسابرسی داخلی مرتبط با موارد زیر نمونه‌هایی است از خدماتی که بر طبق مفاد بند ۶-۶۰۵، ارائه آن ممنوع شده است:

- ❖ کنترل‌های داخلی مربوط به گزارشگری مالی؛
- ❖ سیستم‌های حسابداری مالی مولد اطلاعاتی که مرتبط با اسناد حسابداری یا صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه است؛
- ❖ مبالغ و موارد افشایی که مرتبط با صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه است.

زیر بخش ۶۰۶

خدمات مربوط به سیستم‌های فناوری اطلاعات

مقدمه

۶۰۶-۱ هنگام ارائه خدمات مربوط به سیستم‌های فناوری اطلاعات (IT) به صاحبکار حسابرسی، افزون بر الزامات خاص و توضیحات کاربردی بیان شده در این بخش، الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در بندهای ۱-۶۰۰ تا ۲۸-۶۰۰ نیز به بکارگیری چارچوب نظری، مربوط است.

الزامات و توضیحات کاربردی

توصیف خدمات

۶۰۶-۲ خدمات فناوری اطلاعات شامل طیف گسترده‌ای از خدمات به شرح زیر است:

- ❖ طراحی یا توسعه سخت‌افزار و نرم‌افزار سیستم‌های فناوری اطلاعات.
- ❖ استقرار سیستم‌های فناوری اطلاعات شامل نصب، پیکربندی، ایجاد رابط، یا سفارشی‌سازی.
- ❖ تعمیر، نگهداری، نظارت، به‌روز رسانی یا ارتقای سیستم‌های فناوری اطلاعات.
- ❖ گردآوری یا ذخیره‌سازی داده‌ها یا مدیریت (مستقیم یا غیرمستقیم) میزبانی داده‌ها.

۶۰۶-۲ سیستم‌های فناوری اطلاعات می‌تواند:

(الف) داده‌های اولیه را جمع کند؛

(ب) بخشی از کنترل داخلی مربوط به گزارشگری مالی را تشکیل دهد؛ یا

(پ) پدیدآورنده اطلاعاتی باشد که بر اسناد و مدارک حسابداری یا صورت‌های مالی، شامل افشای مربوط، اثر می‌گذارد.

اما، این سیستم‌ها می‌تواند به اسناد و مدارک حسابداری یا کنترل‌های داخلی مربوط به گزارشگری مالی یا صورت‌های مالی صاحبکار حسابرسی مربوط نباشد.

خطر تلقی مسئولیت مدیریتی در ارائه خدمات مربوط به سیستم‌های فناوری اطلاعات

۶۰۶-۳ الزامات بند ۲۰-۴۰۰، مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای را از پذیرش مسئولیت مدیریتی منع می‌کند. مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای در موارد ارائه خدمات مربوط به سیستم‌های فناوری اطلاعات به صاحبکار حسابرسی باید درباره موارد زیر اطمینان بدست آورد:

(الف) صاحبکار، مسئولیت استقرار و نظارت بر سیستم کنترل‌های داخلی را تقبل می‌کند؛

(ب) صاحبکار، مسئولیت همه تصمیم‌گیری‌های مربوط به طراحی، توسعه، استقرار، بهره‌برداری، نگهداری، نظارت، به‌روزرسانی یا ارتقای سیستم‌های فناوری اطلاعات را به شخص (یا اشخاص) توانا و لایق، مرجحاً از بین مدیریت ارشد، واگذار می‌کند؛

(پ) صاحبکار، کفایت و نتایج حاصل از طراحی، توسعه، استقرار، بهره‌برداری، نگهداری، نظارت، به‌روزرسانی یا ارتقای سیستم‌های فناوری اطلاعات را ارزیابی می‌کند؛ و

(ت) صاحبکار، مسئولیت عملیات سیستم فناوری اطلاعات و داده‌ها و اطلاعات تولید شده توسط سیستم یا مورد بهره‌برداری آن را می‌پذیرد.

۱۶۰۶-۳ نمونه‌هایی از خدمات سیستم‌های فناوری اطلاعات که به پذیرش مسئولیت‌های مدیریتی منجر می‌شود، هنگامی رخ می‌دهد که مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای:

❖ داده‌ها را نگهداری یا میزبانی داده‌ها را از طرف صاحبکار حسابرسی (به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم) مدیریت می‌کند. این‌گونه خدمات شامل موارد زیر است:

• تنها دارنده دسترسی به یک سیستم فناوری اطلاعات مالی یا غیرمالی صاحبکار حسابرسی بودن.

• نگهداری یا ذخیره داده‌ها یا سوابق صاحبکار حسابرسی به‌گونه‌ای که در صورت نبود مؤسسه، داده‌ها یا سوابق صاحبکار حسابرسی، ناقص باشند.

• ارائه امنیت الکترونیکی یا خدمات پشتیبان، مانند وظایف تداوم کسب و کار یا بازیابی فاجعه، برای داده‌ها یا سوابق صاحبکار حسابرسی.

❖ بهره‌برداری، نگهداری یا نظارت سیستم‌های فناوری اطلاعات، شبکه یا وبسایت صاحبکار حسابرسی.

۲۶۰۶-۳ گردآوری، دریافت، انتقال و نگهداری داده‌های ارائه شده توسط صاحبکار حسابرسی در جریان حسابرسی یا فعال کردن ارائه خدمات مجاز به آن صاحبکار، به پذیرش مسئولیت مدیریتی نمی‌انجامد.

خطرهای بالقوه ناشی از ارائه خدمات سیستم‌های فناوری اطلاعات

همه صاحبکاران حسابرسی

۴-۶۰۶ت ۱ ارائه خدمات مربوط به سیستم‌های فناوری اطلاعات به صاحبکار حسابرسی در مواردی که ریسک اثرگذاری نتایج این‌گونه خدمات بر حسابرسی صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه وجود دارد و می‌تواند، خطر خودبینی در تجدیدنظر پدید آورد.

۴-۶۰۶ت ۲ عوامل مرتبط با شناسایی خطر خودبینی در تجدیدنظر که در نتیجه ارائه خدمات مربوط به سیستم‌های فناوری اطلاعات به صاحبکار حسابرسی پدید می‌آید، و ارزیابی سطح این خطر به شرح زیر است:

- ❖ نوع و ماهیت خدمات.

- ❖ نوع و ماهیت سیستم‌های فناوری اطلاعات صاحبکار و میزان تأثیر یا تعامل خدمات مربوط به سیستم‌های فناوری اطلاعات با اسناد و مدارک حسابداری صاحبکار، کنترل‌های داخلی مربوط به گزارشگری مالی یا صورت‌های مالی.

- ❖ میزان اتکا بر سیستم‌های فناوری اطلاعات خاص به‌عنوان بخشی از حسابرسی.

در مواردی که خطر خودبینی در تجدیدنظر برای صاحبکار حسابرسی که یک شرکت سهامی عام است شناسایی می‌شود، مفاد بند ۶-۶۰۶ بکار برده می‌شود.

۴-۶۰۶ت ۳ ارائه خدمات سیستم‌های فناوری اطلاعات در صورتی که بخشی از سوابق حسابداری صاحبکار حسابرسی یا سیستم کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی آن را تشکیل دهند یا بر آن تأثیر گذارند، خطر خودبینی در تجدیدنظر ایجاد می‌کنند. نمونه‌هایی از این‌گونه خدمات به شرح زیر است:

- ❖ طراحی، توسعه، استقرار، بهره‌برداری، نگهداری، نظارت، به‌روز رسانی یا ارتقای سیستم‌های فناوری اطلاعات، شامل سیستم‌های مرتبط با امنیت سایبری.

- ❖ پشتیبانی از سیستم‌های فناوری اطلاعات صاحبکار حسابرسی، شامل برنامه‌های کاربردی نرم‌افزارها و شبکه.

- ❖ استقرار نرم‌افزار حسابداری یا گزارشگری اطلاعات مالی، صرف‌نظر از ساخته شدن یا نشدن آن توسط مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت‌های سهامی عام نیستند

۵-۶۰۶۱ استفاده از حسابداران حرفه‌ای که از اعضای گروه حسابرسی نیستند، برای انجام خدمت، نمونه اقدامی است که می‌تواند تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با خطر خودبینی در تجدید نظر در ارائه خدمات مربوط به سیستم‌های فناوری اطلاعات به صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام نیست محسوب می‌شود.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت‌های سهامی عام هستند

۶-۶۰۶ در مواردی که ارائه خدمات مربوط به سیستم‌های فناوری اطلاعات به صاحبکار حسابرسی که یک شرکت سهامی عام است می‌تواند خطر خودبینی در تجدیدنظر پدید آورد، مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباید این خدمات را به آن صاحبکار ارائه دهد. (ر.ک. به: ۱۵-۶۰۰ و ۱۷-۶۰۰).

زیر بخش لاه ۶

خدمات پشتیبانی از صاحبکار در دعاوی حقوقی

مقدمه

۶۰۷-۱ هنگام ارائه خدمات پشتیبانی در دعاوی حقوقی به صاحبکار حسابرسی، افزون بر الزامات خاص و توضیحات کاربردی بیان شده در این بخش، الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در بندهای ۶۰۰-۱ تا ۶۰۰-۲۸ ت ۱ نیز به بکارگیری چارچوب نظری، مربوط است.

الزامات و توضیحات کاربردی

توصیف خدمات

۶۰۷-۲ ت ۱ خدمات پشتیبانی در دعاوی حقوقی می‌تواند شامل فعالیت‌های زیر باشد:

- ❖ کمک به مدیریت و بازیابی اسناد.
- ❖ شهادت دادن، شامل کارشناس متخصص در دادگاه.
- ❖ برآورد خسارات یا تعیین مبالغ دریافتی یا پرداختی ناشی از دعاوی حقوقی یا اختلاف حقوقی.
- ❖ خدمات دادگاهی یا پی‌جویی.

خطرهای بالقوه ناشی از ارائه خدمات پشتیبانی در دعاوی حقوقی

همه صاحبکاران حسابرسی

۶۰۷-۳ ت ۱ ارائه خدمات پشتیبانی دعاوی حقوقی به صاحبکار حسابرسی در مواردی می‌تواند خطر خودبینی در تجدیدنظر پدید آورد که ریسک اثرگذاری نتایج این خدمت بر سوابق حسابداری یا صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه، وجود دارد. ارائه این خدمت می‌تواند خطر حمایت یا مخالفت را نیز پدید آورد.

۶۰۷-۴ ت ۱ عوامل مرتبط با خطر خودبینی در تجدیدنظر یا حمایت یا مخالفت که با ارائه خدمات پشتیبانی دعاوی حقوقی به صاحبکار حسابرسی پدید می‌آید و ارزیابی سطح این خطر به شرح زیر است:

- ❖ محیط قانونی و مقرراتی که خدمات در آن ارائه شده است.
 - ❖ نوع و ماهیت و ویژگی‌های خدمات.
 - ❖ میزانی که نتیجه خدمات پشتیبانی دعاوی حقوقی می‌تواند با برآورد خسارات یا تعیین مبالغی سروکار داشته باشد، یا می‌تواند بر آن برآورد اثر بگذارد، که می‌تواند بر صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه، اثری با اهمیت داشته باشد.
- در مواردی که خطر خودبینی در تجدیدنظر برای صاحبکار حسابرسی که یک شرکت سهامی عام است پدید می‌آید، مفاد بند ۶-۶۰۷ کاربرد دارد.

۴-۶۰۷ت ۲ اگر مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای خدمات پشتیبانی در دعاوی حقوقی به یک صاحبکار حسابرسی ارائه کند که آن خدمات می‌تواند با برآورد خسارات یا تعیین مبالغی سروکار داشته باشد، یا می‌تواند بر آن برآورد اثر بگذارد، که بر صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه اثر می‌گذارد، الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در زیر بخش ۶۰۳ در ارتباط با خدمات ارزیابی کاربرد می‌یابد.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت‌های سهامی عام نیستند

۵-۶۰۷ت ۱ نمونه اقدامی که می‌تواند تدبیری ایمن‌ساز باشد برای برخورد با خطر خودبینی در تجدیدنظر یا خطر حمایت یا مخالفت ناشی از ارائه خدمات پشتیبانی دعاوی حقوقی به صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام نیست، استفاده از حسابداران حرفه‌ای است که از اعضای گروه حسابرسی نبوده‌اند.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت‌های سهامی عام هستند

خطرهای خودبینی در تجدیدنظر

۶-۶۰۷ت ۱ مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباید خدمات پشتیبانی دعاوی حقوقی را در صورتی به صاحبکار حسابرسی که یک شرکت سهامی عام است ارائه دهد، که ارائه این خدمات، خطر خودبینی در تجدیدنظر پدید آورد. (ر.ک. به: ۱۵-۶۰۰ و ۱۷-۶۰۰).

۶-۶۰۷ت ۱ نمونه‌ای از یک خدمت ممنوع شده به دلیل آن که می‌تواند خطر خودبینی در تجدیدنظر پدید آورد، ارائه مشاوره در ارتباط با جریان یک رسیدگی قانونی است که نتیجه آن احتمالاً بر مقدار هرگونه ذخیره یا مبلغ دیگری در صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه اثرگذار باشد.

خطرهای حمایت یا مخالفت

۶-۶۰۷ت ۲ نمونه اقدامی که می‌تواند تدبیری ایمن‌ساز باشد برای برخورد با خطر حمایت یا مخالفت در ارائه خدمات پشتیبانی دعاوی حقوقی به صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است، استفاده از حسابداران حرفه‌ای است که از اعضای گروه حسابرسی نبوده‌اند.

شاهد قرار گرفتن / شهادت دادن

همه صاحبکاران حسابرسی

۷-۶۰۷ت ۱ یک حسابدار حرفه‌ای عضو مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای می‌تواند به‌عنوان شاهد یا کارشناس متخصص در هیأت داوری یا دادگاه عمومی، شهادت بدهد.

الف) شاهد کسی است که براساس آگاهی مستقیم خود از حقایق یا رویدادها، در هیأت داوری یا دادگاه عمومی شهادت می‌دهد.

قسمت ۴-الف: استقلال در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی

ب) کارشناس متخصص کسی است که براساس تخصص خود، شامل اظهارنظر درباره موضوعات، در هیأت داورى یا دادگاه عمومى شهادت مى دهد.

۲-۶۰۷-۷ در مواردی که کسی در ارتباط با یک موضوع مربوط به صاحبکار حسابرسی در دادگاه به عنوان شاهد شهادت می دهد و در پاسخ به پرسشی ناشی از شهادت، در حوزه تخصصی خود اظهارنظر می کند، خطر نقض استقلال پدید نمی آید.

۳-۶۰۷-۷ شهادت کارشناس متخصص به نمایندگی از صاحبکار حسابرسی در صورتی خطر حمایت یا مخالفت را در سطحی پذیرفتنی پدید می آورد که مؤسسه یا مؤسسه شبکه ای موارد زیر را رعایت کند:

الف) انتصاب به عنوان کارشناس متخصص در موضوع مربوط به صاحبکار توسط هیأت داورى یا دادگاه عمومى؛ یا

ب) بستن قرارداد مشاوره یا اقدام به عنوان شاهد متخصص در ارتباط با یک اقدام طبقه بندی شده^۱ (یا معادل اقدام گروه نماینده ها^۲) مشروط بر اینکه:

۱) صاحبکاران حسابرسی مؤسسه کمتر از ۲۰ درصد از اعضای طبقه یا گروه (از نظر تعداد و ارزش) را تشکیل دهند؛

۲) هیچ صاحبکار حسابرسی برای رهبری طبقه یا گروه تعیین نشده باشد؛ و

۳) هیچ صاحبکار حسابرسی طبقه یا گروه، اجازه تعیین نوع و ماهیت و دامنه یا شرایطی که این خدمات باید براساس آن، توسط مؤسسه ارائه شود را ندارد.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت های سهامی عام نیستند

۱-۶۰۷-۸ استفاده از حسابداران حرفه ای که از اعضای گروه حسابرسی نبوده اند و نخواهند شد، نمونه اقدامی است که می تواند تدبیر ایمن سازی باشد برای برخورد با خطر حمایت یا مخالفت از صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام نیست پدید آورد.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت های سهامی عام هستند

۶۰۷-۹ مؤسسه یا مؤسسه شبکه ای، یا یکی از کارکنان مؤسسه یا مؤسسه شبکه ای نباید به عنوان کارشناس متخصص صاحبکار حسابرسی که یک شرکت سهامی عام است درباره موضوع مربوط به آن شهادت دهد، مگر اینکه شرایط بیان شده در بند ۷-۶۰۷-۳ برآورده شده باشد.

1 Class action

2 Equivalent group representative action

زیربخش ۶۰۱

خدمات حقوقی

مقدمه

۶۰۸-۱ هنگام ارائه خدمات حقوقی به صاحبکار حسابرسی، افزون بر الزامات خاص و توضیحات کاربردی بیان شده در این بخش، الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در بندهای ۱-۶۰۰ تا ۲۸-۶۰۰ ت ۱ به بکارگیری چارچوب نظری، مربوط است.

الزامات و توضیحات کاربردی

توصیف خدمات

۶۰۸-۲-۱ خدمات حقوقی به هر نوع خدمتی گفته می‌شود که ارائه‌کننده آن باید:

الف) آموزش لازم برای ارائه خدمات حقوقی را احراز کرده باشد؛ یا

ب) مجوز انجام دادن آن را از دادگاه‌های قلمرو محل ارائه این‌گونه خدمات، دریافت کرده باشد.

۶۰۸-۲-۲ این زیر بخش، به‌ویژه، به موارد زیر می‌پردازد:

- ❖ ارائه مشاوره حقوقی.
- ❖ ایفای نقش وکیل حقوقی.
- ❖ ایفای نقش نیابت.

خطرهای بالقوه ناشی از ارائه خدمات حقوقی

همه صاحبکاران حسابرسی

۶۰۸-۳-۱ ارائه خدمات حقوقی به صاحبکار حسابرسی در مواردی که ریسک اثرگذاری نتایج این‌گونه خدمات بر سوابق حسابداری یا صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه وجود دارد، می‌تواند خطر خودبینی در تجدیدنظر پدید آورد. این‌گونه خدمات همچنین، می‌تواند خطر حمایت یا مخالفت ایجاد کند.

الف- ارائه مشاوره حقوقی

توصیف خدمات

۴-۶۰۸ت ۱ ارائه مشاوره حقوقی، بسته به هر قلمرو، می‌تواند بسیار گسترده و گوناگون باشد و خدمات مربوط به خدمات امور شرکت‌ها و بازرگانی به صاحبکاران حسابرسی را، به شرح زیر، شامل شود:

- ❖ تدوین و بستن قرارداد.
- ❖ همکاری با صاحبکار حسابرسی در اجرای معاملات.
- ❖ راهنمایی در مورد ادغام و تحصیل.
- ❖ همکاری با واحد حقوقی صاحبکار حسابرسی.
- ❖ رسیدگی ویژه موارد قانونی و تجدید ساختار.

خطرهای بالقوه ناشی از ارائه مشاوره حقوقی

همه صاحبکاران حسابرسی

۵-۶۰۸ت ۱ عوامل مرتبط با خطرهای خودبینی در تجدیدنظر یا حمایت یا مخالفت که در نتیجه ارائه مشاوره حقوقی به صاحبکار حسابرسی پدید می‌آیند، و ارزیابی سطح این‌گونه خطرها، به شرح زیر است:

- ❖ میزان اهمیت موضوع خاص در ارتباط با صورت‌های مالی صاحبکار.
 - ❖ میزان پیچیدگی موضوع حقوقی و میزان قضاوت لازم برای ارائه خدمات.
- در مواردی که خطر خودبینی در تجدیدنظر برای صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است شناسایی می‌شود، مفاد بند ۷-۶۰۸ بکار گرفته می‌شود.

۵-۶۰۸ت ۲ نمونه‌هایی از ارائه مشاوره حقوقی که می‌تواند به خطر خودبینی در تجدیدنظر منجر شود به شرح زیر است:

- ❖ برآورد زیان بالقوه ناشی از طرح دعوا در دادگاه با هدف ثبت ذخیره در صورت‌های مالی صاحبکار.
- ❖ تفسیر مفاد قراردادهایی که می‌تواند به بدهی‌های یاد شده در صورت‌های مالی صاحبکار مربوط شود.

۵-۶۰۸ت ۳ گفتگو به نمایندگی از صاحبکار حسابرسی می‌تواند خطر حمایت یا مخالفت پدید آورد یا به پذیرش مسئولیت مدیریتی برای مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای بیانجامد.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت‌های سهامی عام نیستند

۶-۶۰۸-۱ نمونه تدابیر ایمن‌سازی که می‌تواند با خطرهای خودبینی در تجدیدنظر و حمایت یا مخالفت ناشی از ارائه مشاوره حقوقی به صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام نیست، برخورد کند شامل موارد زیر است:

❖ استفاده از حسابداران حرفه‌ای به غیر از اعضای گروه حسابرسی برای انجام خدمات می‌تواند با خطر خودبینی در تجدیدنظر یا خطر حمایت یا مخالفت برخورد کند.

❖ استفاده از یک بررسی‌کننده مناسب که در ارائه خدمات دخالتی نداشته است برای بازبینی کار حسابرسی یا خدمات انجام شده می‌تواند با خطر خودبینی در تجدیدنظر برخورد کند.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

خطرهای خودبینی در تجدیدنظر

۷-۶۰۸-۶ اگر ارائه مشاوره حقوقی بتواند خطر خودبینی در تجدیدنظر پدید آورد، مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباید به صاحبکار حسابرسی که یک شرکت سهامی عام است، این‌گونه خدمات را ارائه کند. (ر.ک. به: ۱۵-۶۰۰ و ۱۷-۶۰۰).

خطر حمایت یا مخالفت

۸-۶۰۸-۱ ملاحظات یاد شده در بندهای ۵-۶۰۸-۱ و ۵-۶۰۸-۳ تا ۶-۶۰۸-۱ با ارزیابی و برخورد با خطر حمایت یا مخالفتی نیز مرتبط است که می‌تواند با ارائه مشاوره حقوقی به صاحبکار حسابرسی که یک شرکت سهامی عام است، پدید آید.

ب - ایفای نقش مشاور عمومی

همه صاحبکاران حسابرسی

۹-۶۰۸-۶ شریک یا کارمندی از مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباید سمت مشاور عمومی در بنگاه صاحبکار حسابرسی را بپذیرد.

۹-۶۰۸-۱ اصولاً، سمت مشاور عمومی، یک سمت مدیر ارشد با مسئولیت‌های گسترده در مسائل حقوقی است.

پ – ایفای نقش نیابت

خطرهای بالقوه ناشی از ایفای نقش نیابت در هیأت دאوری یا دادگاه عمومی

صاحبکاران حسابرسی که شرکت‌های سهامی عام نیستند

۶۰۸-۱۰ مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای در مواردی که مبلغ مورد اختلاف، از لحاظ صورت‌های مالی مورد رسیدگی با اهمیت است نباید نیابت صاحبکار حسابرسی که یک شرکت سهامی عام نیست را در حل یک اختلاف یا دعوای حقوقی در هیأت دאوری یا دادگاه عمومی بپذیرد.

۱۰-۶۰۸ت ۱ نمونه اقداماتی که می‌تواند تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با خطر خودبینی در تجدیدنظر و خطر حمایت یا مخالفت پدید آمده ناشی از ایفای نقش نیابت صاحبکار حسابرسی که یک شرکت سهامی عام نیست، شامل موارد زیر است:

- ❖ استفاده از حسابداران حرفه‌ای غیر از اعضای گروه حسابرسی برای انجام خدمات.
- ❖ استفاده از یک بررسی‌کننده مناسب که در ارائه خدمات دخالتی نداشته است برای بازبینی کار حسابرسی یا خدمات انجام شده.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

۶۰۸-۱۱ مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباید نیابت صاحبکار حسابرسی را که یک شرکت سهامی عام است در حل و فصل یک اختلاف یا دعوای حقوقی در هیأت دאوری یا دادگاه عمومی بپذیرد.

زیربخش ۶۰۹

خدمات گزینش کارکنان

مقدمه

۶۰۹-۱ هنگام ارائه خدمات گزینش کارکنان به صاحبکار حسابرسی، افزون بر الزامات خاص و توضیحات کاربردی بیان شده در این بخش، الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در بندهای ۱-۶۰۰ تا ۲۸-۶۰۰ ت ۱ به بکارگیری چارچوب نظری، مربوط است.

الزامات و توضیحات کاربردی

توصیف خدمات

۶۰۹-۲ ارائه خدمات گزینش استخدام می‌تواند شامل فعالیت‌های زیر باشد:

- ❖ تهیه شرح شغل؛
- ❖ تدوین فرایند شناسایی و انتخاب متقاضیان بالقوه؛
- ❖ جستجو برای یافتن متقاضیان؛
- ❖ بررسی متقاضیان بالقوه برای سمت مورد نظر، به شرح زیر:
 - بررسی صلاحیت‌های حرفه‌ای یا شایستگی متقاضیان و تعیین مناسب بودن آنان برای سمت مورد نظر.
 - تقبل بررسی معرفی‌نامه‌های متقاضیان؛
 - مصاحبه و انتخاب متقاضیان مناسب و مشاوره در مورد صلاحیت آنان.
- ❖ تعیین شرایط استخدام و مصاحبه با آنان درباره جزئیات، مانند حقوق و دستمزد، ساعات کار و سایر موارد مرتبط با جبران خدمات.

خطر تلقی مسئولیت مدیریتی در ارائه خدمات گزینش کارکنان

۶۰۹-۳ الزامات بند ۲۰-۴۰۰، مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای را از پذیرش مسئولیت مدیریتی منع می‌کند. مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای هنگام ارائه خدمات گزینش کارکنان به صاحبکار حسابرسی باید درباره همه موارد زیر اطمینان بدست آورد:

الف) صاحبکار، مسئولیت همه تصمیم‌گیری‌های مدیریتی مربوط به استخدام متقاضیان برای سمت مورد نظر را به یک کارمند شایسته، ترجیحاً از بین مدیران ارشد، واگذار می‌کند؛ و

ب) صاحبکار در ارتباط با فرایند استخدام، شامل موارد زیر، همه تصمیم‌های مدیریتی را می‌گیرد:

- ❖ تعیین شایستگی متقاضیان و انتخاب متقاضیان مناسب برای سمت مورد نظر.
- ❖ تعیین شرایط استخدام و گفتگو درباره جزئیات، مانند حقوق و دستمزد، ساعات کار و سایر موارد مرتبط با جبران خدمات.

خطرهای بالقوه ناشی از ارائه خدمات گزینش کارکنان

همه صاحبکاران حسابرسی

۴-۶۰۹ت ۱ ارائه خدمات گزینش کارکنان به صاحبکار حسابرسی می‌تواند خطر منافع شخصی، قرابت یا تهدید را پدید آورد.

۴-۶۰۹ت ۲ ارائه خدمات زیر به شرط آنکه کارکنان مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای هیچ‌گونه مسئولیت مدیریتی بر عهده نگیرند، معمولاً خطر تلقی نمی‌شود:

- ❖ بررسی صلاحیت‌های حرفه‌ای متقاضیان و اظهار نظر درباره شایستگی آنان برای سمت مورد نظر؛
- ❖ مصاحبه با متقاضیان و براساس شایستگی، آنان را برای احراز سمت حسابدار مالی، امور اداری یا کنترلی توصیه کند.

۴-۶۰۹ت ۳ عوامل مرتبط با خطرهای منافع شخصی، قرابت یا تهدید در موارد ارائه خدمات گزینش کارکنان به صاحبکار حسابرسی، و ارزیابی سطح این‌گونه خطرها به شرح زیر است:

- ❖ نوع و ماهیت خدمات درخواست شده؛
- ❖ نقش مورد نظر برای فردی که گزینش می‌شود؛
- ❖ هرگونه تضاد منافع یا روابطی که می‌تواند بین متقاضیان و مؤسسه ارائه‌دهنده مشاوره یا خدمات وجود داشته باشد.

۴-۶۰۹ت ۴ استفاده از حسابداران حرفه‌ای غیر از اعضای گروه حسابرسی برای ارائه این خدمات، نمونه اقدامی است که می‌تواند تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با خطرهای منافع شخصی، قرابت یا تهدید باشد.

خدمات گزینش ممنوع شده

۶۰۹-۵ مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای هنگام ارائه خدمات گزینش کارکنان به صاحبکار حسابرسی نباید به نمایندگی از صاحبکار گفتگو کند.

۶۰۹-۶ چنانچه ارائه خدمات گزینش کارکنان به صاحبکار حسابرسی با موارد زیر مرتبط باشد، مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباید به ارائه آن خدمات پردازد:

الف) جستجو برای یافتن متقاضیان؛

ب) تقبل بررسی معرفی نامه‌های متقاضیان؛

پ) توصیه به کسی که باید منصوب شود؛ یا

ت) توصیه در مورد شرایط استخدام، حقوق و دستمزد یا دیگر مزایا برای یک متقاضی خاص، برای سمت‌های زیر:

(۱) عضو هیأت مدیره یا مدیر؛ یا

(۲) یکی از مدیران ارشدی که بتواند بر تهیه اسناد و مدارک حسابداری صاحبکار یا صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه تأثیری عمده داشته باشد.

زیربخش ۶۱

خدمات تأمین مالی

مقدمه

۶۱۰-۱ هنگام ارائه خدمات تأمین مالی به صاحبکار حسابرسی، افزون بر الزامات خاص و توضیحات کاربردی بیان شده در این بخش، الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در بندهای ۱-۶۰۰ تا ۲۸-۶۰۰-ت ۱ به بکارگیری چارچوب نظری، مربوط است.

الزامات و توضیحات کاربردی

توصیف خدمات

- ۶۱۰-۲ نمونه‌هایی از خدمات تأمین مالی شامل موارد زیر است:
- ❖ کمک به صاحبکار حسابرسی در تدوین سیاست‌های راهبردی.
 - ❖ شناسایی هدف‌های ممکن برای تحصیل توسط صاحبکار حسابرسی.
 - ❖ مشاوره درباره قیمت بالقوه خرید یا واگذاری یک دارایی.
 - ❖ کمک در معاملات تأمین مالی.
 - ❖ مشاوره در زمینه ایجاد ساختار لازم برای تأمین مالی.
 - ❖ مشاوره در زمینه ایجاد ساختار لازم برای تأمین مالی معاملات یا ترتیبات تأمین مالی.

خطرهای بالقوه ناشی از ارائه خدمات تأمین مالی

همه صاحبکاران حسابرسی

۶۱۰-۳ ارائه خدمات تأمین مالی به صاحبکار حسابرسی در مواردی که ریسک اثرگذاری نتایج این گونه خدمات بر سوابق حسابداری یا صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه، وجود دارد، خطر خودبینی در تجدیدنظر پدید می‌آورد. این گونه خدمات همچنین می‌تواند خطر حمایت یا مخالفت ایجاد کند.

۶۱۰-۴ عوامل مرتبط با شناسایی خطرهای خودبینی در تجدیدنظر یا حمایت یا مخالفت که با ارائه خدمات تأمین مالی به صاحبکار حسابرسی پدید می‌آیند و ارزیابی سطح این گونه خطرها به شرح زیر است:

- ❖ میزان مفروضات بکار رفته در تعیین نحوه برخورد مناسب با نتایج حاصل یا آثار خدمت تأمین مالی بر صورت‌های مالی؛

❖ میزان:

- اثر مستقیم نتایج خدمت تأمین مالی بر مبالغ یاد شده در صورت‌های مالی.
- اثر با اهمیت نتایج خدمت تأمین مالی بر صورت‌های مالی.

در مواردی که خطر خودبینی در تجدیدنظر برای صاحبکار حسابرسی که یک شرکت سهامی عام است شناسایی می‌شود، مفاد بند ۸-۶۱۰ کاربرد دارد.

خدمات تأمین مالی ممنوع شده

۶۱۰-۵ مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباید خدمات تأمین مالی متضمن بازاریابی، داد و ستد یا تضمین خرید باقیمانده سهام منتشر شده بدهی یا سایر ابزارهای مالی صادر شده توسط صاحبکار حسابرسی یا مشاوره سرمایه‌گذاری در این گونه سهام، بدهی یا سایر ابزارهای مالی را ارائه کند.

۶۱۰-۶ مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای در موارد زیر نباید درباره خدمات تأمین مالی به صاحبکار حسابرسی مشاوره دهد:

الف) در مواردی که اثربخشی خدمت تأمین مالی به یک نحوه برخورد خاص حسابداری یا ارائه در صورت‌های مالی مورد رسیدگی بستگی دارد؛ و

ب) گروه حسابرسی درباره مناسب بودن نحوه حسابداری یا ارائه در صورت‌های مالی با توجه به چارچوب گزارشگری مالی مربوط، تردیدی منطقی دارد.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت‌های سهامی عام نیستند

۶۱۰-۷ت۱ اقداماتی که می‌تواند تدابیر ایمن‌سازی باشد برای برخورد با خطرهای خودبینی در تجدید نظر و حمایت یا مخالفت ناشی از ارائه خدمات تأمین مالی به صاحبکار حسابرسی که یک شرکت سهامی عام نیست، شامل موارد زیر است:

❖ استفاده از حسابداران حرفه‌ای غیر از اعضای گروه حسابرسی برای انجام خدمات می‌تواند با خطرهای خودبینی در تجدیدنظر یا حمایت یا مخالفت برخورد کند.

❖ استفاده از یک بررسی‌کننده مناسب که در ارائه خدمات دخالتی نداشته است برای بازبینی کار حسابرسی یا خدمات انجام شده می‌تواند با خطر خودبینی در تجدیدنظر برخورد کند.

صاحبکاران حسابرسی که شرکت‌های سهامی عام هستند

خطرهای خودبینی در تجدیدنظر

۸-۶۱۰ اگر ارائه خدمات تأمین مالی بتواند خطر خودبینی در تجدیدنظر پدید آورد، مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباید به صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است، این‌گونه خدمات را ارائه کند. (ر.ک. به: ۱۵-۶۰۰ و ۱۷-۶۰۰).

خطرهای حمایت یا مخالفت

۸-۶۱۰ت ۱ نمونه اقدامی که می‌تواند تدبیر ایمن‌ساز باشد برای برخورد با خطر حمایت یا مخالفت ناشی از ارائه خدمات تأمین مالی به صاحبکار حسابرسی که شرکت سهامی عام است، استفاده از حسابداران حرفه‌ای غیر از اعضای گروه حسابرسی می‌باشد.

بفصلنامه

**گزارش‌های حاوی محدودیت در استفاده و توزیع درباره صورتهای مالی با مقاصد خاص
(خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی)**

- مقدمه
- مقدمه
- ۸۰۰-۱ مؤسسات حسابرسی باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض استقلال، چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.
- ۸۰۰-۲ این بخش، تعدیلاتی را در قسمت ۴-الف مقرر می‌کند که مؤسسات در شرایط خاص و به شرط احراز شرایط بیان شده در بند ۳-۸۰۰، مجاز هستند حسابرسی صورتهای مالی با مقاصد خاص را که گزارش آن، حاوی محدودیت در استفاده و توزیع است، به‌عنوان «کار حسابرسی قابل‌گزینه»^۱ بپذیرند.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

- ۸۰۰-۳ در مواردی که مؤسسه می‌خواهد گزارش حسابرسی صورتهای مالی با مقاصد خاص را حاوی محدودیت در استفاده و توزیع صادر کند، الزامات استقلال مقرر در قسمت ۴-الف تنها در شرایط اشاره شده در زیر قابل‌تعدیل است:
- (الف) مؤسسه، الزامات تعدیل شده مربوط به استقلال که باید در ارائه خدمت بکار گیرد را به آگاهی استفاده‌کنندگان مورد نظر برساند؛ و
- (ب) استفاده‌کنندگان مورد نظر از گزارش، از هدف و محدودیت‌های گزارش آگاه باشند و به‌روشنی با اعمال تغییرات موافقت کنند.
- ۱-۸۰۰-۳ استفاده‌کنندگان مورد نظر می‌توانند شناختی از هدف و محدودیت‌های گزارش حسابرسی بدست آورند. این شناخت، با مشارکت مستقیم یا غیرمستقیم توسط نماینده‌ای مجاز به اقدام از طرف آنان در تدوین نوع و ماهیت و دامنه رسیدگی بدست می‌آید. چنین مشارکتی سبب می‌شود مؤسسه بتواند مسائل مربوط به استقلال را، شامل شرایط مرتبط با بکارگیری چارچوب نظری، به‌گونه‌ای بهتر با استفاده‌کنندگان مورد نظر در میان‌گذار و موافقت آنان را برای استفاده از الزامات تعدیل شده استقلال، جلب کند.

۸۰۰-۴ در مواردی که استفاده‌کنندگان مورد نظر، گروه استفاده‌کننده‌ای می‌باشند که در زمان تدوین شرایط قرارداد کار، به‌طور مشخص و با نام، قابل شناسایی نیستند، مؤسسه باید این‌گونه استفاده‌کنندگان را سرانجام از طریق نماینده‌ای که با الزامات تعدیل شده استقلال موافقت کرده است، آگاه کند.

۱۸۰۰-۴ برای مثال، در مواردی که استفاده‌کنندگان مورد نظر، گروه استفاده‌کننده‌ای مانند وام‌دهندگان سندیکایی باشند، مؤسسه می‌تواند الزامات تعدیل شده استقلال را از طریق قرارداد حسابرسی به نماینده آنان اطلاع دهد. نماینده می‌تواند قرارداد حسابرسی را در دسترس اعضای گروه وام‌دهندگان قرار دهد تا به این ترتیب، مؤسسه وظیفه آگاه کردن استفاده‌کنندگان از الزامات تعدیل شده استقلال با موافقت نماینده آنان را ایفا کرده باشد.

۸۰۰-۵ در مواردی که مؤسسه یک کار حسابرسی قابل‌گزینش را انجام می‌دهد، هرگونه تعدیل در قسمت ۴-الف باید به موارد اشاره شده در بندهای ۷-۸۰۰ تا ۱۴-۸۰۰ محدود باشد. در موارد الزام حسابرسی صورتهای مالی توسط قانون یا مقررات، مؤسسه نباید این تعدیلات را اعمال کند.

۸۰۰-۶ چنانچه مؤسسه یک گزارش حسابرسی نیز برای همان صاحبکار صادر می‌کند که حاوی محدودیت در استفاده و توزیع نباشد باید الزامات قسمت ۴-الف را برای آن کار حسابرسی، بکار گیرد.

شرکت‌های سهامی عام

۸۰۰-۷ در مواردی که مؤسسه یک کار حسابرسی قابل‌گزینش انجام می‌دهد، بکارگیری الزامات استقلال بیان شده در قسمت ۴-الف که تنها در حسابرسی صورتهای مالی شرکت‌های سهامی عام لازم‌الاجرا است، ضرورت ندارد.

بنگاه‌های وابسته

۸۰۰-۸ در مواردی که مؤسسه یک کار حسابرسی قابل‌گزینش انجام می‌دهد، هر نوع اشاره به صاحبکار حسابرسی در قسمت ۴-الف لزوماً شامل بنگاه‌های وابسته آن نمی‌شود. 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 در شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض استقلال، آن بنگاه وابسته را نیز لحاظ کند.

شبکه‌ها و مؤسسات شبکه‌ای

۸۰۰-۹ در مواردی که مؤسسه یک کار حسابرسی قابل‌گزینش انجام می‌دهد، بکارگیری الزامات خاص بیان شده در قسمت ۴-الف در مورد مؤسسات شبکه‌ای ضرورت ندارد. اما، در مواردی که مؤسسه از پدید آمدن خطرهای نقض استقلال در اثر وجود منافع و روابط یک مؤسسه شبکه‌ای آگاه است یا دلیلی برای وجود آن دارد، مؤسسه باید چنین خطری را ارزیابی و با آن برخورد کند.

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

- ۸۰۰-۱۰ در مواردی که مؤسسه یک کار حسابرسی قابل‌گزینش انجام می‌دهد:
- الف) مقررات اشاره شده در بخش‌های ۵۱۰، ۵۱۱، ۵۲۰، ۵۲۱، ۵۲۲، ۵۲۴ و ۵۲۵، تنها در مورد اعضای گروه کار، اعضای خانواده و، حسب مورد، وابستگان نزدیک آنان کاربرد دارد.
- ب) مؤسسه باید هرگونه خطر نقض استقلال ناشی از منافع و روابط اشاره شده در بخش‌های ۵۱۰، ۵۱۱، ۵۲۰، ۵۲۱، ۵۲۲، ۵۲۴ و ۵۲۵ بین صاحبکار حسابرسی و اعضای گروه حسابرسی به شرح زیر را شناسایی، ارزیابی و با آن برخورد کند:
- (۱) آنانی که خدمات مشاوره درباره مسائل فنی یا موضوعات ویژه مرتبط با صنعت، معاملات یا رویدادها را ارائه می‌کنند؛ و
- (۲) آنانی که کنترل کیفیت کار یا بازبینی با هدف کنترل کیفیت کار را انجام می‌دهند و
- پ) مؤسسه باید هرگونه مخاطراتی که بنا بر باور اعضای گروه حسابرسی از وجود منافع و روابط بین صاحبکار حسابرسی و سایر شاغلین در مؤسسه پدید می‌آید را به شرطی ارزیابی و با آن برخورد کند که آنان بتوانند مستقیماً بر نتیجه کار حسابرسی اثر بگذارند.
- ۸۰۰-۱۰ت سایر شاغلین مورد نظر شامل اشخاص مسئول تعیین حق‌الزحمه‌ها و مزایا و همچنین، اشخاصی هستند که بر شریک مسئول حسابرسی از لحاظ اجرای کار، نظارت مستقیم یا مدیریتی یا نظارت عالی دارند، شامل همه رده‌های بالادستی شریک مسئول حسابرسی تا کسی که شریک ارشد یا مدیرعامل مؤسسه است.
- ۸۰۰-۱۱ مؤسسه باید هنگام انجام یک کار حسابرسی قابل‌گزینش، هرگونه مخاطراتی که بنا بر باور اعضای گروه حسابرسی از وجود منافع در صاحبکار حسابرسی توسط افراد بیان شده در بندهای ۵۱۰-۴ (پ) و (ت)، ۵۱۰-۵، ۵۱۰-۷ و ۵۱۰-۱۰ تا ۵۱۰-۵ و ت ۹ پدید می‌آید را ارزیابی و با آن برخورد کند.
- ۸۰۰-۱۲ در راستای رعایت موارد اشاره شده در مورد منافع مؤسسه در بندهای ۵۱۰-۴ (الف)، ۵۱۰-۶ و ۵۱۰-۷، هنگام انجام یک کار حسابرسی قابل‌گزینش، مؤسسه نباید دارای منافع مالی با اهمیتی، اعم از مستقیم و غیرمستقیم، در بنگاه صاحبکار حسابرسی باشد.

اشتغال در بنگاه صاحبکار

۸۰۰-۱۳ در مواردی که مؤسسه یک کار حسابرسی قابل گزینش انجام می‌دهد باید خطرهای پدید آمده از هرگونه روابط شغلی به شرح مفاد بندهای ۳-۵۲۴ تا ۱ تا ۵-۵۲۴ را ارزیابی و با آنها برخورد کند.

ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش

۸۰۰-۱۴ هنگام ارائه یک کار حسابرسی قابل گزینش و یک خدمت غیر از خدمات اطمینان بخش به صاحبکار، مؤسسه باید مفاد بخش‌های ۴۱۰ تا ۴۳۰ و ۶۰۰ شامل زیر بخش‌های آن را با توجه به بندهای ۷-۸۰۰ تا ۹-۸۰۰ رعایت کند.

استانداردهای بین‌المللی استقلال (بخش‌های ۴-الف و ۴-ب)

قسمت ۴-ب: استقلال برای خدمات اطمینان بخش غیر از حسابرسی و بررسی اجمالی

فهرست مطالب

شماره صفحه	موضوع	بخش
۲۸۳	بکارگیری چارچوب نظری استقلال برای خدمات اطمینان بخش به غیر از حسابرسی و بررسی اجمالی	۹۰۰
۲۹۵	حق الزحمه	۹۰۵
۳۰۱	هدایا و پذیرایی	۹۰۶
۳۰۳	دعای اقامه شده یا تهدید به اقامه دعوا	۹۰۷
۳۰۵	منافع مالی	۹۱۰
۳۰۹	وام‌ها و تضامین	۹۱۱
۳۱۱	روابط تجاری	۹۲۰
۳۱۳	روابط خویشاوندی و شخصی	۹۲۱
۳۱۷	استفاده از خدمات شاغلان سابق در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش	۹۲۲
۳۱۹	اشتغال به عنوان عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش	۹۲۳
۳۲۱	اشتغال در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش	۹۲۴
۳۲۵	ارتباط بلند مدت همکاران ارشد مؤسسه با صاحبکار خدمات اطمینان بخش	۹۴۰
۳۲۷	ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش به صاحبکار خدمات اطمینان بخش	۹۵۰
۳۳۳	گزارش‌های حاوی محدودیت در استفاده و توزیع (خدمات اطمینان بخش غیر از حسابرسی و بررسی اجمالی)	۹۹۰

قسمت ۴-ب: استقلال برای خدمات اطمینان بخش غیر از حسابرسی و بررسی اجمالی

بفصل ۹۰۰

بکارگیری چارچوب نظری استقلال برای خدمات اطمینان بخش غیر از حسابرسی و بررسی اجمالی

مقدمه	کلیات
۹۰۰-۱	این بخش، به الزامات مربوط به خدمات اطمینان بخشی می‌پردازد که حسابرسی یا بررسی اجمالی نیست. نمونه‌هایی از این گونه خدمات به شرح زیر است: <ul style="list-style-type: none">❖ اطمینان بخشی نسبت به شاخص‌های کلیدی عملکرد یک بنگاه.❖ اطمینان بخشی نسبت به رعایت قوانین یا مقررات توسط بنگاه.❖ اطمینان بخشی در مورد معیارهای عملکرد، مانند صرفه‌جویی^۱، بدست آمده توسط یک نهاد بخش عمومی.❖ اطمینان بخشی نسبت به اثربخشی سیستم کنترل داخلی یک بنگاه.❖ اطمینان بخشی نسبت به اطلاعات غیرمالی یک بنگاه، برای مثال افشاهای زیست محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی شامل ادعاهای یک بنگاه در مورد گازهای گلخانه‌ای.❖ حسابرسی عناصر، حساب‌ها یا اقلام خاص یک صورت مالی.
۹۰۰-۲	در این بخش، عبارت "حسابدار حرفه‌ای" به حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه و مؤسسات متبوع آنان اشاره دارد.
۹۰۰-۳	استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت شماره ۱، مؤسسه را به طراحی، پیاده‌سازی و اجرای سیستم مدیریت کیفیت برای قراردادهای خدمات اطمینان بخش ملزم می‌کند. این استاندارد در بخشی از این سیستم مدیریت کیفیت، مؤسسه را به ایجاد هدف‌های کیفی برای انجام مسئولیت‌ها بر طبق الزامات اخلاقی مرتبط، شامل موارد مربوط به استقلال ملزم می‌کند. الزامات اخلاقی مرتبط آن‌هایی هستند که به مؤسسه، کارکنان آن و، حسب مورد، سایر افراد مشمول الزامات استقلال در ارتباط

1. Value for money

با مؤسسه و قراردادهای مؤسسه، مربوط می‌شوند. افزون بر این، استانداردهای بین‌المللی خدمات اطمینان بخش^۱ و استانداردهای بین‌المللی حسابرسی مسئولیت‌هایی را برای شرکای مسئول کار و گروه کار در سطح قرارداد، مقرر می‌کنند. تقسیم مسئولیت‌ها در یک مؤسسه به اندازه، ساختار و سازمان آن بستگی دارد. بسیاری از مفاد این بخش، مسئولیت ویژه فردی کارکنان مؤسسه را برای اقدامات مربوط به استقلال تجویز نمی‌کند، بلکه برای سهولت، به "مؤسسه" اشاره می‌کند. مطابق استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت شماره ۱، مؤسسه مسئولیت عملیاتی رعایت الزامات استقلال را به فرد یا افرادی واگذار می‌کند. افزون بر این، هر حسابدار حرفه‌ای، مسئول رعایت مفاد حاکم بر فعالیت حرفه‌ای، منافع یا روابط خود است.

استقلال با اصول واقع‌بینی (بیطرفی) و درستکاری پیوند خورده است که شامل موارد زیر است:

۹۰۰-۴

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

ب) استقلال ظاهری یا استقلال از منظر دیگران - پرهیز از هرگونه شرایط یا روابط با اهمیتی است که هر شخص ثالث منطقی و آگاه ممکن است به این نتیجه برسد که آن شرایط یا روابط، ممکن است درستکاری، واقع‌بینی یا تردید حرفه‌ای مؤسسه یا عضوی از اعضای گروه حسابرسی را خدشه‌دار کند.

در این بخش، اشاره به "مستقل" بودن یک فرد یا مؤسسه به این معنا است که فرد یا مؤسسه از مفاد این بخش پیروی کرده است.

آیین رفتار حرفه‌ای، مؤسسات را هنگام انجام خدمات اطمینان بخش، به رعایت اصول بنیادی و مستقل بودن ملزم می‌کند. این بخش، الزامات ویژه و توضیحات کاربردی چگونگی اعمال چارچوب نظری را برای حفظ استقلال در هنگام اجرای قراردادهای اطمینان بخش غیر از حسابرسی و بررسی اجمالی، تعیین می‌کند. چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰، به همان گونه درباره استقلال کاربرد دارد که در اصول بنیادی بیان شده در بخش ۱۱۰ آمده است.

۹۰۰-۵

1. International Standards on Assurance Engagements (ISAEs)

- ۹۰۰-۶ این بخش به تشریح موارد زیر می‌پردازد:
- الف) شرایط و روابط، شامل فعالیت‌های حرفه‌ای، منافع و روابطی که خطرهایی را برای استقلال ایجاد می‌کند یا می‌تواند ایجاد کند؛
- ب) اقدامات بالقوه، از جمله تدابیر ایمن‌ساز، که می‌تواند برای برخورد با چنین خطرهایی مناسب باشد؛ و
- پ) برخی وضعیت‌ها که در آن، خطرها نمی‌توانند برطرف شوند یا نمی‌توان تدابیری برای کاهش آن‌ها به سطحی پذیرفتنی یافت.

توصیف قراردادهای خدمات اطمینان بخش

- ۹۰۰-۷ در خدمات اطمینان بخش، مؤسسه به دنبال کسب شواهد کافی و مناسب برای نتیجه‌گیری در مورد ارزیابی یا اندازه‌گیری یک موضوع است تا میزان اعتماد استفاده‌کنندگان مورد نظر غیر از طرف مسئول را بالا ببرد. استاندارد بین‌المللی خدمات اطمینان بخش ۳۰۰۰ (تجدیدنظر شده)، عناصر و هدف‌های خدمات اطمینان بخش انجام شده بر اساس آن استاندارد را توصیف می‌کند، و چارچوب خدمات اطمینان بخش^۱ توصیفی کلی از قراردادهای خدمات اطمینان بخش ارائه می‌دهد. خدمات اطمینان بخش می‌تواند اعتبار بخش یا (با گزارشگری) مستقیم باشد.
- ۹۰۰-۸ در این بخش، خدمات اطمینان بخش به خدماتی غیر از حسابرسی و بررسی اجمالی اشاره دارد.

گزارش‌های حاوی محدودیت در استفاده و توزیع

- ۹۰۰-۹ گزارش خدمات اطمینان بخش می‌تواند حاوی محدودیت در استفاده و توزیع باشد. در این گونه موارد و به شرط احراز شرایط مقرر در بخش ۹۹۰، الزامات استقلال مقرر در این بخش ممکن است براساس مفاد بخش ۹۹۰ تعدیل شود.

قراردادهای حسابرسی و بررسی اجمالی

- ۹۰۰-۱۰ الزامات مربوط به استقلال در حسابرسی و بررسی اجمالی در بخش ۴-الف آمد. چنانچه صاحبکار خدمات اطمینان بخش، صاحبکار حسابرسی یا بررسی اجمالی نیز باشد، الزامات بخش ۴-الف همچنان درباره مؤسسه، مؤسسه شبکه‌ای و اعضای گروه حسابرسی یا بررسی اجمالی کاربرد دارد.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

- ۹۰۰-۱۱ مؤسسه ارائه‌دهنده خدمات اطمینان بخش باید از صاحبکار خدمات اطمینان بخش، مستقل باشد.
- ۱-۹۰۰ت ۱ برای هدف‌های این بخش، صاحبکار خدمات اطمینان بخش در یک قرارداد اطمینان بخش، طرف مسئول است و در خدمات اعتبار بخش، طرفی است که مسئولیت اطلاعات موضوع را نیز بر عهده دارد (که ممکن است همان طرف مسئول باشد).
- ۲-۹۰۰ت ۱۱ نقش طرفین قراردادهای خدمات اطمینان بخش می‌تواند متفاوت باشد و بر کاربرد الزامات استقلال در این بخش، تأثیر بگذارد. در بیشتر قراردادهای اعتبار بخش، طرف مسئول، طرف مسئول اطلاعات موضوع نیز می‌باشد. این امر شرایطی را شامل می‌شود که در آن، طرف مسئول، طرف دیگری را برای اندازه‌گیری یا ارزیابی موضوع اصلی براساس معیارها (سنجشگر یا ارزیاب) درگیر می‌کند که در آن مسئول موضوع، مسئولیت اطلاعات موضوع و همچنین، مسئولیت موضوع اصلی را بر عهده می‌گیرد. با این وجود، طرف مسئول یا طرف قرارداد می‌تواند کس دیگری را برای تهیه اطلاعات موضوع منصوب کند تا وی مسئولیت اطلاعات موضوع را بر عهده گیرد. در این شرایط، برای هدف‌های این بخش، مسئول موضوع و مسئول اطلاعات موضوع، هر دو، صاحبکار خدمات اطمینان بخش هستند.
- ۳-۹۰۰ت ۱۱ افزون بر مسئول موضوع و مسئول اطلاعات موضوع، طرف‌های دیگری نیز می‌توانند در ارتباط با قراردادهای اعتبار بخش، وجود داشته باشند. برای مثال، یک طرف جداگانه قرارداد یا یک اندازه‌گیر یا ارزیاب غیر از مسئول اطلاعات موضوع. در این گونه شرایط، بکارگیری چارچوب نظری، حسابدار حرفه‌ای را به شناسایی و ارزیابی خطرهای نقض اصول بنیادی ناشی از هرگونه منافع و روابط با این طرف‌ها، شامل هرگونه تضاد منافی که می‌تواند به شرح بخش ۳۱۰ وجود داشته باشد، ملزم می‌کند.
- ۹۰۰-۱۲ مؤسسه باید در ارتباط با قراردادهای اطمینان بخش، چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را برای شناسایی، ارزیابی و رسیدگی به خطرهای نقض استقلال بکار گیرد.

ممنوعیت بر عهده گرفتن مسئولیت مدیریتی

۹۰۰-۱۳ مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباید مسئولیت مدیریتی مرتبط با موضوع اصلی، و در قراردادهای خدمات اعتباربخش، نباید اطلاعات موضوع قرارداد اطمینان بخشی را بر عهده گیرد که توسط مؤسسه ارائه می‌شود. چنانچه مؤسسه یک مسئولیت مدیریتی را به‌عنوان بخشی از سایر خدمات مورد ارائه به صاحبکار اطمینان بخش بپذیرد باید اطمینان حاصل نماید که آن مسئولیت، با موضوع اصلی، و در قراردادهای خدمات اعتباربخش، با اطلاعات موضوع قراردادهای اطمینان بخشی مرتبط نباشد که توسط مؤسسه ارائه می‌شود.

۱۳-۹۰۰ت ۱ مسئولیت‌های مدیریت، کنترل، رهبری و هدایت یک بنگاه، شامل تصمیم‌گیری درباره تحصیل، استقرار و کنترل منابع انسانی، مالی، تکنولوژیکی، عینی و نامشهود را در برمی‌گیرد.

۱۳-۹۰۰ت ۲ در مواردی که مؤسسه مسئولیت مدیریتی در ارتباط با موضوع اصلی، و در قراردادهای خدمات اعتباربخش، اطلاعات موضوع یک قرارداد خدمات اطمینان بخش را می‌پذیرد، خطرهای خودبینی در تجدید نظر، منافع شخصی و قرابت پدید می‌آیند. همچنین، پذیرش مسئولیت‌های مدیریتی می‌تواند خطر حمایت یا مخالفت پدید آورد، چون مؤسسه به مقدار قابل ملاحظه‌ای هم‌راستا با نظرات و منافع مدیریت می‌شود.

۱۳-۹۰۰ت ۳ تعیین این که فعالیتی، مسئولیت مدیریت است، به شرایط موجود بستگی دارد و نیازمند قضاوت حرفه‌ای است. نمونه‌هایی از فعالیت‌هایی که معمولاً مسئولیت مدیریت محسوب می‌شود شامل موارد زیر است:

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

قسمت ۴-ب: استقلال برای خدمات اطمینان بخش غیر از حسابرسی و بررسی اجمالی

۱۳-۹۰۰ت ۴ نمونه‌هایی از خدمات سیستم‌های فناوری اطلاعات که به پذیرش مسئولیت مدیریتی درباره موضوع، و در یک قرارداد مبتنی بر ادعا، درباره اطلاعات موضوع یک قرارداد اطمینان بخش منجر می‌شود، هنگامی رخ می‌دهد که مؤسسه:

❖ داده‌ها را نگهداری یا میزبانی داده‌های مربوط به موضوع یا اطلاعات موضوع را (به صورت مستقیم یا غیرمستقیم) مدیریت می‌کند. این‌گونه خدمات شامل موارد زیر است:

- تنها دارنده دسترسی به داده‌ها یا سوابق موضوع یا اطلاعات موضوع بودن.
- نگهداری یا ذخیره داده‌ها یا سوابق مربوط به موضوع یا اطلاعات موضوع به گونه‌ای که در صورت نبود مؤسسه، داده‌ها یا سوابق صاحبکار خدمات اطمینان بخش، ناقص باشند.
- ارائه امنیت الکترونیکی یا خدمات پشتیبان، مانند وظایف تداوم کسب و کار یا بازیابی فاجعه، برای داده‌ها یا سوابق صاحبکار خدمات اطمینان بخش مربوط به موضوع یا اطلاعات موضوع.

❖ بهره‌برداری، نگهداری یا نظارت سیستم‌های فناوری اطلاعات، شبکه یا وبسایت مربوط به موضوع یا اطلاعات موضوع.

۱۳-۹۰۰ت ۵ گردآوری، دریافت، انتقال و نگهداری داده‌های ارائه شده توسط صاحبکار خدمات اطمینان بخش در جریان انجام دادن یک قرارداد اطمینان بخش یا فراهم کردن امکان ارائه خدمات غیر اطمینان بخش مجاز به صاحبکار خدمات اطمینان بخش، به پذیرش مسئولیت مدیریتی نمی‌انجامد.

۱۳-۹۰۰ت ۶ به شرط رعایت بند ۱۴-۹۰۰ زیر، ارائه مشاوره و پیشنهادهایی برای کمک به مدیریت صاحبکار اطمینان بخش در انجام مسئولیت‌های خود، مسئولیت مدیریتی تلقی نمی‌شود.

۱۴-۹۰۰ در موارد انجام فعالیت‌های حرفه‌ای برای یک صاحبکار اطمینان بخش، که در ارتباط با موضوع اصلی و، در قراردادهای خدمات اعتبار بخش، اطلاعات موضوع قرارداد اطمینان بخش می‌باشد، مؤسسه باید اطمینان یابد که همه قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌هایی که به درستی از مسئولیت‌های مدیریتی است توسط مدیریت صاحبکار انجام می‌شود. بدست آوردن این اطمینان مستلزم آن است که مدیریت صاحبکار:

الف) کسی را با مهارت، دانش و تجربه مناسب به عنوان مسئول همیشگی تصمیمات صاحبکار و نظارت بر خدمات، مشخص کند. چنین کسی، ترجیحاً از بین اعضای مدیریت ارشد است:

(۱) هدف‌ها، نوع و نتایج خدمات؛ و

۲) مسئولیت‌های صاحبکار و مسئولیت‌های مؤسسه،

را درک می‌کند، هر چند آن کس لزوماً نباید تخصص اجرا یا اجرای دوباره آن خدمات را دارا باشد.

ب) بر انجام خدمات، نظارت و کفایت خدمات انجام شده را از لحاظ مقاصد صاحبکار، ارزیابی کند؛ و

پ) مسئولیت هرگونه اقدام ناشی از نتایج خدمات را بپذیرد.

۱۴-۹۰۰ت۱ هنگامی که از فناوری برای انجام یک فعالیت حرفه‌ای برای صاحبکار اطمینان بخش استفاده می‌شود، الزامات بیان شده در بندهای ۱۳-۹۰۰ و ۱۴-۹۰۰، صرف‌نظر از ماهیت یا میزان استفاده از فناوری، کاربرد دارد.

طرف‌های مسئول متعدد و طرف‌های مسئول اطلاعات موضوع

۱۵-۹۰۰ت۱ در برخی خدمات اطمینان بخش، اعم از اعتباربخش و گزارشگری مستقیم، ممکن است چندین طرف مسئول یا، در خدمات اعتباربخش، طرف‌های مسئول متعدد برای اطلاعات موضوع وجود داشته باشد. مؤسسه در تعیین لزوم کاربرد الزامات این بخش در مورد هر یک از طرف‌های مسئول یا هر یک از طرف‌های مسئول اطلاعات موضوع در این گونه خدمات، ممکن است مسائل ویژه‌ای را در نظر بگیرد. این گونه مسائل، تعیین ناچیز و اندک بودن یا نبودن یک منفعت یا رابطه بین مؤسسه، یا یکی از اعضای گروه اطمینان بخش، و یک طرف مسئول به خصوص یا یک طرف مسئول اطلاعات موضوع را در پدید آوردن خطر نقض استقلال از دیدگاه اطلاعات موضوع شامل می‌شود. در این امر، عواملی چون موارد زیر در نظر گرفته می‌شود:

الف) میزان اهمیت موضوع اصلی یا اطلاعات موضوع که مسئولیت آن به طور کلی در زمینه خدمات اطمینان بخش به عهده طرف مسئول به خصوص است؛ و

ب) میزان منافع عمومی مرتبط با خدمت اطمینان بخشی که ارائه می‌شود.

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

مؤسسات شبکه‌ای

- ۹۰۰-۱۶ در مواردی که مؤسسه می‌داند یا بر این باور است که منافع و روابط یک مؤسسه شبکه‌ای، خطر نقض استقلال مؤسسه را پدید می‌آورد، مؤسسه باید این گونه خطر را ارزیابی و با آن برخورد کند.
- ۹۰۰-۱۶ت مؤسسات شبکه‌ای در بندهای ۵۰-۴۰۰ تا ۵۴-۴۰۰ توصیف شده است.

بنگاه‌های وابسته

- ۹۰۰-۱۷ چنانچه گروه اطمینان بخش از وجود روابط و شرایط بنگاهی وابسته به صاحبکار اطمینان بخش آگاه یا بر این باور باشد که از دیدگاه استقلال نسبت به صاحبکار اطمینان بخش، مربوط است، گروه اطمینان بخش باید برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای مربوط به نقض استقلال، آن بنگاه وابسته را در نظر بگیرد.

[بند ۱۸-۹۰۰ تا ۲۹۰-۹۰۰ به عنوان نوشته مانده است]

دوره مستلزم رعایت استقلال

- ۹۰۰-۳۰ استقلال نسبت به صاحبکار در هر دو دوره زیر باید رعایت شود:
- الف) در طول اجرای کار، و
ب) در طول دوره اطلاعات موضوع.
- ۹۰۰-۳۰ت دوره هر کار از زمانی آغاز می‌شود که گروه اطمینان بخش، شروع به اجرای خدمت اطمینان بخش موضوع آن کار بخصوص می‌کند. دوره هر کار زمانی پایان می‌پذیرد که گزارش خدمت اطمینان بخش 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.
- ۹۰۰-۳۱ چنانچه بنگاهی در طول دوره اطلاعات موضوع یا پس از آن به‌عنوان صاحبکار خدمت اطمینان بخش 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 اطمینان بخش؛ یا
ب) خدمات حرفه‌ای که پیش از این به صاحبکار خدمت اطمینان بخش ارائه شده است.

۳۲-۹۰۰ در مواردی که خدمتی غیر از خدمات اطمینان بخش در طول دوره اطلاعات موضوع یا پس از آن، اما پیش از شروع اجرای خدمت اطمینان بخش، توسط گروه اطمینان بخش به صاحبکار خدمات اطمینان بخش ارائه شده است و ارائه آن خدمت در طول دوره خدمت اطمینان بخش، مجاز نباشد، خطرهای نقض استقلال پدید می آید. اگر این خطرها در سطح پذیرفتنی نباشد، خدمت اطمینان بخش تنها در صورتی باید پذیرفته شود که خطرها به سطحی پذیرفتنی، کاهش یابند.

۳۲-۹۰۰ت ۱ نمونه‌هایی از این گونه تدابیر ایمن‌ساز به شرح زیر است:

- ❖ نگامردن کارکنانی که آن خدمت را در گروه اطمینان بخش ارائه کرده‌اند.
- ❖ درخواست از یک بازبینی کننده حرفه‌ای برای بازبینی خدمت اطمینان بخش یا خدمت غیر از خدمت اطمینان بخش، حسب مورد.

۳۳-۹۰۰ چنانچه خدمت غیر از خدمات اطمینان بخش هنوز تکمیل نشده است و تکمیل یا فسخ قرارداد مربوط پیش از شروع خدمات حرفه‌ای مربوط به خدمات اطمینان بخش ممکن نباشد، مؤسسه تنها در صورتی خدمت اطمینان بخش را باید بپذیرد که شرایط زیر برآورده شود:

الف) مؤسسه اطمینان یابد که:

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

ب) مؤسسه تدابیر ایمن‌ساز لازم را در طول دوره کار بکار گیرد؛ و

پ) مؤسسه باید موضوع را با طرف قرارداد یا راهبران بنگاه صاحبکار اطمینان بخش در میان گذارد.

تماس با راهبران بنگاه

۳۴-۹۰۰ت ۱ بندهای ۹-۳۰۰ و ۹-۳۰۰ت ۲ الزامات و توضیحات کاربردی لازم برای تماس با طرف قرارداد مؤسسه یا راهبران صاحبکار اطمینان بخش را مشخص کرده است.

۳۴-۹۰۰ت ۲ تماس با طرف قرارداد مؤسسه یا راهبران صاحبکار اطمینان بخش هنگامی می‌تواند مناسب باشد که مؤسسه در ارتباط با خدمات اطمینان بخشی که اطلاعات موضوع آنها از خدمات غیر از اطمینان بخش پیشین ناشی می‌باشد، قضاوت‌های با اهمیتی انجام داده و به نتیجه‌گیری‌هایی برای برخورد با خطرهای نقض استقلال دست یافته باشد.

[بند ۳۵-۹۰۰ تا ۳۹-۹۰۰ به عمد نوشته مانده است]

مستندسازی کلی در مورد استقلال برای خدمات اطمینان بخش

۹۰۰-۴۰ مؤسسه باید نتیجه‌گیری‌های خود را درباره رعایت الزامات این بخش و محتوای هرگونه بحث پشتیبان نتیجه‌گیری‌هایش، مستند کند. از این رو:

الف) در موارد نیاز به تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با یک خطر، مؤسسه باید نوع و ماهیت مخاطرات و تدابیر ایمن‌ساز موجود یا مورد استفاده را مستند کند؛ و

ب) در مواردی که یک خطر، مستلزم تجزیه و تحلیل زیاد است و مؤسسه به این نتیجه می‌رسد که آن خطر در سطحی پذیرفتنی است، مؤسسه باید نوع و ماهیت خطر و منطق نتیجه‌گیری خود را مستند کند.

۹۰۰-۴۰ت ۱ مستندسازی، شواهدی از قضاوت‌های مؤسسه را برای نتیجه‌گیری آن درباره رعایت الزامات این بخش فراهم می‌کند. نبود مستندات، به خودی خود، عامل تعیین‌کننده این نیست که مؤسسه، مسأله ویژه‌ای را مورد توجه قرار داده یا مستقل است یا خیر.

[بند ۴۱-۹۰۰ تا ۴۹-۹۰۰ بر عهده‌ناوخته مانده است]

تخطی از رعایت مفاد استقلال در خدمات اطمینان بخش

در موارد شناسایی یک مورد تخطی توسط مؤسسه

۹۰۰-۵۰ هنگامی که یک مورد تخطی از مفاد این بخش توسط مؤسسه شناسایی می‌شود، مؤسسه باید:

الف) منافع یا روابطی را قطع کند، به تعلیق درآورد یا برطرف نماید که سبب آن تخطی شده است؛

ب) اهمیت آن تخطی و اثر آن را بر واقع‌بینی مؤسسه و توانایی آن در صدور گزارش اطمینان بخش، ارزیابی کند؛ و

پ) 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، احتمالاً به این نتیجه می‌رسد که واقع‌بینی مؤسسه چنان خدشه‌دار می‌شود که مؤسسه نمی‌تواند گزارش اطمینان بخش صادر کند.

۹۰۰-۵۱ چنانچه مؤسسه به این نتیجه برسد که نمی‌تواند اقدامی انجام دهد که به‌گونه‌ای رضایت‌بخش با پیامدهای تخطی برخورد شود، مؤسسه باید بی‌درنگ موضوع را به طرف قراردادش یا، حسب مورد، راهبران بنگاه اطلاع دهد و اقدامات لازم را برای فسخ قرارداد اطمینان بخش بر طبق الزامات قانونی یا مقرراتی مربوط به فسخ قرارداد اطمینان بخش، به عمل آورد.

۹۰۰-۵۲ چنانچه مؤسسه به این نتیجه برسد که می تواند اقدامی انجام دهد که به گونه ای رضایت بخش با پیامدهای تخطی برخورد شود، مؤسسه باید مورد تخطی و اقدام انجام شده یا مورد نظر را با طرف قراردادش یا، حسب مورد، راهبران بنگاه در میان گذارد. مؤسسه باید این آگاهی رسانی را با نگرش به شرایط قرارداد و نوع تخطی، بموقع انجام دهد.

۹۰۰-۵۳ چنانچه طرف قرارداد مؤسسه یا راهبران بنگاه، حسب مورد، موافق این نباشند که اقدام مقرر در بند ۹۰۰-۵۰(پ) می تواند به گونه ای رضایت بخش با پیامدهای تخطی برخورد کند، مؤسسه باید اقدامات لازم را برای فسخ قرارداد خدمات اطمینان بخش بر طبق الزامات قانونی یا مقرراتی مربوط به فسخ قرارداد خدمات اطمینان بخش، به عمل آورد.

مستند سازی

۹۰۰-۵۴ مؤسسه باید در رعایت الزامات بندهای ۹۰۰-۵۰ و ۹۰۰-۵۳ موارد زیر را مستندسازی کند:

(الف) تخطی؛

(ب) اقدامات انجام شده؛

(پ) تصمیم گیری های عمده؛ و

(ت) همه موضوعات مطرح شده با طرف قرارداد مؤسسه یا راهبران بنگاه.

۹۰۰-۵۵ در مواردی که مؤسسه، ارائه خدمات اطمینان بخش را ادامه می دهد باید موارد زیر را مستند کند:

(الف) نتیجه گیری درباره اینکه واقع بینی با استفاده از قضاوت حرفه ای مؤسسه، مخدوش نشده است؛ و

(ب) منطق اینکه چرا اقدامات انجام شده، به گونه ای رضایت بخش با پیامدهای تخطی برخورد کرده است که مؤسسه می تواند گزارش خدمات اطمینان بخش را صادر کند.

بخش ۹۰۵

حق الزحمه

مقدمه

۹۰۵-۱ مؤسسات باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و رسیدگی به خطرهای نقض استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.

۹۰۵-۲ حق الزحمه یا دیگر ترتیبات جبران خدمات می‌تواند خطرهای منافع شخصی یا تهدید پدید آورد. این بخش، الزامات خاص و توضیحات کاربردی مربوط به بکارگیری چارچوب نظری را برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض استقلال در نتیجه حق الزحمه خدمات اطمینان بخش، تعیین می‌کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

حق الزحمه پرداختی توسط صاحبکار اطمینان بخش

۹۰۵-۳ت ۱ گفتگو درباره حق الزحمه خدمت حرفه‌ای با صاحبکار خدمات اطمینان بخش و پرداخت آن توسط صاحبکار، خطر منافع شخصی را پدید می‌آورد و می‌تواند خطر تهدید نیز برای استقلال ایجاد کند.

۹۰۵-۳ت ۲ بکارگیری چارچوب نظری مستلزم این است که مؤسسه پیش از پذیرش خدمت اطمینان بخش برای صاحبکار خدمات اطمینان بخش، در سطح پذیرفتنی بودن یا نبودن خطرهای نقض استقلال ناشی از حق الزحمه پیشنهادی را برای صاحبکار خدمات اطمینان بخش مشخص کند. همچنین، بکارگیری این چارچوب مستلزم ارزیابی دوباره این خطرها در طول دوره قرارداد و در صورت تغییر شرایط و روابط، است.

۹۰۵-۳ت ۳ عوامل مرتبط در ارزیابی سطح خطرهای ناشی از پرداخت حق الزحمه خدمات اطمینان بخش توسط صاحبکار خدمات اطمینان بخش، شامل موارد زیر است:

❖ سطح حق الزحمه خدمات اطمینان بخش و سطح توجه آن به منابع مورد نیاز، با در نظر گرفتن اولویتهای تجاری و بازار مؤسسه.

❖ میزان وابستگی بین سطح حق الزحمه و نتیجه خدمات.

- ❖ سطح حق الزحمه در چارچوب خدمات قابل ارائه توسط مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای.
- ❖ اهمیت صاحبکار برای مؤسسه یا شریک.
- ❖ نوع و ماهیت صاحبکار.
- ❖ نوع و ماهیت خدمات اطمینان بخش.
- ❖ دخالت راهبران بنگاه در توافق برای حق الزحمه.
- ❖ تعیین شدن یا نشدن میزان حق الزحمه توسط یک شخص ثالث مستقل، مانند یک نهاد نظارتی تعیین شده.

۴-۹۰۵-۳ شرایط، سیاست‌ها و روش‌های بیان شده در بند ۱۵-۱۲۰-۳ (به‌ویژه، سیستم مدیریت کیفیت طراحی، پیاده‌سازی و اجرا شده توسط مؤسسه بر طبق استانداردهای مدیریت کیفیت هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و خدمات اطمینان بخش) نیز می‌تواند بر ارزیابی در سطحی پذیرفتنی بودن یا نبودن خطرهای نقض استقلال اثر بگذارد.

۵-۹۰۵-۳ الزامات و توضیحات کاربردی این بخش، شرایطی را مشخص می‌کنند که می‌تواند ضرورت ارزیابی بیشتری را هنگام تعیین در سطحی پذیرفتنی بودن یا نبودن خطرها، پدید آورد. برای چنین شرایطی، توضیحات کاربردی شامل نمونه‌هایی از دیگر عواملی است که می‌تواند در ارزیابی خطرها، مرتبط باشند.

سطح حق الزحمه خدمات اطمینان بخش

۱-۹۰۵-۴ تعیین حق الزحمه‌ای که باید از صاحبکار خدمات اطمینان بخش، چه برای خدمات اطمینان بخش یا سایر خدمات، دریافت شود، یک تصمیم تجاری مؤسسه است که با در نظر گرفتن شرایط و روابط مربوط به آن کار خاص، از جمله الزامات استانداردهای فنی و حرفه‌ای گرفته می‌شود.

۲-۹۰۵-۴ عوامل مربوط در ارزیابی سطح خطرهای منافع شخصی و تهدید ناشی از سطح حق الزحمه خدمات اطمینان بخش پرداختی توسط صاحبکار حسابرسی به شرح زیر است:

- ❖ منطق تجاری مؤسسه برای تعیین آن حق الزحمه خدمات اطمینان بخش.
- ❖ بودن یا نبودن فشار نابجا یا قصد اعمال آن از سوی صاحبکار برای کاهش هزینه خدمات اطمینان بخش.

۴-۹۰۵ت ۳ نمونه‌هایی از اقداماتی که می‌تواند تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این‌گونه خطرها باشد شامل موارد زیر است:

- ❖ ارزیابی معقول بودن حق‌الزحمه پیشنهادی با توجه به دامنه و پیچیدگی کار توسط یک بررسی‌کننده مناسب که در انجام کار خدمات اطمینان‌بخش شرکت ندارد.
- ❖ بررسی اجمالی کار انجام شده توسط یک بررسی‌کننده مناسب که در کار خدمات اطمینان‌بخش شرکت نداشته است.

حق‌الزحمه مشروط

۵-۹۰۵ت ۱ حق‌الزحمه‌ای مشروط است که میزان آن مبتنی و موکول به حصول نتیجه‌ای معین از خدمت انجام شده یا حاصل یک معامله باشد. حق‌الزحمه‌ای که از طریق یک واسطه دریافت می‌شود نمونه‌ای از حق‌الزحمه مشروط غیرمستقیم است. در این بخش، حق‌الزحمه خدماتی که توسط دادگاه یا مراجع عمومی تعیین می‌شود، حق‌الزحمه مشروط محسوب نمی‌گردد.

۶-۹۰۵ پذیرش حق‌الزحمه مشروط، چه مستقیم و چه غیرمستقیم، نسبت به یک کار خدمات اطمینان‌بخش، توسط مؤسسه مجاز نیست.

۷-۹۰۵ پذیرش حق‌الزحمه مشروط، چه مستقیم و چه غیرمستقیم برای ارائه یک خدمت غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش توسط مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای در شرایطی مجاز نیست که نتایج خدمات غیر اطمینان‌بخش و در نتیجه مبلغ حق‌الزحمه، مشروط به یک قضاوت آتی یا همزمان با اهمیت در ارتباط با اطلاعات موضوع خدمات اطمینان‌بخش باشد.

۷-۹۰۵ت ۱ بندهای ۶-۹۰۵ و ۷-۹۰۵ از ورود مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای به توافقات حق‌الزحمه مشروط با صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش پیشگیری می‌کند. حتی اگر حق‌الزحمه مشروط مانع از ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش نشود، باز هم می‌تواند بر سطح خطر منافع شخصی اثر بگذارد.

۷-۹۰۵ت ۲ عوامل مربوط در ارزیابی سطح چنین خطری شامل موارد زیر است:

- ❖ دامنه مبالغ حق‌الزحمه ممکن.
- ❖ آیا نتیجه موضوع، توسط شخص مسئول مناسبی تعیین می‌شود تا مبنای تعیین حق‌الزحمه قرار گیرد.
- ❖ افشای کار انجام شده مؤسسه و مبنای حق‌الزحمه به استفاده‌کنندگان مورد نظر.
- ❖ نوع و ماهیت خدمت.
- ❖ تأثیر رویداد یا معامله بر اطلاعات موضوع.

- ۳-۹۰۵-۷ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این خطر منافع شخصی شامل موارد زیر است:
- ❖ استفاده از یک بررسی‌کننده مناسب که عضو گروه خدمات اطمینان‌بخش نبوده است برای بررسی اجمالی خدمت غیر از خدمات اطمینان‌بخش.
 - ❖ بستن قرارداد نوشتاری با صاحبکار برای حق‌الزحمه، پیش از شروع کار.

جمع حق‌الزحمه‌ها - حق‌الزحمه معوق

۱-۹۰۵-۸ چنانچه حق‌الزحمه‌های دریافتنی بابت خدمات اطمینان‌بخش و خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش از یک صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش در طول دوره قرارداد حسابرسی معوق مانده باشد، خطر منافع شخصی می‌تواند پدید آید.

۲-۹۰۵-۸ به‌طور کلی، از مؤسسه انتظار می‌رود پیش از صدور گزارش حسابرس، این‌گونه حق‌الزحمه‌های معوق را دریافت کند.

۳-۹۰۵-۸ عوامل مربوط در ارزیابی سطح خطر منافع شخصی شامل موارد زیر است:

- ❖ اهمیت حق‌الزحمه‌های معوق برای مؤسسه.
- ❖ طول دوره معوق ماندن حق‌الزحمه‌ها.
- ❖ ارزیابی مؤسسه از توانایی و تمایل صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش یا دیگر طرف‌های مربوط برای پرداخت حق‌الزحمه‌های معوق.

۴-۹۰۵-۸ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با چنین خطری شامل موارد زیر است:

- ❖ دریافت بخشی از حق‌الزحمه‌های معوق.
- ❖ استفاده از یک بررسی‌کننده مناسب که عضو گروه خدمات اطمینان‌بخش نبوده است، برای بازبینی کار حسابرسی انجام شده.

۹-۹۰۵-۹ چنانچه بخش قابل توجهی از حق‌الزحمه‌های دریافتنی از یک صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش به مدت طولانی معوق مانده باشد، مؤسسه باید درباره موارد زیر تصمیم‌گیری کند:

- الف) تلقی حق‌الزحمه معوق به‌عنوان وام اعطایی به صاحبکار که در این صورت الزامات و توضیحات کاربردی بیان شده در بخش ۹۱۱ کاربرد دارد؛ و
- ب) پذیرفتن یا نپذیرفتن انتصاب دوباره یا ادامه همکاری در خدمات اطمینان‌بخش.

جمع حق الزحمه‌ها - وابستگی به حق الزحمه

۱۰-۹۰۵ت ۱ در مواردی که جمع حق الزحمه مربوط به یک صاحبکار خدمات اطمینان بخش، بخش عمده‌ای از کل حق الزحمه مؤسسه را تشکیل می‌دهد، وابستگی به آن صاحبکار یا نگرانی از احتمال از دست دادن آن می‌تواند خطر منافع شخصی یا خطر تهدید را پدید آورد.

۱۰-۹۰۵ت ۲ خطر منافع شخصی یا خطر تهدید در شرایط اشاره شده در بند ۱۰-۹۰۵ ت ۱ ایجاد می‌شود حتی اگر صاحبکار خدمات اطمینان بخش، مسئول مذاکره یا پرداخت حق الزحمه خدمات اطمینان بخش نباشد.

۱۰-۹۰۵ت ۳ مؤسسه برای محاسبه مجموع حق الزحمه‌های مؤسسه، می‌تواند از اطلاعات مالی سال مالی پیش استفاده و، در صورت مناسب تشخیص دادن، براساس آن اطلاعات، اندازه نسبی حق الزحمه را برآورد کند.

۱۰-۹۰۵ت ۴ عوامل مربوط در ارزیابی سطح خطرهای منافع شخصی و تهدید شامل موارد زیر است:

- ❖ ساختار عملیاتی مؤسسه.

- ❖ احتمال تنوع بخشی خدمات توسط مؤسسه و کاهش وابستگی به صاحبکار خدمات اطمینان بخش.

۱۰-۹۰۵ت ۵ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این گونه خطرها شامل موارد زیر است:

- ❖ کاهش میزان ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش به صاحبکار.

- ❖ افزایش تعداد صاحبکاران به منظور کاهش میزان وابستگی به آن صاحبکار خدمات اطمینان بخش.

۱۰-۹۰۵ت ۶ در مواردی که حق الزحمه مربوط به یک صاحبکار خدمات اطمینان بخش، بخش عمده‌ای از درآمد یک شریک را تشکیل می‌دهد، خطر منافع شخصی یا خطر تهدید پدید می‌آید.

۱۰-۹۰۵ت ۷ عوامل مربوط در ارزیابی این گونه خطرها، شامل موارد زیر است:

- ❖ میزان اهمیت کیفی و کمی صاحبکار خدمات اطمینان بخش برای آن شریک.
- ❖ میزان وابستگی حقوق و مزایای شریک، با حق الزحمه مربوط به آن صاحبکار.

قسمت ۴-ب: استقلال برای خدمات اطمینان بخش غیر از حسابرسی و بررسی اجمالی

۸-۱۰-۹۰۵ت ۸ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با خطر منافع شخصی یا تهدید شامل موارد زیر است:

- ❖ استفاده از یک بررسی‌کننده مناسب که عضو آن گروه خدمات اطمینان‌بخش نبوده است برای بازبینی کار انجام شده.
- ❖ اطمینان یافتن از ناچیز بودن اثر حق‌الزحمه دریافتی از صاحبکار بر دستمزد آن شریک.
- ❖ افزایش تعداد صاحبکاران آن شریک به منظور کاهش میزان وابستگی به آن صاحبکار.

بخش ۹۰۶

هدایا و پذیرایی

مقدمه

- ۹۰۶-۱ مؤسسات باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و رسیدگی به خطرهای نقض استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.
- ۹۰۶-۲ پذیرش هدیه یا پذیرایی از صاحبکار خدمات اطمینان بخش می تواند خطرهای منافع شخصی، قرابت یا تهدید را پدید آورد. این بخش، الزامات خاص و توضیحات کاربردی مرتبط با بکارگیری چارچوب نظری در چنین شرایطی را بیان می کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

- ۹۰۶-۳ یک مؤسسه یا عضو گروه خدمات اطمینان بخش نباید هدایا و پذیرایی را از صاحبکار خدمات اطمینان بخش بپذیرد، مگر آن که ارزش هدیه یا هزینه پذیرایی به وضوح ناچیز باشد.
- ۹۰۶-۳ت۱ چنانچه یک مؤسسه یا یک عضو گروه خدمات اطمینان بخش هدیه ای را به/ از صاحبکار خدمات اطمینان بخش اهدا کند/ بپذیرد، الزامات و توضیحات کاربردی بخش ۳۴۰ کاربرد می یابد و رعایت نکردن این الزامات می تواند خطرهای ناقض استقلال را پدید آورد.
- ۹۰۶-۳ت۲ الزامات بیان شده در بخش ۳۴۰ در ارتباط با دادن یا گرفتن هدایا، بدان معنا نیست که یک مؤسسه یا عضو گروه خدمات اطمینان بخش مجاز است هدایا و پذیرایی را در مواردی بپذیرد که هدف آن، اثرگذاری نابجا بر رفتار باشد حتی اگر ارزش آن، به وضوح ناچیز باشد.

بخش نهم

دعای اقامه شده یا تهدید به اقامه دعوا

مقدمه

۹۰۷-۱ مؤسسات باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و رسیدگی به خطرهای نقض استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.

۹۰۷-۲ در مواردی که یک دعوی حقوقی بین مؤسسه و صاحبکار خدمات اطمینان بخش در جریان است، یا اقامه چنین دعوایی محتمل می باشد، خطر منافع شخصی و خطر تهدید پدید می آید. این بخش، الزامات خاص و توضیحات کاربردی مرتبط با بکارگیری چارچوب نظری در چنین شرایطی را بیان می کند.

توضیحات کاربردی

کلیات

۹۰۷-۳ روابط بین مدیریت صاحبکار و اعضای گروه خدمات اطمینان بخش باید در کلیه جنبه های عملیات بنگاه صاحبکار با صداقت و صراحت کامل افشا شود. اقامه دعوا یا تهدید به اقامه آن، می تواند رابطه خصمانه ای بین مدیریت صاحبکار و مؤسسه یا عضو گروه خدمات اطمینان بخش پدید آورد. چنین روابط خصمانه ای می تواند بر تمایل مدیریت صاحبکار به افشای کامل موضوع تأثیر گذارد و این امر، خطرهای منافع شخصی و تهدید را پدید آورد.

۹۰۷-۳ اهمیت خطری که پدید می آید به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

❖ اهمیت دعوی اقامه شده.

❖ ارتباط موضوع دعوا با کار خدمات اطمینان بخش انجام شده در گذشته.

۹۰۷-۳ چنانچه دعوا به طرفیت یکی از اعضای گروه خدمات اطمینان بخش اقامه شده باشد، کنار گذاشتن آن عضو از گروه خدمات اطمینان بخش، نمونه ای از اقداماتی است که می تواند خطرهای ناشی از منافع شخصی و تهدید را از بین ببرد.

۹۰۷-۳ نمونه ای از اقداماتی که می تواند این خطرهای منافع شخصی و تهدید را از بین ببرد، استفاده از یک فرد حرفه ای مناسب برای بازبینی کار انجام شده است.

بخش ۹۱۰

منافع مالی

مقدمه

- ۹۱۰-۱ مؤسسات باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و رسیدگی به خطرهای نقض استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.
- ۹۱۰-۲ داشتن منفعت مالی در یک صاحبکار خدمات اطمینان بخش می تواند خطر منافع شخصی را پدید آورد. این بخش، الزامات خاص و توضیحات کاربردی مربوط به بکارگیری چارچوب نظری در چنین شرایطی را بیان می کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

- ۱-۹۱۰-۳ منافع مالی می تواند مستقیم یا غیرمستقیم با واسطه (برای مثال، از طریق صندوق مشترک سرمایه گذاری، املاک و مستغلات مشاع یا نهادهای متولی) باشد. هنگامی که دارنده منفعت مالی، بر ابزار سرمایه گذاری کنترل داشته باشد یا بتواند بر تصمیمات سرمایه گذاری آن اثر گذارد، منافع مالی، مستقیم محسوب می شود. از سوی دیگر، چنانچه دارنده منفعت مالی، بر ابزار سرمایه گذاری کنترل نداشته باشد یا نتواند بر تصمیمات سرمایه گذاری آن اثر بگذارد، منافع مالی، غیرمستقیم محسوب می شود.
- ۲-۹۱۰-۳ در این بخش، "اهمیت" منافع مالی بیان می شود. از دیدگاه تعیین میزان اهمیت این گونه منافع مالی درباره یک فرد، مجموع ارزش ویژه (ثروت) آن فرد و اعضای خانواده وی می تواند مورد توجه قرار گیرد.
- ۳-۹۱۰-۳ ارزیابی میزان خطر منافع شخصی ناشی از داشتن منفعت مالی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش، به عوامل زیر بستگی دارد:
- ❖ نقش دارنده منفعت مالی.
 - ❖ مستقیم یا غیرمستقیم بودن منفعت مالی.
 - ❖ اهمیت منفعت مالی.

منافع مالی مؤسسه، اعضای گروه اطمینان بخش و اعضای خانواده

- ۹۱۰-۴ هیچ‌یک از نامبردگان زیر نباید منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیت در بنگاه صاحبکار داشته باشند:
- الف) مؤسسه؛ یا
- ب) یکی از اعضای گروه خدمات اطمینان بخش یا یکی از اعضای خانواده وی.

داشتن منافع مالی در بنگاه کنترل‌کننده صاحبکار خدمات اطمینان بخش

- ۹۱۰-۵ چنانچه بنگاهی بر بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش کنترل داشته باشد، نه مؤسسه، نه عضو گروه خدمات اطمینان بخش، و نه هیچ‌یک از اعضای خانواده آن عضو، نباید منافع مالی مستقیم یا غیرمستقیم با اهمیتی در آن بنگاه داشته باشند.

داشتن منافع مالی نگهداری شده به‌عنوان امین

- ۹۱۰-۶ چنانچه مؤسسه یا عضوی از گروه خدمات اطمینان بخش به‌عنوان امین، دارای منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیتی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش باشد، الزامات بند ۹۱۰-۴ نیز باید بکار گرفته شود. این‌گونه منافع نباید جز در شرایط زیر نگهداری شود:
- الف) نه امین، نه عضو گروه خدمات اطمینان بخش، یا هیچ‌یک از اعضای خانواده آن عضو، نه مؤسسه، از جمله ذی‌نفعان نهاد متولی نباشند؛
- ب) منافع مالی نهاد متولی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش از دید نهاد متولی، با اهمیت نباشد؛
- پ) نهاد متولی، توانایی اعمال نفوذ مؤثر بر بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش را نداشته باشد؛ و
- ت) امین، عضو گروه خدمات اطمینان بخش، یا یکی از اعضای خانواده وی یا مؤسسه، توانایی اعمال نفوذ مؤثر بر تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری مربوط به منافع مالی بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش را نداشته باشند.

منافع مالی دریافتی غیر عمد

- ۹۱۰-۷ چنانچه مؤسسه، یا یکی از اعضای گروه اطمینان بخش یا یکی از اعضای خانواده این افراد از طریق ارث، هدیه یا در نتیجه ادغام بنگاه‌ها، یا در شرایطی مشابه این‌ها، منفعت مالی مستقیم یا منفعت

مالی غیرمستقیم با اهمیتی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش تحصیل کند و داشتن چنین منفعتی از منظر مقررات این بخش جایز نباشد، تدابیر زیر باید بکار گرفته شود:

الف) اگر مؤسسه دریافت‌کننده منافع باشد، انتقال فوری منافع مالی یا بخش عمده‌ای از منافع مالی غیرمستقیم به گونه‌ای که منافع باقیمانده، به مقداری ناچیز کاهش یابد؛ یا

ب) اگر شخصی غیر از عضو گروه اطمینان بخش، یا عضو خانواده آن شخص، تحصیل‌کننده منافع مالی باشد، انتقال منافع مالی در اولین فرصت ممکن یا انتقال بخش عمده‌ای از منافع مالی غیرمستقیم به گونه‌ای که منافع باقی مانده، به مقداری ناچیز کاهش یابد.

منافع مالی - سایر شرایط

بستگان نزدیک / اقربای طبقه دوم

۸-۹۱۰ت ۱ هنگامی که عضوی از گروه خدمات اطمینان بخش خویشاوند نزدیکی دارد که می‌داند وی منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیتی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش دارد، خطر بروز منافع شخصی پدید می‌آید.

۸-۹۱۰ت ۲ عوامل مؤثر در ارزیابی سطح چنین خطری به شرح زیر است:

❖ نوع و ماهیت رابطه بین آن خویشاوند و عضو گروه.

❖ مستقیم یا غیرمستقیم بودن منافع مالی.

❖ میزان اهمیت منافع مالی مزبور برای آن خویشاوند

۸-۹۱۰ت ۳ نمونه‌هایی از اقدامات لازم برای برطرف کردن این خطر منافع شخصی به شرح زیر است:

❖ انتقال همه منافع مالی مزبور یا انتقال منافع مالی غیرمستقیم به میزانی که باقی مانده آن،

دیگر با اهمیت نباشد توسط آن خویشاوند به دیگران در اولین فرصت ممکن.

❖ خارج کردن آن عضو از گروه خدمات اطمینان بخش.

۸-۹۱۰ت ۴ نمونه‌ای از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این نوع خطر منافع شخصی، استفاده از یک حسابدار حرفه‌ای دیگر برای بازبینی کار آن عضو گروه خدمات اطمینان بخش است.

دیگر اشخاص

- ۸-۹۱۰ت ۵ هنگامی که عضوی از گروه خدمات اطمینان بخش می‌داند منافع مالی دیگر اشخاص، چون موارد زیر، در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش وجود دارد، خطر بروز منافع شخصی پدید می‌آید:
- الف) شرکا و کارکنان حرفه‌ای مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای، افزون بر اشخاصی که طبق الزامات بند ۴-۹۱۰ مشخصاً مجاز به داشتن چنین منافع مالی نیستند، یا اعضای خانواده آنان.
- ب) اشخاص با روابط شخصی نزدیک با عضو گروه خدمات اطمینان بخش.
- ۸-۹۱۰ت ۶ نمونه‌ای از اقدام لازم برای برطرف کردن این خطر منافع شخصی، خارج کردن آن عضو از گروه خدمات اطمینان بخش است.
- ۸-۹۱۰ت ۷ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این نوع خطر منافع شخصی، شامل موارد زیر است:
- ❖ دخالت ندادن آن عضو گروه خدمات اطمینان بخش در تصمیم‌گیری‌های عمده مربوط به کار خدمات اطمینان بخش.
 - ❖ استفاده از یک حسابدار حرفه‌ای دیگر برای بازبینی کار آن عضو گروه خدمات اطمینان بخش.

بخش ۹۱۱

وامها و تضامین

مقدمه

- ۹۱۱-۱ مؤسسات حسابرسی باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.
- ۹۱۱-۲ یک وام یا تضمین یک وام با یک صاحبکار خدمات اطمینان بخش می تواند خطر منافع شخصی را پدید آورد. این بخش، الزامات خاص و توضیحات کاربردی لازم برای بکارگیری چارچوب نظری در چنین شرایطی را بیان می کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

- ۹۱۱-۳-۱ در این بخش، "اهمیت" وام یا تضمین مطرح می شود. برای تعیین میزان اهمیت چنین وام یا تضمینی برای یک فرد، مجموع ارزش ویژه (ثروت) آن فرد و اعضای خانواده وی می تواند مورد توجه قرار گیرد.

وامها و تضامین با صاحبکار اطمینان بخش

- ۹۱۱-۴ مؤسسه، عضو گروه خدمات اطمینان بخش یا عضوی از خانواده آن عضو نباید به صاحبکار خدمات اطمینان بخش وام بدهد یا وام آن صاحبکار را تضمین کند، مگر آن که مبلغ وام یا تضمین مزبور برای اشخاص زیر بی اهمیت باشد:
- الف) مؤسسه یا شخصی که وام یا تضمین را اعطا می کند؛ و
- ب) صاحبکار.

وامها و تضامین با صاحبکار اطمینان بخش که بانک یا مؤسسه اعتباری است

- ۹۱۱-۵ اعطای وام به مؤسسه، عضوی از گروه خدمات اطمینان بخش یا عضو خانواده وی یا تضمین وام آنان توسط بانک یا مؤسسه ای اعتباری که صاحبکار خدمات اطمینان بخش است نباید انجام شود مگر آنکه اعطای وام یا تضمین مزبور با شرایط و الزامات معمول فرایند وام دهی صورت گرفته باشد.
- ۹۱۱-۵-۱ نمونه هایی از این گونه وامها شامل وام مسکن، اضافه برداشت بانکی، وام خرید خودرو و کارت اعتباری است.

۹۱۱-۵ت ۲ چنانچه وام اعطایی به مؤسسه توسط بانک یا مؤسسه‌ای اعتباری که صاحبکار خدمات اطمینان بخش است با شرایط و الزامات معمول پرداخت شده اما مبلغ آن از لحاظ صاحبکار خدمات اطمینان بخش یا مؤسسه دریافت کننده از اهمیت برخوردار باشد، می‌تواند خطر منافع شخصی پدید آورد.

۹۱۱-۵ت ۳ نمونه‌ای از تدابیر ایمن‌ساز که می‌تواند با این خطر منافع شخصی برخورد کند، بازبینی کار انجام شده توسط یک بازبینی کننده مناسب از اعضای مؤسسه شبکه‌ای است که نه در این کار خدمات اطمینان بخش درگیر و نه دریافت کننده وام باشد.

سپرده‌گذاری یا حساب‌های کارگزاری

۹۱۱-۶ سپرده‌گذاری مؤسسه یا عضوی از گروه خدمات اطمینان بخش یا عضو خانواده آن عضو در یک بانک یا مؤسسه اعتباری یا سپرده‌گذاری آنان نزد کارگزاری اوراق بهاداری که صاحبکار خدمات اطمینان بخش است به شرطی موجب نقض استقلال نمی‌شود که در روال عادی تجاری صورت گرفته باشد.

وام‌ها و تضامین با صاحبکار اطمینان بخش که بانک یا مؤسسه اعتباری نیست

۹۱۱-۷ اعطای وام به مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای، عضوی از گروه خدمات اطمینان بخش یا عضو خانواده وی یا تضمین وام آنان توسط صاحبکار خدمات اطمینان بخشی که بانک یا مؤسسه‌ای اعتباری نیست نباید انجام شود، مگر آن که مبلغ وام یا تضمین مزبور برای اشخاص زیر بی‌اهمیت باشد:

- الف) مؤسسه یا شخصی که وام یا تضمین را دریافت می‌کند؛ و
- ب) صاحبکار.

بخش ۹۲۰

روابط تجاری

مقدمه

۹۲۰-۱ مؤسسات حسابرسی باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطر نقض استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.

۹۲۰-۲ رابطه نزدیک تجاری با صاحبکار خدمات اطمینان بخش یا مدیریت آن می تواند خطر منافع شخصی یا خطر تهدید را پدید آورد. این بخش، الزامات خاص و توضیحات کاربردی لازم برای بکارگیری چارچوب نظری در چنین شرایطی را بیان می کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

۱-۹۲۰-۳ در این بخش "اهمیت" یک منفعت مالی و یک رابطه تجاری مطرح می شود. برای تعیین میزان اهمیت این منافع مالی برای یک فرد، مجموع ارزش ویژه (ثروت) آن فرد و اعضای خانواده وی می تواند مورد توجه قرار گیرد.

۲-۹۲۰-۳ نمونه هایی از روابط نزدیک تجاری که از داشتن روابط تجاری یا منافع مالی مشترک ناشی می شود 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 عهده دار 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 مجموعه آن خدمات و محصولات به طور مشترک.

❖ برقراری ترتیباتی برای فروش، فروش مجدد، توزیع یا بازاریابی محصولات یا خدمات صاحبکار توسط مؤسسه یا فروش، فروش مجدد، توزیع یا بازاریابی محصولات یا خدمات مؤسسه توسط صاحبکار.

❖ برقراری ترتیباتی برای توسعه و تولید محصولات یا خدمات توسط مؤسسه و صاحبکار به صورت مشترک برای فروش یا ارائه نمایندگی به اشخاص ثالث.

۳-۹۲۰-۳ نمونه‌ای از موارد ایجادکننده یک رابطه نزدیک تجاری، بسته به حقایق و شرایط موجود، برقراری ترتیباتی است که براساس آن، مؤسسه، نمایندگی محصولات یا خدمات صاحبکار خدمات اطمینان بخش را دارد یا برعکس، صاحبکار، نمایندگی محصولات یا خدمات مؤسسه را.

روابط تجاری مؤسسه، عضو گروه اطمینان بخش یا عضو خانواده وی

۴-۹۲۰-۴ یک مؤسسه یا عضو گروه خدمات اطمینان بخش نباید با صاحبکار خدمات اطمینان بخش یا مدیریت آن روابط نزدیک تجاری داشته باشد، مگر آن که هرگونه منافع مالی آن، بی‌اهمیت و روابط تجاری، هم از لحاظ بنگاه صاحبکار یا مدیریت آن و هم از لحاظ مؤسسه یا عضو گروه خدمات اطمینان بخش، اندک باشد.

۴-۹۲۰-۱ رابطه نزدیک تجاری بین صاحبکار خدمات اطمینان بخش یا مدیریت آن و عضوی از خانواده عضو گروه خدمات اطمینان بخش می‌تواند خطر منافع شخصی یا خطر تهدید را پدید آورد.

خرید کالاها و خدمات

۵-۹۲۰-۱ خرید کالاها و خدمات، شامل نمایندگی محصولات فناوری یک صاحبکار خدمات اطمینان بخش توسط مؤسسه، عضوی از گروه خدمات اطمینان بخش یا عضوی از خانواده آن عضو معمولاً 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.

۵-۹۲۰-۲ نمونه اقداماتی که می‌تواند این خطر منافع شخصی را برطرف کند، به شرح زیر است:

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

فروش، فروش مجدد یا نمایندگی فناوری

۶-۹۲۰-۱ در موارد تأمین، فروش، فروش مجدد یا نمایندگی فناوری توسط مؤسسه برای:

الف) یک صاحبکار خدمات اطمینان بخش؛ یا

ب) بنگاهی که خدمات خود را با استفاده از این فناوری، به صاحبکار خدمات اطمینان بخش مؤسسه ارائه می‌دهد،

بسته به حقایق و شرایط، الزامات و توضیحات کاربردی بخش ۹۵۰ بکار گرفته می‌شود.

بخش ۹۲۱

روابط خویشاوندی و شخصی

مقدمه

- ۹۲۱-۱ مؤسسات حسابرسی باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.
- ۹۲۱-۲ روابط خویشاوندی و شخصی با کارکنان صاحبکار خدمات اطمینان بخش می تواند خطر منافع شخصی، خطر قرابت یا خطر تهدید را پدید آورد. این بخش، الزامات خاص و توضیحات کاربردی لازم برای بکارگیری چارچوب نظری در چنین شرایطی را بیان می کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

- ۱-۹۲۱-۳ وجود روابط خانوادگی و شخصی بین عضوی از گروه خدمات اطمینان بخش با یکی از اعضای هیأت مدیره، مدیران یا برحسب نقش آنان، برخی از کارکنان صاحبکار خدمات اطمینان بخش می تواند خطرهای منافع شخصی، قرابت یا تهدید را پدید آورد.
- ۲-۹۲۱-۳ عوامل مؤثر در ارزیابی سطح چنین خطرهایی به شرح زیر است:
❖ نقش و مسئولیت فرد در گروه خدمات اطمینان بخش.
❖ نقش عضو خانواده یا سایر اشخاص در بنگاه صاحبکار و میزان نزدیکی روابط.

روابط خانوادگی نزدیک با یکی از اعضای گروه خدمات اطمینان بخش

- ۱-۹۲۱-۴ در مواردی که عضوی از خانواده یکی از اعضای گروه خدمات اطمینان بخش، در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش به سمتی اشتغال داشته باشد که توانایی تأثیرگذاری قابل ملاحظه بر موضوع زیربنایی خدمات اطمینان بخش را دارد، خطرهای منافع شخصی، قرابت و تهدید پدید می آید.
- ۲-۹۲۱-۴ عوامل مؤثر در ارزیابی سطح چنین خطرهایی به شرح زیر است:
❖ سمت عضو خانواده در بنگاه صاحبکار.
❖ نقش فرد در گروه حسابرسی.

۳-۹۲۱-۴ نمونه‌ای از اقدام برای برخورد با این نوع خطرهای منافع شخصی، قرابت و تهدید، خارج کردن آن عضو از گروه خدمات اطمینان بخش است.

۴-۹۲۱-۴ نمونه‌ای از تدابیر ایمن‌ساز لازم برای برطرف کردن این خطرهای منافع شخصی، قرابت و تهدید، تغییر ساختار وظایف اعضای گروه خدمات اطمینان بخش به گونه‌ای است که عضو مربوط در گروه خدمات اطمینان بخش، به موضوعاتی نپردازد که در مسئولیت عضو خانواده وی قرار دارد.

۵-۹۲۱ در مواردی که یکی از بستگان نزدیک عضو گروه خدمات اطمینان بخش دارای یکی از سمت‌های زیر باشد، آن شخص نباید عضو گروه خدمات اطمینان بخش باشد:

الف) عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی صاحبکار خدمات اطمینان بخش؛

ب) در یک خدمت اعتباربخش، سمتی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش که می‌تواند بر اطلاعات موضوع خدمات اطمینان بخش، تأثیر قابل ملاحظه‌ای داشته باشد؛ یا

پ) در طول دوره رسیدگی یا دوره اطلاعات موضوع، در سمت‌های بالا اشتغال داشته است.

خویشاوندی نزدیک با یکی از اعضای گروه اطمینان بخش

۶-۹۲۱-۱ در مواردی که یکی از بستگان نزدیک عضو گروه خدمات اطمینان بخش دارای یکی از سمت‌های زیر باشد، خطرهای منافع شخصی، قرابت و تهدید پدید می‌آید:

الف) عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی صاحبکار خدمات اطمینان بخش؛ یا

ب) سمتی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش که بتواند بر موضوع زیربنایی یا، در یک خدمت اعتباربخش، بر اطلاعات موضوع قرارداد خدمات اطمینان بخش، تأثیر قابل ملاحظه‌ای داشته باشد.

۶-۹۲۱-۲ عوامل مؤثر در ارزیابی سطح چنین خطرهایی به شرح زیر است:

❖ نوع و ماهیت رابطه بین عضو گروه خدمات اطمینان بخش و آن وابسته نزدیک.

❖ سمتی که آن وابسته نزدیک در بنگاه صاحبکار دارد.

❖ نقش عضو گروه خدمات اطمینان بخش.

۳-۹۲۱-۶ نمونه‌ای از اقدام لازم برای برطرف کردن این خطرهای منافع شخصی، قرابت و تهدید، خارج کردن آن عضو از گروه خدمات اطمینان بخش است.

۴-۹۲۱-۶ نمونه‌ای از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این نوع خطرهای منافع شخصی، قرابت و تهدید، تغییر ساختار وظایف اعضای گروه خدمات اطمینان بخش به گونه‌ای است که عضو مربوط در گروه خدمات اطمینان بخش، به موضوعاتی نپردازد که در مسئولیت وابسته نزدیک وی قرار دارد.

سایر روابط نزدیک یکی از اعضای گروه اطمینان بخش

۹۲۱-۷ عضوی از گروه خدمات اطمینان بخش که روابط نزدیک با شخصی غیر از عضو خانواده یا وابسته نزدیک در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش دارد که وی دارای یکی از سمت‌های زیر می‌باشد باید براساس سیاست‌ها و رویه‌های مؤسسه، نظر مشورتی دریافت کند:

الف) عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی صاحبکار خدمات اطمینان بخش؛ یا

ب) اشتغال در سمتی که می‌تواند بر موضوع زیربنایی یا در یک خدمت اعتباربخش، بر اطلاعات موضوع قرارداد خدمات اطمینان بخش، تأثیر قابل ملاحظه‌ای داشته باشد.

۱-۹۲۱-۷ عوامل مرتبط در ارزیابی سطح این خطرهای منافع شخصی، قرابت و تهدید پدید آمده از این گونه روابط شامل موارد زیر است:

❖ نوع و ماهیت رابطه بین عضو گروه خدمات اطمینان بخش و آن وابسته نزدیک.

❖ سمتی که وابسته نزدیک در بنگاه صاحبکار دارد.

❖ نقش عضو گروه خدمات اطمینان بخش.

۲-۹۲۱-۷ نمونه‌ای از اقدام لازم برای برطرف کردن این خطرهای منافع شخصی، قرابت و تهدید، خارج کردن آن عضو از گروه خدمات اطمینان بخش است.

۳-۹۲۱-۷ نمونه‌ای از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این نوع خطرهای منافع شخصی، قرابت و تهدید، تغییر ساختار وظایف اعضای گروه خدمات اطمینان بخش به گونه‌ای است که عضو مربوط در گروه خدمات اطمینان بخش، به موضوعاتی نپردازد که در مسئولیت شخصی قرار دارد که آن عضو، رابطه نزدیک با وی دارد.

روابط شرکا و کارکنان مؤسسه

۱-۹۲۱ت۱ روابط شخصی و خانوادگی در موارد زیر می‌تواند خطرهای منافع شخصی، قرابت یا تهدید پدید آورد:

الف) شریک یا همکار حرفه‌ای مؤسسه که عضوی از گروه خدمات اطمینان بخش نیست؛ یا

ب) هر فردی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش به شرح زیر:

(۱) عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی؛

(۲) یکی از کارکنان صاحبکار خدمات اطمینان بخش در سمتی که می‌تواند بر موضوع

زیربنایی یا بر اطلاعات موضوع خدمات اطمینان بخش، تأثیر قابل ملاحظه‌ای

داشته باشد.

۲-۹۲۱ت۲ عوامل مؤثر در ارزیابی سطح چنین خطرهایی به شرح زیر است:

❖ 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.

❖ سمت طرف رابطه در بنگاه صاحبکار.

۳-۹۲۱ت۳ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این گونه خطرهای منافع شخصی، قرابت و تهدید، به شرح زیر است:

❖ سازماندهی وظایف آن شریک یا کارمند به گونه‌ای که احتمال تأثیرگذاری وی بر کار خدمات اطمینان بخش کاهش یابد؛ یا

❖ استفاده از یک بررسی کننده مناسب دیگر برای بازبینی کار خدمات اطمینان بخش انجام شده.

بخش ۹۲۲

استفاده از خدمات شاغلان سابق در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش

مقدمه

- ۹۲۲-۱ مؤسسات حسابرسی باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.
- ۹۲۲-۲ در مواردی که عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی صاحبکار خدمات اطمینان بخش یا یکی از کارمندان آن بنگاه، پیشتر عضو گروه خدمات اطمینان بخش بوده است، خطرهای منافع شخصی، قرابت یا تهدید می تواند پدید آید. این بخش، الزامات خاص و توضیحات کاربردی لازم برای بکارگیری چارچوب نظری در چنین شرایطی را بیان می کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

اشتغال در طول دوره مورد گزارش اطمینان بخش

- ۹۲۲-۳ گروه اطمینان بخش نباید شخصی را به عنوان عضو داشته باشد که در طول دوره مورد گزارش: الف) عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش؛ یا ب) یکی از کارمندان آن بنگاه در سمتی بوده است که بتواند بر موضوع زیربنایی یا، در یک خدمت اعتباربخش، بر اطلاعات موضوع خدمات اطمینان بخش تأثیر قابل ملاحظه داشته باشد.

اشتغال پیش از دوره مورد گزارش خدمات اطمینان بخش

- ۹۲۲-۴ تا ۱ چنانچه پیش از دوره مورد گزارش اطمینان بخش، یکی از اعضای گروه اطمینان بخش در سمت های زیر در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش اشتغال داشته است، خطرهای منافع شخصی، خودبینی در تجدیدنظر یا قرابت می تواند پدید آید: الف) عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی صاحبکار اطمینان بخش؛ یا ب) یکی از کارمندان آن بنگاه در سمتی که بتواند بر موضوع زیربنایی یا، در یک خدمت اعتباربخش، بر اطلاعات موضوع خدمات اطمینان بخش، تأثیر قابل ملاحظه داشته است.

قسمت ۴-ب: استقلال برای خدمات اطمینان بخش غیر از حسابرسی و بررسی اجمالی

برای مثال، چنانچه قرار باشد تصمیم گرفته شده یا کار انجام شده توسط شخص مزبور در دوره گذشته و در زمان اشتغالش در بنگاه صاحبکار، به عنوان بخشی از کار اطمینان بخش دوره جاری مورد ارزیابی قرار گیرد.

عوامل مؤثر در ارزیابی سطح چنین خطرهایی به شرح زیر است: ۲-۴-۹۲۲

- ❖ سمت آن فرد در بنگاه صاحبکار.
- ❖ فاصله زمانی سپری شده از خروج آن فرد از بنگاه صاحبکار.
- ❖ نقش آن فرد در گروه خدمات اطمینان بخش.

نمونه‌ای از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این نوع خطرهای منافع شخصی، خودبینی در تجدید نظر یا قرابت، استفاده از یک بررسی کننده مناسب دیگر برای بازبینی کار انجام شده توسط آن عضو گروه خدمات اطمینان بخش است. ۳-۴-۹۲۲

بخش ۹۲۳

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

مقدمه

۹۲۳-۱ مؤسسات حسابرسی باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.

۹۲۳-۲ اشتغال به عنوان عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش، خطرهای خودبینی در تجدیدنظر و منافع شخصی پدید می‌آورد. این بخش، الزامات خاص و توضیحات کاربردی لازم برای بکارگیری چارچوب نظری در چنین شرایطی را بیان می‌کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

اشتغال به عنوان عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی

۹۲۳-۳ هیچ‌یک از شرکا یا کارکنان مؤسسه نباید به عنوان عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش اشتغال داشته باشد.

سمت دبیری بنگاه اقتصادی

۹۲۳-۴ هیچ‌یک از شرکا یا کارکنان مؤسسه نباید به عنوان دبیر بنگاه اقتصادی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش اشتغال داشته باشد، مگر آنکه:

الف) قوانین و مقررات یا مقررات حرفه‌ای یک کشور، پذیرش چنین سمتی را مشخصاً مجاز کرده باشد؛

ب) همه تصمیم‌گیری‌های مربوط، توسط مدیریت صاحبکار انجام شود؛ و

پ) 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.

۹۲۳-۴ت ۱ سمت دبیری بنگاه اقتصادی، در قلمروهای حقوقی مختلف، بر وظایف گوناگونی دلالت دارد. دامنه این وظایف می‌تواند از انجام امور کارکنان و مدیریت دبیرخانه (هیأت مدیره) تا وظایف متنوعی چون نظارت بر رعایت قوانین و مقررات و مشاوره درباره موضوعات مربوط به راهبری بنگاه را در برگیرد. به‌طور کلی، چنین سمتی، بر رابطه نزدیک با بنگاه اقتصادی دلالت دارد. از این‌رو، چنانچه یکی از شرکا یا کارکنان مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای به این سمت در بنگاه صاحبکار حسابرسی اشتغال داشته باشد، خطرهایی پدید می‌آید (اطلاعات بیشتر در مورد ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش به صاحبکار اطمینان بخش، در بخش ۹۵۰ ارائه شده است).

بخش ۹۲۴

اشتغال در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش

مقدمه

- ۹۲۴-۱ مؤسسات حسابرسی باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را به کار گیرند.
- ۹۲۴-۲ روابط کاری با بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش می تواند خطرهای منافع شخصی، قرابت یا تهدید پدید آورد. این بخش، الزامات خاص و توضیحات کاربردی لازم برای بکارگیری چارچوب نظری در چنین شرایطی را بیان می کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

- ۹۲۴-۳ چنانچه یکی از اشخاص زیر که پیشتر عضو گروه خدمات اطمینان بخش یا شریک مؤسسه بوده است، در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش اشتغال یابد، خطرهای قرابت یا تهدید می تواند پدید آید:

- ❖ عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی صاحبکار خدمات اطمینان بخش.
- ❖ یکی از کارمندان آن بنگاه در سمتی که بتواند بر موضوع زیربنایی یا، در یک خدمت اعتبار بخش، بر اطلاعات موضوع خدمات اطمینان بخش، تأثیر قابل ملاحظه ای داشته باشد.

محدودیت های شریک یا عضو سابق گروه خدمات اطمینان بخش

- ۹۲۴-۴ چنانچه شخصی که پیشتر شریک مؤسسه یا عضو گروه خدمات اطمینان بخش بوده است، در یکی از سمت های زیر در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش اشتغال یابد:

- الف) عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی؛ یا
- ب) یکی از کارمندان آن بنگاه در سمتی که بتواند بر موضوع زیربنایی یا، در یک خدمت اعتبار بخش، بر اطلاعات موضوع خدمات اطمینان بخش، تأثیر قابل ملاحظه ای داشته باشد، این شخص دیگر نباید در کسب و کار یا فعالیت های حرفه ای مؤسسه مشارکت داشته باشد.

- ۹۲۴-۴ حتی در مواردی که یکی از افراد یاد شده در بند ۴-۹۲۴ در چنین سمتی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش اشتغال یابد و در کسب و کار یا فعالیت های حرفه ای مؤسسه، مشارکت نداشته باشد، بازهم خطرهای قرابت یا تهدید می تواند پدید آید.

۴-۹۲۴ت ۲ چنانچه یکی از شرکای سابق مؤسسه به یک بنگاه اقتصادی و در یکی از سمت‌های یاد شده در بند ۳-۹۲۴ت ۱ بالا پیوسته باشد و آن بنگاه سپس جزء صاحبکاران خدمات اطمینان بخش مؤسسه درآید، خطرهای قرابت یا تهدید نیز می‌تواند پدید آید.

۴-۹۲۴ت ۳ عوامل مؤثر در ارزیابی سطح چنین خطرهایی به شرح زیر است:

- ❖ سمتی که آن فرد در بنگاه صاحبکار دارد؛
- ❖ حدود رابطه آن فرد با گروه خدمات اطمینان بخش فعلی؛
- ❖ فاصله زمانی سپری شده از خروج آن شریک یا فرد از مؤسسه؛
- ❖ سمت پیشین آن فرد در گروه خدمات اطمینان بخش یا مؤسسه؛ برای مثال، داشتن یا نداشتن مسئولیت ارتباط منظم با مدیریت یا راهبران آن بنگاه.

۴-۹۲۴ت ۴ نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این نوع خطرهای قرابت یا تهدید، شامل موارد 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 اطمینان بخش؛
- ❖ گماردن افراد با تجربه کافی در گروه خدمات اطمینان بخش به جای فردی که به بنگاه صاحبکار پیوسته است؛
- ❖ استفاده از یک بررسی کننده مناسب دیگر برای بازبینی کار انجام شده توسط عضو سابق گروه خدمات اطمینان بخش.

پیوستن عضو گروه خدمات اطمینان بخش به بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش

۵-۹۲۴ سیاست‌ها و رویه‌های مؤسسه باید اعضای گروه خدمات اطمینان بخش را مکلف کرده باشد که به محض انجام دادن گفتگوهای استخدامی جدی با صاحبکار خدمات اطمینان بخش، مراتب را به مؤسسه اطلاع دهند.

قسمت ۴-ب: استقلال برای خدمات اطمینان بخش غیر از حسابرسی و بررسی اجمالی

- ۱-۹۲۴-۵ هنگامی که عضوی از گروه خدمات اطمینان بخش می‌داند که در آینده به بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش خواهد پیوست یا ممکن است بپیوندد، خطر منافع شخصی پدید می‌آید.
- ۲-۹۲۴-۵ نمونه‌ای از اقدام لازم برای برطرف کردن این خطر منافع شخصی، خارج کردن آن عضو از گروه خدمات اطمینان بخش است.
- ۳-۹۲۴-۵ نمونه‌ای از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این خطر منافع شخصی، استفاده از یک بررسی کننده مناسب دیگر برای بازبینی هرگونه قضاوت حرفه‌ای با اهمیت آن فرد در طول عضویتش در گروه خدمات اطمینان بخش است.

بخش ۹۴۰

ارتباط بلند مدت همکاران مؤسسه با صاحبکار خدمات اطمینان بخش

مقدمه

۹۴۰-۱ مؤسسات حسابرسی باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را به کار گیرند.

۹۴۰-۲ هنگامی که شخص در یک مدت طولانی درگیر یک کار خدمات اطمینان بخش است، خطرهای قرابت و منافع شخصی می تواند پدید آید. این بخش، الزامات و توضیحات کاربردی لازم برای بکارگیری چارچوب نظری در چنین شرایطی را بیان می کند.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

۱-۹۴۰-۳ ارتباط طولانی مدت یک فرد با موارد زیر، می تواند خطر قرابت پدید آورد:

الف) صاحبکار خدمات اطمینان بخش؛

ب) مدیریت ارشد صاحبکار خدمات اطمینان بخش؛ یا

پ) موضوع زیربنایی یا، در خدمات اعتباربخش، اطلاعات موضوع قرارداد خدمات اطمینان بخش.

۲-۹۴۰-۳ نگرانی درباره از دست دادن یک صاحبکار قدیمی خدمات اطمینان بخش یا تمایل به حفظ رابطه شخصی نزدیک با یکی از اعضای مدیریت ارشد یا راهبران آن می تواند خطر منافع شخصی پدید آورد. چنین خطری می تواند قضاوت حرفه ای فرد را به گونه ای نامطلوب تحت تأثیر قرار دهد.

۳-۹۴۰-۳ عوامل مرتبط در ارزیابی سطح خطر قرابت یا منافع شخصی، شامل موارد زیر است:

❖ نوع و ماهیت خدمت اطمینان بخش؛

❖ طول زمانی که شخص، عضو گروه کاری بوده است و نوع و ماهیت نقش وی در کار انجام شده، ارشدیت فرد در گروه، حتی در صورت وجود چنین رابطه ای در زمانی که شخص در مؤسسه حسابرسی پیشین بوده است.

❖ میزان مدیریت، بررسی و نظارت همکاران ارشد بر کار انجام شده شخص.

❖ میزان تأثیرگذاری شخص بر نتیجه خدمات اطمینان بخش به دلیل ارشدیت، برای مثال، گرفتن تصمیم های کلیدی یا میزان هدایت کار سایر اعضای گروه.

- ❖ میزان نزدیکی روابط شخصی او با مدیریت ارشد یا راهبران بنگاه.
- ❖ ماهیت، فراوانی و گستردگی تعامل میان شخص و بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش؛
- ❖ نوع و ماهیت یا پیچیدگی موضوع زیربنایی یا اطلاعات موضوع بنگاه صاحبکار و تغییرات رخ داده در آن.
- ❖ تغییرات اخیر در فرد یا افرادی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش که مسئول اطلاعات موضوع زیربنایی یا اطلاعات موضوع زیربنایی خدمات اطمینان بخش می‌باشند یا تغییرات اخیر در مدیریت ارشد.

۴-۳-۹۴۰ت ترکیب دو یا چند عامل می‌تواند سطح خطرها را افزایش یا کاهش دهد. برای مثال، رابطه نزدیک فزاینده میان یکی از اعضای گروه خدمات اطمینان بخش و فردی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش که در سمتی است که تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر موضوع زیربنایی یا در خدمات اعتباربخش، اطلاعات موضوع خدمات اطمینان بخش دارد. خروج آن فرد از بنگاه صاحبکار، خطرهای قرابت پدید آمده در طول زمان را کاهش می‌دهد.

۵-۳-۹۴۰ت نمونه اقدامی که می‌تواند خطرهای قرابت و منافع شخصی مربوط به یک کار مشخص را از بین ببرد، چرخش همکاران گروه خدمات اطمینان بخش می‌باشد.

۶-۳-۹۴۰ت نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز برای برخورد با این نوع خطرهای قرابت یا منافع شخصی، شامل موارد زیر است:

- ❖ تغییر نقش شخص در گروه خدمات اطمینان بخش یا نوع و ماهیت و میزان وظایف وی.
- ❖ استفاده از یک بررسی‌کننده مناسب که عضو گروه خدمات اطمینان بخش نبوده است، برای بازبینی کار انجام‌شده توسط وی.
- ❖ بررسی مستقل سیستم کنترل کیفیت کار به صورت درون یا برون‌سازمانی.

۹۴۰-۴ چنانچه مؤسسه تصمیم بگیرد با سطح خطرهای پدید آمده تنها با چرخش همکاران گروه خدمات اطمینان بخش برخورد کند باید دوره مناسبی را تعیین کند که در آن دوره، شخص مورد نظر به موارد زیر نپردازد:

- الف) عضو گروه کاری خدمات اطمینان بخش بودن؛
 - ب) انجام کنترل کیفیت یا بازنگری با هدف کنترل کیفیت کار؛ یا
 - پ) تأثیرگذاری مستقیم بر نتیجه خدمات اطمینان بخش.
- دوره زمانی باید برای برخورد با خطرهای قرابت و منافع شخصی کافی باشد.

بخش ۹۵۰

ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش به صاحبکار خدمات اطمینان بخش

- مقدمه**
- ۹۵۰-۱ مؤسسات حسابرسی باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با تهدیدهای استقلال باید چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.
- ۹۵۰-۲ مؤسسات می‌توانند خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش گوناگونی را برحسب مهارت و تخصص خود به صاحبکاران خدمات اطمینان بخش ارائه دهند. ارائه این گونه خدمات می‌تواند خطرهای عدم رعایت اصول بنیادی و نقض استقلال را متوجه مؤسسه نماید.
- ۹۵۰-۳ این بخش، الزامات و توضیحات کاربردی مرتبط با بکارگیری چارچوب نظری برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض استقلال را هنگام ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش به صاحبکاران خدمات اطمینان بخش مقرر می‌کند.
- ۹۵۰-۴ ابداعات تازه در دنیای کسب و کار، تحول بازارهای مالی و تغییرات سریع در فناوری اطلاعات، تهیه فهرستی جامع از کلیه خدمات غیر اطمینان بخشی که مؤسسه می‌تواند به صاحبکار خدمات اطمینان بخش ارائه کند را ناممکن ساخته است. هنگامی که الزامات و توضیحات کاربردی مشخصی در مورد پیشنهاد ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش توسط مؤسسه به یک صاحبکار، ارائه نشده است، ارزیابی شرایط ویژه آن باید بر اساس چارچوب نظری و توضیحات کلی این بخش صورت گیرد.
- ۹۵۰-۵ الزامات و توضیحات کاربردی این بخش در مواردی بکار گرفته می‌شود که مؤسسه:
- الف) از فناوری برای ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش به صاحبکار خدمات اطمینان بخش استفاده می‌کند؛ یا
- ب) تأمین، فروش، فروش مجدد یا نمایندگی فناوری برای ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش توسط مؤسسه به:
- (۱) صاحبکار خدمات اطمینان بخش؛ یا
- (۲) بنگاهی که خدمات خود را با استفاده از این فناوری، به صاحبکار خدمات اطمینان بخش مؤسسه ارائه می‌دهد.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

ریسک پذیرش مسئولیت مدیریتی در ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش

۹۵۰-۶ت ۱ در مواردی که مؤسسه، خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش به صاحبکار خدمات اطمینان بخش ارائه می‌کند، ریسک پذیرش مسئولیت مدیریتی در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش برای مؤسسه پدید می‌آید، مگر آنکه مؤسسه الزامات یاد شده در بند ۱۳-۹۰۰ و ۱۴-۹۰۰ را رعایت کند.

پذیرش ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش

۹۵۰-۷ پیش از پذیرش ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش به بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش، مؤسسه باید برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با هرگونه خطر نقض استقلال که می‌تواند با ارائه آن خدمات پدید آید، چارچوب نظری را بکار گیرد.

شناسایی و ارزیابی خطرها

۹۵۰-۸ت ۱ خطرهایی که هنگام ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش به صاحبکار خدمات اطمینان بخش می‌تواند پدید آید، در بند ۶-۱۲۰ت ۳، بیان شده است.

۹۵۰-۸ت ۲ عوامل مرتبط با شناسایی خطرهای گوناگونی که هنگام ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش به صاحبکار خدمات اطمینان بخش می‌تواند پدید آید و ارزیابی سطح این خطرها شامل موارد زیر است:

- ❖ نوع و ماهیت، دامنه و هدف مورد نظر از ارائه خدمات.
- ❖ چگونگی ارائه خدمات، شامل کارکنان مربوط و محل کار آنان.
- ❖ میزان وابستگی صاحبکار به خدمات، شامل تعداد دفعاتی که آن خدمت ارائه خواهد شد.
- ❖ محیط قانونی و مقرراتی ارائه خدمات.
- ❖ سهمی عام بودن یا نبودن صاحبکار.
- ❖ سطح تخصص مدیریت و کارکنان صاحبکار نسبت به نوع خدمات ارائه شده.

❖ اثرگذار بودن یا نبودن نتیجه خدمات بر موضوع زیربنایی یا، در خدمات اطمینان بخش مبتنی بر ادعا، بر موضوعات مطرح شده در اطلاعات موضوع خدمات اطمینان بخش؛ و در صورت اثرگذاری:

• میزان تأثیر نتیجه خدمات بر موضوع زیربنایی یا، در خدمات اطمینان بخش مبتنی بر ادعا، اطلاعات موضوع خدمات اطمینان بخش؛

• میزان قضاوت صاحبکار خدمات اطمینان بخش در تعیین موضوعات با اهمیت (ر.ک. به: ۹۰۰-۱۳ تا ۹۰۰-۱۴).

❖ میزان اتکا بر نتیجه ارائه خدمات به عنوان بخشی از خدمات اطمینان بخش.

❖ حق الزحمه ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش.

اهمیت در ارتباط با اطلاعات بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش

۹-۹۵۰-۱ اهمیت، عاملی است مرتبط با ارزیابی خطرهای پدید آمده از ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش به صاحبکار خدمات اطمینان بخش. مفهوم اهمیت در ارتباط با اطلاعات موضوع صاحبکار خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش در استاندارد بین‌المللی خدمات اطمینان بخش ۳۰۰۰ (بازنگری شده)، با نام خدمات اطمینان بخش غیر از حسابرسی و بررسی اجمالی اطلاعات مالی تاریخی بیان شده است. تعیین اهمیت، مستلزم اعمال قضاوت حرفه‌ای و متأثر از هر دو عامل کمی و کیفی است. پیش‌بینی نیازهای استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی نیز بر آن اثر می‌گذارد.

ارائه خدمات متعدد غیر از خدمات اطمینان بخش به صاحبکار خدمات اطمینان بخش

۱۰-۹۵۰-۱ مؤسسه می‌تواند خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش متعددی را به صاحبکار خدمات اطمینان بخش ارائه دهد. در این شرایط، اثر ترکیبی مخاطرات پدید آمده با ارائه آن خدمات، با ارزیابی مخاطرات مؤسسه از خطرها مرتبط است.

خطر خودبینی در تجدیدنظر

۱۱-۹۵۰-۱ چنانچه مؤسسه، در یک خدمت اطمینان بخش مبتنی بر ادعا، در تهیه اطلاعات موضوعی درگیر شود که سرانجام به اطلاعات موضوع خدمات اطمینان بخش تبدیل گردد، خطر خودبینی در تجدیدنظر می‌تواند پدید آید. نمونه‌هایی از خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش که می‌تواند هنگام ارائه خدمات مربوط به اطلاعات موضوع یک صاحبکار خدمات اطمینان بخش، خطر خودبینی در تجدیدنظر پدید آورد به شرح زیر است:

- ❖ تهیه و تنظیم اطلاعات (مالی) برآوردی و صدور گزارش اطمینان بخش در مورد این اطلاعات.
- ❖ انجام یک ارزیابی که با اطلاعات موضوع خدمات اطمینان بخش مرتبط است یا بخشی از آن را تشکیل می دهد.
- ❖ طراحی، توسعه، پیاده سازی، اجرا، نگهداری، پایش، به روزرسانی و ارتقای سیستم های فناوری یا کنترل های فناوری و سپس ارائه خدمات اطمینان بخش درباره بیانیه یا گزارش تهیه شده درباره سیستم های فناوری یا کنترل های فناوری.
- ❖ طراحی، توسعه، پیاده سازی، اجرا، نگهداری، پایش، به روزرسانی و ارتقای سیستم های فناوری و سپس ارائه خدمات اطمینان بخش درباره اطلاعات موضوع، مانند عناصری از اطلاعات غیرمالی، تهیه شده از اطلاعات ایجاد شده توسط چنین سیستم های فناوری.

صاحبکاران خدمات اطمینان بخش که شرکت های سهامی عام هستند

۱۲-۹۵۰ت ۱ در مواردی که خدمات اطمینان بخش به یک شرکت سهامی عام ارائه می شود و نتایج آن خدمات باید به شکل زیر منتشر گردد، انتظارات درباره استقلال مؤسسه افزایش می یابد:

الف) در دسترس عموم، شامل سهامداران و سایر ذینفعان؛ یا

ب) در اختیار بنگاه یا سازمانی که به موجب قانون یا مقررات برای نظارت بر عملکرد یک بخش تجاری یا فعالیت ایجاد شده است.

در نظر گرفتن این انتظارات، بخشی از آزمون اشخاص ثالث منطقی و آگاه در هنگام تصمیم گیری در باره ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش به صاحبکار خدمات اطمینان بخش است.

۱۲-۹۵۰ت ۲ چنانچه در ارتباط با یک کار انجام شده در شرایط توصیف شده در بند ۱۲-۹۵۰ت ۱(ب)، خطر خودبینی در تجدیدنظر وجود داشته باشد، به مؤسسه توصیه می شود، وجود آن خطر خودبینی در تجدیدنظر و اقدامات انجام شده برای برخورد با آن خطر را برای طرف قرارداد یا راهبران بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان بخش و همچنین، بنگاه یا سازمانی افشا کند که به موجب قانون یا مقررات برای نظارت بر عملکرد یک بخش تجاری یا فعالیت ایجاد شده است و نتیجه این خدمات، به آن ارائه خواهد شد.

برخورد با خطرها

۱۳-۹۵۰ت ۱ الزامات و توضیحات کاربردی لازم برای برخورد با خطرهای نقض استقلال، شامل توصیف تدابیر ایمن‌ساز مربوط در بندهای ۱۰-۱۲۰ تا ۱۰-۱۲۰ت ۲ بیان شده است.

۱۳-۹۵۰ت ۲ خطرهای نقض استقلال که با ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش یا خدمات متعدد به یک صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش پدید می‌آیند، بسته به واقعیت‌ها و شرایط کار خدمات اطمینان‌بخش و نوع و ماهیت خدمات ارائه شده، متفاوت هستند. برخورد با این خطرها می‌تواند با بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز یا تعدیل دامنه خدمات پیشنهادی صورت گیرد.

۱۳-۹۵۰ت ۳ نمونه‌هایی از اقداماتی که می‌تواند برای برخورد با این‌گونه خطرها بکار گرفته شود شامل موارد زیر است:

- ❖ استفاده از حسابداران حرفه‌ای غیر عضو گروه خدمات اطمینان‌بخش برای ارائه این خدمات؛
- ❖ استفاده از یک بررسی‌کننده مناسب که عضو گروه ارائه‌دهنده آن خدمات نبوده است، برای بازبینی کار خدمات اطمینان‌بخش یا خدمات انجام شده.

۱۳-۹۵۰ت ۴ برای کاهش خطرهای پدید آمده از ارائه خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش به صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش به سطحی پذیرفتنی ممکن است تدابیر ایمن‌ساز، وجود نداشته باشد. در این‌گونه شرایط، چارچوب نظری مقرر می‌کند که مؤسسه موارد زیر را بکار گیرد:

- الف) تعدیل دامنه خدمات پیشنهادی برای از بین بردن شرایطی که خطرها را پدید می‌آورند؛
- ب) نپذیرفتن یا پایان دادن به ارائه خدماتی که خطرهایی را پدید می‌آورد که نمی‌توان آن‌ها را برطرف کرد یا به سطحی پذیرفتنی کاهش داد؛ یا
- پ) پایان دادن به کار خدمات اطمینان‌بخش.

بخش ۹۹۰

گزارش‌های حاوی محدودیت در استفاده و توزیع (خدمات اطمینان بخش به غیر از حسابرسی و بررسی اجمالی)

مقدمه

۹۹۰-۱ مؤسسات حسابرسی باید اصول بنیادی را رعایت کنند، مستقل باشند و برای شناسایی، ارزیابی و برخورد با خطرهای نقض استقلال، چارچوب نظری بیان شده در بخش ۱۲۰ را بکار گیرند.

۹۹۰-۲ این بخش، تعدیلاتی را در قسمت ۴-ب مقرر می‌کند که مؤسسات در شرایط خاص و به شرط احراز شرایط بیان شده در بند ۳-۹۹۰، مجاز هستند خدمات اطمینان بخشی را که گزارش آن حاوی محدودیت در استفاده و توزیع است، به‌عنوان «کار اطمینان بخش قابل‌گزینه» بپذیرند.

الزامات و توضیحات کاربردی

کلیات

۹۹۰-۳ در مواردی که مؤسسه می‌خواهد گزارش خدمات اطمینان بخش را حاوی محدودیت در استفاده و توزیع صادر کند، الزامات استقلال مقرر در قسمت ۴-ب تنها در شرایط اشاره شده در زیر قابل‌تعدیل است:
الف) مؤسسه، الزامات تعدیل شده مربوط به استقلال که باید در ارائه خدمت بکار گیرد را به آگاهی استفاده‌کنندگان مورد نظر برساند؛ و

ب) استفاده‌کنندگان مورد نظر از گزارش، از هدف، اطلاعات موضوع و محدودیت‌های گزارش آگاه باشند و به‌روشنی با اعمال تغییرات موافقت کنند.

۹۹۰-۳ت۱ استفاده‌کنندگان مورد نظر می‌توانند شناختی از هدف، اطلاعات موضوع و محدودیت‌های گزارش خدمات اطمینان بخش بدست آورند. این شناخت، با مشارکت مستقیم یا غیرمستقیم توسط نماینده‌ای مجاز به اقدام از طرف آنان در تدوین نوع و ماهیت و دامنه رسیدگی بدست می‌آید. چنین مشارکتی سبب می‌شود مؤسسه بتواند مسائل مربوط به استقلال را، شامل شرایط مرتبط با بکارگیری چارچوب نظری، به‌گونه‌ای بهتر با استفاده‌کنندگان مورد نظر در میان گذارد و موافقت آنان را برای استفاده از الزامات تعدیل شده استقلال، جلب کند.

۹۹۰-۴ در مواردی که استفاده‌کنندگان مورد نظر، گروه استفاده‌کننده‌ای می‌باشند که در زمان تدوین شرایط قرارداد کار، به‌طور مشخص و با نام، قابل شناسایی نیستند، مؤسسه باید این‌گونه استفاده‌کنندگان را سرانجام از طریق نماینده‌ای که با الزامات تعدیل شده استقلال موافقت کرده است، آگاه کند.

۹۹۰-۴ت ۱ برای مثال، در مواردی که استفاده‌کنندگان مورد نظر، گروه استفاده‌کننده‌ای مانند وام‌دهندگان سندیکایی باشند، مؤسسه می‌تواند الزامات تعدیل شده استقلال را از طریق قرارداد خدمات به نماینده آنان اطلاع دهد. نماینده می‌تواند قرارداد خدمات را در دسترس اعضای گروه وام‌دهندگان قرار دهد تا به این ترتیب، مؤسسه وظیفه آگاه کردن استفاده‌کنندگان از الزامات تعدیل شده استقلال با موافقت نماینده آنان را ایفا کرده باشد.

۹۹۰-۵ در مواردی که مؤسسه یک کار اطمینان‌بخش قابل‌گزینش را انجام می‌دهد، هرگونه تعدیل در قسمت ۴-ب باید به موارد اشاره شده در بندهای ۷-۹۹۰ و ۸-۹۹۰ محدود باشد.

۹۹۰-۶ چنانچه مؤسسه یک گزارش اطمینان‌بخش نیز برای همان صاحبکار صادر می‌کند که حاوی محدودیت در استفاده و توزیع نباشد باید قسمت ۴-ب را برای آن کار اطمینان‌بخش، بکار گیرد.

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

۹۹۰-۷ در مواردی که مؤسسه یک کار اطمینان‌بخش قابل‌گزینش انجام می‌دهد:

الف) مقررات اشاره شده در بخش‌های ۹۱۰، ۹۱۱، ۹۲۰، ۹۲۱، ۹۲۲ و ۹۲۴، تنها در مورد اعضای گروه کار، اعضای خانواده و، حسب مورد، وابستگان نزدیک آنان کاربرد دارد.

ب) مؤسسه باید هرگونه خطر نقض استقلال ناشی از منافع و روابط اشاره شده در بخش‌های ۹۱۰، ۹۱۱، ۹۲۰، ۹۲۱، ۹۲۲ و ۹۲۴ بین صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش و اعضای گروه اطمینان‌بخش به شرح زیر را شناسایی، ارزیابی و با آن برخورد کند:

(۱) آنانی که خدمات مشاوره درباره مسائل فنی یا موضوعات ویژه مرتبط با صنعت، معاملات یا رویدادها را ارائه می‌کنند؛ و

(۲) آنانی که کنترل کیفیت کار یا بازبینی با هدف کنترل کیفیت کار را انجام می‌دهند.

پ) همان‌طور که در بخش‌های ۹۱۰، ۹۱۱، ۹۲۰، ۹۲۱، ۹۲۲ و ۹۲۴ اشاره شده است، مؤسسه باید هرگونه مخاطراتی که بنا بر باور اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش از وجود منافع و روابط بین صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش و سایر شاغلین در مؤسسه پدید می‌آید را به شرطی ارزیابی و با آن برخورد کند که آنان بتوانند مستقیماً بر نتیجه کار خدمات اطمینان‌بخش اثر بگذارند.

۹۹۰-۷ت ۱ سایر شاغلین مورد نظر شامل اشخاص مسئول تعیین حق‌الزحمه‌ها و مزایا و همچنین، اشخاصی هستند که بر شریک مسئول خدمات اطمینان‌بخش از لحاظ اجرای کار، نظارت مستقیم یا مدیریتی یا نظارت عالی دارند.

۹۹۰-۸ هنگام انجام یک کار اطمینان‌بخش قابل‌گزینش، مؤسسه نباید دارای منافع مالی با اهمیتی، اعم از مستقیم و غیرمستقیم، در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش باشد.

اصطلاحات

اصطلاحات با معانی مشخص شده در زیر، در این آیین رفتار حرفه‌ای بکار رفته است. در اینجا، فعل مفرد، دربرگیرنده جمع نیز هست و برعکس. آن بخش از اصطلاحات که با حروف “خوابیده” نوشته شده به منظور توضیح اصطلاحی است که یک معنای خاص دارد یا توضیحی اضافی برای یک اصطلاح است.

آزمون شخص ثالث منطقی و آگاه آزمونی است که حسابدار حرفه‌ای از آن، برای تعیین میزان احتمال دست یافتن یک شخص دیگر به همان نتایجی که خود به دست آورده است، استفاده می‌کند. این امر با در نظر گرفتن دیدگاه یک شخص منطقی و آگاهی صورت می‌گیرد که همه حقایق و شرایطی را که حسابدار حرفه‌ای در زمان نتیجه‌گیری، از آن آگاه بوده است، یا به‌طور منطقی انتظار می‌رود که آگاه می‌بود، می‌سنجد. این شخص ثالث منطقی و آگاه نباید لزوماً یک حسابدار باشد، بلکه شخصی است که دانش و تجربه مربوط برای درک و ارزیابی بیطرفانه مناسب بودن نتیجه‌گیری حسابدار حرفه‌ای را دارد.

این اصطلاح در بند ۵-۲۰ ات ۶ توصیف شده است.

آزمون شخص ثالث منطقی و آگاه
شخص ثالث منطقی و آگاه
Reasonable and informed third party reasonable and informed third party test

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

آگهی و تبلیغات
Advertising

استقلال عبارت است از:

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.

استقلال
Independence

ب) استقلال ظاهری یا استقلال از منظر دیگران

به معنای پرهیز از هرگونه شرایط یا روابط با اهمیتی است که هر شخص ثالث منطقی و آگاه 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 اطمینان‌بخش خدشه وارد کند.

همان‌گونه که در بندهای ۵-۴۰۰ و ۴-۹۰۰ آمده است، هرگونه اشاره به "مستقل بودن" یک شخص یا مؤسسه حسابرسی به معنای رعایت شدن الزامات قسمت‌های ۴-الف و ۴-ب، حسب مورد، توسط آن شخص یا مؤسسه است.

این اصطلاح در بند ۱-۱۱۰-۱ تعریف شده است. هر یک از اصول بنیادی نیز به ترتیب در بندهای زیر تعریف شده است:

اصول بنیادی
Fundamental principles

۱۱۱-۱	درستکاری
۱۱۲-۱	واقع‌بینی (بیطرفی)
۱۱۳-۱	صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای
۱۱۴-۱ تا ۱۱۴-۳	رازداری
۱۱۵-۱	آداب و رفتار حرفه‌ای

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

اطلاعات مالی تاریخی
Historical financial information

هرگونه اطلاعات، داده‌ها یا مطالب دیگر و در هر شکل (اعم از نوشتاری، الکترونیک، مجازی یا شفاهی) که در دسترس عموم نیست.

اطلاعات محرمانه
Confidential information

نتیجه اندازه‌گیری یا ارزیابی موضوع زیر بنایی بر اساس معیارها (ی از پیش تعیین شده). برای مثال، اطلاعات حاصل از اعمال معیارها بر موضوع زیربنایی.

اطلاعات موضوع
Subject matter information

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

اعضای خانواده
Immediate family

چیز، وضعیت یا کاری که به منظور اثر گذاردن بر رفتار یک شخص، داده یا انجام می شود اما لزوماً به معنای نفوذ نابجا بر رفتار وی نیست.

اغوا می تواند گستره ای از یک پذیرایی ساده بین همکاران بنگاه (در مورد حسابداران حرفه ای شاغل در بنگاه/ سازمان)، یا بین حسابداران حرفه ای و صاحبکاران فعلی یا آتی (در مورد حسابداران حرفه ای شاغل در حرفه) تا اقدام هایی داشته باشد که به پیروی نکردن از قوانین و مقررات می انجامد. اغوا می تواند شکل های گوناگونی چون موارد زیر داشته باشد:

- ❖ هدیه ها.
- ❖ پذیرایی.
- ❖ سرگرمی و بازی.
- ❖ اعانه های سیاسی یا خیریه.
- ❖ توسل به دوستی و وفاداری.
- ❖ استخدام یا دیگر فرصت های تجاری.
- ❖ برخورد، حقوق یا مزایای ترجیحی.

از این واژه برای بیان اجازه انجام یک اقدام ویژه در برخی شرایط، شامل انحراف از یک الزام، در این آیین رفتار حرفه ای استفاده شده است و به معنای احتمال نیست.

یک شخص حرفه ای که دانش، مهارت ها، تجربه و مجوز لازم برای بررسی واقع بینانه کار انجام شده یا خدمات ارائه شده را دارد - این شخص می تواند یک حسابدار حرفه ای باشد. این اصطلاح در بند ۱-۳۰۰ ات توصیف شده است.

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

هر بنگاهی که یکی از روابط زیر را با بنگاه صاحبکار داشته باشد:
الف) تسلط مالکانه (کنترل) مستقیم یا غیرمستقیم بر بنگاه صاحبکار به شرط آن که بنگاه صاحبکار از لحاظ بنگاه وابسته، با اهمیت 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.

اغوا/ اغواکننده

Inducement

امکان/ ممکن

May

بازبینی کننده مناسب

Appropriate reviewer

بستگان نزدیک/ افرای

طبقه دوم

Close family

بنگاه وابسته

Related entity

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.

تدابیر ایمن ساز به آن دسته اقدام یا اقدام‌های حسابدار حرفه‌ای گفته می‌شود که به‌طور مؤثر، خطرهای نقض اصول بنیادی را به سطحی پذیرفتنی کاهش می‌دهد.
 این اصطلاح در بند ۱۰-۱۲۰ ت ۱ توصیف شده است.

تدابیر ایمن ساز
Safeguards

از این واژه برای بیان احتمال پدید آمدن یک موضوع، رخ دادن یک رویداد یا انجام دادن یک اقدام در این آیین رفتار حرفه‌ای استفاده شده است. این واژه به معنای هیچ‌گونه سطح‌بندی احتمال در ارتباط با یک تهدید (خطر) نیست؛ زیرا، تعیین سطح تهدید (خطر) به حقایق و شرایط مربوط به هر موضوع، رویداد یا اقدام خاص بستگی دارد.

توانایی
Might

این اصطلاح در بخش ۱۲۰ توصیف شده است.

چارچوب نظری
Conceptual framework

فردی که به عضویت یک تشکل حرفه‌ای عضو فدراسیون بین‌المللی حسابداران، پذیرفته شده است.

حسابدار حرفه‌ای
Professional accountant

❖ اصطلاح حسابدار حرفه‌ای در قسمت ۱ به معنای تک تک حسابداران حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان و حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه و مؤسسه متبوع آنان است.
 ❖ اصطلاح حسابدار حرفه‌ای در قسمت ۲، به معنای حسابداران حرفه‌ای شاغل در بنگاه/ سازمان است.

❖ اصطلاح حسابدار حرفه‌ای در قسمت‌های ۳، ۴-الف و ۴-ب به معنای حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه و مؤسسه متبوع آنان است.

<p>حسابداران حرفه‌ای ارشد شاغل در بنگاه/ سازمان، اعضای هیأت مدیره، مدیر اجرایی یا کارکنان ارشدی هستند که در باره تحصیل، بکارگیری و کنترل منابع انسانی، مالی، فناوری، دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود تصمیم‌گیری یا بر این‌گونه تصمیم‌ها، نفوذ قابل ملاحظه اعمال می‌کنند.</p> <p>این اصطلاح در بند ۱۱-۲۶۰ت ۱ توصیف شده است.</p>	<p>حسابدار حرفه‌ای ارشد شاغل در بنگاه / سازمان <i>Senior professional accountant in business</i></p>
<p>حسابدار حرفه‌ای که به صورت موظف، غیرموظف 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 که می‌تواند در استخدام، پیمانکار، شریک، مدیر (موظف یا غیرموظف) صاحب سرمایه‌مدیر یا داوطلب باشد.</p>	<p>حسابدار حرفه‌ای شاغل در بنگاه / سازمان <i>Professional accountant in business</i></p>
<p>حسابدار حرفه‌ای، صرف‌نظر از نوع تخصص (مانند حسابرسی، مالیاتی یا مشاوره) که در یک مؤسسه ارائه‌کننده خدمات حرفه‌ای به فعالیت می‌پردازد. این اصطلاح در مورد مؤسسه حسابرسی نیز بکار می‌رود.</p> <p>این اصطلاح در مورد مؤسسه (حسابرسی) حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه نیز بکار می‌رود.</p>	<p>حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه <i>Professional accountant in public practice</i></p>
<p>یک حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه که اخیراً کار حسابرسی یا کارهای حسابداری، مالیاتی، مشاوره‌ای یا دیگر خدمات مشابه را به صاحبکاری ارائه کرده است که در زمان حاضر، حسابرسی فعلی ندارد.</p>	<p>حسابرس پیشین <i>Predecessor</i></p>
<p>یک حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه که پذیرش یک کار حسابرسی یا ارائه خدمات حسابداری، مالیاتی، مشاوره‌ای یا خدمات حرفه‌ای مشابه را برای یک صاحبکار آتی (یا گاه، صاحبکار فعلی) مورد توجه قرار می‌دهد.</p>	<p>حسابرس جایگزین / جانشین <i>Propose accountant</i></p>
<p>حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه که برابر قرارداد، خدمات حسابرسی، حسابداری، مالیاتی، مشاوره یا سایر خدمات حرفه‌ای را برای یک صاحبکار در دست اجرا دارد.</p>	<p>حسابرس فعلی <i>Existing accountant</i></p>
<p>در قسمت ۴-الف، واژه "حسابرسی"، "بررسی اجمالی" را نیز دربر می‌گیرد.</p>	<p>حسابرسی <i>Audit</i></p>
<p>حسابرسی صورتهای مالی گروه.</p>	<p>حسابرسی گروه <i>Group audit</i></p>

حق الزحمه‌ای که میزان آن مبتنی و موکول به حاصل یک معامله یا نتیجه‌ای معین از خدمات انجام شده توسط مؤسسه باشد. حق الزحمه خدماتی که توسط دادگاه‌ها یا مراجع دولتی یا عمومی تعیین می‌شود، حق الزحمه مشروط محسوب نمی‌شود.

حق الزحمه مشروط
Contingent fee

خدمتی است که در آن، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه در پی بدست آوردن شواهد کافی و مناسب برای بیان نتایج ارزیابی یا اندازه‌گیری انجام شده در باره یک موضوع مشخص است؛ و این امر، میزان اطمینان استفاده‌کنندگان مورد نظر را نسبت به اطلاعات موضوع افزایش می‌دهد.

خدمات اطمینان بخش
Assurance engagement

(استاندارد بین‌المللی خدمات اطمینان بخش، شماره ۳۰۰۰ (تجدید نظر شده)، عناصر و هدف‌های خدمات اطمینان بخش انجام شده طبق آن را توصیف و خدماتی را مشخص می‌کند که استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، استانداردهای بین‌المللی بررسی اجمالی و استانداردهای بین‌المللی خدمات اطمینان بخش درباره آنها کاربرد دارد.)
در قسمت ۴-ب، اصطلاح "خدمات اطمینان بخش"، خدماتی غیر از کار حسابرسی یا کار بررسی اجمالی را شامل می‌شود.

این اصطلاح در بند ۲-۹۹۰ برای مقاصد بخش ۹۹۰ توصیف شده است.

خدمات اطمینان بخش قابل گزینش
Eligible assurance engagement

یک خدمت اطمینان بخش که در آن، شخصی به غیر از حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه، موضوع زیربنایی را در مقایسه با معیارهای مربوط، ارزیابی یا اندازه‌گیری می‌کند. شخص غیر از حسابدار حرفه‌ای در اغلب موارد، نتیجه اطلاعات موضوع را به شکل گزارش یا بیانیه نیز ارائه می‌کند. اما گاه، اطلاعات موضوع ممکن است در گزارش اطمینان بخش حسابدار حرفه‌ای ارائه شود. در یک کار اعتبار بخش، نتیجه‌گیری حسابدار حرفه‌ای، به بودن یا نبودن تحریف با اهمیت در اطلاعات موضوع می‌پردازد.

خدمات اعتبار بخش
Attestation engagement

نتیجه‌گیری حسابدار حرفه‌ای با یکی از عنوان‌های زیر ارائه می‌شود:

- (۱) موضوع زیربنایی و معیارها؛
- (۲) اطلاعات موضوع و معیارها؛ یا
- (۳) بیانیه (گزارش) یک شخص مناسب.

خدمات حرفه‌ای*Professional services*

فعالیت‌های حرفه‌ای ارائه شده به صاحبکاران.

خدمات**(با گزارشگری) مستقیم***Direct engagement*

یک خدمت اطمینان‌بخش که در آن، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه، موضوع زیربنایی را بر اساس ضوابط و معیارهای از پیش تعیین شده، اندازه‌گیری یا ارزیابی می‌کند و اطلاعات موضوع به دست آمده را در گزارش اطمینان‌بخش خود یا همراه آن ارائه می‌دهد. در یک خدمت (با گزارشگری) مستقیم، نتیجه‌گیری‌های حسابدار حرفه‌ای به صورت گزارش نتایج اندازه‌گیری یا ارزیابی موضوع بر اساس ضوابط، ارائه می‌شود.

خطرها*Threats*

این اصطلاح در بند ۶-۱۲۰ت ۳ توصیف شده و شامل خطرهای زیر است:

منافع شخصی	۶-۱۲۰ت ۳ (الف)
خودبینی در تجدید نظر	۶-۱۲۰ت ۳ (ب)
حمایت (مخالفت)	۶-۱۲۰ت ۳ (پ)
قرابت	۶-۱۲۰ت ۳ (ت)
تهدید	۶-۱۲۰ت ۳ (ث)

دفتر کار*Office*

زیرمجموعه‌ای مشخص که براساس مناطق جغرافیایی یا برحسب تخصص حرفه‌ای، سازمان یافته است.

دوره استراحت*Cooling-off period*

این اصطلاح در بند ۵-۵۴۰ برای مقاصد بندهای ۱۱-۵۴۰ تا ۱۹-۵۴۰ توصیف شده است.

دوره تصدی*Time-on-period*

این اصطلاح در بند ۵-۵۴۰ توصیف شده است.

دوره قرارداد**(خدمات اطمینان‌بخش به غیر از حسابرسی / بررسی اجمالی)***Engagement Period (Assurance engagements Other Than Audit and Review Engagements)*

دوره هر کار از زمانی آغاز می‌شود که گروه اطمینان‌بخش، شروع به اجرای خدمات اطمینان‌بخش موضوع آن کار بخصوص می‌کند. دوره هر کار زمانی پایان می‌پذیرد که گزارش خدمات 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.

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 تکرارشونده، زمان پایان کار، زمان اعلام خاتمه قرارداد توسط یکی از طرفین یا زمان صدور گزارش نهایی، هر کدام که دیرتر است، خواهد بود.

دوره قرارداد
(حسابرسی / بررسی اجمالی)
Engagement Period
(*Audit and Review Engagements*)

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

راهبران بنگاه
Those charged with governance

این اصطلاح در بندهای ۵-۲۶۰ و ۵-۳۶۰ توصیف شده است.

زیان هنگفت
Substantial harm

سطحی که در آن، یک حسابدار حرفه‌ای با استفاده از آزمون شخص ثالث منطقی و آگاه احتمالاً به این نتیجه می‌رسد که حسابدار حرفه‌ای، اصول بنیادی را رعایت کرده است.

سطحی پذیرفتنی
Acceptable level

ساختاری بزرگ که:

شبکه

الف) برای همکاری؛ و

Network

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

از دیدگاه قسمت ۴-الف، هر بنگاهی (شرکتی) که در یکی از گروه‌های زیر باشد:

شرکت سهامی عام
Public interest entity

الف) بنگاه عرضه شده به عموم؛

ب) بنگاهی که یکی از وظایف اصلی آن، پذیرفتن سپرده از عموم است؛

پ) بنگاهی که یکی از وظایف اصلی آن، ارائه خدمات بیمه‌ای به عموم است؛

ت) بنگاهی که قانون، مقررات یا استانداردهای حرفه‌ای آن را برای برآوردن هدف بیان شده در بند ۱۵-۴۰۰ توصیف کرده است.

بندهای ۲۳-۴۰۰ تا ۱ و ۲۳-۴۰۰ تا ۲، تعریف روشن‌تری را برای یک گروه (بالا) یا افزودن گروه (های) دیگر، مجاز داشته است.

شرکت عرضه شده به عموم
Publicly traded entity

بنگاهی که ابزارهای مالی قابل نقل و انتقال و داد و ستد در بازار در دسترس عموم را، شامل پذیرش در یک بورس اوراق بهادار، منتشر می‌کند.
یک شرکت پذیرفته شده در بورس برطبق تعریف قانون یا مقررات اوراق بهادار، نمونه بارزی است از شرکت عرضه شده به عموم.

شریک اصلی
مسئول حسابرسی
Key audit partner

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 مؤسسه، به عهده دارند. "سایر شرکای مسئول" بسته به شرایط و نقش فردی آنان در کار حسابرسی می‌تواند شامل شرکای مسئول کار حسابرسی برخی از قسمت‌های گروه، چون شرکت‌های فرعی یا قسمت‌های عمده باشد.

شریک مسئول کار
Engagement partner

شریک مؤسسه یا عضوی از مؤسسه که مسئولیت کار و اجرای آن، و گزارشی را به عهده دارد که از سوی مؤسسه درباره آن کار صادر می‌شود و در موارد مقتضی، دارای مجوز لازم از مراجع حرفه‌ای، قانونی یا نهاد ذیصلاح قانونی باشد.

شریک مسئول کار گروه
Group engagement partner

شریک مسئول کاری که مسئول حسابرسی گروه است.

صاحبکار بررسی اجمالی
Review client

بنگاهی که مؤسسه، بررسی اجمالی (صورتهای مالی) آن را به عهده دارد.

صاحبکار حسابرسی
Audit client

بنگاه اقتصادی که یک مؤسسه، حسابرسی صورتهای مالی آن را به عهده گرفته است. چنانچه بنگاه، شرکت پذیرفته شده در بورس باشد، صورتهای مالی تلفیقی آن باید حسابرسی شود. چنانچه صاحبکار، شرکت پذیرفته شده در بورس نباشد، شامل همه بنگاه‌های وابسته‌ای خواهد بود که صاحبکار، کنترل مستقیم یا غیرمستقیم آنها را به عهده دارد.
بند ۲۰-۲۰۰ / را نیز ببینید.

قسمت ۴- الف، اصطلاح "صاحبکار حسابرسی" به "صاحبکار بررسی اجمالی" نیز گفته می‌شود.

در مورد حسابرسی گروه، تعریف "حسابرسی گروه" را ببینید.

قسمتی که مؤسسه حسابرسی گروه یا مؤسسه حسابرسی قسمت، کار حسابرسی آن را برای مقاصد حسابرسی گروه اجرا می‌کند.
هرگاه، قسمت:

صاحبکار حسابرسی قسمت
*Component
Audit client*

الف) یک شخص حقوقی باشد، صاحبکار حسابرسی قسمت، همان شخص حقوقی و هر بنگاه اقتصادی دیگری خواهد بود که بر آن کنترل مستقیم یا غیرمستقیم دارد؛ یا

ب) یک بخش تجاری، وظیفه یا فعالیت تجاری (یا ترکیبی از این‌ها) باشد، صاحبکار حسابرسی قسمت، شخص یا اشخاص حقوقی مالک آن بخش تجاری یا شخص یا اشخاص حقوقی‌ای خواهد بود که آن وظیفه یا فعالیت تجاری در آن انجام می‌شود.

بنگاهی که مؤسسه حسابرسی گروه به انجام کار حسابرسی صورت‌های مالی آن گروه می‌پردازد. چنانچه بنگاه، در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشد، صاحبکار حسابرسی گروه همواره بنگاه‌های وابسته آن و هر قسمتی را شامل می‌شود که کار حسابرسی در آن انجام می‌گیرد. در مورد سایر صاحبکاران حسابرسی، صاحبکار حسابرسی گروه، آن دسته از بنگاه‌های وابسته که صاحبکار، به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم بر آن‌ها کنترل دارد و همچنین، هر قسمتی را دربر می‌گیرد که کار حسابرسی در آن انجام می‌شود.
بند ۲۰-۴۰۰ / نیز ببینید.

صاحبکار حسابرسی گروه
Group audit client

مسئول موضوع و همچنین، در یک کار اعتباربخش، شخص مسئول اطلاعات موضوع (که ممکن است مسئولیت موضوع را نیز به‌عهده داشته باشد).

**صاحبکار
خدمات اطمینان بخش**
Assurance Client

ارائه ساختار یافته اطلاعات مالی تاریخی، شامل یادداشت‌های همراه، که برای گزارش منابع اقتصادی یا تعهدات یک بنگاه اقتصادی در یک مقطع زمانی یا تغییرات در آنها طی یک دوره زمانی، در چارچوب گزارشگری مالی تهیه می‌شود. یادداشت‌های همراه معمولاً شامل اهم رویه‌های حسابداری و سایر اطلاعات توضیحی است. این اصطلاح می‌تواند برای مجموعه کامل صورتهای مالی یا تنها یک صورت مالی، چون ترازنامه یا صورت درآمد و هزینه، و یادداشت‌های مربوط، بکار رود.

صورتهای مالی
Financial statements

این اصطلاح، عناصر، اجزا و اقلام خاص صورتهای مالی را دربر نمی‌گیرد.

<p>صورت‌های مالی تهیه شده طبق یک چارچوب گزارشگری مالی که برای برآوردن نیازهای اطلاعات مالی استفاده‌کنندگان مشخصی طراحی شده است.</p>	<p>صورت‌های مالی با مقاصد خاص <i>Special purpose financial statements</i></p>
<p>صورت‌های مالی که از طریق فرایند تلفیق، شامل اطلاعات مالی بیش از یک بنگاه یا کسب و کار است.</p>	<p>صورت‌های مالی گروه <i>Group financial statements</i></p>
<p>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.</p>	<p>صورت‌های مالی مورد رسیدگی موسسه <i>Financial statements on which the firm will express an opinion</i></p>
<p>در یک خدمت اطمینان‌بخش، شخصی است که مسئولیت موضوع زیربنایی را به‌عهده دارد.</p>	<p>طرف مسئول <i>Responsible party</i></p>
<p>عدم رعایت قوانین و مقررات (“عدم رعایت”) شامل انجام دادن اعمالی، به عمد یا به سهو، توسط نامبردگان زیر، که برخلاف قوانین یا مقررات جاری است:</p> <p>الف) کارفرمای حسابدار حرفه‌ای؛</p> <p>ب) راهبران کارفرمای حسابدار حرفه‌ای؛</p> <p>پ) مدیریت کارفرمای حسابدار حرفه‌ای؛ یا</p> <p>ت) دیگر افراد در استخدام یا تحت رهبری سازمان کارفرمای حسابدار حرفه‌ای.</p> <p>این اصطلاح در بند ۵-۲۶۰ ت ۱ توصیف شده است.</p>	<p>عدم رعایت قوانین و مقررات <i>Non-compliance with laws and regulations (Professional Accountants in Business)</i></p>
<p>عدم رعایت قوانین و مقررات (“عدم رعایت”) شامل انجام دادن اعمالی، به عمد یا سهو، توسط نامبردگان زیر، که برخلاف قوانین یا مقررات جاری است:</p> <p>الف) یک صاحبکار؛</p> <p>ب) راهبران یک صاحبکار؛</p> <p>پ) مدیریت یک صاحبکار؛ یا</p> <p>ت) دیگر افراد در استخدام یا تحت رهبری سازمان یک صاحبکار.</p> <p>این اصطلاح در بند ۵-۳۶۰ ت ۱ توصیف شده است.</p>	<p>عدم رعایت قوانین و مقررات <i>Non-compliance with laws and regulations (Professional accountants in public Practice)</i></p>

<p>اعضای هیأت راهبری یا سایر اشخاصی که فارغ از عنوان سازمانی (که می‌تواند از یک قلمرو به قلمرو دیگر، فرق کند)، در راهبری بنگاه اقتصادی مشارکت دارند.</p>	<p>عضو هیأت مدیره / مدیر <i>Director or officer</i></p>
<p>خدماتی که به دانش و مهارت‌های حسابداری نیاز دارد و توسط حسابداران حرفه‌ای انجام می‌شود. خدمات حرفه‌ای، حسابداری، حسابرسی، امور مالیاتی، مشاوره مدیریت و مدیریت مالی را در برمی‌گیرد.</p>	<p>فعالیت حرفه‌ای <i>Professional activity</i></p>
<p>یک بنگاه، بخش تجاری، اداره یا فعالیت تجاری، یا ترکیبی از این‌ها، که حسابرس گروه برای مقاصد برنامه‌ریزی و اجرای روش‌های رسیدگی، در حسابرسی گروه تعیین می‌کند.</p>	<p>قسمت <i>Component</i></p>
<p>قضاوت حرفه‌ای با بکارگیری آموزش مربوط، دانش حرفه‌ای، مهارت و تجربه، متناسب با حقایق و شرایط موجود، با نگرش به نوع و ماهیت و دامنه فعالیت حرفه‌ای مورد نظر و منافع و روابط مرتبط سرو کار دارد. این اصطلاح در بند ۵-۱۲۰ تا ۴ توصیف شده است.</p>	<p>قضاوت حرفه‌ای <i>Professional judgments</i></p>
<p>یک خدمت اطمینان‌بخش، انجام شده طبق استانداردهای بین‌المللی بررسی اجمالی یا مشابه آن، که حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه براساس روش‌هایی که همه شواهد لازم برای حسابرسی را فراهم نمی‌آورد، نظر خود را مبنی بر این‌که به موردی حاکی از عدم تهیه و ارائه صورتهای مالی، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، برخورد کرده یا نکرده است، اظهار می‌دارد.</p>	<p>کار بررسی اجمالی <i>Review engagement</i></p>
<p>خدمت اطمینان‌بخش معقولی که در آن، حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه نظر خود را درباره تهیه صورتهای مالی، از همه جنبه‌های با اهمیت (یا درست و منصفانه بودن آن یا ارائه مطلوب آن، از همه جنبه‌های با اهمیت)، در چارچوب گزارشگری مالی، مانند کار حسابرسی منطبق بر استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، اظهار می‌کند. کار حسابرسی، حسابرسی قانونی را که در آن، انجام حسابرسی یک الزام قانونی یا مقرراتی است نیز دربر می‌گیرد. در قسمت ۴-الف، اصطلاح "کار حسابرسی" به "کار بررسی اجمالی" نیز گفته می‌شود.</p>	<p>کار حسابرسی <i>Audit engagement</i></p>
<p>این اصطلاح در بند ۲-۸۰۰ برای مقاصد بخش ۸۰۰ توصیف شده است.</p>	<p>کار حسابرسی قابل‌گزینش <i>Eligible audit engagement</i></p>

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

کارشناس برون سازمانی
External expert

یک ارزیابی واقع‌بینانه از قضاوت‌های عمده به‌عمل آمده توسط اعضای گروه حسابرسی و نتیجه‌گیری‌های حاصل از آن که توسط مسئول کنترل کیفیت کار، انجام و پیش از یا در زمان صدور گزارش حسابرس، کامل می‌شود.

کنترل کیفیت کار
Engagement quality review

یک شخصیت گزارشگری که صورت‌های مالی گروه برای آن تهیه می‌شوند.

گروه
Group

الف) همه اعضای گروهی که حسابرسی گروه را انجام می‌دهند، شامل شاغلین، یا شاغلین موقت، در مؤسسه حسابرسی قسمت که روش‌های حسابرسی مربوط را در قسمت برای مقاصد حسابرسی گروه اجرا می‌کنند؛

گروه / تیم حسابرسی گروه
Group audit team

ب) سایر شاغلین، یا شاغلین موقت، در مؤسسه حسابرسی گروه که می‌توانند مستقیماً بر نتایج کار حسابرسی گروه تأثیر بگذارند، شامل؛

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

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

(۳) اجرا کنندگان کنترل کیفیت، یا بررسی همسنگ با هدف کنترل کیفیت کار حسابرسی گروه مستقیماً تأثیر بگذارند؛ و

پ) هر شاغل در مؤسسه شبکه‌ای شبکه مؤسسه حسابرسی گروه که بتواند بر نتایج کار حسابرسی گروه مستقیماً تأثیر بگذارد؛ و

ت) هر شاغل در مؤسسه حسابرسی قسمت که عضو شبکه حسابرسی گروه نیست اما بتواند بر نتایج کار حسابرسی گروه، مستقیماً تأثیر بگذارد.

گروه بررسی اجمالی
Review team

الف) کلیه اعضای گروهی که کار بررسی اجمالی را انجام می‌دهند؛ و
ب) سایر شاغلین، یا شاغلین موقت 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) اجراکنندگان کنترل کیفیت، یا بررسی همسنگ با هدف کنترل کیفیت، کار انجام شده؛ و

پ) هر شاغل دیگری در مؤسسه شبکه‌ای که می‌تواند بر نتایج کار بررسی اجمالی، مستقیماً تأثیر بگذارد.

گروه حسابرسی
Audit team

الف) کلیه اعضای گروهی که حسابرسی را انجام می‌دهند؛
ب) سایر شاغلین یا شاغلین موقت 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) اجراکنندگان کنترل کیفیت، یا بررسی همسنگ با هدف کنترل کیفیت، کار انجام شده؛ و

پ (هر شاغل دیگری در مؤسسه شبکه‌ای که می‌تواند بر نتایج کار حسابرسی، مستقیماً تأثیر بگذارد.

در قسمت ۴- الف، اصطلاح "گروه حسابرسی" به "گروه بررسی اجمالی" نیز گفته می‌شود. در حسابرسی گروه، تعریف "گروه/ تیم حسابرسی گروه" را ببینید.

گروه خدمات اطمینان بخش

Assurance team

الف) کلیه اعضای گروهی که یک خدمت اطمینان بخش را انجام می‌دهند؛

ب) سایر شاغلین، یا شاغلین موقت، در مؤسسه که می‌توانند بر نتایج یک خدمت اطمینان بخش، مستقیماً تأثیر بگذارند، شامل:

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

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

(۳) اجراکنندگان کنترل کیفیت، یا بررسی همسنگ با هدف کنترل کیفیت، کار انجام شده.

گروه کار

Engagement team

همه شرکا و کارکنان مؤسسه که درگیر انجام کار می‌باشند و همچنین، هر شخص دیگری که روش‌هایی را برای اجرای کار انجام می‌دهد به جز کارشناس‌های برون‌سازمانی و حسابرسان داخلی (صاحبکار) که به‌طور مستقیم به حسابرس مستقل، در انجام وظایفش یاری می‌رسانند:

❖ در قسمت ۴- الف، اصطلاح "گروه کار" به اشخاصی گفته می‌شود که روش‌های حسابرسی یا بررسی اجمالی را به ترتیب در "کار حسابرسی" یا "کار بررسی اجمالی" اجرا می‌کنند. این اصطلاح در بند ۹-۴۰۰ بیشتر توضیح داده شده است.

❖ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ (بازنگری شده) (کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی) رهنمودهای بیشتری در باره معنای گروه کار در زمینه حسابرسی صورت‌های مالی ارائه کرده است.

❖ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۲۰ (استفاده از نتایج کار کارشناس)، کارشناس را چنین تعریف می‌کند: به فرد یا سازمانی گفته می‌شود که مهارت، دانش و تجربه در زمینه‌ای خاص دارد؛ و حسابرس مستقل از نتایج کار تخصصی وی برای بدست آوردن شواهد حسابرسی کافی و مناسب استفاده می‌کند. استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۲۰ به مسئولیت‌های حسابرس مستقل در ارتباط با کار یک چنین کارشناس می‌پردازد.

❖ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۱۰ (بازنگری شده ۲۰۱۳) (استفاده از کار حسابرسان داخلی) به آن دسته از مسئولیت‌های حسابرس مستقل می‌پردازد که در صورت استفاده از نتایج کار حسابرسان داخلی، شامل استفاده از حسابرسان داخلی برای کمک مستقیم آنان در انجام کار حسابرسی، بهره بگیرد.

❖ در قسمت ۴-ب، اصطلاح "گروه کار" به اشخاصی گفته می‌شود که روش‌های اطمینان‌بخش را در یک خدمت اطمینان‌بخش، اجرا می‌کنند.

در قسمت ۴-الف، اصطلاح "گزارش حسابرس" به "گزارش بررسی اجمالی" نیز گفته می‌شود.

گزارش حسابرس
Audit report

یک شریک، یک شاغل دیگر در مؤسسه یا یک شخص برون‌سازمانی که برای کنترل کیفیت کار، توسط مؤسسه منصوب می‌شود.

مسئول کنترل کیفیت کار
Engagement Quality

در خدمات اطمینان‌بخش، ضابطه‌های (سنجه‌های) مورد استفاده در اندازه‌گیری یا ارزیابی موضوع زیربنایی. "معیارهای قابل استفاده" معیارهایی است که در یک کار بخصوص، استفاده می‌شوند.

معیارها
Criteria

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

منافع مالی
Financial interest

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

منافع مالی غیرمستقیم
Indirect financial interest

منافع مالی:

منافع مالی مستقیم
Direct financial interest

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

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

الف) مؤسسه انفرادی، شرکت ضمانتی یا شرکت متشکل از حسابداران حرفه‌ای؛
ب) بنگاهی که کنترل موارد "الف" بالا را از طریق مالکیت، مدیریت یا غیره به عهده دارد؛ و
پ) بنگاهی که توسط موارد "الف" بالا از طریق مالکیت، مدیریت یا غیره، کنترل می‌شود.
بندهای ۴-۴۰۰ و ۳-۹۰۰ چگونگی استفاده از اصطلاح "مؤسسه" را برای بیان مسئولیت حسابداران حرفه‌ای و مؤسسات (حسابرسی) نسبت به هر دو قسمت ۴-الف و ۴-ب تشریح می‌کنند.

مؤسسه
Firm

مؤسسه‌ای که کار حسابرسی مربوط به قسمت را برای مقاصد حسابرسی گروه اجرا می‌کند.

مؤسسه حسابرسی قسمت
Component auditor firm

مؤسسه‌ای که درباره صورت‌های مالی گروه اظهار نظر می‌کند.

مؤسسه حسابرسی گروه
Group auditor firm

مؤسسه‌ای که عضو شبکه است.

(برای آگاهی بیشتر، بندهای ۵۰-۴۰۰ تا ۵۴-۴۰۰ را ببینید.)

مؤسسه شبکه‌ای
Network firm

آنچه که براساس معیارها، اندازه‌گیری یا ارزیابی می‌شود.

موضوع زیربنایی
Underlying subject matter

فهرست مخفف‌ها و استانداردهای مورد اشاره در این آیین رفتار حرفه‌ای

مخفف	توصیف
Assurance Framework	چارچوب بین‌المللی کارهای خدمات اطمینان‌بخش.
Co Co	معیارهای کنترل انجمن حسابداران خبره و حرفه‌ای کانادا.
COSO	کمیته سازمان‌های پشتیبان کمیسیون تِردوی.
IAASB	هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و خدمات اطمینان‌بخش.
IESBA	هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی رفتار حرفه‌ای برای حسابداران.
ISAs	استانداردهای بین‌المللی حسابرسی.
ISAEs	استانداردهای بین‌المللی خدمات اطمینان‌بخش.
ISQMs	استانداردهای بین‌المللی مدیریت کیفیت.
ISREs	استانداردهای بین‌المللی بررسی اجمالی.
ISA 220	استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ (بازنگری شده)؛ کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی.
ISA 320	استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۲۰؛ اهمیت در برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی.
ISA 600	استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۰۰؛ ملاحظات خاص در حسابرسی صورت‌های مالی گروه (شامل کار حسابرسان قسمت).
ISA 610	استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۱۰ (بازنگری شده)؛ استفاده از کار حسابرسان داخلی.
ISA 620	استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۲۰ (بازنگری شده)؛ استفاده از نتایج کار کارشناسان.
ISAE 3000	استاندارد بین‌المللی خدمات اطمینان‌بخش ۳۰۰۰؛ خدمات اطمینان‌بخش به‌جز حسابرسی و بررسی اجمالی اطلاعات مالی تاریخی.
ISQM 1	استانداردهای بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱؛ کنترل کیفیت در مؤسسات ارائه‌کننده خدمات حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخش و خدمات مرتبط.
ISQM 2	استانداردهای بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲؛ کنترل کیفیت کار.
ISRE 2400	استانداردهای بین‌المللی بررسی اجمالی ۲۴۰۰ (بازنگری شده)؛ بررسی اجمالی صورت‌های مالی.

تاریخ اجرا

این آیین رفتار حرفه‌ای از تاریخ ۱۵ دسامبر ۲۰۲۴ (۲۴ آذر ۱۴۰۳) لازم‌الاجراست.

فهرست انتشارات
مرکز آموزش و تحقیقات حسابداران رسمی
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	دیباچه‌ای بر حقوق مدنی
۱۰	حسابداری اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات: بر پایه استانداردهای حسابداری
۱۱	مبانی ارزیابی سهام
۱۲	راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابرسی (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)

فهرست انتشارات
مرکز آموزش و تحقیقات حسابداران رسمی
جامعه حسابداران رسمی ایران

شماره نشریه	عنوان نشریه
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
۲۴	آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی
۲۵	پرسش و پاسخ‌های کارگروه‌های تخصصی جامعه حسابداران رسمی ایران
۲۶	آزمون‌های جامعه حسابداران رسمی ایران - (حسابداری)
۲۷	آشنایی با استارت آپ‌ها: بررسی و شناخت فین‌تک‌ها
۲۸	چارچوب کنترل داخلی برای حساب‌برسان مستقل
۲۹	دستورالعمل حسابرسی بنگاه‌های کوچک (بازنگری شده ۲۰۱۸)
۳۰	دستورالعمل حسابرسی بنگاه‌های متوسط و بزرگ (بازنگری شده ۲۰۱۸)
۳۳	رهنمودهای بکارگیری چارچوب بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی
۳۵	مباحث جاری مالیاتی
۳۶	تدوین برنامه حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک
۳۷	راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابرسی (۳) - راهنمای مبارزه با پولشویی برای حساب‌برسان مستقل
۳۸	راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابداری (۲) - حسابداری مالیات بر درآمد
۳۹	واکاوی فاصله بین تئوری و عمل در رشته‌های حسابداری و حسابرسی و تعیین سرفصل‌های مفقوده در آموزش دانشگاهی

فهرست انتشارات
مرکز آموزش و تحقیقات حسابداران رسمی
جامعه حسابداران رسمی ایران

شماره نشریه	عنوان نشریه
۴۰	دستورالعمل حسابرسی بنگاه‌های کوچک (بازنگری شده کامل)
۴۱	دستورالعمل حسابرسی بنگاه‌های متوسط و بزرگ (بازنگری شده کامل)
۴۲	اصول مبارزه با پولشویی و تأمین مالی تروریسم
۴۳	راهنمای تحلیل داده‌ها در حسابرسی
۴۴	مواد ۳۸ و ۴۱ قانون تأمین اجتماعی، ضوابط و مقررات اجرایی (با آخرین اصلاحات و الحاقات)
۴۵	پرسش‌های حسابرسی آزمون‌های انتخاب حسابدار رسمی سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۰ - با پاسخ تشریحی
۴۶	دستورالعمل حسابرسی فناوری اطلاعات (IT AM)
۴۷	راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابرسی (۴) - اطلاع‌رسانی مسائل کلیدی حسابرسی (استاندارد حسابرسی ۷۰۱)
۴۸	سؤالات آزمون رتبه‌بندی کارکنان حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی (با پاسخ تشریحی) - آزمون‌های سال ۱۴۰۱
۴۹	راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابرسی (۱) - گزارش حسابرس درباره صورت‌های مالی (استانداردهای حسابرسی ۷۰۰، ۷۰۱، ۷۰۵ و ۷۰۶)
۵۰	راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابداری (۳) - حسابداری اجاره‌ها (استاندارد حسابداری ۲۱)
۵۱	حسابرسی داخلی چابک - دگرگونی در فرآیند حسابرسی داخلی
۵۲	کاربرد پایگاه داده SQL Server در تحلیل داده و گزارشگری مالی (سطح مقدماتی و میانی)

"آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای" is based on the *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2024 Edition* of the International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), published by the International Federation of Accountants in August 2024, has been translated into Persian by Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA) in March 2025 with the permission of IFAC. That translation is to be Adapted by Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA) in 2025. 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, 2024 Edition* ©2024 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Persian Language text of *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2024 Edition* ©2024 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Original title: *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2024 Edition, ISBN: 978-1-60815-571-2.*

Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants

2024 Edition

IESBA

International
Ethics Standards
Board for Accountants™

Translated into Persian by:

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

B. Haghitalab
Ph.D.(Acc), CPA(Iran)

H. Karami
CPA(Iran)

A. Sabetmzaffari
FCCA, CPA(Iran)

F. Amin
FCMA, CPA(Iran)

R. Bagherzadegan
Ph.D.(Acc)

Institute of Professional Accounting Research and Training (IPART)

Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA)

March 2025