

به نام خدا

آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران رسمی

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

آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران رسمی

فهرست مطالب

شماره صفحه

پیشگفتار.....	
مقدمه.....	
تعاریف.....	
الف – احکام لازم‌الاجرا توسط همه حسابداران رسمی	
۱۰۰ کلیات و اصول بنیادی	
۱۱۰ درستکاری	
۱۲۰ واقع‌بینی	
۱۳۰ صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای	
۱۴۰ رازداری	
۱۵۰ رفتار و آداب حرفه‌ای	
ب – احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران شاغل در حرفه	
۲۰۰ کلیات	
۲۱۰ انتصاب حرفه‌ای	
۲۲۰ تضاد منافع	
۲۲۵ چگونگی برخورد با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات	
۲۳۰ اظهار نظر دوم	
۲۴۰ حق‌الزحمه و سایر انواع اجرت	
۲۵۰ بازاریابی خدمات حرفه‌ای	
۲۶۰ هدایا و پذیرایی	
۲۷۰ نگهداری داراییهای صاحبکار	
۲۸۰ واقع‌بینی - در همه خدمات	
۲۹۰ استقلال - در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی	
پ – احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران رسمی شاغل در بنگاه / سازمان	
۳۰۰ کلیات	
۳۱۰ تضاد منافع	
۳۲۰ تهیه و گزارشگری اطلاعات	
۳۳۰ تخصص کافی برای انجام دادن کار	
۳۴۰ منافع مالی	
۳۵۰ اغوا	
۳۶۰ چگونگی برخورد با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات	
ت – ضمانت اجرای احکام	
تاریخ اجرا	

تعاریف

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

آگهی و تبلیغات	اطلاع‌رسانی درباره خدماتی که حسابدار رسمی شاغل انجام می‌دهد و مهارت‌هایی که از آن برخوردار است از طریق رسانه‌های همگانی به منظور جلب مشتری خدمات حرفه‌ای.
آیین رفتار	ضوابط اخلاقی، اعم از اخلاق عمومی و اخلاق حرفه‌ای، و آداب و رفتار حرفه‌ای.
اساسنامه	اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران.
استقلال	استقلال عبارت است از:

الف) استقلال رأی یا استقلال باطنی

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

ب) استقلال ظاهری یا استقلال از منظر دیگران

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

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

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

بستگان نزدیک / خویشاوندان نزدیک بستگان نسبی و سببی که در تکفل ریس خانواده نیستند. بستگان نسبی:

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

بستگان سببی:

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

بنگاه وابسته	هر بنگاهی که یکی از روابط زیر را با بنگاه صاحبکار داشته باشد: الف) تسلط مالکانه (کنترل) مستقیم یا غیر مستقیم بر بنگاه صاحبکار به شرط آن که بنگاه صاحبکار از لحاظ بنگاه وابسته، 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. پ) قرار داشتن در تسلط مالکانه (کنترل) مستقیم یا غیرمستقیم بنگاه صاحبکار. ت) وجود منافع مالی مستقیم بنگاه صاحبکار، یا بنگاه وابسته به آن طبق بند "پ" بالا، که به نفوذ مؤثر در بنگاه وابسته منجر شود؛ و این منافع، هم از لحاظ بنگاه صاحبکار و هم از لحاظ بنگاه وابسته، اهمیت داشته باشد. ث) یک بنگاه تحت کنترل مشترک با بنگاه صاحبکار به شرط آن که هم بنگاه صاحبکار و هم آن بنگاه، هر دو، از لحاظ بنگاه کنترل کننده آنها، اهمیت داشته باشند.
تردید حرفه‌ای	نگرشی که متضمن یک ذهن پرسشگر (هوشیاری نسبت به شرایطی که می‌تواند نشانه تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه باشد) و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی است.
جامعه حسابداران	جامعه حسابداران رسمی ایران.
حسابدار رسمی	فردی که به عضویت جامعه حسابداران، پذیرفته شده است.
حسابدار رسمی شاغل در بنگاه / سازمان (غیر شاغل)	حسابدار که به صورت موظف، غیر موظف یا قراردادی در سازمان‌ها، مؤسسات انتفاعی یا غیرانتفاعی، اعم از دولتی، عمومی و خصوصی، اشتغال دارد و در اموری چون تجارت، صنعت، خدمات، آموزش، عام‌المنفعه، مراجع نظارتی یا مراجع حرفه‌ای به فعالیت‌های اجرایی یا غیر اجرایی می‌پردازد.
حسابدار رسمی شاغل	آن دسته از حسابداران رسمی که تمام وقت خود را به خدمات حسابرسی و بازرسی قانونی و سایر خدمات تخصصی و حرفه‌ای (موضوع بند "ت" ماده (۱) اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران) تخصیص دهند و دارای مشاغل دیگری اعم از موظف و غیرموظف (به استثنای اعضای هیأت علمی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی و سایر مشاغل آموزشی با رعایت مقررات استخدامی مربوط) نباشند. این اصطلاح در مورد مؤسسات حسابرسی نیز کاربرد دارد.
حسابرس فعلی	حسابدار رسمی شاغل که برابر قرارداد، خدمات حسابرسی، حسابداری، مالیاتی، مشاوره یا سایر خدمات حرفه‌ای را برای یک صاحبکار در دست اجرا دارد. این اصطلاح در مورد مؤسسه حسابرسی نیز به کار می‌رود.

حق الزحمه مشروط	حق الزحمه‌ای که میزان آن مبتنی و 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.
خدمات اطمینان بخش	خدمتی است که در آن، حسابدار رسمی شاغل نتایج ارزیابی یا اندازه‌گیری انجام شده در باره یک موضوع مشخص را در مقایسه با معیارهای مربوط، بیان می‌کند؛ و این امر، میزان اطمینان استفاده‌کنندگان مورد نظر را نسبت به آن موضوع افزایش می‌دهد.
خدمات حرفه‌ای/خدمات تخصصی و حرفه‌ای	انواع حسابرسی، بازرسی قانونی، مشاوره مدیریت مالی، طراحی و پیاده‌سازی سیستم مالی، خدمات مالی و حسابداری و مالیاتی، نظارت بر تصفیه، ارزیابی سهام و سهم‌الشرکه، داوری مالی و خدماتی که توسط دادگاه‌ها و مراجع قضایی در چارچوب موارد فوق‌الذکر ارجاع و توسط حسابدار رسمی پذیرفته می‌شود.
دفتر کار	زیر مجموعه‌ای مشخص که بر اساس مناطق جغرافیایی یا برحسب تخصص حرفه‌ای، سازمان یافته است.
راهبران بنگاه (ارکان راهبری)	اشخاص یا سازمان‌های مسئول نظارت عالیه بر هدایت راهبردی و تعهدات بنگاه اقتصادی از دیدگاه پاسخگویی. این مسئولیت، شامل نظارت عالیه بر فرآیند تهیه گزارشهای مالی نیز می‌باشد. راهبران بنگاه، بسته به ساختار تشکیلاتی و حقوقی آن، مجمع عمومی، هیأت مدیره (هیأت عامل، هیأت امناء)، مدیران ارشد اجرایی بنگاه، یا مالک مدیر را در بر می‌گیرد.
سطحی پذیرفتنی	سطحی که در آن، شخص ثالث منطقی و آگاه با در نظر گرفتن همه حقایق و شرایط خاص موجود و در دسترس حسابدار رسمی، به این نتیجه می‌رسد که رعایت اصول بنیادی، خدشه‌دار نشده است.
شبکه	ساختاری بزرگ که: الف) برای همکاری؛ و ب) با هدف سرشکن کردن هزینه؛ مالکیت؛ داشتن سیاست‌ها و رویه‌های مشترک کنترل کیفیت؛ داشتن راهبردهای مشترک کسب و کار؛ استفاده از یک نام تجاری مشترک؛ یا منابع حرفه‌ای عمده، به وجود آمده باشد.
شرکت پذیرفته شده در بورس	شرکت سهامی عامی که در یکی از بورسهای اوراق بهادار کشور پذیرفته شده است و سهام و یا سایر اوراق بهادار آن، در بورس مزبور داد و ستد می‌شود.

تعاریف

شرکت سهامی عام	الف) بنگاه (شرکت) پذیرفته شده در بورس؛ و ب) بنگاهی که:
شریک اصلی مسئول حسابرسی	(۱) در قوانین و مقررات، به عنوان بنگاه با منافع عمومی تعریف شده است؛ یا (۲) طبق الزامات قانونی یا مقرراتی، حسابرسی آن باید با معیارهای استقلال در حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، انجام شود. این گونه الزامات می‌تواند توسط هر مقام ذی‌صلاح قانونی، چون نهاد مقررات‌گذار حسابرسی، رسماً اعلام شود.
شریک / مدیر مسئول کار Engagement 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، به عهده دارند. "سایر شرکای مسئول" بسته به شرایط و نقش فردی آنان در کار حسابرسی می‌تواند شامل شرکای مسئول کار حسابرسی شرکت‌های فرعی یا قسمت‌های عمده باشد.
صاحبکار بررسی اجمالی	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.
صاحبکار حسابرسی	بنگاهی که مؤسسه، بررسی اجمالی (صورتهای مالی) آن را به عهده دارد. بنگاه اقتصادی که یک مؤسسه، حسابرسی صورتهای مالی آن را به عهده گرفته است.
صاحبکار خدمات اطمینان بخش	شخص (یا اشخاص) مسئولی که: الف) در قراردادهای با گزارشگری مستقیم، مسئولیت موضوع را به عهده دارد؛ یا ب) در قراردادهای مبتنی بر ادعا، مسئولیت اطلاعات موضوع را به عهده دارد و ممکن است مسئولیت موضوع را نیز به عهده داشته باشد.
صورتهای مالی	ارائه ساختار یافته اطلاعات مالی تاریخی، شامل یادداشت‌های همراه، که برای گزارش منابع اقتصادی یا تعهدات یک بنگاه اقتصادی در یک مقطع زمانی یا تغییرات در آنها طی یک دوره زمانی، 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 با مقاصد خاص	صورتهای مالی تهیه شده طبق یک چارچوب گزارشگری مالی که برای برآوردن نیازهای اطلاعات مالی استفاده‌کنندگان مشخصی طراحی شده است.
صورتهای مالی مورد رسیدگی موسسه	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.

تعاریف

فعالیت حرفه‌ای	خدماتی که به دانش و مهارت‌های حسابداری نیاز دارد و توسط حسابداران رسمی انجام می‌شود. خدمات حرفه‌ای، حسابداری، حسابرسی، امور مالیاتی، مشاوره مدیریت و مدیریت مالی را در بر می‌گیرد.
عضو هیأت مدیره / مدیر	اعضای هیأت راهبری یا سایر اشخاصی که فارغ از عنوان سازمانی، در راهبری بنگاه اقتصادی مشارکت دارند.
کار بررسی اجمالی	یک خدمت اطمینان بخش، انجام شده طبق استاندارد بررسی اجمالی، یا که حسابدار رسمی شاغل بر اساس روشهایی که همه شواهد لازم برای حسابرسی را فراهم نمی‌آورد، نظر خود را مبنی بر این که به موردی حاکی از عدم تهیه و ارائه صورتهای مالی، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، برخورد کرده یا نکرده است، اظهار می‌دارد.
کار حسابرسی	خدمت اطمینان بخش معقولی که در آن، حسابدار رسمی شاغل 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 حسابرسی، اظهار می‌کند. کار حسابرسی، حسابرسی قانونی را که در آن، انجام حسابرسی یک الزام قانونی یا مقرراتی است نیز دربر می‌گیرد.
کارشناس برون سازمانی	هر شخص (که شریک و از کارکنان حرفه‌ای، شامل کارکنان موقت، مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای نباشد) یا سازمانی با مهارت، دانش و تجربه در زمینه‌هایی غیر از حسابداری و حسابرسی که حسابدار رسمی برای گردآوری شواهد کافی و مناسب در زمینه مورد نظر، از کار کارشناسی آن بهره می‌گیرد.
کنترل کیفیت کار	فرآیند طراحی شده برای ارزیابی بیطرفانه، در زمان صدور گزارش حسابرس یا پیش از آن، قضاوت‌های عمده به عمل آمده توسط اعضای گروه حسابرسی و نتیجه‌گیریهای آنان برای دستیابی به نظر حرفه‌ای.
گروه بررسی اجمالی	الف) کلیه اعضای گروهی که کار بررسی اجمالی را انجام می‌دهند؛ و ب) سایر شاغلین در مؤسسه که می‌توانند بر نتایج کار بررسی اجمالی مستقیماً تأثیر بگذارند، شامل: (۱) اشخاص مسئول تعیین حق‌الزحمه‌ها و مزایا و همچنین، اشخاصی که بر شریک مسئول انجام بررسی اجمالی از لحاظ اجرای کار، نظارت مستقیم، مدیریت یا نظارت عالیه دارند، شامل همه رده‌های بالاتر شریک مسئول کار تا رده شریک ارشد یا مدیر عامل مؤسسه؛ (۲) اشخاصی که از خدمات مشورتی آنان در زمینه‌های فنی، مسایل خاص صنعت، معاملات و رویدادها در اجرای کار استفاده می‌شود؛ (۳) طراحان و اجرا کنندگان کنترل کیفیت کار انجام شده؛ و پ) کلیه شاغلین در مؤسسه شبکه‌ای که می‌توانند بر نتایج کار بررسی اجمالی، مستقیماً تأثیر بگذارند.

گروه حسابرسی

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

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

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

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

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

**گروه خدمات
اطمینان بخش**

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

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

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

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

گروه کار

همه شرکا و کارکنان مؤسسه و همچنین، هر شخص دیگر بکار گرفته شده توسط مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای برای اجرای روشهای اطمینان بخش که درگیر انجام یک کار می‌باشند؛ اما، کارشناسان برون سازمانی طرف قرارداد مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای را دربر نمی‌گیرد. "گروه کار" همچنین، کارکنانی از واحد حسابرسی داخلی صاحبکار را در بر نمی‌گیرد که طبق استاندارد حسابرسی شماره ۶۱۰ با عنوان "استفاده از کار حسابرسی داخلی" به طور مستقیم به حسابرس مستقل و در انجام وظایفش یاری می‌رسانند.

منافع مالی

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

منافع مالی غیر مستقیم

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

منافع مالی مستقیم

منافع مالی:

الف) ناشی از مالکیت و تسلط مالکانه یک شخص حقیقی یا حقوقی (شامل آنهایی که توسط نمایندگانی مدیریت می‌شود)؛ یا
ب) ناشی از مالکیت از طریق ابزارهای مشترک سرمایه‌گذاری، املاک و مستغلات مشاع، تراست یا هر طریق دیگر که شخص حقیقی یا حقوقی بر آن کنترل دارد یا می‌تواند بر تصمیم‌گیریهایی مربوط به سرمایه‌گذاری آن، تأثیر بگذارد.

مؤسسه

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

مؤسسه شبکه‌ای

مؤسسه‌ای که عضو شبکه است.

الف – احکام لازم‌الاجرا توسط همه حسابداران رسمی

فهرست مطالب

شماره بخش	موضوع	شماره صفحه
۱۰۰	کلیات و اصول بنیادی	
۱۱۰	درستکاری	
۱۲۰	واقع بینی	
۱۳۰	صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای	
۱۴۰	رازداری	
۱۵۰	رفتار و آداب حرفه‌ای	

”الف“ - احکام لازم‌الاجرا توسط همه حسابداران رسمی

بفصلت ۱۰۰

کلیات و اصول بنیادی

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

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

الف - شناسایی خطرهای مؤثر در نقض اصول بنیادی؛

ب - ارزیابی اهمیت خطرهای شناسایی شده؛ و

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

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

۳- ۱۰۰. قسمت‌های ”ب“ و ”پ“ کاربرد چارچوب نظری را در برخی شرایط، توصیف می‌کنند. نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز مناسب برای رعایت اصول بنیادی، در این قسمت‌ها می‌آید. این قسمت‌ها همچنین، شرایطی را توصیف می‌کنند که تدابیر ایمن‌ساز در برابر خطرهای وجود ندارد و در نتیجه، از شرایط یا روابط ایجاد کننده خطرهای **باید** پرهیز شود.

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

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

اصول بنیادی

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

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

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

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

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

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

رویکرد مبتنی بر چارچوب نظری

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

۷- ۱۰۰. در مواردی که حسابدار رسمی در رعایت اصول بنیادی با مخاطراتی برخورد می‌کند و بر اساس ارزیابی آنها به این نتیجه می‌رسد که آن مخاطرات، در سطحی پذیرفتنی نیستند باید وجود داشتن یا نداشتن تدابیر ایمن‌ساز مناسب و قابلیت بکارگیری آنها را برای رفع مخاطرات یا کاهش آنها به سطحی پذیرفتنی، مشخص کند. حسابدار رسمی برای این تشخیص باید از قضاوت حرفه‌ای خود استفاده نماید و این موضوع را در نظر بگیرد که آیا یک شخص ثالث منطقی و آگاه با در نظر گرفتن همه حقایق و شرایط خاص موجود و در دسترس حسابدار رسمی، به احتمال زیاد به این نتیجه می‌رسد که با بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز، مخاطرات، رفع می‌شود یا به سطحی پذیرفتنی کاهش می‌یابد به گونه‌ای که رعایت اصول بنیادی، خدشه‌دار نشود.

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

۹- ۱۰۰. حسابدار رسمی در ارزیابی تأثیر بالقوه هر خطر بر نقض اصول بنیادی باید عوامل کمی و کیفی را توأمان در نظر بگیرد. گاه، حسابدار رسمی در بکارگیری چارچوب نظری با وضعیت‌هایی روبرو می‌شود که، به دلیل عمده بودن خطر یا نبود تدابیر ایمن‌ساز یا ناممکن بودن بکارگیری آن تدابیر، مخاطرات نمی‌تواند رفع یا به سطحی پذیرفتنی،

کاهش داده شود. در این شرایط، حسابدار رسمی شاغل **باید** از انجام یا ادامه آن خدمت به خصوص، خودداری یا در صورت لزوم، از کار، کناره‌گیری کند و حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان **باید** از کار در سازمان کارفرما استعفا نماید.

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

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

خطرها و تدابیر ایمن ساز

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

تضاد منافع

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

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

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

حل و فصل تناقض‌های اخلاقی

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

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

الف - حقایق مرتبط؛

ب - تناقض اخلاقی مورد نظر؛

پ - اصول بنیادی مرتبط با موضوع مورد نظر؛

ت - رویه‌های مدون داخلی؛ و

ث - راه‌کارهای جایگزین.

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

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

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

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

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

تماس با راهبران بنگاه

۱۰۰ - ۲۵. حسابدار رسمی یا مؤسسه هنگام تماس با راهبران بنگاه برطبق مفاد این آیین رفتار **باید** با توجه به نوع و اهمیت موضوع و شرایط موجود، فرد (افراد) مناسبی را در ساختار

راهبری بنگاه برای تماس تعیین کند. چنانچه حسابدار رسمی یا مؤسسه با زیر مجموعه راهبران بنگاه تماس می‌گیرد، برای مثال، کمیته حسابرسی یا یک فرد **باید** ضرورت داشتن یا نداشتن تماس با همه راهبران را به گونه‌ای تعیین کند که آنان از آگاهی کافی برخوردار شوند.

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

پیوست ۱۱

درستکاری

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

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

الف- حاوی مطالب نادرست و گمراه‌کننده با اهمیت است؛

ب- بدون دقت تهیه شده است؛ یا

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

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

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

بخش ۱۲۰

واقع بينی (بيطرفی)

- ۱ - ۱۲۰. اصل واقع بينی (بيطرفی)، همه حسابداران رسمي را به پرهيز از جانبداری، تضاد منافع و يا نفوذ ديگران در قضاوت‌های حرفه‌ای يا کسب و کار خود ملزم می‌کند.
- ۲ - ۱۲۰. حسابدار رسمي گاه در شرايطی قرار می‌گیرد که می‌تواند واقع بينی وی را خدشه‌دار کند. اين شرايط نمی‌تواند به طور کامل تعريف و توصيف شود. حسابدار رسمي **باید** از ارائه فعاليت يا خدمتی بپرهيزد که امکان جانبداری و نفوذ ديگران را بر قضاوت حرفه‌ای وی فراهم می‌آورد.

بخش ۱۳۰

صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای

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

بخش ۱۴۰

رازداری

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

در هر حالت، حسابدار رسمی در شرایط زیر، مجاز یا ملزم به افشای اطلاعات محرمانه می‌باشد یا ممکن است افشای چنین اطلاعاتی، مناسبت داشته باشد:

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

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

(۱) تهیه مدارک یا سایر شواهد مورد نیاز در دعاوی حقوقی؛ یا

(۲) اعلام به مراجع ذی‌صلاح در مورد تخطی‌های مشاهده شده از قوانین؛ و

پ - وظیفه یا اختیار حرفه‌ای افشای اطلاعات در موارد زیر، چنانچه منع قانونی نداشته باشد:

(۱) در اجرای کنترل کیفیت بر اساس الزامات جامعه حسابداران؛

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

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

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

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

- چنانچه صاحبکار یا کارفرما، اجازه افشای اطلاعاتی را به حسابدار رسمی بدهد، افشای آن اطلاعات چه لطماتی را بر منافع طرفهای درگیر، از جمله اشخاص ثالث ذی‌نفع، وارد می‌کند.

- اطمینان یافتن از این‌که همه اطلاعات مربوط، در حد امکان، گردآوری شده و به اثبات رسیده است. در مواردی که نتیجه‌گیری، بر مبنای حقایق اثبات نشده و اطلاعات ناقص صورت گرفته باشد، حسابدار رسمی باید بر اساس قضاوت حرفه‌ای خود، درباره افشا کردن یا نکردن آن اطلاعات و نوع افشا، تصمیم‌گیری کند.

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

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

بخش ۱۵۰

رفتار و آداب حرفه‌ای

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

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

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

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

” ب “ – احکام لازم الاجرا توسط حسابداران رسمی شاغل

فهرست مطالب

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

“ب” - احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران رسمی شاغل

بفصلت ۲۰۰

کلیات

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

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

خطرها و تدابیر ایمن‌ساز

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

خطرها می‌تواند در یک یا چند دسته زیر قرار گیرد:

الف - خطر منافع شخصی؛

ب - خودبینی در تجدید نظر؛

پ - حمایت یا مخالفت؛

ت - قرابت؛ و

ث - تهدید.

این خطرها در قسمت “الف” این آیین رفتار به تفصیل بیان شد.

خطر منافع شخصی

۴-۲۰۰. نمونه‌هایی از وضعیت‌هایی که خطر منافع شخصی را برای حسابدار رسمی شاغل پدید می‌آورد به شرح زیر است اما، منحصر به این موارد نیست:

- داشتن منافع مالی مستقیم یکی از اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش در بنگاه صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش.
- وابستگی بیش از حد درآمد مؤسسه به یک صاحبکار.
- داشتن روابط عمده تجاری یکی از اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش با صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش.
- نگرانی مؤسسه از احتمال از دست دادن یک صاحبکار بزرگ.
- مذاکره یکی از اعضای گروه حسابرسی برای اشتغال آتی در بنگاه صاحبکار حسابرسی.
- حق‌الزحمه مشروط در خدمات اطمینان‌بخش.

خطر خود بینی در تجدید نظر

۵-۲۰۰. نمونه‌هایی از وضعیت‌هایی که خطر خودبینی در تجدید نظر را برای حسابدار رسمی شاغل پدید می‌آورد به شرح زیر است اما، منحصر به این موارد نیست:

- ارائه گزارش اطمینان بخش توسط مؤسسه درباره اثربخشی عملکرد سیستم‌های مالی پس از تدوین یا استقرار آن سیستم‌ها توسط همان مؤسسه.
- اشتغال عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش یا اشتغال اخیر وی به عنوان عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی صاحبکار.
- اشتغال عضوی از گروه خدمات اطمینان‌بخش یا اشتغال اخیر وی در بنگاه صاحبکار در مقامی که تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر موضوع مورد رسیدگی داشته باشد.
- کشف یک اشتباه عمده توسط حسابدار رسمی در هنگام ارزیابی نتایج خدمت حرفه‌ای ارائه شده در گذشته توسط یکی از همکاران حرفه‌ای مؤسسه.

خطر حمایت یا مخالفت

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

خطر قرابت

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

- عضو از گروه خدمات اطمینان‌بخش، عضو خانواده یا از بستگان نزدیک یکی از اعضای هیأت مدیره یا مدیران اجرایی صاحبکار باشد.
- عضو از گروه خدمات اطمینان‌بخش، عضو خانواده یا از بستگان نزدیک یکی از کارکنان صاحبکار در مقامی باشد که تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر موضوع مورد رسیدگی دارد.
- یکی از شرکای مسئول کار مؤسسه، پیشتر عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی صاحبکار بوده باشد یا در بنگاه صاحبکار، قبلاً در مقامی اشتغال داشته است که تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر موضوع مورد رسیدگی دارد.
- پذیرفتن هدایا یا برخورداری حسابدار رسمی از مزایای ویژه در معامله با صاحبکار؛ مگر آن که، ارزش آن ناچیز باشد.
- وجود ارتباط دراز مدت کارکنان ارشد مؤسسه با صاحبکار خدمات اطمینان‌بخش.

خطر تهدید

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

- تهدید صاحبکار به برکناری مؤسسه از خدمتی که به عهده گرفته است.
- تهدید به اقامه دعوا علیه مؤسسه توسط صاحبکار.
- در فشار قرار دادن مؤسسه برای محدود کردن نامناسب دامنه کاری که انجام می‌دهد به منظور کاهش حق‌الزحمه خدمات.
- در فشار قرار گرفتن حسابدار رسمی برای موافقت با نظر یکی از کارکنان صاحبکار به این دلیل که آن شخص، تجربه بیشتری درباره موضوع مورد نظر دارد.
- تهدید یکی از شرکای مؤسسه به عدم ارتقای حسابدار رسمی عضو گروه حسابرسی در صورت موافقت نکردن وی با نحوه عمل نامناسب صاحبکار حسابرسی.

تدابیر ایمن‌ساز

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

الف - تدابیر ایمن‌ساز مقرر توسط جامعه حسابداران، قوانین یا مقررات؛ و

ب - تدابیر ایمن‌ساز در محیط کار.

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

۱۰-۲۰۰. حسابدار رسمی شاغل برای تعیین بهترین شیوه برخورد با مخاطرات، چه با بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز برای برطرف کردن یا کاهش مخاطرات به سطحی پذیرفتنی و چه کناره‌گیری از کار یا نپذیرفتن کار باید از قضاوت حرفه‌ای استفاده کند. قضاوت حرفه‌ای درباره مناسب بودن تدابیر انتخاب شده در هر وضعیت خاص باید با این فرض صورت گیرد که چنانچه یک شخص ثالث منطقی و آگاه با در نظر گرفتن همه حقایق و شرایط خاص موجود و در دسترس حسابدار رسمی در چنین وضعیتی قرار می‌گرفت، به احتمال زیاد به این نتیجه می‌رسید که با بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز، مخاطرات، رفع می‌شود یا به سطحی پذیرفتنی، کاهش می‌یابد به گونه‌ای که رعایت اصول بنیادی، خدشه‌دار نمی‌شود. موضوعاتی چون اهمیت خطر، ماهیت کار و ساختار مؤسسه، بر این تصمیم‌گیری تأثیر دارند.

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

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

- تأکید مدیریت مؤسسه بر اهمیت رعایت اصول بنیادی.
- تبیین انتظارات مدیریت مؤسسه از اعضای گروه خدمات اطمینان‌بخش در رعایت منافع عمومی.
- استقرار سیاست‌ها و روشهای اجرا و ارزیابی کنترل کیفیت کارها.

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

۱۳-۲۰۰. نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز در محیط کار در سطح هر کار به شرح زیر است:

- بررسی کار خدمات غیر از خدمات اطمینان‌بخش انجام شده، توسط یک حسابدار رسمی دیگری که درگیر انجام آن کار نبوده است یا دریافت نظرات مشورتی لازم از وی.

- بررسی کار خدمات اطمینان‌بخش انجام شده، توسط یک حسابدار رسمی دیگری که درگیر انجام آن کار نبوده است یا دریافت نظرات مشورتی لازم.
- مشاوره با اشخاص ثالث مستقل، چون کمیته‌ای از مدیران مستقل، جامعه حسابداران یا حسابدار رسمی دیگر.
- توضیح مسایل اخلاقی به راهبران صاحبکار.
- توضیح و تشریح نوع و ماهیت خدمات و میزان حق‌الزحمه به راهبران صاحبکار.
- جا به جایی (یا چرخش) کارکنان ارشد گروه‌های خدمات اطمینان‌بخش.

۱۴-۲۰۰. حسابدار رسمی شاغل بر حسب نوع خدمتی که انجام می‌دهد ممکن است بتواند بر تدابیر ایمن‌سازی اتکا کند که در بنگاه صاحبکار برقرار است. اما به هر حال، تنها اتکا بر این تدابیر نمی‌تواند مخاطرات را به سطحی پذیرفتنی، کاهش دهد.

- ۱۵-۲۰۰.** نمونه‌هایی از تدابیر ایمن‌ساز در سیستم و روشهای صاحبکار به شرح زیر است:
- تأیید انتصاب مؤسسه حسابرسی برای انجام دادن خدمت مورد نظر توسط اشخاص دیگری به غیر از مدیریت.
 - وجود کارکنان ارشد لایق و با تجربه برای تصمیم‌گیریهای مدیریتی.
 - برقراری روشهای داخلی برای اطمینان از انتخاب بیطرفانه در ارجاع خدمات حرفه‌ای غیر از خدمات اطمینان‌بخش.
 - وجود ارکان راهبری در بنگاه صاحبکار که بر چگونگی ارائه خدمات مؤسسه، نظارت مناسب داشته باشد.

پیوسته P10

انتصاب حرفه‌ای

پذیرش صاحبکار و ادامه همکاری

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

۲۱۰-۲. حسابدار رسمی شاغل باید اهمیت هر خطر را ارزیابی کند و تدابیر ایمن‌ساز را در موارد ضروری، برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی بکار بندد.

نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز به شرح زیر است:

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

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

۲۱۰-۴. خطرات بالقوه نقض اصول بنیادی ممکن است پس از پذیرش کار به وجود آمده باشد که اگر حسابدار رسمی، پیش از پذیرش کار از آن آگاه می‌بود، آن کار را نمی‌پذیرفت. از این رو، حسابدار رسمی شاغل باید در مورد ادامه رابطه کاری با صاحبکاران موجود نیز هر چند گاه یک بار، تصمیم‌گیری مجدد بکند. برای مثال، رفتار غیر اخلاقی یک صاحبکار، چون مدیریت نامناسب سود یا ارزیابی‌های نامناسب اقلام ترازنامه، می‌تواند خطر نقض اصول بنیادی را پدید آورد. در مواردی که حسابدار رسمی شاغل یک خطر نقض اصول بنیادی را شناسایی می‌کند

باید اهمیت آن خطر را ارزیابی کند و تدابیر ایمن‌ساز را در موارد ضروری، برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی بکار بندد. در مواردی که کاهش مخاطرات به سطحی پذیرفتنی، امکان‌پذیر نباشد، حسابدار رسمی شاغل باید نسبت به قطع رابطه کاری با صاحبکار تصمیم‌گیری کند، مگر آنکه قانون یا مقررات، قطع رابطه را ممنوع کرده باشد.

پذیرش کار

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

۲۱۰-۶. حسابدار رسمی شاغل باید اهمیت هر خطر را ارزیابی کند و تدابیر ایمن‌ساز را در موارد ضروری، برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی بکار بندد.

نمونه‌هایی از این‌گونه تدابیر ایمن‌ساز به شرح زیر است:

- بدست آوردن شناخت کافی درباره ماهیت کسب و کار صاحبکار، پیچیدگی عملیات آن، الزامات خاص و مقصود از انجام کار مورد نظر، و ماهیت و دامنه خدمتی که باید ارائه شود؛
- کسب شناخت لازم از صنعت مربوط یا موضوعات مورد نظر؛
- در اختیار داشتن یا تأمین تجربه لازم درباره مقررات نظارتی یا گزارشگری مرتبط؛
- تعیین و برگماری کارکنان با صلاحیت به تعداد کافی؛
- استفاده از کارشناسان در صورت لزوم؛
- توافق با صاحبکار درباره دوره زمانی واقع‌بینانه برای انجام کار؛ یا
- رعایت سیاست‌ها و روشهای کنترل کیفیت طراحی شده برای حصول اطمینان معقول از پذیرش کارها، تنها در صورتی که آن کارها، با شایستگی و مهارت لازم انجام می‌شود.

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

جایگزینی در خدمات حرفه‌ای

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

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

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

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

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

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

- اجازه دریافتی از صاحبکار؛ یا
 - الزامات قانونی یا اخلاقی مربوط به مبادله و افشای اطلاعات.
- مواردی که افشای اطلاعات محرمانه، الزامی یا مجاز است یا به هر دلیل دیگری، مناسب می‌باشد در بخش ۱۴۰ قسمت ”الف“ این آیین رفتار آمده است.

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

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

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

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

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

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

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

۱۵-۲۱۰. حسابدار رسمی در حسابرسی صورت‌های مالی باید از حسابرس پیشین درخواست کند هرگونه حقایق یا دیگر اطلاعاتی که از آن آگاه است و به نظر وی، حسابرس جایگزین باید پیش از پذیرش کار از آن آگاه شود را در اختیار حسابدار رسمی قرار دهد. در این‌گونه موارد:

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

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

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

دلایل ابرازی صاحبکار برای تغییر حسابدار رسمی پیشین، منطبق با واقعیت نیست و یا تغییر حسابدار رسمی پیشین به دلیل پافشاری وی بر موضع خود نسبت به مورد یا موارد اختلاف نظر عمده در باره اصول و ضوابط حرفه‌ای یا انجام دادن کار بر طبق ضوابط حرفه‌ای با صاحبکار است که حسابرس پیشین، وظایف خود را به درستی انجام داده است. در این گونه موارد، تماس طرفین به موضوعات زیر کمک می‌کند:

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

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

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

۱۸-۲۱۰. حسابدار رسمی پیشین باید همه دفاتر، اسناد و مدارک متعلق به صاحبکار را که نزد او وجود دارد به صاحبکار برگرداند. چنانچه حسابدار رسمی پیشین از بابت حق الزحمه خدمات

خود مطالباتی از صاحبکار داشته باشد، می‌تواند این موضوع را نیز به حسابدار رسمی جایگزین اعلام کند.

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

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

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

در این‌گونه موارد، حسابدار رسمی دوم **باید** پیش از بستن قرارداد، خطرات ناشی از اجرای بازبینی یا رسیدگی دوباره در شرایط موجود را (شامل خطر تفاوت در گزارش حسابرس و نظر حرفه‌ای ارائه شده به دلیل دسترسی به اطلاعات جدیدی که در زمان رسیدگی اول، در اختیار نبوده است) ارزیابی کند و تدابیر ایمن‌ساز لازم برای رفع یا کاهش خطرات به سطحی پذیرفتنی را به گونه‌ای بکار گیرد که خود و حسابدار رسمی اول را از خطرات احتمالی، ایمن سازد. در غیر این صورت، حسابدار رسمی دوم **باید** از پذیرش کار، خودداری کند.

پیوست PP۵

تضاد منافع

۲۲۰-۱. حسابدار رسمی شاغل ممکن است در جریان ارائه یک خدمت حرفه‌ای، با تضاد منافع

رو به رو شود. تضاد منافع، سبب خطر نقض واقع‌بینی می‌شود و ممکن است خطر نقض دیگر اصول بنیادی را نیز پدید آورد. این‌گونه خطرهای می‌تواند در موارد زیر پدید آید:

- هنگامی که حسابدار رسمی یک خدمت حرفه‌ای مربوط به یک موضوع خاص را برای دو ذی‌نفع یا بیشتر انجام می‌دهد که نسبت به آن موضوع، تضاد منافع دارند؛ یا

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

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

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

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

- ارائه مشاوره در باره معامله‌ای به صاحبکاری که در پی تحصیل یکی از صاحبکاران مؤسسه است و مؤسسه در جریان حسابرسی خود به اطلاعات محرمانه‌ای دست یافته که احتمالاً به آن معامله، مربوط است.

- ارائه مشاوره همزمان به دو صاحبکاری که بر سر تحصیل یک شرکت با هم رقابت دارند و نظر مشورتی حسابدار رسمی احتمالاً بتواند بر وضعیت رقابتی آنها اثر گذارد.

- ارائه خدمت هم به فروشنده و هم به خریدار در یک معامله.

- ارائه خدمات ارزیابی داراییها برای دو طرفی که در مورد آن داراییها، با هم رقابت دارند.

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

۲۲۰-۳. حسابدار رسمی شاغل هنگام شناسایی و ارزیابی منافع یا روابطی که می‌تواند تضاد منافع پدید آورد و بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز مقتضی برای رفع خطر نقض اصول بنیادی یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی **باید** از قضاوت حرفه‌ای خود استفاده کند و این موضوع را در نظر بگیرد که آیا یک شخص ثالث منطقی و آگاه با در نظر گرفتن همه حقایق و شرایط خاص موجود و در دسترس حسابدار رسمی، به احتمال زیاد به این نتیجه می‌رسد که رعایت اصول بنیادی، خدشه‌دار نمی‌شود.

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

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

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

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

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

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

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

۲۲۰-۸. چنانچه مؤسسه، عضو شبکه باشد، شناسایی تضاد منافع باید هرگونه تضاد منافی را در بر گیرد که بنا بر باور حسابدار رسمی شاغل، ممکن است وجود داشته باشد یا بتواند

به دلیل منافع و روابط یکی از مؤسسات شبکه‌ای پدید آید. اقدامات منطقی برای شناسایی این‌گونه منافع و روابط مربوط به مؤسسه شبکه‌ای به عواملی چون نوع و ماهیت خدمات حرفه‌ای ارائه شده، صاحبکاران شبکه و محل جغرافیایی طرف‌های ذی‌ربط بستگی خواهد داشت.

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

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

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

- برقراری روش‌های پیشگیری از افشای غیر مجاز اطلاعات محرمانه در موارد ارائه خدمات حرفه‌ای مربوط به یک موضوع خاص به دو یا چند صاحبکار که درباره موضوع مورد نظر با یکدیگر تضاد منافع دارند. نمونه‌هایی از این‌گونه روشها به شرح زیر است:

0 بکارگیری گروه کار جداگانه برای هر یک از کارها و ابلاغ رهنمودهای صریح و روشن درباره حفظ رازداری.

0 ایجاد فضای کاری جداگانه برای هر یک از کارها در مؤسسه به‌گونه‌ای که اطلاعات محرمانه صاحبکاران از یک فضای کاری به فضای دیگر درون مؤسسه منتقل نشود.

0 برقراری روش‌های محدودیت در دسترسی به پرونده‌های صاحبکاران، تدوین موافقتنامه رازداری و امضای آن توسط همه شرکا و کارکنان مؤسسه و یا جداسازی فیزیکی و الکترونیکی اطلاعات محرمانه.

- بررسی منظم چگونگی بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز توسط همکار ارشدی که در ارائه خدمت به صاحبکار مورد نظر، دخالتی ندارد.

- بررسی کار انجام شده، توسط حسابدار رسمی دیگری که درگیر انجام آن کار یا به‌گونه‌ای تحت تأثیر آن تضاد منافع نبوده است به‌منظور تعیین مناسب بودن یا نبودن قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های اساسی.

- مشورت با اشخاص ثالث، چون جامعه حسابداران، مشاور حقوقی یا حسابدار رسمی دیگر.

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

- هنگامی که حسابدار رسمی، در راستای روال عادی کسب و کار خود، خدمات حرفه‌ای را به طور انحصاری برای هیچ یک از صاحبکاران ارائه نمی‌کند (برای مثال، ارائه یک خدمت خاص در یک بخش ویژه بازار)، افشای کلی وضعیت‌ها برای صاحبکاران و کسب موافقت کلی آنها. این‌گونه افشا می‌تواند، مثلاً، در بخش مربوط در قرارداد نمونه حسابدار رسمی درج شود.

- افشای ویژه درباره شرایط یک تضاد به خصوص برای صاحبکاران، شامل شرح تفصیلی وضعیت و تشریح کامل هرگونه تدبیر ایمن‌ساز مورد نظر و مخاطرات مترتب، به‌گونه‌ای کافی که صاحبکار بتواند آگاهانه درباره موضوع، تصمیم بگیرد و بر همین اساس، موافقت صریح خود را اعلام کند.

- گاه، موافقت صاحبکار می‌تواند به طور تلویحی از عملکرد آن معلوم شود مانند مواردی که چنانچه صاحبکاران نسبت به وجود تضاد، اعتراضی نکنند و حسابدار رسمی شواهدی کافی در اختیار دارد که به این نتیجه برسد که صاحبکاران از همان ابتدا به طور کامل از شرایط آگاه بوده و تضاد منافع را پذیرفته‌اند.

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

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

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

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

- انجام یک خدمت مربوط به معامله‌ای برای یک صاحبکار در ارتباط با تحصیل خصمانه یکی دیگر از صاحبکاران مؤسسه.
- انجام یک پی‌جویی دادگاهی در ارتباط با یک عمل متقلبانه احتمالی برای یک صاحبکار در حالی که مؤسسه در جریان انجام یک خدمت حرفه‌ای برای صاحبکاری دیگر به اطلاعات محرمانه‌ای دست یافته است که نشان‌دهنده احتمال درگیری آن صاحبکار در این تقلب است.
- مؤسسه در چنین شرایطی نباید آن کار را بپذیرد یا کار فعلی را ادامه دهد، مگر آنکه همه شرایط زیر برآورده شود:
- مؤسسه، نقش نماینده یک صاحبکار را در مواردی نداشته باشد که سبب نقش متضادی برای صاحبکار دیگری در ارتباط با همان موضوع شود؛
- روش‌های مشخصی برای پیشگیری از افشای اطلاعات محرمانه بین گروه‌های کار این دو صاحبکار وجود داشته باشد؛ و

- مؤسسه از این موضوع رضایت خاطر داشته باشد که یک شخص ثالث منطقی و آگاه با در نظر گرفتن همه حقایق و شرایط خاص موجود و در دسترس حسابدار رسمی شاغل، به احتمال زیاد به این نتیجه می‌رسد که پذیرش آن کار یا ادامه کار فعلی توسط مؤسسه به این دلیل مناسب است که هرگونه محدودیت در توانایی مؤسسه برای ارائه آن خدمت، نتیجه‌ای به مراتب بدتر برای صاحبکاران یا دیگر اشخاص ثالث ذی‌نفع به وجود می‌آورد.

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

بخش ۲۲۵

چگونگی برخورد با موارد عدم رعایت قوانین و مقررات

هدف

- ۱- ۲۲۵. حسابدار رسمی شاغل ممکن است در جریان انجام فعالیت‌های حرفه‌ای برای صاحبکاری، با موردی از عدم رعایت قوانین و مقررات رو به رو شود یا موردی مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات به آگاهی وی برسد. هدف این بخش، مشخص کردن مسئولیت‌های حسابدار رسمی هنگام رو به رویی با این گونه موارد عدم رعایت یا مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات و همچنین، راهنمایی حسابدار رسمی در ارزیابی آثار موضوع و راه کارهای ممکن در برخورد با آن است. این بخش در مورد هر صاحبکاری، صرف نظر از نوع و ماهیت آن، شامل سهامی عام بودن یا نبودن، کاربرد دارد.
- ۲- ۲۲۵. عدم رعایت قوانین و مقررات (”عدم رعایت“) شامل ارتکاب یا عدم ارتکاب اعمالی، به عمد یا به سهو، توسط صاحبکار، یا توسط راهبران بنگاه، مدیریت یا دیگر افراد در استخدام یا تحت رهبری صاحبکار است که برخلاف قوانین و مقررات جاری باشد.
- ۳- ۲۲۵. برخی موارد قانونی یا مقرراتی ایران برای چگونگی برخورد حسابدار رسمی با موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن ممکن است با این بخش فرق کند یا فراتر از آن باشد. حسابدار رسمی هنگام رو به رویی با این گونه موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن، مسئول کسب شناخت از آن موارد و رعایت آنها است. این مسئولیت، الزام گزارش موضوع به یک نهاد ذی صلاح و رعایت هرگونه ممنوعیت هشیار سازی صاحبکار پیش از هرگونه افشا را (برای مثال، در اجرای قانون مبارزه با پول شویی) نیز در بر می گیرد.
- ۴- ۲۲۵. یکی از ویژگی‌های بارز حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی است. هدف‌های حسابدار رسمی در برخورد با موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن عبارتند از:
- الف - رعایت اصول بنیادی درستکاری و رفتار و آداب حرفه‌ای؛

- ب - با هشیارسازی مدیریت یا، در صورت لزوم، راهبران بنگاه صاحبکار، تلاش برای:
- توانمندسازی آنان برای اصلاح، جبران یا کاهش آثار موارد عدم رعایت شناسایی شده یا مشکوک به آن؛ یا
 - پیشگیری از ارتکاب عدم رعایت، پیش از وقوع آن؛ و
- پ - انجام هرگونه اقدام لازم در راستای حفظ منافع عمومی.

دامنه کاربرد

- ۲۲۵-۵. این بخش، رویکردی را مشخص می‌کند که حسابدار رسمی در موارد رو به‌رویی با عدم رعایت یا مشکوک به عدم رعایت یا آگاهی از آن، موارد زیر را بکار می‌بندد:
- الف - قوانین و مقرراتی که بر تعیین مبالغ با اهمیت و موارد افشا در صورت‌های مالی صاحبکار اثر مستقیم دارد؛ و
- ب - سایر قوانین و مقرراتی که اثر مستقیمی بر تعیین مبالغ با اهمیت و موارد افشا در صورت‌های مالی صاحبکار ندارد اما، رعایت آنها می‌تواند در زمینه‌های عملیاتی کسب و کار صاحبکار، توانایی ادامه فعالیت تجاری یا پرهیز از جرایم سنگین، نقشی اساسی داشته باشد.

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

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

۲۲۵-۷. عدم رعایت می‌تواند به جریمه شدن، دعاوی حقوقی یا دیگر پیامدهایی برای صاحبکار منجر شود که ممکن است بر صورت‌های مالی آن، اثری با اهمیت داشته باشد. مهمتر آنکه ممکن است آثار گسترده‌تری بر منافع عمومی، به صورت زیان هنگفت بالقوه برای سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، کارکنان یا عموم مردم داشته باشد. از دید این بخش، عملی که سبب زیان هنگفت می‌شود آن است که پیامدهای ناخوشایندی را، چه مالی و چه غیرمالی، برای هر کدام از این گروه‌ها پدید آورد. ارتکاب تقلبی که سبب زیان مالی عمده به سرمایه‌گذاران شود و تخطی از قوانین و مقررات محیط زیست که سلامت یا ایمنی کارکنان یا عموم مردم را به خطر اندازد، نمونه‌هایی از این گونه اعمال است.

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

۲۲۵-۹. این بخش به موارد زیر نمی‌پردازد:

الف - تخلفات شخصی نامرتب با فعالیت‌های تجاری صاحبکار، و

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

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

مسئولیت‌های مدیریت و راهبران صاحبکار

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

مسئولیت‌های حسابدار رسمی شاغل

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

حسابرسی صورت‌های مالی

کسب شناخت از موضوع

۱۲- ۲۲۵. چنانچه حسابدار رسمی مسئول حسابرسی صورت‌های مالی از اطلاعات مربوط به موردی از عدم رعایت یا مشکوک به آن آگاهی یابد، چه در جریان انجام کار و چه از طریق اطلاعات دریافتی از سایر اشخاص، باید شناختی از موضوع، شامل نوع و ماهیت فعل و شرایطی کسب کند که آن فعل در آن شرایط رخ داده یا ممکن است رخ دهد.

۱۳- ۲۲۵. از حسابدار رسمی انتظار می‌رود دانش، قضاوت حرفه‌ای و مهارت خود را بکار گیرد اما، از وی انتظار نمی‌رود قوانین و مقررات را در سطحی بدانند که بیش از نیاز انجام کار است. تعیین اینکه فعلی، عدم رعایت است یا نه، در نهایت به عهده دادگاه یا سایر مقامات قضایی مناسب است. حسابدار رسمی با نگرش به نوع و ماهیت و اهمیت موضوع ممکن است به طور محرمانه از همکاران مؤسسه، یک مؤسسه شبکه‌ای یا جامعه حسابداران یا مشاور حقوقی نظرخواهی کند.

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

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

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

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

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

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

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

برخورد با موضوع

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

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

الف - اصلاح، جبران یا کاهش پیامدهای عدم رعایت؛

ب - پیشگیری از رخداد عدم رعایت در مواردی که هنوز رخ نداده است؛ یا

پ - افشای موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح مناسب در موارد الزام قانونی و مقرراتی یا در موارد ضرورت حفظ منافع عمومی.

۲۲۵-۱۹. حسابدار رسمی باید آگاه بودن یا نبودن مدیریت و راهبران بنگاه صاحبکار از

مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی مربوط به عدم رعایت یا مشکوک به آن را مورد توجه قرار دهد. چنانچه ناآگاه باشند، حسابدار رسمی می‌تواند منابع اطلاعاتی مناسب را به آنان معرفی یا پیشنهاد کند که نظر مشاور حقوقی دریافت نمایند.

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

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

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

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

گزارشگری در مورد گروه شرکت‌ها

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

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

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

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

۲۲-۲۲۵. در مواردی که شریک مسئول کارِ گروه در جریان حسابرسی صورتهای مالی گروه از عدم رعایت یا مورد مشکوک به آن آگاه می‌شود، شامل آگاهی در نتیجه رعایت بند ۲۱-۲۲۵، شریک مسئول کارِ گروه باید افزون بر برخورد با موضوع در چارچوب حسابرسی گروه

بر طبق مفاد این بخش، احتمال ربط داشتن موضوع به یک یا چند جزء مورد رسیدگی به شرح زیر را نیز بررسی کند:

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

ب - اطلاعات مالی آن، موضوع حسابرسی برای مقاصدی غیر از حسابرسی گروه، برای مثال، حسابرسی ویژه است.

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

تعیین ضرورت انجام اقدامات بیشتر

۲۲-۲۲۵. حسابدار رسمی باید مناسب بودن برخورد مدیریت و در صورت لزوم، راهبران بنگاه را ارزیابی کند.

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

- به موقع بودن برخورد.
- کفایت پی‌جویی عدم رعایت یا مشکوک به آن.
- انجام شدن یا در جریان انجام بودن اقدامات لازم برای اصلاح، جبران یا کاهش پیامدهای عدم رعایت.
- انجام شدن یا در جریان انجام بودن اقدامات لازم برای پیشگیری از هرگونه عدم رعایت در مواردی که هنوز رخ نداده است.

- انجام شدن یا در جریان انجام بودن اقدامات مناسب برای کاهش ریسک رخداد دوباره، برای مثال، آموزش یا کنترل‌های بیشتر.
- افشای عدم رعایت یا مشکوک به آن، حسب مورد، نزد یک نهاد ذی‌صلاح و ارزیابی کفایت افشا.

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

۲۶-۲۲۵. تعیین ضرورت اقدامات بیشتر و نوع و ماهیت و میزان آن به عوامل گوناگونی چون موارد زیر، بستگی دارد:

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

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

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

۲۸-۲۲۵. حسابدار رسمی برای تعیین ضرورت، و نوع و ماهیت و میزان اقدامات بیشتر باید از قضاوت حرفه‌ای استفاده کند. قضاوت حرفه‌ای باید با این فرض صورت گیرد که چنانچه یک شخص ثالث منطقی و آگاه با در نظر گرفتن همه حقایق و شرایط خاص موجود و در دسترس حسابدار رسمی در چنین وضعیتی قرار می‌گرفت، احتمالاً به این نتیجه می‌رسید که حسابدار رسمی، به‌گونه‌ای مناسب و در راستای حفظ منافع عمومی عمل کرده است.

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

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

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

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

۳۲-۲۲۵. از آنجا که بررسی این موضوع ممکن است مستلزم تجزیه و تحلیل‌ها و تصمیم‌گیریهای پیچیده باشد، حسابدار رسمی می‌تواند دریافت مشاوره درون سازمانی، دریافت نظر حقوقی برای شناخت راه‌کارهای بدیل و پیامدهای حرفه‌ای یا قانونی هر اقدام به خصوص، یا دریافت نظر مشورتی، بر اساس رازداری، از نهاد ذی‌صلاح یا جامعه حسابداران را مورد توجه قرار دهد.

تصمیم‌گیری درباره افشای موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح

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

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

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

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

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

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

۲۲۵-۳۶. در موارد استثنایی، حسابدار رسمی ممکن است از اقدامی یا قصد اقدامی آگاه شود که به نظر وی، تخلفی به نسبت قطعی از یک قانون یا مقررات است و این تخلف بتواند زیانی هنگفت را برای سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، کارکنان یا عموم مردم سبب شود. حسابدار رسمی پس از تصمیم‌گیری در باره در میان گذاشتن یا نگذاشتن موضوع با مدیریت یا راهبران بنگاه **باید** در باره افشای بی‌درنگ موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح، به منظور پیشگیری از پیامدهای چنین تخلفی یا کاهش آن، از قضاوت حرفه‌ای استفاده کند. چنین افشایی، تخطی از وظیفه رازداری طبق بخش ۱۴۰ این آیین رفتار، محسوب نخواهد شد.

مستندسازی

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

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

۲۲۵-۳۸. استانداردهای حسابرسی، برای مثال، حسابدار رسمی مسئول حسابرسی صورت‌های مالی را ملزم به موارد زیر می‌کند:

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

ارائه سایر خدمات حرفه‌ای غیر از حسابرسی صورت‌های مالی

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

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

۴۰- ۲۲۵. از حسابدار رسمی انتظار می‌رود دانش، قضاوت حرفه‌ای و مهارت خود را بکار گیرد اما، از وی انتظار نمی‌رود قوانین و مقررات را در سطحی بداند که بیش از نیازِ ارائه خدمتی است که به عهده گرفته است. تعیین اینکه فعلی، عدم رعایت است یا نه در نهایت به عهده دادگاه یا سایر مقامات قضایی ذی‌صلاح است. حسابدار رسمی با نگرش به نوع و ماهیت و اهمیت موضوع ممکن است به طور محرمانه از همکاران مؤسسه، یک مؤسسه شبکه‌ای یا جامعه حسابداران یا مشاور حقوقی نظرخواهی کند.

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

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

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

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

در میان گذاشتن موضوع با حسابرس مستقل بنگاه

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

۴۵-۲۲۵. چنانچه حسابدار رسمی، یک خدمت غیر از حسابرسی را به صاحبکاری ارائه می‌کند که:

الف - یک صاحبکار حسابرسی مؤسسه یا یک مؤسسه شبکه‌ای، یا

ب - یکی از اجزای یک صاحبکار حسابرسی مؤسسه یا یک مؤسسه شبکه‌ای.

نمی‌باشد، حسابدار 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.

۴۶-۲۲۵. عوامل مرتبط با تماس بر طبق بندهای ۴۴-۲۲۵ و ۴۵-۲۲۵ شامل موارد زیر است:

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

۴۷-۲۲۵. در هر حال، آگاهی یافتن شریک مسئول کار حسابرسی از موارد عدم رعایت یا مشکوک به آن، هدف این‌گونه تماس‌هاست. این امر سبب می‌شود شریک مسئول کار، از موضوع آگاه گردد و ضرورت و چگونگی برخورد با آن را طبق مفاد این بخش، تعیین کند.

تعیین ضرورت انجام اقدامات بیشتر

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

۴۹-۲۲۵. تعیین ضرورت اقدامات بیشتر و نوع و ماهیت و میزان آن به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

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

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

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

۵۱-۲۲۵. عوامل مرتبط در تصمیم‌گیری در باره افشا نزد یک نهاد ذی‌صلاح، شامل موارد زیر است:

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

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

۵۳-۲۲۵. در موارد استثنایی، حسابدار رسمی ممکن است از اقدامی یا اقدام مورد نظری آگاه شود که به نظر وی، تخلفی به نسبت قطعی از یک قانون یا مقررات است و این تخلف بتواند زیانی هنگفت را برای سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، کارکنان یا عموم مردم سبب شود. حسابدار رسمی پس از تصمیم‌گیری در باره در میان گذاشتن یا نگذاشتن موضوع با مدیریت یا راهبران بنگاه باید در باره افشای بی‌درنگ موضوع نزد نهاد ذی‌صلاح، به منظور پیشگیری از پیامدهای چنین تخلفی یا کاهش آن، از قضاوت حرفه‌ای استفاده کند. چنین افشایی، تخطی از وظیفه رازداری طبق بخش ۱۴۰ این آیین رفتار محسوب نخواهد شد.

۵۴-۲۲۵. حسابدار رسمی به منظور آگاهی از پیامدهای حرفه‌ای یا قانونی هر اقدام به خصوص، ممکن است نظرخواهی درون سازمانی کند یا نظر حقوقی دریافت نماید یا به طور محرمانه با جامعه حسابداران یا مقام ذی‌صلاح قانونی مشورت کند.

مستندسازی

۵۵-۲۲۵. در ارتباط با هر مورد عدم رعایت شناسایی شده یا مشکوک به آن، حسابدار رسمی باید موارد زیر را مستند کند:

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

بخش ۲۳۰

اظهار نظر دوم

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

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

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

بخش ۲۴

حق الزحمه و سایر انواع اجرت

۲۴۰-۱. حسابدار رسمی شاغل هنگام گفتگو درباره خدمات حرفه‌ای می‌تواند هر حق الزحمه‌ای را که مناسب می‌داند، پیشنهاد کند. اگر حسابدار رسمی شاغل حق الزحمه‌ای پایین‌تر از دیگری اعلام کند، به خودی خود خلاف آیین رفتار نیست. با وجود این، حق الزحمه‌ای که اعلام می‌شود می‌تواند خطر نقض اصول بنیادی را پدید آورد. برای مثال، اگر حق الزحمه اعلامی چنان پایین باشد که انجام کار بر طبق استانداردهای فنی و حرفه‌ای، بسیار دشوار شود، خطر منافع شخصی می‌تواند نقض اصل صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای را پدید آورد.

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

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

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

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

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

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

ارجاع کار و کمیسیون

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

۶-۲۴۰. حسابدار رسمی شاغل ممکن است تمام یا بخشی از مؤسسه حسابرسی دیگری را بر این اساس خریداری کند که مبالغی را به صاحب یا صاحبان آن مؤسسه یا بازماندگان آنان بپردازد. این‌گونه پرداختها از دیدگاه بند ۵-۲۴۰ بالا، کمیسیون یا حق‌الزحمه ارجاع محسوب نمی‌شود.

بخش ۲۵۰

بازاریابی خدمات حرفه‌ای

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

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

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

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

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

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

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

بخش ۲۶۰

هدايا و پذيرايي

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

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

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

پیوست ۱۱۱

نگهداری داراییهای صاحبکار

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

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

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

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

پیوسته پنجم

واقع بینی - در همه خدمات

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

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

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

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

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

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

پیوسته ۹۰

استقلال - در خدمات حسابرسي و بررسي اجمالي

فهرست مطالب

شماره بند

ساختر اين بخش	
چارچوب نظري به استقلال	
شبكه‌ها و مؤسسات شبكه‌اي	
شركت‌هاي سهامی عام	
بنگاه‌هاي وابسته	
راهبران بنگاه	
مستند سازي	
دوره قرارداد	
ادغام و تحصيل	
تخطي از مفاد اين بخش	
كاربرد چارچوب نظري به استقلال	
منافع مالي	
وامها و تضامين	
روابط تجاري با صاحبكار	
روابط خويشاوندی و شخصي	
اشتغال در بنگاه صاحبكار حسابرسي	
مأموریت موقت كاركنان مؤسسه در بنگاه صاحبكار حسابرسي	
استفاده از خدمات شاغلان سابق در بنگاه صاحبكار حسابرسي	
اشتغال به عنوان عضو هیأت مدیره یا مدیر اجرایی در بنگاه صاحبكار حسابرسي	
ارتباط بلند مدت همكاران ارشد مؤسسه (شامل چرخش شركا) با صاحبكار حسابرسي	

فهرست مطالب

شماره بند

ارائه خدمات غير از خدمات اطمینان بخش به صاحبکار حسابرسی

مسئولیت‌های مدیریت

خدمات اداری

تهیه اسناد و مدارک حسابداری و صورتهای مالی

خدمات ارزیابی

خدمات مالیاتی

خدمات حسابرسی داخلی

خدمات مربوط به سیستم‌های فناوری اطلاعات

خدمات پشتیبانی از صاحبکار در دعاوی حقوقی

خدمات حقوقی

خدمات گزینش کارکنان

خدمات تأمین مالی

حق الزحمه

اندازه نسبی حق الزحمه

حق الزحمه‌های معوق

حق الزحمه مشروط

سیاست‌ها و روشهای ارزیابی و جبران خدمات

هدایا و پذیرایی

دعاوی اقامه شده یا تهدید به اقامه دعوا

گزارشهای حاوی محدودیت در استفاده و توزیع

استقلال - در خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی

ساختار این بخش

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

۲-۲۹۰. در شرایطی ویژه که گزارش حسابرس حاوی محدودیت در استفاده و توزیع آن است و مشروط به برآورده شدن برخی شرایط، الزامات مربوط به استقلال می‌تواند بر اساس بندهای ۵۰۰-۲۹۰ تا ۵۱۳-۲۹۰ تعدیل شود. چنین تعدیلاتی در مورد حسابرسی صورتهای مالی بر اساس قوانین و مقررات، جایز نیست.

۳-۲۹۰. در این بخش، اصطلاحات:

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

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

چارچوب نظری استقلال

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

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

۲۹۰-۶. استقلال شامل:

الف - استقلال رأی یا استقلال باطنی

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

ب - استقلال ظاهری یا استقلال از منظر دیگران

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

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

الف - شناسایی خطرهای مربوط به استقلال؛

ب - ارزیابی اهمیت خطرهای شناسایی شده؛ و

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

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

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

۲۹۰-۸.

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

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

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

۱۰-۲۹۰. مؤسسه برای پذیرش صاحبکار یا ادامه همکاری با آن یا عضویت یک فرد به خصوص در گروه حسابرسی باید خطرهای مربوط به استقلال را شناسایی و ارزیابی کند. چنانچه خطرهای سطحی پذیرفتنی نباشد و تصمیم‌گیری، درباره پذیرش یک صاحبکار یا عضویت یک فرد به خصوص در گروه حسابرسی باشد، مؤسسه باید فراهم بودن یا نبودن تدابیر ایمن‌ساز برای رفع خطرهای کاهش آن به سطحی پذیرفتنی را مشخص کند. اگر تصمیم‌گیری، درباره ادامه همکاری با یک صاحبکار باشد، مؤسسه باید اثربخش بودن تدابیر ایمن‌ساز موجود برای رفع یا کاهش خطرهای سطحی پذیرفتنی، یا نیاز به تدابیر ایمن‌ساز دیگر یا قطع همکاری با آن صاحبکار را ارزیابی کند. هنگامی که در طول اجرای کار، مؤسسه به اطلاعات جدیدی درباره یک خطر مربوط به استقلال دست می‌یابد باید اهمیت آن خطر را بر اساس چارچوب نظری، ارزیابی کند.

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

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

شرکت‌های سهامی عام

۲۹۰-۱۳. بخش ۲۹۰ حاوی بندهای بیشتری است که میزان منافع عمومی را در برخی بنگاه‌ها نشان می‌دهد. برای مقاصد این بخش، شرکت‌های سهامی عام عبارتند از:

- همه شرکت‌هایی که طبق اصلاحیه قانون تجارت به عنوان شرکت سهامی عام ثبت شده‌اند شامل شرکت‌های پذیرفته شده در سازمان بورس و اوراق بهادار.
- در قوانین و مقررات به عنوان بنگاه با منافع عمومی تعریف شده است (چون، نهادهای عمومی غیر دولتی).
- طبق الزامات قانونی یا مقرراتی، حسابرسی آن باید با معیارهای استقلال در حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، انجام شود. این گونه الزامات می‌تواند توسط هر مقام ذی‌صلاح قانونی، رسماً اعلام شود.

۲۹۰-۱۴. به حسابداران رسمی و مؤسسات توصیه می‌شود منظور کردن شرکت‌های دیگر یا برخی از انواع شرکت‌ها به عنوان شرکت‌های سهامی عام را به دلیل داشتن تعداد زیاد سهامدار یا طیف گسترده ذینفعان، مورد توجه قرار دهند. عوامل مؤثر در این باره شامل موارد زیر است:

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

شرکت‌های فرعی و وابسته

۲۹۰-۱۵. در مورد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، هرگونه اشاره‌ای به صاحبکار حسابرسی در این بخش، شرکت‌های فرعی و وابسته آن را نیز در بر می‌گیرد (مگر خلاف آن تصریح شده باشد). در مورد سایر صاحبکاران حسابرسی، هرگونه اشاره‌ای به صاحبکار حسابرسی در این بخش، آن دسته از شرکت‌های فرعی و وابسته را در بر می‌گیرد که صاحبکار، به طور مستقیم یا غیر مستقیم بر آنها کنترل یا نفوذ قابل ملاحظه دارد. چنانچه گروه حسابرسی از وجود روابط و شرایط شرکت فرعی و وابسته‌ای آگاه یا بر این باور باشد که

از دیدگاه استقلال مؤسسه نسبت به صاحبکار حسابرسی، مربوط است، گروه حسابرسی باید برای شناسایی و ارزیابی خطرهای مربوط به استقلال، آن شرکت را در نظر بگیرد و تدابیر ایمن‌ساز مناسب را بکار بندد.

راهبران بنگاه

۱۶-۲۹۰. برقراری ارتباط منظم و مرتب بین مؤسسه و راهبران صاحبکار حسابرسی در باره روابط و دیگر مسایلی که از دیدگاه مؤسسه می‌تواند به طور منطقی بر استقلال مؤسسه اثر گذارد، حتی اگر توسط این آیین رفتار، استانداردهای حسابرسی مرتبط، قوانین یا مقررات الزامی نشده باشد، توصیه می‌شود. چنین ارتباطاتی، راهبران بنگاه را به انجام موارد زیر قادر می‌سازد:

الف - توجه به قضاوت‌های مؤسسه در زمینه شناسایی و ارزیابی خطرهای مربوط به استقلال؛

ب - توجه به تناسب تدابیر ایمن‌ساز برای رفع مخاطرات یا کاهش آنها به سطحی پذیرفتنی؛ و

پ - انجام اقدامات مناسب.

چنین رویکردی به‌ویژه در موارد خطرهای قرابت و تهدید، یاری رسان است.

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

مستند سازی

۱۷-۲۹۰. مستند سازی، شواهدی از قضاوت‌های حسابدار رسمی را برای نتیجه‌گیری وی درباره رعایت الزامات استقلال فراهم می‌کند. گرچه نبود مستندات، به خودی خود، عامل تعیین‌کننده این که مؤسسه، مسأله ویژه‌ای را در ارتباط با استقلال مورد توجه قرار داده یا مستقل است یا خیر نمی‌باشد، اما حسابدار رسمی باید نتیجه‌گیریهای خود را درباره

رعایت الزامات استقلال و محتوای هرگونه بحث پشتیبان نتیجه گیریهای خود، مستند کند.
از این رو:

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

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

دوره قرارداد

۱۸-۲۹۰. استقلال نسبت به صاحبکار حسابرسی، هم در طول اجرای کار و هم در طول دوره صورتهای مالی، لازم است. دوره هر کار از زمانی آغاز می شود که گروه حسابرسی، شروع به اجرای حسابرسی می کند. دوره هر کار، زمانی پایان می پذیرد که گزارش حسابرس صادر می شود. در مورد کار تکرار شونده، زمان پایان کار، زمان اعلام خاتمه قرارداد توسط یکی از طرفین یا زمان صدور گزارش نهایی، هر کدام که دیرتر است، خواهد بود.

۱۹-۲۹۰. چنانچه بنگاهی در طول دوره صورتهای مالی یا پس از آن به عنوان صاحبکار حسابرسی پذیرفته شود و مؤسسه **باید** درباره آن صورتهای مالی اظهار نظر کند، مؤسسه **باید** احتمال خطر نقض استقلال ناشی از موارد زیر را مشخص کند:

الف - وجود رابطه مالی یا تجاری با صاحبکار حسابرسی در طول دوره صورتهای مالی یا پس از آن، اما پیش از پذیرش کار حسابرسی؛ یا
ب - خدمات حرفه ای که پیش از این به آن صاحبکار حسابرسی ارائه شده است.

ادغام و تحصیل

۲۰-۲۹۰. در مواردی که شرکتی بر اثر ادغام یا تحصیل، شرکت فرعی یا وابسته یک صاحبکار حسابرسی می شود، مؤسسه **باید** آن دسته از روابط و منافع پیشین و جاری با آن شرکت را شناسایی و ارزیابی کند که با توجه به تدابیر ایمن ساز موجود می تواند بر استقلال مؤسسه و از این رو، توانایی ادامه کار حسابرسی پس از تاریخ مؤثر ادغام یا تحصیل، اثر گذارد.

۲۱-۲۹۰. مؤسسه باید اقدامات لازم برای قطع هرگونه روابط یا منافع جاری مغایر با این آیین رفتار را از تاریخ مؤثر ادغام یا تحصیل به عمل آورد. اما چنانچه این‌گونه روابط یا منافع جاری نتواند از تاریخ مؤثر ادغام یا تحصیل به گونه‌ای منطقی قطع شود، برای مثال در مواردی که آن شرکت نتواند خدمات غیر از خدمات اطمینان بخشی را که مؤسسه به آن ارائه می‌دهد، از طریق مناسب دیگری دریافت کند، مؤسسه باید خطر مربوط به این‌گونه روابط یا منافع را ارزیابی کند. هرچه خطر، بزرگتر باشد، احتمال آن که واقع‌بینی مؤسسه مخدوش شود و نتواند به عنوان حسابرس، خدمات خود را ارائه دهد، بیشتر می‌شود. اهمیت خطر به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- نوع و ماهیت و اهمیت روابط یا منافع؛
 - نوع و ماهیت و اهمیت رابطه آن شرکت (برای مثال، فرعی یا اصلی بودن بنگاه وابسته)؛ و
 - مدت زمان لازم برای قطع منطقی روابط یا منافع.
- مؤسسه باید دلایل منطقی عدم قطع روابط یا منافع از تاریخ مؤثر ادغام یا تحصیل و ارزیابی خود از اهمیت مخاطرات را با راهبران بنگاه اصلی و جامعه حسابداران به طور کتبی در میان گذارد.

۲۲-۲۹۰. چنانچه راهبران بنگاه از مؤسسه بخواهند که به عنوان حسابرس به کار خود ادامه دهد، مؤسسه تنها در صورت برآورده شدن همه شرایط زیر می‌تواند به کار خود ادامه دهد:

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

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

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

۲۳-۲۹۰. مؤسسه ممکن است بخش بزرگی از کار حسابرسی را پیش از تاریخ مؤثر ادغام یا تحصیل، انجام داده باشد و بتواند باقیمانده روش‌های حسابرسی را در یک مدت زمان کوتاه، تکمیل کند. در صورت درخواست راهبران بنگاه اصلی از مؤسسه برای تکمیل حسابرسی

با وجود روابط یا منافع شناسایی شده در بند ۲۰-۲۹۰ بالا، مؤسسه تنها در صورتی می‌تواند آن را بپذیرد که همه شرایط زیر را برآورده کند:

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

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

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

۲۴-۲۹۰. در موارد برخورد با روابط یا منافع پیشین و جاری اشاره شده در بندهای ۲۲-۲۹۰ و ۲۳-۲۹۰ بالا، حتی با وجود امکان برآورده شدن همه الزامات مقرر، مؤسسه **باید** اهمیت مخاطرات ناشی از آن روابط یا منافع را تعیین کند و اگر به اندازه‌ای باشد که واقع‌بینی مؤسسه را خدشه‌دار می‌کند **باید** از کار حسابرسی کناره‌گیری نماید.

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

تخطی از مفاد این بخش

۲۶-۲۹۰. به رغم وجود سیاست‌ها و رویه‌های طراحی شده برای حصول اطمینانی معقول از حفظ استقلال در مؤسسه، تخطی از هر ماده این بخش می‌تواند رخ دهد. پیامد یک تخطی می‌تواند ضرورت فسخ قرارداد حسابرسی باشد.

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

۲۸-۲۹۰. هنگامی که یک مورد تخطی، شناسایی می‌شود، مؤسسه **باید** هرگونه الزام قانونی یا مقرراتی مرتبط با تخطی را مورد توجه قرار دهد و در صورت وجود **باید** آن الزامات را رعایت کند. مؤسسه **باید** گزارش کردن یا نکردن تخطی را به جامعه حسابداران، نهاد ذی‌صلاح قانونی یا مقام ناظر مربوط مورد توجه قرار دهد.

۲۹-۲۹۰. هنگامی که یک مورد تخطی، شناسایی می‌شود، مؤسسه باید بر طبق سیاست‌ها و رویه‌های خود، موضوع را بی‌درنگ به شریک مسئول کار، مسئولین سیاست‌ها و رویه‌های مربوط به استقلال یا هیأت مدیره مؤسسه و، در صورت اقتضا، شبکه و افرادی اطلاع دهد که در ارتباط با الزامات استقلال باید اقدام مناسبی را به عمل آورند. مؤسسه باید اهمیت تخطی و آثار آن را بر واقع‌بینی مؤسسه و توانایی آن در صدور گزارش حسابرس، ارزیابی کند. اهمیت تخطی به عواملی چون موارد زیر بستگی خواهد داشت:

- نوع و ماهیت و طول دوره تخطی؛
- تعداد و نوع و ماهیت تخطی‌های پیشین در مقایسه با کار حسابرسی جاری؛
- آگاهی داشتن یا نداشتن یکی از اعضای گروه حسابرسی از منافع یا رابطه پدید آورنده تخطی؛
- این‌که بانی تخطی، یکی از اعضای گروه حسابرسی یا فرد دیگری است که باید الزامات استقلال را رعایت کند؛
- در صورت ارتباط تخطی با یکی از اعضای گروه حسابرسی، نقش آن فرد در گروه حسابرسی؛
- اگر تخطی از ارائه یک خدمت حرفه‌ای ناشی باشد، هرگونه اثر آن بر اسناد و مدارک حسابداری یا مبالغ مندرج در صورت‌های مالی مورد رسیدگی مؤسسه؛ و
- میزان خطرهای منافع شخصی، حمایت یا مخالفت، تهدید یا دیگر مخاطرات ناشی از تخطی.

۳۰-۲۹۰. بسته به اهمیت تخطی، ممکن است فسخ قرارداد حسابرسی ضرورت یابد یا ممکن است امکان انجام اقدامی وجود داشته باشد که به‌گونه‌ای رضایت‌بخش با پیامدهای تخطی برخورد شود. مؤسسه باید امکان انجام چنین اقدامی و مناسب بودن آن را در شرایط موجود تعیین کند. مؤسسه در تصمیم‌گیری برای این تشخیص باید از قضاوت حرفه‌ای استفاده کند و این موضوع را در نظر بگیرد که آیا یک شخص ثالث منطقی و آگاه با در نظر گرفتن اهمیت تخطی، اقدام مورد نظر و همه حقایق و شرایط خاص موجود و در دسترس حسابدار رسمی، احتمالاً به این نتیجه می‌رسد که واقع‌بینی مؤسسه، خدشه‌دار می‌شود و از این رو، مؤسسه نمی‌تواند گزارش حسابرس صادر کند.

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

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

۲۹۰-۳۲. چنانچه مؤسسه به این نتیجه برسد که نمی‌تواند اقدامی انجام دهد که به گونه‌ای رضایت‌بخش با پیامدهای تخطی برخورد شود، مؤسسه **باید** بی‌درنگ موضوع را به آگاهی راهبران بنگاه برساند و اقدامات لازم برای فسخ قرارداد حسابرسی را بر طبق الزامات قانونی یا مقرراتی مربوط به فسخ قرارداد حسابرسی به عمل آورد. اگر قانون یا مقررات، فسخ را ممنوع کرده باشد، مؤسسه **باید** همه الزامات گزارشگری و افشا را رعایت کند.

۲۹۰-۳۳. چنانچه مؤسسه به این نتیجه برسد که می‌تواند اقدامی انجام دهد که به گونه‌ای رضایت‌بخش با پیامدهای تخطی برخورد شود، مؤسسه **باید** مورد تخطی و اقدام انجام شده یا مورد نظر را با راهبران بنگاه در میان گذارد. مؤسسه **باید** بی‌درنگ این کار را بکند. موضوعاتی که **باید** مطرح شود شامل موارد زیر است:

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

۲۹۰-۳۴. مؤسسه باید همه موضوعات مورد بحث طبق بند ۳۳- ۲۹۰ بالا را به طور کتبی با راهبران بنگاه در میان گذارد و موافقت آنان را نسبت به اقدامات انجام شده یا مورد نظر برای برخورد رضایت‌بخش با پیامدهای تخطی، کسب کند. این گزارش باید حاوی توصیفی از سیاست‌ها و رویه‌های مؤسسه باشد که اطمینانی معقول از حفظ استقلال بدست می‌دهد و همچنین، هرگونه اقدام انجام شده یا مورد نظر مؤسسه برای کاهش یا پرهیز از خطر رخداد تخطی‌های دیگر را بیان دارد. اگر راهبران بنگاه موافق این نباشند که اقدام مورد نظر می‌تواند به گونه‌ای رضایت‌بخش با پیامدهای تخطی برخورد کند، مؤسسه باید اقدامات لازم برای فسخ قرارداد حسابرسی را، در صورت نداشتن منع قانونی یا مقرراتی، طبق الزامات قانونی یا مقرراتی مربوط به فسخ قرارداد حسابرسی به عمل آورد. اگر قانون یا مقررات، فسخ را ممنوع کرده باشد، مؤسسه باید همه الزامات گزارشگری و افشا را رعایت کند.

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

۲۹۰-۳۶. مؤسسه باید تخطی، اقدامات انجام شده، تصمیم‌گیریهای عمده و همه موضوعات مطرح شده با راهبران بنگاه و جامعه حسابداران، نهاد ذی‌صلاح مربوط یا مقام ناظر عالیه را مستند کند. در مواردی که مؤسسه، کار حسابرسی را ادامه می‌دهد، موضوعاتی چون نتیجه‌گیری درباره واقع‌بینی با استفاده از قضاوت حرفه‌ای مؤسسه که مخدوش نشده است و منطق اینکه چرا اقدامات انجام شده به گونه‌ای رضایت‌بخش با پیامدهای آن تخطی برخورد کرده است که مؤسسه می‌تواند گزارش حسابرس را صادر کند نیز باید مستند شود.