

## آیین رفتار حرفه‌ای مصوب

- ◀ کلیات
- ◀ تعاریف
- ◀ منافع عمومی
- ◀ اهداف حرفه حسابداری
- ◀ اصول بنیادی
- ◀ احکام

### بخش الف. احکام قابل اجرا در مورد کلیه حسابداران حرفه‌ای

- الٲ درستکاری و بیطرفی
- الٲ تضاد منافع
- الٲ صلاحیت حرفه‌ای
- الٲ رازداری
- الٲ خدمات مالیاتی
- الٲ آگهی

### بخش ب. احکام قابل اجرا در مورد حسابداران حرفه‌ای مستقل

- الٲ استقلال
- الٲ صلاحیت حرفه‌ای
- الٲ حق الزحمه
- الٲ فعالیت‌های ناسازگار با حرفه حسابداری
- الٲ ارتباط با سایر حسابداران مستقل
- الٲ آگهی و تبلیغات

### بخش پ. احکام قابل اجرا در مورد حسابداران حرفه‌ای تحت استخدام

- الٲ تضاد بین تعهدات اخلاقی به کارفرما و پایبندی به اصول حرفه‌ای
- الٲ حمایت از همکاران حرفه‌ای
- الٲ صلاحیت حرفه‌ای
- الٲ ارائه اطلاعات
- ◀ ضمانت اجرای احکام

## کلیات

۱. هدف این مجموعه، ارائه راهنمایی‌های لازم درباره رفتار حرفه‌ای، شامل ضوابط عمومی و اصول بنیادی است که باید توسط کلیه حسابداران حرفه‌ای، به منظور دستیابی به هدفهای موردنظر حرفه حسابداری رعایت شود.
۲. در اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی، مصوب ۱۷ شهریور ۱۳۶۶، "تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی" به عنوان بخشی از وظایف سازمان تعیین شده است. اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی شامل استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابرسی، آیین رفتار حرفه‌ای و رهنمودهای مربوط است. اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی پس از

تصویب مراجع ذیصلاح سازمان لازم الاجرا می شود. احکام آیین رفتار حرفه‌ای درمورد کلیه حسابداران حرفه‌ای به یک میزان معتبر است، مگر در مواردی که خلاف آن تصریح شده باشد.

۳. ویژگیهای هر حرفه عبارت است از:

الف - پذیرش وظیفه خدمت به جامعه،

ب - وجود حداقل شرایط ازپیش تعیین شده برای ورود به حرفه، از جمله مهارت‌های تخصصی لازم که از طریق آموزش و تجربه بدست می آید، و

پ - پابندی اعضای حرفه به مجموعه‌ای از اصول، ضوابط و ارزشهای مربوط در آن حرفه.

۴. در اساسنامه (یا عناوین مشابه) تشکلهای حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی باید چگونگی رعایت مفاد آیین رفتار حرفه‌ای پیش‌بینی و نحوه نظارت بر رعایت مفاد آن مشخص شود.

## تعاریف

۵. اصطلاحات بکار رفته در این مجموعه، دارای مفاهیم زیر است:

الف - تشکل حرفه‌ای عبارت از جامعه حسابداران رسمی و یا هر جامعه، انجمن و سازمان حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی ثبت شده در ایران است.

ب - حسابدار حرفه‌ای شخص حقیقی یا مؤسسه‌ای است که عضو یک تشکل حرفه‌ای باشد.

پ - حسابدار حرفه‌ای مستقل حسابدار حرفه‌ای است که خدمات حرفه‌ای خود را مستقلاً به عموم ارائه می کند. این عنوان درباره حسابداران حرفه‌ای شاغل در مؤسسات حرفه‌ای نیز بکار می رود.

ت - حسابدار حرفه‌ای تحت استخدام حسابدار حرفه‌ای است که برای ارائه خدمات حرفه‌ای خود، به عنوان یک شخص حقیقی در استخدام یک کارفرما (به استثنای مؤسسات حرفه‌ای) است.

ث - خدمات حرفه‌ای هرگونه خدمات حسابداری، حسابرسی، مالیاتی، مشاوره مدیریت و مدیریت مالی است که توسط حسابداران حرفه‌ای ارائه می شود و انجام آن مستلزم بکارگیری دانش حسابداری و مهارت‌های مرتبط با آن است.

ج - آگهی اطلاع رسانی به عموم، درباره معرفی حسابدار حرفه‌ای و خدمات وی است که با هدف برتر جلوه دادن آن حسابدار حرفه‌ای انجام نگرفته و جنبه تبلیغات نیز نداشته باشد.

چ - تبلیغات اطلاع رسانی به عموم، با نگرش جلب مشتری، درباره خدمات و مهارت‌هایی است که توسط حسابداران حرفه‌ای ارائه می شود.

ح - گزارشگری حرفه‌ای کاری است که مستلزم اظهارنظر حرفه‌ای نسبت به اطلاعات مالی به وسیله حسابدار حرفه‌ای مستقل می باشد.

## منافع عمومی

۶. پذیرش مسئولیت در قبال جامعه از ویژگی‌های شاخص هر حرفه است و مقبولیت هر حرفه به میزان مسئولیتی بستگی دارد که آن حرفه در جامعه به عهده می گیرد. جامعه‌ای که حرفه حسابداری با آن سر و کار دارد متشکل از صاحبکاران، سرمایه‌گذاران، دولت، اعتباردهندگان، کارکنان، کارفرمایان و سایر اشخاصی است که در جهت تصمیم‌گیری‌های آگاهانه خود به نتایج کار حسابداران حرفه‌ای اتکا می کنند. چنین اتکایی برای حرفه حسابداری در قبال حفظ منافع عمومی ایجاد مسئولیت می کند.

۷. مسئولیت حسابدار حرفه‌ای تنها به تأمین نیازهای صاحبکار یا کارفرما محدود نمی شود و رفع نیازهای طیف وسیعی از اشخاص را در بر می گیرد. به همین دلیل استانداردهای حرفه‌ای به نحو چشمگیری تحت تأثیر ملاحظات منافع عمومی، تدوین می شود. برای مثال:

الف - حسابرسان مستقل با اظهارنظر درباره صورتهای مالی به سرمایه‌گذاران و مؤسسات مالی برای سرمایه‌گذاری و اعطای تسهیلات مالی کمک می کنند.

ب - مدیران مالی با انتخاب راه کارهای مناسب، امکان استفاده مؤثر و کارآ از منابع واحدهای اقتصادی را فراهم می کنند.

پ - حسابرسان داخلی اطمینان بیشتری نسبت به سیستم کنترل‌های داخلی فراهم می‌آورند و در نتیجه قابلیت اتکای اطلاعات تهیه شده برای خارج از واحد اقتصادی افزایش می‌یابد.

۸ . حسابداران حرفه‌ای نقش با اهمیتی در بهبود وضعیت اقتصادی جامعه ایفا می‌کنند؛ برای مثال استفاده کنندگان، در زمینه‌های حسابداری و گزارشگری مالی، مدیریت مالی و مشاوره‌های حرفه‌ای مناسب و قابل قبول درباره بسیاری از موضوعات تجاری و مالیاتی، به خدمات حسابداران حرفه‌ای اتکا می‌کنند.

۹ . حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابداری تا زمانی میسر است که حسابداران حرفه‌ای خدمات خود را در سطحی ارائه کنند که شایسته اعتماد جامعه باشد؛ از این رو خدمات حسابداری حرفه‌ای باید در بالاترین سطح ممکن و با رعایت ضوابطی ارائه شود که تداوم انجام این خدمات با کیفیت مناسب را تضمین کند.

## اهداف حرفه حسابداری

۱۰ . از دیدگاه آیین رفتار حرفه‌ای، اهداف حرفه حسابداری عبارت از دستیابی به بهترین اصول و ضوابط حرفه‌ای، اجرای عملیات در بالاترین سطح ممکن، براساس اصول و ضوابط مذکور و به طور کلی تأمین منافع عمومی است. تحقق این اهداف مستلزم تأمین موارد زیر است :

الف - اعتبار - جامعه به اطلاعات و سیستم‌های اطلاعاتی قابل اتکا و معتبر نیاز دارد.

ب - حرفه‌ای بودن - افراد حرفه‌ای در زمینه حسابداری حرفه‌ای باید به سادگی توسط صاحبکاران، کارفرمایان و سایر اشخاص ذینفع، قابل تشخیص و شناسایی باشند.

پ - کیفیت خدمات - اطمینان از اینکه کلیه خدمات ارائه شده توسط حسابداران حرفه‌ای با بالاترین کیفیت ممکن انجام می‌شود.

ت - اطمینان - استفاده کنندگان از خدمات حسابداران حرفه‌ای باید مطمئن شوند چارچوبی برای رفتار حرفه‌ای وجود دارد که ناظر بر ارائه آن خدمات می‌باشد.

## اصول بنیادی

۱۱. لازمه دستیابی به اهداف حرفه حسابداری توسط حسابداران حرفه‌ای، پایبندی به اصول بنیادی زیر است :

الف - درستکاری - حسابدار حرفه‌ای در انجام خدمات حرفه‌ای خود باید درستکار باشد.

ب - بیطرفی - حسابدار حرفه‌ای باید بیطرف باشد و نباید اجازه دهد هرگونه پیش‌داوری، جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ دیگران، بیطرفی او را در ارائه خدمات حرفه‌ای مخدوش کند.

پ - صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای - حسابدار حرفه‌ای باید خدمات حرفه‌ای را با دقت، شایستگی و پشتکار انجام دهد. وی همواره موظف است میزان دانش و مهارت حرفه‌ای خود را در سطحی نگاه دارد که بتوان اطمینان حاصل کرد، خدمات وی به گونه‌ای قابل قبول و مبتنی بر آخرین تحولات در حرفه و قوانین و مقررات ارائه می‌شود.

ت - رازداری - حسابدار حرفه‌ای باید به محرمانه بودن اطلاعاتی که در جریان ارائه خدمات حرفه‌ای خود بدست می‌آورد توجه کند و نباید چنین اطلاعاتی را بدون مجوز صریح صاحبکار یا کارفرما، استفاده و یا افشا کند؛ مگر آنکه از نظر قانونی یا حرفه‌ای حق و یا مسئولیت افشای آنرا داشته باشد.

ث - رفتار حرفه‌ای - حسابدار حرفه‌ای باید به گونه‌ای عمل کند که با حسن شهرت حرفه‌ای او سازگار باشد و از انجام اعمالی بپرهیزد که ممکن است اعتبار حرفه‌ای او را خدشه دار کند.

ج - اصول و ضوابط حرفه‌ای - حسابدار حرفه‌ای باید خدمات حرفه‌ای را مطابق اصول و ضوابط حرفه‌ای مربوط انجام دهد و همچنین درخواستهای صاحبکار یا کارفرمای خود را به گونه‌ای با مهارت و دقت انجام دهد که با الزامات درستکاری، بیطرفی و درمورد حسابداران حرفه‌ای مستقل با استقلال وی نیز سازگار باشد.

## احکام

۱۲. اگرچه اهداف و اصول بنیادی ارائه شده جنبه کلی دارد و ناظر به موارد خاص نیست، اما " احکام "، رهنمودهایی درباره نحوه کاربرد اهداف و اصول بنیادی مزبور را برای موقعیتهایی ارائه می‌کند که حسابداران حرفه‌ای در حین کار با آن مواجه می‌شوند.

۱۳. احکام به سه بخش تقسیم می‌شود:

الف - قابل اجرا در مورد کلیه حسابداران حرفه‌ای، مگر در مواردی خاص که مستثنی شده است.

ب - قابل اجرا در مورد حسابداران حرفه ای مستقل.

پ - قابل اجرا در مورد حسابداران حرفه ای تحت استخدام که در شرایط ویژه ای ممکن است به حسابداران حرفه ای مستقل شاغل در مؤسسات حرفه ای نیز تعمیم یابد.

۱۴ . احکام در بخشهای الف، ب و پ (بندهای ۱۵ الی ۳۱) و ضمانت اجرای احکام در بندهای ۳۲ الی ۳۷ درج شده است.

## بخش الف - احکام قابل اجرا در مورد کلیه حسابداران حرفه ای

۱۵ . درستکاری و بیطرفی

۱۵-۱- درستکاری تنها به معنای صادق بودن نیست، بلکه برخورد منصفانه و صادقانه را نیز شامل می شود. اصل بیطرفی، حسابداران حرفه ای را به برخورد منصفانه، درستکارانه و به دور از تضاد منافع ملزم می کند. حسابداران حرفه ای در ابعاد مختلف به انجام خدمات حرفه ای می پردازند. صرفنظر از نوع یا اندازه خدمات حرفه ای، حسابداران حرفه ای باید در ارائه این خدمات، درستکاری را حفظ کنند و در قضاوت خود به رعایت کامل بیطرفی پایبند باشند.

۱۵-۲- حسابداران حرفه ای در انتخاب شرایط یا اعمالی که مشخصاً با الزامات مربوط به رعایت بیطرفی سروکار دارد باید عوامل زیر را به نحو مناسب مورد توجه قرار دهند:

الف - حسابداران حرفه ای گاه در شرایطی قرار می گیرند که امکان اعمال فشار بر آنان وجود دارد. این وضعیت ممکن است بیطرفی آنان را خدشه دار کند.

ب - تعریف و توصیف کلیه شرایطی که ممکن است حسابداران حرفه ای تحت تأثیر اعمال فشار قرار گیرند، میسر نیست. در تعیین معیارها و ضوابط لازم برای شناسایی روابطی که احتمال می رود یا به نظر می رسد بیطرفی حسابداران حرفه ای را خدشه دار می کند، شرط معقول بودن باید به عنوان یک عامل تعیین کننده مورد توجه خاص قرار گیرد.

پ - حسابداران حرفه ای در رعایت بیطرفی، باید از ایجاد روابطی بپرهیزند که امکان اعمال نفوذ دیگران، پیشداوری یا تمایلات جانبدارانه را فراهم می کند.

ت - حسابداران حرفه ای باید از پایبندی همکاران شاغل در خدمات حرفه ای تحت نظر خود به بیطرفی، اطمینان یابند.  
ث - حسابداران حرفه ای باید از پذیرفتن یا اعطای هدایایی خودداری کنند که ممکن است منطقیاً موجب این باور شود که بر قضاوت حرفه ای آنان یا کسانی که با آنان سروکار دارند، تأثیر نامناسبی داشته باشد. آنچه به عنوان هدیه غیرمتعارف شناخته می شود، در هر مورد متفاوت است. اما به طور کلی حسابداران حرفه ای باید از قرارگرفتن در موقعیتهایی که به اعتبار حرفه ای آنان لطمه وارد می سازد، پرهیز کنند.

۱۶ . تضاد منافع

۱۶-۱- حسابداران حرفه ای اغلب در فرایند ارائه خدمات حرفه ای خود با موضوع تضاد منافع روبرو می شوند. این گونه موارد تضاد منافع ممکن است به شکلهای بسیار متفاوت، از موارد نسبتاً ساده تا مسائل پیچیده ای چون تقلب و اعمال غیرقانونی بروز کند. هرچند ارائه فهرستی جامع از کلیه مواردی که ممکن است در آنها تضاد منافع پیش آید مقدور نیست، اما حسابداران حرفه ای باید همواره نسبت به شرایطی که منجر به بروز تضاد منافع می شود، هوشیار باشند.

۱۶-۲- مسئولیتهای حسابداران حرفه ای گاه با انتظارات درون و برون سازمانی در تضاد است. از این رو:

الف - خطر اعمال فشار می تواند از سوی مدیریت صاحبکار، همکاران ارشد حسابدار حرفه ای یا به واسطه روابط خانوادگی یا شخصی بروز کند. در واقع حسابدار حرفه ای باید از ایجاد روابط یا منافی که می تواند بر کار او تأثیر نامطلوب بگذارد و به درستکاری حرفه ای وی لطمه وارد کند، بپرهیزد.

ب - ممکن است از حسابدار حرفه ای خواسته شود تا مغایر با اصول و ضوابط حرفه ای عمل کند.

پ - حسابدار حرفه ای ممکن است بین وفاداری نسبت به مافوق و رعایت اصول و استانداردهای حرفه ای با تضاد روبرو شود.

ت - ارائه یا انتشار اطلاعات گمراه کننده ای که ممکن است در جهت منافع صاحبکار یا کارفرما باشد از مصادیق مفهوم تضاد منافع است، صرفنظر از اینکه ارائه یا انتشار چنین اطلاعاتی در جهت منافع حسابدار حرفه ای باشد یا نباشد.

۱۶-۳- حسابداران حرفه ای ممکن است در تشخیص یا نحوه برخورد با موارد خلاف شئون حرفه ای با مشکل روبرو شوند. اگر چنین مواردی با اهمیت باشد، حسابدار حرفه ای باید از خط مشی ها و دستورالعملهای داخلی سازمان مربوط پیروی کند.

در صورت حل نشدن مشکل، توجه به موارد زیر ضروری است :

الف - موضوع با مافوق مستقیم مطرح شود. چنانچه مشکل از این طریق برطرف نشد و حسابدار حرفه‌ای تصمیم به طرح آن با رده بالاتری از مدیریت گرفت، مافوق باید در جریان امر قرار گیرد. در صورتی که به نظر برسد مافوق مذکور، خود درگیر و ذینفع در این موضوع است، مراتب باید به رده بالاتری از مدیریت ارجاع شود.

ب - موضوع به طور محرمانه با یک مشاور مستقل یا تشکل حرفه‌ای مربوط مطرح و پس از کسب نظر مشورتی، در جهت حل موضوع اقدام شود.

پ - اگر علیرغم انجام موارد فوق راه کار مناسب برای حل موضوع حاصل نشد به عنوان آخرین راه حل، در موارد با اهمیت (برای مثال تقلب) احتمالاً راهی جز استعفا یا کناره گیری همراه با ارائه یادداشتی حاوی دلایل موضوع به بالاترین مقام مربوط وجود نخواهد داشت.

۴-۱۶- علاوه بر این، در مواردی ممکن است قوانین، مقررات یا اصول و ضوابط حرفه‌ای، گزارش برخی از موارد حاد را به مراجع ذیصلاح خارج از شرکت یا سازمان نظارت کننده مربوط پیش بینی کرده باشد. در این شرایط، حسابدار حرفه‌ای باید حسب مورد اقدام کند.

۵-۱۶- حسابداران حرفه‌ای که دارای سمت کلیدی در سازمانها هستند باید از کفایت خط مشی ها و دستورالعملهای تدوین شده در جهت حل و فصل تناقضات مربوط به رفتار حرفه‌ای اطمینان یابند.

۶-۱۶- تشکلهای حرفه‌ای باید اطمینان یابند اعضایی که با تناقضات مربوط به رفتار حرفه‌ای روبرو می شوند، به نظرات مشورتی و رهنمودهای قابل اطمینان دسترسی دارند.

## ۱۷. صلاحیت حرفه‌ای

۱۷-۱- مفهوم صلاحیت حرفه‌ای دربرگیرنده دو جنبه اساسی زیر است :

الف - کسب صلاحیت حرفه‌ای- کسب صلاحیت حرفه‌ای نیازمند برخورداری از تحصیلات عالی است که براساس ضوابط تشکلهای حرفه‌ای مربوط از طریق آموزشهای ویژه، کارآموزی، گذراندن امتحانات و کسب تجربیات حرفه‌ای تکمیل می شود.

ب - حفظ صلاحیت حرفه‌ای- حفظ صلاحیت حرفه‌ای مستلزم آگاهی مستمر از تغییر و تحولات حرفه (شامل نظرات جدید درباره اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی و قوانین و مقررات مربوط) به ویژه بکارگیری برنامه‌ای است که در اثر اجرای آن اطمینان حاصل شود خدمات حرفه‌ای (با استفاده از یک سیستم کنترل کیفی مناسب) با کیفیت مطلوب و در انطباق با اصول و ضوابط حرفه‌ای ارائه می شود.

۲-۱۷- حسابداران حرفه‌ای نباید به دارا بودن تخصصها یا تجربیاتی تظاهر کنند که فاقد آنند.

## ۱۸. رازداری

۱-۱۸- حسابداران حرفه‌ای باید اطلاعاتی را که درباره امور صاحبکار یا کارفرما بدست می آورند محرمانه تلقی کنند. این امر حتی پس از خاتمه ارتباط حسابدار حرفه‌ای با صاحبکار یا کارفرما نیز ادامه می یابد.

۲-۱۸- اطلاعات مربوط به صاحبکار یا کارفرما باید همواره محرمانه محسوب شود و حسابدار حرفه‌ای مجاز به افشای آن نیست، مگر آنکه مجوز صاحبکار یا کارفرما دریافت شود یا الزامات قانونی یا حرفه‌ای، ارائه یا افشای آن اطلاعات را ایجاب کند.

۳-۱۸- حسابداران حرفه‌ای باید اطمینان یابند کارکنان تحت نظر آنان و اشخاصی که از آنها مشاوره و یا خدمت دریافت می شود نیز، اصل رازداری را رعایت می کنند.

۴-۱۸- اصل رازداری تنها به عدم افشای اطلاعات محدود نمی شود، بلکه حسابدار حرفه‌ای را ملزم می کند که از اطلاعات گردآوری شده به نحوی مناسب حفاظت کند، اطلاعات مزبور را در جهت منافع خود یا اشخاص ثالث استفاده نکند و چنان نیز رفتار ننماید که گوئی از این گونه اطلاعات استفاده می کند.

۵-۱۸- به طور کلی مواردی که حسابداران حرفه‌ای مجاز به افشای اطلاعات می باشند به شرح زیر است :

الف - زمانی که کارفرما یا صاحبکار مجوز افشای اطلاعات را صادر کند. در این حالت، حسابداران حرفه‌ای باید منافع کلیه اشخاص ثالثی را نیز که ممکن است از این امر متأثر شود، در نظر گیرند.

ب - مواردی که قانون افشای اطلاعات خاصی را الزامی می کند.

پ - هنگامی که حسابدار حرفه ای موظف یا محق به افشای اطلاعات باشد از جمله :

- ۱ - در رعایت الزامات اصول و ضوابط حرفه ای.
- ۲ - در جهت حفظ منافع حرفه ای خود در دعوی حقوقی.
- ۳ - در انجام بررسی های کیفی توسط تشکل حرفه ای مربوط.

## ۱۹ . خدمات مالیاتی

۱-۱۹- حسابدار حرفه ای می تواند با ارائه خدمات مالیاتی در چارچوب قوانین و مقررات و رعایت درستکاری و بیطرفی، صاحبکار یا کارفرمای خود را در بهترین موقعیت مالیاتی قرار دهد. درچنین شرایطی تهیه و نگهداری پشتوانه هایی معقول، تصور هرگونه اقدام غیرمجاز به نفع صاحبکار یا کارفرما را منتفی می کند.

۲-۱۹- حسابدار حرفه ای نباید به گونه ای رفتار کند که صاحبکار یا کارفرما تصور نماید هیچ ایرادی به اظهارنامه مالیاتی تهیه شده و مشاوره های ارائه شده وارد نیست، بلکه باید اطمینان یابد که صاحبکار یا کارفرما از محدودیتهای مترتب براین گونه خدمات و اینکه نتایج حاصل الزاماً با نظرات مقامات مالیاتی منطبق نمی باشد، آگاه است.

۳-۱۹- حسابدار حرفه ای در مواردی که اظهارنامه مالیاتی یا خدمات مالیاتی دیگری توسط یا به کمک او تهیه و ارائه می شود باید به صاحبکار یا کارفرما یادآوری کند که مسئولیت اطلاعات ارائه شده اساساً با صاحبکار یا کارفرما است. حسابدار حرفه ای همچنین باید اطمینان یابد که اظهارنامه مالیاتی یا خدمات مالیاتی مزبور براساس اطلاعات دریافتی به گونه ای مناسب تهیه و ارائه شده است.

۴-۱۹- رهنمودها یا نظرات مالیاتی ارائه شده به صاحبکار و یا کارفرما که می تواند دارای آثار بااهمیت باشد باید به صورت مناسب در پرونده ها نگهداری شود.

۵-۱۹- حسابدار حرفه ای در صورتی که دلایلی مبنی بر وجود هریک از موارد زیر درباره اظهارنامه مالیاتی یا اطلاعات ارائه شده داشته باشد باید از پذیرش کار و یا ادامه ارائه خدمات خودداری کند:

الف - اطلاعات ارائه شده نادرست یا گمراه کننده باشد.

ب - اطلاعات، بدون دقت کافی تهیه شده باشد یا درباره صحت و سقم آن، مدارک و مستندات در دست نباشد.

پ - اطلاعات به نوعی حذف یا دستکاری شده باشد که بتواند باعث گمراهی مقامات مالیاتی شود.

۶-۱۹- حسابدار حرفه ای در تهیه اظهارنامه مالیاتی معمولاً بر اطلاعاتی که صاحبکار یا کارفرما در اختیار او می گذارد اتکا می کند، به شرط اینکه اطلاعات مذکور معقول به نظر برسد.

۷-۱۹- چنانچه حسابدار حرفه ای از عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی و یا از وجود اشتباه یا عدم درج اطلاعات بااهمیت در یکی از اظهارنامه های مالیاتی مربوط به سنوات قبل (اعم از اینکه خود در تهیه آن دخالت داشته یا نداشته باشد) آگاهی یابد موظف است :

الف - اشتباه یا عدم درج اطلاعات را بلافاصله به صاحبکار یا کارفرما اطلاع دهد و توصیه کند اقدام لازم جهت اطلاع مقامات مالیاتی به عمل آید. اطلاع موارد فوق توسط حسابدار حرفه ای به مراجع ذیربط، تنها در صورت وجود الزامات قانونی مجاز است. درغیراین صورت مسئولیتی متوجه حسابدار حرفه ای نیست.

ب - اگر صاحبکار یا کارفرما اقدام لازم را به عمل نیاورد، حسابدار حرفه ای باید ابتدا به صاحبکار یا کارفرما اطلاع دهد که انجام کار توسط وی درارتباط با آن اظهارنامه و سایر اطلاعات ارائه شده درباره مالیات مقدور نیست و سپس در مورد ادامه همکاری با صاحبکار یا کارفرما در سایر امور حرفه ای تصمیم گیری کند.

۸-۱۹- در صورتی که به حسابدار حرفه ای پیشنهاد مشاوره یا خدمات مالیاتی جدیدی ارائه شود قبل از قبول کار باید در صورت وجود مشاور قبلی، دلایل قطع ارتباط او را با کارفرما یا صاحبکار جویا شود.

## ۲۰ . آگهی

حسابداران حرفه ای در جهت شناساندن خود و کار خود به جامعه باید به موارد زیر توجه کنند:

الف - از ابزارها و روشهایی استفاده نکنند که باعث خدشه دار شدن شئون حرفه ای شود.

ب - در مورد نوع خدماتی که می توانند ارائه کنند، عناوین حرفه ای و سوابق تحصیلی و تجربی خود ادعاهای دور از واقعیت ننمایند.

پ - نسبت به خدمات سایر حسابداران حرفه ای مطالب منفی بیان نکنند.

## بخش ب - احکام قابل اجرا در مورد حسابداران حرفه ای مستقل

### ۲۱. استقلال

۱-۲۱- هنگامی که حسابداران حرفه ای مستقل مسئولیت انجام کاری را به عهده می گیرند که مستلزم گزارشگری حرفه ای است باید فاقد هرگونه نفع و علاقه ای، صرفنظر از آثار واقعی آن، باشند که ممکن است بر درستکاری، بیطرفی و استقلال ایشان تأثیر گذارد یا به نظر رسد که تأثیر می گذارد.

۲-۲۱- حسابداران حرفه ای مستقل مورد نظر در بند ۲۱-۱ به اشخاص زیر محدود می شود:

الف - اشخاص حقیقی یا مؤسسات انجام دهنده خدمات حرفه ای.

ب - شرکا یا مالکین مؤسسه حرفه ای.

پ - کلیه مدیران و کارکنان حرفه ای درگیر در انجام هرکاری که مستلزم گزارشگری حرفه ای است نسبت به همان کار.

۳-۲۱- هرچند ارائه فهرست کاملی از مواردی که ناقض استقلال حسابداران حرفه ای مستقل می باشد میسر نیست، اما موارد مندرج در بندهای ۲۱-۴ تا ۲۱-۱۷ نمونه هایی است که استقلال واقعی یا ظاهری حسابداران حرفه ای مستقل را خدشه دار می کند.

### داشتن هرگونه رابطه مالی با صاحبکار

۴-۲۱- داشتن روابط مالی با صاحبکار، استقلال را تحت تأثیر قرار می دهد و ممکن است هر ناظر معقولی چنین تصور کند که استقلال خدشه دار شده است. روابط مالی حسابداران حرفه ای مستقل (شامل بستگان ایشان به تشخیص تشکل حرفه ای مربوط) می تواند به یکی از راههای زیر صورت پذیرد:

(۱) داشتن منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم قابل ملاحظه در شرکت صاحبکار.

(۲) دریافت تسهیلات مالی از صاحبکار یا هریک از اعضای هیأت مدیره، مدیران ارشد یا سهامداران اصلی صاحبکار یا پرداخت تسهیلات مالی به آنان، به استثنای تسهیلات مالی دریافتی در روال عادی از سیستم بانکی و سایر مؤسسات اعتباری.

(۳) مشارکت با صاحبکار یا با هریک از اعضای هیأت مدیره، مدیران ارشد یا سهامداران اصلی آن.

(۴) داشتن منافع مالی در یک واحد اقتصادی که دارای نفوذ قابل ملاحظه در شرکت صاحبکار یا تحت نفوذ قابل ملاحظه آن است.

### داشتن هرگونه رابطه شغلی با صاحبکار

۵-۲۱- چنانچه حسابدار حرفه ای مستقل طی دوره مورد رسیدگی یا سال قبل از آن، عضو هیأت مدیره، مدیر اجرایی، کارمند ارشد شرکت یا شریک یا در استخدام این افراد باشد، چنین به نظر می رسد دارای منفعی است که می تواند به استقلال او هنگام گزارشگری حرفه ای در مورد آن شرکت، خدشه وارد کند.

### ارائه سایر خدمات به صاحبکاران حسابرسی

۶-۲۱- هنگامی که حسابدار حرفه ای مستقل، علاوه بر انجام حسابرسی یا عملیات دیگری که مستلزم گزارشگری حرفه ای است، خدمات دیگری را به صاحبکار ارائه می کند باید متوجه باشد نقش مدیریت واحد مورد رسیدگی را در تصمیم گیری یا اجرا ایفا نکند.

۷-۲۱- در شرایطی که حسابدار حرفه ای مستقل عهده دار ارائه خدمات حرفه ای مربوط به اصلاح حساب یا تهیه و نگهداری سوابق حسابداری صاحبکار است نباید حسابرسی آن دوره های مالی خاص توسط او انجام شود. لازم به ذکر است خدماتی که در روال عادی عملیات حسابرسی توسط حسابدار حرفه ای به صاحبکار ارائه می شود (از قبیل ارزیابی کنترل های داخلی، ارائه نامه مدیریت و پیشنهادهای لازم در مورد رفع آن و ارائه هرگونه تعدیل پیشنهادی و مشاوره ای) از مصادیق خدمات مذکور تلقی نمی شود.

۸-۲۱- حسابدار حرفه ای مستقل که عهده دار ارائه خدمات مشاوره ای یا طراحی سیستمهای اطلاعاتی به یک صاحبکار است در صورت پذیرش کار حسابرسی همان دوره مالی یا هر نوع کاری که مستلزم اظهار نظر حرفه ای است، باید ضمن رعایت دقیق اصول و ضوابط حسابرسی، آن گونه عمل کند که به صلاحیت حرفه ای و استقلال وی خدشه وارد نشود.

## روابط شخصی و خانوادگی

۹-۲۱- روابط شخصی و خانوادگی می تواند استقلال را تحت تأثیر قرار دهد. لذا حصول اطمینان از اینکه این گونه روابط در هرکار، استقلال حسابدار حرفه ای را به مخاطره نمی اندازد از اهمیت خاصی برخوردار است.

۱۰-۲۱- تعیین دقیق حد مجاز روابط شخصی و خانوادگی بین حسابدار حرفه ای مستقل و صاحبکار (یا افرادی نظیر رئیس یا اعضای هیأت مدیره، مدیرعامل و مدیران ارشد اجرایی و مالی که در سمتهای مدیریت صاحبکار مشغول بکارند) غیرممکن است. اما چنانچه حسابدار حرفه ای وجود این گونه روابط را تهدیدی برای حفظ استقلال واقعی یا ظاهری خود بداند باید عدم پذیرش خدمات را مورد بررسی جدی قرار دهد. دامنه روابط مزبور بسیار گسترده است و روابط عادی شخصی تا روابط سببی و نسبی حسابدار حرفه ای را دربر می گیرد. ضوابط تکمیلی دراین باره توسط تشکل حرفه ای مربوط تدوین می شود.

### حق الزحمه

۱۱-۲۱- حسابدار حرفه ای باید توجه کند در صورتی که بخش عمده ای از درآمدهای سالانه وی به طور مستمر از طریق یک صاحبکار یا گروهی از صاحبکاران مرتبط تأمین می شود، چنین وضعیتی می تواند موجب بروز شک و ابهام نسبت به استقلال وی گردد.

### حق الزحمه مشروط

۱۲-۲۱- حسابدار حرفه ای باید از پذیرش و ارائه خدماتی خودداری کند که پرداخت حق الزحمه آن مشروط به حصول نتیجه ای خاص، درصدی از یک مبلغ خاص یا موارد مشابه باشد، مگرآنکه مبلغ حق الزحمه براساس قوانین و مقررات تعیین شود.

### خرید کالا و پذیرش هدایا و پذیرایی

۱۳-۲۱- خرید کالا یا دریافت خدمات با شرایط ویژه، قبول پذیرایی بی مورد و دریافت هدایا به میزانی بیش از حد متعارف، تهدیدی جدی برای استقلال حسابداران حرفه ای مستقل است؛ ازاین رو حسابداران حرفه ای و وابستگان ایشان باید ضمن پرهیز ازاین موارد، در حدود متعارف نیز جانب احتیاط را رعایت کنند.

### مالکیت سرمایه

۱۴-۲۱- تمام سرمایه مؤسسه حرفه ای باید متعلق به حسابداران حرفه ای مستقل باشد، مگر آنکه قوانین و مقررات، اختصاص تمام یا بخشی از سرمایه را به دیگران مجاز بداند.

### شرکای سابق

۱۵-۲۱- چنانچه یک یا چند تن از شرکای سابق مؤسسه حرفه ای به گونه ای صاحبکار مؤسسه حرفه ای شوند، تعیین اینکه در این مورد، استقلال واقعی یا ظاهری حسابدار حرفه ای خدشه دار می شود یا خیر، با قضاوت حسابدار حرفه ای مستقل است.

### دعای حقوقی

۱۶-۲۱- چنانچه حسابدار حرفه ای مستقل و صاحبکار درگیر یک دعوی حقوقی باشند ممکن است استقلال و بیطرفی حسابدار حرفه ای تحت تأثیر قرار گیرد. در این گونه موارد حسابدار حرفه ای باید متناسب با ماهیت دعوی حقوقی در باره پذیرش یا ادامه کار تصمیم گیری کند.

### ارتباط طولانی کارکنان ارشد با یک صاحبکار

۱۷-۲۱- بکارگیری کارکنان ارشد در ارتباط با یک صاحبکار برای سالهای متمادی ممکن است تهدیدی برای استقلال باشد. در چنین شرایطی حسابدار حرفه ای مستقل باید اقداماتی را به منظور حصول اطمینان از حفظ استقلال و بی طرفی انجام دهد.

### ۲۲ . صلاحیت حرفه ای

حسابدار حرفه ای مستقل باید از پذیرش خدمات حرفه ای که فاقد صلاحیت لازم برای انجام آن است، خود داری کند. در صورتی که حسابدار حرفه ای برای انجام بخشی از خدمات حرفه ای خود به خدمات کارشناسی نیاز داشته باشد می تواند ضمن قبول انجام کار، از این خدمات استفاده کند.

### ۲۳ . حق الزحمه



۱-۲۳- حسابدار حرفه‌اي مستقل که انجام خدمات حرفه‌اي را مي‌پذيرد بايد اين خدمات را با درستکاري و بيطرفي و براساس اصول و ضوابط فني مربوط انجام دهد. اين امر مستلزم دستيابي به مهارت و معلوماتي است که از طريق کارآموزي و تجربه بدست مي‌آيد. به خاطر ارائه اين‌گونه خدمات حرفه‌اي است که حسابدار حرفه‌اي مستقل محق به دريافت حق‌الزحمه خود است.

۲-۲۳- حق‌الزحمه‌هاي حرفه‌اي بايد با در نظر گرفتن موارد زير، متناسب با ارزش خدمات حرفه‌اي انجام شده براي صاحبکار باشد:

الف- مهارت و دانشي که براي آن خدمات مورد نیاز است.

ب - سطح آموزش و تجربه افرادي که براي انجام آن خدمات مورد نیاز است.

پ - زماني که براي انجام آن خدمات مورد نیاز است.

ت - ميزان مسئوليتي که انجام خدمات مورد نظر ايجاد مي‌کند.

۳-۲۳- حق‌الزحمه حرفه‌اي معمولاً براساس هر ساعت يا هر روز کار براي هر يك از کارکنان مسئول ارائه خدمات حرفه‌اي محاسبه مي‌شود. اين حق‌الزحمه با اين فرض تعيين مي‌شود که سازماندهي و هدايت ارائه خدمات به صاحبکاران توسط حسابدار حرفه‌اي مستقل، به خوبي برنامه‌ريزي، کنترل و اداره مي‌گردد. در تعيين حق‌الزحمه بايد عوامل مطروحه در بند ۲-۲۳ مدنظر قرار گيرد.

۴-۲۳- صاحبکار بايد از قطعي نبودن ميزان حق‌الزحمه برآورد شده طبق مفاد بند ۳-۲۳ آگاه باشد. هنگامی که افزايش قابل ملاحظه حق‌الزحمه محتمل است حسابدار حرفه‌اي نبايد چنين عنوان کند که در قبال حق‌الزحمه مشخص، خدمات حرفه‌اي معينی را ارائه خواهد کرد.

۵-۲۳- گاه در انجام خدمات حرفه‌اي براي صاحبکار، ممکن است استفاده از حق‌الزحمه از پيش تعيين شده لازم و يا به مصلحت باشد که در آن صورت، حسابدار حرفه‌اي مستقل بايد با در نظر گرفتن موارد مشروح در بندهاي ۲-۲۳ و ۳-۲۳، حق‌الزحمه را برآورد کند.

۶-۲۳- همان گونه که در بند ۱۲-۲۱ ذکر شده، حسابدار حرفه‌اي مستقل بايد از پذيرش کارهايي خود داري کند که حق‌الزحمه آن مشروط به حصول نتيجه‌اي خاص است.

۷-۲۳- معمولاً علاوه بر حق‌الزحمه‌هاي حرفه‌اي، هزينه‌هاي مستقيم ديگري چون هزينه‌هاي اياب و ذهاب و مسافرت که مستقيماً قابل انتساب به خدمات حرفه‌اي انجام شده براي صاحبکار است، به حساب صاحبکار منظور مي‌شود.

۸-۲۳- تنظيم قرارداد انجام خدمات حرفه‌اي پيش از شروع کار، هم به نفع صاحبکار و هم به نفع حسابدار حرفه‌اي مستقل است، زيرا از هرگونه برداشت نادرست در باره مبناي محاسبه حق‌الزحمه و ترتيب صورتحساب کردن آن جلوگیری مي‌کند.

۹-۲۳- پرداخت يا دريافت هرگونه وجه ديگري نظير پرداخت کميسيون براي گرفتن کار يا دريافت کميسيون جهت ارجاع کار به ديگري توسط حسابدار حرفه‌اي مستقل مجاز نيست.

## ۲۴ . فعاليتهاي ناسازگار با حرفه حسابداري

حسابدار حرفه‌اي مستقل بايد از پذيرش و انجام فعاليتهايي خود داري کند که با ارائه خدمات حرفه‌اي ناسازگاري دارد و ممکن است به درستکاري، بيطرفي، استقلال يا حسن شهرت حرفه‌اي او لطمه وارد کند.

## ۲۵ . ارتباط با ساير حسابداران مستقل

### جايگزيني يك حسابدار حرفه‌اي مستقل

۱-۲۵- هرچند انتخاب و تغيير مشاوران حرفه‌اي حق مسلم صاحبکاران است اما وقتي از حسابدار حرفه‌اي مستقل خواسته مي‌شود جايگزين حسابدار حرفه‌اي ديگري شود، وي بايد در باره وجود هرگونه دليل حرفه‌اي براي عدم پذيرش کار، تحقيق و بررسي کند. اين امر بدون ارتباط با حسابدار حرفه‌اي قبلي انجام پذير نيست.

۲-۲۵- ارتباط با حسابدار حرفه‌اي قبلي، علاوه بر حفظ و تحکيم روابط حرفه‌اي و ايجاد هماهنگي بين حسابداران حرفه‌اي مستقل، موجب مي‌شود حسابدار حرفه‌اي پيشنهادي بتواند در مورد پذيرش کار جديد، به درستي تصميم‌گيري کند.

۳-۲۵- دامنه اطلاعاتي که توسط حسابدار حرفه‌اي قبلي در مورد صاحبکار به حسابدار حرفه‌اي پيشنهادي ارائه مي‌شود به موافقت کتبي صاحبکار و يا قوانين و مقررات مربوط بستگي دارد.

۴-۲۵- حسابدار حرفه‌اي پيشنهادي بايد ضمن اهميت قائل شدن براي اطلاعات دريافتي از حسابدار حرفه‌اي قبلي، جنبه محرمانه بودن آن را نيز كاملاً رعايت كند.

۵-۲۵- اطلاعات ارائه شده توسط حسابدار حرفه‌اي قبلي ممكن است حاكي از اين باشد كه دلايل ظاهري بيان شده توسط صاحبكار در باره تعويض حسابدار حرفه‌اي قبلي، با واقعيت منطبق نيست. اطلاعات مزبور ممكن است حاكي از اين باشد كه پيشنهاد تغيير حسابدار حرفه‌اي مستقل به اين دليل صورت گرفته كه حسابدار حرفه‌اي قبلي در مورد يا مواردی از اختلاف نظر عمده در باره اصول و ضوابط حرفه‌اي يا انجام دادن كار طبق ضوابط حرفه‌اي با صاحبكار، بر موضوع خود پابرجا بوده و وظايف خود را به عنوان حسابدار حرفه‌اي مستقل به درستي انجام داده است. بنابراین، تماس بين طرفين كمك مي‌كند تا :

الف - حسابدار حرفه‌اي در پذيرش كاري كه كلييه حقايق مربوط به آن روشن نيست، هوشيار باشد.

ب - حقوق مالكان اقليت واحد تجاري كه به طور كامل از دلايل تغيير حسابدار حرفه‌اي مطلع نيستند يا بعضاً با اين تغيير مخالفند، حفظ شود.

پ - از منافع حسابدار حرفه‌اي قبلي كه وظيفه خود را آگاهانه به عنوان يك فرد حرفه‌اي مستقل انجام داده است، حمايت شود.

۶-۲۵- حسابدار حرفه‌اي پيشنهادي، قبل از پذيرش كاري كه مستلزم ارائه خدمات مستمر حرفه‌اي است (مانند حسابرسي سالانه صورتهاي مالي) و آن كار تاكنون توسط حسابدار حرفه‌اي ديگري، انجام مي‌شده است بايد :

الف- بررسي كند آيا صاحبكار ضمن آگاه كردن حسابدار حرفه‌اي قبلي از تغيير، اجازه تماس (ترجيحاً بصورت كتبي) در مورد اوضاع صاحبكار به طور كامل و آزاد با حسابدار حرفه‌اي پيشنهادي را داده است يا خير. در صورتي كه صاحبكار چنين مجوزي را ارائه نكند حسابدار حرفه‌اي بايد از پذيرش كار جديد خود داري كند؛ مگر آنكه در شرايطي خاص؛ از ساير روشها به اطلاعات مورد نياز براي پذيرش كار دسترسي يابد.

ب - پس از دريافت مجوز صاحبكار، از حسابدار حرفه‌اي قبلي (ترجيحاً به طور كتبي) درخواست كند كلييه اطلاعات و دلايل حرفه‌اي لازم (شامل دلايل تغيير) را همراه با جزييات آن، براي تصميم‌گيري در مورد پذيرش يا رد كار جديد در اختيار او قرار دهد.

۷-۲۵- حسابدار حرفه‌اي قبلي، پس از دريافت درخواست حسابدار حرفه‌اي پيشنهادي بايد :

الف- ترجيحاً بصورت كتبي اعلام كند آيا دلايل حرفه‌اي مبني بر اين كه حسابدار حرفه‌اي پيشنهادي نبايد كار را بپذيرد، وجود دارد يا خير.

ب - اگر دلايلي از اين قبيل يا موارد قابل افشاي ديگري وجود دارد مطمئن شود صاحبكار در باره ارائه جزييات اين اطلاعات به حسابدار حرفه‌اي پيشنهادي، اجازه لازم را داده است. اگر چنين مجوزي وجود ندارد، حسابدار حرفه‌اي قبلي بايد مراتب را به اطلاع حسابدار حرفه‌اي پيشنهادي برساند.

پ - در صورت دريافت مجوز صاحبكار، كلييه اطلاعات مورد نياز حسابدار حرفه‌اي پيشنهادي را كه باعث مي‌شود وي قادر به تصميم‌گيري در مورد پذيرش يا رد كار جديد باشد، در اختيار وي قرار دهد.

۸-۲۵- چنانچه حسابدار حرفه‌اي پيشنهادي، ظرف مدتي معقول، پاسخي از حسابدار حرفه‌اي قبلي دريافت نكند و دليل يا دلايل خاصي براي عدم پذيرش كار نبايد بايد نامه ديگري ارسال و در آن قيد كند، بر اين باور است كه دليل يا دلايل حرفه‌اي حاكي از نپذيرفتن كار پيشنهادي وجود ندارد و او تصميم به پذيرش آن گرفته است.

۹-۲۵- پس از پذيرش كار توسط حسابدار حرفه‌اي پيشنهادي، حسابدار حرفه‌اي قبلي بايد كلييه دفاتر، اسناد و مدارك صاحبكار را كه نزد او وجود دارد به صاحبكار مسترد كند.

۱۰-۲۵- برخي سازمانها، به دليل رعايت الزامات خاص (از قبيل الزامات قانوني) شرايط استفاده از خدمات حرفه‌اي را استعلام مي‌كنند. در اين گونه موارد، حسابدار حرفه‌اي مستقل، در پاسخ به آگهي يا درخواست مربوط مبني بر تسليم پيشنهاد خود بايد در صورتي كه اين كار متضمن جايگزيني وي به جاي حسابدار حرفه‌اي قبلي است، در پيشنهاد خود ذكر كند كه قبل از پذيرش كار، لازم است فرصت تماس با حسابدار حرفه‌اي قبلي به وي داده شود تا بتواند بررسي لازم در باره وجود يا نبود دلايل حرفه‌اي، مبني بر عدم پذيرش كار جديد را به عمل آورد.

## پذيرش كار جديد

۱۱-۲۵- افزایش و توسعه عملیات واحدهای تجاری غالباً منجر به ایجاد شعب یا شرکتهای تابعه در مناطقی می‌شود که حسابدار حرفه‌ای (اصلي) در آنجا فعالیت نمی‌کند. در چنین شرایطی، صاحبکار یا حسابدار حرفه‌ای، ممکن است از یک حسابدار حرفه‌ای دیگر درخواست کند خدمات حرفه‌ای لازم را در جهت تکمیل کار انجام دهد.

۱۲-۲۵- هنگامی که از حسابدار حرفه‌ای مستقل خواسته می‌شود خدمات یا راهنمایی‌هایی را ارائه کند، وی باید ضمن در نظر گرفتن مندرجات بند ۲۲، در این باره نیز بررسی کند که آیا صاحبکار مزبور دارای حسابدار حرفه‌ای اصلي است یا خیر.

۱۳-۲۵- حسابدار حرفه‌ای که از وی خواسته می‌شود کاری را انجام دهد که نوع آن به روشنی با آنچه که توسط حسابدار حرفه‌ای اصلي انجام می‌شود یا آنچه که در ابتدا از طریق حسابدار حرفه‌ای اصلي یا صاحبکار ارجاع شده بود، متمایز است باید آن را به عنوان یک درخواست جداگانه برای ارائه خدمات تلقی کند. قبل از پذیرش این گونه خدمات، حسابدار حرفه‌ای باید تعهد حرفه‌ای خود را مبنی بر تماس با حسابدار حرفه‌ای اصلي به آگاهی صاحبکار برساند. حسابدار حرفه‌ای باید بلافاصله و ترجیحاً به صورت کتبی، حسابدار حرفه‌ای اصلي را در جریان درخواست صاحبکار قرار دهد و کلیه اطلاعات لازم برای انجام کار را از وی درخواست کند.

۱۴-۲۵- در شرایطی خاص ممکن است، صاحبکار اصرار کند که حسابدار حرفه‌ای اصلي از ارجاع کار به حسابدار حرفه‌ای دیگر آگاه نشود. در این صورت، حسابدار حرفه‌ای باید در باره منطقی بودن دلایل صاحبکار تصمیم‌گیری کند. در نبود شرایط خاص، صرف تمایل صاحبکار برای عدم تماس با حسابدار حرفه‌ای اصلي، دلیلی قانع کننده بشمار نمی‌رود.

۱۵-۲۵- حسابدار حرفه‌ای باید:

الف- مطمئن شود حسابدار حرفه‌ای اصلي از ماهیت کلی خدمات حرفه‌ای ارجاع شده به وی آگاه است.

ب - دستورات کاری دریافتی از حسابدار حرفه‌ای اصلي یا صاحبکار را تا آنجا پیروی کند که مغایرتی با قوانین و مقررات یا سایر ضوابط مربوط نداشته باشد.

۱۶-۲۵- در صورتی که برای صاحبکار بیش از یک حسابدار حرفه‌ای مستقل، خدمات حرفه‌ای انجام دهند، بسته به نوع خدمات خاصی که ارائه می‌شود، ممکن است تنها آگاه بودن حسابدار حرفه‌ای اصلي مربوط از ارجاع خدمات، کفایت کند.

۱۷-۲۵- حسابدار حرفه‌ای اصلي، علاوه بر تهیه و ارائه نامه‌های مربوط به کار ارجاع شده باید حسب مورد، تماس خود را با حسابداران حرفه‌ای دیگر حفظ و در مورد درخواستهای منطقی با آنان همکاری کند.

۱۸-۲۵- هنگامی که از حسابدار حرفه‌ای، در باره کاربرد اصول و ضوابط حرفه‌ای در مورد وضعیتها یا معاملاتی خاص نظرخواهی می‌شود، حسابدار حرفه‌ای باید توجه داشته باشد که نظر وی ممکن است باعث ایجاد فشار بی‌مورد بر قضاوت و بیطرفی حسابدار حرفه‌ای اصلي شود. ارائه نظر بدون اطلاع کامل و صحیح از واقعیتها، می‌تواند برای حسابدار حرفه‌ای مشکلاتی را ایجاد کند. حسابدار حرفه‌ای باید با اطمینان از دسترسی به کلیه اطلاعات مربوط، سعی کند خطر ارائه نظر نادرست را به حداقل ممکن برساند. برای کاهش این مشکلات تماس با حسابدار حرفه‌ای اصلي ضروری است. حسابدار حرفه‌ای اصلي می‌تواند، با اجازه صاحبکار، کلیه اطلاعات مربوط در باره صاحبکار را در اختیار حسابدار حرفه‌ای قرار دهد. همچنین حسابدار حرفه‌ای دیگر با مجوز صاحبکار، باید نسخه‌ای از گزارش نهایی را به حسابدار حرفه‌ای اصلي ارائه کند. چنانچه صاحبکار با این ارتباطات موافقت نکند، حسابدار حرفه‌ای نباید این کار را بپذیرد.

## ۲۶ . آگهی و تبلیغات

۱-۲۶- تعیین حدود مجاز آگهی و تبلیغات توسط هر یک از حسابداران حرفه‌ای، بادر نظر داشتن موارد مندرج در بندهای

۲-۲۶- الي ۶- ۲۶ به عهده تشکل حرفه‌ای مربوط است.

۲-۲۶- در آگهی و تبلیغات مجاز، اطلاعات لازم باید به گونه‌ای واقع بینانه و به طور صحیح، کامل و شایسته در اختیار عموم قرار گیرد.

۳-۲۶- موارد زیر نمونه فعالیت‌هایی است که با ضوابط بالا سازگار نمی‌باشد :

الف- ایجاد انتظارات دور از واقع، گمراه‌کننده یا غیرقابل توجیه از نتایج کار.

ب - القا و تظاهر به داشتن توانایی اعمال نفوذ بر دادگاهها، نهادهای وضع کننده مقررات، مقامات مالیاتی و نهادهای مشابه یا مقامات رسمی.

پ - ابراز اظهاراتی مبنی بر تمجید از خود بدون استناد بر واقعیت‌های قابل اثبات.

ت - بیان مطالبی حاکی از مقایسه با سایر حسابداران حرفه‌ای مستقل.

ث - ادعاهای غیرموجه در باره دارا بودن تخصص در زمینه‌ای خاص از دانش حسابداری یا مهارت‌های مشابه. ۴-۲۶- آگاه کردن جامعه از خدماتی که توسط هریک از حسابداران حرفه‌ای ارائه می‌شود، از سوی تشکل حرفه‌ای مربوط بلامانع است.

۵-۲۶- در مواردی که انجام تبلیغات مجاز نیست، حسابدار حرفه‌ای مستقل برای اطلاع رسانی به عموم (آگهی) باید:

الف- مطالبی را ارائه کند که به هیچ وجه غیر واقعی، گمراه‌کننده یا فریبکارانه نباشد.

ب - مطالب را با کیفیتی مطلوب و با رعایت شئون حرفه‌ای ارائه کند.

پ - از ذکر مکرر و برجسته‌کردن نام خود پرهیز کند.

۶-۲۶- نمونه‌های زیر نشان‌دهنده وضعیت‌هایی است که در آن اطلاع رسانی به عموم قابل قبول است. مشروط براینکه همواره الزامات مندرج در بند ۵-۲۶ رعایت شود.

⊕ **انتصابات و تغییرات.** موارد حائز اهمیت نظیر عضویت در مجامع حرفه‌ای و تغییر شرکا یا نشانی.

⊕ **حسابداران حرفه‌ای جویای کار .** تنها برای مشارکت با حسابداران حرفه‌ای دیگر یا به منظور استخدام نزد یک کارفرما.

⊕ **دفتر راهنما.** اطلاعات مندرج در دفتر راهنما که توسط تشکل حرفه‌ای منتشر می‌شود باید تنها شامل نام، آدرس، شماره‌های تماس و نوع خدمات قابل ارائه باشد.

⊕ **انتشار کتب و مقالات، مصاحبه، سخنرانی یا مشارکت در برنامه‌های مربوط به رسانه‌های گروهی.** حسابدار حرفه‌ای که در تهیه و ارائه موضوعات حرفه‌ای در قالب یکی از اشکال فوق مشارکت دارد می‌تواند نام، مدارج حرفه‌ای و نام مؤسسه خود را ذکر کند، اما مجاز به ارائه اطلاعات در باره خدمات قابل ارائه توسط خود و مؤسسه خویش نیست.

⊕ **دوره‌های کارآموزی، همایشها و برنامه‌های حرفه‌ای مشابه.** حسابدار حرفه‌ای ممکن است صاحبکاران، کارکنان یا سایر حسابداران حرفه‌ای را برای شرکت در دوره‌های کارآموزی یا همایش‌هایی که به منظور کمک به کارکنان تشکیل می‌شود دعوت کند. لیکن دعوت سایر اشخاص منوط به کسب موافقت تشکل حرفه‌ای مربوط است.

⊕ **جزوات و مدارک مربوط به آموزش حرفه‌ای.** این‌گونه جزوات و مدارک تنها برای کمک به صاحبکاران، کارشناسان یا سایر حسابداران حرفه‌ای منتشر می‌شود و توزیع آن بین سایرین منوط به کسب موافقت تشکل حرفه‌ای مربوط است.

⊕ **استخدام کارکنان.** نیاز واقعی به کارکنان جدید باید از طریق رسانه‌هایی اعلام شود که معمولاً این‌گونه نیازها را به اطلاع عموم می‌رساند. این اطلاع رسانی نباید دربرگیرنده هرگونه عوامل تبلیغاتی باشد.

⊕ **اطلاعات مربوط به سوابق و تجربیات حرفه‌ای.** چنین اطلاعاتی تنها برای صاحبکاران یا در پاسخ به درخواست سایرین ارائه می‌شود و شامل مطالبی از قبیل اسامی شرکا، نشانی و خلاصه‌ای از خدمات واقعی حرفه‌ای ارائه شده است.

⊕ **سربرگ و تابلو واحد حرفه‌ای.** حدود و میزان اطلاعات قابل درج در سربرگ و تابلو واحد حرفه‌ای (شامل آرم و کارت ویزیت) تابع ضوابط تشکل حرفه‌ای مربوط است.

⊕ **درج نام حسابدار حرفه‌ای مستقل در مدارک منتشر شده توسط صاحبکار .** این امر تنها در صورتی مجاز است که حدود، نوع و ماهیت خدمات ارائه شده توسط حسابدار حرفه‌ای به روشنی مشخص شده باشد، به نحوی که باعث گمراهی استفاده‌کنندگان در باره ماهیت مدارک مزبور نشود.

## بخش پ - احکام قابل اجرا در مورد حسابداران حرفه‌ای تحت استخدام

۲۷ . مطالب این بخش اساساً به حسابداران حرفه‌ای تحت استخدام مربوط می‌شود، اما در شرایطی خاص که توسط تشکل حرفه‌ای مربوط تعیین می‌گردد، این مطالب به حسابداران حرفه‌ای مستقل شاغل در مؤسسات حرفه‌ای نیز تسری دارد.

## ۲۸ . تضاد بین تعهدات اخلاقی به کارفرما و پایبندی به اصول حرفه‌ای

۱-۲۸- حسابدار حرفه‌ای تحت استخدام علاوه بر داشتن تعهد اخلاقی درقبال کارفرما، نسبت به اصول حرفه‌ای خود نیز پایبند است. گاه ممکن است بین این دو، تضاد ایجاد شود. اگر چه اولویت عادی یک کارمند، حمایت از اهداف مشروع سازمان متبوع

و مقررات و دستورالعملهاي پشتوانه آن است، اما از حسابدار حرفه‌اي تحت استخدام انتظار نمي‌رود به بهانه حمايت از اهداف سازمان متبوع خود :

الف- قوانين و مقررات را نقض کند.

ب - اصول و ضوابط حرفه‌اي را نقض کند.

پ - به كساني كه به عنوان حسابرسان كارفرما فعاليت مي‌كنند، دروغ بگويد يا آنان را به هرنحو ممكن (مثلا با سكوت) گمراه کند.

ت - اجازه دهد نام وي در اسناد و مداركي كه واقعيته‌ها را به نحو عمده‌اي به طور نادرست ارائه مي‌كند، درج يا با آن اسناد و مدارك به نوعي مرتبط شود.

۲-۲۸- اختلاف نظر در باره مسائل حسابداري و رفتار حرفه‌اي معمولاً بايد در داخل سازمان و ابتدا از طريق رئيس مستقيم حل و فصل شود. چنانچه اختلاف نظر در باره مطلب مهمي باقي بماند، موضوع بايد از طريق سطوح بالاتر مديريت اجرايي يا اعضاي غيرموظف هيأت مديره حل و فصل شود.

۳-۲۸- در صورتي كه حسابدار حرفه‌اي تحت استخدام نتواند تضادهاي مهم بين كارفرماي خود و ضوابط حرفه‌اي را حل و فصل کند، ممكن است پس از بررسي كلييه راه حله‌ها، ناگزير از استعفا شود. حسابدار حرفه‌اي تحت استخدام بايد دلایل استعفای خود را به اطلاع كارفرما برساند، اما باتوجه به وظيفه حفظ اطلاعات محرمانه، نبايد اين‌گونه مطالب را به ديگران منتقل کند، مگر آنكه از نظر قانوني يا حرفه‌اي ملزم به انجام آن باشد.

۴-۲۸- براي كسب اطلاعات بيشتري در اين مورد به بند ۱۶ (تضاد منافع) مراجعه شود.

## ۲۹ . حمايت از همكاران حرفه‌اي

حسابدار حرفه‌اي، به‌ويژه هنگامي كه نسبت به همكاران خود از اختيارات بيشتري يا سمت بالاتري برخوردار است، بايد به‌گونه‌اي رفتار کند كه هريك از همكاران وي بتواند در باره موضوعات حسابداري مربوط به خود، رأساً قضاوت و تصميم‌گيري کند و او تنها به شكلي حرفه‌اي به حل و فصل اختلاف نظرهاي احتمالي بپردازد.

## ۳۰ . صلاحيت حرفه‌اي

هنگامي كه انجام كار خاصي به حسابدار حرفه‌اي تحت استخدامي واگذار شود كه داراي آموزش و تجربه لازم براي انجام آن نيست، وي بايد كارفرما را از ميزان تخصص و تجربه خود و ضرورت استفاده از كمك و راهنمايي ديگران آگاه کند.

## ۳۱ . ارائه اطلاعات

۱-۳۱- از حسابدار حرفه‌اي انتظار مي‌رود اطلاعات مالي را به‌گونه‌اي كامل، صادقانه و حرفه‌اي ارائه کند، به طوري كه در چارچوب ضوابط مربوط، قابل فهم باشد.

۲-۳۱- اطلاعات مالي و غيرمالي بايد به روشي نگهداري شود كه به‌وضوح بيان‌كننده ماهيت واقعي رويدادهاي تجاري، داراييها و بدهيها باشد و اين رويدادها به روش صحيح طبقه‌بندي و به‌موقع ثبت شود. حسابدار حرفه‌اي براي تأمين اين اهداف بايد آنچه را كه در توان دارد، انجام دهد.

## ضمانت اجراي احكام

۳۲ . اغلب حسابداران حرفه‌اي بدون نياز به اجبار يا موارد انضباطي، ضوابط رفتار حرفه‌اي را رعايت مي‌كنند. اما موارد پيش مي‌آيد كه اين ضوابط، آشكارا يا به دليل اشتباه، يا برداشت نادرست از آن، نقض مي‌شود. اين امر به نفع حرفه و اعضاي آن است كه عموم مردم مطمئن باشند قصور در آيين رفتار حرفه‌اي مورد رسيدگي قرار مي‌گيرد و اقدام انضباطي لازم صورت مي‌پذيرد. بنابراین، حسابداران حرفه‌اي بايد آماده باشند تا هرگونه انحراف احتمالي از آيين رفتار حرفه‌اي را به شكل منطقي توجيه كنند. قصور در رعايت آيين رفتار حرفه‌اي يا عدم توانايي در توجيه منطقي انحراف از ضوابط، ممكن است تخلف حرفه‌اي تلقي شود و اقدامات انضباطي را به همراه داشته باشد.

۳۳ . ضمانت اجراي آيين رفتار حرفه‌اي بايد در اساسنامه تشكّل حرفه‌اي مربوط پيش‌بيني شود. اقدامات انضباطي ممكن است توسط تشكّل مربوط، نهادهاي قانوني و يا به طور مشترك انجام شود.

۳۴. اقدامات انضباطی معمولاً به موارد زیر مربوط می‌شود:

- الف- کوتاهی در رعایت اصول و ضوابط مربوط به صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای.
- ب - عدم رعایت احکام آیین رفتار حرفه‌ای.
- پ - رفتار خلاف شئون حرفه‌ای.

۳۵. رسیدگی انضباطی هنگامی آغاز می‌شود که حل و فصل موضوع به‌گونه‌ای مسالمت‌آمیز میسر نباشد. احکام صادره معمولاً عبارت است از:

- الف- اخطار (شفاهی یا کتبی)
- ب - توبیخ (شفاهی یا کتبی)
- پ - آموزش بیشتر
- ت - جریمه، جبران هزینه، استرداد حق‌الزحمه دریافتی یا تکمیل کار توسط عضو دیگر به هزینه عضو خاطی.
- ث - جلوگیری از فعالیت مستقل حرفه‌ای
- ج - تعلیق عضویت
- چ - اخراج از تشکل حرفه‌ای

۳۶. معمولاً برای طرفین موضوع حق اعتراض نسبت به حکم صادره، طی دوره‌ای معین در نظر گرفته می‌شود.

۳۷. اگر چه ممکن است انتشار اخبار مربوط به بررسی انضباطی و اعتراض به آن مناسب باشد، اما در تعیین روش انتشار، لازم است جنبه‌های محرمانه بودن اطلاعات و نیز نوع تخلف انجام شده، مورد توجه قرار گیرد.

## تماس با ما

نشانی دفتر مرکزی: میدان آرژانتین - خیابان شهید احمد قصیر - خیابان شهید احمدیان (۱۵) - شماره ۷

تلفن: ۰۲۱-۸۲۱۸۲۱۰۰

فکس دبیرخانه: ۸۸۷۲۲۴۳۵

کد پستی: ۱۵۱۳۸۳۶۵۱۱

پست الکترونیک: info@audit.org.ir

## ارتباط با ما

◀ کمیته های سازمان حسابرسی (WFrMCommitteeComment.aspx)

◀ پیشنهادات و انتقادات (WFrMSiteUserMessage.aspx)

◀ پرسش و پاسخ متداول (WFrMFAndQ.aspx)

◀ مدیران سازمان حسابرسی (WFrMOrgManagers.aspx)

◀ دفاتر سازمان (WFrMContactUS.aspx?id=3)

◀ نظرسنجی

## پیوندهای سازمان

- 
- ◀ نشریه حسابرس (<http://www.hesabras.org>)
  - ◀ نشریه پژوهشهای کاربردی در گزارشگری مالی (<http://www.arfr.ir>)
  - ◀ گزارشگری مالی (IFRS) ([wfrmIFRS.aspx](http://wfrmIFRS.aspx))
  - ◀ رایانامه سازمان (<https://mail.audit.org.ir>)
  - ◀ سامانه جام ([WFrmlnJam.aspx](http://WFrmlnJam.aspx))
  - ◀ کتابخانه ([WFrmlibraryfileview.aspx](http://WFrmlibraryfileview.aspx))
  - ◀ نهاد ریاست جمهوری (<http://www.president.ir>)
  - ◀ وزارت امور اقتصادی و دارایی (<http://www.mefa.ir>)
  - ◀ اداره کل نظارت بر ذیحسابها (<http://zihesabiha.mefa.ir/Portal/Home/default.aspx>)
  - ◀ دبیرخانه شورای عالی مبارزه با پولشویی (<http://iranaml.mefa.ir>)
  - ◀ سازمان بورس و اوراق بهادار (<https://www.seo.ir>)
  - ◀ جامعه حسابداران رسمی (<http://www.iacpa.ir>)

---

کلیه حقوق این سایت متعلق به سازمان حسابرسی می باشد