



سازمان اسناد و کتابخانه ملی جمهوری اسلامی ایران

# آیین رفتار حرفه‌ای

لازم الاجرا از تاریخ ۱۳۸۲/۱۱/۲۸



نام کتاب:	آیین رفتار حرفه‌ای
تألیف:	مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای
صفحه‌آرا:	آرش فکری
ناشر:	جامعه حسابداران رسمی ایران
چاپ:	نقش ایران
شمارگان:	۲۰۰۰ نسخه
قیمت:	۱۵۰۰۰ ریال

کلیه حقوق برای ناشر محفوظ است.

تهران - خیابان سپهبد قرنی، کوچه شهید امانی، پلاک ۴

کد پستی: ۱۵۹۸۸۶۶۴۱۶

تلفن: ۳-۸۸۸۰۲۶۴۱

به نام خدا

## فهرست مطالب

شماره صفحه	موضوع	بند
۹	تعاریف	۱
۱۰	منافع عمومی	۲-۵
۱۱	اهداف حرفه حسابداری	۶
۱۱	اصول بنیادی	۷
۱۲	احکام	۸-۱۰
۱۴-۱۸	بخش الف - احکام قابل اجرا توسط کلیه حسابداران رسمی	۱۱-۱۵
۱۴	درستکاری و بیطرفی	۱۱
۱۵	تضاد منافع	۱۲
۱۷	صلاحیت حرفه ای	۱۳
۱۷	رازداری	۱۴
۱۸	آگهی	۱۵
۱۹-۳۳	بخش ب - احکام قابل اجرا توسط حسابداران رسمی شاغل	۱۶-۲۳
۱۹-۲۳	استقلال	۱۶
۱۹	داشتن هرگونه رابطه مالی با صاحبکار	
۲۰	داشتن هرگونه رابطه شغلی با صاحبکار	
۲۰	ارائه خدمات تخصصی حرفه‌ای به صاحبکاران	
۲۱	روابط شخصی و خانوادگی	
۲۱	حق الزحمه	
۲۲	حق الزحمه مشروط	
۲۲	خرید کالا و پذیرش هدایا و پذیرایی	
۲۲	شرکای سابق	
۲۲	دعاوی حقوقی	
۲۳	ارتباط طولانی کارکنان ارشد با یک صاحبکار	
۲۳	صلاحیت حرفه‌ای	
۲۳	حق الزحمه	
۲۵	فعالیت های ناسازگار با حرفه حسابداری رسمی شاغل	



شماره صفحه	موضوع	بند
۲۵-۲۹	ارتباط با سایر حسابداران رسمی شاغل	۲۰
۲۵	الف - جایگزینی یک حسابدار رسمی شاغل	
۲۸	ب - پذیرش کار جدید	
۳۰	استخدام کارکنان شاغل نزد حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی دیگر	۲۱
۳۰	ارائه گزارش (نتیجه) خدمات حرفه‌ای	۲۲
۳۰	آگهی و تبلیغات	۲۳
۳۴	بخش پ - احکام قابل اجرا توسط حسابداران رسمی غیرشاغل	۲۴
۳۴	تضاد بین تعهدات اخلاقی با کارفرما و پایبندی به اصول حرفه‌ای	۲۵
۳۵	حمایت همکاران حرفه‌ای	۲۶
۳۵	صلاحیت حرفه‌ای	۲۷
۳۵	ارائه اطلاعات	۲۸
۳۶	بخش ت - ضمانت اجرای احکام	۲۹-۳۲

## پیش‌گفتار

در هر جامعه، گروه‌های مختلف حرفه‌ای، علاوه بر اصول و ضوابط اخلاق عمومی، از نظام ارزشی خاصی پیروی می‌کنند که مورد پذیرش جمعی آن حرفه است و اخلاق حرفه‌ای نامیده می‌شود. به مجموعه‌ی مدونی از احکام اخلاقی که چگونگی رفتار، مسئولیت اعضای حرفه در مقابل جامعه، در مقابل یکدیگر و در مقابل اشخاص ثالث را معین و تبیین می‌کند آیین رفتار حرفه‌ای گفته می‌شود و معمولاً رعایت نکردن و تخطی از این احکام می‌تواند موجب تنبیه‌های انضباطی و گاه مسئولیت مدنی و در مواردی تعقیب کیفری شود.

آیین رفتار حرفه‌های تخصصی، معمولاً به وسیله‌ی تشکل یا تشکل‌های حرفه‌ای مربوط، بر مبنای اخلاق پذیرفته‌شده‌ی آن حرفه، تدوین می‌شود. اما، در برخی موارد، به تصویب مرجعی دولتی یا عمومی می‌رسد که مسئولیت صدور پروانه‌ی اشتغال به آن حرفه را دارد و اعضای تشکل حرفه‌ای مکلف به رعایت آن در انجام خدمات حرفه‌ای خود هستند.

حسابداران حرفه‌ای مانند سایر گروه‌های حرفه‌ای، از یک سو، ملزم به رعایت اخلاق عمومی و قوانین موضوعه‌ی کشور هستند و از سوی دیگر، مکلف به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای مصوب تشکل حرفه‌ای مربوط به خود می‌باشند. آیین رفتار حرفه‌ای که در یک تشکل حرفه‌ای تدوین می‌شود قاعداً نمی‌تواند و نباید حاوی احکامی خلاف قوانین و مقررات موضوعه‌ی کشور مربوط باشد و چنانچه بین قوانین موضوعه‌ی کشور و آیین و رفتار حرفه‌ای یک تشکل حرفه‌ای، در مورد یا مواردی تعارضی وجود داشته باشد، حکم قانونی حاکمیت دارد.



آیین رفتار حرفه‌ای که درون یک حرفه زاده می‌شود هر از چند گاه، باید متناسب با اوضاع و احوال اقتصادی و اجتماعی مورد بازنگری قرار گیرد. تقویت همکاری اعضا در اداره‌ی امور تشکل‌های حرفه‌ای، مناسب‌ترین راه برای اصلاح آیین رفتار حرفه‌ای است. هر چقدر مشارکت و روابط اعضای یک حرفه گسترده‌تر و فراگیرتر باشد از یک سو، اخلاق اجتماعی و اعتماد متقابل در آن حرفه بهتر شکل می‌گیرد و میزان تعهد به رعایت اخلاق حرفه‌ای افزایش می‌یابد و از سوی دیگر، با آفرینش اخلاق اجتماعی، میل به سلطه بر یک جامعه‌ی حرفه‌ای مهار می‌شود. در نتیجه، وجه مادی و معنوی یک حرفه رشد هماهنگ و متوازی پیدا می‌کند.

نظارت بر اجرای آیین رفتار حرفه‌ای به وسیله‌ی اعضای حرفه از طریق تدوین آیین‌نامه‌ی انضباط حرفه‌ای و تشکیل مراجع انتظامی صورت می‌گیرد و اعضا به تناسب خطاهایی که مرتکب شده‌اند تنبیه انضباطی می‌شوند.

یکی از ویژگی‌های حرفه‌ی حسابداری پذیرش وظیفه و مسئولیت در قبال جامعه است و لازمه‌ی آن رعایت منافع عمومی در انجام کارهاست که موجب جلب اعتماد عمومی به حرفه‌ی حسابداری می‌شود. به این دلیل، در تدوین استانداردهای حسابداری، منافع عمومی به شدت لحاظ می‌گردد. جلب و حفظ اعتماد عمومی به حرفه‌ی حسابداری در یک جامعه، مستلزم آن است که اولاً، اطلاعاتی که حسابداران حرفه‌ای فراهم می‌کنند معتبر و از بالاترین کیفیت ممکن برخوردار باشد، ثانیاً، اشخاص و موسساتی که از خدمات حسابداران حرفه‌ای استفاده می‌کنند (یعنی صاحبکاران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، دولت و سایر اشخاص ذی‌نفع و ذی‌حق)، از یک سو، بتوانند به سادگی حسابداران حرفه‌ای را شناسایی کنند و از سوی دیگر، مطمئن باشند که خدمات حسابداران حرفه‌ای در قالب آیین و رفتار مدونی انجام می‌گیرد که ناظر بر ارائه‌ی خدمات آنان است. تشکل‌های حرفه‌ای از یک سو با منافع عمومی کشور و از سویی با منافع اعضای آن مرتبط است. اگرچه منافع اعضای این تشکل‌ها در بلندمدت با منافع عمومی جامعه همسوست، اما ایجاد تعارض در این زمینه گاه گریز ناپذیر است. لذا تدوین ضوابطی دقیق که این ارتباط دوسویه را تبیین کند، ضرورت دارد. بدون تردید نظام حاکم بر هر حرفه، ترکیبی از قوانین و مقررات تدوین شده در داخل و خارج آن حرفه است. در جامعه حسابداران



رسمی ایران نیز تدوین آیین رفتار حرفه‌ای از اهمیتی ویژه برخوردار است، چنانچه لازم‌الاجرا شدن آن پس از تصویب شورای عالی به تأیید نهایی وزیر امور اقتصادی و دارایی موکول شده است.

آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران، مهمترین خط‌مشی‌های آن را تشکیل می‌دهد و ضامن بقای آن است. این خط‌مشی‌ها مواردی چون ویژگی‌های اصلی جامعه، روابط اعضای جامعه با نظام اقتصادی کشور، روابط اعضای جامعه با یکدیگر و بالاخره روابط هر عضو با جامعه را در بر می‌گیرد. آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران در تاریخ ۱۳۸۲/۱۰/۱۰ توسط شورای عالی تصویب و در تاریخ ۱۳۸۲/۱۱/۲۸ توسط وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی تأیید شده است.

تردیدی نیست که پایبندی و رعایت آیین رفتار حرفه‌ای آینده جامعه را رقم می‌زند و تنظیم‌کننده رابطه جامعه با استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی حسابرسی شده و دیگر افراد ذی‌نفع و ذی‌ربط خواهد بود. بنابراین آینده جامعه حسابداران رسمی ایران، تابع میزان پایبندی و باور قلبی اعضا به این آیین رفتار حرفه‌ای است.

جامعه حسابداران رسمی ایران

پاییز ۱۳۸۸





## آیین رفتار حرفه‌ای

در اجرای بند ۳ ماده ۶ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، آیین رفتار حرفه‌ای، شامل ضوابط عمومی و اصول بنیادی که باید توسط کلیه حسابداران رسمی رعایت شود، به شرح زیر تدوین گردیده است.

### تعاریف

- ۱- اصطلاحات بکار رفته در این مجموعه، دارای مفاهیم زیر است:
  - الف - **جامعه حسابداران:** جامعه حسابداران رسمی ایران.
  - ب - **اساسنامه:** اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران.
  - پ - **حسابدار رسمی:** شخص حقیقی عضو جامعه.
  - ت - **حسابدار رسمی شاغل و غیرشاغل:** اشخاص موضوع بند ۳ ماده یک اساسنامه.
  - ث - **موسسه حسابرسی:** موسسه حسابرسی موضوع ماده ۲۴ اساسنامه.
  - ج - **خدمات تخصصی و حرفه‌ای:** خدمات موضوع بند ۳ ماده یک اساسنامه.
  - چ - **آگهی:** اطلاع‌رسانی به عموم درباره معرفی حسابدار رسمی و خدمات حرفه‌ای قابل ارائه توسط وی است که با هدف برتر جلوه دادن آن حسابدار رسمی انجام نگرفته و جنبه تبلیغات نیز نداشته باشد.
  - ح - **تبلیغات:** اطلاع‌رسانی به عموم، با نگرش جلب مشتری، درباره خدمات و مهارت‌هایی است که توسط حسابداران رسمی ارائه می‌شود.
  - خ - **گزارشگری حرفه‌ای:** کاری که مستلزم اظهارنظر حرفه‌ای نسبت به اطلاعات مالی به وسیله حسابدار رسمی شاغل است.
  - د - **اصول و ضوابط حرفه‌ای:** شامل استانداردهای حسابداری، حسابرسی، آیین رفتار حرفه‌ای و همچنین کلیه بیانیه‌ها، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مصوب مراجع حرفه‌ای ذیصلاح است.



### منافع عمومی

- ۲- 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 می‌گیرد. 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 تصمیم‌گیریه‌های آگاهانه خود به نتایج کار حسابداران رسمی اتکا می‌کنند. چنین اتکایی برای حرفه حسابداری در قبال حفظ منافع عمومی ایجاد مسئولیت می‌کند.
- ۳- مسئولیت حسابدار رسمی تنها به تامین نیازهای صاحبکار یا کارفرما محدود نمی‌شود و رفع نیازهای طیف وسیعی از اشخاص را در برمی‌گیرد. به همین دلیل استانداردهای حرفه‌ای مربوط به نحو چشمگیری تحت تأثیر ملاحظات منافع عمومی، تدوین می‌شود.
- ۴- حسابداران رسمی نقش با اهمیتی در بهبود وضعیت اقتصادی جامعه ایفا می‌کنند؛ برای مثال استفاده‌کنندگان، 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 رسمی اتکا می‌کنند.
- ۵- حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابداری تا زمانی میسر است که حسابداران رسمی خدمات خود را در سطحی ارائه کنند که شایسته اعتماد جامعه باشند؛ از این رو خدمات حسابداران رسمی 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

۶- از دیدگاه آیین رفتار حرفه‌ای، اهداف حرفه حسابداری عبارت از دستیابی به بهترین اصول و ضوابط حرفه‌ای، اجرای عملیات در بالاترین سطح ممکن، بر اساس اصول و ضوابط مذکور و به طور کلی تأمین منافع عمومی است. تحقق این اهداف مستلزم تامین 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 رسمی با بالاترین کیفیت ممکن انجام می‌شود.

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

### اصول بنیادی

۷- لازمه دستیابی به اهداف حرفه حسابداری توسط حسابداران رسمی، پایبندی به اصول بنیادی زیر است:

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

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



- پ - **صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای:** حسابدار رسمی 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 رسمی 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 رسمی باید به گونه‌ای عمل کند که با حسن شهرت حرفه‌ای او سازگار باشد و از انجام اعمالی بپرهیزد که ممکن است اعتبار حرفه را خدشه‌دار کند.
- ج - **اصول و ضوابط حرفه‌ای:** حسابدار رسمی باید خدمات تخصصی حرفه‌ای را مطابق اصول و ضوابط حرفه‌ای انجام دهد و همچنین درخواست‌های صاحبکار یا کارفرمای خود را به گونه‌ای با مهارت و دقت انجام دهد که با الزامات درستکاری، بیطرفی و در مورد حسابداران رسمی شاغل با استقلال وی نیز سازگار باشد.

### احکام

- ۸- اگر چه 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 رسمی در حین کار با آن مواجه می‌شوند.



- ۹- احکام به سه بخش تقسیم می‌شود:
- الف - قابل اجرا توسط کلیه حسابداران رسمی، مگر در مواردی خاص که مستثنی شده است.
  - ب - قابل اجرا توسط حسابداران رسمی شاغل.
  - پ - قابل اجرا توسط حسابداران رسمی غیرشاغل که در شرایط ویژه‌ای ممکن است به حسابداران رسمی شاغل تحت استخدام نیز تعمیم یابد.
- ۱۰- احکام در بخش‌های الف، ب و پ (بندهای ۱۱ الی ۲۸) و ضمانت اجرای احکام در بخش ت (بندهای ۲۹ تا ۳۲) درج شده است.



## بخش الف - احکام قابل اجرا توسط کلیه حسابداران رسمی

### ۱۱- درستکاری و بیطرفی

۱۱-۱ - درستکاری تنها به معنای صادق بودن نیست، بلکه برخورد منصفانه و صادقانه را نیز شامل می‌شود. اصل بیطرفی، حسابداران رسمی را به برخورد منصفانه، درستکارانه و به دور از تضاد منافع ملزم می‌کند. حسابداران رسمی در ابعاد مختلف به انجام خدمات حرفه‌ای می‌پردازند. صرفنظر از نوع یا اندازه خدمات حرفه‌ای، حسابداران رسمی باید در ارائه این خدمات، درستکاری را حفظ کنند و در قضاوت خود به رعایت کامل بیطرفی پایبند باشند.

۱۱-۲ - حسابداران رسمی 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 رسمی گاه در شرایطی قرار می‌گیرند که امکان اعمال فشار بر آنان وجود دارد. این وضعیت ممکن است بیطرفی آنان را خدشه‌دار کند.

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

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

ت - حسابداران رسمی باید از پایبندی همکاران شاغل در خدمات حرفه‌ای تحت نظر خود به بیطرفی، اطمینان یابند.

ث - حسابداران رسمی باید از پذیرفتن یا اعطای هدایایی خودداری کنند که ممکن است منطقیاً موجب این باور شود که بر قضاوت حرفه‌ای آنان یا کسانی که با آنان سروکار دارند، تأثیر نامناسبی داشته باشد. آنچه به‌عنوان هدیه غیرمعارف شناخته می‌شود، در هر مورد متفاوت است. اما به طور کلی حسابداران رسمی باید از قرار گرفتن در موقعیت‌هایی که به اعتبار حرفه‌ای آنان لطمه وارد می‌سازد، پرهیز کنند.

## ۱۲- تضاد منافع

۱۲-۱ - حسابداران رسمی اغلب در فرایند ارائه خدمات حرفه‌ای خود با موضوع تضاد منافع روبرو می‌شوند. این گونه موارد تضاد منافع ممکن است به شکل‌های بسیار متفاوت، از موارد نسبتاً ساده تا مسائل پیچیده‌ای چون تقلب و اعمال غیرقانونی بروز کند. هر چند ارائه فهرستی جامع از کلیه مواردی که ممکن است در آنها تضاد منافع پیش آید مقدور نیست، اما حسابداران رسمی باید همواره نسبت به شرایطی که منجر به بروز تضاد منافع می‌شود، هشیار باشند.

۱۲-۲ - مسئولیت‌های حسابداران رسمی گاه با انتظارات درون و برون سازمانی در تضاد است، از این رو:

الف خطر اعمال فشار می‌تواند از سوی مدیریت صاحبکار، همکاران ارشد حسابدار رسمی یا به واسطه روابط خانوادگی یا شخصی بروز کند. در واقع حسابدار رسمی باید از ایجاد روابط یا منافی که می‌تواند بر کار او تأثیر نامطلوب بگذارد و به درستکاری حرفه‌ای وی لطمه وارد کند، پرهیزد.

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

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



ت - ارائه یا انتشار اطلاعات گمراه‌کننده‌ای 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 رسمی باشد یا نباشد.

۱۲-۳-

حسابداران رسمی ممکن است در تشخیص یا نحوه برخورد با موارد خلاف شئون حرفه‌ای با مشکل روبرو شوند. اگر چنین مواردی با اهمیت باشد، حسابدار رسمی باید از خط‌مشی‌ها 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 رسمی 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 و یا جامعه حسابداران 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 بااهمیت (برای مثال تقلب) احتمالاً راهی جز استعفا یا کناره‌گیری همراه با ارائه یادداشتی حاوی دلایل موضوع به بالاترین مقام مربوط وجود نخواهد داشت.

۱۲-۴-

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 نظارت‌کننده مربوط پیش‌بینی کرده باشد. در این شرایط، حسابدار رسمی باید حسب مورد اقدام کند.



۱۲-۵- حسابداران رسمی که دارای سمت کلیدی در سازمان‌ها هستند باید از کفایت خط مشی‌ها و دستورالعمل‌های تدوین شده در جهت حل و فصل تناقضات مربوط به رفتار حرفه‌ای اطمینان یابند.

### ۱۳- صلاحیت حرفه‌ای

۱۳-۱- مفهوم صلاحیت حرفه‌ای دربرگیرنده دو جنبه اساسی زیر است:

الف - **کسب صلاحیت حرفه‌ای:** کسب صلاحیت حرفه‌ای نیازمند برخورداری از تحصیلات عالی است که بر اساس ضوابط جامعه حسابداران از طریق آموزش‌های ویژه، کارآموزی، گذراندن امتحانات و کسب تجربیات لازم حرفه‌ای تکمیل می‌شود.

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 برنامه‌هایی 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 می‌شود.

۱۳-۲- حسابداران رسمی نباید به دارا بودن تخصص‌ها یا تجربیاتی تظاهر کنند که فاقد آنند.

### ۱۴- رازداری

۱۴-۱- حسابداران رسمی باید اطلاعاتی را که درباره امور صاحبکار یا کارفرما بدست می‌آورند محرمانه تلقی کنند. این امر حتی پس از خاتمه ارتباط حسابدار رسمی با صاحبکار یا کارفرما نیز ادامه می‌یابد.

۱۴-۲- اطلاعات مربوط به صاحبکار یا کارفرما باید همواره محرمانه محسوب شود و حسابدار رسمی 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.



- ۱۴-۳ - حسابداران رسمی باید اطمینان یابند کارکنان تحت نظر آنان و اشخاصی که از آنها مشاوره و یا خدمت دریافت می‌شود نیز، اصل رازداری را رعایت می‌کنند.
- ۱۴-۴ - اصل رازداری تنها به عدم افشای اطلاعات محدود نمی‌شود، بلکه حسابدار رسمی را ملزم می‌کند 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 گویی از این گونه اطلاعات استفاده می‌کند.
- ۱۴-۵ - به طور کلی مواردی که حسابداران رسمی مجاز به افشای اطلاعات می‌باشند به شرح زیر است:
- الف - زمانی که کارفرما یا صاحبکار مجوز افشای اطلاعات را صادر کند. در این حالت، حسابداران رسمی باید منافع کلیه اشخاص ثالثی را نیز که ممکن است از این امر متأثر شوند، در نظر گیرند.
- ب - مواردی که قانون افشای اطلاعات خاصی را الزامی می‌کند.
- پ - هنگامی که حسابدار رسمی موظف یا محق به افشای اطلاعات باشد از جمله:
۱. در رعایت الزامات اصول و ضوابط حرفه‌ای.
  ۲. در جهت حفظ منافع حرفه‌ای خود در دعاوی حقوقی.
  ۳. در انجام بررسی‌های کیفی توسط جامعه حسابداران.

### ۱۵- آگهی

- حسابداران رسمی در جهت شناساندن خود و کار خود به جامعه باید به موارد زیر توجه کنند:
- الف - از ابزارها و روش‌هایی استفاده نکنند که باعث خدشه‌دار شدن شئون حرفه‌ای شود.
- ب - در مورد نوع خدماتی که می‌توانند ارائه کنند، عناوین حرفه‌ای و سوابق تحصیلی و تجربی خود ادعاهای دور از واقعیت ننمایند.
- پ - نسبت به خدمات سایر حسابداران رسمی مطالب منفی بیان نکنند.

### بخش ب - احکام قابل اجرا توسط حسابداران رسمی شاغل

#### ۱۶- استقلال

- ۱۶-۱- هنگامی که حسابداران رسمی شاغل مسئولیت انجام کاری را به عهده می‌گیرند که مستلزم گزارشگری حرفه‌ای است باید فاقد هر گونه نفع و علاقه‌ای، صرفنظر از آثار واقعی آن باشند که ممکن است بر درستکاری، بیطرفی و استقلال ایشان تأثیر گذارد یا به نظر رسد که تأثیر می‌گذارد.
- تبصره (۱) موسسات حسابرسی موضوع فصل سوم اساسنامه در حکم حسابداران رسمی شاغل در این بخش می‌باشند.
- تبصره (۲) کلیه مدیران و کارکنان حرفه‌ای درگیر در انجام هر کاری که مستلزم گزارشگری حرفه‌ای است نسبت به همان کار نیز تابع مفاد بند ۱-۱۶ می‌باشند.
- ۱۶-۲- هر چند ارائه فهرست کاملی از مواردی که ناقض استقلال حسابداران رسمی شاغل می‌باشد میسر نیست، اما موارد مندرج در بندهای ۱۶-۳ تا ۱۶-۱۴ نمونه هایی است که استقلال واقعی یا ظاهری حسابداران رسمی شاغل را خدشه دار می‌کند.

#### داشتن هرگونه رابطه مالی با صاحبکار

- ۱۶-۳- داشتن روابط مالی با صاحبکار، استقلال را تحت تأثیر قرار می‌دهد و ممکن است هر ناظر معقولی چنین تصور کند که استقلال خدشه دار شده است. روابط مالی حسابداران رسمی شاغل (شامل بستگان نسبی و سببی طبقات اول و دوم) می‌تواند به یکی از راه‌های زیر صورت پذیرد.
۱. داشتن منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم قابل ملاحظه در واحد صاحبکار.
  ۲. دریافت تسهیلات مالی از صاحبکار یا هر یک 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 هر یک از اعضای هیأت مدیره، مدیران ارشد یا سهامداران اصلی آن.
۴. داشتن منافع مالی در یک واحد اقتصادی که دارای نفوذ قابل ملاحظه در واحد صاحبکار یا تحت نفوذ قابل ملاحظه آن است.

#### داشتن هرگونه رابطه شغلی با صاحبکار

۱۶-۴- چنانچه حسابدار رسمی شاغل 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 می‌رسد دارای منافع است که می‌تواند به استقلال او هنگام گزارشگری حرفه‌ای در مورد آن شرکت، خدشه وارد کند.

#### ارائه خدمات تخصصی حرفه‌ای به صاحبکاران

- ۱۶-۵- حسابدار رسمی شاغل نمی‌تواند به کسانی دیگر (غیر از شرکای عضو جامعه) اجازه دهد از طرف یا به نام او یا مؤسسه حسابرسی که در آن شراکت دارد مبادرت به صدور و امضای گزارش‌های حسابرسی (و بازرسی قانونی) نماید.
- ۱۶-۶- حسابدار رسمی شاغل نباید نسبت به صورتهای مالی که توسط خود یا شرکای مؤسسه او رسیدگی نشده باشد اظهار نظر نماید.
- ۱۶-۷- هنگامی که حسابدار رسمی شاغل، علاوه بر انجام حسابرسی یا عملیات دیگری که مستلزم گزارشگری حرفه‌ای است، خدمات دیگری را به صاحبکار ارائه می‌کند باید متوجه باشد نقش مدیریت واحد مورد رسیدگی را در تصمیم‌گیری یا اجرا ایفا نکند. هر چند کمک و راهنمایی در مورد تهیه صورتهای مالی اعم از صورتهای مالی شرکت اصلی و تلفیقی مجاز است، اما تهیه صورتهای مالی به دلیل مغایرت با الزامات استقلال، مجاز نیست.
- ۱۶-۸- در شرایطی که حسابدار رسمی شاغل عهده‌دار ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای زیر باشد نباید حسابرسی آن دوره‌های مالی خاص توسط او انجام شود:

- الف - خدمات تخصصی مربوط به اصلاح حساب
- ب - خدمات مربوط به تهیه و نگهداری سوابق حسابداری
- پ - خدمات مشاوره‌ای
- ت - خدمات طراحی سیستم‌های اطلاعاتی
- ث - خدمات حسابرسی داخلی
- ج - تنظیم صورت‌های مالی

### روابط شخصی و خانوادگی

۱۶-۹ - روابط شخصی و خانوادگی می‌تواند استقلال را تحت تاثیر قرار دهد. لذا حصول اطمینان از اینکه این گونه روابط در هر کار، استقلال حسابدار رسمی را به مخاطره نمی‌اندازد از اهمیت خاصی برخوردار است.

۱۶-۱۰ - تعیین دقیق حد مجاز روابط شخصی و خانوادگی بین حسابدار رسمی شاغل 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 رسمی وجود این گونه روابط را تهدیدی برای حفظ استقلال واقعی یا ظاهری خود بداند باید عدم پذیرش خدمات را مورد بررسی جدی قرار دهد. هر چند دامنه روابط مزبور بسیار گسترده است و روابط عادی شخصی تا روابط سببی و نسبی حسابدار رسمی را دربرمی‌گیرد، ولی پذیرش خدمات صاحبکارانی که یکی از بستگان نسبی و سببی طبقه اول و دوم آنها در سمت‌های کلیدی پیش گفته مسئولیت داشته باشند مجاز نیست.

### حق الزحمه

۱۶-۱۱ - حسابدار رسمی شاغل باید توجه کند در صورتی که بخش عمده‌ای از درآمدهای سالانه وی به طور مستمر از طریق یک صاحبکار یا گروهی از صاحبکاران مرتبط تأمین می‌شود، چنین وضعیتی می‌تواند موجب بروز شک و ابهام نسبت به استقلال وی گردد. اگرچه رعایت ملاحظات استقلال از مسئولیت‌های حسابدار رسمی است، اما در هر صورت



تحصیل بیش از ۲۵٪ درآمدهای مستمر سالانه یک حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی از یک صاحبکار یا گروه صاحبکار خاص، برای مدتی بیش از ۲ سال مجاز نیست.

#### حق الزحمه مشروط

۱۶-۱۲- حسابدار رسمی شاغل باید از پذیرش و ارائه خدماتی خودداری کند که پرداخت حق الزحمه آن مشروط به حصول نتیجه‌ای خاص، درصدی از یک مبلغ خاص یا موارد مشابه باشد، مگر آنکه مبلغ حق الزحمه بر اساس قوانین و مقررات تعیین شود.

#### خرید کالا و پذیرش هدایا و پذیرایی

۱۶-۱۳- خرید کالا یا دریافت خدمات با شرایط ویژه، قبول پذیرایی بی‌مورد و دریافت هدایا به میزانی بیش از حد متعارف، تهدیدی جدی برای استقلال حسابداران رسمی شاغل است؛ از این رو حسابداران رسمی و وابستگان ایشان باید ضمن پرهیز از این موارد، در حدود متعارف نیز جانب احتیاط را رعایت کنند.

#### شرکای سابق

۱۶-۱۴- چنانچه یک یا چند تن از شرکای سابق مؤسسه حسابرسی به گونه‌ای صاحبکار مؤسسه مزبور شوند، تعیین اینکه در این مورد، استقلال واقعی یا ظاهری حسابدار رسمی خدشه‌دار می‌شود یا خیر، با قضاوت حسابدار رسمی شاغل است. در هر حال پذیرش این گونه صاحبکاران تنها بعد از گذشت ۳ سال از انقضای دوران شراکت مجاز است.

#### دعای حقوقی

۱۶-۱۵- چنانچه حسابدار رسمی شاغل و صاحبکار درگیر یک دعوی حقوقی باشند ممکن است استقلال و بیطرفی حسابدار رسمی تحت تأثیر قرار گیرد. در این گونه موارد حسابدار رسمی باید متناسب با ماهیت دعوی حقوقی درباره پذیرش یا ادامه کار تصمیم‌گیری کند.

### ارتباط طولانی کارکنان ارشد با یک صاحبکار

۱۶-۱۶- بکارگیری کارکنان ارشد در ارتباط با یک صاحبکار برای سال‌های متممادی ممکن است تهدیدی برای استقلال باشد. در چنین شرایطی حسابدار رسمی شاغل باید اقداماتی را به منظور حصول اطمینان از حفظ استقلال و بیطرفی انجام دهد. بدین منظور ضروری است هیچ کاری بیش از ۳ سال توسط یک مسئول کار و بیش از ۵ سال با مسئولیت یک شریک انجام نشود.

### ۱۷- صلاحیت حرفه‌ای

حسابدار رسمی شاغل باید از پذیرش خدمات حرفه‌ای که فاقد صلاحیت لازم برای انجام آن است، خودداری کند. در صورتی که حسابدار رسمی برای انجام بخشی از خدمات حرفه‌ای خود به خدمات کارشناسی نیاز داشته باشد می‌تواند ضمن قبول انجام کار، از این خدمات استفاده کند.

### ۱۸- حق الزحمه

۱-۱۸- حسابدار رسمی شاغل که انجام خدمات حرفه‌ای را می‌پذیرد محق به دریافت حق الزحمه است.

۲-۱۸- حق الزحمه‌های حرفه‌ای باید با در نظر گرفتن موارد زیر، متناسب با ارزش خدمات حرفه‌ای انجام شده برای صاحبکار باشد:  
الف - مهارت و دانشی که برای آن خدمات مورد نیاز است.  
ب - سطح آموزش و تجربه افرادی که برای انجام آن خدمات مورد نیاز است.

پ - زمانی که برای انجام آن خدمات مورد نیاز است.

ت - میزان مسئولیتی که انجام خدمات مورد نظر ایجاد می‌کند.

۳-۱۸- حق الزحمه حرفه‌ای معمولاً بر اساس هرساعت یا هر روز کار برای هر یک از کارکنان مسئول ارائه خدمات حرفه‌ای محاسبه می‌شود. این



- حق‌الزحمه با این فرض تعیین می‌شود که سازماندهی و هدایت ارائه خدمات به صاحبکاران توسط حسابدار رسمی شاغل، به خوبی برنامه‌ریزی، کنترل و اداره می‌گردد. در تعیین حق‌الزحمه باید عوامل مطروحه در بند ۱۸-۲ مدنظر قرار گیرد.
- ۱۸-۴- صاحبکار باید از قطعی نبودن میزان حق‌الزحمه برآورد شده طبق مفاد بند ۱۸-۳ آگاه باشد. هنگامی که افزایش قابل ملاحظه حق‌الزحمه محتمل است حسابدار رسمی نباید چنین عنوان کند که در قبال حق‌الزحمه مشخص، خدمات حرفه‌ای معینی را ارائه خواهد کرد.
- ۱۸-۵- گاه در انجام خدمات حرفه‌ای برای صاحبکار، ممکن است استفاده از حق‌الزحمه از پیش تعیین شده لازم و یا به مصلحت باشد که در آن صورت، حسابدار رسمی شاغل باید با در نظر گرفتن موارد مشروح در بندهای ۱۸-۲ و ۱۸-۳ حق‌الزحمه را برآورد کند.
- ۱۸-۶- همان گونه که در بند ۱۶-۱۲ ذکر شده، حسابدار رسمی شاغل باید از پذیرش کارهایی خودداری کند که حق‌الزحمه آن مشروط به حصول نتیجه‌ای خاص است.
- ۱۸-۷- معمولاً علاوه بر حق‌الزحمه‌های حرفه‌ای، هزینه‌های مستقیم دیگری چون هزینه‌های ایاب و ذهاب و مسافرت که مستقیماً قابل انتساب به خدمات حرفه‌ای انجام شده برای صاحبکار است، به حساب صاحبکار منظور می‌شود.
- ۱۸-۸- تنظیم قرارداد انجام خدمات حرفه‌ای پیش از شروع کار، هم به نفع صاحبکار و هم به نفع حسابدار رسمی شاغل است؛ زیرا از هر گونه برداشت نادرست درباره مسئولیت‌های دو طرف و مبنای محاسبه حق‌الزحمه و ترتیب صورت‌حساب کردن آن جلوگیری می‌کند، بنابراین این ارائه خدمات حرفه‌ای باید مستند به قرارداد مکتوبی باشد که قبل از شروع کار (استقرار کامل گروه در محل صاحبکار) امضا شده باشد.



۹-۱۸- پرداخت یا دریافت هر گونه وجه دیگری نظیر پرداخت کمیسیون برای گرفتن کار یا دریافت کمیسیون جهت ارجاع کار به دیگری توسط حسابدار رسمی شاغل مجاز نیست.

#### ۱۹- فعالیت‌های ناسازگار با حرفه حسابدار رسمی شاغل

حسابدار رسمی شاغل باید از پذیرش و انجام فعالیت‌هایی خودداری کند که با ارائه خدمات حرفه‌ای ناسازگاری دارد و ممکن است به درستکاری، بیطرفی، استقلال یا حسن شهرت حرفه‌ای او لطمه وارد کند.

#### ۲۰- ارتباط با سایر حسابداران رسمی شاغل

##### الف - جایگزینی یک حسابدار رسمی شاغل

۱-۲۰- هر چند انتخاب و تغییر مشاوران حرفه‌ای حق مسلم صاحبکاران است اما وقتی از حسابدار رسمی شاغل خواسته می‌شود جایگزین حسابدار رسمی دیگری شود، وی باید درباره وجود هر گونه دلیل حرفه‌ای برای عدم پذیرش کار، تحقیق و بررسی کند. این امر بدون ارتباط با حسابدار رسمی شاغل قبلی انجام‌پذیر نیست.

۲-۲۰- ارتباط با حسابدار رسمی قبلی، علاوه بر حفظ و تحکیم روابط حرفه‌ای و ایجاد هماهنگی بین حسابداران رسمی شاغل، موجب می‌شود حسابدار رسمی پیشنهادی بتواند در مورد پذیرش کار جدید، به درستی تصمیم‌گیری کند.

۳-۲۰- حسابدار رسمی پیشنهادی باید ضمن اهمیت قائل شدن برای اطلاعات دریافتی از حسابدار رسمی قبلی، جنبه محرمانه بودن آن را نیز کاملاً رعایت کند.



- ۲۰-۴- اطلاعات ارائه شده توسط حسابدار رسمی قبلی ممکن است حاکی از این باشد که دلایل ظاهری بیان شده توسط صاحبکار درباره تعویض حسابدار رسمی قبلی، با واقعیت منطبق نیست. اطلاعات مزبور ممکن است حاکی از این باشد که پیشنهاد تغییر حسابدار رسمی شاغل به این دلیل صورت گرفته که حسابدار رسمی قبلی در مورد یا مواردی از اختلاف نظر عمده درباره اصول و ضوابط حرفه‌ای یا انجام دادن کار طبق ضوابط حرفه‌ای با صاحبکار، بر موضع خود پابرجا بوده و وظایف خود را به عنوان حسابدار رسمی شاغل به درستی انجام داده است. بنابراین، تماس بین طرفین کمک می‌کند تا:
- الف - حسابدار رسمی در پذیرش کاری که کلیه حقایق مربوط به آن روشن نیست، هشیار باشد.
  - ب - حقوق مالکان اقلیت واحد تجاری که به طور کامل از دلایل تغییر حسابدار رسمی مطلع نیستند یا بعضاً با این تغییر مخالفند، حفظ شود.
  - پ - از منافع حسابدار رسمی قبلی که وظیفه خود را آگاهانه به عنوان یک فرد حرفه‌ای مستقل انجام داده است، حمایت شود.
  - ت - صاحبکاران در مورد لزوم رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای و غیرقابل اغماض بودن آن آگاهی یابند.
- ۲۰-۵- حسابدار رسمی پیشنهادی، قبل از انعقاد قرارداد انجام کاری که مستلزم ارائه خدمات مستمر حرفه‌ای است (مانند حسابرسی سالانه صورت‌های مالی) و آن کار تاکنون توسط حسابدار رسمی دیگری، انجام می‌شده است باید:
- الف - مطمئن شود صاحبکار حسابدار رسمی قبلی را از تغییر آگاه کرده است.
  - ب - از حسابدار رسمی قبلی به طور کتبی درخواست کند کلیه اطلاعات و دلایل حرفه‌ای لازم (شامل دلایل تغییر) را همراه با جزئیات آن، برای تصمیم‌گیری در مورد پذیرش یا رد کار جدید در اختیار او قرار دهد.

- ۲۰-۶- حسابدار رسمی قبلی، پس از دریافت درخواست حسابدار رسمی پیشنهادی باید:
- الف - به صورت کتبی اعلام کند آیا دلایل حرفه‌ای مبنی بر این که حسابدار رسمی پیشنهادی نباید کار را بپذیرد، وجود دارد یا خیر.
- ب - کلیه اطلاعات مورد نیاز حسابدار رسمی پیشنهادی را که باعث می‌شود وی قادر به تصمیم‌گیری در مورد پذیرش یا رد کار جدید باشد، در اختیار وی قرار دهد.
- ۲۰-۷- چنانچه حسابدار رسمی پیشنهادی، حداکثر ظرف مدت یک ماه، پاسخی از حسابدار رسمی قبلی دریافت نکند و دلیل یا دلایل خاصی برای عدم پذیرش کار نیابد می‌تواند در مورد پذیرش کار تصمیم‌گیری کند.
- ۲۰-۸- حسابدار رسمی قبلی باید کلیه دفاتر، اسناد و مدارک صاحبکار را که نزد او وجود دارد به صاحبکار مسترد کند.
- ۲۰-۹- حسابدار رسمی شاغل در پاسخ به درخواست کارهایی که متضمن جایگزینی با حسابدار رسمی قبلی است باید تصریح کند که «قبل از پذیرش کار لازم است با حسابدار رسمی قبلی تماس بگیرد تا از نبود دلایل حرفه‌ای برای عدم پذیرش کار اطمینان حاصل کند.» و پس از انتخاب لازم است با رعایت موارد پیش گفته با حسابدار رسمی قبلی تماس بگیرد.
- ۲۰-۱۰- در مواردی که قبل از اتمام کار حسابرسی، صاحبکار تصمیم به تغییر حسابرس داشته باشد، حسابرس جایگزین باید ملاحظات پذیرش کار را به صورت جدی‌تر مد نظر قرار دهد و خلاصه‌ای از مستندات مربوط به این موارد را به جامعه حسابداران ارسال کند.



### ب - پذیرش کار جدید

- ۲۰-۱۱- افزایش و توسعه عملیات واحدهای تجاری غالباً منجر به ایجاد شعب یا شرکت‌های تابعه در مناطقی می‌شود که حسابدار رسمی (اصلی) در آنجا فعالیت نمی‌کند. در چنین شرایطی، صاحبکار یا حسابدار رسمی، ممکن است از یک حسابدار رسمی دیگر درخواست کند خدمات حرفه‌ای لازم را در جهت تکمیل کار انجام دهد.
- ۲۰-۱۲- هنگامی که از حسابدار رسمی شاغل خواسته می‌شود خدمات یا راهنمایی‌هایی ارائه کند، وی باید ضمن در نظر گرفتن مفاد بند ۱۷، در این باره نیز بررسی کند که آیا صاحبکار مزبور دارای حسابدار رسمی اصلی است یا خیر.
- ۲۰-۱۳- حسابدار رسمی شاغل که از وی خواسته می‌شود کاری را انجام دهد که نوع آن به روشنی با آنچه که توسط حسابدار رسمی اصلی انجام می‌شود یا آنچه که در ابتدا از طریق حسابدار رسمی اصلی 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 رسمی باید تعهد حرفه‌ای خود را مبنی بر تماس با حسابدار رسمی اصلی به آگاهی صاحبکار برساند. حسابدار رسمی باید بلافاصله و به صورت کتبی، حسابدار رسمی اصلی را در جریان درخواست صاحبکار قرار دهد و کلیه اطلاعات لازم برای انجام کار را از وی درخواست کند.
- ۲۰-۱۴- در شرایطی خاص ممکن است، صاحبکار اصرار کند که حسابدار رسمی اصلی از ارجاع کار به حسابدار رسمی دیگر آگاه نشود. در این صورت، حسابدار رسمی باید درباره منطقی بودن دلایل صاحبکار تصمیم‌گیری کند. در نبود شرایط خاص، صرف تمایل صاحبکار برای عدم تماس با حسابدار رسمی اصلی، دلیلی قانع‌کننده بشمار نمی‌رود.
- ۲۰-۱۵- حسابدار رسمی شاغل باید:
- الف - مطمئن شود حسابدار رسمی اصلی از ماهیت کلی خدمات حرفه‌ای ارجاع شده به وی آگاه است.

- ب - دستورات کاری دریافتی از حسابدار رسمی اصلی یا صاحبکار را تا آنجا پیروی کند که مغایرتی با قوانین و مقررات یا سایر ضوابط مربوط نداشته باشد.
- ۲۰-۱۶- در صورتی که برای صاحبکار بیش از یک حسابدار رسمی شاغل خدمات حرفه‌ای انجام دهند، بسته به نوع خدمات خاصی که ارائه می‌شود، ممکن است تنها آگاه بودن حسابدار اصلی مربوط از ارجاع خدمات، کفایت کند.
- ۲۰-۱۷- حسابدار رسمی اصلی، علاوه بر تهیه و ارائه نامه‌های مربوط به کار ارجاع شده باید حسب مورد، تماس خود را با حسابداران رسمی شاغل دیگر حفظ و در مورد درخواست‌های منطقی با آنان همکاری کند.
- ۲۰-۱۸- هنگامی که از حسابدار رسمی، درباره کاربرد اصول و ضوابط حرفه‌ای در مورد وضعیت‌ها یا معاملاتی خاص نظرخواهی می‌شود، حسابدار رسمی باید توجه داشته باشد که نظر وی ممکن است باعث ایجاد فشار بی مورد بر قضاوت و بیطرفی حسابدار رسمی اصلی شود. ارائه نظر بدون اطلاع کامل و صحیح از واقعیت‌ها، می‌تواند برای حسابدار رسمی شاغل مشکلاتی را ایجاد کند. حسابدار رسمی 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 رسمی اصلی ضروری است. حسابدار رسمی اصلی می‌تواند، با اجازه صاحبکار، کلیه اطلاعات مربوط درباره صاحبکار را در اختیار حسابدار رسمی شاغل قرار دهد. همچنین حسابدار رسمی دیگر با مجوز صاحبکار، باید نسخه‌ای از گزارش نهایی را به حسابدار رسمی اصلی ارائه کند. چنانچه صاحبکار با این ارتباطات موافقت نکند، حسابدار رسمی شاغل نباید این کار را بپذیرد.



## ۲۱- استخدام کارکنان شاغل نزد حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی دیگر

به حسابداران رسمی شاغل توصیه می‌شود، بدون اطلاع حسابدار رسمی دیگر، به طور مستقیم یا غیرمستقیم، از به کار گرفتن یا استخدام کارکنان حسابدار رسمی دیگر خودداری کنند. رعایت این محدودیت در مراجعه کارکنان مؤسسات دیگر، در نتیجه نشر آگهی استخدام نیز توصیه می‌شود. به هر حال لازم است شروع به کار هر یک از کارکنان پس از قطع ارتباط کامل با محل کار قبلی و ارائه گواهی سابقه کار انجام شود. در صورت عدم انجام هماهنگی‌های لازم توسط مؤسسه جذب‌کننده کارمند جدید، مسئولیت به عهده اوست. تخلفات کارکنان باید توسط حسابداران رسمی (کارفرمایان) به جامعه حسابداران گزارش شود.

## ۲۲- ارائه گزارش (نتیجه) خدمات حرفه‌ای

۲۲-۱- حسابدار رسمی شاغل نمی‌تواند به کسانی دیگر غیر از شرکای حرفه‌ای عضو جامعه، اجازه دهد از طرف یا به نام وی یا مؤسسه حسابرسی که در آن شراکت دارد، گزارش حسابرسی و بازرسی قانونی را صادر و امضا کند.

۲۲-۲- حسابدار رسمی شاغل نباید نسبت به صورت‌های مالی که توسط او یا شرکای مؤسسه وی رسیدگی نشده است اظهار نظر کند.

## ۲۳- آگهی و تبلیغات

۲۳-۱- حسابداران رسمی شاغل در محدوده موارد مندرج در بندهای ۲۳-۲ الی ۲۳-۵ مجاز به نشر آگهی و تبلیغات هستند.

۲۳-۲- در آگهی و تبلیغات حسابداران رسمی شاغل، اطلاعات لازم باید به گونه‌ای واقع‌بینانه و به طور صحیح، کامل و شایسته در اختیار عموم قرار گیرد.

۲۳-۳- موارد زیر نمونه فعالیت‌هایی است که با ضوابط بالا سازگار نیست:  
الف - ایجاد انتظارات دور از واقع، همراه‌کننده یا غیرقابل توجیه از نتایج کار.

ب - القا و تظاهر به داشتن توانایی اعمال نفوذ بر دادگاه‌ها، نهادهای وضع‌کننده 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 رسمی شاغل.

ث - ادعاهای غیرموجه درباره دارا بودن تخصص در زمینه‌ای خاص از دانش حسابداری یا مهارت‌های مشابه.

ج - ارائه شواهد یا گواهی از مراجع غیرحرفه‌ای در تأیید صلاحیت خود.

۲۳-۴-

حسابدار رسمی شاغل برای اطلاع‌رسانی به عموم باید:

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

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

پ - از ذکر مکرر و برجسته کردن نام خود پرهیز کند.

۲۳-۵-

نمونه‌های زیر نشان‌دهنده وضعیت‌هایی است که در آن اطلاع‌رسانی به عموم قابل قبول است؛ مشروط بر اینکه همواره الزامات مندرج در بند ۴-۲۳ رعایت شود.

• **انتصابات و تغییرات:** موارد حائز اهمیت نظیر عضویت در جامعه حسابداری و سایر مجامع حرفه‌ای، تشکیل مؤسسه و تغییر شرکا یا نشانی و سایر الزامات قانونی، مشروط به آنکه اندازه آگهی نامناسب و مکرر نباشد.

• **حسابداران رسمی آماده همکاری:** تنها برای مشارکت یا به منظور استخدام نزد یک کارفرما.

• **دفتر راهنما:** اطلاعات مندرج در دفتر راهنما باید تنها شامل نام، نشانی، شماره‌های تماس، نوع خدمات قابل ارائه و عضویت در مجامع حرفه‌ای باشد.



- انتشار کتب و مقالات، مصاحبه، سخنرانی یا مشارکت در برنامه‌های مربوط به رسانه‌های گروهی: حسابدار رسمی شاغل که در تهیه و ارائه موضوعات حرفه‌ای در قالب یکی از اشکال فوق مشارکت دارد می‌تواند نام و مدارج حرفه‌ای خود را ذکر کند، اما مجاز به ارائه اطلاعات درباره خدمات قابل ارائه توسط خود و مؤسسه خویش نیست. در انتشار کتب تنها ذکر نام مؤلف و عنوان حرفه‌ای او مجاز است. درج نام مؤسسه حسابرسی نیز تنها در صورت مشارکت مؤسسه مزبور در چاپ و انتشار بلامانع است.
- دوره‌های کارآموزی، همایش‌ها و برنامه‌های حرفه‌ای مشابه: حسابدار رسمی شاغل ممکن است صاحبکاران، کارکنان یا سایر حسابداران رسمی شاغل را برای شرکت در دوره‌های کارآموزی یا همایش‌هایی که به منظور آموزش تشکیل می‌شود دعوت کند. در این موارد نشر آگهی در نشریات مجاز نیست و دعوت سایر اشخاص منوط به کسب موافقت جامعه حسابداران است.
- جزوات و مدارک مربوط به آموزش حرفه‌ای: این گونه جزوات و مدارک تنها برای کمک به صاحبکاران، کارشناسان یا سایر حسابداران رسمی منتشر می‌شود و توزیع آن بین سایرین منوط به کسب موافقت جامعه حسابداران است.
- استخدام کارکنان: نیاز واقعی به کارکنان جدید باید از طریق رسانه‌هایی اعلام شود که معمولاً این گونه نیازها را به اطلاع عموم می‌رساند. این اطلاع‌رسانی نباید دربرگیرنده هر گونه 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 مؤسسه حسابرسی:** حدود و میزان اطلاعات قابل درج در سربرگ و تابلو مؤسسه حسابرسی (شامل آرم و کارت ویزیت) تابع ضوابط جامعه حسابداران است.
- **درج نام حسابدار رسمی شاغل در مدارک منتشر شده توسط صاحبکار:** این امر تنها در صورتی مجاز است که حدود، نوع و ماهیت خدمات ارائه شده توسط حسابدار رسمی شاغل به روشنی مشخص شده باشد، به نحوی که باعث گمراهی استفاده‌کنندگان درباره ماهیت مدارک مزبور نشود. ضمناً باید از صاحبکاران نیز درخواست شود که قبل از انتشار چنین مدارکی، مجوز لازم را از حسابدار رسمی شاغل اخذ کنند.



### بخش پ - احکام قابل اجرا توسط حسابداران رسمی غیر شاغل

۲۴ - مطالب این بخش اساساً به حسابداران رسمی غیر شاغل مربوط می‌شود، اما در شرایطی خاص که توسط جامعه حسابداران تعیین می‌گردد، به حسابداران رسمی شاغل تحت استخدام نیز تسری دارد.

### ۲۵- تضاد بین تعهدات اخلاقی به کارفرما و پایبندی به اصول حرفه‌ای

۲۵-۱ - حسابدار رسمی تحت استخدام علاوه بر داشتن تعهد اخلاقی در قبال

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 دستورالعمل‌های پشتوانه آن است، اما از حسابدار رسمی تحت استخدام انتظار نمی‌رود به بهانه حمایت از اهداف سازمان متبوع خود:

الف - قوانین و مقررات را نقض کند.

ب - اصول و ضوابط حرفه‌ای را نقض کند.

پ - به کسانی که به عنوان حسابرسان کارفرما فعالیت می‌کنند، دروغ بگوید یا آنان را به هر نحو ممکن (مثلاً با سکوت) گمراه کند.

ت - اجازه دهد نام وی در اسناد و مدارکی که واقعیت‌ها را به نحو عمده‌ای به طور نادرست ارائه می‌کند، درج یا با آن اسناد و مدارک به نوعی مرتبط شود.

۲۵-۲ - اختلاف نظر درباره مسائل حسابداری و رفتار حرفه‌ای معمولاً باید در

داخل سازمان و ابتدا از طریق رئیس مستقیم حل و فصل شود. چنانچه اختلاف نظر درباره مطلب مهمی باقی بماند، موضوع باید از طریق سطوح بالاتر مدیریت اجرایی یا اعضای غیرموظف هیأت مدیره حل و فصل شود.

۲۵-۳ - در صورتی که حسابدار رسمی تحت استخدام نتواند تضادهای مهم

بین کارفرمای خود و ضوابط حرفه‌ای را حل و فصل کند، ممکن

است پس از بررسی کلیه راه‌حل‌ها، ناگزیر از استعفا شود. حسابدار رسمی تحت استخدام باید دلایل استعفای خود را به اطلاع کارفرما برساند، اما با توجه به وظیفه حفظ اطلاعات محرمانه، نباید این گونه مطالب را به دیگران منتقل کند، مگر آنکه از نظر قانونی یا حرفه‌ای ملزم به انجام آن باشد.

۲۵-۴ - برای کسب اطلاعات بیشتر در این مورد به بند ۱۲ (تضاد منافع) مراجعه شود.

#### ۲۶- حمایت از همکاران حرفه‌ای

حسابدار رسمی تحت استخدام، به ویژه هنگامی که نسبت به همکاران خود از اختیارات بیشتر یا سمت بالاتری برخوردار است، باید به گونه‌ای رفتار کند که هر یک از همکاران وی بتواند درباره موضوعات حسابداری مربوط به خود، رأساً قضاوت و تصمیم‌گیری کند و او تنها به شکلی حرفه‌ای به حل و فصل اختلاف نظرهای احتمالی بپردازد.

#### ۲۷- صلاحیت حرفه‌ای

هنگامی که انجام کار خاصی به حسابدار رسمی تحت استخدامی واگذار شود که دارای آموزش و تجربه لازم برای انجام آن نیست، وی باید کارفرما را از میزان تخصص و تجربه خود و ضرورت استفاده از کمک و راهنمایی دیگران آگاه کند.

#### ۲۸- ارائه اطلاعات

۲۸-۱ - از حسابدار رسمی تحت استخدام انتظار می‌رود اطلاعات مالی را به گونه‌ای کامل، صادقانه و حرفه‌ای ارائه کند، به طوری که در چارچوب ضوابط مربوط، قابل فهم باشد.

۲۸-۲ - اطلاعات مالی و غیرمالی باید به روشی نگهداری شود که به وضوح بیان‌کننده ماهیت واقعی رویدادهای تجاری، دارایی‌ها و بدهی‌ها باشد و این رویدادها به روش صحیح طبقه‌بندی و به موقع ثبت شود. حسابدار رسمی تحت استخدام برای تأمین این اهداف باید آنچه را که در توان دارد، انجام دهد.



### بخش ت - ضمانت اجرای احکام

- ۲۹- اغلب حسابداران رسمی بدون نیاز به اجبار یا موارد انضباطی، ضوابط رفتار حرفه‌ای را رعایت می‌کنند. اما مواردی پیش می‌آید که این ضوابط، آشکارا یا به دلیل اشتباه یا برداشت نادرست از آن، نقض می‌شود. این امر به نفع حرفه و اعضای آن است که عموم مردم مطمئن باشند قصور در آیین رفتار حرفه‌ای مورد رسیدگی قرار می‌گیرد و اقدام انضباطی لازم صورت می‌پذیرد. بنابراین، حسابداران رسمی باید آگاه باشند که قصور در رعایت آیین رفتار حرفه‌ای یا عدم توانایی در توجیه منطقی انحراف از آن، ممکن است تخلف حرفه‌ای تلقی شود و اقدامات انضباطی را به همراه داشته باشد.
- ۳۰- اقدامات انضباطی معمولاً در موارد زیر موضوعیت می‌یابد:
- الف - کوتاهی در رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای بالاخص ضوابط مربوط به صلاحیت و مراقبت‌های حرفه‌ای.
  - ب - عدم رعایت احکام آیین رفتار حرفه‌ای.
  - پ - رفتار خلاف شئون حرفه‌ای.
- ۳۱- نحوه رسیدگی به تخلفات در فصل پنجم اساسنامه جامعه حسابداران پیش‌بینی شده است.
- ۳۲- تنبیه‌های انضباطی طبق مفاد ماده ۳۵ اساسنامه جامعه حسابداران در آیین‌نامه انضباطی پیش‌بینی شده است.