

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

---

# آیین رفتار حرفه‌ای

## حسابداران

اداره نظارت و عملکرد مالی دانشگاه

سال ۱۴۰۱

- کلیات
- تعاریف
- منافع عمومی

- اهداف حرفه حسابداری
- اصول بنیادی
- احکام

### **بند الف. احکام قابل اجرا در مورد کلیه حسابداران حرفه ای**

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

### **بند ب. احکام قابل اجرا در مورد حسابداران حرفه ای مستقل**

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

### **بند پ. احکام قابل اجرا در مورد حسابداران حرفه ای تحت استخدام**

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

## کلیات

- هدف این مجموعه ، ارائه راهنمایی های لازم درباره رفتار حرفه ای ، شامل ضوابط عمومی و اصول بنیادی است که باید توسط کلیه حسابداران حرفه ای ، به منظور دستیابی به هدفهای مورد نظر حرفه حسابداری رعایت شود .
- 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 در مورد کلیه حسابداران حرفه‌ای به یک میزان معتبر است ، مگر در مواردی که خلاف آن تصریح شده باشد .
- ویژگی های هر حرفه عبارت است از:
- الف - پذیرش وظیفه خدمت به جامعه ،
- ب - وجود حداقل شرایط از پیش تعیین شده برای ورود به حرفه ، از جمله مهارت‌های تخصصی لازم که از طریق آموزش و تجربه بدست می آید
- پ - پایبندی اعضای حرفه به مجموعه‌ای از اصول ، ضوابط و ارزشهای مربوط در آن حرفه .

- 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

- اصطلاحات به کار رفته در این مجموعه ، دارای مفاهیم زیر است:
- الف - تشکل حرفه‌ای عبارت از جامعه حسابداران رسمی و یا هر جامعه ، انجمن و سازمان حرفه ای حسابداری و حسابرسی ثبت شده در ایران است .
- ب - حسابدار حرفه‌ای شخص حقیقی یا مؤسسه ای است که عضو یک تشکل حرفه ای باشد .
- پ - حسابدار حرفه‌ای مستقل حسابدار حرفه ای است که خدمات حرفه ای خود را مستقلاً به عموم ارائه می کند . این عنوان درباره حسابداران حرفه ای شاغل در مؤسسات حرفه ای نیز بکار می رود .
- ت - حسابدار حرفه‌ای تحت استخدام حسابدار حرفه ای است که برای ارائه خدمات حرفه ای خود ، به عنوان یک شخص حقیقی در استخدام یک کارفرما ( به استثنای مؤسسات حرفه ای ) است .
- ث - خدمات حرفه‌ای هرگونه خدمات حسابداری ، حسابرسی ، مالیاتی ، مشاوره مدیریت و مدیریت مالی است که توسط حسابداران حرفه ای 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 حرفه ای 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 مهارت هایی است که توسط حسابداران حرفه ای ارائه می شود .
- ح - گزارشگری حرفه‌ای کاری است که مستلزم اظهارنظر حرفه ای نسبت به اطلاعات مالی به وسیله حسابدار حرفه‌ای مستقل می باشد .

## منافع عمومی

- پذیرش مسئولیت در قبال جامعه از ویژگی های 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 تصمیم‌گیری های آگاهانه خود به نتایج کار حسابداران حرفه‌ای اتکا می کنند. چنین اتکایی برای حرفه حسابداری در قبال حفظ منافع عمومی ایجاد مسئولیت می کند.
- مسئولیت حسابدار حرفه ای 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 حرفه ای به نحو چشمگیری تحت تأثیر ملاحظات منافع عمومی ، تدوین می شود. برای مثال :
- الف - حسابرسان مستقل با اظهار نظر درباره صورتهای مالی به سرمایه گذاران و مؤسسات مالی برای سرمایه گذاری 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 می آورند و در نتیجه قابلیت اتکای اطلاعات تهیه شده برای خارج از واحد اقتصادی افزایش می یابد .
- حسابداران حرفه ای نقش با اهمیتی در بهبود وضعیت اقتصادی جامعه ایفا می کنند ؛ برای مثال استفاده کنندگان، در زمینه‌های حسابداری و گزارشگری مالی ، مدیریت مالی و مشاوره های حرفه ای مناسب و قابل قبول درباره بسیاری از موضوعات تجاری و مالیاتی ، به خدمات حسابداران حرفه ای اتکا می کنند .

- حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابداری تا زمانی میسر است که حسابداران حرفه ای 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

- از دیدگاه آیین رفتار حرفه ای ، اهداف حرفه حسابداری عبارت است از دستیابی به بهترین اصول و ضوابط حرفه ای ، 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 حرفه ای در زمینه حسابداری حرفه ای 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 حرفه ای با بالاترین کیفیت ممکن انجام می‌شود .
- ت - اطمینان - استفاده کنندگان از خدمات حسابداران حرفه ای باید مطمئن شوند چارچوبی برای رفتار حرفه ای وجود دارد که ناظر بر ارائه آن خدمات می باشد .

## اصول بنیادی

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

- الف - **درستکاری** - حسابدار حرفه ای در انجام خدمات حرفه ای خود باید درستکار باشد.
- ب - **بیطرفی** - حسابدار حرفه ای باید بی طرف باشد و نباید اجازه دهد هرگونه پیش داوری ، جانبداری ، تضاد منافع یا نفوذ دیگران ، بی طرفی او را در ارائه خدمات حرفه ای مخدوش کند .
- پ - **صلاحیت و مراقبت حرفه ای** - حسابدار حرفه ای باید خدمات حرفه ای را با دقت ، شایستگی و پشتکار انجام دهد . وی همواره موظف است میزان دانش و مهارت حرفه ای خود را در سطحی نگاه دارد که بتوان اطمینان حاصل کرد ، خدمات وی به گونه ای قابل قبول و مبتنی بر آخرین تحولات در حرفه و قوانین و مقررات ارائه می شود.
- ت - **رازداری** - حسابدار حرفه ای باید به محرمانه بودن اطلاعاتی که در جریان ارائه خدمات حرفه ای خود بدست می آورد 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 حرفه ای باید به گونه ای عمل کند که با حسن شهرت حرفه ای او سازگار باشد و از انجام اعمالی بپرهیزد که ممکن است اعتبار حرفه را خدشه دار کند .
- ج - **اصول و ضوابط حرفه ای** - حسابدار حرفه ای باید خدمات حرفه ای را مطابق اصول و ضوابط حرفه ای مربوط انجام دهد و همچنین درخواستهای صاحبکار یا کارفرمای خود را به گونه ای با مهارت و دقت انجام دهد که با الزامات درستکاری ، بیطرفی و درمورد حسابداران حرفه ای مستقل با استقلال وی نیز سازگار باشد .

**احکام**

- 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 می کند که حسابداران حرفه ای درحین کار با آن مواجه می شوند .
- احکام به سه بخش تقسیم می شود :
- الف - قابل اجرا در مورد کلیه حسابداران حرفه ای، 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 .
- احکام در بخشهای الف ، ب و پ ( بندهای مربوطه ) و ضمانت اجرای احکام در ( بندهای مربوطه ) درج شده است .

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

#### • درستکاری و بیطرفی

- 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. صرف نظر 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 بی طرفی پایبند باشند .
- حسابداران حرفه ای در انتخاب شرایط یا اعمالی که مشخصاً با الزامات مربوط به رعایت بی طرفی سروکار دارد باید عوامل زیر را به نحو مناسب مورد توجه قراردهند :



- الف - حسابداران حرفه ای گاه در شرایطی قرار می گیرند که امکان اعمال فشار بر آنان وجود دارد. این وضعیت ممکن است بی طرفی 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 منطقاً 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 غیرمتمعارف 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.

### • تضاد منافع

- 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 شکل های بسیار متفاوت ، از موارد نسبتاً ساده تا مسائل پیچیده ای چون تقلب و اعمال غیر قانونی بروز کند . هر چند 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 .

- 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 ما فوق 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 ، صرف نظر از اینکه ارائه یا انتشار چنین اطلاعاتی در جهت منافع حسابدار حرفه ای باشد یا نباشد .
- 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 ما فوق مستقیم مطرح شود . چنانچه مشکل از این طریق برطرف نشد و حسابدار حرفه ای تصمیم به طرح آن با رده بالاتری از مدیریت گرفت ، ما فوق باید در جریان امر قرار گیرد . در صورتی که به نظر برسد ما فوق 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 حرفه ای 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.
- علاوه بر این ، در مواردی ممکن است قوانین ، مقررات یا اصول و ضوابط حرفه ای ، 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.
- 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.
- تشکلهای حرفه‌ای باید اطمینان یابند اعضایی که با تناقضات مربوط به رفتار حرفه ای روبرو می شوند ، به نظرات مشورتی و رهنمودهای قابل اطمینان دسترسی دارند.

## صلاحیت حرفه‌ای

- مفهوم صلاحیت حرفه ای دربرگیرنده دو جنبه اساسی زیر است :
- الف - **کسب صلاحیت حرفه ای** - کسب صلاحیت حرفه ای نیازمند برخورداری از تحصیلات عالی است که براساس ضوابط تشکلهای حرفه‌ای مربوط از طریق آموزش های ویژه ، کارآموزی ، گذراندن امتحانات و کسب تجربیات حرفه ای تکمیل می شود.
- ب - **حفظ صلاحیت حرفه ای** - حفظ صلاحیت حرفه ای 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 حرفه ای ( با استفاده

از یک سیستم کنترل کیفی مناسب ) با کیفیت مطلوب و در انطباق با اصول و ضوابط حرفه ای ارائه می شود.

- حسابداران حرفه ای نباید به دارا بودن تخصص ها یا تجربیاتی تظاهر کنند که فاقد آن هستند.

## رازداری

- حسابداران حرفه ای باید اطلاعاتی را که درباره امور صاحبکار یا کارفرما بدست می آورند محرمانه تلقی کنند . این امر حتی پس از خاتمه ارتباط حسابدار حرفه ای با صاحبکار یا کارفرما نیز ادامه می یابد.
- اطلاعات مربوط به صاحبکار یا کارفرما باید همواره محرمانه محسوب شود و حسابدار حرفه ای مجاز به افشای آن نیست ، مگر آنکه مجوز صاحبکار یا کارفرما دریافت شود یا الزامات قانونی یا حرفه ای ، ارائه یا افشای آن اطلاعات را ایجاب کند.
- حسابداران حرفه ای 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.
- اصل رازداری تنها به عدم افشای اطلاعات محدود نمی شود ، بلکه حسابدار حرفه ای 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 .
- به طور کلی مواردی که حسابداران حرفه ای 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 حرفه ای 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 دعاوی حقوقی .
- ۳- در انجام بررسی های کیفی توسط تشکل حرفه ای مربوط .

## خدمات مالیاتی

• حسابدار حرفه‌ای 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 . در چنین شرایطی تهیه و نگهداری پشتوانه‌هایی معقول ، تصور هرگونه اقدام غیرمجاز به نفع صاحبکار یا کارفرما را منتفی می کند .

• حسابدار حرفه‌ای نباید به گونه‌ای 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 .

• حسابدار حرفه‌ای 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 گونه‌ای مناسب تهیه و ارائه شده است .

• رهنمودها یا نظرات مالیاتی ارائه شده به صاحبکار و یا کارفرما که می تواند دارای آثار با اهمیت باشد باید به صورت مناسب در پرونده‌ها نگهداری شود .

- حسابدار حرفه‌ای 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 ادامهٔ 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.
- حسابدار حرفه‌ای 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.
- چنانچه حسابدار حرفه ای از عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی و یا از وجود اشتباه یا عدم درج اطلاعات با اهمیت 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 . در غیر این 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 در ارتباط 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.
- 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.

## 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 می‌توانند ارائه کنند، عناوین حرفه‌ای 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

### استقلال

- هنگامی که حسابداران حرفه ای مستقل مسئولیت انجام کاری را به عهده می‌گیرند که مستلزم گزارشگری حرفه‌ای است باید فاقد هرگونه نفع و علاقه ای ، صرف نظر از آثار واقعی آن ، باشند که ممکن است بر درستکاری ، بیطرفی و استقلال ایشان تأثیر گذارد یا به نظر رسد که تأثیر می‌گذارد.
- حسابداران حرفه‌ای مستقل مورد نظر در بند مربوط به اشخاص زیر محدود می‌شود :
- الف - اشخاص حقیقی یا مؤسسات انجام دهنده خدمات حرفه ای .
- ب - شرکا یا مالکین مؤسسه حرفه ای .
- پ - کلیه مدیران و کارکنان حرفه‌ای درگیر در انجام هرکاری که مستلزم گزارشگری حرفه ای است نسبت به همان کار .

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

### داشتن هرگونه رابطه مالی با صاحبکار

- داشتن روابط مالی با صاحبکار، استقلال را تحت تأثیر قرار می دهد و ممکن است هر ناظرمعقولی چنین تصور کند که استقلال خدشه دار شده است. روابط مالی حسابداران حرفه ای مستقل ( شامل بستگان ایشان به تشخیص شکل حرفه ای مربوط ) می تواند به یکی از راههای زیر صورت پذیرد :
- (1) 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 .
- (3) مشارکت با صاحبکار یا با هریک از اعضای هیأت مدیره ، مدیران ارشد یا سهامداران اصلی آن .
- (4) 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

- 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



منافعی است که می تواند به استقلال او هنگام گزارشگری حرفه ای در مورد آن شرکت ، خدشه وارد کند.

## ارائه سایر خدمات به صاحبکاران حسابرسی

- 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.
- 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 .
- حسابدار حرفه ای مستقل که عهده دار ارائه خدمات مشاوره ای یا طراحی سیستم های اطلاعاتی به یک صاحبکار است در صورت پذیرش کار حسابرسی همان دوره مالی یا هر نوع کاری که مستلزم اظهارنظر 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

- روابط شخصی و خانوادگی می تواند استقلال را تحت تأثیر قرار دهد . لذا حصول اطمینان از اینکه این گونه روابط در هر کار ، استقلال حسابدار حرفه ای را به مخاطره نمی اندازد از اهمیت خاصی برخوردار است .
- 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 در این باره توسط تشکل حرفه ای مربوط تدوین می شود .

## حق الزحمه

- 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

- حسابدار حرفه ای 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 براساس قوانین و مقررات تعیین شود.

## خرید کالا و پذیرش هدایا و پذیرایی

- 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 از این موارد ، در حدود متعارف نیز جانب احتیاط را رعایت کنند.

## مالکیت سرمایه

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

## شرکای سابق

- چنانچه یک یا چند تن از شرکای سابق مؤسسه حرفه‌ای به‌گونه‌ای صاحبکار مؤسسه حرفه‌ای شوند ، تعیین اینکه در این مورد ، استقلال واقعی یا ظاهری حسابدار حرفه‌ای خدشه‌دار می‌شود یا خیر ، با قضاوت حسابدار حرفه‌ای مستقل است .

## دعاوی حقوقی

- چنانچه حسابدار حرفه‌ای مستقل و صاحبکار درگیر یک دعوای حقوقی باشند ممکن است استقلال و بیطرفی حسابدار حرفه‌ای تحت تأثیر قرار گیرد. در این‌گونه موارد حسابدار حرفه‌ای باید متناسب با ماهیت دعوای حقوقی در باره پذیرش یا ادامه کار تصمیم‌گیری کند.

## ارتباط طولانی کارکنان ارشد با یک صاحبکار

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

## صلاحیت حرفه‌ای

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

## حق الزحمه

- حسابدار حرفه‌ای مستقل که انجام خدمات حرفه‌ای را می‌پذیرد باید این خدمات را با درستکاری و بیطرفی و براساس اصول و ضوابط فنی مربوط انجام دهد. این امر مستلزم دستیابی به مهارت و معلوماتی است که از طریق کارآموزی و تجربه بدست می‌آید. به خاطر ارائه این‌گونه خدمات حرفه‌ای است که حسابدار حرفه‌ای مستقل محق به دریافت حق الزحمه خود است.

- 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 .
- حق الزحمه حرفه‌ای معمولاً براساس هر ساعت یا هر روز کار برای هر یک از کارکنان مسئول ارائه خدمات حرفه‌ای محاسبه می‌شود. این حق الزحمه با این فرض تعیین می‌شود که سازماندهی و هدایت ارائه خدمات به صاحبکاران توسط حسابدار حرفه‌ای مستقل ، به خوبی برنامه‌ریزی ، کنترل و اداره می‌گردد.
- صاحبکار باید از قطعی نبودن میزان حق الزحمه برآورد شده طبق مفاد بند مرتبط آگاه باشد. هنگامی که افزایش قابل ملاحظه حق الزحمه محتمل است حسابدار حرفه‌ای نباید چنین عنوان کند که در قبال حق الزحمه مشخص ، خدمات حرفه‌ای معینی را ارائه خواهد کرد .
- گاه در انجام خدمات حرفه‌ای برای صاحبکار ، ممکن است استفاده از حق الزحمه از پیش تعیین شده لازم و یا به مصلحت باشد که در آن صورت ، حسابدار حرفه‌ای مستقل باید با در نظر گرفتن موارد مشروح حق الزحمه را برآورد کند .
- همان گونه که ذکر گردید ، حسابدار حرفه‌ای مستقل باید از پذیرش کارهایی خود داری کند که حق الزحمه آن مشروط به حصول نتیجه‌ای خاص است .
- معمولاً علاوه بر حق الزحمه‌های 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 .

- تنظیم قرارداد انجام خدمات حرفه‌ای پیش از شروع کار ، هم به نفع صاحبکار و هم به نفع حسابدار حرفه‌ای مستقل است ، زیرا از هرگونه برداشت نادرست در باره مبنای محاسبه حق‌الزحمه و ترتیب صورتحساب کردن آن جلوگیری می‌کند .
- پرداخت یا دریافت هرگونه وجه دیگری نظیر پرداخت کمیسیون برای گرفتن کار یا دریافت کمیسیون جهت ارجاع کار به دیگری توسط حسابدار حرفه‌ای مستقل مجاز نیست .

## فعالیت های ناسازگار با حرفه حسابداری

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

## ارتباط با سایر حسابداران مستقل

### جایگزینی یک حسابدار حرفه‌ای مستقل

- هر چند انتخاب و تغییر مشاوران حرفه‌ای حق مسلم صاحبکاران است اما وقتی از حسابدار حرفه‌ای مستقل خواسته می‌شود جایگزین حسابدار حرفه‌ای دیگری شود ، وی باید در باره وجود هرگونه دلیل حرفه‌ای برای عدم پذیرش کار ، تحقیق و بررسی کند. این امر بدون ارتباط با حسابدار حرفه‌ای قبلی انجام پذیر نیست .
- ارتباط با حسابدار حرفه‌ای قبلی ، علاوه بر حفظ و تحکیم روابط حرفه‌ای و ایجاد هماهنگی بین حسابداران حرفه‌ای مستقل ، موجب می‌شود حسابدار حرفه‌ای پیشنهادی بتواند در مورد پذیرش کار جدید ، به درستی تصمیم‌گیری کند .

- دامنه اطلاعاتی که توسط حسابدار حرفه‌ای قبلی در مورد صاحبکار به حسابدار حرفه‌ای پیشنهادی ارائه می‌شود به موافقت کتبی صاحبکار و یا قوانین و مقررات مربوط بستگی دارد .
- حسابدار حرفه‌ای پیشنهادی باید ضمن اهمیت قائل شدن برای اطلاعات دریافتی از حسابدار حرفه‌ای قبلی، جنبه محرمانه بودن آن را نیز کاملاً رعایت کند .
- اطلاعات ارائه شده توسط حسابدار حرفه‌ای قبلی ممکن است حاکی از این باشد که دلایل ظاهری بیان شده توسط صاحبکار در باره تعویض حسابدار حرفه‌ای قبلی ، با واقعیت منطبق نیست . اطلاعات مزبور ممکن است حاکی از این باشد که پیشنهاد تغییر حسابدار حرفه‌ای مستقل به این دلیل صورت گرفته که حسابدار حرفه‌ای قبلی در مورد یا مواردی از اختلاف نظر عمده در باره اصول و ضوابط حرفه‌ای یا انجام دادن کار طبق ضوابط حرفه‌ای با صاحبکار ، بر موضع خود پا برجا بوده و وظایف خود را به عنوان حسابدار حرفه‌ای مستقل به درستی انجام داده است . بنابراین ، تماس بین طرفین کمک می‌کند تا :
- الف - حسابدار حرفه‌ای در پذیرش کاری که کلیه حقایق مربوط به آن روشن نیست ، هوشیار باشد .
- ب - حقوق مالکان اقلیت واحد تجاری که به طور کامل از دلایل تغییر حسابدار حرفه‌ای مطلع نیستند یا بعضاً با این تغییر مخالفند ، حفظ شود .
- پ - از منافع حسابدار حرفه‌ای قبلی که وظیفه خود را آگاهانه به عنوان یک فرد حرفه‌ای مستقل انجام داده است ، حمایت شود .
- حسابدار حرفه‌ای پیشنهادی ، قبل از پذیرش کاری که مستلزم ارائه خدمات مستمر حرفه‌ای است ( مانند حسابرسی سالانه صورتهای مالی ) و آن کار تاکنون توسط حسابدار حرفه‌ای دیگری ، انجام می‌شده است باید :
- الف - بررسی کند آیا صاحبکار ضمن آگاه کردن حسابدار حرفه‌ای قبلی از تغییر ، اجازه تماس ( ترجیحاً بصورت کتبی ) در مورد اوضاع صاحبکار به طور کامل و آزاد با حسابدار حرفه‌ای پیشنهادی را داده است یا خیر . در صورتی که صاحبکار چنین مجوزی را ارائه نکند حسابدار حرفه‌ای باید از پذیرش

کار جدید خود داری کند ؛ مگر آنکه در شرایطی خاص ؛ از سایر روشها به اطلاعات مورد نیاز برای پذیرش کار دسترسی یابد .

• ب - پس از دریافت مجوز صاحبکار ، از حسابدار حرفه‌ای قبلی ( ترجیحاً به طور کتبی ) درخواست کند کلیه اطلاعات و دلایل حرفه‌ای لازم ( شامل دلایل تغییر ) را همراه با جزییات آن ، برای تصمیم‌گیری در مورد پذیرش یا رد کار جدید در اختیار او قرار دهد .

• حسابدار حرفه‌ای قبلی ، پس از دریافت درخواست حسابدار حرفه‌ای پیشنهادی باید :

• الف - ترجیحاً بصورت کتبی اعلام کند آیا دلایل حرفه‌ای مبنی براین که حسابدار حرفه‌ای پیشنهادی نباید کار را بپذیرد ، وجود دارد یا خیر .

• ب - اگر دلایلی از این قبیل یا موارد قابل افشای دیگری وجود دارد مطمئن شود صاحبکار در باره ارائه جزییات این اطلاعات به حسابدار حرفه‌ای پیشنهادی ، اجازه لازم را داده است . اگر چنین مجوزی وجود ندارد ، حسابدار حرفه‌ای قبلی باید مراتب را به اطلاع حسابدار حرفه‌ای پیشنهادی برساند .

• پ - در صورت دریافت مجوز صاحبکار ، کلیه اطلاعات مورد نیاز حسابدار حرفه‌ای پیشنهادی را که باعث می‌شود وی قادر به تصمیم‌گیری در مورد پذیرش یا رد کار جدید باشد ، در اختیار وی قرار دهد .

• چنانچه حسابدار حرفه‌ای پیشنهادی ، ظرف مدتی معقول ، پاسخی از حسابدار حرفه‌ای قبلی دریافت نکند و دلیل یا دلایل خاصی برای عدم پذیرش کار نباید باید نامه دیگری ارسال و در آن قید کند ، براین باور است که دلیل یا دلایل حرفه‌ای حاکی از نپذیرفتن کار پیشنهادی وجود ندارد و او تصمیم به پذیرش آن گرفته است .

• پس از پذیرش کار توسط حسابدار حرفه‌ای پیشنهادی ، حسابدار حرفه‌ای قبلی باید کلیه دفاتر ، اسناد و مدارک صاحبکار را که نزد او وجود دارد به صاحبکار مسترد کند .

• برخی سازمانها ، به دلیل رعایت الزامات خاص ( از قبیل الزامات قانونی ) شرایط استفاده از خدمات حرفه‌ای را استعمال می‌کنند. در این‌گونه موارد ، حسابدار حرفه‌ای مستقل ، در پاسخ به آگهی یا



درخواست مربوط مبنی بر تسلیم پیشنهاد خود باید در صورتی که این کار متضمن جایگزینی وی به جای حسابدار حرفه‌ای قبلی است، در پیشنهاد خود ذکر کند که قبل از پذیرش کار، لازم است فرصت تماس با حسابدار حرفه‌ای قبلی به وی داده شود تا بتواند بررسی لازم درباره وجود یا نبود دلایل حرفه‌ای، مبنی بر عدم پذیرش کار جدید را به عمل آورد.

## پذیرش کار جدید

- افزایش و توسعه عملیات واحدهای تجاری غالباً منجر به ایجاد شعب یا شرکتهای تابعه در مناطقی می‌شود که حسابدار حرفه‌ای (اصلی) 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.
- هنگامی که از حسابدار حرفه‌ای مستقل خواسته می‌شود خدمات یا راهنمایی‌هایی را ارائه کند، وی باید ضمن در نظر گرفتن مندرجات بند مرتبط، در این باره نیز بررسی کند که آیا صاحبکار مزبور دارای حسابدار حرفه‌ای اصلی است یا خیر.
- حسابدار حرفه‌ای که از وی خواسته می‌شود کاری را انجام دهد که نوع آن به روشنی با آنچه که توسط حسابدار حرفه‌ای اصلی انجام می‌شود یا آنچه که در ابتدا از طریق حسابدار حرفه‌ای اصلی یا صاحبکار ارجاع شده بود، متمایز است باید آن را به عنوان یک درخواست جداگانه برای ارائه خدمات تلقی کند. قبل از پذیرش این‌گونه خدمات، حسابدار حرفه‌ای باید تعهد حرفه‌ای خود را مبنی بر تماس با حسابدار حرفه‌ای اصلی به آگاهی صاحبکار برساند. حسابدار حرفه‌ای باید بلافاصله و ترجیحاً به صورت کتبی، حسابدار حرفه‌ای اصلی را در جریان درخواست صاحبکار قرار دهد و کلیه اطلاعات لازم برای انجام کار را از وی درخواست کند.

- در شرایطی خاص ممکن است ، صاحبکار اصرار کند که حسابدار حرفه‌ای اصلی 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 اصلی ، دلیلی قانع کننده بشمار نمی‌رود .
- حسابدار حرفه‌ای باید :
- الف - مطمئن شود حسابدار حرفه‌ای اصلی از ماهیت کلی خدمات حرفه‌ای ارجاع شده به وی آگاه است .
- دستورات کاری دریافتی از حسابدار حرفه‌ای اصلی یا صاحبکار را تا آنجا پیروی کند که مغایرتی با قوانین و مقررات یا سایر ضوابط مربوط نداشته باشد .
- 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 اصلی مربوط از ارجاع خدمات ، کفایت کند .
- حسابدار حرفه‌ای اصلی ، 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 .
- 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 اصلی 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 اصلی ضروری است . حسابدار حرفه‌ای اصلی 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 اصلی ارائه کند. چنانچه صاحبکار با این ارتباطات موافقت نکند ، حسابدار حرفه‌ای نباید این کار را بپذیرد .

## آگهی و تبلیغات

- تعیین حدود مجاز آگهی و تبلیغات توسط هریک از حسابداران حرفه‌ای ، بادر نظر داشتن موارد مندرج در بندهای مربوط به عهده تشکل حرفه‌ای مربوط است .
- در آگهی و تبلیغات مجاز ، اطلاعات لازم باید به‌گونه‌ای واقع بینانه و به طور صحیح ، کامل و شایسته در اختیار عموم قرار گیرد .
- موارد زیر نمونه فعالیت‌هایی است که با ضوابط بالا سازگار نمی باشد :
  - 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 غیر موجه در باره دارا بودن تخصص در زمینه‌ای خاص از دانش حسابداری یا مهارت‌های مشابه .
- آگاه کردن جامعه از خدماتی که توسط هریک از حسابداران حرفه‌ای ارائه می‌شود ، از سوی تشکل حرفه‌ای مربوط بلامانع است .
- 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 شئونات حرفه‌ای ارائه کند .
- پ - از ذکر مکرر و برجسته‌کردن نام خود پرهیز کند .
- نمونه‌های زیر نشان‌دهنده وضعیت هایی است که در آن اطلاع رسانی به عموم قابل قبول است .  
مشروط بر اینکه همواره الزامات مندرج در بند مربوطه 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 ، شماره های 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 همایش هایی 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**

- 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 .

## **تضاد بین تعهدات اخلاقی به کارفرما و پایبندی به اصول حرفه‌ای**

- حسابدار حرفه‌ای 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 حرفه‌ای 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 هرنحو 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 .
- 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 در باره مطلب مهمی باقی بماند ، موضوع باید از طریق سطوح بالاتر مدیریت اجرایی یا اعضای غیرموظف هیأت مدیره حل و فصل شود .
- در صورتی که حسابدار حرفه‌ای تحت استخدام نتواند تضادهای مهم بین کارفرمای خود و ضوابط حرفه‌ای را حل و فصل کند ، ممکن است پس از بررسی کلیه راه حلها ، ناگزیر از استعفا شود. حسابدار حرفه‌ای تحت استخدام باید دلایل استعفای خود را به اطلاع کارفرما برساند ، اما باتوجه به وظیفه حفظ اطلاعات محرمانه ، نباید این‌گونه مطالب را به دیگران منتقل کند ، مگر آنکه از نظر قانونی یا حرفه‌ای ملزم به انجام آن باشد .
- برای کسب اطلاعات بیشتر در این مورد به بند مربوطه ( تضاد منافع ) مراجعه شود .

**حمایت از همکاران حرفه‌ای**

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

## صلاحیت حرفه‌ای

هنگامی که انجام کار خاصی به حسابدار حرفه‌ای 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 .

## ارائه اطلاعات

- از حسابدار حرفه‌ای انتظار می‌رود اطلاعات مالی را به‌گونه‌ای کامل ، صادقانه و حرفه‌ای ارائه کند ، به طوری که در چارچوب ضوابط مربوط ، قابل فهم باشد .
- 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 حرفه‌ای برای تأمین این اهداف باید آنچه را که در توان دارد ، انجام دهد .

## ضمانت اجرای احکام

اغلب حسابداران حرفه‌ای 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 حرفه‌ای باید آماده باشند تا هرگونه انحراف احتمالی از آیین رفتار حرفه‌ای را به شکل منطقی توجیه کنند. قصور در رعایت آیین رفتار حرفه‌ای یا عدم توانایی در توجیه منطقی انحراف از ضوابط، ممکن است تخلف حرفه‌ای تلقی شود و اقدامات انضباطی را به همراه داشته باشد.

ضمانت اجرای آیین رفتار حرفه‌ای باید در اساسنامه تشکل حرفه‌ای مربوط پیش‌بینی شود. اقدامات انضباطی ممکن است توسط تشکل مربوط، نهادهای قانونی و یا به طور مشترک انجام شود.

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.

رسیدگی انضباطی هنگامی آغاز می‌شود که حل و فصل موضوع به گونه‌ای 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 حق الزحمه 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

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

- 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 .

با سپاس و آرزوی موفقیت برای تمامی همکاران امور مالی دانشگاه علوم پزشکی تبریز