

کلیات آئین رفتار حرفه ای

۱. هدف این مجموعه ، ارائه راهنماییهای لازم درباره رفتار حرفه ای ، شامل ضوابط عمومی و اصول بنیادی است که باید توسط کلیه حسابداران حرفه ای ، 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 حرفه ای و رهنمودهای مربوط است . اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی پس از تصویب مراجع ذیصلاح سازمان لازم الاجرا می شود. احکام آیین رفتار حرفه ای درمورد کلیه حسابداران حرفه ای 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 ، ازجمله مهارت‌های تخصصی لازم که از طریق آموزش و تجربه بدست می آید، و
پ - پابندی اعضای حرفه به مجموعه ای از اصول ، ضوابط و ارزشهای مربوط در آن حرفه .
۴. در اساسنامه (با عناوین مشابه) تشکلهای حرفه ای حسابداری و حسابرسی باید چگونگی رعایت مفاد آیین رفتار حرفه ای پیش بینی و نحوه نظارت بر رعایت مفاد آن مشخص شود.

تعاریف

۵. اصطلاحات بکار رفته در این مجموعه ، دارای مفاهیم زیر است:
الف - **تشکل حرفه ای** عبارت از جامعه حسابداران رسمی و یا هر جامعه ، انجمن و سازمان حرفه ای حسابداری و حسابرسی ثبت شده در ایران است.
ب - **حسابدار حرفه ای** شخص حقیقی یا مؤسسه ای است که عضو یک تشکل حرفه ای باشد.
پ - **حسابدار حرفه ای 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 حرفه ای 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 حرفه ای** 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 حرفه ای 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 حرفه ای ارائه می شود.
ح - **گزارشگری حرفه ای** کاری است که مستلزم اظهارنظر حرفه ای نسبت به اطلاعات مالی به وسیله حسابدار حرفه ای 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. جامعه ای که حرفه حسابداری با آن سر و کار دارد متشکل از صاحبکاران ، سرمایه گذاران ، دولت ، اعتبار دهندگان ، کارکنان ، کارفرمایان و سایر اشخاصی است که درجهت تصمیم گیریهای آگاهانه خود به نتایج کار حسابداران حرفه ای اتکا می کنند. چنین اتکایی برای حرفه حسابداری در قبال حفظ منافع عمومی ایجاد مسئولیت می کند .

۷. 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 اظهارنظر 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 .
۸. حسابداران حرفه ای نقش با اهمیتی در بهبود وضعیت اقتصادی جامعه ایفا می کنند؛ برای مثال استفاده کنندگان ، در زمینه های 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 .
۹. 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 حرفه ای 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 حرفه ای ، اهداف حرفه حسابداری عبارت 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 - **حرفه ای 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 می شود.
- 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

۱۱. 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 بیطرف باشد و نباید اجازه دهد هرگونه پیش داوری ، جانبداری ، تضاد منافع یا نفوذ دیگران ، بیطرفی 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 حرفه ای حق و یا مسئولیت افشای آنرا داشته باشد.
- ث - **رفتار حرفه ای** - حسابدار حرفه ای باید به گونه ای عمل کند که باحسب 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

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 می کند که حسابداران حرفه ای درحین کار با آن مواجه می شوند .
۱۳. 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 .
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

15-1- 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.

2-15- حسابداران حرفه ای در انتخاب شرایط یا اعمالی که مشخصاً با الزامات مربوط به رعایت بیطرفی سر و کار 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 بهره‌یزند 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.

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، هشیار 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. درواقع حسابدار حرفه ای باید از ایجاد روابط یا منفعی که می تواند برکار 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 درجهت منافع صاحبکار یا کارفرما باشد از مصادیق مفهوم تضاد منافع است ، صرفنظر از اینکه ارائه یا انتشار چنین اطلاعاتی درجهت 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. درصورت 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 حرفه ای 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 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.

۱۶-۴ 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. دراین شرایط ، حسابدار حرفه ای باید حسب مورد اقدام کند.

۱۶-۵ حسابداران حرفه ای 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 حرفه ای اطمینان یابند.

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

۱۷. صلاحیت حرفه ای

۱۷-۱ 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 حرفه ای مربوط از طریق آموزشهای 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 برنامه ای است که در اثر اجرای آن اطمینان حاصل شود خدمات حرفه ای (بااستفاده از یک سیستم کنترل کیفی مناسب) با کیفیت مطلوب و درانطباق بااصول و ضوابط حرفه ای ارائه می شود.

2- 17- حسابداران حرفه ای نباید به دارا بودن تخصصها یا تجربیاتی تظاهر کنند که فاقد آنند.

18. رازداری

1- 18- 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.

2- 18- 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.

3- 18- 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.

4- 18 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.

5- 18 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. دراین 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:

- 1- در رعایت الزامات اصول و ضوابط حرفه ای.
- 2- در جهت حفظ منافع حرفه ای خود در دعاوی حقوقی.
- 3- در انجام بررسیهای کیفی توسط تشکل حرفه ای مربوط .

19. خدمات مالیاتی

1- 19- 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.

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

۱۹.۳ 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.

۱۹.۴ 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.

۱۹.۵ 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 مستنداتی در دست نباشد.
پ - اطلاعات به نوعی حذف یا دستکاری شده باشد که بتواند باعث گمراهی مقامات مالیاتی شود.

۱۹.۶ 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.

۱۹.۷ 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 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.

۱۹.۸ 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

۲۱-۱ 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.

۲۱-۲ حسابداران حرفه ای مستقل مورد نظر در بند ۱-۲۱ 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.

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

داشتن هرگونه رابطه مالی با صاحبکار

۲۱-۴ 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

۲۱-۵ 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 منافی است که می تواند به استقلال او هنگام گزارشگری حرفه ای در مورد آن شرکت ، خدشه وارد کند.

ارائه سایر خدمات به صاحبکاران حسابرسی

۲۱-۶ 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.

۲۱.۷ 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 کنترل‌های 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.

۲۱.۸ 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

۲۱.۹ 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.

۲۱.۱۰ 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

۲۱.۱۱ 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

۲۱.۱۲ 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، مگر آنکه مبلغ حق الزحمه براساس قوانین و مقررات تعیین شود.

خرید کالا و پذیرش هدایا و پذیرایی

۲۱.۱۳ 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 ؛ از این رو حسابداران حرفه ای و وابستگان ایشان باید ضمن پرهیز از این موارد، در حدود متعارف نیز جانب احتیاط را رعایت کنند.

مالکیت سرمایه

۲۱.۱۴ 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

15- 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.

دعاوی حقوقی

16- ۲۱. چنانچه حسابدار حرفه ای مستقل و صاحبکار درگیر یک دعاوی 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 دعاوی حقوقی درباره پذیرش یا ادامه کار تصمیم گیری کند.

ارتباط طولانی کارکنان ارشد با یک صاحبکار

17- 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 بیطرفی انجام دهد.

۲۲. صلاحیت حرفه ای

حسابدار حرفه ای مستقل باید از پذیرش خدمات حرفه ای که فاقد صلاحیت لازم برای انجام آن است، خودداری 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.

۲۲. حق الزحمه

- 1- ۲۲. حسابدار حرفه ای مستقل که انجام خدمات حرفه ای را می پذیرد 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 می آید. به خاطر ارائه این گونه خدمات حرفه ای است که حسابدار حرفه ای مستقل محق به دریافت حق الزحمه خود است.
- 2- ۲۲. حق الزحمه های حرفه ای باید با در نظر گرفتن موارد زیر، متناسب با ارزش خدمات حرفه ای 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 می کند.

3- ۲۲. حق الزحمه حرفه ای معمولاً براساس هرساعت یا هرروزکار برای هر یک از کارکنان مسئول ارائه خدمات حرفه ای محاسبه می شود. این حق الزحمه با این فرض تعیین می شود که سازماندهی و هدایت ارائه خدمات به صاحبکاران توسط حسابدار حرفه ای مستقل، به خوبی برنامه ریزی، کنترل و اداره می گردد. در تعیین حق الزحمه باید عوامل مطروحه در بند ۲-۲۳ مدنظر قرار گیرد.

4- ۲۲. صاحبکار باید از قطعی نبودن میزان حق الزحمه برآورد شده طبق مفاد بند ۲-۲۳ آگاه باشد. هنگامی که افزایش قابل ملاحظه حق الزحمه محتمل است حسابدار حرفه ای نباید چنین عنوان کند که درقبال حق الزحمه مشخص، خدمات حرفه ای معینی را ارائه خواهد کرد.

۲۲-۵. گاه در انجام خدمات حرفه ای برای صاحبکار، ممکن است استفاده از حق الزحمه ازپیش تعیین شده لازم و یا به مصلحت باشد که درآن صورت، حسابدار حرفه ای مستقل باید با درنظرگرفتن موارد مشروح در بندهای ۲۲-۲ و ۲۲-۳، حق الزحمه را برآورد کند.

۲۲-۶. همان گونه که در بند ۲۱-۱۲ ذکر شده، حسابدار حرفه ای مستقل باید از پذیرش کارهایی خودداری کند که حق الزحمه آن مشروط به حصول نتیجه ای خاص است.

۲۲-۷. معمولاً علاوه بر حق الزحمه های حرفه ای، هزینه های مستقیم دیگری چون هزینه های ایاب و ذهاب و مسافرت که مستقیماً قابل انتساب به خدمات حرفه ای انجام شده برای صاحبکار است، به حساب صاحبکار منظور می شود.

۲۲-۸. تنظیم قرارداد انجام خدمات حرفه ای پیش از شروع کار، هم به نفع صاحبکار و هم به نفع حسابدار حرفه ای مستقل است، زیرا از هرگونه برداشت نادرست درباره مبنای محاسبه حق الزحمه و ترتیب صورتحساب کردن آن جلوگیری می کند.

۲۲-۹. پرداخت یا دریافت هرگونه وجه دیگری نظیر پرداخت کمیسیون برای گرفتن کار یا دریافت کمیسیون جهت ارجاع کار به دیگری توسط حسابدار حرفه ای مستقل مجاز نیست.

۲۴. فعالیتهای ناسازگار با حرفه حسابداری

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

۲۵. ارتباط با سایر حسابداران مستقل

جایگزینی یک حسابدار حرفه ای مستقل

۲۵-۱. هرچند انتخاب و تغییر مشاوران حرفه ای حق مسلم صاحبکاران است اما وقتی از حسابدار حرفه ای مستقل خواسته می شود جایگزین حسابدار حرفه ای دیگری شود، وی باید درباره وجود هرگونه دلیل حرفه ای برای عدم پذیرش کار، تحقیق و بررسی کند. این امر بدون ارتباط با حسابدار حرفه ای قبلی انجام پذیر نیست.

۲۵-۲. ارتباط با حسابدار حرفه ای قبلی، علاوه بر حفظ و تحکیم روابط حرفه ای و ایجاد هماهنگی بین حسابداران حرفه ای مستقل، موجب می شود حسابدار حرفه ای پیشنهادی بتواند در مورد پذیرش کار جدید، به درستی تصمیم گیری کند.

۲۵-۳. دامنه اطلاعاتی که توسط حسابدار حرفه ای قبلی در مورد صاحبکار به حسابدار حرفه ای پیشنهادی ارائه می شود به موافقت کتبی صاحبکار و یا قوانین و مقررات مربوط بستگی دارد.

۲۵-۴. حسابدار حرفه ای پیشنهادی باید ضمن اهمیت قائل شدن برای اطلاعات دریافتی از حسابدار حرفه ای قبلی، جنبه محرمانه بودن آن را نیز کاملاً رعایت کند.

۲۵-۵. اطلاعات ارائه شده توسط حسابدار حرفه ای قبلی ممکن است حاکی از این باشد که دلایل ظاهری بیان شده توسط صاحبکار درباره تعویض حسابدار حرفه ای قبلی، باواقعیت منطبق نیست. اطلاعات مزبور ممکن است حاکی از این باشد که پیشنهاد تغییر حسابدار حرفه ای مستقل به این دلیل صورت گرفته که حسابدار حرفه ای قبلی درمورد یا مواردی از اختلاف نظر عمده درباره اصول و ضوابط حرفه ای یا انجام دادن

کار طبق ضوابط حرفه ای با صاحبکار، برموضع خود پابرجا بوده و وظایف خود را به عنوان حسابدار حرفه ای مستقل به درستی انجام داده است. بنابراین، تماس بین طرفین کمک می کند تا:

الف - حسابدار حرفه ای 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 حرفه ای مطلع نیستند یا بعضاً با این تغییر مخالفند، حفظ شود.
پ - از منافع حسابدار حرفه ای قبلی که وظیفه خود را آگاهانه به عنوان یک فرد حرفه ای مستقل انجام داده است، حمایت شود.

۲۵.۶- حسابدار حرفه ای پیشنهادی، قبل از پذیرش کاری که مستلزم ارائه خدمات مستمر حرفه ای است (مانند حسابرسی سالانه صورتهای مالی) و آن کار تاکنون توسط حسابدار حرفه ای دیگری، انجام می شده است باید:

الف - بررسی کند آیا صاحبکار ضمن آگاه کردن حسابدار حرفه ای قبلی از تغییر، اجازه تماس (ترجیحاً بصورت کتبی) در مورد اوضاع صاحبکار به طور کامل و آزاد با حسابدار حرفه ای پیشنهادی را داده است یا خیر. در صورتی که صاحبکار چنین مجوزی را ارائه نکند حسابدار حرفه ای باید از پذیرش کار جدید خودداری 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 حرفه ای قبلی (ترجیحاً به طور کتبی) درخواست کند کلیه اطلاعات و دلایل حرفه ای لازم (شامل دلایل تغییر) را همراه با جزئیات آن، برای تصمیم گیری در مورد پذیرش یا رد کار جدید در اختیار او قرار دهد.

۲۵.۷- حسابدار حرفه ای قبلی، پس از دریافت درخواست حسابدار حرفه ای پیشنهادی باید:

الف - ترجیحاً بصورت کتبی اعلام کند آیا دلایل حرفه ای مبنی بر این که حسابدار حرفه ای 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 درباره ارائه جزئیات این اطلاعات به حسابدار حرفه ای پیشنهادی، اجازه لازم را داده است. اگر چنین مجوزی وجود ندارد، حسابدار حرفه ای قبلی باید مراتب را به اطلاع حسابدار حرفه ای پیشنهادی برساند.
پ - در صورت دریافت مجوز صاحبکار، کلیه اطلاعات مورد نیاز حسابدار حرفه ای پیشنهادی را که باعث می شود وی قادر به تصمیم گیری در مورد پذیرش یا رد کار جدید باشد، در اختیار او قرار دهد.

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

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

۲۵.۱۰ برخی سازمانها، به دلیل رعایت الزامات خاص (از قبیل الزامات قانونی) شرایط استفاده از خدمات حرفه ای را استعلام می کنند. در این گونه موارد، حسابدار حرفه ای 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 حرفه ای قبلی است، در پیشنهاد خود ذکر کند که قبل از پذیرش کار، لازم است فرصت تماس با حسابدار حرفه ای قبلی به وی داده شود تا بتواند بررسی لازم درباره وجود یا نبود دلایل حرفه ای، مبنی بر عدم پذیرش کار جدید را به عمل آورد.

پذیرش کار جدید

۲۵-11 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.

۲۵-12 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 اصلی است یا خیر.

۲۵-13 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 این گونه 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.

۲۵-14 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 درباره منطقی بودن دلایل صاحبکار تصمیم‌گیری کند. در نبود شرایط خاص، صرف تمایل صاحبکار برای عدم تماس با حسابدار حرفه‌ای اصلی، دلیلی قانع‌کننده بشمار نمی‌رود.

۲۵-15 حسابدار حرفه‌ای باید:

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

۲۵-16 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.

۲۵-17 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.

۲۵-18 هنگامی که از حسابدار حرفه‌ای، درباره 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 درباره 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.

۲۶۱- تعیین حدود مجاز آگهی و تبلیغات توسط هریک از حسابداران حرفه ای ، بادر نظر داشتن موارد مندرج در بندهای ۲-۲۶ الی ۶-۲۶ به عهده تشکل حرفه ای مربوط است.

۲۶۲- در آگهی و تبلیغات مجاز، اطلاعات لازم باید به گونه ای 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 نمی باشد:

- الف - ایجاد انتظارات دور از واقع ، گمراه کننده 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 حرفه ای مستقل.
- ث - ادعاهای غیرموجه درباره دارا بودن تخصص در زمینه ای خاص از دانش حسابداری یا مهارت‌های مشابه.

۲۶۴- آگاه کردن جامعه از خدماتی که توسط هریک از حسابداران حرفه ای ارائه می شود، از سوی تشکل حرفه ای مربوط بلامانع است.

۲۶۵- در مواردی که انجام تبلیغات مجاز نیست ، حسابدار حرفه ای مستقل برای اطلاع رسانی به عموم (آگهی) باید:

- الف - مطالبی را ارائه کند که به هیچ وجه غیر واقعی ، گمراه کننده یا فریبکارانه نباشد.
- ب - مطالب را با کیفیتی مطلوب و با رعایت شئون حرفه ای ارائه کند.
- پ - از ذکر مکرر و برجسته کردن نام خود پرهیز کند.

۲۶۶- نمونه های زیر نشان دهنده وضعیت‌هایی است که در آن اطلاع رسانی به عموم قابل قبول است . مشروط بر اینکه همواره الزامات مندرج در بند ۵-۲۶ رعایت شود.

- **انتصابات و تغییرات** . موارد حائز اهمیت نظیر عضویت در مجامع حرفه ای و تغییر شرکا یا نشانی
- **حسابداران حرفه ای جویای کار** . تنها برای مشارکت با حسابداران حرفه ای دیگر یا به منظور استخدام نزد یک کارفرما .
- **دفتر راهنما** . اطلاعات مندرج در دفتر راهنما که توسط تشکل حرفه ای منتشر می شود باید تنها شامل نام ، آدرس ، شماره های تماس و نوع خدمات قابل ارائه باشد .
- **انتشار کتب و مقالات** ، مصاحبه ، سخنرانی یا مشارکت در برنامه های مربوط به رسانه های گروهی . حسابدار حرفه ای که در تهیه و ارائه موضوعات حرفه ای در قالب یکی از اشکال فوق مشارکت دارد می تواند نام ، مدارج حرفه ای و نام مؤسسه خود را ذکر کند، اما مجاز به ارائه اطلاعات در باره خدمات قابل ارائه توسط خود و مؤسسه خویش نیست .
- **دوره های کارآموزی** ، همایشها و برنامه های حرفه ای مشابه . حسابدار حرفه ای ممکن است صاحبکاران ، کارکنان یا سایر حسابداران حرفه ای را برای شرکت در دوره های کارآموزی یا همایش‌هایی که به منظور کمک به کارکنان تشکیل می شود دعوت کند. لیکن دعوت سایر اشخاص منوط به کسب موافقت تشکل حرفه ای مربوط است .
- **جزوات و مدارک مربوط به آموزش حرفه ای** . این گونه جزوات و مدارک تنها برای کمک به صاحبکاران ، کارشناسان یا سایر حسابداران حرفه ای منتشر می شود و توزیع آن بین سایرین منوط به کسب موافقت تشکل حرفه ای مربوط است .

- **استخدام کارکنان** . نیاز واقعی به کارکنان جدید باید از طریق رسانه هایی اعلام شود که معمولاً این گونه نیازها را به اطلاع عموم می رساند. این اطلاع رسانی نباید دربرگیرنده هرگونه عوامل تبلیغاتی باشد .
- **اطلاعات مربوط به سوابق و تجربیات حرفه ای** . چنین اطلاعاتی تنها برای صاحبکاران یا در پاسخ به درخواست سایرین ارائه می شود و شامل مطالبی از قبیل اسامی شرکا، نشانی و خلاصه ای از خدمات واقعی حرفه ای ارائه شده است .
- **سربرگ و تابلو واحد حرفه ای** . حدود و میزان اطلاعات قابل درج در سربرگ و تابلو واحد حرفه ای (شامل آرم و کارت ویزیت) تابع ضوابط تشکل حرفه ای مربوط است .
- **درج نام حسابدار حرفه ای مستقل در مدارک منتشر شده توسط صاحبکار**. این امر تنها در صورتی مجاز است که حدود، نوع و ماهیت خدمات ارائه شده توسط حسابدار حرفه ای به روشنی مشخص شده باشد، به نحوی که باعث گمراهی استفاده کنندگان درباره ماهیت مدارک مزبور نشود .

بخش پ) احکام قابل اجرا در مورد حسابداران حرفه ای تحت استخدام

۲۷. مطالب این بخش اساساً به حسابداران حرفه ای تحت استخدام مربوط می شود، اما در شرایطی خاص که توسط تشکل حرفه ای مربوط تعیین می گردد، این مطالب به حسابداران حرفه ای مستقل شاغل در مؤسسات حرفه ای نیز تسری دارد.

۲۸. تضاد بین تعهدات اخلاقی به کارفرما و پایبندی به اصول حرفه ای

۲۸-۱. حسابدار حرفه ای تحت استخدام علاوه بر داشتن تعهد اخلاقی در قبال کارفرما، نسبت به اصول حرفه ای خود نیز پایبند است . گاه ممکن است بین این دو، تضاد ایجاد شود. اگرچه اولویت عادی یک کارمند، حمایت از اهداف مشروع سازمان متبوع و مقررات و دستورالعملهای پشتوانه آن است ، اما از حسابدار حرفه ای تحت استخدام انتظار نمی رود به بهانه حمایت از اهداف سازمان متبوع خود:

- الف - قوانین و مقررات را نقض کند.
- ب - اصول و ضوابط حرفه ای را نقض کند.
- پ - به کسانی که به عنوان حسابرسان کارفرما فعالیت می کنند، 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 عمده ای به طور نادرست ارائه می کند، درج یا با آن اسناد و مدارک به نوعی مرتبط شود.

۲۸-۲. اختلاف نظر درباره مسائل حسابداری و رفتار حرفه ای 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.

۲۸-۳. در صورتی که حسابدار حرفه ای تحت استخدام نتواند تضادهای مهم بین کارفرمای خود و ضوابط حرفه ای را حل و فصل کند، ممکن است پس از بررسی کلیه راه حلها، ناگزیر از استعفا شود. حسابدار حرفه ای تحت استخدام باید دلایل استعفای خود را به اطلاع کارفرما برساند، اما باتوجه به وظیفه حفظ اطلاعات محرمانه ، نباید این گونه مطالب را به دیگران منتقل کند، مگر آنکه از نظر قانونی یا حرفه ای ملزم به انجام آن باشد.

۲۸۴. برای کسب اطلاعات بیشتر در این مورد به بند ۱۶ (تضاد منافع) مراجعه شود.

۲۹. حمایت از همکاران حرفه ای

حسابدار حرفه ای ، به ویژه هنگامی که نسبت به همکاران خود از اختیارات بیشتر یا سمت بالاتری برخوردار است ، باید به گونه ای رفتار کند که هر یک از همکاران وی بتواند درباره موضوعات حسابداری مربوط به خود، رأساً قضاوت و تصمیم گیری کند و او تنها به شکلی حرفه ای به حل و فصل اختلاف نظرهای احتمالی بپردازد.

۳۰. صلاحیت حرفه ای

هنگامی که انجام کار خاصی به حسابدار حرفه ای 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.

۳۱. ارائه اطلاعات

۳۱-۱ از حسابدار حرفه ای انتظار می رود اطلاعات مالی را به گونه ای کامل ، صادقانه و حرفه ای ارائه کند، به طوری که در چارچوب ضوابط مربوط ، قابل فهم باشد.

۳۱-۲ اطلاعات مالی و غیرمالی باید به روشی نگهداری شود که به وضوح بیان کننده ماهیت واقعی رویدادهای تجاری ، داراییها و بدهیها باشد و این رویدادها به روش صحیح طبقه بندی و به موقع ثبت شود. حسابدار حرفه ای برای تأمین این اهداف باید آنچه را که در توان دارد، انجام دهد.

ضمانت اجرای احکام

۳۲. اغلب حسابداران حرفه ای بدون نیاز به اجبار یا موارد انضباطی ، ضوابط رفتار حرفه ای را رعایت می کنند. اما مواردی پیش می آید که این ضوابط ، آشکارا یا به دلیل اشتباه ، یا برداشت نادرست از آن ، نقض می شود. این امر به نفع حرفه و اعضای آن است که عموم مردم مطمئن باشند قصور در آیین رفتار حرفه ای مورد رسیدگی قرار می گیرد و اقدام انضباطی لازم صورت می پذیرد. بنابراین ، حسابداران حرفه ای باید آماده باشند تا هرگونه انحراف احتمالی از آیین رفتار حرفه ای را به شکل منطقی توجیه کنند. قصور در رعایت آیین رفتار حرفه ای یا عدم توانایی در توجیه منطقی انحراف از ضوابط ، ممکن است تخلف حرفه ای تلقی شود و اقدامات انضباطی را به همراه داشته باشد .

۳۳. ضمانت اجرای آیین رفتار حرفه ای باید در اساسنامه تشکل حرفه ای مربوط پیش بینی شود. اقدامات انضباطی ممکن است توسط تشکل مربوط ، نهادهای قانونی و یا به طور مشترک انجام شود .

۳۴. اقدامات انضباطی معمولاً به موارد زیر مربوط می شود:

الف - کوتاهی در رعایت اصول و ضوابط مربوط به صلاحیت و مراقبت حرفه ای.

ب - عدم رعایت احکام آیین رفتار حرفه ای.

پ - رفتار خلاف شئون حرفه ای .

۳۵. رسیدگی انضباطی هنگامی آغاز می شود که حل و فصل موضوع به گونه ای مسالمت آمیز 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 حرفه ای

ج - تعلیق عضویت

چ - اخراج از تشکل حرفه ای

۲۶. معمولاً برای طرفین موضوع حق اعتراض نسبت به حکم صادره ، طی دوره ای معین در نظر گرفته می شود .
۲۷. اگرچه ممکن است انتشار اخبار مربوط به بررسی انضباطی و اعتراض به آن مناسب باشد، اما در تعیین روش انتشار، لازم است جنبه های محرمانه بودن اطلاعات و نیز نوع تخلف انجام شده ، مورد توجه قرار گیرد .