

## آیین‌نامه اجرایی مؤسسات حسابرسی موضوع ماده (۲۸) اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران

مصوب ۱۳۹۰/۴/۱۵  
و اصلاحیه‌های ۱۳۹۳/۹/۵ و ۱۳۹۴/۱۰/۲۳  
شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران

در اجرای مفاد ماده (۲۸) اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران (جامعه) و به منظور سامان بخشی تعاملات درون و برون سازمانی مؤسسات حسابرسی عضو، آیین‌نامه اجرایی مؤسسات حسابرسی که در تاریخ ۱۳۸۳/۲/۲۷ به تصویب شورای عالی رسیده است، به شرح زیر اصلاح می‌گردد.

### فصل اول

#### کلیات

#### ماده ۱

با توجه به وظایف جامعه طبق قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی و ماده (۲) آیین‌نامه اجرایی آن، مؤسسات حسابرسی عضو جامعه، مسئولیت خطیری در اعتباربخشی، اطمینان‌افزایی و شفافیت اطلاعات ارائه شده به نظام اقتصادی کشور برای تصمیم‌گیری دارند و باید با پایبندی خود به اخلاق و رفتار حرفه‌ای، مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران مشتمل بر مفاد این آیین‌نامه اجرایی، این مسئولیت را پاسداری کنند.

## ماده ۲

مؤسسات حسابرسی، به عنوان شاکله اصلی جامعه حسابداران رسمی ایران، نقش با اهمیتی در زمینه دستیابی به اهداف جامعه دارند، بنابراین، پابندی شرکای آنها به مقررات، اهمیت ویژه‌ای می‌یابد. کسب، حفظ و ارتقای صلاحیت حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی عضو جامعه و شرکای آنها، عامل بقای حرفه و عامل اصلی در جلب اعتماد جامعه اقتصادی کشور است. جامعه حسابداران رسمی ایران و مؤسسات حسابرسی عضو آن، موظفند با همکاری یکدیگر در این زمینه تلاش کنند. این موضوع، بخشی از خط‌مشی جامعه حسابداران رسمی ایران است.

## ماده ۳

مؤسسه حسابرسی حداقل توسط سه نفر حسابدار رسمی شاغل به عنوان “شریک” تشکیل می‌شود. هر یک از شرکای مؤسسه می‌بایست ضمن احراز شرایط مدیر حسابرسی طبق مفاد بندهای زیر (حسب مورد)، دارای حداقل سه سال سابقه کار حسابرسی تمام وقت در سطح مدیر حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه و یا سازمان حسابرسی باشند.

الف) حسابداران رسمی پس از معرفی کتبی از سوی هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی به جامعه، در صورت صدور احکام مدیریت توسط مؤسسات حسابرسی عضو جامعه یا سازمان حسابرسی، به عنوان “مدیر حسابرسی” شناخته می‌شوند.

ب) حسابداران رسمی که سوابق آنها در سطح مدیر حسابرسی کمتر از میزان مقرر در صدر این ماده باشد، می‌توانند به صورت استخدام تمام وقت در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه و یا سازمان حسابرسی، کسری سوابق مذکور را تکمیل نمایند. به منظور کمک و جبران کسری سوابق، “مدیر حسابرسی” باید شرایط زیر را داشته باشد:

پ) سرپرستان ارشد حسابرسی عضو جامعه که طبق ضوابط جامعه و سازمان حسابرسی در آزمون سطح مزبور شرکت و پذیرفته شده باشند، پس از انجام سه سال کار در این رده حرفه‌ای، سابقه کار مزبور به عنوان سه سال سابقه کار در "سطح مدیر حسابرسی" تلقی می‌شود.

ت) حسابداران رسمی غیر شاغل و شاغلین انفرادی برای تبدیل وضعیت به عنوان شریک علاوه بر احراز شرایط تعیین شده در این ماده و بندهای "الف" و "ب" (حسب مورد)، بایستی حداقل امتیاز آموزشی طبق ضوابط مصوب شورای عالی را نیز دارا باشند.

تبصره یک: شرکای فعلی و قبلی مؤسسات حسابرسی عضو جامعه، از تاریخ تشکیل جامعه تا تاریخ تصویب این آیین نامه به عنوان شریک شناخته شده و مشمول الزامات این ماده نخواهند بود.

## فصل دوم

### روابط مؤسسات حسابرسی با جامعه حسابداران رسمی ایران

#### ماده ۴

مؤسسات حسابرسی که بر اساس مفاد ماده (۲۵) اساسنامه جامعه تشکیل می‌شوند، عضو جامعه‌اند و بر اساس مفاد ماده (۲۷) اساسنامه جامعه موظفند کلیه مقرراتی را که در مورد تشکیل، اداره و نحوه فعالیت آنها، توسط جامعه وضع می‌شود، رعایت کنند.

تبصره: عدم رعایت مقررات و ضوابط مصوب شورای عالی و عدم ارائه و یا تأخیر غیر متعارف در ارائه مدارک و اطلاعات درخواستی جامعه، به عنوان تخلف از مقررات محسوب می‌شود.

## ماده ۵

جامعه پس از اطمینان یافتن از وجود دفتر کار مناسب و امکانات لازم در چارچوب ضوابط مصوب، طبق ماده (۵۶) اساسنامه جامعه نسبت به تأیید اساسنامه مؤسسات در حال تأسیس و صدور پروانه کار اقدام می‌نماید.

**تبصره:** انجام فعالیت حرفه‌ای در مکانی به‌جز مرکز مؤسسه تحت عناوینی مانند شعبه، دفتر و یا هر عنوان دیگر، در صورتی مجاز خواهد بود که این موضوع در اساسنامه مؤسسه پیش‌بینی شده و تحت نظر یکی از شرکای مستقر در محل اداره شود.

## ماده ۶

هرگاه مؤسسه‌ای بیش از مدت ۶ ماه از تاریخ اخطار جامعه، دفتر کار مناسب برای فعالیت حرفه‌ای در اختیار نداشته باشد، شرکای مؤسسه می‌بایست حداکثر تا پایان ماه بعد نسبت به رفع اشکال و یا تهیه صورت جلسه انحلال مؤسسه اقدام نمایند.

**تبصره ۱:** تعهدات حرفه‌ای مؤسسه در این خصوص در دوران انحلال با نظارت جامعه (طبق مفاد قرارداد) انجام می‌پذیرد.

**تبصره ۲:** مهلت پیش‌بینی شده در این ماده با ارائه توجیهات حداکثر تا ۲ ماه توسط هیأت مدیره جامعه قابل تمدید می‌باشد.

## ماده ۷

هیأت مدیره جامعه موظف است زمینه لازم را برای همکاری و مشارکت مؤسسات در تحقق برنامه‌های جامعه و تدوین ضوابط و مقررات مربوط فراهم نماید.

## ماده ۸

در اجرای تبصره یک ماده (۲۷) اساسنامه جامعه، مؤسسات حسابرسی موظفند ظرف مدت یک هفته پس از انعقاد قرارداد، اطلاعات مربوط به قراردادهای منعقد شده در ارتباط با فعالیت‌های حرفه‌ای موضوع فعالیت مؤسسه را طبق فرم مربوط به جامعه ارسال نمایند.

## ماده ۹

در اجرای تبصره (۴) ماده (۲۷) اساسنامه جامعه، مؤسسات حسابرسی موظفند یک نسخه از گزارش‌های حسابرسی خود را از جمله حسابرسی صورتهای مالی، حسابرسی مالیاتی و حسابرسی ویژه و ارزیابی سهام را ظرف مدت یک هفته پس از تاریخ صدور به صورت الکترونیکی به جامعه ارسال نمایند.

**تبصره:** در نمونه قراردادهای حسابرسی که توسط جامعه تهیه شده است، ارائه یک نسخه از گزارش‌های حسابرسی به جامعه پیش‌بینی شده و استفاده از قراردادهای مزبور برای مؤسسات حسابرسی الزامی می‌باشد.

## فصل سوم

### روابط مؤسسات حسابرسی عضو با یکدیگر

## ماده ۱۰

مؤسسات حسابرسی عضو می‌توانند به صورت مشترک نسبت به انعقاد قرارداد و انجام کار اقدام نمایند. انجام دادن کار مشترک، منوط به انعقاد قرارداد کتبی بین دو یا چند مؤسسه حسابرسی و مشخص شدن حدود کار و وظایف هر مؤسسه است. کلیه شرکای دو یا چند مؤسسه طرف قرارداد، در کار انجام شده مسئولیت تضامنی دارند.

## ماده ۱۱

واگذاری تمام یا بخشی از خدمات حرفه‌ای حسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی و حسابداران رسمی شاغل انفرادی به مؤسسات حسابرسی و حسابداران شاغل انفرادی دیگر ممنوع است. همچنین پذیرش تمام یا بخشی از خدمات حرفه‌ای توسط مؤسسات حسابرسی و حسابداران رسمی شاغل انفرادی از مؤسسات حسابرسی و حسابداران رسمی شاغل انفرادی دیگر ممنوع است.

### ماده ۱۲

هرگونه استفاده موقت از خدمات حرفه‌ای کارکنان مؤسسات حسابرسی دیگر صرفاً با توافق کتبی دو مؤسسه حسابرسی ذی‌ربط مجاز است.

### ماده ۱۳

انجام کارهای تحقیقاتی، آموزشی و پژوهشی توسط دو یا چند مؤسسه حسابرسی، با توافق کتبی طرفین مجاز است.

### ماده ۱۴

روابط حسابرس پیشین و حسابرس جایگزین و همچنین، روابط حسابرس اصلی و حسابرس دیگر تابع ضوابط آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای حسابرسی است.

**تبصره ۱:** به‌منظور رعایت موازین حرفه‌ای در موارد تغییر حسابرس، انجام اقدامات زیر توسط حسابرس جایگزین الزامی است:

الف) حسابرس جایگزین پس از انجام مکاتبه با حسابرس قبلی در ارتباط با عدم وجود دلایل حرفه‌ای برای تغییر حسابرس، بودجه ریالی کار را با توجه به بودجه زمانی انجام کار بر حسب رده‌های مختلف حرفه‌ای و سهم مناسبی از سربار تعیین و در پرونده‌های خود مستند می‌کند.

**تبصره ۲:** پذیرش کار در جریان اعضای جامعه توسط سایر اعضا، ممنوع می‌باشد. در موارد استثنایی و با ارائه توجیهات لازم، انجام کار توسط حسابرس جایگزین با موافقت کتبی جامعه حسابداران رسمی ایران امکان‌پذیر است.

## ماده ۱۵

به منظور رعایت شایسته بند (۲۱) آیین رفتار حرفه‌ای، استخدام کارکنان سایر اعضا توسط مؤسسات عضو جامعه باید با اطلاع از کارفرمای قبلی صورت گیرد. به هر حال استخدام کارکنان سایر اعضا بدون قطع رابطه کامل با کارفرمای قبلی وی و ارائه گواهی پایان کار، ممنوع است.

## فصل چهارم

### روابط مؤسسات حسابرسی با حسابداران رسمی

## ماده ۱۶

ارتباط مؤسسات حسابرسی با حسابداران رسمی شاغل به صورت یکی از موارد زیر برقرار خواهد شد:

الف) شراکت در مؤسسه حسابرسی،

ب) استخدام تمام وقت (حسابداران رسمی تحت استخدام).

## ماده ۱۷

هرگونه اختلاف حرفه‌ای بین مؤسسات حسابرسی و یا حسابداران رسمی عضو جامعه از طریق مراجعه به داور مرضی‌الطرفین حل و فصل خواهد شد، در صورت عدم توافق در مورد تعیین داور مرضی‌الطرفین، موضوع اختلاف از طریق ارجاع به داور یا هیأت داور تعیین شده از طرف هیأت مدیره جامعه حل و فصل خواهد شد و طرفین حسب مورد ملزم به تمکین از رأی صادره توسط داور مرضی‌الطرفین یا جامعه خواهند بود.

## فصل پنجم

### روابط مؤسسات حسابرسی با مؤسسات حرفه‌ای غیر عضو داخلی

#### ماده ۱۸

واگذاری خدمات حرفه‌ای غیر حسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی (شامل خدمات مالی، طراحی و پیاده سازی سیستم مالی، ارزیابی سهام و سهم‌الشرکه) به اشخاص و مؤسسات غیر عضو جامعه حداکثر تا میزان (۳۰) درصد مبلغ قرارداد، طبق شرایط زیر مجاز می‌باشد:

الف) حجم کارهای ارجاعی در هر سال نباید از ۲۰ درصد کل درآمدهای غیر حسابرسی بیشتر شود.

ب) مسئولیت حرفه‌ای و نظارت بر اجرای کار به عهده مؤسسه واگذار کننده کار می‌باشد.

## فصل ششم

### روابط مؤسسات حسابرسی عضو با مؤسسات حسابرسی بین‌المللی

#### ماده ۱۹

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه می‌توانند با مؤسسات حسابرسی بین‌المللی مورد تأیید جامعه، قراردادهای همکاری منعقد کنند. این همکاری می‌تواند به صورت پذیرش انواع نمایندگی حرفه‌ای توسط مؤسسه حسابرسی، انعقاد قراردادهای بلند مدت همکاری و قراردادهای مشارکت موردی (در مورد تمام یا بخشی از خدمات حرفه‌ای خاصی که مشمول مفاد ماده (۲) آیین‌نامه اجرایی تبصره (۴) قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی نیست) انجام شود.



**تبصره:** انجام همکاری مؤسسات حسابرسی عضو با مؤسسات حسابرسی بین‌المللی، تنها پس از انعقاد قراردادهای مربوط در صورتی که مغایر با قوانین و مقررات جامعه نباشد. مجاز است. نوع و حدود همکاری باید به اطلاع جامعه حسابداران رسمی ایران برسد.

#### ماده ۲۰

بررسی پرونده‌های حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی توسط مؤسسات بین‌المللی طرف قرارداد، به منظور کنترل کیفیت، با رعایت اصول حرفه‌ای بلامانع است.

### فصل هفتم

#### سایر موارد

#### ماده ۲۱

به منظور رعایت مفاد ماده ۲-۱۲ آیین‌نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای، مؤسسات حسابرسی و شاغلین انفرادی عضو جامعه باید کارکنان حرفه‌ای ذی صلاح خود را با رعایت مقررات مربوط، برای شرکت در امتحانات به جامعه معرفی کنند و نتیجه (یا نتایج) امتحانات را با در نظر گرفتن سایر صلاحیت‌های حرفه‌ای در ارتقای آنان دخالت دهند.

#### ماده ۲۲

مؤسسات حسابرسی مکلفند کلیه وظایف قانونی در مورد مؤسسه، شرکا و کارکنان خود، از جمله قوانین و مقررات مربوط به مالیات‌ها، کار و تأمین اجتماعی را رعایت کنند.

### ماده ۲۳

مؤسسات حسابرسی باید دارای آیین‌نامه رده‌بندی شغلی و آموزشی برای کارکنان خود باشند. در این مورد رعایت مقررات و رهنمودهای جامعه ضروری است.

### ماده ۲۴

کسب حداقل امتیازات مصوب کنترل وضعیت مؤسسه و کنترل کیفیت کار، الزامی می‌باشد و در صورت عدم کسب حداقل امتیازات مصوب با پیشنهاد کارگروه کنترل کیفیت، حداکثر ۶ ماه مهلت به مؤسسه اعطا می‌شود و بعد از مهلت مقرر در صورت عدم کسب حد نصاب لازم موضوع به هیأت انتظامی ارجاع خواهد شد.

### ماده ۲۵

صورت‌های مالی مؤسسات حسابرسی باید توسط یکی از مؤسسات حسابرسی دیگر حسابرسی و ظرف مدت ۴ ماه پس از پایان سال مالی، توسط مؤسسه مورد رسیدگی به جامعه تسلیم گردد. انتخاب مؤسسات به عنوان حسابرس به صورت متقابل و برای بیش از دو سال متوالی مجاز نمی‌باشد.

### ماده ۲۶

در مواردی که داور و یا هیأت دآوری معین شده توسط هیأت مدیره به عنوان داور مرضی‌الطرفین نسبت به موضوع مورد اختلاف رسیدگی و اعلام نظر می‌نماید، هزینه دآوری به میزان ساعت صرف شده بابت جبران هزینه‌های انجام شده به تساوی از طرفین دریافت می‌شود.

**تبصره:** در مواردی که یکی از طرفین دعوا عضو جامعه نباشد، هزینه دآوری تماماً از عضو ذی‌ربط دریافت خواهد شد.

#### ماده ۲۷

سربرگ‌های مکاتباتی مؤسسات حسابرسی باید شامل نام مؤسسه حسابرسی و به دنبال آن عبارت حسابدار رسمی باشد. درج اسامی شرکا در سربرگ بلامانع است.

#### ماده ۲۸

مؤسسات حسابرسی می‌توانند رده بندی مؤسسه خود را از جامعه درخواست کنند. ضوابط امتیاز بندی بر اساس آیین‌نامه‌ای خواهد بود که به پیشنهاد مشترک کارگروه‌های مؤسسات حسابرسی و کنترل کیفیت و تأیید هیأت مدیره، توسط شورای عالی جامعه تصویب خواهد شد.

#### ماده ۲۹

چنانچه وضعیت مؤسسات حسابرسی با برخی از مواد این آیین‌نامه (به‌استثنای شرایط پیش‌بینی شده در ماده (۳) مطابقت نداشته باشد، مؤسسات ذی‌ربط مکلفند حداکثر ظرف مدت ۶ ماه از تاریخ تصویب این آیین‌نامه نسبت به تطبیق شرایط خود اقدام نمایند در غیر این صورت عضو ذی‌ربط متخلف شناخته خواهد شد.

#### ماده ۳۰

این آیین‌نامه در ۳۰ ماده و ۱۲ تبصره در تاریخ‌های ۱۳۹۰/۳/۴، ۱۳۹۰/۳/۱۸، ۱۳۹۰/۴/۱۵، ۱۳۹۳/۹/۵ و ۱۳۹۴/۱۰/۲۳ به تصویب شورای عالی رسیده است. هرگونه تغییر در مفاد این آیین‌نامه با پیشنهاد کارگروه مؤسسات حسابرسی، تأیید هیأت مدیره و تصویب شورای عالی جامعه انجام خواهد شد.