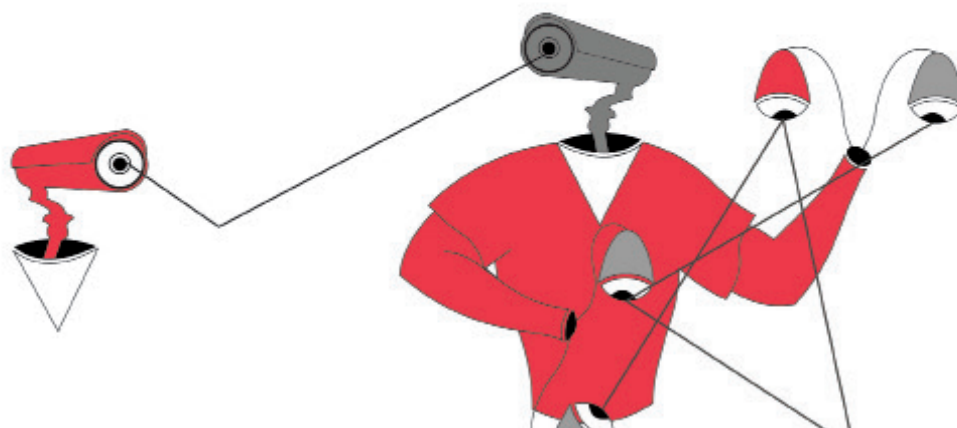


تغییرهای آیین رفتار حرفه‌ای در ارتباط با برخی خدمات غیر اطمینان بخشی برای صاحبکاران خدمات حسابرسی و اطمینان بخشی



✍ ترجمه: امیرهادی معنوی مقدم

بخش ۲۹۰

ارائه خدمات غیر اطمینان بخشی به صاحبکار خدمات حسابرسی

مسئولیت‌های مدیریت

[بندهای ۲۹۰.۱۵۹ الی ۲۹۰.۱۶۳ حذف و با بندهای ۲۹۰.۱۵۹ الی ۲۹۰.۱۶۲ که در ادامه می‌آیند، جایگزین می‌شوند]
۲۹۰.۱۵۹- مسئولیت‌های مدیریت شامل کنترل، رهبری و اداره بنگاه تجاری است که تصمیم‌گیری در خصوص تحصیل، استقرار و کنترل منابع انسانی، مالی، فناوری، عینی و نامشهود را دربر می‌گیرد.
۲۹۰.۱۶۰- تشخیص اینکه یک فعالیت آیا در شمار مسئولیت‌های مدیریت به حساب می‌آید؛ بستگی به شرایط دارد و مستلزم قضاوت است. از جمله فعالیت‌هایی که از مسئولیت‌های مدیریت به حساب می‌آیند عبارتند از:
• تعیین رویه‌ها و جهتگیری راهبردی،

خدمات نظارت کند. این فرد که بهتر است از مدیران ارشد سازمان باشد، اهداف، ماهیت و نتایج خدمات و مسئولیتهای صاحبکار و مؤسسه حسابرسی را درک می‌کند. با این حال، لزومی ندارد این فرد تخصص اجرا یا اجرای مجدد این خدمات را داشته باشد؛

- بر خدمات نظارت دارد و کفایت نتایج خدمات ارائه شده با توجه به هدف صاحبکار را ارزیابی می‌کند؛ و
- مسئولیت اقدامهایی که در نتیجه خدمات باید گرفته شوند را می‌پذیرد (البته اگر اقدامی صورت گیرد).

[بند ۱۶۳. ۲۹۰. و تیترا آن در پایین پس از بند ۱۶۲. ۲۹۰. در آیین درج می‌شوند.]

خدمات اداری

۱۶۳. ۲۹۰- کمک به صاحبکار برای انجام وظایف روزمره یا غیرفکری در دوره عادی عملیات جزو خدمات اداری است. چنین خدماتی به قضاوت حرفه‌ای نیاز نداشته و ماهیت اداری دارند.

از جمله خدمات اداری ممکن است به خدمات واژه‌پردازی، تهیه فرمهای اداری یا قانونی برای تأیید صاحبکار، ارسال این فرمها طبق دستورعمل صاحبکار، مراقبت از سررسید تکمیل فرمهای قانونی و مشاوره به صاحبکار حسابرسی درباره این تاریخها اشاره کرد. ارائه چنین خدماتی به طور کلی خطری برای استقلال نیست. با این حال، اهمیت خطر ایجاد شده باید ارزیابی شده و در صورت لزوم، برای حذف خطر یا کاهش آن تا سطح پذیرفتنی، تدابیر ایمن‌ساز به کار گرفته شوند.

تهیه اسناد حسابداری و صورتهای مالی

مفاد کلی

[بندهای ۱۶۴. ۲۹۰. الی ۱۷۰. ۲۹۰. حذف و بندهای ۱۶۴. ۲۹۰. الی ۱۷۰. ۲۹۰. که در زیر می‌آیند، جایگزین خواهند شد.]

۱۶۴. ۲۹۰- مدیریت مسئول تهیه و ارائه درست صورتهای مالی مطابق با چارچوب گزارشگری مالی کاربرپذیر است. این مسئولیتهای عبارتند از:

- تعیین رویه‌های حسابداری و عملیات حسابداری در آن رویه‌ها؛
- تهیه یا تغییر اسناد مبنا یا داده‌های اصلی در فرم الکترونیکی یا دیگر فرمها که انجام معامله را نشان می‌دهند (برای مثال،

- استخدام و اخراج کارکنان،

- جهت‌دهی و پذیرفتن مسئولیت اقدامهای کارکنان در بنگاه تجاری،

- صدور مجوز برای انجام معامله‌ها،

- کنترل یا مدیریت حسابهای بانکی و سرمایه‌گذاریها،

- تصمیم‌گیری در خصوص اینکه کدامیک از پیشنهادها، مؤسسه حسابرسی یا دیگر سازمانهای ثالث باید اجرا شوند،

- ارائه گزارش به افرادی که از طرف مدیریت راهبران بنگاه به‌شمار می‌آیند،

- پذیرفتن مسئولیت برای تهیه و ارائه درست صورتهای مالی مطابق با چارچوب گزارشگری مالی کاربرپذیر، و

- پذیرفتن مسئولیت برای طراحی، اجرا، پایش یا حفظ کنترلهای داخلی.

۱۶۱. ۲۹۰- مؤسسه حسابرسی نباید هنگام اجرای کار برای صاحبکار حسابرسی، مسئولیت مدیریتی بپذیرد. در این شرایط، خطرهای به‌وجودآمده قدری درخور توجه خواهند بود که هیچ یک از تدابیر ایمن‌سازی ممکن نیست خطرها را تا سطح پذیرفتنی کاهش دهند.

برای مثال، تصمیم‌گیری در خصوص اینکه کدامیک از پیشنهادها، مؤسسه باید اجرا شوند، خطر منافع شخصی و خطر خودبینی در تجدیدنظر را ایجاد خواهد کرد. افزون بر این، چون مؤسسه حسابرسی با دیدگاهها و منافع مدیریت احساس نزدیکی زیادی می‌کند، خطر نزدیکی به‌وجود خواهد آمد. با توجه به بند ۱۶۲. ۲۹۰، ارائه پیشنهاد به‌منظور کمک به مدیریت برای اینکه از زیر بار مسئولیتهایش شانه خالی کند، به‌معنای قائل شدن مسئولیت برای مدیریت نیست.

۱۶۲. ۲۹۰- برای جلوگیری از ریسک پذیرش مسئولیت مدیریت به‌هنگام ارائه خدمات غیراطمینان‌بخشی به صاحبکار حسابرسی، مؤسسه حسابرسی باید به این نتیجه برسد که مدیریت قضاوتها و تصمیمهایی را خواهد گرفت که جزو مسئولیت مدیریت است؛ از جمله اینکه مؤسسه باید اطمینان یابد مدیریت صاحبکار:

- فردی با مهارت، دانش و تخصص مناسب را مأمور می‌کند تا در تمامی مواقع، مسئول تصمیمهای صاحبکار بوده و بر

صاحب‌کاران حسابرسی که شرکت سهامی عام نیستند

۲۹۰.۱۶۸- تا زمانی که خطر خودبینی در تجدیدنظر تا سطح پذیرفتنی پایین باشد، مؤسسه حسابرسی ممکن است خدمات مرتبط با تهیه اسناد حسابداری و صورتهای مالی را به صاحب‌کاری که شرکت سهامی عام نیست و در آن این خدمات ماهیت روزمره یا غیرفکری دارند، ارائه دهد. خدماتی که ماهیت روزمره یا غیرفکری دارند به قضاوت حرفه‌ای چندانی از سوی حسابدار حرفه‌ای نیاز ندارند. برخی از این خدمات عبارت هستند از:

- تهیه محاسبات حقوق و دستمزد یا گزارشهای مبتنی بر داده‌های تولیدشده از سوی صاحب‌کار برای تأیید و پرداخت از سوی صاحب‌کار؛

- ثبت معامله‌های تکرارشونده‌ای که مبالغشان به‌آسانی از روی اسناد مینا یا داده‌های اولیه قابل تعیین هستند، مانند قبضه‌های آب و برق که صاحب‌کار طبقه‌بندی مناسب حساب را برای آنها تعیین یا تأیید کرده است؛

- ثبت معامله‌ای که صاحب‌کار مبلغ قابل ثبت را از قبل تعیین کرده، حتی اگر معامله تا حدی زیادی جنبه غیرعینی داشته باشد؛

- محاسبه استهلاک داراییهای ثابت وقتی صاحب‌کار رویه حسابداری را تعیین و عمر مفید و ارزشهای باقیمانده را برآورد می‌کند؛

- انتقال ثبتهای تأییدشده از سوی صاحب‌کار به تراز آزمایشی؛

- تهیه صورتهای مالی براساس اطلاعات مندرج در تراز آزمایشی که به تأیید صاحب‌کار رسیده است و تهیه یادداشتهای مربوط براساس اسنادی که صاحب‌کار تأییدشان کرده است.

در تمام موارد، اهمیت خطر ایجادشده باید ارزیابی شود و در صورت لزوم، برای حذف خطر یا کاهش آن تا سطح پذیرفتنی، تدابیر ایمن‌ساز استفاده شوند. برخی از تدابیر ایمن‌ساز عبارتند از:

- اجرای این خدمات به‌وسیله شخصی که عضو گروه حسابرسی نیست، یا

- اگر این خدمات به‌وسیله شخصی اجرا می‌شود که عضو

سفارشهای خرید، اسناد زمان پرداخت حقوق و دستمزد و سفارشهای مشتریان)؛ و

- ایجاد یا تغییر ثبتهای دفتر روزنامه یا تعیین یا تأیید طبقه‌بندی حسابهای معامله‌ها.

۲۹۰.۱۶۵- اگر همان مؤسسه‌ای که کار حسابرسی صورتهای مالی را انجام می‌دهد، خدمات حسابداری و دفترداری، مانند تهیه اسناد حسابداری یا صورتهای مالی، به صاحب‌کار حسابرسی ارائه دهد، خطر خودبینی در تجدیدنظر به‌وجود می‌آید.

۲۹۰.۱۶۶- با این حال، فرایند حسابرسی مستلزم گفت‌وگو بین مؤسسه و مدیریت صاحب‌کار حسابرسی است که ممکن است دربرگیرنده موارد زیر باشد:

- استفاده از استانداردها یا رویه‌های حسابداری و الزامهای افشای صورتهای مالی،

- مناسب بودن کنترل مالی و حسابداری و روشهای استفاده‌شده برای تعیین مقدار داراییها و بدهیهای اعلام‌شده، یا

- پیشنهاد تعدیل ثبتهای دفتر روزنامه.

این فعالیتها در شمار بخشهای معمول فرایند حسابرسی به حساب می‌آیند و به‌طور کلی، تا زمانی که صاحب‌کار مسئول تصمیم‌گیری برای تهیه اسناد حسابداری و صورتهای مالی است، خطری برای استقلال ایجاد نمی‌کنند.

۲۹۰.۱۶۷- به همین ترتیب، صاحب‌کار شاید برای مواردی مانند حل مشکلات مغایرت حساب یا تجزیه‌وتحلیل و جمع‌آوری اطلاعات برای ارائه گزارش به نهادهای نظارتی، از مؤسسه حسابرسی درخواست کمک فنی داشته باشد.

افزون بر این، صاحب‌کار ممکن است در خصوص مسائل حسابداری از قبیل تبدیل صورتهای مالی فعلی از یک چارچوب گزارشگری مالی به چارچوب دیگر (برای مثال، با هدف رعایت رویه‌های حسابداری گروه یا انتقال به چارچوب گزارشگری مالی دیگر، مانند استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی) درخواست مشاوره فنی داشته باشد. چنین خدماتی، به‌طور کلی خطری برای استقلال ایجاد نمی‌کنند؛ به‌شرطی که مؤسسه حسابرسی مسئولیت مدیریتی برای کار با صاحب‌کار حسابرسی نپذیرد.

مؤسسه حسابرسی نباید هنگام اجرای کار برای

صاحب‌کار حسابرسی

مسئولیت مدیریتی بپذیرد

در این شرایط

خطرهای به وجود آمده قدری در خور توجه خواهند بود که

هیچ‌یک از تدابیر ایمن‌سازی ممکن نیست

خطرها را تا سطح پذیرفتنی کاهش دهد

الف- واحد یا بنگاه‌های وابسته‌ای که خدمات را دریافت می‌کنند در مجموع صورتهای مالی که مؤسسه حسابرسی درباره آنها اظهار نظر می‌کند، با اهمیت نباشند؛ یا

ب- خدمات به مواردی مربوط باشند که در مجموع برای صورتهای مالی آن واحد یا بنگاه وابسته با اهمیت نیستند. [بند ۲۹۰.۱۷۱ و عنوان آن «موقعیت اضطراری» حذف خواهد شد.]

خدمات وضع مالیات

محاسبه مالیات با هدف تهیه ثبتهای حسابداری

صاحب‌کاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

[بند ۲۹۰.۱۸۲ حذف خواهد شد و با بند ۲۹۰.۱۸۱ که در زیر می‌آید، جایگزین می‌شود.]

۲۹۰.۱۸۱- اگر صاحب‌کار حسابرسی شرکت سهامی عام باشد، مؤسسه حسابرسی نباید با هدف تهیه ثبتهای حسابداری با اهمیت نسبت به صورتهای مالی که مؤسسه حسابرسی درباره آنها اظهار نظر می‌کند، محاسبات مالیاتی (داراییها یا بدهیهای مالیاتی فعلی و معوق را انجام دهد.

[بند ۲۹۰.۱۸۳ حذف خواهد شد.]

گروه حسابرسی است، از یک شریک یا عضو ارشد با تخصص مناسب که عضو گروه حسابرسی نیست برای بررسی کار انجام شده استفاده شود.

صاحب‌کاران حسابرسی که شرکت سهامی عام هستند

۲۹۰.۱۶۹- مؤسسه حسابرسی نباید خدمات حسابداری و دفترداری به صاحب‌کار حسابرسی که شرکت سهامی عام است ارائه دهد. از جمله این خدمات عبارتند از: خدمات مربوط به تهیه لیستهای حقوق و دستمزد، تهیه صورتهای مالی که مؤسسه در خصوص آنها اظهار نظر می‌کند یا اطلاعات مالی که مبنای صورتهای مالی هستند.

۲۹۰.۱۷۰- بر خلاف آنچه در بند ذکر شد، مؤسسه حسابرسی ممکن است خدمات حسابداری و دفترداری، از جمله خدمات مربوط به تهیه لیستهای حقوق و دستمزد و تهیه صورتهای مالی یا دیگر اطلاعات مالی را که ماهیت روزمره یا غیرفکری دارند، به واحدها یا بنگاه‌های وابسته به صاحب‌کار حسابرسی که شرکت سهامی عام است، ارائه دهد؛ به شرطی که ارائه‌دهندگان خدمات از اعضای گروه حسابرسی نباشند و:

بخش ۲۹۱

ارائه خدمات غیراطمینان بخشی به صاحبکار خدمات

اطمینان بخشی

مسئولیت‌های مدیریت

[بندهای ۲۹۱.۱۴۱ الی ۲۹۱.۱۴۵ حذف و با بندهای ۲۹۱.۱۴۱ الی ۲۹۱.۱۴۴ که در زیر می‌آیند، جایگزین می‌شوند.]

۲۹۱.۱۴۱- مسئولیت‌های مدیریت عبارت از کنترل، رهبری و اداره بنگاه تجاری است که تصمیم‌گیری در خصوص تحصیل، استقرار و کنترل منابع انسانی، مالی، فناوری، عینی و نامشهود را دربر می‌گیرد.

۲۹۱.۱۴۲- تشخیص اینکه آیا یک فعالیت در شمار مسئولیت‌های مدیریت به حساب می‌آید به شرایط بستگی دارد و مستلزم قضاوت است. از جمله فعالیت‌هایی که جزو مسئولیت‌های مدیریت به حساب می‌آیند عبارتند از:

- تعیین رویه‌ها و جهتگیری راهبردی،
- استخدام و اخراج کارکنان،
- جهت‌دهی و پذیرفتن مسئولیت اقدام‌های کارکنان در بنگاه تجاری،
- صدور مجوز برای انجام معامله‌ها،
- کنترل یا مدیریت حساب‌های بانکی و سرمایه‌گذاریها،
- تصمیم‌گیری در خصوص اینکه کدام یک از پیشنهاد‌های مؤسسه حسابرسی یا دیگر سازمان‌های ثالث باید اجرا شوند،
- ارائه گزارش به افرادی که از طرف مدیریت راهبران بنگاه هستند، و
- پذیرفتن مسئولیت برای طراحی، اجرا، پایش یا حفظ کنترل‌های داخلی.


۲۹۱.۱۴۳- مؤسسه به‌هنگام ارائه خدمات اطمینان بخشی به صاحبکار خدمات اطمینان بخشی، نباید مسئولیت مدیریتی را به‌عنوان بخشی از خدمات اطمینان بخشی بپذیرد. اگر مؤسسه حسابرسی مسئولیت مدیریتی را به‌عنوان بخشی از خدمات اطمینان بخشی بپذیرد، خطرهای ایجادشده ممکن است به قدری درخور توجه باشند که هیچ‌گونه تدابیر ایمن‌سازی نتواند خطرها را تا سطح پذیرفتنی کاهش دهد. اگر قرار باشد مؤسسه

مسئولیت مدیریتی را به‌عنوان بخشی از دیگر خدمات ارائه‌شده به صاحبکار خدمات اطمینان بخشی بپذیرد، مؤسسه باید اطمینان به‌دست آورد که مسئولیت پذیرفته‌شده، به خدمات مرتبط با مسئله موردنظر یا اطلاعات مرتبط با مسئله موردنظر خدمات اطمینان بخشی ارائه‌شده از سوی مؤسسه مرتبط نیست.

۲۹۱.۱۴۴- به‌هنگام ارائه خدمات مرتبط با مسئله موردنظر یا اطلاعات مرتبط با مسئله موردنظر خدمات اطمینان بخشی ارائه‌شده از سوی مؤسسه حسابرسی، مؤسسه باید به این نتیجه برسد که مدیریت صاحبکار تمام قضاوت‌ها و تصمیم‌های مرتبط با مسئله موردنظر یا اطلاعات مرتبط با مسئله موردنظر خدمات اطمینان بخشی را که مسئولیت مدیریت هستند، انجام می‌دهد. مؤسسه باید اطمینان یابد که مدیریت صاحبکار:

- فردی با مهارت، دانش و تخصص مناسب را مأمور می‌کند تا در تمامی مواقع مسئول تصمیم‌های صاحبکار باشد و بر خدمات نظارت کند. این فرد که بهتر است از مدیران ارشد سازمان باشد، هدفها، ماهیت و نتایج خدمات و مسئولیت‌های صاحبکار و مؤسسه حسابرسی را درک می‌کند. با این حال، لزومی ندارد این فرد تخصص اجرا یا اجرای مجدد این خدمات را داشته باشد؛
- بر خدمات نظارت دارد و کفایت نتایج خدمات ارائه‌شده با توجه به هدف صاحبکار را ارزیابی می‌کند؛ و
- مسئولیت اقدام‌هایی که در نتیجه خدمات باید گرفته شوند را می‌پذیرد (البته اگر اقدامی انجام شود).

تاریخ اجرا

از ۱۵ آوریل ۲۰۱۶، این تغییرها به استثنای تغییرهای بخش ۲۹۰ که برای حسابرسی آن دسته از صورت‌های مالی اجرا خواهند شد که پس از این تاریخ تهیه می‌شوند، اجرا گردید. 

منبع:

IESBA, Changes to the Code Addressing Certain Non-Assurance Services Provisions for Audit and Assurance Clients, www.ifac.org, 2015

