

## پرسش و پاسخ فنی در خصوص ارتباط بلندمدت حسابرسی با صاحبکار حسابرسی

زهرا نوری ✍

هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران در می ۲۰۱۷ و پیرو انتشار بخش ۲۹۰ اصول اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای در سال ۲۰۱۶ مطالب تکمیلی با عنوان پرسش و پاسخ فنی در خصوص ارتباط بلندمدت حسابرس با صاحبکار حسابرسی منتشر نمود که در بخشهای مجزا و طی ۱۶ پرسش به آن‌ها پرداخته شده است. این بخشها به قرار فهرست زیر است:

### ۱- پرسش در خصوص مطالب کلی :

مقررات چرخش شریک حسابرسی برای شرکتهای بورسی و سهامی عام  
**پرسش ۱:** در رابطه با حسابرسی یک شرکت بورسی و یا سهامی عام، آیا دوره‌های وقفه برای همه شرکای کلیدی حسابرسی یکسان است؟  
**پاسخ:** حداکثر دوره اشتغال به کار<sup>۱</sup> برای همه شرکای کلیدی حسابرسی به‌طور یکسان اعمال می‌شود. با این حال، دوره‌های وقفه متفاوتی با توجه به نقش شریک کلیدی حسابرسی وجود دارد، که خلاصه آن‌ها در جدول زیر آورده شده است:

نقش	دوره‌های وقفه و دوره‌های اشتغال به کار
شریک کار حسابرسی	حداکثر دوره اشتغال به کار ۷ سال دوره وقفه ۵ <sup>۲</sup> سال
شخص مسئول بازبینی کنترل کیفیت کار	حداکثر دوره اشتغال به کار ۷ سال دوره وقفه ۳ سال
سایر شرکای اصلی حسابرسی	حداکثر دوره اشتغال به کار ۷ سال دوره وقفه ۲ سال

به مدت ۵ سال از حسابرسی شرکت (پ) داشته باشد.

تعیین دوره وقفه عملی برای شخص (ب)، باید از دو منظر متفاوت حسابرسی واحد فرعی (ف) و حسابرسی شرکت بورسی و یا سهامی عام (پ) بررسی شود:

از منظر حسابرسی واحد فرعی (ف)، اگر این واحد فرعی یک شرکت بورسی و یا سهامی عام باشد، شخص (ب)، شریک کار حسابرسی مسئول گزارش منتشر شده در مورد شرکت بورسی و یا سهامی عام (ف) خواهد بود و بنابراین ملزم به گذراندن یک دوره وقفه ۵ ساله از حسابرسی واحد فرعی (ف) (موضوع بند ۲۹۰/۱۶۳) خواهد بود. اگر واحد فرعی (ف)، یک شرکت بورسی و یا سهامی عام نباشد، برای شخص (ب) در رابطه با حسابرسی واحد فرعی (ف) هیچ الزامی وجود ندارد. با این حال، شخص (ب) مشمول مقررات کلی مندرج در بندهای ۲۹۰/۱۵۲-۲۹۰/۱۴۸ خواهد بود.

از منظر حسابرسی گروهی شرکت بورسی و یا سهامی عام (پ)، لازم است تعیین شود که شخص (ب) یک شریک کلیدی حسابرسی برای حسابرسی گروهی شرکت بورسی و یا سهامی عام (پ) است یا خیر. تعیین این امر به عنوان نمونه، به اهمیت واحد فرعی بستگی دارد و این که شخص (ب) تصمیمها یا قضاوتهای کلیدی در مورد حسابرسی گروهی می گیرد یا خیر. اگر شخص (ب) به عنوان شریک کلیدی حسابرسی در حسابرسی گروهی شرکت بورسی و یا سهامی عام (پ) در نظر گرفته شود، به گذراندن یک دوره وقفه ۲ ساله از حسابرسی گروهی شرکت بورسی و یا سهامی عام (پ) ملزم خواهد بود (پرسش شماره ۴ را نیز ببینید). اگر شخص (ب) به عنوان شریک کلیدی حسابرسی در حسابرسی شرکت بورسی و یا سهامی عام (پ) در نظر گرفته نشود، هیچ الزامی برای دوره وقفه در رابطه با حسابرسی شرکت (پ) وجود ندارد. با این حال، شخص (ب) مشمول مقررات کلی مندرج در بندهای ۲۹۰/۱۵۲-۲۹۰/۱۴۸ خواهد بود.

جابه جایی شریک کار حسابرسی یک شرکت بورسی و یا سهامی عام به حسابرسی واحد فرعی

**پرسش ۳:** شخص (الف) یک دوره تجمعی ۷ ساله را به عنوان شریک کار حسابرسی یک شرکت بورسی و یا سهامی

حداکثر دوره اشتغال به کار ۷ سال، به صورت تجمعی محاسبه می شود و لازم نیست که به صورت متوالی باشد (پرسش شماره ۶ را ببینید). در برخی از حوزه های گزارشگری، مقررات جدید برای مدت زمان محدودی اجازه می دهند که یک دوره وقفه کوتاهتر از ۵ سال متوالی (اما کمتر از ۳ سال متوالی نباشد) در رابطه با شریک کار حسابرسی اعمال شود (پرسش شماره ۸ را ببینید). به ترکیبی از این نقشها در پرسش ۷ پرداخته می شود. براساس بند ۲۹۰/۱۶۸ ممکن است موسسه ها براساس معافیت ارائه شده از سوی نهاد نظارتی مربوط در حوزه گزارشگری خود، امکان معافیت از الزامهای چرخش شریک طبق استاندارد را داشته باشند.

در صورت امکان معافیت از الزامها، شخص می تواند مطابق با هر شرطی که ذیل معافیت مشخص شده، به عنوان شریک کلیدی حسابرسی (به عنوان نمونه، شریک کار) در کار حسابرسی باقی بماند.

پرسشهای شماره ۲ تا ۴ در راستای نمایش کاربرد الزامهای ذکر شده در بالا ارائه شده اند. قرار نیست این پرسشها به همه شرایط ممکن پردازند. این اصول باید در مورد واقعیتها و شرایط مختلف اعمال شوند.

**شریک کار حسابرسی در واحد فرعی یک شرکت بورسی و یا سهامی عام**

**پرسش ۲:** شخص (الف) به مدت ۷ سال به عنوان شریک کار حسابرسی، حسابرسی یک شرکت بورسی و یا سهامی عام (پ) را انجام داده است. شخص (ب) به مدت ۷ سال به عنوان شریک کار حسابرسی، حسابرسی واحد فرعی (ف) یک شرکت بورسی یا سهامی عام را انجام داده است. چه مدت زمانی برای دوره وقفه برای اشخاص (الف) و (ب) تعیین می شود؟

**پاسخ:** برای شخص (الف) یک دوره وقفه ۵ ساله اعمال می شود، که این شریک کار، مسئول گزارشی است که از طرف موسسه حسابرسی، بابت حسابرسی شرکت بورسی یا سهامی عام (پ) منتشر می شود. این شریک کار حسابرسی، گاهی اوقات در یک حسابرسی گروهی، به عنوان شریک سرپرست کار حسابرسی نامیده می شود و لازم است که یک دوره وقفه

# IESBA

در حوزه‌های گزارشگری که بیش از

یک شریک کار حسابرسی برای

امضای گزارش حسابرسی

مورد نیاز است

ممکن است معقول یا مناسب نباشد

که همه شرکای امضاکننده را

به عنوان شرکای کار حسابرسی

تلقی کنیم

شریک کار حسابرسی واحد فرعی (ف) شرکت بورسی یا سهامی عام (پ) به پایان رسانده است. آیا شخص (پ) می‌تواند پس از پایان ۷ سال حسابرسی شرکت فرعی (ف)، در حسابرسی گروهی شرکت بورسی یا سهامی عام (پ) شرکت کند؟

**پاسخ:** حضور شخص (ج) در حسابرسی گروهی بستگی به این دارد که:

۱) آیا شخص (ج) در حسابرسی گروهی شرکت بورسی یا سهامی عام (پ)، یک شریک کلیدی حسابرسی بوده است یا خیر، و

۲) آیا واحد فرعی (ف) یک واحد پذیرفته شده در بورس است و اگر چنین است، این واحد برای شرکت بورسی یا سهامی عام (پ) با اهمیت است یا خیر.

اگر شخص (ج) به عنوان شریک کلیدی حسابرسی در حسابرسی گروهی (پ) در نظر گرفته شود، نمی‌تواند تا پایان یک دوره وقفه ۲ ساله، در حسابرسی گروهی شرکت بورسی یا سهامی عام (پ) شرکت کند. اگر واحد فرعی (ف) یک بنگاه

عام (پ) به اتمام رسانیده است. آیا شخص (الف) می‌تواند در حسابرسی واحد فرعی (ف) آن شرکت بورسی و یا سهامی عام (پ) در راستای اهداف حسابرسی گروهی شرکت بورسی و یا سهامی عام (پ) بدون اتمام دوره وقفه الزامی ۵ ساله شرکت کند؟

**پاسخ:** خیر. در بند شماره ۲۹۰/۲۷ استاندارد آمده است: (الف) در مواردی که کارفرمای حسابرسی، یک واحد پذیرفته شده در بورس باشد، استناد به کارفرمای حسابرسی شامل موسسه‌های مرتبط با آن (و نیز واحدهای فرعی) می‌شود؛ و

(ب) برای سایر کارفرمایان حسابرسی، استناد به کارفرمای حسابرسی شامل موسسه‌های مرتبطی است که کارفرما کنترل مستقیم یا غیرمستقیم بر آن‌ها دارد (که شامل واحدهای فرعی نیز می‌شود).

براین اساس، شخص (الف) مشمول یک دوره وقفه ۵ ساله برای حسابرسی شرکت بورسی و یا سهامی عام (پ) و واحد فرعی (ف) می‌شود؛ زیرا استناد به کارفرمای حسابرسی بنگاه با منافع عمومی (پ)، واحد فرعی (ف) را نیز در بر می‌گیرد. بنابراین، طبق آیین نامه، شخص (الف) بدون اتمام دوره وقفه الزامی ۵ ساله، مجاز به حضور در حسابرسی واحد فرعی (ف) در راستای اهداف حسابرسی گروه شرکت بورسی و یا سهامی عام (پ) نخواهد بود (موضوع بند ۲۹۰/۱۶۳).

با این حال، اگر حسابرسی شرکت فرعی (ف) در راستای اهدافی غیر از حسابرسی گروه شرکت بورسی و یا سهامی عام (پ) انجام گیرد (برای نمونه، حسابرسی قانونی واحد فرعی (ف) که در آن شواهد حسابرسی برای حسابرسی گروه شرکت بورسی و یا سهامی عام (پ) استفاده نمی‌شود)، شخص (الف) می‌تواند بدون این که دوره وقفه را بگذراند، در حسابرسی واحد فرعی (ف) شرکت کند؛ مشروط به این که تهدیدها و تدابیر ایمن ساز را طبق مقررات کلی در بندهای ۲۹۰/۱۴۸ - ۲۹۰/۱۵۲ مورد توجه قرار دهد.

جابه‌جایی شریک کار حسابرسی یک شرکت فرعی به حسابرسی شرکت بورسی اصلی و یا سهامی عام پرسش ۴: شخص (ج) یک دوره تجمعی ۷ ساله را به عنوان

الزامهای شریک کار حسابرسی می شود. در حوزه های گزارشگری که بیش از یک شریک کار حسابرسی برای امضای گزارش حسابرسی مورد نیاز است، ممکن است معقول یا مناسب نباشد که همه شرکای امضاکننده را به عنوان شرکای کار حسابرسی تلقی کنیم. در این مورد، تعیین این که کدام مقررات برای تعیین دوره وقفه اعمال می شود، به شرایط گزارشگری و دلایل وجود شریک (شرکای) امضاکننده اضافی بستگی دارد. با این وجود، دست کم شریک (شرکای) امضاکننده به عنوان شرکای کلیدی حسابرسی در نظر گرفته می شوند و در نتیجه، مشمول دست کم یک دوره وقفه ۲ ساله می شوند که برای حسابرسی یک شرکت بورسی یا سهامی عام کاربرد دارد.

## ۲- وقفه در ارائه خدمت

**پرسش ۶:** وقفه هایی که در ارائه خدمت روی می دهد، چگونه بر تعیین دوره های وقفه و اشتغال به کار برای شریک کار حسابرسی، بازبین کنترل کیفیت کار یا هر شریک کلیدی حسابرسی دیگری برای حسابرسی یک شرکت بورسی یا سهامی عام اثر می گذارد؟

**پاسخ:** در محاسبه دوره اشتغال به کار، در صورتی که وقفه در ارائه خدمت با حداقل دوره وقفه تعیین شده مطابق با بندهای ۲۹۰/۱۵۵ تا ۲۹۰/۱۵۷ برابر باشد، تعداد سالها ممکن است دوباره محاسبه شود. همانطور که در مورد نقشی که شخص در سال پیش از وقفه در آن خدمت کرده است، قابل اعمال است. اگر وقفه در ارائه خدمت، کوتاهتر از دوره وقفه الزامی باشد، به دوره وقفه متوالی نمی انجامد. به عنوان نمونه، اگر یک شریک کلیدی حسابرسی در حسابرسی یک شرکت بورسی یا سهامی عام، ۵ سال را در این نقش به تمام رسانده باشد و به دلیل مرخصی پزشکی، به مدت یک سال خروج از کار داشته باشد، یک سال مرخصی او جز دوره وقفه به حساب نمی آید و سالی که شخص در گروه کاری حضور نداشته است نیز جز دوره تجمیعی اشتغال به کار به حساب نمی آید.

بنابراین، او می تواند به عنوان یک شریک کلیدی حسابرسی برای ۲ سال دیگر (تا کامل شدن دوره ۷ ساله) به کار بازگردد، پیش از این که به گذراندن دوره وقفه مرتبط با نقش خود در کار

با منافع عمومی باشد، شخص (ج) ملزم به گذراندن یک دوره وقفه ۵ ساله (موضوع بند ۲۹۰/۱۶۳) در رابطه با حسابرسی واحد فرعی (ف) است.

اگر شخص (ج) در حسابرسی گروه شرکت بورسی یا سهامی عام (پ)، به عنوان یک شریک کلیدی حسابرسی در نظر گرفته نشود، اما واحد فرعی (ف) یک واحد پذیرفته شده در بورس باشد و برای شرکت بورسی یا سهامی عام (پ) اهمیت داشته باشد، شخص (ج) نیز نمی تواند در حسابرسی گروه شرکت بورسی یا سهامی عام (پ) شرکت کند. بر اساس مقررات موسسه مربوط در بند (۲۹۰/۲۷)، استناد به کارفرمای حسابرسی، (در این مورد، واحد فرعی (ف)) شامل شرکت بورسی یا سهامی عام (پ) نیز خواهد شد. بنابراین، شخص (ج) قبل از به پایان رساندن دوره وقفه الزامی ۵ ساله (موضوع بند ۲۹۰/۱۶۳)، مجاز به شرکت در حسابرسی گروه شرکت (پ) نخواهد بود.

در سایر شرایط، شرکت بورسی یا سهامی عام (پ) به عنوان جزیی از کارفرمای حسابرسی (ف) در نظر گرفته نمی شود و شخص (ج) می تواند پس از ۷ سال خدمت به عنوان شریک کار حسابرسی واحد فرعی (ف)، در حسابرسی گروهی بنگاه با منافع عمومی (پ) شرکت کند؛ مشروط به این که تهدیدها و تدابیر ایمن ساز بر اساس مقررات کلی در بندهای ۲۹۰/۱۴۸-۲۹۰/۱۵۲ را در نظر بگیرد.

شریک امضاکننده با شریک کار حسابرسی تفاوت دارد

**پرسش ۵:** طبق استاندارد، شریک کار حسابرسی به عنوان شریک یا شخص دیگری در موسسه تعریف می شود که مسئول کار حسابرسی و عملکرد آن و گزارشی است که از طرف بنگاه منتشر می شود، که در صورت نیاز، اختیار لازم از طرف یک نهاد حرفه ای، قانونی یا نظارتی برای امضای گزارش حسابرسی را دارد. در شرایطی که شریکی که گزارش حسابرسی را امضا می کند (شریک امضاکننده) همان شخص شریک کار حسابرسی نباشد، کدام مقررات مربوط به دوره وقفه برای موارد قبلی اعمال می شود؟

**پاسخ:** شریک امضاکننده، اگر شخص دیگری باشد، به طور معمول به عنوان شریک کار نیز تلقی می شود و مشمول همان

**کیفیت کار (EQCR)** برسد. بنابراین، شخص در پایان سال نهم به ۷ سال کار تجمیعی می‌رسد، پس از آن باید یک دوره وقفه ۳ سال متوالی را بگذراند.

۳. ۲ سال تعطیلی در سالهای چهارم و هفتم جز دوره وقفه به حساب نمی‌آید؛ زیرا ۲ سال متوالی تعطیلی برای رسیدن به مدت دوره وقفه لازم برای انجام کار شریک کلیدی حسابرسی اضافه نمی‌شوند. بنابراین، شخص در پایان سال نهم به ۷ سال کار تجمیعی می‌رسد، پس از آن باید یک دوره وقفه ۲ ساله متوالی را بگذراند.

۴. شخص در عمل دوره وقفه ۲ ساله را در سالهای چهارم و هفتم گذرانده و (حتی اگر طبق استاندارد الزامی نباشد؛ زیرا او ۷ سال حسابرسی را به پایان نرسانده است) بنابراین می‌تواند در سال ششم برای یک دوره ۷ ساله دیگر به کار بازگردد.

### ۳- ترکیبی از نقشها

**پرسش ۷:** شخصی ترکیبی از نقشهای شریک کلیدی حسابرسی را در حسابرسی یک شرکت بورسی یا سهامی عام طی دوره زمانی ۷ ساله برعهده داشته است. در این شرایط چگونه باید دوره وقفه مورد نیاز تعیین شود؟

**پاسخ:** تعداد سالهای وقفه الزامی، با توجه به نقشهای انجام‌شده و دوره‌هایی که طی آن، نقشها انجام شدند، تعیین می‌شود. تعیین دوره وقفه در **جدول ۲** نشان داده شده

ملزم شود. در مقابل، اگر شریک کلیدی حسابرسی به‌عنوان شخص مسئول بازبینی کنترل کیفیت کار در آن ۵ سال فعالیت کند و به‌دنبال آن ۳ سال از کار حسابرسی دور باشد، بنابراین او دوره وقفه را گذرانده و می‌تواند برای ۷ سال دیگر به‌کار حسابرسی بازگردد.

**جدول ۱** نمونه‌هایی را ارائه می‌دهد که نشان می‌دهد چگونه دوره وقفه در مورد حسابرسی یک شرکت بورسی یا سهامی عام اعمال می‌شود، که در اینجا «X» نشان‌دهنده سالی است که در آن شخص شریک کلیدی حسابرسی در حسابرسی نبوده است. در راستای اهداف این جدول، KAP به شخصی اطلاق می‌شود که نه شریک کار و نه بازبینی‌کننده کنترل کیفیت کار است.

### یادداشتها:

۱. یک سال تعطیلی کار در سال هفتم جز دوره وقفه به حساب نمی‌آید؛ زیرا کمتر از ۵ سال متوالی است تا به مدت دوره وقفه لازم برای یک شریک کار حسابرسی (EP) برسد. بنابراین، شخص در پایان سال هشتم، به ۷ سال تجمیعی در انجام کار می‌رسد که پس از آن باید یک دوره وقفه ۵ سال متوالی را بگذراند.

۲. ۲ سال تعطیلی کار در سالهای پنجم و ششم جز دوره وقفه به حساب نمی‌آید؛ زیرا کمتر از ۳ سال تعطیلی متوالی است تا به مدت دوره وقفه لازم برای انجام کار بازبینی‌کننده کنترل

**جدول ۱- نحوه اعمال دوره وقفه در حسابرسی یک شرکت بورسی و سهامی عام**

سال نهم	سال هشتم	سال هفتم	سال ششم	سال پنجم	سال چهارم	سال سوم	سال دوم	سال اول	دوره وقفه
	EP <sup>۲</sup>	X	EP	EP	EP	EP	EP	EP	۵ سال متوالی وقفه در پایان سال ۸ (یادداشت ۱)
EQCR <sup>۴</sup>	EQCR	EQCR	X	X	EQCR	EQCR	EQCR	EQCR	۳ سال متوالی وقفه در پایان سال ۹ (یادداشت ۲)
KAP	KAP	X	KAP	KAP	X	KAP	KAP	KAP	۲ سال متوالی وقفه در پایان سال ۹ (یادداشت ۳)
				X	X	KAP	KAP	KAP	شریک کلیدی حسابرسی می‌تواند در سال ششم برای یک دوره ۷ ساله دیگر بازگردد (یادداشت ۴)

۴. شخصی که در مجموع ۷ سال تجمیعی در ترکیبی از نقشهای شریک کار و بازبینی‌کننده کنترل کیفیت در کار حسابرسی خدمت کرده، که طی این مدت ۳ سال در نقش شریک کار حسابرسی بوده است، قبل از این که بتواند به کار حسابرسی بازگردد، باید ۵ سال متوالی دوره وقفه را بگذراند (بند ۲۹۰/۱۶۰ الف) را ببینید).

۵. از آنجایی که شخص در مجموع ۷ سال تجمعی در ترکیبی از نقشهای شریک کار و بازبینی‌کننده کنترل کیفیت حسابرسی در کار حسابرسی خدمت کرده است، اما به مدت کمتر از ۳ سال شریک کار حسابرسی بوده، قبل از این که بتواند به کار حسابرسی برگردد، باید ۳ سال متوالی دوره وقفه را بگذراند (بند ۲۹۰/۱۶۰ ب) را ببینید).

#### ۴- دوره وقفه کوتاهتر که توسط قانون یا مقررات تعیین شده است

**پرسش ۸:** بند ۲۹۰/۱۶۳ تنها برای حسابرسی صورتهای مالی مربوط به دوره‌هایی که قبل از ۱۵ دسامبر ۲۰۲۳ شروع می‌شود، لازم‌الاجرا خواهد بود. آیا این امر بدان معناست که برای حسابرسی صورتهای مالی مربوط به دوره‌هایی که در تاریخ ۱۵ دسامبر ۲۰۲۳ یا پس از آن شروع می‌شوند، الزام دوره وقفه برای شرکای کار حسابرسی یک شرکت بورسی یا سهامی عام، در حوزه‌هایی که یک نهاد نظارتی یا قانون‌گذار (یا سازمان قانونی یا به رسمیت شناخته شده توسط چنین نهاد قانون‌گذار یا نظارتی) دوره وقفه کوتاهتر از ۵ سال متوالی برقرار کرده، ۵ سال متوالی خواهد بود؟

**پاسخ:** بله. بند ۲۹۰/۱۶۳ به منظور تسهیل انتقال به دوره

است. در راستای اهداف جدول، شریک کلیدی حسابرسی (KAP) به شخصی اطلاق می‌شود که نه شریک کار و نه شخصی است که مسئول بازبینی کنترل کیفیت کار است. برای سهولت فهم، وقفه در ارائه خدمت (که در پرسش ۶ پوشش داده شده است) نادیده گرفته می‌شود.

**شریک کار حسابرسی (EP)**

**بازبینی‌کننده کنترل کیفیت کار (EQCR)**

**شریک کلیدی حسابرسی (KAP)**

#### یادداشتها:

۱. از آنجایی که شخص در مجموع ۷ سال تجمعی در ترکیبی از نقشها خدمت کرده که طی آن، چهار سال یا بیشتر شریک کار حسابرسی بوده است، این شخص پیش از آن که بتواند به کار حسابرسی برگردد، باید یک دوره وقفه ۵ سال متوالی را پشت سر بگذارد (بند ۲۹۰/۱۵۸ را ببینید)

۲. از آنجایی که شخص در مجموع ۷ سال تجمعی در ترکیبی از نقشهایی که در طی آن به مدت ۴ سال یا بیشتر، بازبینی‌کننده کنترل کیفیت کار بوده و در کار حسابرسی ارائه خدمت کرده است، باید یک دوره وقفه به مدت ۳ سال متوالی را سپری کند (بند ۲۹۰/۱۵۹ را ببینید).

۳. شخص در مجموع ۷ سال در کار حسابرسی خدمت کرده است، اما حداقل ۴ سال از این ۷ سال به عنوان شریک کار حسابرسی یا بازبینی‌کننده کنترل کیفیت کار خدمت نکرده است. بر این اساس، شخص قبل از این که بتواند به کار بازگردد، باید ۲ سال متوالی دوره وقفه را پشت سر بگذارد (بند ۲۹۰/۱۶۱ را ببینید).

#### جدول ۲- تعیین تعداد سالهای وقفه الزامی

دوره وقفه	سال ۱	سال ۲	سال ۳	سال ۴	سال ۵	سال ۶	سال ۷
(۱) ۵ سال متوالی	KAP	KAP	KAP	EP	EP	EP	EP
(۲) ۳ سال متوالی	KAP	KAP	KAP	EQCR	EQCR	EQCR	EQCR
(۳) ۲ سال متوالی	EP	EP	EP	KAP	KAP	KAP	KAP
(۴) ۵ سال متوالی	EQCR	EQCR	EQCR	EQCR	EP	EP	EP
(۵) ۳ سال متوالی	EQCR	EQCR	EQCR	EQCR	EQCR	EP	EP
(۶) ۵ سال متوالی	EP	EP	KAP	KAP	KAP	EP	EP

**پاسخ:** در راستای اهداف تعیین زمان الزامی برای چرخش افراد، این کار یک سال محسوب می‌شود.

تبدیل شدن مدیر به یک شریک کلیدی حسابرسی پرسش ۱۱: یک مدیر پیش از ارتقاء به سمت شریک، به مدت ۵ سال در گروه کار حسابرسی برای کارفرمای حسابرسی که شرکت بورسی یا سهامی عام است، خدمت کرد. او برای چند سال می‌تواند در کار حسابرسی به‌عنوان یک شریک کلیدی حسابرسی برای کارفرمای حسابرسی خدمت کند؟

**پاسخ:** الزامهای چرخش در استاندارد برای زمان صرف شده به‌عنوان شریک کلیدی حسابرسی اعمال می‌شود.

در واقع، شخص می‌تواند ۷ سال به‌عنوان شریک کلیدی حسابرسی خدمت کند. به هر حال، مقررات کلی در آیین‌نامه نشان می‌دهد که در ارزیابی تهدید ایجاد شده به‌واسطه ارتباط بلندمدت، مدت کلی ارتباط حسابرس با کارفرما، مدت زمانی که شخص در گروه کار حسابرسی بوده و نقشهایی که ایفا کرده است، باید در نظر گرفته شود (بند ۲۹۰/۱۴۹ را ببینید).

موسسه حسابرسی ممکن است تصمیم بگیرد که بهتر است پیش از پایان دوره ۷ ساله، چرخش یک نفر از گروه حسابرسی را انجام دهد (یا پیش از پیوستن دوباره به گروه حسابرسی، به‌عنوان یک شریک کلیدی حسابرسی، یک دوره وقفه از کار را بگذراند).

### ۶ - انتقال به مقررات جدید

(یادداشت: پرسشهای ۱۲ تا ۱۵ در ادامه، سناریوهای مختلف جابه‌جایی در رابطه با شریک کار را نشان می‌دهد. شرایط یکسانی ممکن است در رابطه با بازبینی‌کننده کنترل کیفیت کار ایجاد شود).

دوره وقفه

پرسش ۱۲: شریک کار حسابرسی یک شرکت بورسی یا سهامی عام، به مدت ۷ سال تجمعی تا پایان سال تقویمی ۲۰۱۶ در همین نقش خدمت کرده است. این شخص پس از آن در حسابرسی سالهای ۲۰۱۷ و ۲۰۱۸ شرکت نکرد. آیا او می‌تواند به‌عنوان شریک کار حسابرسی در سال ۲۰۱۹ برای

وقفه جدید ۵ سال متوالی برای شرکای کار حسابرسی شرکت‌های بورسی یا سهامی عام در حوزه‌هایی است که در آن‌ها در حال حاضر دوره وقفه کوتاه‌تری توسط یک نهاد قانون‌گذار یا نظارتی (یا سازمان) تعیین شده است (سازمان قانونی یا به رسمیت شناخته شده توسط چنین نهاد قانون‌گذار یا نظارتی)؛ مشروط بر این که دوره وقفه کمتر از ۳ سال متوالی نباشد.

**هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران (IESBA)** متعهد شد که طی دوره انتقالی، مقررات بلندمدت انجمن را مورد بازنگری قرار دهد، تا از جمله تحولات قانونی و نظارتی مربوط و همچنین تجربه استفاده از مقررات در عمل را در نظر بگیرد.

### ۵- سایر

پیچیدگیهای اشتغال در رسیدگیهای شش ماهه پرسش ۹: یک شریک کلیدی حسابرسی اظهار نظر خود در بررسی صورتهای مالی ۶ ماهه را در رابطه با کارفرما که یک شرکت بورسی یا سهامی عام است، اعلام می‌کند و سپس، شریک دیگری نیز اظهار نظر حسابرسی را اعلام می‌کند. آیا خدمت شریک کار به‌عنوان شریک کار بازبینی برای مشارکت در بررسی صورتهای مالی شش ماهه، در راستای اهداف اعمال الزامهای چرخش، یک سال به حساب گرفته می‌شود؟

**پاسخ:** بله، شریک کار بازبینی نیز به منظور اعمال مقررات چرخشی، یکسال خدمت کرده است، حتی اگر شریک کار حسابرسی صورتهای مالی نباشد.

پیامدهای نیاز به حسابرسی دوباره یک دوره قبل

پرسش ۱۰: موسسه حسابرسی، یک کارفرمای جدید حسابرسی که یک شرکت بورسی یا سهامی عام است را می‌پذیرد، که پیش از این توسط موسسه دیگری حسابرسی شده بود. در جریان حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری، تعیین شد که موسسه حسابرسی تازه استخدام شده باید صورتهای مالی دو دوره پیش را دوباره حسابرسی کند. از نظر مقررات آیین‌نامه مربوط به چرخش شریک، این کار یک سال خدمت توسط شرکای کلیدی حسابرسی محسوب می‌شود یا ۳ سال؟

یک دوره هفت ساله جدید بازگردد؟

**پاسخ:** بله. از آنجایی که مقررات جدید تنها برای حسابرسی صورتهای مالی مربوط به دورههایی که از ۱۵ دسامبر ۲۰۱۸ یا بعد از آن شروع می‌شوند (یعنی با حسابرسیهای سال ۲۰۱۹ شروع می‌شوند) لازم‌الاجراست و شخص تا سقف ۷ سال کار تجمعی را تا حسابرسی ۲۰۱۶ سپری کرده است، الزام فعلی برای دوره وقفه به مدت ۲ سال متوالی اعمال می‌شود.

بنابراین، شخص باید برای حسابرسیهای سال ۲۰۱۷ و ۲۰۱۸ دوره وقفه را بگذراند و می‌تواند یک دوره ۷ ساله جدید حسابرسی را از سال تقویمی ۲۰۱۹ بر اساس مقررات جدید آغاز کند.

**پرسش ۱۳:** شریک کار حسابرسی یک شرکت بوری یا سهامی عام، به مدت ۷ سال در همین نقش تا پایان سال تقویمی ۲۰۱۸ خدمت کرد. این شخص باید چه مدت را به‌عنوان دوره وقفه بگذراند؟

**پاسخ:** مقررات جدید برای حسابرسی صورتهای مالی دورههایی که از ۱۵ دسامبر ۲۰۱۸ یا پس از آن شروع می‌شوند، در واقع برای انجام حسابرسی سال تقویمی ۲۰۱۹ و پس از آن، لازم‌الاجرا هستند. به این معنا که در حوزههایی که نهاد نظارتی یا قانون‌گذار (یا سازمان قانونی یا به رسمیت شناخته شده توسط چنین نهاد نظارتی یا قانون‌گذار) یک دوره وقفه کوتاهتر از ۵ سال متوالی تعیین کرده است، ممکن است با شروع سال تقویمی ۲۰۱۹ مطابق با بند ۲۹۰/۱۶۳، دوره کوتاهتر اعمال شود، تا زمانی که این دوره کوتاهتر از ۳ سال متوالی نباشد (پرسش ۸ را ببینید). در سایر حوزههای گزارشگری، الزام به دوره وقفه ۵ ساله باید با شروع حسابرسی سال تقویمی ۲۰۱۹ اعمال شود، یعنی به‌عنوان نمونه، شخص تنها می‌تواند برای حسابرسی سال ۲۰۲۴ در نقش شریک کلیدی حسابرسی برای یک دوره ۷ ساله جدید به‌کار بازگردد.

**جدول ۳** وضعیت دوم را نشان می‌دهد که در آن X نشان‌دهنده سالی است که در آن شخص شریک کلیدی حسابرسی در کار حسابرسی نبوده است:

**پرسش ۱۴:** شریک کار حسابرسی در حسابرسی یک شرکت بوری یا سهامی عام، به مدت ۷ سال تجمعی تا سال تقویمی ۲۰۱۷ با همین نقش خدمت کرده است. این شخص باید چه مدت دوره وقفه را بگذراند؟

**پاسخ:** همانطور که در پرسش ۱۳ توضیح داده شد، طبق مقررات جدید، در صورتی که شخص ۷ سال کار تجمعی خود را به‌عنوان شریک کار حسابرسی تا سال ۲۰۱۷ انجام داده و طبق مقررات قدیم حسابرسی، در ۲۰۱۸ دوره وقفه الزامی را آغاز کند، به همان اندازه قابل اجرا خواهد بود. مقررات جدید از آنجایی اعمال می‌شود که شریک کار در زمان اجرایی شدن مقررات جدید، یک دوره وقفه ۲ ساله طبق مقررات قدیمی را کامل نکرده است.

**پرسش ۱۵:** شریک کار حسابرسی در حسابرسی یک شرکت بوری یا سهامی عام به مدت ۵ سال با همین نقش تا پایان سال تقویمی ۲۰۱۷ انجام خدمت کرد. به‌دنبال آن، شخص در حسابرسی سالهای ۲۰۱۸ و ۲۰۱۹ شرکت نکرد. آیا این شخص می‌تواند به‌عنوان شریک کار در حسابرسی ۲۰۲۰ برای یک دوره ۷ ساله جدید (پس از گذراندن دوره وقفه حسابرسیهای ۲۰۱۸ و ۲۰۱۹) بازگردد؟

**پاسخ:** خیر. مقررات جدید برای حسابرسی صورتهای مالی برای دورههایی که از ۱۵ دسامبر ۲۰۱۸ یا پس از آن شروع می‌شوند، لازم‌الاجرا است. این بدان معناست که از حسابرسیهای سال تقویمی ۲۰۱۹، مقررات جدید مربوط به دوره وقفه طبق آیین‌نامه اعمال می‌شود.

براین اساس، اگر شریک کار پیش از گذراندن دوره اشتغال به‌کار ۷ ساله از کار خارج شود، طبق مقررات جدید، پیش از

جدول ۳- بررسی چند حالت و تعیین وقفه

۲۰۲۵ (سال ۲)	۲۰۲۴ (سال ۱)	۲۰۲۳	۲۰۲۲	۲۰۲۱	۲۰۲۰	۲۰۱۹	۲۰۱۸ (سال ۷)
KAP	KAP	X	X	X	X	X	EP



۲۰۲۷ (سال ۱)	۲۰۲۶	۲۰۲۵	۲۰۲۴	۲۰۲۳	۲۰۲۲	۲۰۲۱ (سال ۷)	۲۰۲۰ (سال ۶)	۲۰۱۹	۲۰۱۸	۲۰۱۷ (سال ۵)
KAP	X	X	X	X	X	EP	EP	X	X	EP

۲۰۲۷ (سال ۵)	۲۰۲۶ (سال ۴)	۲۰۲۵ (سال ۳)	۲۰۲۴ (سال ۲)	۲۰۲۳ (سال ۱)	۲۰۲۲	۲۰۲۱	۲۰۲۰	۲۰۱۹	۲۰۱۸	۲۰۱۷ (سال ۵)
KAP	KAP	KAP	KAP	KAP	X	X	X	X	X	EP

خواهد بود که یک شخص به عنوان شریک کلیدی حسابرسی در حسابرسی شرکت بوری یا سهامی عام خدمت می‌کند. سپس این شخص با حسابرسی ۲۰۱۸ یک دوره وقفه را شروع می‌کند. مقررات مربوط به محدودیت‌های اضافی در فعالیت در دوره وقفه چگونه باید اعمال شود؟

**پاسخ:** مقررات جدید در مورد دامنه فعالیتها از تاریخ لازم‌الاجرا شدن، یعنی با شروع از حسابرسیهای سال تقویمی ۲۰۱۹، برای همه شرکای کلیدی حسابرسی اعمال می‌شود. براین اساس، اگر شریک کلیدی حسابرسی هفتمین سال خدمت تجمیعی خود را با حسابرسی ۲۰۱۷ به پایان برساند و با حسابرسی ۲۰۱۸ یک دوره وقفه را آغاز کرده باشد، ملزم به رعایت بند ۲۹۰/۱۴۹ مقررات موجود در آیین‌نامه برای حسابرسی ۲۰۱۸ و بند ۲۹۰/۱۶۴ مقررات جدید برای حسابرسی ۲۰۱۹ و پس از آن خواهد بود. محدودیت‌های اضافی در سال ۲۰۱۹ اعمال خواهد شد. برای نمونه، طی سال ۲۰۱۹، شخص مجاز نخواهد بود خدمات حرفه‌ای موسسه را برای کارفرمای حسابرسی سرپرستی یا هماهنگ کند. این تغییر از نظر برنامه‌ریزی منابع موسسه نیاز به مدیریت دارد.

### پانوشتها:

- 1- Time-on Period
- 2- Cooling-off Period
- 3- Engagement Partner
- 4- Engagement Quality Control Review

### منبع:

• LONG ASSOCIATION OF PERSONNEL WITH AN AUDIT CLIENT, www.ethicsboard.org, may 2017

این‌که شخص برای یک دوره ۷ ساله دیگر به‌کار در نقش شریک کلیدی حسابرسی بازگردد، باید یک دوره وقفه ۵ ساله را بگذراند.

بنابراین، شخص در این مورد تنها ۲ سال اضافی (یعنی برای حسابرسی در سالهای ۲۰۲۰ و ۲۰۲۱) می‌تواند به‌عنوان شریک کار پیش از رسیدن به دوره ۷ ساله تجمعی، خدمت کند. پس از آن، باید دوره وقفه ۵ سال متوالی را با شروع از حسابرسی ۲۰۲۲ بگذراند.

از طرف دیگر، شخص می‌تواند در حسابرسی سالهای ۲۰۲۰، ۲۰۲۱ و ۲۰۲۲ در تعطیلی بماند و دوره وقفه ۵ سال متوالی برای شرکای کار حسابرسی را براساس مقررات جدید سپری کند و سپس در سال ۲۰۲۳ با نقش شریک کلیدی حسابرسی، برای یک دوره ۷ ساله جدید به‌کار حسابرسی بازگردد.

(مطابق با بند ۲۹۰/۱۶۳) در مواردی که یک نهاد نظارتی یا قانونگذار (یا سازمان قانونی یا به‌رسمیت شناخته‌شده از سوی چنین نهاد نظارتی یا قانونگذار) یک دوره وقفه کوتاه‌تر از ۵ سال را برای شرکای کار تعیین کرده باشد، ممکن است این دوره وقفه جایگزین دوره ۵ ساله شرح داده شده در وضعیت بالا شود، به‌شرطی که این مدت کمتر از ۳ سال نباشد (برای توضیح بیشتر پرسش ۸ را ببینید).

در **جدول ۳** دو متغیر نمایش داده شده است که در آن‌ها x نشان‌دهنده سالی است که در آن شخص، شریک کلیدی حسابرسی در حسابرسی نبوده است. (برای سهولت مطلب، از بند ۲۹۰/۱۶۳ چشم‌پوشی شده است.)

محدودیت‌های اضافی برای انجام فعالیتها طی دوره وقفه پرسش ۱۶: حسابرسی در سال تقویمی ۲۰۱۷، هفتمین سالی