



ترجمه: مریم گوارا  
M. Spiteri Bailey

### مقدمه

در مورد اینکه حرفه حسابرسی در به‌کارگیری استانداردهای حرفه‌ای، آیین اخلاق حرفه‌ای، بازدیدهای نظارتی و غیره، در تلاشی پرشور برای حفاظت از منافع عمومی، به نقطه اوج رسیده است، توافق جهانی وجود دارد. پیش‌تاز این تلاش، **استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ (ISQC1)** است که عناصر کنترل کیفیت حسابرسی در سطح مؤسسه را تعریف می‌کند. مشخص نیست که چرا استانداردها از رقم ۱ به‌عنوان پسوند این استاندارد استفاده کرده‌اند. ممکن است استانداردهای کیفیت دیگری در این راستا وجود داشته باشد. اما تا این حد مهم جلوه‌دادن این استاندارد برای چیست؟ چرا استانداردها از این منابع بیشتر و بیشتری را به کیفیت حسابرسی اختصاص می‌دهند؟

### استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱

بعد از بحران مالی، محیط فعالیت‌های مؤسسه‌های حسابرسی تغییرهای درخور توجهی را تجربه کرد و تمرکز بر کیفیت به‌شکل چشمگیری افزایش یافت. یکی از راه‌های عملی برای رسیدگی به سیستم کنترل کیفیت یک مؤسسه، محک‌زدن آن با یک سیستم کنترل داخلی معمول و متداول است که در آن، عناصر اصلی مشخص‌شده در **استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (ISA)**

حسابرسی شوند را نشان می‌دهد.

### محیط کنترلی (تعهد اخلاقی مسئولان رده‌بالا) رهبری را با عمل همراه کنید... بی‌وقفه و بدون کوتاهی

در زمان اجرای روشهای حسابرسی، حسابرسان بیشتر مواقع درمی‌یابند افرادی که مدیریت شرکت را برعهده دارند، لزومی ندارد همان افراد مطرح‌شده در اساسنامه یا نمودار سازمانی شرکت باشند. فردی ممکن است سهامدار و مدیر شرکت باشد اما پسر بزرگتر او کسب‌وکار عادی روزانه را اداره کند. شوربختانه، رفتار پسر امور را آشفته می‌کند و کسب‌وکار شرکت در معرض بدنامی قرار می‌گیرد. مقصر کیست؟ البته، پدر!

در این راستا، در ساختار يك مؤسسه حسابرسی، می‌توان این انتظار را داشت که تمام کارکنان استخدام‌شده از سوی مؤسسه، از فرد و یا افرادی که مؤسسه را اداره و راهبری می‌کنند، مطلع باشند. آیا اعضا و کارکنان، از جمله پیمانکاران دست دوم، از ساختار داخلی مؤسسه حسابرسی آگاه هستند؟ عجیب این است که افراد سطوح پایین‌تر سلسله‌مراتب مؤسسه به‌گونه‌ای در فرایندهای داخلی مؤسسه تحت مراقبت

(315 با عنوان «تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن»، را بتوان در سطح مؤسسه حسابرسی تکرار کرد. اجزای کنترل داخلی دربرگیرنده محیط کنترل، ارزیابی ریسک، سیستمهای اطلاعاتی، فعالیتهای کنترلی و نظارت است که سنگ‌بنای مدیریت کارآمد هر شرکتی محسوب می‌شود. حسابرسان، روشهای حسابرسی را به‌کار می‌گیرند که به‌منظور کمک به آنها در درک چگونگی عملکرد صاحبکاران، ریسکهای مهم کسب‌وکار و میزان اعتماد بر سیستم کنترل داخلی، طراحی شده‌اند. بنابراین، حسابرسان باید مهارت لازم برای اجرای آنچه که خود اظهار می‌کنند و انجام توصیه‌هایشان نسبت به روشهای داخلی صاحبکاران را داشته باشند.

### قواعد دستیابی به کنترل کیفیت در سطح مؤسسه

جدول ۱، عناصر کنترل کیفیت<sup>۱</sup> را که در استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت شماره ۱ و استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ (ISA 220) ارائه شده‌اند، در کنار پنج مؤلفه کنترل داخلی<sup>۲</sup> طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵، قابل اعمال در مورد شرکتهایی که باید

جدول ۱- عناصر کنترل کیفیت

عناصر کنترل کیفیت در سطح قرارداد حسابرسی (ISA 220)	عناصر کنترل کیفیت در سطح مؤسسه (ISQC 1)	عناصر کنترل داخلی (ISA 315)
<ul style="list-style-type: none"> <li>مسئولیت‌های مدیریت برای کیفیت حسابرسی</li> <li>الزامهای اخلاقی مرتبط</li> <li>تخصیص گروه‌های کار حسابرسی</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>مسئولیت‌های مدیریت برای کیفیت در داخل مؤسسه</li> <li>الزامهای اخلاقی مرتبط</li> <li>منابع انسانی</li> </ul>	محیط کنترلی (تعهد اخلاقی مسئولان رده‌بالا)
<ul style="list-style-type: none"> <li>پذیرش و تداوم روابط با صاحبکاران و کارهای حسابرسی</li> <li>ریسک این‌که گزارش در شرایط موجود مناسب نباشد</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>پذیرش و تداوم روابط با صاحبکاران و حسابرسیهای خاص</li> </ul>	ارزیابی ریسک (چه چیزی ممکن است درست انجام نشود؟)
<ul style="list-style-type: none"> <li>مستندهای حسابرسی</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>مستندهای سیستم کنترل کیفیت</li> </ul>	سیستمهای اطلاعاتی (رهگیری عملکرد)
<ul style="list-style-type: none"> <li>عملکرد کار حسابرسی</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>عملکرد کار حسابرسی</li> </ul>	فعالیت‌های کنترلی (کنترل‌های شناسایی، پیشگیری و اصلاح)
<ul style="list-style-type: none"> <li>به‌کارگیری نتیجه</li> <li>نظارت مستمر برای کارهای حسابرسی خاص</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>نظارت مستمر بر خطمشی‌ها و روشهای کنترل کیفیت مؤسسه</li> </ul>	نظارت (آیا هدفهای مؤسسه/کار حسابرسی دست‌یافتنی هستند؟)

و بنابراین می‌توانند سازمان را بسازند یا در هم بشکنند. این امر در مورد سازمانهای کارمندمحور، مانند مؤسسه‌های حسابرسی، اهمیت بیشتری دارد. موفقیت هر کسب‌وکار با شایستگی، تجربه و توازن کار-زندگی کارکنان، رابطه تنگاتنگی دارد؛ اگرچه، بیشتر اوقات ویژگی آخر (توازن کار-زندگی) دچار نقصان است.

کیفیت حسابرسی به جذب کارکنان واجد شرایط و همچنین حفظ افراد باصلاحیت بستگی دارد. کارکنان به این دلیل استخدام می‌شوند که در این زمینه (حسابرسی) تخصص دارند. در نتیجه، آنها باید تشویق شوند تا عقایدشان را اعلام کنند و پروژه‌هایی را پیش ببرند که ممکن است گاهی اوقات برای آنها راحت نباشد. پاسخگویی موجب انگیزه است و برای کارکنان کم‌رو به‌گونه‌ای دیگر فرصت فراهم می‌کند. ارزیابی‌های منصفانه عملکرد که موجب شناسایی و قدردانی از کارکنان سختکوش و متعهد می‌شود، ضروری است. حفظ کارکنان نیز مستلزم آموزش رضایتبخش است. آموزش مستمر حرفه‌ای<sup>۳</sup> نباید به‌عنوان یک اجبار تلقی شود، اما باید بر نیازهای افراد و همچنین نیازهای مؤسسه تمرکز داشته باشد. آخرین (اما نه کم‌اهمیت‌ترین)، ملاحظه در مورد حق افراد برای برخورداری از توازن بین کار-زندگی نیز باید محترم شمرده شود.

### ارزیابی ریسک (چه چیزی ممکن است درست انجام نشود؟)

#### انتخاب صاحبکار

مؤسسه حسابرسی در تلاش مداوم برای تقویت موقعیت مالی در چنین بازار پر هرج و مرجی، ممکن است با صاحبکاران نامناسبی در ارتباط قرار گیرد. برای لحظه‌ای، استقلال حسابرس را نادیده بگیرید و بر درستکاری صاحبکار متمرکز شوید. اگر فرد یا افرادی از صاحبان یا مدیران شرکت، سابقه‌ای جنایی داشته باشند، چه کسی مایل است اظهار نظر کند که صورتهای

قرار می‌گیرند که وقت کمتری خواهند داشت تصویری کلی از حرفه حسابرسی به‌دست آورند. این وضعیت، مخاطره‌آمیز است! چنانچه این موضوع به‌سرعت مورد توجه قرار نگیرد، مؤسسه حسابرسی ممکن است گرفتار دردسر بزرگی شود. اگر یک حسابرس تازه‌کار از یک موضوع پولشویی مطلع شود و آن را با فرد مسئول در حسابرسی در میان نگذارد، چه اتفاقی می‌افتد؟ مسئولیتهای راهبری باید به‌وضوح مشخص و اطلاع‌رسانی شود تا فرد/افراد مسئول در رابطه با رعایت قوانین، انجام حسابرسی، عناصر منابع انسانی، استقلال و دیگر موارد مشخص شوند.

همه می‌دانند که یک بخش بسیار مهم مؤسسه حسابرسی، صرف‌نظر از اندازه آن، ارتباط است. همه کارکنان حسابرسی باید به‌وضوح چشم‌انداز و ارزشهایی که معرف مؤسسه حسابرسی است را درک کنند. این موضوع شامل انجام حسابرسیهای بسیار مهم، سرپرستی، و هدفها است. چنانچه این موارد به‌طور عمیق در فرهنگ مؤسسه منظور شده باشد، کارکنان آنها را برای گرفتن تصمیمهای هوشمندانه‌ای به‌کار خواهند گرفت که به نفع همگان است.

#### اعتبار اخلاقی و حرفه‌ای

بازنده انسان است. مؤسسه‌های بزرگ، متوسط و کوچک، به‌طور یکسان، ممکن است شکست را تجربه کنند؛ اما شکست در آزمون حرفه‌ای و اخلاقی، بسیار نگران‌کننده است و تأثیری بسیار عمیق و مخرب به‌همراه دارد که ممکن است موجب آسیب جبران‌ناپذیر و تغییرناپذیر، نه‌تنها برای افراد گروه حسابرسی بلکه همچنین برای مؤسسه حسابرسی، مؤسسه شبکه‌ای و کل حرفه شود. شکست در آزمون حرفه‌ای و اخلاقی = خدشه‌دار شدن شهرت = بدنامی مؤسسه حسابرسی = بدنامی شبکه حسابرسی = بدنامی حرفه حسابرسی = نبود اعتماد عمومی.

**با کارمندان به‌گونه‌ای رفتار کنید که مایلید آنها با شما رفتار کنند**

کارمندان، شالوده تمام فعالیتهای کسب‌وکار هستند

دارند. حسابرسی قانونی شرکتهای سرگرمی، شرکتهای خدمات عمومی، بانکها، شرکتهای بیمه یا شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، باید تنها زمانی انجام شود که حسابرس مهارتهای لازم را دارا باشد.

فرایند پذیرش صاحبکار حسابرسی و حفظ آن، باید اطلاعات لازم را برای مؤسسه حسابرسی به منظور قضاوت درباره این که آیا صاحبکار بالقوه، از استانداردهای لازم درستکاری برخوردار است و آیا حسابرس دارای ظرفیت لازم برای انجام حسابرسی باکیفیت می باشد یا خیر، فراهم کند.

پذیرش صاحبکار با پیروی از روش پایین به بالا، بر مبنای استقرا، استدلال محض و با پشتیبانی مسلم مدارک ارزیابی صلاحیت، حسابرسان را نیز ملزم می کند تا با انجام روش پایین به بالا، در قراردادهای حسابرسی تکراری، اطمینان حاصل نمایند که هنوز هم می توان صاحبکاران را پذیرفت.

### سیستمهای اطلاعاتی (رهگیری عملکرد)

مدرک... مدرک... و مدرک... با خردمندی

آیا یک نفر می تواند تصور کند به بیمارستانی برود و دریابد که پرونده شخصی وی فاقد گزارش اخیر عکسبرداری، آزمایشهای ام آر آی (MRI)، آزمایش خون و سابقه پزشکی است؟ یا حتی بدتر... پرونده شما حاوی گزارشهای پزشکی بیمار دیگری است؟ آشکار است که این موارد پذیرفتنی نیستند.

به طور مشابه، بیشتر مؤسسه ها دارای سیستمهای پیشرفته اطلاعاتی برای نگاهداری سوابق صاحبکاران، زمان صرف شده، و صدور صورتحساب هستند که هدف از ایجادشان پیگیری سوابق، هزینه ها، کارکنان، و مدیریت پرونده های حسابرسی است. به هر حال، سیستمهای اطلاعاتی که کیفیت کار انجام شده و تطابق کنترل را ردیابی می کنند، اغلب به درستی توسعه نمی یابند. مؤسسه باید دارای دستورعمل حسابرسی شامل خط مشی ها و روشهای متناسب سازی شده در راستای الزامهای انجام حسابرسی باشد. مؤسسه های

مالی آن شرکت عاری از تقلب و اشتباه است؟ نشانه های بسیاری وجود دارند که صاحبکار صداقت و درستی ندارد. برخی نمونه ها در این خصوص، طبق بررسیهای حسابداران رسمی استرالیا و نیوزلند به شرح زیر است:

• تغییر مکرر حسابرسان ممکن است به این معنا باشد که سازمان به دنبال دریافت اظهار نظر مساعد حسابرسان است.

• پیشینه ضعیف مالی مانند کسب و کار ناموفق یا ورشکستگی حاکی از این موضوع است که یک فرد مایل باشد ریسکهای بسیار بزرگی را عهده دار شود.

• سابقه و رد پای فعالیت و کسب و کار. باید مراقب تغییر مکرر آدرس یا فعالیت باشید.

• دادخواهی بی اندازه به عنوان شاکی یا مدعی علیه، نشان از شخصی دارد که از تعقیب قانونی نمی هراسد و ریسک پرداخت نشدن بدهیهایش بالاست یا به تواقفها و معاهده ها پایبند نیست.

• تغییر مکرر مدیریت که ممکن است حاکی از نبود ثبات داخلی باشد.

• سابقه کوتاه مدت کاری - گروه مدیریت، قبل از سازمان فعلی در چه سازمانهایی حضور داشته است؟

• عملیات/واحدهای خارجی - ساختارهای پیچیده کسب و کار ممکن است به معنای پنهان کاری باشد.

• نبود تمایل به ارائه پیشینه فعالیتها - اگر آنها اکنون تمایلی به افشای اطلاعات ندارند، زمانی که صاحبکار مؤسسه حسابرسی هستند، چگونه خواهند بود؟

• اصرار بر شروع سریع کار ممکن است نشانه ای باشد که صاحبکار نمی خواهد شما پیشینه آن را رسیدگی کنید.

• احکام دستگاه نظارتی، نشان از محیط کنترل داخلی ضعیف دارد که در آن، مدیریت، کنترلهای داخلی را نادیده می گیرد.

یک ملاحظه مهم دیگر که گاهی در مرحله انجام کار حسابرسی نادیده گرفته می شود، این است که آیا برای انجام حسابرسی، تخصص فنی لازم و منابع کافی (شامل زمان و دسترسی به متخصص) وجود دارد یا خیر؟ برخی از حسابرسان تصور می کنند که در تمام زمینه ها سررشته

جدول ۲- تناوب بررسی			
بررسی رعایت حسابرسی		خلاصه	
بررسی کل کار مؤسسه	بررسی عینی در تاریخ گزارش حسابرسی		
هر سه سال یکبار (حداقل)	هر سه سال یکبار (حداقل)	تناوب	حسابرس انفرادی بدون کارکنان حسابرسی
داخلی یا مستقل	مستقل (غیر از بررسی کننده کنترل کیفیت حسابرسی)	بررسی کننده	
سالانه	هر سه سال یکبار (حداقل)	تناوب	حسابرس انفرادی با کارکنان حسابرسی
داخلی یا مستقل	داخلی یا مستقل (بررسی کننده نباید در حسابرسی و یا بررسی کنترل کیفیت حسابرسی نقش داشته باشد)	بررسی کننده	
سالانه (هر شریک، هر سه سال یکبار - حداقل)	سالانه	تناوب	مؤسسه بدون کارکنان حسابرسی
داخلی یا مستقل	داخلی یا مستقل (بررسی کننده نباید در حسابرسی و یا کنترل کیفیت حسابرسی نقش داشته باشد)	بررسی کننده	
سالانه (هر شریک، هر سه سال یکبار - حداقل)	سالانه	تناوب	مؤسسه دارای کارکنان حسابرسی
داخلی یا مستقل	داخلی یا مستقل (بررسی کننده نباید در حسابرسی و یا کنترل کیفیت حسابرسی نقش داشته باشد)	بررسی کننده	

در هماهنگی با یکدیگر هستند. در مرحله بعد نیز انتظار می‌رود که واحد کنترل کیفیت هم نقش داشته باشد؛ واحدی که حوزه مسئولیت آن بررسی و آزمایش تطابق یا نبود تطابق اتومبیل با استانداردهای الزام‌آور است. رویه مشابهی در مورد انجام کار حسابرسی باید به‌کار گرفته شود.

هر کار حسابرسی را ممکن است از طریق ایجاد شیوه کاری مختص آن به پایان رسانید؛ امری که بیشتر مواقع از طریق دستورعمل‌های نوشته شده یا الکترونیکی، نرم‌افزارها یا شکل‌های دیگری از مستندهای استاندارد شده، و مواد راهنمای مختص صنعت یا مختص موضوع، انجام می‌شود. پیش شرط مهم، سرپرستی است؛ حصول اطمینان از این که به یک نفر به‌نحو مناسبی نظارت و آموزش داده می‌شود. افزون بر این، چنانچه گزارشگری مالی تخصصی یا دانش حسابرسی مورد نیاز باشد، حسابرس باید به

حسابرسی باید مستندهای کافی در مورد موضوعهایی مانند تأییدیه‌های مستقل و بی طرفانه، ارزیابی عملکرد و نتیجه بازرسی‌های نظارتی داشته باشند. افزون بر این، و شاید مهم‌تر از همه، این موضوع مطرح است که پس از گردآوری خط‌مشی‌ها و روشها به‌صورت دستورعمل، کتابچه دستورعملها به اطلاع همه اعضا و کارکنان برسد و در مؤسسه حسابرسی اجرا و رعایت شود.

### فعالیت‌های کنترلی (کنترل‌های پیشگیری و شناسایی و یا اصلاح)

اجرای رویه‌های منسجم در قراردادهای حسابرسی کارخانه‌ای را تصور کنید که اتومبیل‌های دو در تولید می‌کند. سرپرستان، مدیران خط تولید، تکنسین‌ها و مهندسی همه در مونتاژ این محصول شرکت دارند. بخش بسیار مهم در کل این فرایند آن است که زمانبندی، کارها، عملیات، سرپرستی، آزمون و دیگر روشها همگی

شناسایی تشخیص ریسکهای حسابرسی و کسب و کار و غیره است.

انجام بررسیها و شناسایی مسائل و موضوعها، تنها نخستین گام از نظارت است. گام دوم، کسب تجربه از این اشتباهها و تکرار نکردن آنها در حسابرسیهای آینده می باشد. فرایند پرکردن شکاف یادشده و به روزرسانی سیاستها و روشها در جهت هماهنگی بیشتر با الزامهای استانداردهای بین المللی حسابرسی، وظیفه ای است که هرگز پایانی ندارد.

### نتیجه گیری

شباهتهای موجود بین استاندارد بین المللی کنترل کیفیت ۱ که به وسیله استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۲۰ تکمیل شده است و به کیفیت در سطح انجام کار حسابرسی اشاره می کند، و کنترلهای داخلی مناسب (استاندارد بین المللی حسابرسی ۳۱۵)، متعدد است. کنترلهای داخلی، نقش جدانشدنی در موفقیت هر سازمانی ایفا می کند. استاندارد بین المللی کنترل کیفیت ۱ و استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۲۰، شالوده یک سیستم مؤثر کنترل کیفیت را فراهم می کند و بنابراین، پیش نیاز ضروری برای اداره موفق مؤسسه حسابرسی هستند. به عبارت دیگر، استاندارد بین المللی کنترل کیفیت ۱ و استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۲۰ ما را در عمل به آنچه که توصیه می کنیم به چالش می کشند!



### پانوشتها:

- 1- Quality Control Elements
- 2- Five Quality Control Components
- 3- Continuing Professional Education (CPE)
- 4- Fire Test
- 5- Engagement Quality Control Review (EQCR)
- 6- Quality Assurance Oversight Committee (QAOC)

### منبع:

Spiteri Bailey M., **Quality Control Measures in an Audit Practice**, The Accountant, 2016

متخصص فنی مراجعه کند.

سپس، نوبت انجام **آزمون آتش**<sup>۴</sup> می باشد که همان **بازبینی کنترل کیفیت قرارداد**<sup>۵</sup> حسابرسی است و برای تمام شرکتهای سهامی عام و دیگر حسابرسیها با ریسک بالا، اجباری است. اظهار نظر حسابرس زمانی صادر می شود که بررسی کنترل کیفیت حسابرسی و نظر شریک مسئول کار حسابرسی، هماهنگ باشند.

### نظارت (آیا هدفهای مؤسسه حسابرسی محقق می شود؟)

#### روشهای خود را ارزیابی کنید و بهبود دهید

کیفیت حسابرسی یک سفر است و نه یک مقصد. چیزی به نام اطمینان صددرصد از کیفیت وجود ندارد. آنچه که صددرصد مصون از خطا تلقی می شود، ممکن است موجب بروز مشکلاتی شود.

**کمیته نظارت بر تضمین کیفیت**<sup>۶</sup> در فوریه ۲۰۱۱، در تلاش برای کسب آگاهی درباره اندازههای مختلف مؤسسههای حسابرسی، تفسیر خود از تناوب بررسی کیفیت حسابرسی و انتخاب بررسی کنندگان را منتشر کرد که دربرگیرنده حداقل الزامها است (جدول ۲).

بررسی رعایت در کار حسابرسی به دو بخش مهم تقسیم می شود:

۱- کل موضوعهای مؤسسه طبق دستور عمل سیاستها و روشها به موجب استاندارد بین المللی کنترل کیفیت ۱، شامل تعهد حرفه ای، ارزیابی کارکنان، سطح آموزش حرفه ای مستمری که اعضا و کارکنان دنبال می کنند، نحوه انجام بررسیها و غیره.

۲- تشخیص شکاف بین الزامهای حرفه ای (استانداردهای بین المللی حسابرسی (ISAs) و چارچوب گزارشگری مالی) و آنچه که در پرونده حسابرسی مستندسازی می شود. موضوعهایی که ممکن است مطرح شود، شامل صحت و بی نقصی ارائه صورتهای مالی و افشای اطلاعات، صحت قضاوتهای انجام شده، مستندهای روشهای حسابرسی به کار گرفته شده، کفایت مستندهای ارزیابی ریسک برای