

## بررسی موضوعی کیفیت حسابرسی

### نظارت بر کیفیت حسابرسی مؤسسه‌ها

#### پس‌زمینه و دامنه

این گزارش یافته‌های اصلی سومین بررسی موضوعی انجام‌شده به‌وسیله گروه بررسی کیفیت حسابرسی<sup>۱</sup> زیرمجموعه شورای گزارشگری مالی (FRC) در سالهای ۲۰۱۶-۲۰۱۷ را در دو بخش عرضه کرده است، که ترجمه بخش اول گزارش از نظر شما می‌گذرد.

سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی، همواره اساس انجام حسابرسی باکیفیت است، که الزامهای آن در سطح مؤسسه حسابرسی<sup>۲</sup> از طریق استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ (ISQC 1)، و در سطح هر کار حسابرسی<sup>۳</sup> از طریق استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ (ISA ۲۲۰) (220)، تعیین شده است. در نتیجه، مؤسسه‌های حسابرسی، خط‌مشی‌ها و رویه‌های<sup>۴</sup> متعددی ایجاد کرده‌اند که پیش و پس از صدور اظهار نظر حسابرسی، به‌کار گرفته شود. مؤسسه‌ها، همچنین خط‌مشی‌ها و رویه‌های بیشتری ایجاد کرده‌اند (که طبق استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ و استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰، الزامی نیست) و هدف آنها، ایجاد اطمینان از کیفیت حسابرسی سطح بالا و پیوسته است. شورا، در سال ۲۰۱۶، درباره الزامهای معینی از استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱، شامل بررسی‌های کنترل کیفیت

قرارداد حسابرسی<sup>۵</sup>، گزارشی منتشر کرد؛ فرایندهای نظارت داخلی بر کیفیت حسابرسی، و فرایندهای مؤسسه برای انجام تحلیل علت ریشه‌ای<sup>۶</sup>. این گزارش به دیگر الزامهای خاص در استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ مربوط است و در نتیجه، گزارش‌های پیشین درباره دیگر عرصه‌های کنترل کیفیت و استانداردهای حسابرسی را تکمیل می‌کند.

گروه بررسی کیفیت حسابرسی، شش مؤسسه<sup>۷</sup> از بزرگترین مؤسسه‌های حسابرسی بریتانیا را بررسی کرد. گروه بررسی، خط‌مشی‌ها و رویه‌های مؤسسه‌ها را که متمرکز بر سه جنبه اصلی سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌ها بود، در نظر گرفت که از گروه حسابرسی در انجام حسابرسی باکیفیت پشتیبانی می‌کرد. این جنبه‌ها، شامل مسئولیت رهبری برای کیفیت درون مؤسسه، منابع انسانی و عملکرد قرارداد است (برای نمونه، بررسی‌های فنی صورتهای مالی، بررسی‌های داخلی کار حسابرسی، استفاده از کارشناسان در حسابرسی). گروه بررسی، ۲۶ قرارداد حسابرسی را (۷ شرکت عضو ۱۰۰ شرکت برتر اف‌تی‌اس‌بی (FTSE 100)، ۱۲ شرکت عضو ۲۵۰ شرکت برتر اف‌تی‌اس‌بی (FTSE 250)، و ۷ شرکت دیگر پذیرفته‌شده در بورس) از میان مؤسسه‌هایی که به‌عنوان بخشی از بازرسی‌های



در دسامبر ۲۰۱۵، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB)، دعوت برای اظهار نظر (ITC) با عنوان «ارتقای کیفیت حسابرسی در جهت منافع عمومی: تأکیدی بر تردید حرفه‌ای، کنترل کیفیت و حسابرسی گروه» را منتشر ساخت. این گزارش، ممکن است بر اساس تجربه حساب‌رسان در بریتانیا، بر توسعه کار هیئت در تجدیدنظر در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، تأثیری سودمند داشته باشد.

در میان تجدیدنظرهای پیشنهادی تعیین‌شده در دعوت برای اظهار نظر یادشده و پیشنهاد پروژه بعدی، هیئت تصمیم دارد به منظور تقویت و بهبود مدیریت ریسک کیفیت، استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ را به‌وسیله گنجاندن رویکرد مدیریت کیفیت<sup>۹</sup> در سطح مؤسسه، تجدیدنظر کند و استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ را به‌وسیله گنجاندن اصول رویکرد مدیریت کیفیت در سطح قرارداد حسابرسی، بازنگری کند. بازنگریها همچنین، تمرکز بر اهمیت نظام راهبری و رهبری مؤثر در مؤسسه و نیاز به آن، به‌عنوان اساس توانایی مؤسسه برای دستیابی به کیفیت در همه سطوح را افزایش خواهند داد. برای این منظور، بررسی حاضر به موضوع مسئولیت‌های رهبری برای رویه‌های کیفیت حسابرسی در مؤسسه پرداخت. در سالهای ۲۰۱۷/۲۰۱۸ نیز هیئت به انجام بررسی موضوعی خواهد پرداخت که بر فرهنگ و نظام راهبری مؤسسه، تمرکز خواهد داشت.

در پاسخ شورای گزارشگری مالی به دعوت برای اظهار نظر، شورا اشاره کرد: «شورا به‌طور کامل از طرح هیئت برای تجدیدنظر در استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ و استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ برای پرداختن به مباحث و چالشهای مربوط به کنترل کیفیت، پشتیبانی می‌کند. شورا با هیئت توافق دارد که استانداردهای کنونی بیش از این برای پشتیبانی از مؤسسه‌های حسابرسی در محیط کسب‌وکار پیچیده و چالش‌برانگیز، کافی نیست.»

شورا توافق دارد که چنین بازنگریهایی به استانداردها امکان می‌دهد که در دامنه گسترده‌تری از شرایط به‌کار گرفته شوند، و برای حساب‌رسان در پرداختن به چالشهای در حال تحول، و تقویت و بهبود سیستم مدیریت کیفیت برای همه قراردادهای

معمول سالانه بررسی می‌شدند برگزید، تا یافته‌های مربوط با بررسی موضوعی یادشده را مشخص سازند. حسابرسیهای یادشده، سالهای منتهی به ۳۱ مارس ۲۰۱۵ تا ۲ ژانویه ۲۰۱۶ را دربر می‌گرفت.

گروه بررسی، دامنه‌ای از رویه‌های متفاوت به‌وسیله مؤسسه‌های حسابرسی را شناسایی کرده است. مقصود از گزارش یادشده، فراهم‌ساختن درک مناسبی از این خط‌مشی‌ها و رویه‌ها، شامل آشکار ساختن رویه‌های خوب<sup>۸</sup> و عرصه‌هایی است که به بهبود نیاز دارند؛ هر دو، با هدف ارتقای بهبود مستمر در کیفیت حسابرسی. مشاهده‌های گروه حسابرسی، مبتنی بر بررسی‌های گروه است که یافته‌ها را با تک‌تک مؤسسه‌های حسابرسی مرتبط، در میان گذاشته‌اند.

بخش ۱، رویه‌های خوب مشاهده‌شده و خلاصه‌ای از یافته‌ها را نشان می‌دهد. بخش ۲، جزئیات یافته‌ها را عرضه می‌کند. پیوست ۱، عناصر سیستم‌های کنترل کیفیت مؤسسه‌ها را که در این بررسی پوشش داده شده، مشخص می‌سازد و پیوست ۲، رویکرد گروه بررسی در این بررسی را خلاصه می‌کند (ترجمه حاضر، تنها بخش ۱ را از نظر شما می‌گذراند).

### بهبود مستمر در کیفیت حسابرسی

یکی از محورهای اصلی شورای گزارشگری مالی، ارتقای بهبود مستمر در کیفیت حسابرسی است. انتظار می‌رود که معنی چنین حرفی این باشد که تا سال ۲۰۱۹، حداقل ۹۰ درصد از حسابرسی‌های ۳۵۰ شرکت عضو اف‌تی‌اس‌آی (FTSE 350) به‌وسیله گروه بررسی، به‌عنوان حسابرسی‌هایی ارزیابی شوند که چیزی بیش از بهبود محدود نیاز ندارند. خط‌مشی‌ها و رویه‌های کنترل کیفیتی که به‌طور مؤثر و پیوسته به‌کار گرفته شده باشند، به دستیابی به چنین هدفی کمک می‌کند.

یکی از هدفهای اصلی خط‌مشی‌ها و رویه‌های کنترل کیفیت، بهبود کیفیت حسابرسی است که با داشتن حساب‌رسان باتجربه و باصلاحیت برای بررسی کاری که به‌وسیله دیگران انجام شده، با درمیان گذاشتن دانش و تخصصشان، انجام می‌شود.

مؤسسه‌ها، باید به‌دنبال این باشند که اطمینان پیدا کنند کیفیت حسابرسی در خط مقدم دست‌ورکار رهبری گروه‌ها قرار می‌گیرد تا به‌طور مستمر، بهبود را به پیش برانند.

حسابرسی، به‌طور کافی سازگاری دارند.

### روشهای خوب مشاهده‌شده

گروه بررسی، در جریان بررسی چندین عرصه از روشهای خوب را در روشهای کنترل کیفیت مؤسسه‌ها مشاهده کرد که در بهبود کیفیت حسابرسی سهم داشتند و ارزش آن را دارند که به‌طور وسیع‌تر با دیگران در میان گذاشته شوند.

• دو مؤسسه، روشهای کیفیت حسابرسی خود را در یک مدل خطوط دفاعی<sup>۱۰</sup> قرار داده‌اند که به درک چگونگی کنش متقابل روشهای کنترل کیفیت مؤسسه، کمک می‌کند.

• نیمی از مؤسسه‌ها، هیئت یا کمیته اختصاصی ایجاد کرده‌اند که کارشان به‌طور ویژه نظارت، حفظ، و بهبود مستمر کیفیت حسابرسی است. این هیئت‌ها یا کمیته‌ها، بر همه مسائل مرتبط با کیفیت حسابرسی نظارت دارند و مطمئن می‌شوند که کیفیت حسابرسی به‌قدر کافی برتری دارد و در مرکز توجه دستورکار رهبری مؤسسه است. افزون‌بر آن، در یکی از این مؤسسه‌ها، هیئت یا کمیته کنترل کیفیت، با مدیران غیراجرایی مؤسسه هر سال یکبار نشست برگزار می‌کند.

• یکی از این مؤسسه‌ها همچنین، یک هم‌نشینی کیفیت حسابرسی ایجاد کرده است که در آن کارکنان حسابرسی، درباره بهبودهای کیفیت حسابرسی گفتگو می‌کنند و پیشنهادهای آنها به هیئت کنترل کیفیت مؤسسه باز خورد می‌شود. به‌علاوه، هم‌نشینی یادشده سالی یکبار با مدیران غیراجرایی مؤسسه دیدار می‌کند.

• پنج مؤسسه، در حال مشارکت دادن گروه پشتیبانی فنی مرکزی مؤسسه در یک کار نمونه برای حسابرسی بر مبنای زمان واقعی است. این رویکرد، به تشخیص مباحث ممکن یا عرصه‌های بهبود، کمک می‌کند، و یک لایه چالشی اضافی برای گروه‌های حسابرسی فراهم می‌سازد. قصد از این ابتکار، اقدامی است در قالب ابزار مربیگری، برای کمک به بهبود کیفیت حسابرسی؛ نه تنها برای کارهای حسابرسی که بررسی می‌شوند، بلکه دیگر کارهایی که گروه حسابرسی در آنها درگیر است.

• در کارهای حسابرسی که در آنها شرکا و مدیران سطح بالاتر شرکت داشتند، احتمال بیشتری وجود داشت که پیش از صدور گزارش حسابرسی، به نتیجه باکیفیت دست یابند.

• شواهدی از انجام مشورتخواهی در هر مؤسسه حسابرسی

وجود داشت که نشان می‌داد فرهنگ مشورتخواهی در مؤسسه‌ها نهادینه شده است؛ با این نیت که گروه‌های حسابرسی از فرایند مشورتخواهی مؤسسه برای بهبود کیفیت حسابرسی استفاده کنند.

• توجه بررسی‌کننده فنی به اطلاعات اضافی ناشی از حسابرسی واحد اقتصادی، مانند گزارش حسابرس به کمیته حسابرسی، در کنار صورتهای مالی ممکن است احتمال مشخص شدن نکته‌های مهم آشکار نشده احتمالی به‌وسیله بررسی‌کننده فنی را افزایش دهد.

• دو مؤسسه، افزون‌بر برنامه نظارت کیفیت درون مؤسسه، بررسیهای دوره‌ای رعایت پیش از صدور گزارش، در عرصه‌های حسابرسی خاص را انجام می‌دهند؛ به‌گونه‌ای که هر شریک یا مدیر، حداقل یکبار در سال زیر پوشش قرار گیرد. این کار، بر یک مبنای به‌موقع‌تر، به نظارت کمک می‌کند که دستیابی به بهبود در کیفیت حسابرسی در سطح مؤسسه را نشان دهد.

به همه مؤسسه‌ها پیشنهاد می‌شود که رویه‌های خوب مشاهده‌شده یادشده را در نظر بگیرند و چنین رویه‌هایی را هر جا که مناسب باشد، به‌کار بگیرند.

### خلاصه یافته‌های اصلی

مؤسسه‌های حسابرسی، دامنه‌ای از روشهای کنترل کیفیت، هم در زمان حسابرسی و هم بعد از آن، ایجاد کرده‌اند. جنبه‌های زیادی از روشهای مؤسسه‌ها و گروه‌های حسابرسی وجود دارند که باید به‌طور مؤثر با هم کار کنند تا در دستیابی به کیفیت حسابرسی، سهم داشته باشند. در هر حال، بررسی کمیته نشان داده است که در بعضی موارد، فرصت برای اثربخش تر شدن روشها و بهبودهای بیشتر در کیفیت حسابرسی وجود دارد.

**جدول ۱**، یافته‌های اصلی گروه بررسی را به‌طور خلاصه نشان می‌دهد. در بعضی موارد، این یافته‌ها عرصه‌هایی را نشان می‌دهند که مؤسسه‌ها باید برای بهبود بیشتر روشهای کنترل کیفیتشان، یا در به‌کارگیری آنها به‌وسیله گروه‌های حسابرسی، توجه کنند.

به همه مؤسسه‌ها توصیه می‌شود این یافته‌ها را همراه با هرگونه بینش پدیدآمده از تحلیل علت ریشه‌ای، در نظر داشته باشند، و توجه کنند که آیا ممکن است برای بهبود کیفیت حسابرسی، روشهای کنترل کیفیت هر جا که مناسب باشد، ارتقا یابد، و چگونه.



## جدول ۱- یافته‌های اصلی گروه بررسی

موضوع	خلاصه یافته‌ها
مسئولیت رهبری مؤسسه برای روشهای کیفیت حسابرسی	همه مؤسسه‌ها، خط‌مشی‌ها و رویه‌هایی برای کیفیت برقرار کرده‌اند. همه مؤسسه‌ها، منابعی در سطح رهبری و مدیریت برای جنبه‌هایی از کیفیت حسابرسی، اختصاص داده‌اند.
بررسی کار حسابرسی به‌وسیله اعضای ارشدتر گروه حسابرسی	همه مؤسسه‌ها، همچنین خط‌مشی‌هایی دارند که طبق آن کار حسابرسی انجام شده به‌وسیله شخص ارشدتر بررسی می‌شود. به‌رغم چنین رهبری و بررسی شخص ارشدتر، ۳۱ درصد از کارهای حسابرسی بررسی شده در جامعه نمونه، (۱ شرکت عضو ۱۰۰ شرکت برتر اف‌تی‌اس‌بی، ۳ شرکت دیگر پذیرفته شده در بورس)، به‌وسیله گروه بررسی به‌عنوان حسابرسی‌هایی ارزیابی شدند که به چیزی بیش از بهبود محدود نیاز داشتند؛ این نشان می‌داد روشهای کنترل کیفیت مؤسسه‌ها هنوز به‌اندازه کافی مستحکم نیستند.
مشارکت‌دادن متخصصان و کارشناسان در گروه حسابرسی	در همه کارهای حسابرسی بررسی شده، کارشناسانی در گروه حسابرسی حضور داشته‌اند که کارشناسان مالیاتی، ارزیابی، و فناوری اطلاعات، با تکرار بیشتری نسبت به دیگر کارشناسان استفاده شده‌اند. زمانی که از کارشناسان استفاده می‌شود، گروه حسابرسی باید مطمئن شود که کار آنها در دامنه مناسبی قرار دارد و به اندازه کافی در پرونده حسابرسی مستند می‌شود و هر جا مناسب باشد، یافته‌های آنان به مقدار کافی پیگیری و به کمیته حسابرسی گزارش می‌شود. زمانی که در گزارش حسابرسی به‌کار کارشناسان اشاره شده بود، موارد محدودی وجود داشت که مشارکت آنها به‌طور دقیق توضیح داده نشده بود.
مشورت‌خواهی در مورد مسائل حسابداری یا حسابرسی	گروه‌های حسابرسی، از روشهای مشورت‌خواهی مؤسسه به‌طور مناسب استفاده می‌کردند و نتایج مشورت‌خواهی‌ها، همسو با الزامهای روش‌شناسی، به‌طور روشن مستند می‌شد. همانطور که انتظار می‌رفت، حجم مشورت‌خواهی همراستا با اندازه و پیچیدگی کار حسابرسی، افزایش داشت.
ارزیابی شکل ارائه کلی صورتهای مالی	همه مؤسسه‌ها، برای کمک به اطمینان یافتن از کیفیت صورتهای مالی در دست حسابرسی، فرایندی برای بررسی فنی دارند. نیمی از مؤسسه‌ها، به‌صورت جداگانه و مجرد، روی گزارش سالانه و صورتهای مالی، بررسی فنی انجام می‌دادند، و نیم دیگر، اطلاعات اضافی را در کنار صورتهای مالی، بررسی می‌کردند؛ مانند گزارش حسابرسی به کمیته حسابرسی. یک مؤسسه، بررسی پرونده حسابرسی را به‌عنوان بخشی از بررسی فنی، در نظر می‌گرفت.
دیگر اقدامها برای بهبود کیفیت حسابرسی- استفاده از مراکز ارائه خدمات	از میان مؤسسه‌های بررسی شده، ۵ مؤسسه از مرکز ارائه خدمات (SDC) برای تکمیل اجزای خاصی از کار حسابرسی، استفاده می‌کردند و مؤسسه ششم در حال بررسی ایجاد مرکز یادشده بود. از میان ۵ مؤسسه‌ای که مرکز یادشده را ایجاد کرده بودند، ۴ مؤسسه ماهیت کاری که انجام آن به‌وسیله مرکز ارائه خدمات اجازه داده شده بود را روشن ساخته بودند، که بین آنها یک مؤسسه، گروه حسابرسی را موظف ساخته است که کارکنان مرکز ارائه خدمات را از نظر داشتن مهارت و شایستگی لازم برای انجام کار اختصاص یافته، ارزیابی کند. به‌طور کلی، در صد کار حسابرسی بر حسب ساعت به‌وسیله مرکز ارائه خدمات از سال ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۶، سال به سال، تا ۷۰ درصد افزایش یافته است. مؤسسه‌های حسابرسی، در همان حال که گرایش به برونسپاری بخشهایی از کار حسابرسی افزایش پیدا می‌کند، باید چگونگی حفظ و بهبود کیفیت حسابرسی را در نظر داشته باشند.
دیگر اقدامها برای بهبود کیفیت حسابرسی- بررسی کیفیت کار حسابرسی در دست واقعی	۵ مؤسسه بررسی مستقل کیفیت در زمان واقعی را روی نمونه‌ای از کارهای حسابرسی به‌کار گرفته‌اند. یکی از مؤسسه‌ها، برای تمام کارهای حسابرسی، بررسی مستقل کار حسابرسی را انجام می‌دهد، اما افزون بر آن، برای تعدادی از کارهای حسابرسی انتخابی، بر مبنای موضوعی، بررسی مستقل اضافی در مرحله برنامه‌ریزی انجام می‌دهد. مؤسسه‌های حسابرسی، برای توضیح جزئیات ماهیت چالش‌های پدیدآمده و نتایج اقدامهای گروه حسابرسی، رد حسابرسی در پرونده حسابرسی نگهداری نمی‌کنند. در نتیجه، این امکان وجود ندارد که به‌صورت روشن پیامدهای بررسیهای انجام شده برای بهبود کیفیت حسابرسی، ارزیابی شود. یک مؤسسه، برنامه بررسی در زمان واقعی را به اجرا گذاشته است و در فرایند ایجاد چنین بررسیهایی نیز نبود.
دیگر اقدامها برای بهبود کیفیت حسابرسی- نظارت بر رعایت	برنامه به‌اجرا گذاشته شده، به‌میزان درخور توجهی از یک مؤسسه به مؤسسه دیگر، تفاوت داشت؛ با این تهدید عمومی و با این واقعیت که بررسیهای انجام شده همه بعد از صدور گزارش انجام شده بودند. ۳ مؤسسه، برای جنبه‌های خاصی از حسابرسی به‌منظور نظارت بر بهبود کیفیت حسابرسی، بررسی منظم سبک رعایت داشتند. ۲ مؤسسه، در مورد نمونه‌ای از کارهای حسابرسی، به‌منظور فراهم‌ساختن بازخورد و کمکهای مربیگری برای گروه‌های حسابرسی، بررسی پس از صدور گزارش داشتند.

## پانوشتها:

8- Good Practice

9- Quality Management Approach (QMA)

10- Lines of Defense Model

1- Audit Quality Review Team (AQR)

2- At the Firm Level

3- At the Individual Engagement Level

4- Policies and Procedures

5- Engagement Quality Control Reviews (EQCR)

6- Root Cause Analysis

7- BDO LLP, Deloitte LLP, Ernst &amp; Young LLP, Grant Thornton UK LLP, KPMG Audit plc and PricewaterhouseCoopers

LLP

## منبع:

FRC, Audit Quality Thematic Review, Firms' Audit Quality Control Procedures and Other Audit Quality Initiatives, www.frc.org.uk., 2017

