

## چگونه می‌توانیم

# استانداردهای حسابرسی مرتبط با کنترل کیفیت را

## تقویت کنیم؟

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) افزون بر تدوین استانداردهای جهانی حسابرسی، همچنین باید استانداردهای جهانی کنترل کیفیت برای مؤسسه‌های حسابرسی را نیز تدوین کند. **استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ (ISQC 1)**، مبنایی برای رویکرد کنترل کیفیت در تمامی مؤسسه‌های حسابرسی، صرف‌نظر از اندازه آنها، ارائه می‌دهد. به باور هیئت، این استاندارد همان چیزی را که برای سامانه کنترل کیفیت حسابرسی صورتهای مالی، خدمات اطمینان بخشی و دیگر خدمات مرتبط برای مؤسسه ضروریست، ارائه کرده است. سامانه اثربخش کنترل کیفیت، از کیفیت استوار و قوی تمامی خدمات ارائه‌شده از سوی یک مؤسسه پشتیبانی کرده و یکی از اجزای اصلی چگونگی مدیریت مؤسسه به حساب می‌آید. استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱، هر مؤسسه را به برقراری سیاستها و روشهای مرتبط با اجزای اصلی سامانه کنترل کیفیت ملزم می‌کند. این اجزا شامل موارد زیر است (بند ۱۶ استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱):

- مسئولیتهای مدیریت درباره کیفیت در درون مؤسسه،
- پذیرش و ادامه کار،
- نظارت
- الزامهای اخلاقی،
- منابع انسانی، و
- ادامه کار.

**استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰<sup>۲</sup> (ISA220)** مرتبط با کیفیت در سطح هر کار، یا برای هر کار حسابرسی، مکمل استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ است. پیشفرض استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰، الزامی بودن استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ یا استاندارد ملی دیگری با همان میزان از ضرورت کاربردی، از سوی هر مؤسسه‌ای است.

در پی بحران مالی، بسیاری از شرکتها از راه‌های کسب‌وکار و فعالیتهای مرتبط خود نسبت به خطرهای محیط در حال دگرگونی و ریسکهای نوپدید راهبری بنگاه، واکنش نشان داده‌اند. همراه با تحول محیط فعالیت مؤسسه‌ها و افزایش تأکید بر کیفیت، درباره امکان تجدیدنظر در استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱، جهت پذیرش الزامهای شدیدتر برای برخورد بهتر و آشکارتر با موارد معین، پرسشهایی مطرح می‌شد.

### باز خورد پس از اجرای استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱

افزون بر این، پروژه نظارت بر اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، موضوعهای مرتبط با به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ را مشخص کرد. هیئتهای نظارتی و انتظام‌بخشی، خواستار اقدام هیئت برای اصلاح استاندارد مزبور برحسب انتظارات خود از مؤسسه‌های حسابرسی،

رویکرد مدیریت کیفیت، از راه شناسایی ریسکهای مرتبط با کیفیت و طراحی سیاستها و روشهای مناسب برای برخورد با این ریسکها، می‌تواند سیاستها و روشهای مؤسسه را درون سامانه کنترل کیفیت ادغام کند. نظر خواهی حاضر، فرصتی است برای کسب دیدگاهها و دروندادهای بیشتر برای کمک به پیشبرد امر تجدیدنظر در استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱، از جمله امکان گنجاندن دیدگاه «رویکرد مدیریت کیفیت» در استاندارد یادشده.

تجدیدنظر در استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ برای گنجاندن «رویکرد مدیریت کیفیت» در آن، می‌تواند فرصتی مناسب برای ارائه رهنمود درباره سودمندی و مرتبط بودن اصول راهبری بنگاه<sup>۵</sup> با شناسایی، ارزیابی و واکنش در برابر خطرهای کنترل کیفیت، به مؤسسه‌های حسابرسی به‌شمار آید.

در عین حفظ الزامهای مستحکم، گنجاندن رویکرد مدیریت کیفیت در استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ (که در بندهای ۶۵-۶۰ مورد بحث قرار می‌گیرد) مستلزم تجدیدنظر و تجدیدساختار وسیعی در استاندارد یادشده است و تنها یک اصلاح هدفمند برای الزامها و رهنمودهای خاص مندرج در آن نیست. در بازنگری ساختار این استاندارد، به‌طور همزمان به نگرانیهای مرتبط با الزامهای کنترل کیفیت فعلی مندرج در بندهای ۸۳-۶۷، و تقویت بالقوه الزامها و ارتقای مطالب کاربردی این استاندارد، پرداخته می‌شود.

باز طراحی استانداردهای کنترل کیفیت، همچنین فرصت نمایش بهتر چگونگی سنجش‌پذیری مدیریت کیفیت به‌ویژه برای مؤسسه‌هایی که حسابرسی شرکت‌های بورسی را برعهده ندارند (یا در اصل حسابرسی نمی‌کنند)، میسر می‌سازد.

هیئت بر این باور است که الزامی کردن رویکرد مدیریت کیفیت، مؤسسه‌ها را قادر به طراحی و اجرای سامانه‌های مدیریت کنترل کیفیت اثربخشی با ویژگیهای زیر خواهد کرد:

الف- توجه به اندازه و ماهیت مؤسسه، خدمات ارائه‌شده از سوی مؤسسه، ماهیت شرکت‌های دریافت‌کننده خدمات مزبور، و

ب- انعطاف‌پذیری کافی برای توجه به تغییرهای محیط اطراف مؤسسه. استاندارد بین‌المللی ۲۲۰ را می‌توان به‌منظور اتخاذ یک رویکرد فعالانه‌تر، سنجش‌پذیرتر و قوی‌تر کنترل کیفیت در سطح هر کار حسابرسی نیز مورد تجدیدنظر قرار داد. برای نمونه، شاید برقراری الزامهای صریح‌تری در این استاندارد به‌منظور مدیریت فعالانه‌تر ریسکهای کیفیت در سطح کار برای شریک هر کار، ضروری باشد.

به‌ویژه در ارتباط با موارد زیر بودند:

الف- پذیرش مسئولیت و پاسخگویی بیشتر از سوی مدیریت مؤسسه‌ها درباره کیفیت. مدیریت مؤسسه باید سیاستهای مدیریتی مناسبی را به‌منظور تمرکز نیروی مؤسسه و کارکنانش بر دستیابی و تقویت مستمر کیفیت در پیش گیرد.

ب- درک عوامل ایجادکننده یافته‌های هر دو نوع **بازرسیهای**<sup>۳</sup> درون و برون‌سازمانی. شایسته است که مؤسسه‌ها نیز در برابر یافته‌های مزبور با انجام فعالیتهای اصلاحی یا جبرانی، واکنش نشان دهند.

پ- پایش اثربخشی اقدامهای اصلاحی و تعدیل آنها در صورت دست‌نیافتن به نتیجه‌های مورد انتظار، و

ت- برقراری پیوند شفاف‌تر بین پاسخگویی برای کیفیت در چارچوب سیاستها، و روشهای برخورد با مسائل منابع انسانی (برای نمونه، استخدام نیرو، حفظ آن، آموزش و حق‌الزحمه).

برخی از ذینفعان، به‌ویژه بعضی مؤسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط، به استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ به‌مثابه رویکرد «روش یکتا برای همه موارد» برای کنترل کیفیت، نگاه می‌کنند. آنها هیئت را به اصلاح و بهبود این استاندارد برای برخورد با تفاوت‌های موجود در اندازه و ماهیت مؤسسه‌ها و یا خدمات آنها برمی‌انگیزند.

## رویکردی جدید در مدیریت کیفیت

### پیشگفتار

هیئت باید راهی برای پاسخ به چالش‌های گوناگون نوپدید بیابد؛ یعنی چگونگی اصلاح این استاندارد در عین پذیرش کاربرد آن از سوی مؤسسه‌های حسابرسی با اندازه‌های مختلف و در زمینه دیگر خدمات غیرحسابرسی. با توجه به بازخوردهای دریافتی، هیئت هوادار پیشبرد رویکرد نوینی در زمینه **مدیریت کیفیت**<sup>۴</sup> است. رویکرد پیشنهادی هیئت با تأکید بر مسئولیت مدیریت مؤسسه برای ابراز واکنشی فعالانه‌تر، سنجش‌پذیرتر و قوی‌تر در برابر ریسک کنترل کیفیت است که می‌تواند هماهنگی آسانتری با محیط شتابان رو به تغییر کسب‌وکار فراهم کند.

امروزه، مؤسسه‌ها برای نیل به هدفهای استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱، سیاستها و روشهای متفاوتی متناسب با شرایط خود به‌کار می‌گیرند. برخی مؤسسه‌ها شاید برای رویارویی با چالش حاصل از یافته‌های بازرسیهای برون‌سازمانی برای تمرکز بیشتر بر اجزای خاصی از سامانه کنترل کیفیت خود، از هم‌اینک به‌سوی کاربرد رویکردهای فعالانه‌تر مدیریت کیفیت، حرکت کرده باشند.

هیئت، همچنین پیاده‌سازی رویکرد مدیریت کیفیت در سطح مؤسسه را برای حسابرسی گروه نیز در نظر خواهد گرفت. برای نمونه، رویکرد مدیریت کیفیت در سطح مؤسسه ممکن است بر ملاحظه‌های مربوط به پذیرش و ادامه کار حسابرسی گروه در سطح هر کار تأثیر بگذارد.

### گنجاندن رویکرد مدیریت کیفیت در استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱

رویکرد مدیریت کیفیت، اثری فزاینده بر تأکید استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ بر اهمیت و ضرورت مدیریت اثربخش مؤسسه دارد؛ مدیریتی که به‌مثابه زیربنای قابلیت دستیابی مؤسسه به کیفیت در تمام سطوح به‌شمار می‌آید. برقراری الزامهایی مشخص، می‌تواند برآورنده نیازهای زیر باشد:

الف- ایجاد فرهنگ مناسب در درون مؤسسه؛ شامل تمرکز بر پاسخگویی مدیریت بابت کیفیت و نقش مهمی که مدیران در مؤسسه بابت این موضوع ایفا می‌کنند، و

ب- تعیین مبنایی برای چگونگی رویارویی و برخورد با ریسک دست‌نیافتن به هدفهای کیفیت مؤسسه (یا به‌عبارت دیگر ریسک کیفیت) از سوی مؤسسه و کارکنان آن که شامل ملاحظه‌های درستکاری و ارزشهای اخلاقی و محیط فعالیت مؤسسه است.

### چگونگی تعامل رویکرد مدیریت کیفیت با فرهنگ و راهبرد مؤسسه

فرهنگ مؤسسه، مانند دیگر جنبه‌های محیطی که مؤسسه در آن فعالیت دارد، شریک مؤسسه و بقیه اعضای گروه حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. محیط و فرهنگ می‌تواند بر ذهنیت، ارزشها، نگرشها و اخلاق، و در نتیجه شیوه‌ای که آنها مسئولیشان را انجام می‌دهند، تأثیر بگذارد.

در عین این‌که یکی از هدفهای اصلی برنامه‌ریزی حسابرسی حفاظت از منافع عمومی است، نباید از نظر دور داشت که مؤسسه‌های حسابرسی، واحدهای تجاری نیز به‌شمار می‌آیند. فرهنگ هر مؤسسه عامل مهمی در تعیین چگونگی موفقیت شرکا و کارکنان آن در حفظ منافع عمومی و نیل به هدفهای تجاری مؤسسه در طول عملیات حسابرسی است. رویکرد مدیریت کیفیت به‌روشنی نشان می‌دهد که مدیریت مؤسسه به‌عنوان بخشی از ساختار راهبری مؤسسه، مسئول برقراری راهبرد و فرهنگ کلی مؤسسه و در نهایت پاسخگویی کنترل کیفیت در کل امور مؤسسه است.

رویکرد مدیریت کیفیت می‌تواند به‌صورتی اثربخش‌تر، به

یکپارچگی سامانه کنترل کیفیت مؤسسه با دیگر جنبه‌های ساختارهای مدیریتی و فرایندهای کسب‌وکار آن، کمک کند. هیئت بر این باور است که این امر سبب گسترش هر چه بیشتر فرهنگ کیفیت در سطح مؤسسه و پاسخگویی مدیریت درباره کیفیت خواهد شد. یکپارچگی سامانه‌های مدیریتی می‌تواند منجر به فرایندهای فعالانه‌تر درک یافته‌های بازرسیهای درون و برون‌سازمانی و واکنش در برابر آنها شود.

فرهنگ و راهبرد مؤسسه، در مرکز رویکرد مدیریت کیفیت قرار دارد، و برای اثربخشی آن، بنیادی است. راهبرد کلی هر مؤسسه، برای دربرگرفتن هدفهای کیفی مؤسسه، ضروری است که همراستا با استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱، با برقراری و حفظ سامانه مدیریت کیفیت، اطمینانی معقول درباره موارد زیر برای مؤسسه فراهم آورد:

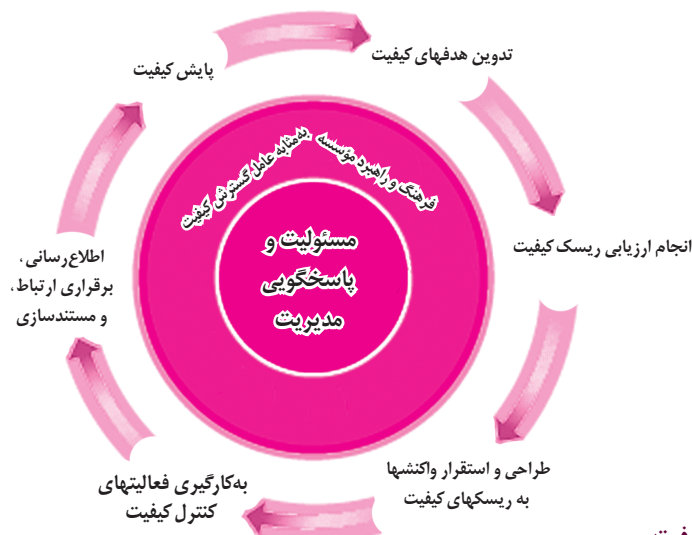
الف- پایبندی مؤسسه و کارکنانش به استانداردهای حرفه‌ای و الزامهای قوانین و مقررات ذیربط، و  
ب- مناسب‌بودن گزارشهای صادرشده از سوی مؤسسه یا شرکای مسئول کار با توجه به شرایط موجود<sup>۶</sup>.

کارکرد اثر بخش سامانه مدیریت کیفیت یا به‌عبارتی مدنظر قراردادن کیفیت در تمام فعالیتهای مؤسسه، مستلزم ارائه تعاریفی روشن و شفاف و تبادل اطلاعات درباره نقشها و مسئولیتها، به‌همراه تدارک منابع کافی و مناسب از نظر سرمایه انسانی، سیاستها، روش‌شناسیها، ابزار و دیگر رهنمودهای لازم است.

### اجزای رویکرد مدیریت کیفیت

تجدیدنظر در استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ به‌منظور گنجاندن کاربرد رویکرد مدیریت کیفیت می‌تواند شامل استفاده از رویکردی مشابه یا هماهنگ با اصول مدیریت ریسک و چارچوب راهبری<sup>۷</sup> موجود باشد. جنبه‌های اصلی طرز فکر مقدماتی هیئت درباره چگونگی گنجاندن رویکرد مدیریت کیفیت در استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ شامل موارد زیر است:

- فعالیتهای مرتبط در حمایت از فرایند پیوسته در تحول رویکرد مدیریت کیفیت، که اجزای آن در شکل ۱ و جدول ۱ نشان داده شده است.
- حفظ هدفهای موجود و استحکام الزامهای استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱، به‌رغم تجدیدنظرپذیری احتمالی شیوه ساختاربندی این استاندارد.
- به‌باور هیئت، تجدیدنظر در استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ برای گنجاندن رویکرد مدیریت کیفیت در آن، می‌تواند



شکل ۱- اجزای رویکرد مدیریت کیفیت

جدول ۱- اجزای رویکرد مدیریت کیفیت

تدوین هدفهای کیفیت- هدفهای کیفی مؤسسه، بخش جدایی ناپذیری از هدفهای راهبردی کلی آن است که در زمینه الگوی کسب و کار و فرهنگ مؤسسه تدوین شده و اجزای فرایند کنترل کیفیت در هر حوزه کسب و کار را مورد توجه قرار می دهد.
انجام ارزیابی ریسک کیفیت- شناسایی رویدادها و شرایطی که ممکن است اثر مهمی بر توانایی مؤسسه جهت نیل به هدفهای کیفی داشته باشد.
طراحی و استقرار واکنشها به ریسکهای کیفیت - طراحی واکنشهای مناسب در برابر خطرهای شناسایی شده کنترل کیفیت. هدفهای کیفی به مثابه چارچوبی برای این تصمیم گیریها به شمار می آید. به عنوان نمونه در زمینه حسابرسی، سیاستها و روشهای طراحی شده برای واکنش در برابر خطرهای کیفی شناسایی شده، می تواند احتمال اجرای حسابرسی با کیفیت را افزایش دهد. به کارگیری فعالیتهای کنترل کیفیت اجرای سیاستها و روشهای کنترل کیفیت.
اطلاع رسانی، برقراری ارتباط، و مستندسازی - شناسایی و گردآوری اطلاعات مرتبط با ریسکها و تبادل نظر درباره آنها با اشخاص ذیربط برای ارائه اطلاعات به هنگام و مرتبط با مدیریت مؤسسه در مورد عملیات سامانه مدیریت کیفیت مؤسسه.
پایش کیفیت- انجام فعالیتهای پایش یکپارچه و مشخص. ارتقای مستمر اثربخشی سامانه مدیریت کیفیت و ترغیب مدیریت مؤسسه در توجه به تمامی بازخوردهای دریافتی درباره کیفیت.

دستاوردهایی به شرح زیر در پی داشته باشد:

- پاسخگویی به نگرانیهای ذینفعان،
- الزام مدیریت مؤسسه به پاسخگویی بیشتر در خصوص کیفیت،
- قابلیت استقرار اثربخش استاندارد در مؤسسه ها در اندازه های مختلف، و
- ارتقای کیفیت حاصل از اجرای استاندارد به مرور زمان.



### پانویسها:

- ۱- استاندارد بین المللی کنترل کیفیت با عنوان «کنترل کیفیت در مؤسسه های ارائه کننده خدمات حسابرسی، دیگر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط»
- ۲- استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۲۰ با عنوان «کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی»

۵- برای نمونه، اصول راهبری بنگاه سازمان همکاری اقتصادی و توسعه، دربرگیرنده اصولی در زمینه اولویتها مانند حق الزحمه، مدیریت خطر، اعمال مدیریت از سوی هیئت مدیره و چگونگی اعمال حقوق سهامداران است.

۶- هدفهای کیفی در راستای هدفهای استاندارد بین المللی کنترل کیفیت ۱ می باشد که در بند ۱۱ استاندارد توصیف شده است.

۷- برای نمونه، می توان به اصول راهبری بنگاه سازمان همکاری اقتصادی و توسعه و چارچوب مدیریت یکپارچه ریسک تجاری (ERM 2004) منتشر شده از سوی کمیته سازمانهای حامی کمیسیون تردوی (COSO ERM Framework) اشاره کرد. چارچوب کوزو برای هر چه مرتبط تر کردن آن با شرایط محیط کسب و کار دارای پیچیدگی فزاینده، در شرف به روزرسانی است. انتظار می رود کوزو متن پیشنهادی را برای نظرخواهی عمومی در سه ماهه اول سال ۲۰۱۶ منتشر کند.

### منبع:

International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), Enhancing Audit Quality in the Public Interest, www.iaasb.org, 2015

- 3- Inspection
- 4- Quality Management Approach (QMA)