



# کیفیت حسابرسی؛

## جای کار وجود دارد

گفتگو با

**خانم دکتر زهره حاجیها**

عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی تهران شرق

سابلان

مشارکت پژوهشگران دانشگاهی در میزگردها و مصاحبه‌های نشریه حسابرس، و طرح دیدگاه‌ها و نظریه‌های آنان، که برگرفته از نگاه علمی و پژوهشی آنهاست، به رویکردها و نگرش‌های حرفه‌ای ایران، غنا می‌بخشد. خوشحالیم که دعوت ما را پذیرفتید و امیدوارم این همکاری تداوم داشته باشد.

ذینفعان چرخه گزارشگری مالی در ایران چه درکی از کیفیت گزارش حسابرسی دارند و این موضوع به چه عواملی بستگی دارد؟

## دکتر حاجیها

به موضوع کیفیت حسابرسی از دو رویکرد می‌توان نگریست، رویکرد درونی و رویکرد برونی. تعریف نسل جدید برای کیفیت را متخصصان حوزه مدیریت کیفیت (به‌طور عام و نه در حسابرسی) آن چیزی تعریف می‌کنند که مشتری بخواهد نه آنچه ما فکر می‌کنیم که مشتری می‌خواهد.

ذینفعان که واژه عام‌تر و فراتری برای مشتریان یا صاحبکاران است، شامل گروه‌های متعدد و متنوع استفاده‌کننده (اعم از مستقیم و غیرمستقیم و درون و برون سازمانی) است. این‌که ذینفعان تا چه اندازه به موضوع کیفیت حسابرسی اهمیت می‌دهند به درک آنها از کیفیت برمی‌گردد و تا اندازه زیادی به آن چیزی که آنان از حسابرسی می‌خواهند اشاره دارد.

گروه‌های ذینفع به‌طور کلی پاسخگویی و اطمینان بخشی را از خروجی فرایند حسابرسی طلب می‌کنند و تعریف و محدوده این دو حوزه، به اندازه زیادی به بازار خدمات حسابرسی بازمی‌گردد؛ و این‌که بازار آزاد و یا زیر نظارت باشد. خانم پروفیسور **والاس** (Dallace, 1987) در تحقیقات خود بیان کرده است که بیش از ۹۴٪ شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس سهام نیویورک قبل از این‌که الزامی به حسابرسی برای آنها وجود داشته باشد، حسابرسی می‌شده‌اند (قبل از تصویب قانون بورس اوراق بهادار سال ۱۹۳۴). بنابراین قبل از الزام برای حسابرسی، باید احساس نیازی خودجوش برای کیفیت در واحدهای اقتصادی یا خارج از آن به‌وجود آید و این نیاز به‌طور مستقیم از ذینفعان چرخه گزارشگری به واحد گزارشگر، القا شود. از اینرو گروه‌های ذینفع باید به اهمیت حسابرسی باکیفیت واقف باشند.

شأن و جایگاه حرفه در یکی دو دهه اخیر با ایجاد تشکلهای حرفه‌ای و قانونی مختلف مانند جامعه حسابداران رسمی، برقراری آزمونهای حرفه‌ای مختلف و الزامهای سازمان بورس اوراق بهادار جهت برقراری حسابرسی داخلی، کمیته حسابرسی و حاکمیت شرکتی، ارتقا یافته است.

مدیران شرکتهای به‌عنوان مسئولان مستقیم گزارشگری،

از ۲۰ سال پیش و پیشتر از آن، در مورد مسئولیت پاسخگویی و نقش و اهمیت اعتباربخشی به گزارشگری خود توجیه هستند. هماهنگی بین هیئت‌مدیره‌ها، اعضای از حسابداران مستقل و افراد حرفه‌ای و آکادمیک بیشتر از قبل ملاحظه می‌شود که این بیانگر نهادینه‌شدن اهمیت سیستم حسابداری صاحبکار و کیفیت حسابرسی آن است. همه این‌گامها امیدبخش و زیباست. وقتی به قدمهایی که در دنیا در دو دهه اخیر برداشته شده می‌نگریم، باید اذعان کنیم که هنوز جای کار وجود دارد و تا رسیدن به کمال مطلوب و حسابرسی اثربخش و باکیفیت فاصله داریم.

## سازمان

**از نگاه شما، کیفیت حسابرسی در ایران چگونه ارزیابی می‌شود؟ چه آثاری داشته است؟ و نظام ارزیابی را چگونه ممکن است ارتقا داد؟**

## دکتر حاجیها

اولین و شاید تنها مرجع رسمی، کمیته کنترل کیفی جامعه حسابداران رسمی ایران است که بر کیفیت حسابرسی تمرکز دارد. این کمیته نگاهی از درون به کیفیت حسابرسی دارد و نتایج ارزیابی خود را هم در قالب رتبه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی منتشر می‌سازد. رتبه‌بندی در هر زمینه‌ای علامت و پیام خوبی به گروه‌های ذینفع می‌دهد، اما در محیطی که در درجه نخست نگاه بیرونی به کیفیت حسابرسی نهادینه شده باشد؛ یعنی، به غیر از الزام قانونی، عوامل دیگری نیز شرکتهای بورسی را به سمت استفاده از خدمات حسابرسی با کیفیت از سوی مؤسسه‌های دارای رتبه بالاتر وادارد.

به‌عبارت دیگر، نتیجه کنترل‌های کیفی لازم است، اما کافی نیست، و باید کمیته‌های دیگری هم مسئله کیفیت و استقلال را رصد کنند. برای نمونه، عوامل دیگری مانند رعایت اخلاق حرفه‌ای، و اخلاق کسب‌وکار، باید در تعیین رتبه‌ها تأثیر و یا تأثیر بیشتری داشته باشند.

پیشنهاد عملی که می‌توان داد این است که مانند صنعت و خدمات و بحث کیفیت در آنها، جایزه‌های تعالی کیفیت حسابرسی طراحی شود و مؤسسه‌های حسابرسی از دید گروه‌های مختلف ارزیابی شوند و برای جایزه خود را کاندیدا کنند.

## سابلان

با توجه به ساختار مؤسسه‌های حسابرسی در ایران، سیستم کنترل کیفیت چه تأثیری در کیفیت حسابرسی دارد؟ برای بهبود کیفیت حسابرسی در مؤسسه‌های حسابرسی به چه عامل یا عواملی باید تکیه کرد؟

### دکتر حاجیها

برای ارزیابی سیستم کنترل کیفیت در مؤسسه‌های ایرانی باید تحقیق کرد. ساختار مؤسسه‌های حسابرسی در ایران خاص و ویژه است و با هم متفاوت است. از یک سو گروه‌های حسابرسی سازمان حسابرسی را داریم که حسابرسی بزرگ دولتی و دارای انحصار در رسیدگی به برخی واحدهای اقتصادی است، و از سوی دیگر مؤسسه‌های حسابرسی بخش خصوصی که بیشتر اندازه‌های کوچک و متوسط دارند. تحقیقها نشان داده که برخی از این ویژگیها مانند اندازه، سهم بازار و تخصص صنعت (انحصار در رسیدگی به برخی واحدها) کیفیت حسابرسی و استقلال را افزایش می‌دهد. اما به‌طور کلی برخی ویژگیها چون دولتی بودن و انحصار ممکن است تهدیدهایی برای کیفیت و استقلال فراهم کند، از اینرو بدون تحقیق در این زمینه نمی‌توان ارزیابی دقیق کرد. حسابرسان سازمان حسابرسی کارمند دولت هستند.

در مقابل در مؤسسه‌های حسابرسی بخش خصوصی کوچک و متوسط (حتی بزرگ)، ویژگی حسابرسان و مدیران و شرکا، متفاوت است. امنیت شغلی گاهی متزلزل است که خود باعث می‌شود تجربه و تخصص و شایستگی کاهش یابد، مدیریت در اینگونه مؤسسه‌ها باید به بقای مؤسسه و بازار کار بیندیشد. در ذهن و قلب حسابرسان کم‌تجربه الزامهای اخلاقی آنچنان که باید نهادینه نیست و باقی مسائل که صحبت در مورد آنها گسترده و زمانبر است.

از اینرو ابتدا باید ساختار بازتعریف شود، امکان رقابت بهتر فراهم شود و به دنبال آن برای پاسخ به بازارهای رقابتی حسابرسی، کیفیت نیز خودبه‌خود ارتقا خواهد یافت. تا قبل از آن تنها می‌توان بر تأکید بر اخلاقیات و افزایش شأن حرفه در ذهن حسابرسان و مؤسسه‌ها در بخش خصوصی اتکا کرد.

## سابلان

چه عامل یا عواملی کیفیت حسابرسی را تضمین می‌کند؟ مؤسسه‌های حسابرسی برای ارتقای کیفیت کار خود باید چه تدبیری در نظر بگیرند؟

### دکتر حاجیها

در ایران شاید با توجه به پیش‌زمینه موجود در مورد تهدیدهای استقلال، بیشتر به اجرای کار و نظارت توجه می‌شود. در حالی که همانگونه که پیشتر اشاره شد، استقلال موضوعی فنی نیست. با تأکید بر الزامهای اخلاقی و به‌طور کلی با احیای اخلاقیات در حسابرسی، می‌توان استقلال را تضمین کرد و کمتر لازم است که برای آن قانون و رویه‌های فنی برقرار ساخت.

آنچه که روی کیفیت حسابرسی اثر می‌گذارد، شایستگی است. شایستگی منابع انسانی و گروه حسابرسی ممکن است کیفیت را تضمین کند و شایستگی همچنین با افزایش تجربه و شناخت از سیستمهای واحد صاحبکار افزایش می‌یابد.

باید رویه‌هایی تنظیم کرد که از استقلال حفاظت کند و بتوان در سایه آن شایستگی را افزایش داد. با افزایش تجربه، هزینه‌های حسابرسی هم برای صاحبکار و هم برای مؤسسه حسابرسی کاهش یافته و بهره‌وری بیشتر خواهد شد.

از اینرو برای تعیین استقلال، الزامهای اخلاقی باید مورد تأکید و توجه بیشتری قرار گیرد و برای شایستگی بر روی منابع انسانی شایسته‌تر و اجرای کار با کیفیت‌تر تأکید داشت.

## سابلان

مؤسسه‌های حسابرسی برای بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی (پس از صدور گزارش حسابرسی) چگونه عمل می‌کنند؟ کنترل کیفیت کار حسابرسی در شرکتهای کوچک و متوسط چگونه است؟

### دکتر حاجیها

روش غالب، استقرار مدیریت کنترل کیفیت و حضور یک مدیر کنترل کیفی است که قبل از صدور گزارش حسابرسی پرونده‌ها را با استانداردهای مربوط و چک‌لیستها تطبیق داده و ارزیابی می‌کند، به‌ویژه در مورد شرکتهای بوری این اقدامها بیشتر انجام می‌شود.

این که ذینفعان  
تا چه اندازه به موضوع  
کیفیت حسابرسی  
اهمیت می دهند  
به درک آنها از  
کیفیت  
برمی گردد

دو مسئله در مورد بهبود کیفیت کار حسابرسی دارای اهمیت ویژه می باشد که کمتر مورد توجه قرار گرفته است؛ اولی مسئله استقلال حسابرس و دومی که وابسته به اولی است، مسئله تداوم رابطه با صاحبکار است.

استقلال یکی از نشانه های اصلی کیفیت است و از رویکرد ذینفعان برون سازمانی علامتی برای نقش اطمینان بخشی و اعتبار بخشی حسابرسی باکیفیت است. رویکرد قالب و نگاه قانون گذاران در ایران این است که هرچه دوره تداوم رابطه بیشتر شود، استقلال خدشه می بیند. ملاحظه می کنید که منع حسابرسی بیش از ۴ سال، برخاسته از این تفکر است.

در تحقیق های انجام شده در جهان، کیفیت حسابرسی این گونه تعریف شده است؛ ارزیابی بازار از احتمال اینکه

آنچه که در استانداردهای حسابرسی باید بیشتر مورد توجه قرار گیرد، کنترل کیفیت حسابرسی شرکت های غیر بورسی است، به خصوص شرکت های کوچک و متوسط. در محیط اقتصادی کشور ما، شرکت های کوچک و متوسط را نباید بی اهمیت تلقی کرد.

این شرکتها کمتر به اهمیت حسابرسی و جایگاه آن برای رشد خود در بازار رقابتی واقف هستند، در حالی که تجربه اقتصادی کشور ما نشان داده است که بسیاری از شرکت های کوچک و متوسط در آینده به بورس پیوسته و بزرگ می شوند. این در شرایطی است که تجربه کافی از حسابرسی باکیفیت به آنها ارائه نشده است و در واقع بدون وجود زیرساخت های حسابرسی لازم وارد بورس می شوند. این فقدان تجربه، آنها را به سمت فراهم کردن الزامات شکلی به جای کیفیت رعایت الزام، سوق می دهد؛ کمیته حسابرسی شکلی، دایره حسابرسی داخلی شکلی و مواردی از این دست.

استاندارد ۲۲۰ گرچه کامل است اما سازوکار اجرای اثربخش خود را در شرکتها و به خصوص شرکت های غیر بورسی به حسابرسان عرضه نمی کند. این باعث کمبودهای روش کنونی در شرکتهاست، به طوری که در یک مؤسسه یکسان، دو رویه حتی شکلی و همچنین محتوایی مختلف برای شرکت های بورسی و غیر بورسی در مورد کنترل کیفیت کار حسابرسی پیروی می شود.

تشکیل کمیته های حسابرسی و حسابرسی داخلی در اینگونه شرکتها، وقتی روشن تر می شود که نامه های مدیریت حسابرسان را مطالعه می کنیم و نبود سازوکارهای مناسب ساختار کنترل داخلی اثربخش این شرکتها حاکی از این است که گزارشگری حسابرسی در مورد آنها به کیفیت لازم نرسیده است. ایده آل این است که قبل از ورود به بورس اینگونه شرکتها از خدمات حسابرسی باکیفیت بهره برده باشند.

## سازمان

چه مسائلی به نظر شما در مورد بهبود کیفیت کار حسابرسی کمتر مورد توجه قرار گرفته است؟ آیا مقررات وضع شده، برای مثال دوره تصدی حسابرس، به بهبود کیفیت حسابرسی کمک کرده است؟

دکتر حاجیها

**آیا الزامهای استانداردها برای کنترل کیفیت حسابرسی به خوبی به کار گرفته می‌شوند؟ آیا برای کنترل کیفیت حسابرسی، نیازی به تغییر الزامهای استانداردهای حسابرسی ایران وجود دارد؟**

### دکتر حاجیها

چند مورد به ذهن من می‌رسد که دارای اهمیت است. در استاندارد، به بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار حسابرسی اشاره شده است که شریک، فرد دیگری در مؤسسه، فرد برون سازمانی واجد شرایط، یا گروهی از این‌گونه افراد، و یا از طرف جامعه حسابداران رسمی، با تجربه و اختیار کافی و مناسب، به ارزیابی بی‌طرفانه قضاوت‌های عمده، و نتایجی که به وسیله گروه حسابرسی برای تهیه گزارش به‌دست آمده است، (پیش از صدور گزارش حسابرس) پیردازد.

در ایران، این مفهوم بررسی همپیشگان را، که در دنیا از دهه ۷۰ و ۸۰ میلادی اجرا می‌شود، مورد تأکید کافی قرار نداده‌ایم. گروهی در سطح مؤسسه، ولی برون سازمانی، باید بتواند کل فرایند حسابرسی را مورد بررسی قرار داده و نظرات تکمیلی و اصلاحی ارائه دهد. باید گواهینامه‌های لازم برای این‌گونه بررسیها صادر شود و روش کار و مستندسازی کافی، برای این نوع بررسی فراگیر شود. این نوع بررسی، به خودانتظامی هم کمک می‌کند و باعث حفظ شأن حرفه حسابرسی می‌شود.

استانداردهای کنترل کیفیت در راستای تأکید بر خودانتظامی، با ابزاری برای بررسی از نوع یادشده، می‌تواند تکمیل شود؛ هر چند در حال حاضر هم بستر آن در استانداردها پیش‌بینی شده است.

### سازگار

**شاید با تعامل بیشتر با صاحب‌نظران دانشگاهی، راه‌های تازه‌ای برای ارتقای کیفیت حسابرسی پیدا شود. از مشارکت شما سپاسگزاریم.**



حسابرسی، تحریفهای بااهمیت در سیستم حسابداری صاحبکار را کشف نکند، و یا تحریفهای کشف‌شده را گزارش نکند.

در این تحقیقها دو تئوری رقیب برای دوره تصدی کمتر مطرح شده است. موافقان دوره تصدی کمتر، تأکید بر استقلال و نگاه تازه به حسابرسی دارند. به عبارتی با تغییر حسابرس پس از دوره‌های کوتاه، استقلال کمتر مورد تهدید قرار می‌گیرد و رویکرد حسابرس نیز نوآورانه‌تر می‌شود. پرسش مهم در مورد وضعیت ایران این است که آیا واقعاً با تغییر حسابرس بعد از چهارسال، این دو مهم رخ داده است؟ من پاسخی به این پرسش نمی‌دهم، اما همچنان بعد از الزام یادشده، کیفیت حسابرسی آن‌گونه که شایسته است، رضایتبخش نشده است.

مخالفان دوره تصدی کمتر، ضعف اطلاعاتی حسابرس در مدت کوتاه تصدی و افزایش نبود تقارن اطلاعاتی بین حسابرس و صاحبکار را مطرح می‌کنند. گاهی، وقتی مدیران مالی و حسابداری شرکتها، در مورد رویه‌های مورد عمل می‌پرسند، به آنها می‌گویم که بد نیست از حسابرس خود نیز استعلامی در مورد رویه مورد عمل بگیری. اغلب پاسخ می‌شنوم که "حسابرس نمی‌داند، آشنا به سیستم ما نیست و ما خودمان آنها را حتی راهنمایی می‌کنیم." خوب این به‌طور دقیق بیانگر افزایش نبود تقارن بین آنهاست. اینکه آیا ما براساس نتایج تحقیق، دوره تصدی را محدود به ۴ سال کردیم یا خیر، مشخص نیست. اما در تحقیقهای ایران و جهان تأیید هر دو نظریه رقیب پیش‌گفته، دیده می‌شود.

از جمع‌بندی این مباحث قصد دارم اشاره کنم که استقلال موضوعی در خلاء نیست و حسابرسی نیز پیشه‌ای فقط فنی و مادی نیست. این که حسابرس شرکت الف دقیقاً بعد از سال چهارم به صاحبکار وابسته می‌شود یا در سال نخست، پرسشی است که با نگرش حرفه‌ای و تقویت خودانتظامی حرفه باید به آن پاسخ گفت.

به عبارتی بازگشت به حرفه‌ای‌گرایی و عصر طلایی اخلاق حرفه‌ای در درون مؤسسه‌های حسابرسی و در کل در حرفه حسابرسی مهم است.

### سازگار