

استانداردهای جدید مدیریت کیفیت؛

تأکیدی بر شاخصهای کیفیت



محمد علی عزدی

مدیر ارشد کنترل کیفیت و عضو

کمیته کنترل کیفیت

سازمان حسابرسی

حسابرسی

به میز گفتگوی حسابرس خوش آمدید. در آغاز گفتگو خوانندگان را با موضوع کیفیت حسابرسی و موقعیت آن در ایران آشنا کنید.

عضدی

استاندارد کنترل کیفیت ۱ و استاندارد حسابرسی ۲۲۰ هر دو جنبه‌هایی را در خصوص ارتقای سطح کیفیت حسابرسی مدنظر قرار داده‌اند. در این استانداردها، موضوعهایی چون الزامهای حرفه‌ای که باید از سوی کارکنان موسسه رعایت شود، سیاستها و روشهای پذیرش و ادامه کار با صاحبکار، منابع انسانی و تعیین کارگروه، انجام کار، مشاوره و بازبینی کنترل کیفیت کار مورد توجه است.

هر دو استاندارد تا حدودی در مسیر تحقق الزامها، موفق عمل نکردند. یکی از مولفه‌های مهم مورد توجه در استاندارد کنترل کیفیت ۱ که برقراری سیستم کنترل کیفیت است، در بسیاری از موسسه‌های حسابرسی برقرار نشده است. برخی از دلایل این موضوع عبارتند از اندازه موسسه، پایین بودن میزان حق الزحمه حسابرسی و بالابودن هزینه‌های حسابرسی، عدم امکان جذب دانش‌آموختگان خوب، ترکیب نامناسب کارکنان، و رقابت نامعقول. این عوامل منجر به هواداری

به عنوان یک تقاضا از سوی ذینفعان مطالبه گردد. ما نیز در بازنگری استانداردهای کنترل کیفیت باید به گونه ای عمل کنیم که هر موسسه با هر اندازه و مقیاسی، امکان برقراری کنترل کیفیت مناسب شرایط موجود را داشته باشد.

سازمان

چه تغییرات مهمی در استانداردهای کنونی ایران مورد نیاز است؟ تغییر استانداردهای کیفیت تا چه اندازه برای بهبود کیفیت حسابرسی در ایران سودمند است؟

عضدی

در ابتدا باید یادآور شد که تغییر در رویکرد استانداردها به کیفیت، نتیجه نیازسنجی و مطالعه شرایط محیطی اعم از اقتصادی و اجتماعی است. فاصله موجود میان انتظارات استفاده کنندگان از اطلاعات حسابرسی شده در معنای گسترده آن با وضعیت موجود، یکی از محرکهای اصلی در این موضوع بوده است. به دنبال بحرانهای مالی، محیط فعالیتهای موسسه های حسابرسی تغییر قابل توجهی را تجربه کرد و تمرکز بر بحث کیفیت به شکل چشمگیری افزایش یافت. به همین دلیل، حرفه حسابرسی در به کارگیری استانداردهای حرفه ای، الزامهای اخلاق حرفه ای و بازرسیهای نظارتی جهت ارائه گزارشهایی به منظور حفاظت از منافع عمومی به عنوان با اهمیت ترین مطالبه از حساببران، به توافق همگانی رسید. این مقصود حاصل نخواهد شد مگر با ارائه خدمات با کیفیت. لذا تدوین استاندارد کنترل کیفیت ۱ و همچنین استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۲۰ کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی (اولین بازنگری) قابل اجرا از دسامبر ۲۰۰۹ به همراه تغییراتی که در الزامهای اخلاق حرفه ای به عمل آمد نیز در پاسخ به همین نیاز ارزیابی می گردد.

اما کار بدین جا ختم نشد. هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، پروژه بازنگری در استاندارد بین المللی کنترل کیفیت ۱ را سال ۲۰۱۴ آغاز کرد. گام مهم و ضروری در این راستا، برنامه ترکیبی پیشنهادی هیئت برای بازنگری در استاندارد بین المللی کنترل کیفیت ۱ و استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۲۰ و استاندارد بین المللی حسابرسی ۶۰۰ بود. این برنامه پیشنهادی را در خصوص بازنگری در استاندارد بین المللی کنترل کیفیت ۱ در برداشت، از جمله:

موسسه های حسابرسی از چابک سازی اجرای کار و دوری از استقرار واحد کنترل کیفیت شده و بنابراین، چاره اندیشی استانداردها در خصوص کنترل کیفیت عملیاتی نگردیده است. این موضوع زیرساختهای زیادی لازم دارد. یکی از این زیرساختها، تقاضای ذینفعان حرفه برای خدمات با کیفیت است که به دلایل متعددی ذینفعان حسابرسی در ایران توجهی به مسئله کیفیت حسابرسی نداشته اند. در ایران ذینفعان گزارشگری مالی در دو بخش، ذینفعان سازمانهای دولتی و شرکتهای خصوصی، طبقه بندی می شوند. مدیران دولتی خواهان انجام حسابرسی در کوتاه ترین زمان ممکن و کسب نتایج رضایت بخش هستند. در این چارچوب، این گروه از ذینفعان توجه خاصی به کیفیت حسابرسی از خود نشان نمی دهند. از جانب دیگر، در بخش خصوصی به معنای اخص آن نیز از آن جا که ذینفعان خود مدیریت شرکتهای را عهده دار هستند، تمایلی به انجام حسابرسی با کیفیت ندارند و به شدت با آن مخالفند؛ چون عمده تقاضای حسابرسی این گروه مربوط به مسائلی از قبیل امور مالیاتی و دریافت تسهیلات از بانکهاست. به همین دلیل، ذینفعان تا زمانی که منافعشان در خطر قرار نگیرد به کیفیت حسابرسی توجهی ندارند.

از جانب دیگر، اجرای بازبینی کنترل کیفیت کار پیش از صدور گزارش (بررسی گرم) که سهم به سزایی در ارتقای کیفیت حسابرسی و حصول اطمینان از مناسب بودن گزارش حسابرسی در شرایط موجود ایفا می کند، رنگ باخته است. در صدور گزارش به دلایل مختلف با شتابزدگی و فشار صاحبکار روبه رو هستیم و نظارت کافی بر گزارش صادر شده که محصول اصلی خدمات ماست، اعمال نمی شود. صدور گزارش بدون مشاوره گرفتن در موضوعهای پیچیده، استفاده از ادبیات خاص بدون رعایت یکنواختی در نگارش گزارش از دیگر آسیبهای عدم بررسی گرم کار شمرده می شود. این موضوع هنگامی که مراجع نظارتی از قبیل بخش کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی یا دادگاه به موضوع ورود کنند، موجب آسیبهای جبران ناپذیری برای کارکنان و شرکای موسسه خواهد بود. شایان ذکر است برای ارتقای کیفیت حسابرسی، صرف تصویب استاندارد خوب راهگشا نیست؛ باید به سمتی حرکت کرد که موضوع کنترل کیفیت و ارائه خدمات با کیفیت

تغییر در رویکرد استانداردها

به کیفیت

نتیجه نیازسنجی و

مطالعه شرایط محیطی

است

این تغییر در نگرش به کیفیت حسابرسی در ایران نیز ضرورت دارد، چرا که در واقع ارتقای سطح کیفی خدمات حسابرسی، افزون بر آن که موجب اتکاپذیری و افزایش اعتبار فرایند گزارشگری مالی می‌شود که نتیجه آن تصمیم‌گیری آگاهانه اقتصادی در راستای تخصیص بهینه منابع و کارایی بازار سرمایه است، در بازتاب صلاحیت حرفه‌ای حساب‌برسان بازار حسابرسی هم تاثیرگذار است. باید خاطر نشان کنم که در سالهای گذشته در پژوهشهای دانشگاهی تا حدودی زیادی به آزمون کیفیت حسابرسی در ابعاد مختلف توجه شده است، ولی تعداد انگشت‌شماری از این پژوهشها به موضوع تدوین یک چارچوب کلی برای کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند. چنانچه این پژوهشها گسترش یابند، امکان تغییر نگرش به کیفیت حسابرسی فراهم خواهد شد و احتمال این که مسیر مورد نظر موجب افزایش سطح کیفیت حسابرسی گردد، قوت خواهد گرفت. بدون تردید چنانچه تغییراتی در نگرش به کیفیت حادث گردد، باید اصلاحهای ضروری در سایر استانداردهای حسابرسی نیز مدنظر قرار گیرد.

حسابرسی

اجزای سیستم کنترل کیفیت در استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ شامل چه مواردی است؟ در مقایسه با استاندارد کنترل کیفیت فعلی چه تفاوت‌هایی دیده می‌شود؟

عضدی

همانطور که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB) اعلام کرده است، استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ با عنوان مدیریت کیفیت برای موسسه‌هایی که حسابرسی یا بررسی اجمالی صورتهای مالی یا سایر خدمات اطمینان‌بخشی یا سایر خدمات مربوط را انجام می‌دهند برای دوره‌های مالی که از تاریخ ۱۵ دسامبر ۲۰۲۲ به بعد آغاز می‌گردد، جایگزین استاندارد کنونی کنترل کیفیت که مسئولیت‌های موسسه در مورد سیستم کنترل کیفیت آن را بیان می‌کند، خواهد شد. طبق بند ۴ استاندارد کنترل کیفیت ۱، سیستم کنترل کیفیت موسسه شامل سیاستهای طراحی شده برای اطمینان معقول از این است که الزامهای استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی رعایت می‌گردد و گزارشها مناسب شرایط موجود، صادر می‌شود و همچنین روشهای لازم برای

(الف) پیشنهاد تجدیدنظر در استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ برای تقویت و اصلاح مدیریت کیفیت جهت کلیه کارهایی که طبق استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در موسسه انجام می‌شود با به‌کارگیری رویکرد مدیریت کیفیت در سطح موسسه، تقویت توانایی استاندارد برای به‌کارگیری در سطح گسترده‌ای از شرایط و افزایش الزامها و موارد کاربردی در استاندارد.

(ب) پیشنهاد اصلاح سایر استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و در نتیجه، تغییرهای این استاندارد.

به این ترتیب با توجه به اهمیتی که موضوع منافع عمومی دارد، تغییرات گسترده‌ای در استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت پدیدار شد و در نتیجه پروژه یادشده به استانداردهای مدیریت کیفیت ۱ و ۲ و همچنین بازنگری در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ ختم شد. این بازنگری، منتج به تغییراتی ساختاری در استانداردها گردید؛ از جمله ایجاد رویکرد عمومی به مدیریت کیفیت و سنجش‌پذیری استانداردها. اهداف استانداردها نیز در جهت حفاظت از منافع عمومی، اصلاح گردید. همچنین، اجزا و ساختار مدیریت کیفیت تغییرات بنیادی داشت و رویکرد غالب در استاندارد به توصیف اهداف کیفی و ریسکهای کیفیت و واکنشهای مناسب در برابر آن معطوف شد. در این راستا، فرایند ارزیابی ریسک در استاندارد گنجانده شد و بخش جدیدی در استانداردها برای منابع از جمله ارائه‌دهندگان خدمات، طراحی گردید و بخشهای اطلاعات و ارتباطات و نظارت و مستندسازی، بهبود یافت. با توجه به این نکته‌ها، سایر استانداردهای حسابرسی نیز دچار تغییرهای لفظی و محتوایی شده است.

استاندارد کنترل کیفیت ۱ توجه خاص به مقوله ارزیابی ریسک است. افزون بر آن، نقش و مسئولیتهای رهبری موسسه در مدیریت کیفیت موسسه تقویت شده است. این استاندارد در خصوص نقش رهبری به این موارد توجه کرده است که موسسه تعهدش به کیفیت را از طریق فرهنگ موجود موسسه نشان می‌دهد و شامل شناخت و تقویت مواردی از قبیل نقش موسسه در خدمت به منافع عمومی با انجام کارهای باکیفیت است. اهمیت دادن به کیفیت تصمیمها و فعالیتهای راهبردی موسسه، شامل مواردی است که به اولویتهای مالی و عملیاتی موسسه مربوط می‌گردد. نقشها، مسئولیتهای و پاسخگویی رهبری، ویژگیهای رهبری و انجام ارزیابی سالانه عملکرد رهبری نیز از دیگر موضوعهایی است که مورد اشاره قرار گرفته است.

همچنین، برجسته‌شدن منابع و اطلاعات و ارتباطات، از موارد قابل توجه استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ است. در بند ۳۲ استاندارد، منابع موسسه گسترش یافته و در قالب منابع انسانی، فناوری و فکری مورد بحث قرار گرفته است. یعنی، موسسه به‌منظور این که قادر به طراحی، استقرار و عملیاتی کردن سیستم مدیریت کیفیت باشد، باید اهداف کیفی خاصی را در خصوص کسب، توسعه، استفاده، حفظ و تخصیص منابع مناسب تدوین کند. بر همین اساس، استاندارد منابع مالی را نیز به سیستم مدیریت کیفیت مربوط محسوب کرده است؛ زیرا برای کسب، توسعه، استفاده و حفظ منابع انسانی، فناوری و فکری موسسه، ضروری است.

سازمان

استاندارد کنترل کیفیت ۱ با موضوع استفاده موسسه‌های حسابرسی از فناوری چه برخوردی داشته است؟

عضدی

به‌طور شفاف در استاندارد کنترل کیفیت ۱ به‌موضوع استفاده از فناوری از سوی موسسه‌های حسابرسی اشاره نشده است. البته در بند ۱۰۳ استاندارد مقرر می‌کند موسسه باید سیاستها و روشهای مستندسازی مناسب را برقرار کند تا شواهدی درباره کارکرد هر يك از اجزای سیستم کنترل کیفیت خود فراهم کند. در ادامه، بند ۱۰۴ یادآوری می‌کند که چگونگی مستندسازی این موضوعها به تصمیم موسسه بستگی دارد. برای مثال، موسسه‌های بزرگ می‌توانند برای مستندسازی موضوعهایی

اجرای آن سیاستها و نظارت بر رعایت آنها را در بر می‌گیرد.

در استاندارد کنونی، اجزای سیستم کنترل کیفیت عبارتند از ۱- مسئولیتهای مدیریت درباره کیفیت در درون موسسه، ۲- الزامهای اخلاقی، ۳- پذیرش و ادامه کار، ۴- منابع انسانی، ۵- اجرای کار، و ۶- نظارت. این استاندارد سعی دارد تا حد ممکن سیستم کنترل کیفیت موسسه‌های حسابرسی را به ساختار یک سیستم کنترل داخلی آن چنان که اجزای آن در استاندارد حسابرسی ۳۱۵ با عنوان تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن برشمرده شده، نزدیک کند که تا حدودی نیز در این زمینه موفق عمل کرده بود گرچه در عمل با نارساییهایی مواجه بود. نتیجه بازنگری در استاندارد مذکور در قالب استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ تجلی یافت. این استاندارد، رویکرد مدیریت کیفیت را معرفی کرده است. طبق بند ۱۶ استاندارد مذکور، موسسه‌های حسابرسی به طراحی و پیاده‌سازی و اعمال یک سیستم مدیریت کیفیت به‌منظور ارائه اطمینان معقول از این که موسسه و کارکنان آن مسئولیتهای خود را مطابق با استانداردهای حرفه‌ای و الزامهای قانونی و مقرراتی انجام می‌دهند و کارهای خود را مطابق با چنین استانداردهای حرفه‌ای و الزامهای قانونی و مقرراتی هدایت و اجرا می‌کنند و همچنین گزارشهای صادرشده از سوی موسسه یا شریک مسئول هر کار در شرایط موجود مناسب است، ملزم هستند.

در بند ۶ این استاندارد، اجزای هشت‌گانه سیستم مدیریت کیفیت که به‌صورت مداوم و تکرارشونده اما غیرخطی، عمل می‌کند و نسبت به تغییرات در ماهیت و شرایط موسسه و کارهای آن واکنش نشان می‌دهد، به این ترتیب معرفی شده است: ۱- فرایند ارزیابی ریسک موسسه، ۲- راهبری و مدیریت، ۳- الزامهای اخلاقی مرتبط، ۴- پذیرش و ادامه کار با صاحبکاران و قراردادهای خاص، ۵- انجام کار، ۶- منابع، ۷- اطلاعات و ارتباطات، ۸- فرایند نظارت و اصلاح. بدیهی است که هر موسسه می‌تواند برای توصیف چارچوب و اجزای سیستم مدیریت کیفیت از واژگان مورد نظر خود استفاده کند. در این استاندارد برای هر جزو، اهداف کیفی مشخص شده است که باید از سوی موسسه حسابرسی مورد توجه قرار گیرد. همچنین، تفاوت دیگر میان استاندارد مدیریت کیفیت ۱ و

شده است و تمامی کارکنان نسبت به جریان اطلاعات و تبادل اطلاعات مسئولیت دارند. اثر آن بر کیفیت حسابرسی را چگونه ارزیابی می‌کنید؟

عضدی

استاندارد مدیریت کیفیت ۱ بر جریان مستمر اطلاعات درون موسسه و با گروه حسابرسی تاکید دارد و موسسه را به سوی تدوین یک سیستم اطلاعاتی سوق می‌دهد. این استاندارد در بند ۳۳ چند هدف کیفی را برای این منظور مقرر داشته است؛ از جمله آن‌که این سیستم اطلاعاتی باید اطلاعات مربوط و قابل اتکایی را که از سیستم مدیریت کیفیت پشتیبانی می‌کند از منابع داخلی یا خارج از موسسه شناسایی، گردآوری، پردازش و حفظ کند. همچنین، فرهنگ موسسه باید مسئولیت کارکنان برای تبادل اطلاعات با موسسه و بین خودشان را تقویت کند. اطلاعات قابل اتکا و مربوط که درون موسسه و بین گروه‌های حسابرسی مبادله می‌شود، شامل اطلاعاتی است که ماهیت، زمان‌بندی و میزان آن اطلاعات باید برای آن‌که کارکنان و گروه‌های حسابرسی را قادر به درک و انجام مسئولیت‌های خود در قبال فعالیت‌های اجرایی درون سیستم مدیریت کیفیت باشند، کفایت کنند.

اطلاعات قابل اتکا و مربوط که با افراد خارج از موسسه مبادله می‌گردد، شامل اطلاعاتی است که قانون، مقررات و استانداردهای حرفه‌ای تبادل آن را الزامی کرده یا به منظور پشتیبانی از درک اشخاص خارج از موسسه نسبت به سیستم مدیریت کیفیت، ضروری تشخیص داده است؛ مانند زمانی که قانون یا مقررات اوراق بهادار، مبادله اطلاعات با ارکان راهبری درباره سیستم مدیریت کیفیت موسسه‌ای که حسابرسی صورتهای مالی شرکتهای بورسی را برعهده دارد، الزامی می‌کند؛ یا هنگامی که موسسه از عدم رعایت قوانین و مقررات از سوی مشتری آگاهی پیدا می‌کند و الزامهای اخلاقی موسسه را به گزارش عدم رعایت قوانین و مقررات به یک مرجع صالح خارج از مشتری ملزم می‌کند. همچنین، ممکن است قانون و مقررات، موسسه را ملزم به انتشار گزارش شفافیت کند و ماهیت اطلاعاتی که لازم است در گزارش مذکور گنجانده شود را مشخص سازد.

سازمان

در استاندارد جدید مدیریت کیفیت موسسه حسابرسی

چون تاییدیه‌های استقلال، ارزیابی‌های عملکرد و نتایج بازبینی‌های نظارتی از پایگاه اطلاعاتی الکترونیکی استفاده کنند و بیش از این، مطلبی در استاندارد قید نگردیده است.

البته در استاندارد مدیریت کیفیت ۱، منابع فناوری به‌طور شفاف مورد اشاره قرار گرفته است؛ در جزو ج بند ۳۴ قید گردیده به‌منظور عملیاتی‌کردن یک سیستم مدیریت کیفیت در موسسه و انجام کارها، منابع فناوری مناسبی گردآوری شده، مستقر و نگهداری شده و مورد استفاده قرار می‌گیرد. در این راستا، استاندارد در بند توضیحی ۹۸ بیان می‌کند که منابع اطلاعاتی به‌طور معمول برنامه‌های کاربردی فناوری اطلاعات هستند که بخشی از محیط فناوری اطلاعات موسسه را تشکیل می‌دهند. همچنین، محیط فناوری اطلاعات موسسه زیرساخت‌های پشتیبانی‌کننده فناوری اطلاعات و فرایندهای پردازش فناوری اطلاعات را دربر می‌گیرد. بر اساس بند توضیحی ۱۰۴ استاندارد، همچنین موسسه ممکن است سیاستها و روشهای مربوط به استفاده از منابع فناوری و فکری را تدوین کند. چنین سیاستها و روشهایی ممکن است استفاده از یک برنامه کاربردی فناوری اطلاعات یا منابع فکری خاص را برای انجام کارها الزامی کند؛ یا این سیاستها و روشها ممکن است به سایر جنبه‌های کار از قبیل بایگانی کردن پرونده‌ها مربوط باشد؛ یا ممکن است این سیاستها و روشها شرایط یا تجربه‌هایی را که افراد برای استفاده از منابع نیاز دارند از قبیل نیاز به یک متخصص یا آموزش عملی را مشخص کنند.

برای مثال، موسسه ممکن است شرایط یا تجربه‌های مورد نیاز برای استفاده از برنامه کاربردی فناوری اطلاعات تحلیل داده‌ها را مشخص کند. این سیاستها و روشها همچنین می‌تواند مسئولیتهای مدیر مسئول کار درباره استفاده از منابع فناوری و فکری را مشخص کند؛ یا نحوه استفاده از منابع فناوری و فکری، از جمله نحوه تعامل افراد با برنامه‌های کاربردی فناوری اطلاعات یا نحوه استفاده از یک منبع فکری از سوی افراد را تدوین کند؛ و چگونگی دسترسی افراد به پشتیبانی و کمک در استفاده از منابع فناوری و فکری را تنظیم کند.

سازمان

در استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت بر برقراری سیستم اطلاعات و ارتباطات دوطرفه در موسسه تاکید

استاندارد مدیریت کیفیت ۱

بر جریان مستمر اطلاعات

درون موسسه و

با گروه حسابرسی

تاکید دارد

عبارت است از ریسکی که ضمن برخورداری از احتمال معقول وقوع، به تنهایی یا به همراه سایر ریسکهای دیگر، بر دستیابی به یک یا تعداد بیشتری از اهداف کیفی، تاثیر نامطلوبی دارد. در جزو ب بند ۸ استاندارد مورد نظر، ریسکهای کیفیت به عنوان ریسکهای مربوط به اهداف کیفیت تعریف شده و موسسه حسابرسی به منظور ارائه مبنایی برای طراحی و استقرار واکنشهای مناسب به این ریسکها، ملزم به تشخیص و ارزیابی آنها شده است. در این راستا، موسسه باید نسبت به موقعیتهای، رویدادها، شرایط، کنشها و عدم کنشهایی که بر اهداف کیفیت اثر نامطلوب دارند، شناخت کسب کند. بند ۲۵ استاندارد مدیریت کیفیت ۱ ضمن بیان این نکته، شناخت مذکور را شامل مواردی مانند ماهیت و شرایط موسسه از قبیل (پیچیدگی و شرایط عملیاتی موسسه، تصمیمها و کنشهای راهبردی و عملیاتی و فرایند و مدل کسب و کار موسسه، ویژگیها و سبک مدیریت رهبری، منابع موسسه (شامل منابع ارائه شده از سوی ارائه دهندگان خدمات، قانون، مقررات و استانداردهای حرفه‌ای و محیط فعالیت موسسه) و ماهیت و شرایط کارهایی که موسسه انجام داده است (از قبیل انواع کارهایی که از سوی موسسه انجام شده و گزارشهایی که باید صادر گردد و انواع واحدهای تجاری که خدمات به آنها ارائه می‌شود)، بر شمرده است. استاندارد در بند توضیحی ۴۶ یادآوری می‌کند که قضاوت حرفه‌ای می‌تواند به موسسه در تعیین این که آیا ریسک شناسایی شده، ریسک کیفیت است یا خیر، کمک کند.

باید رویکرد مبتنی بر ریسک را برای طراحی، استقرار و عملیاتی کردن اجزای سیستم مدیریت کیفیت داشته باشد. منظور چیست؟

عضدی

در رویکرد جدید، تمرکز بر شیوه‌ای است که هر موسسه باید ریسکهای خود در مورد کیفیت را مدیریت کند. به این منظور، استاندارد مدیریت کیفیت ۱ رویکرد مبتنی بر ریسک دستیابی به اهداف کیفیت حسابرسی را در کانون توجه خود قرار داده، معرفی کرده است. این رویکرد در سه گام قابل بررسی است ۱- تدوین اهداف کیفی، ۲- تشخیص و ارزیابی ریسکهای کیفیت، و ۳- طراحی و استقرار واکنشهای مناسب به ریسکهای کیفیت. تدوین اهداف کیفی بنا بر تعریفی که در بند ۱۶ استاندارد مدیریت کیفیت ۱ ارائه گردیده، نتایج مطلوبی است در خصوص اجزای سیستم مدیریت کیفیت، که باید از سوی موسسه حاصل شود. طبق جزو الف بند ۸ استاندارد مذکور، موسسه‌های حسابرسی ملزم به تدوین اهداف کیفی با توجه به اهدافی که در این استاندارد برای هر جزو سیستم مدیریت کیفیت مشخص شده، هستند و افزون بر آن، اهداف کیفی بیشتری که برای نیل به اهداف سیستم مدیریت کیفیت ضروری تشخیص می‌دهند، باید تدوین کنند.

در این راستا، بند توضیحی ۴۲ استاندارد مدیریت کیفیت ۱ بیان می‌کند که قانون، مقررات یا استانداردهای حرفه‌ای ممکن است الزامهایی را تعیین کنند که اهداف کیفی بیشتر را موجب گردد. به عنوان نمونه، ممکن است موسسه حسابرسی بر اساس قانون و مقررات، ملزم به انتصاب افراد غیراجرایی در ساختار راهبری موسسه گردد و موسسه تدوین اهداف کیفی بیشتر را ضروری تشخیص دهد. همچنین، ماهیت و شرایط موسسه و کارهای آن ممکن است به گونه‌ای باشد که موسسه تعیین اهداف کیفی بیشتر را لازم بداند یا ممکن است موسسه به منظور تقویت و بهبود تشخیص و ارزیابی ریسکهای کیفیت، اهداف فرعی را تدوین کند که این عامل نیز منجر به تعیین اهداف کیفیت بیشتر خواهد شد.

گام دوم مربوط به تشخیص و ارزیابی ریسکهای کیفیت است. تعریف دقیق ریسک کیفیت در بند ۱۶ این استاندارد

در رویکرد جدید تمرکز بر شیوه‌ای است که هر موسسه باید ریسکهای خود در مورد کیفیت را مدیریت کند

گزارش تکمیل می‌شود. این نکته را باید اضافه کنم که بر اساس بند ۸ استاندارد مذکور، ارزیابی بازبینی‌کننده کیفیت از قضاوت‌های عمده و فراگیر در چارچوب و زمینه استانداردهای حرفه‌ای و الزامهای قانونی و مقرراتی انجام می‌گیرد. به این ترتیب، بازبینی کنترل کیفیت به‌منظور ارزیابی این که آیا کل کار حسابرسی در انطباق با استانداردهای حرفه‌ای و الزامهای قانونی و مقرراتی یا سیاستها و روشهای موسسه قرار دارد یا خیر، در نظر گرفته نشده است و اجرای بازبینی کیفیت کار، تغییری در مسئولیتهای شریک مسئول کار از بابت مدیریت و دستیابی به کیفیت بالا در کار یا هدایت و سرپرستی اعضای گروه حسابرسی و بازبینی کار آنان از سوی وی، ایجاد نمی‌کند. بنابراین، خروجی فرایند مذکور یک واکنش طراحی و اجرا شده به‌منظور رفع ریسکهای کیفیت است که باید اهداف مشخص شده، در مقدمه‌ای که مورد اشاره قرار گرفت و به‌ویژه تامین منافع عمومی، را تامین کند.

سازمان

بازبینی‌کننده کیفیت حسابرسی چه نقشی در بهبود کیفیت انواع کارهای موسسه دارد و از چه ویژگیها و شایستگیهایی باید برخوردار باشد؟

عضدی

استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ با عنوان بازبینی کیفیت

در گام سوم، موسسه حسابرسی واکنشهای مناسب به ریسکهای کیفیت را طراحی و مستقر می‌کند. بر مبنای جزو پ بند ۸ استاندارد مدیریت کیفیت ۱، ماهیت، زمان‌بندی و حدود واکنشها به این ریسکها مبتنی بر دلایل ارزیابیهای انجام شده برای ریسکهای کیفیت و پاسخ به آنهاست. بند توضیحی ۵۰ تاکید دارد که واکنشهای طراحی شده و استقرار یافته ممکن است در سطح موسسه یا در سطح کار باشد؛ یا ممکن است این واکنشها ترکیبی از مسئولیتهای جهت‌کنشهایی باشد که باید هم در سطح موسسه و هم در سطح کار اجرا شود. همچنین، استاندارد حاوی واکنشهای مشخصی برای ریسکهای کیفیت است؛ اما این واکنشها جامع نیست و موسسه‌ها باید با توجه به شرایط خود واکنشهای مناسب را برقرار کنند.

سازمان

فرایند بازبینی چه ویژگی مهمی باید داشته باشد و خروجی این فرایند چه باید باشد؟

عضدی

با توجه به تغییرات انجام شده در استانداردهای بین‌المللی کنترل کیفیت و تفکیک آن به دو استاندارد جداگانه که یکی از آنها به‌طور مستقل به فرایند بازبینی کار اختصاص یافته است و اهمیت این فرایند و فرد مسئول آن مشخص خواهد شد. همان‌گونه که در بند ۱۵ استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ و بند ۷ استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ با عنوان بازبینی کیفیت کارها بیان گردیده است، منافع عمومی با انجام مداوم کارهای باکیفیت تامین می‌گردد و کارهای باکیفیت نیز از طریق برنامه‌ریزی و اجرا و گزارشگری در خصوص آنها، بر اساس استانداردهای حرفه‌ای و الزامهای قانونی و مقرراتی، حاصل می‌شود. از جانب دیگر، دستیابی به اهداف این استانداردها و رعایت الزامهای قانونی و مقرراتی، مستلزم به‌کارگیری قضاوت حرفه‌ای و با توجه به نوع کار، اعمال تردید حرفه‌ای است.

با توجه به این مقدمه باید خاطرنشان کرد که بند ۱۳ استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ عنوان می‌کند که بازبینی کیفیت، یک ارزیابی عینی از قضاوت‌های عمده و فراگیر و نتیجه‌گیریهایی مبتنی بر آن قضاوتهاست که از سوی گروه حسابرسی صورت گرفته است. این بازبینی توسط بازبینی‌کننده کیفیت انجام می‌شود و همزمان یا پیش از تاریخ

و همچنین جزو ب بند ۲۴ استاندارد مذکور به منظور تقویت جایگاه بازمینی‌کننده کیفیت، شریک مسئول کار از تاریخ‌گذاری گزارش پیش از این‌که از بازمینی‌کننده کیفیت پیامی مبنی بر تکمیل فرایند بازمینی دریافت کند، منع شده است.

از نکته‌های قابل‌تأمل این استاندارد، بیان شرایطی است که به شایستگی‌های بازمینی‌کننده کیفیت خدشه وارد می‌کند. مطابق با بند ۲۳ استاندارد مدیریت کیفیت ۲، هنگامی که بازمینی‌کننده کیفیت از شرایطی آگاه می‌شود که شایستگی‌های وی برای بازمینی کیفیت دچار خدشه شده است، باید این موضوع را به افراد مناسبی در موسسه اعلام کند و چنان‌چه بازمینی کیفیت آغاز نشده باشد، انتخاب خود برای بازمینی کیفیت را رد کند یا چنان‌چه فرایند بازمینی آغاز شده باشد، اجرای بازمینی کیفیت را متوقف کند. تمامی این موارد موجب اعتلای کیفیت کار حسابرسی خواهد شد.

سپاس

پیشنهاد یا برنامه شما برای بهبود کیفیت حسابرسی در ایران چیست؟

عضدی

شاید بتوان کیفیت حسابرسی را به‌عنوان ایجاد اطمینان از این‌که صورتهای مالی فاقد تحریف بااهمیتی است، تعریف کرد. این تعریف بر نتیجه حسابرسی تاکید دارد. و نتیجه حاصل هم باید به حفظ منافع عمومی کمک کند. به‌نظر می‌رسد کیفیت حسابرسی قبل از انجام حسابرسی و یا در حین آن، قابلیت مشاهده ندارد؛ بنابراین، نیاز به متغیرهایی است تا بر اساس آنها بتوان کیفیت واقعی حسابرسی را ارزیابی کرد. برای این منظور، وجود یک چارچوب مفهومی یا مدل برای کیفیت ضرورت دارد که باید مبتنی بر نیازسنجی‌های برآمده از پژوهشهای میدانی باشد. ویژگی این پژوهشها می‌تواند در تشخیص شاخصهای کیفیت حسابرسی ملموس باشد؛ هرچند باید اذعان کنم در این خصوص تاکنون اتفاق‌نظری درباره مناسب‌ترین شاخصهای کیفیت حسابرسی هم به‌وجود نیامده است.

با توجه به وظیفه اینجانب در سازمان حسابرسی، بیشتر مایلم تا از منظر دید یک بازمینی‌کننده کیفیت به موضوع نگاه کنم. شاخصهای کیفیت حسابرسی سنجه‌های کمی و کیفی کیفیت حسابرسی مستقل است که هم ورودیها و هم خروجیها

کارها، دامنه کارهای مشمول بازمینی را مشخص کرده است و کارهای مشمول بازمینی علاوه بر حسابرسی صورتهای مالی شرکتهای بورسی به حسابرسی و سایر کارهایی که به استناد قانون یا مقررات بازمینی کیفیت آنها الزامی است یا حسابرسی و سایر کارهایی که موسسه بازمینی کیفیت آن را واکنش مناسبی نسبت به ریسکهای کیفیت تلقی می‌نماید، گسترش پیدا کرده است. از جانب دیگر، همین استاندارد در بند ۹ بیان می‌دارد که بازمینی‌کننده کیفیت کار از اعضای گروه حسابرسی نیست؛ بنابراین، بازمینی‌کننده کیفیت کار ملزم به کسب شواهد برای پشتیبانی از اظهارنظر و یا نتیجه‌گیری کار نیست؛ ولی گروه حسابرسی ممکن است شواهد بیشتری را در پاسخ به موارد مطرح‌شده در خلال بازمینی کیفیت کار، گردآوری کند.

بند ۱۷ این استاندارد، مقرر می‌کند که موسسه باید سیاستها و روشهای لازم برای واگذاری مسئولیت انتخاب بازمینی‌کننده کیفیت را به افرادی دارای صلاحیت و توانایی لازم از جمله داشتن زمان کافی و اختیار مناسب در موسسه، واگذار کند. این سیاستها و روشها باید افراد مذکور را ملزم به انتخاب بازمینی‌کننده کیفیت کند. بند ۱۸ استاندارد نیز مقرر کرده است که موسسه باید سیاستها و روشهای معیارهای مسئول بازمینی کیفیت کار را تعیین کند. این سیاستها و روشها مستلزم آن است که بازمینی‌کننده کیفیت از اعضای گروه حسابرسی نباشد و علاوه بر آن (۱) از صلاحیت و توانایی لازم از جمله داشتن زمان کافی و اختیار مناسب برای انجام بازمینی، برخوردار باشد، (۲) الزامهای اخلاقی از قبیل بی‌طرفی و استقلال از سوی بازمینی‌کننده کیفیت رعایت شود، و (۳) رعایت قانون و مقررات مرتبط با صلاحیت فنی بازمینی‌کننده کنترل کیفیت دربر داشته باشد. بند ۱۹ این استاندارد با هدف رفع تهدیدهای مربوط به الزام اخلاقی بی‌طرفی، ضرورت گذراندن یک دوره آمادگی دوساله یا بیشتر پیش از این‌که شریک مسئول کار نقش بازمینی‌کننده کیفیت را برعهده گیرد، در نظر گرفته است. چنان‌چه این موضوع در الزامهای اخلاقی الزامی شده باشد همچنین، این استاندارد معیارهای دستیاران بازمینی‌کننده کیفیت را که به وی کمک می‌کنند، مشابه معیارهای صلاحیت فنی بازمینی‌کننده کیفیت دانسته است. این استاندارد، استفاده از بازمینی‌کننده بیرونی واجد شرایط مناسب را مجاز اعلام نموده

منتشر شد، به این موضوع در قالب یکی از شاخصهای کیفیت حسابرسی نگریسته و تاکید شده که ساعتهای بازبینی‌کننده کیفیت حسابرسی باید یا با حداقل ساعتهای مورد انتظار یا با درصدی از ساعتهای کار مقایسه شود. این امر، با حصول اطمینان از این‌که بازبینی‌کننده کیفیت حسابرسی از زمان کافی برخوردار بوده و به‌طور مناسبی درگیر کار بوده است، به کیفیت حسابرسی کمک می‌کند. البته برای حصول اطمینان بیشتر از کیفیت حسابرسی، می‌توان به بررسی کیفیت کار حسابرسی در دست انجام در زمان واقعی اشاره داشت. البته این امر به‌هیچ وجه رافع مسئولیتهای بازبینی کیفیت درباره بررسی گزارش حسابرس پیش از انتشار نیست. این روش می‌تواند برای نمونه‌ای از کارها در هر مرحله اعم از برنامه‌ریزی، اجرا و نتیجه‌گیری صورت پذیرد. این موضوع زمانی مفیدتر خواهد بود که گروه‌های حسابرسی برای توضیح ماهیت و جزئیات چالشهای پیش آمده با مشتری و نتایج اقدام خود، ردی در پرونده حسابرسی باقی نگذاشته باشند و در نتیجه، این امکان وجود نداشته باشد که بدانیم در واقع چه گذشته است. باید به مولفه‌هایی که سبب عدم موفقیت استانداردهای کنونی کنترل کیفیت شد نیز دقت لازم را مبذول داشت و چاره‌اندیشی مناسبی درخصوص آنان انجام داد. به نظر می‌رسد الزام به حضور یک نفر مسئول کنترل کیفیت در هر موسسه حسابرسی می‌تواند تا اندازه بسیار قابل توجهی در ارتقای کیفیت کار نقش ایفا کند. بهره‌گیری از دانش‌آموختگان خوب دانشگاه‌ها با ایجاد انگیزه‌های مناسب برای جذب و نگهداری آنان در بلندمدت می‌تواند کمک شایانی در این زمینه محسوب شود. همچنین افزایش آگاهی استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی نسبت به مزایای خدمات باکیفیت نقش مهمی در زمینه ارتقای کیفیت خدمات حرفه‌ای به‌دنبال خواهد داشت.

ساز

گفتگوی با شما تصویر روشنی از کیفیت حسابرسی و چالشهای آن فراهم می‌کند و مرجع سودمندی برای مشتاقان به موضوع کیفیت حسابرسی و تحولات آن است. برایتان آرزوی سلامتی داریم.



در رویکرد جدید

تمرکز بر شیوه‌ای است که

هر موسسه باید

ریسکهای خود در مورد

کیفیت را

مدیریت کند

را بر می‌گیرد. این شاخصها توانایی تاریخی، فعلی و آینده موسسه را در انجام حسابرسی باکیفیت نشان می‌دهند و بینشی را درباره کیفیت حسابرسی فراهم می‌کنند. پایش و نظارت بر شاخصهای کیفیت حسابرسی از آن جهت برای موسسه‌های حسابرسی ارزشمند است که آیا آنها از هر لحاظ از شرایط بهینه‌ای در مورد سیاستها، روشها و منابع برخوردارند تا حسابرسی باکیفیت را ترغیب کنند یا خیر. موسسه‌ها می‌توانند از این مسیر بر روند کیفیت نظارت کنند. برخی از نکته‌هایی که در استاندارد مدیریت کیفیت ۲ مطرح شده است، برآمده از این شاخصهای کیفیت است که در جامعه حرفه‌ای ما نیز ضرورت آن احساس می‌شود؛ از جمله برخورداری فرد مسئول بازبینی از صلاحیت فنی و توانمندیهای حرفه‌ای مشخص. سیاستها و روشهای انتخاب بازبینی‌کننده کیفیت کار و دستیاران وی باید از سوی مدیریت سطح بالای کلیه موسسه‌های حسابرسی به‌صورت شفاف مستندسازی شده و به همه کارکنان ابلاغ گردد. شاید لازم باشد جهت احراز سمت بازبینی‌کننده کیفیت، افراد از مجوزها و تخصصهای خاصی برخوردار باشند.

موضوع دیگری که باید به آن اشاره کنم، اعطای زمان مناسب به مسئول بازبینی برای اجرای فرایند بازبینی است. در بررسی موضوعی شاخصهای کیفیت حسابرسی که از سوی شورای گزارشگری مالی بریتانیا در ماه می ۲۰۲۰