

هزینه‌یابی کیفیت خدمات حسابرسی

محمد حسین ودیعی نوقابی^۱، بهزاد کاردان^۲، عبدالله آزاد^۳

مقدمه

کیفیت حسابرسی یکی از موضوع‌های مهم در زمینه‌ی حسابرسی است. کیفیت حسابرسی یعنی سنجش و ارزیابی بازار از توانایی حسابرسی در کشف تحریفات با اهمیت و گزارش تحریفات کشف شده. کیفیت حسابرسی، بر توانایی حسابرس در کشف تحریفات و ارزیابی توانایی و استقلال حسابرس توسط بازار مبتنی است. کیفیت واقعی حسابرسی را نمی‌توان مشاهده و ارزیابی کرد؛ مگر بر بنیاد نتایج حسابرسی. اصطلاح کیفیت حسابرسی، در مباحث بین ذینفعان، در ارتباطات بین مقررات‌گذاران، تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی، مؤسسه‌های حسابرسی و دیگران و در پژوهش و سیاست‌گذاری کاربرد فراوان دارد (ایفک، ۲۰۱۵، ص ۴۰). کیفیت حسابرسی، به‌تنهایی یا با موضوعات دیگر، کانون تمرکز بیش‌تر پژوهش‌های منتشر شده در پنجاه سال گذشته است (دفوند و ژنگ، ۲۰۱۴، ص ۱۲). موضوع بیش‌تر مقاله‌ها و پژوهش‌های انجام شده، تعریف کیفیت حسابرسی، اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی و آزمون رابطه آن با سایر متغیرها بوده است. یکی از مسایل مهم درباره‌ی کیفیت حسابرسی که تاکنون مورد توجه جدی

استانداردهای حسابرسی، حسابرسان را ملزم به اجرای حسابرسی با کیفیت و طراحی و برقراری سیستم کنترل کیفیت کرده است. طراحی و برقراری سیستم کنترل کیفیت و انجام حسابرسی با کیفیت، نیازمند صرف منابع و هزینه‌ها است. پژوهش‌های زیادی درباره‌ی کیفیت حسابرسی انجام شده اما به هزینه‌های کیفیت، توجه زیادی نشده است. در این نوشتار، هزینه‌های کیفیت حسابرسی، بر بنیاد استانداردهای حسابرسی و ادبیات مربوط به هزینه‌یابی کیفیت توصیف شده است. نتایج مطالب مطرح شده نشان می‌دهد که استانداردهای حسابرسی، تاکید ویژه‌ای بر هزینه‌های پیش‌گیری و ارزیابی دارند تا هزینه‌های شکست درونی و برونی کمینه شود. اما، با توجه به این که در عمل، هزینه‌یابی کیفیت انجام نمی‌شود؛ نمی‌توان گفت که در عمل، هریک از اجزای هزینه‌های کیفیت چه سهمی در کل هزینه دارند. با توجه به الزامات استانداردها، قوانین و مقررات حسابرسی و نیاز حرفه به ارائه خدمات با کیفیت، هزینه‌یابی کیفیت در مؤسسه‌های حسابرسی مفید به نظر می‌رسد.

قرار نگرفته، هزینه‌های کیفیت حسابرسی است. **استانداردهای حسابرسی**^۴، مبنای مهمی را در پشتیبانی از کیفیت حسابرسی فراهم کرده است. به‌ویژه، استانداردهای منتشر شده توسط هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی^۵ و همچنین استانداردهای حسابرسی، خدمات اطمینان بخش و سایر خدمات مرتبط در ایران، اهداف را تبیین و کمیت‌های الزامات را مقرر کرده است (ایفک، ۲۰۱۵، ص ۴۰). طبق استانداردهای حسابرسی، استانداردهای مربوط به **کنترل کیفیت حسابرسی** (از این پس در این مقاله با نام استانداردهای کنترل کیفیت حسابرسی یاد می‌شود)، شامل موارد زیر است:

- استاندارد کنترل کیفیت ۱، با عنوان کنترل کیفیت در مؤسسات ارائه‌کننده‌ی خدمات حسابرسی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط، و
- استاندارد حسابرسی ۲۲۰، با عنوان کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی (کمیت‌های تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۶).

کیفیت، بخش جدانشدنی حسابرسی است و مؤسسه‌های حسابرسی هرگونه خدمتی که ارائه کنند؛ باید سیستم





کنترل کیفیت را در مؤسسه برقرار و اجرا کنند. طبق استانداردهای کنترل کیفیت حسابرسی، بررسی کنترل کیفیت کار عبارت است از فرایند طراحی شده برای ارزیابی بی طرفانه (پیش از صدور گزارش) قضاوت‌های عمده گروه کاری و نتایج به دست آمده برای تهیه گزارش. مؤسسه باید سیاست‌ها و روش‌هایی را برای الزامی کردن بررسی کنترل کیفیت کار برقرار کند. این گونه سیاست‌ها و روش‌ها باید شامل موارد زیر باشد:

الف. الزام به بررسی کنترل کیفیت کار در مورد همه‌ی حسابرسی‌های صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار.

ب. تعیین معیارهای لازم به منظور تشخیص ضرورت بررسی کنترل کیفیت کار، برای سایر حسابرسی‌ها و بررسی‌های اجمالی اطلاعات مالی تاریخی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط.

پ. الزام به بررسی کنترل کیفیت کار در مورد همه کارهایی که معیارهای تعیین‌شده طبق بند "ب" بالا در مورد آن‌ها مصداق دارد.

توجه به کیفیت حسابرسی، حفظ و بهبود آن و کنترل کیفیت، هزینه دارد. کیفیت از دیدگاه عملیاتی، فعالیتی است که موجب افزایش قابلیت‌های کارکردی و در برخی موارد ساختاری، در کالاهای و خدمات می‌گردد. این فعالیت به عنوان مجموعه‌ای از اقدامات در قالب وظایف تعریف‌شده، منابع سازمانی را مصرف می‌کند. مصرف منابع سازمانی نشان‌دهنده‌ی هزینه است. بنابراین، کیفیت با هزینه همراه است. کیفیت، عامل تعیین‌کننده در تصمیم‌گیری است و توجه به آن موجب می‌گردد که تصمیمات اقتصادی باشند. به عبارتی، صرف‌نظر کردن از کیفیت، اقتصادی نیست. کیفیت، یک مشخصه مجرد و ابزاری در کسب‌وکار نیست بلکه یک پارادایم و رویکرد نوین است که در قالب

یک تفکر مدیریتی به عنوان مدیریت کیفیت جامع مفهوم پیدا کرده و به بازار معرفی شده است (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷). با توجه به الزام مؤسسه‌های حسابرسی به طراحی و اجرای سیستم کنترل کیفیت و نیاز حرفه به حفظ و ارتقای کیفیت، بررسی هزینه‌های کیفیت در مؤسسه‌های حسابرسی، لازم به نظر می‌رسد. در ادامه، پس از اشاره به هزینه‌یابی کیفیت در شرکت‌های تولیدی و خدماتی و بیان مطالبی درباره‌ی تعریف و مدل‌های هزینه‌یابی کیفیت، هزینه‌های کیفیت حسابرسی در قالب یکی از پرکاربردترین مدل‌های هزینه‌یابی کیفیت ارائه می‌شود.

هزینه‌یابی کیفیت در شرکت‌های تولیدی و خدماتی

پیشینه‌ی دانشگاهی و عملی نشان می‌دهد که رویکرد هزینه‌یابی کیفیت، در

شرکت‌های تولیدی نسبت به خدماتی، بیشتر استفاده و بررسی شده است. یکی از دلایل اصلی، وجود محصول مشهود^۶ در شرکت‌های تولیدی است که اندازه‌گیری نقایص، دوباره‌کاری‌ها و ضایعات و استانداردسازی یک مدل برای شرکت‌های گوناگون را نسبتاً ساده کرده است. در حالی که تعریف گروه‌های هزینه‌ای مشابه در شرکت‌های خدماتی بحث‌برانگیزتر است. خدمات، از جنبه‌های گوناگون با تولید متفاوت است. در مقایسه با تولیدات، بسیاری از جنبه‌های خدمات نامشهودند؛ یعنی نمی‌توان آن‌ها را انبار یا حمل کرد. نبود جنبه‌های اندازه‌گیری در دسترس، تفاوت اصلی است که موجب دشواری اندازه‌گیری کیفیت خدمات می‌شود (دوارت آرنز، ۲۰۱۴). پاراسورمن و همکاران (۱۹۸۴)، جنبه‌های کیفیت خدمات را به شرح جدول ۱ مطرح کرده‌اند.

جدول ۱: جنبه‌های کیفیت خدمات از دیدگاه پاراسورمن و همکاران	
مشهودات ^۷	شامل ظاهر فیزیکی امکانات، تجهیزات، کارکنان و ارتباطات مربوط به یک خدمت
اتکاپذیری خدمت ^۸	توانایی ارائه‌کننده‌ی خدمت برای اجرای مطمئن و دقیق خدمت تعیین‌شده
پاسخگویی ^۹	خواست ارائه‌کننده‌ی خدمت برای کمک‌رسانی و تلاش در ارائه خدمت
اطمینان بخشی ^{۱۰}	دانش و اخلاق کارکنان و توانایی آن‌ها برای ایجاد اعتماد و اطمینان
امپاتی ^{۱۱}	خواست مشتری برای دریافت توجه ویژه و اختصاصی از طرف مؤسسه ارائه‌کننده‌ی خدمت

شکست درونی تشکیل می‌دهد پورزندی و همکاران (۱۳۸۹). نتایج بررسی تاثیر اجرای سیستم هزینه‌یابی کیفیت بر مدیریت هزینه در شرکت پالایش گاز فجر جم، نشان‌دهنده وجود همبستگی منفی بین هزینه‌های پیشگیری، ارزیابی و سود سازمان با هزینه‌های شکست درون‌سازمانی و برون‌سازمانی است که با افزایش کوشش‌ها به سمت فعالیت‌های پیشگیری و ارزیابی، هزینه‌های شکست درون‌سازمانی و برون‌سازمانی کاهش می‌یابد و با به‌کارگیری سیستم اطلاع‌رسانی و گزارشگری هزینه‌یابی کیفیت (جدول هزینه‌های کیفیت، گزارش نسبت‌ها و ...) مدیریت هزینه‌ها تسهیل خواهد شد (ایزدی نیا و کمالی، ۱۳۹۳).

در کشورهای دیگر، پژوهش‌هایی درباره‌ی هزینه‌یابی کیفیت انجام شده که نمازی (۱۳۹۲)، پیشینه‌ی بخش عمده‌ای از آن را در صفحات ۵۶۷ تا ۵۷۱ آورده‌اند. بیش‌تر پژوهش‌های مطرح‌شده، در شرکت‌های تولیدی انجام‌شده‌اند ولی پژوهش‌های اندکی نیز در خدمات انجام‌شده است. شناخته‌شده‌ترین پژوهش درباره‌ی هزینه‌های کیفیت خدمات، پژوهش کار (۱۹۹۲) است. کار، هزینه‌یابی کیفیت را در گروه بازاریابی ایالات‌متحده بکار برد و اثبات کرد که هزینه‌یابی کیفیت در خدمات نیز کاربردی است. چترپترو و موشیدز (۲۰۱۶) نیز هزینه‌یابی کیفیت را در سوپر مارکت‌های یونان بررسی کردند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان‌دهنده استفاده محدود سوپر مارکت‌ها از هزینه‌یابی کیفیت است. افزون براین، هزینه‌های پیشگیری و ارزیابی، حدود ۸۳٪ هزینه‌های شکست است.

جامعه کیفیت آمریکا، به برخی از شرکت‌های خدماتی اشاره کرده که در آن هزینه‌یابی کیفیت با موفقیت به‌کار رفته است. این شرکت‌های خدماتی، در سه بخش بانک، آموزش و نرم‌افزار



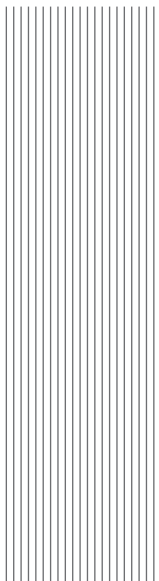
اجرای تکنیک‌های هزینه‌یابی کیفیت، عدم آموزش مناسب و کافی مفاهیم و روش‌های هزینه‌یابی کیفیت در دانشگاه‌ها و عدم سرمایه‌گذاری سازمان در تاسیسات و ماشین‌آلات پیشرفته، از موانع توسعه سیستم هزینه‌یابی کیفیت است (دارابی و فلاح نژاد، ۱۳۸۸).

با وجود کاربرد کم هزینه‌یابی کیفیت در ایران، چند پژوهش در این باره انجام شده است. نتایج پژوهش‌های انجام شده در ایران نشان می‌دهد که هزینه‌های کیفیت، سهم قابل‌توجهی را در فروش شرکت (طی یک سال مالی) داشته‌اند.

هزینه‌ی شکست درونی یکی از عوامل موثر در افزایش هزینه خودروسازان کشور است و ۵۹ درصد از کل هزینه‌های کیفیت را در برمی‌گیرد؛ درحالی‌که هزینه‌ی پیش‌گیری تنها ۴ درصد از هزینه‌های کیفیت شرکت را تشکیل می‌دهد و کمترین هزینه‌ی کیفیت است (احتشام رایی، ۱۳۹۴). نتایج پژوهشی دیگر، نشان داده حدود پنجاه‌درصد هزینه‌های کیفیت صنایع خودروسازی را هزینه‌های

حسابرسی، یکی از خدمات اطمینان‌بخش است و آن‌چه در جدول ۱ آمده، در استانداردهای حسابرسی، دستورالعمل‌ها و عرف حسابرسی نیز مطرح شده است. برای نمونه، طبق استانداردهای کنترل کیفیت حسابرسی، مؤسسه باید پیش از پذیرش کار، برخورداری از صلاحیت، توانایی، زمان و منابع لازم برای انجام کار را بررسی کند و در صورت نبود شرایط مناسب، کار را نپذیرد. افزون براین، استانداردهای حسابرسی، حسابرسان را ملزم به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای کرده‌اند.

با توجه به اهمیت هزینه‌یابی کیفیت، کاربرد آن در صنایع مختلف، موردتوجه پژوهش‌گران قرار گرفته است. برخی پژوهش‌ها، هزینه‌های کیفیت را در صنایع بررسی کرده‌اند. کاربرد هزینه‌یابی کیفیت، در ایران کم است. عدم آشنایی مدیریت سازمان با مفاهیم و روش‌های هزینه‌یابی کیفیت، عدم توانایی مدیریت سازمان برای ایجاد ساختار سازمانی مناسب جهت پشتیبانی و حمایت از



فعالیت داشته‌اند (کامپانلا، ۱۹۹۹). تاکنون، پژوهش درباره‌ی هزینه‌های کیفیت در حسابرسی انجام نشده است. با توجه به الزام نیاز حرفه به حفظ و ارتقای کیفیت، بررسی هزینه‌های کیفیت در مؤسسه‌های حسابرسی، لازم به نظر می‌رسد.

تعریف و مدل‌های هزینه‌های کیفیت

تعاریف گوناگونی برای هزینه‌ی کیفیت بیان شده است (لاری و اسلانی، ۲۰۱۳؛ ینگ، ۲۰۰۸؛ رودن و دیل، ۲۰۰۰؛ کامپانلا، ۱۹۹۹ و دیل و پلانکت، ۱۹۹۹). تفسیری که عمومیت بیش‌تری دارد عبارت است از هزینه تمام تلاش‌های یک شرکت برای تولید محصول یا ارائه‌ی خدماتی که الزامات و نیازهای ضروری مشتریان را برآورد. کرازبی هزینه کیفیت را «هزینه‌ی نبود انطباق، هزینه‌ی انجام نادرست کارها» تعریف کرده است (۱۹۷۹، ص ۱۷). جامعه‌ی کیفیت آمریکای کیفیت را این‌گونه تعریف کرده است: تمام ویژگی‌ها و مشخصه‌هایی که یک محصول یا خدمت طبق آن تولید یا ارائه شده تا مشتریان را در زمان خرید و دوره استفاده راضی کند (هورن گرن و همکاران، ۲۰۱۵، ۷۳۵).

درباره‌ی هزینه‌یابی کیفیت مدل‌های گوناگونی ارائه شده، است. آیتی (۲۰۱۳)، مدل‌های مختلف را مطرح نموده که عبارتند از (۱) مدل جوران^{۱۲}، (۲) مدل لسر^{۱۳}، (۳) مدل پیش‌گیری، ارزیابی و شکست یا مدل کرازبی^{۱۴}، (۴) مدل هزینه‌ی کیفیت ضعیف هرینگتون^{۱۵}، (۵) مدل حسابداری هزینه‌های کیفیت گادفری و پاسواک^{۱۶}، (۶) مدل هزینه‌های فرایند^{۱۷}، (۷) مدل تجدیدنظر شده هزینه‌های کیفیت جوران^{۱۸}، (۸) مدل خدماتی کار^{۱۹}، (۹) مدل هزینه فرصت^{۲۰}، (۱۰) مدل هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت^{۲۱}، (۱۱) مدل هزینه‌ی کیفیت مبتنی بر سود میلر و موریس^{۲۲}، (۱۲) مدل بودجه

بندی سرمایه‌ای^{۲۳} و (۱۳) مدل بهبود مستمر^{۲۴} (دوارت آرنز، ۲۰۱۴). با وجود این، مدل‌های هزینه‌های کیفیت را می‌توان در چهار گروه به شرح جدول ۲، طبقه‌بندی کرد (نمازی، ۱۳۹۲، ۵۴۰).

هزینه‌های کیفیت حسابرسی با به‌کارگیری مدل پیشگیری، ارزیابی و شکست

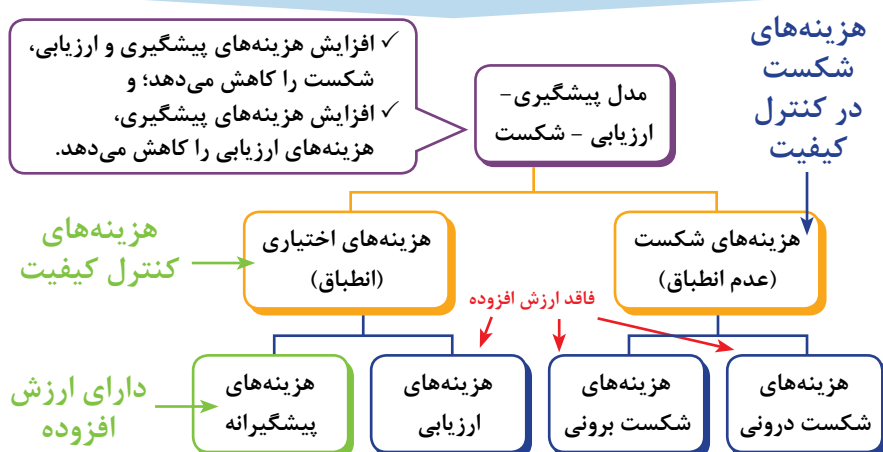
یکی از پرکاربردترین مدل‌های هزینه‌یابی کیفیت، مدل پیشگیری، ارزیابی و شکست (P-A-F)^{۲۵} است. ایده‌ی زیربنایی این مدل، از نیاز به سازمان‌دهی تمام هزینه‌های مربوط به

سیستم کیفیت و بازرسی محصولات (خدمات) و همچنین هزینه‌های شکست محصول (خدمت) در دستیابی به الزامات، نشأت می‌گیرد. جوران (۱۹۵۱) و فیگنباوم (۱۹۵۶ و ۱۹۹۱) مبنایی را برای سیستم هزینه کیفیت بنا نهادند (کامپانلا، ۱۹۹۹). طبق مدل آن‌ها، هزینه‌های کیفیت را چهار بخش اساسی است: هزینه‌های پیش‌گیری، هزینه‌های ارزیابی و هزینه‌های شکست درونی و برونی. خلاصه‌ی این مدل در نمودار ۱ آمده است. توصیف این چهار گروه هزینه و ارتباط آن با هزینه‌های کیفیت حسابرسی، در ادامه می‌آید.

جدول ۲: مدل‌های مختلف هزینه‌های کیفیت	
مدل‌ها	هزینه‌ها
پیشگیری - ارزیابی - شکست (PAF)	هزینه‌های پیشگیری + ارزیابی + شکست
کرازبی	هزینه‌های انطباق + عدم انطباق
هزینه‌های فرصت (نامشهود)	هزینه‌های پیشگیری + ارزیابی + شکست + فرصت
	هزینه‌های انطباق + عدم انطباق + فرصت
	هزینه مشهود + نامشهود
هزینه‌های فرایند	هزینه‌های انطباق + عدم انطباق
هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت	هزینه‌های دارای ارزش افزوده + هزینه‌های فاقد ارزش افزوده

نمودار ۱: خلاصه‌ی مدل پیشگیری، ارزیابی و شکست

مدل پیشگیری - ارزیابی - شکست یکی از مهم‌ترین مدل‌ها و اولین مدلی است که در هزینه‌یابی کیفیت توسط جوران و فیگنباوم ارائه شده و امروزه به مدل سنتی معروف است.



هزینه‌های پیش‌گیری

هزینه‌های پیش‌گیری^{۲۶}، هزینه فعالیت‌های پیش‌گیری کننده از رخداد ایرادات و خرابی‌ها در محصولات و خدمات هستند. تحمل این هزینه‌ها، موجب اطمینان از این می‌شود که فرایندها، محصولات و خدمات باکیفیت تولید و ارائه می‌کنند. به‌ویژه، این هزینه‌ها برای پیش‌گیری از کیفیت ضعیف محصولات و خدمات طراحی می‌شوند. اصلی‌ترین زیرگروه‌های این هزینه‌ها شامل طرح‌ریزی کیفیت، آموزش، طراحی و کنترل فرایندها، گزارش دهی و ارزیابی پیمانکاران فرعی است (نمازی، ۱۳۹۲، ص ۵۴۶ و چترپیترو و موشیدز، ۲۰۱۶، ص ۶۱۶). گروه‌های هزینه پیش‌گیری و ارتباط آن‌ها با کیفیت حسابرسی، با انجام تغییرات و افزودن هزینه‌های مشاوره به‌شرح زیر است:

۱. هزینه‌ی طرح‌ریزی کیفیت: شامل طرح جامع کیفیت، سیستم‌های اطلاعاتی کیفیت، تست‌های قابلیت برآوردن نیازها، تهیه، تکثیر و توزیع دستورالعمل‌ها، رویه‌ها و جزوات و مستندات مربوط به پیاده‌سازی طرح‌ها است. طبق استاندارد حسابرسی بخش ۱، مؤسسه‌های حسابرسی برای کسب اطمینان معقول از این‌که الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی رعایت می‌شود و گزارش‌ها، مناسب شرایط موجود، صادر می‌شود؛ باید سیستم کنترل کیفیت مناسبی را طراحی و برقرار کنند. ماهیت سیاست‌ها و روش‌های تعیین‌شده توسط هر یک از مؤسسه‌ها، به عوامل گوناگونی چون اندازه و ویژگی‌های عملیاتی مؤسسه بستگی دارد. سیستم کنترل کیفیت مؤسسه باید شامل سیاست‌ها و روش‌هایی باشد که هر یک از اجزای زیر را موردتوجه قرار دهد:

الف. مسئولیت‌های مدیریت درباره‌ی کیفیت در درون مؤسسه: مؤسسه باید

سیاست‌ها و روش‌هایی را برای ترویج فرهنگ درون‌سازمانی مبنی بر این‌که کیفیت، جزئی اساسی از اجرای کار است طراحی و برقرار کند. این‌گونه سیاست‌ها و روش‌ها باید مدیریت یا شرکای مؤسسه را ملزم به پذیرش مسئولیت نهایی سیستم کنترل کیفیت مؤسسه کند.

ب. الزامات اخلاقی: مؤسسه باید سیاست‌ها و روش‌هایی را برای کسب اطمینان معقول از رعایت الزامات اخلاقی مربوط توسط مؤسسه و کارکنان آن، و همچنین، رعایت الزامات مربوط به استقلال طبق آیین رفتار حرفه‌ای توسط مؤسسه، کارکنان آن و در موارد مقتضی، سایر افراد مربوط (شامل کارشناسان طرف قرارداد مؤسسه)، سیاست‌ها و روش‌های لازم را طراحی و برقرار کند.

پ. پذیرش و ادامه‌ی کار: مؤسسه باید سیاست‌ها و روش‌هایی را برای پذیرش و ادامه‌ی کار طراحی و برقرار کند تا اطمینان معقول حاصل شود که تنها پس از احراز شرایط زیر کار را می‌پذیرد یا ادامه می‌دهد:

الف. نبود اطلاعاتی حاکی از درستکار نبودن صاحب‌کار با توجه به ارزیابی‌های انجام‌شده.

ب. برخورداری از صلاحیت، توانایی، زمان و منابع لازم برای انجام کار.

پ. امکان رعایت الزامات اخلاقی. بررسی احراز شرایط یادشده، هزینه‌های کیفیت را به مؤسسه تحمیل می‌کند و در صورت نپذیرفتن کار به دلیل احراز نشدن این شرایط، هزینه‌ها بازیافت نخواهد شد.

ت. منابع انسانی: مؤسسه باید سیاست‌ها و روش‌هایی را طراحی و برقرار کند که از دسترسی به کارکنان کافی دارای توانایی، صلاحیت و پایبندی به اصول اخلاقی لازم برای انجام کار طبق الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی و امکان صدور گزارش مناسب شرایط موجود، اطمینانی معقول

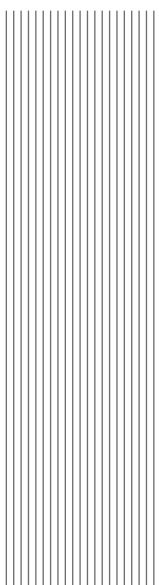
به دست آورد.

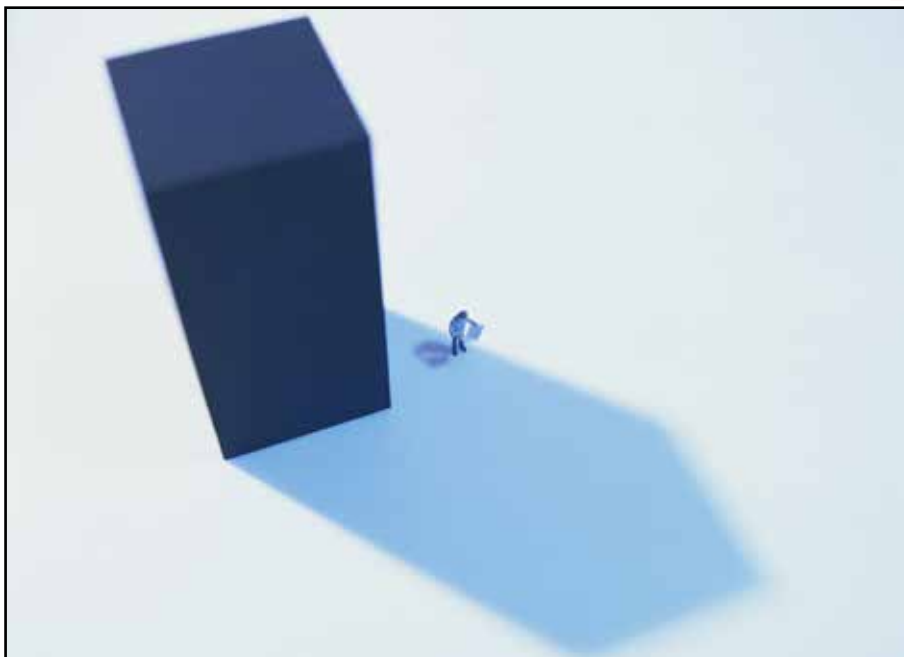
ث. اجرای کار: مؤسسه باید برای کسب اطمینان معقول از انجام کار طبق الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی و صدور گزارش‌های متناسب با شرایط موجود توسط مؤسسه، سیاست‌ها و روش‌های لازم را طراحی و برقرار کند.

ج. نظارت: مؤسسه به‌منظور کسب اطمینان معقول نسبت به مربوط بودن، کافی بودن و اثربخش بودن سیاست‌ها و روش‌های مرتبط با سیستم کنترل کیفیت و اجرای آن در عمل، باید سیاست‌ها و روش‌های لازم را طراحی و برقرار کند. این‌گونه سیاست‌ها و روش‌ها باید شامل بررسی و ارزیابی مستمر سیستم کنترل کیفیت مؤسسه باشد.

طراحی و برقراری سیستم کنترل، موجب هزینه‌های کیفیت برای مؤسسه‌های حسابرسی می‌شود.

۲. هزینه‌های آموزش و اطلاع‌رسانی: هزینه‌های جمع‌آوری نیازهای آموزشی، برنامه‌ریزی، آماده‌سازی و اجرای دوره‌های آموزشی موردنیاز برای حفظ یا ارتقای سطح کیفیت محصولات یا خدمات، در این زیرگروه قرار می‌گیرد (نمازی، ۱۳۹۲). طبق استاندارد حسابرسی ۱، مؤسسه باید فرهنگ کیفیت را ترویج کند که در آن، کار باکیفیت بالا مورد تأکید و تشویق قرار گیرد. یکی از روش‌های ترویج فرهنگ کیفیت و پیش‌نیاز اجرای حسابرسی باکیفیت، آموزش است. افزون بر این، سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت باید مستند و به کارکنان مؤسسه اطلاع داده شود. در این‌گونه اطلاع‌رسانی، سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت و اهدافی که برای دستیابی به آن طراحی شده‌اند توصیف می‌شود و شامل این پیام است که هر فرد، مسئولیت شخصی در مورد کنترل کیفیت دارد و از وی انتظار می‌رود آن سیاست‌ها و روش‌ها را رعایت کند. افزون بر این، مؤسسه برای بازخورد دریافتی از





کارکنان خود درباره‌ی سیستم کنترل کیفیت، اهمیت زیادی قایل می‌شود. از این رو، مؤسسه همواره کارکنان خود را به اعلام نظرات یا دغدغه‌های خود درباره‌ی موضوعات کنترل کیفیت تشویق می‌کند. آموزش کارکنان و اطلاع‌رسانی که در استانداردهای حسابرسی (به‌ویژه استانداردهای کنترل کیفیت)، آیین رفتار حرفه‌ای و متون حرفه‌ای و دانشگاهی بر آن تاکید شده، هزینه‌های مؤسسه‌های حسابرسی را افزایش می‌دهد.

۳. هزینه‌های طراحی و کنترل فرایندها: شامل هزینه فعالیت‌های مربوط به بررسی قابلیت‌ها و توانایی‌های فرایندها و بازرسی‌هایی است که در خط تولید شکل می‌گیرد. همچنین، فعالیت‌هایی که برای کسب اطمینان از صحت انجام فعالیت‌ها در فرایند تولید انجام می‌شود در این گروه قرار می‌گیرد (نمازی، ۱۳۹۲). در حسابرسی، مؤسسه باید مسئولیت هر کار را به یک مدیر مسئول کار واگذار کند. مؤسسه همچنین باید برای هر کار، کارکنان مناسب و دارای توانایی‌ها، صلاحیت و زمان لازم را تعیین کند تا کار طبق الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی، انجام شود و مؤسسه بتواند گزارش‌های متناسب با شرایط موجود را صادر کند.

۴. هزینه‌های گزارش‌دهی: گزارش‌دهی کیفیت، وضعیت کیفی محصول یا خدمت، فعالیت‌های بازرسی و آزمایش و سایر گزارش‌های موردنیاز مدیران میانی و ارشد شرکت، هزینه‌هایی دارد که در این زیرگروه قرار می‌گیرد (نمازی، ۱۳۹۲). طبق استاندارد حسابرسی ۱، مؤسسه باید حداقل سالی یکبار نتایج نظارت سیستم کنترل کیفیت خود را به مدیران مسئول کار و سایر ارکان ذیصلاح مؤسسه (شامل مدیرعامل و در موارد مقتضی، هیأت‌مدیره) اطلاع دهد و این اطلاع‌رسانی باید به‌گونه‌ای باشد

که مؤسسه و افراد مزبور بتوانند طبق وظایف و مسئولیت‌های تعریف‌شده خود، اقدامات فوری و مناسب را انجام دهند. اطلاع‌رسانی باید شامل تبیین روش‌های نظارتی اجراشده، نتایج به‌دست‌آمده از روش‌های نظارتی و در موارد مربوط، توصیف نقایص سیستمی مکرر یا سایر نقایص بااهمیت و اقدامات به‌عمل‌آمده برای رفع یا اصلاح آن نقایص باشد.

۵. هزینه‌های ارزیابی پیمانکاران فرعی: مؤسسه‌های حسابرسی، معمولاً در موارد ارزیابی حسابرسان بخش، کار حسابرسی داخلی و کارشناس، این‌گونه هزینه‌ها را متحمل می‌شوند.

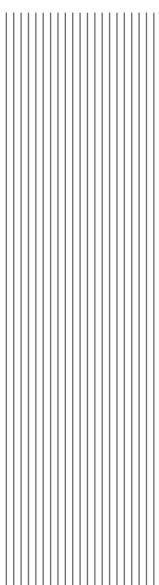
• کار حسابرسان بخش: طبق استانداردهای حسابرسی ۶۰۰^{۲۷} و ۲۲۰^{۲۸}، مدیرمسئول حسابرسی گروه مسئول هدایت، سرپرستی و عملکرد حسابرسی گروه طبق الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی و ارزیابی مناسب بودن گزارش حسابرسان با توجه به شرایط موجود است. بنابراین، در گزارش حسابرسان نسبت به صورت‌های مالی گروه نباید به حسابرسان بخش اشاره شود. مدیرمسئول حسابرسی گروه ملزم است از صلاحیت و توانایی‌های

مناسب افرادی که حسابرسی گروه را انجام می‌دهند؛ از جمله حسابرسان بخش، در مجموع اطمینان حاصل کند. در مواردی که تیم حسابرسی گروه در نظر دارد برای حسابرسی اطلاعات مالی یک بخش از خدمات حسابرسان بخش استفاده کند؛ باید از موارد زیر شناخت کسب کند:

الف. آیا حسابرس بخش از الزامات اخلاقی مربوط به حسابرسی گروه، به‌ویژه استقلال، شناخت کافی دارد و به آن پایبند است یا خیر،
ب. صلاحیت حرفه‌ای حسابرس بخش،

پ. آیا تیم حسابرسی گروه تا حدی که برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب لازم است، می‌تواند در کار حسابرسان بخش مشارکت کند یا خیر، و
ت. آیا حسابرس بخش در محیط قانونمندی فعالیت می‌کند که در آن کار حسابرسان تحت نظارت مؤثری است یا خیر.

• ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی: طبق استاندارد حسابرسی ۶۱۰^{۲۹}، حسابرسان مستقل باید فعالیت‌های واحد حسابرسی داخلی و اثر آن را بر





۶. هزینه‌های مشاوره: طبق استاندارد حسابرسی ۱، مشورت شامل گفتگو در سطح حرفه‌ای مناسب با افراد درون یا برون مؤسسه است که تخصص کافی را برای حل و فصل موضوعات پیچیده یا بحث‌انگیز دارند. مؤسسه حسابرسی، باید برای کسب اطمینانی معقول از موارد زیر، سیاست‌ها و روش‌های لازم را طراحی و برقرار کند:

الف. انجام مشورت مناسب درباره‌ی موضوعات پیچیده و بحث‌انگیز.
ب. دسترسی به منابع کافی برای انجام مشورت لازم.
پ. مستندسازی ماهیت و دامنه این‌گونه مشورت‌ها.
ت. مستندسازی نتایج حاصل از مشورت‌ها و به‌کارگیری آن.
مشاوره، به‌ویژه با افراد خارج از مؤسسه، موجب افزایش هزینه‌های کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی می‌شود.

هزینه‌های ارزیابی

هزینه‌های ارزیابی^{۳۲}، عبارت است از هزینه‌های اندازه‌گیری، ارزیابی و رسیدگی به محصولات و خدمات، برای اطمینان یافتن از این‌که کیفیت آن‌ها، تقاضای مشتریان را برآورده می‌کند (چترپیترو و موشیدز، ۲۰۱۶، ص ۶۱۶). اصلی‌ترین زیرگروه‌های این هزینه‌ها، بازرسی و آزمایش ورودی‌ها، بازرسی و آزمایش حین فرایند، بازرسی و آزمایش محصول نهایی، ممیزی کیفیت، کنترل تجهیزات بازرسی و اندازه‌گیری، تأمین مواد و خدمات و بررسی کیفی موجودی است (نمازی، ۱۳۹۲). گروه‌های هزینه ارزیابی و ارتباط آن‌ها با کیفیت حسابرسی، با انجام تغییرات و افزودن هزینه‌های مستندسازی، به شرح زیر است:

۱. بازرسی و آزمایش ورودی‌ها: این هزینه‌ها شامل هزینه انجام بازرسی و آزمایش مواد اولیه خریداری‌شده در هنگام ورود به شرکت است (نمازی،



و قابل‌قبولی را درباره‌ی مناسب بودن چنین کاری برای مقاصد حسابرسی، به دست آورد. حسابرس در برنامه‌ریزی برای استفاده از نتایج کار کارشناس باید صلاحیت حرفه‌ای و بی‌طرفی وی را ارزیابی کند. حسابرس باید شواهد کافی و قابل‌قبولی به دست آورد تا از کفایت دامنه فعالیت کارشناس برای مقاصد حسابرسی اطمینان یافته و کفایت کار کارشناس را به‌عنوان شواهد حسابرسی مربوط به سرفصل مورد رسیدگی از صورت‌های مالی ارزیابی کند. چنانچه نتایج کار کارشناس شواهد کافی و قابل‌قبول حسابرسی را فراهم نکند یا نتایج کار وی با سایر شواهد حسابرسی هماهنگی نداشته باشد؛ حسابرس باید موضوع را به‌گونه‌ای مناسب حل و فصل کند (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۶).
ارزیابی کار حسابرسان بخش، حسابرسان داخلی و کارشناس، هزینه‌های کیفیت را به مؤسسه‌های حسابرسی تحمیل می‌کند.

روش‌های حسابرسی مستقل، ارزیابی کند. حسابرس مستقل به‌تنهایی مسئول ارائه‌ی نظر درباره‌ی صورت‌های مالی و تعیین نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود روش‌های حسابرسی است. اما، بخش‌های معینی از کار واحد حسابرسی داخلی می‌تواند مورد استفاده حسابرس مستقل نیز قرار گیرد. حسابرس مستقل در جریان برنامه‌ریزی حسابرسی باید از کار واحد حسابرسی داخلی در زمینه‌های خاصی که ظاهراً به حسابرسی مستقل صورت‌های مالی مربوط می‌شود؛ یک ارزیابی مقدماتی به عمل آورد. هنگامی که حسابرس مستقل می‌خواهد از نتایج برخی کارهای واحد حسابرسی داخلی استفاده کند باید این کارها را از لحاظ کفایت آن‌ها برای دستیابی به هدف‌های حسابرسی مستقل، مورد ارزیابی و آزمون قرار دهد.
• استفاده از نتایج کار کارشناس^{۳۰}:
طبق استاندارد حسابرسی ۶۲۰^{۳۱}، چنانچه حسابرس بخواهد از نتایج کار کارشناس استفاده کند باید شواهد کافی

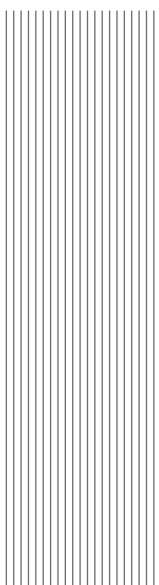
۱۳۹۲). ورودی اصلی مؤسسه‌های حسابرسی، کارکنان آن‌ها هستند. طبق استاندارد حسابرسی بخش ۱، فرایندهای استخدای مؤسسه باید دربرگیرنده روش‌هایی باشد که مؤسسه را در انتخاب افراد درستکار و مستعد برای ارتقای توانایی‌ها و صلاحیت، تا حد لازم جهت انجام کارهای مؤسسه، یاری کند. کارکنان مؤسسه‌های حسابرسی، پس از انجام ارزیابی‌های مناسب انتخاب می‌شوند.

۲. بازرسی و آزمایش حین فرایند: شامل هزینه‌ی فعالیت‌هایی است که به‌عنوان بازرسی و آزمایش حین فرایند انجام می‌شود؛ برای کسب اطمینان از این‌که تغییرات و فرایندهای انجام‌شده روی محصول، خروجی با مشخصات در نظر گرفته‌شده در فرایند و مطابق با نیازمندی‌های فعالیت‌های بعدی دارد (نمازی، ۱۳۹۲). طبق استاندارد حسابرسی بخش ۱، بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار، بررسی را به‌موقع و در مرحله‌ی مناسب از اجرای کار انجام می‌دهد تا موضوعات عمده بتواند در اسرع وقت و پیش از صدور گزارش، به‌گونه‌ای حل‌وفصل گردد که وی را متقاعد سازد. در مواردی که پیشنهادهای بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار، موردقبول مدیرمسئول کار قرار نگرفته و موضوع به‌نحوی که بررسی‌کننده متقاعد شود حل‌وفصل نشده است؛ از صدور گزارش خودداری می‌شود تا اینکه موضوع طبق روش‌های مؤسسه در برخورد با اختلاف‌نظر، حل‌وفصل شود. افزون بر این، معمولاً در حسابرسی کار هر یک از افراد، توسط رده‌های بالاتر هدایت، سرپرستی و بررسی می‌شود تا نسبت به انجام کار طبق استانداردهای حسابرسی اطمینان بدست آید.

۳. بازرسی و آزمایش محصول نهایی: شامل هزینه‌ی بازرسی و آزمایش‌هایی است که روی محصول یا

خدمت نهایی، برای تعیین پذیرش یا عدم پذیرش کالا یا خدمت نهایی تولید شده و تشخیص قابلیت ارائه‌ی محصول به مشتری انجام می‌شود (نمازی، ۱۳۹۲). طبق استاندارد حسابرسی بخش ۱، سیاست‌ها و روش‌های مؤسسه باید تکمیل بررسی کنترل کیفیت کار پیش از صدور گزارش را الزامی کند. بررسی کنترل کیفیت کار معمولاً دربرگیرنده مذاکره با مدیرمسئول کار، بررسی صورت‌های مالی یا سایر اطلاعات و گزارش مربوط، و به‌ویژه، ارزیابی مناسب بودن گزارش است. این بررسی همچنین دربرگیرنده بررسی کاربرگ‌های انتخاب‌شده درباره‌ی قضاوت‌های عمده‌ی به‌عمل‌آمده توسط گروه کاری و نتایج به‌دست‌آمده، است. میزان بررسی به پیچیدگی کار و خطر نامناسب بودن گزارش برای شرایط موجود، بستگی دارد. بررسی، مسئولیت مدیرمسئول کار را کاهش نمی‌دهد.

۴. ممیزی کیفیت: هزینه فعالیت‌های ممیزی محصول یا خدمت که برای کسب اطمینان از صحت انجام بازرسی و آزمون‌ها و همچنین کنترل انجام صحیح فرایند و مطابقت مشخصه‌های محصول از سوی بازرسان داخلی شرکت یا بازرسان خارجی انجام می‌شود (نمازی، ۱۳۹۲). طبق استاندارد حسابرسی بخش ۱، نظارت عبارت است از فرایند بررسی و ارزیابی مستمر سیستم کنترل کیفیت مؤسسه، شامل بازبینی متناوب موارد انتخابی از کارهای تکمیل‌شده، که برای قادر ساختن مؤسسه به کسب اطمینان معقول از اجرای اثربخش سیستم کنترل کیفیت آن، طراحی‌شده است. در استاندارد یادشده، بازبینی نیز این‌گونه تعریف‌شده است: روش‌های طراحی‌شده برای فراهم نمودن شواهدی از رعایت سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت مؤسسه توسط گروه کاری در ارتباط با کار تکمیل‌شده، مؤسسه به‌منظور کسب اطمینان معقول نسبت



به مربوط بودن، کافی بودن و اثربخش بودن سیاست‌ها و روش‌های مرتبط با سیستم کنترل کیفیت و اجرای آن در عمل، باید سیاست‌ها و روش‌های لازم را طراحی و برقرار کند. این‌گونه سیاست‌ها و روش‌ها باید شامل بررسی و ارزیابی مستمر سیستم کنترل کیفیت مؤسسه، شامل بازبینی ادواری نمونه‌هایی از کارهای تکمیل‌شده باشد. هدف از نظارت بر رعایت سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت، ارزیابی موارد زیر است: الف. رعایت الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی.

ب. مناسب بودن طراحی سیستم کنترل کیفیت و اثربخشی اجرای آن. پ. به‌کارگیری مناسب سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت مؤسسه به‌گونه‌ای که گزارش‌های صادره توسط مؤسسه یا مدیرمسئول کار، برای شرایط موجود مناسب باشد.

۵. کنترل تجهیزات بازرسی و اندازه‌گیری: شامل هزینه‌های مربوط به کنترل تجهیزات بازرسی و اندازه‌گیری و حفظ آن‌ها در شرایط مطلوب است. به‌گونه‌ای که بتوان به مقادیر اندازه‌گیری شده به‌وسیله این دستگاه‌ها اعتماد کرد و شامل هزینه‌های استهلاک، تدارک تجهیزات متناسب و کالیبراسیون آن‌ها می‌شود (نمازی، ۱۳۹۲). کنترل کیفیت حسابرسی، خدمتی است که تجهیزات بازرسی و اندازه‌گیری چندانی ندارد. معمولاً این‌گونه موارد، به سیستم‌ها و نرم‌افزارهای رایانه‌ای مورد استفاده در کنترل کیفیت، مربوط می‌شود.

۶. تأمین مواد و خدمات: هزینه‌های مربوط به تأمین مواد و خدمات موردنیاز برای انجام بازرسی و آزمایش‌ها در مراحل مختلف ورودی، تأمین فرایند و محصول یا خدمت نهایی است (نمازی، ۱۳۹۲). هزینه‌های مربوط به کنترل‌کننده‌ی کیفیت حسابرسی را می‌توان در این گروه قرار داد. طبق استاندارد حسابرسی بخش ۱، بررسی‌کننده کنترل

کیفیت کار عبارت است از شریک، فرد واجد شرایط دیگری در مؤسسه، فرد برون سازمانی واجد شرایط یا گروهی از این گونه افراد، باتجربه و اختیار کافی و مناسب برای ارزیابی بی طرفانه (پیش از صدور گزارش) قضاوت های عمده ای به عمل آمده توسط گروه کاری و نتایجی که برای تهیه گزارش به آن دست یافته اند. سیاست ها و روش های مؤسسه باید معیارهای لازم برای تعیین بررسی کنندگان کنترل کیفیت را مشخص نماید و واجد صلاحیت بودن آن ها را بر اساس موارد زیر تعیین کند: الف. شرایط فنی لازم برای ایفای مسئولیت، شامل تجربه و اختیار لازم؛ و ب. میزانی که می توان با بررسی کننده کنترل کیفیت کار مشورت کرد؛ بدون این که بی طرفی وی خدشه دار شود.

۷. بررسی کیفی موجودی: هزینه های بررسی کیفیت موجودی هایی که در انبار شرکت نگهداری می شوند تا نسبت به کیفیت مورد نیاز آن ها اطمینان حاصل کرد (نمازی، ۱۳۹۲). گرچه حسابرسی خدمتی اطمینان بخش است و موجودی مواد و کالا ندارد؛ بررسی کیفی نمونه ای کارهای تکمیل شده را می توان در این گروه هزینه جای داد. طبق استاندارد حسابرسی بخش ۱، نمونه ای از کارهای تکمیل شده، معمولاً به طور ادواری بازبینی می شود. کارهای انتخاب شده برای بازبینی شامل دست کم یک کار برای هر مدیرمسئول کار در هر دوره است که این دوره معمولاً بیش از سه سال نیست. روش سازمان دهی بازبینی ادواری، شامل زمان بندی انتخاب هر کار، به عوامل زیادی بستگی دارد.

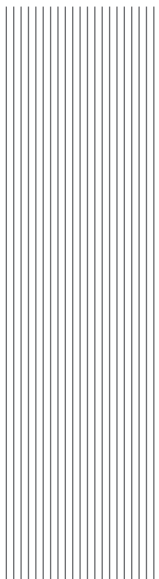
۸. مستندسازی: مؤسسه باید سیاست ها و روش های مستندسازی مناسب را برقرار کند تا شواهدی درباره ی کارکرد هر یک از اجزای سیستم کنترل کیفیت خود فراهم نماید. مؤسسه این مستندات را برای مدتی کافی که طی آن مجریان روش های نظارتی بتوانند

رعایت سیستم کنترل کیفیت مؤسسه را ارزیابی کنند یا دوره بلندمدت تری که طبق قانون و مقررات الزامی شده است؛ نگهداری می کند

هزینه های شکست درونی

هزینه های شکست درونی^{۳۳} عبارت است از هزینه هایی که پیش از رسیدن محصول یا خدمات معیوب به مشتری یا صاحب کار رخ می دهد (چتریپترو و موشیدز، ۲۰۱۶، ص ۶۱۶). اصلی ترین زیرگروه های این هزینه ها دورریز یا اسقاط و تعمیر و دوباره کاری، تحلیل شکست، تعمیر و دوباره کاری اقلام معیوب دریافتی، بازرسی صد درصد، بازرسی و آزمایش مجدد و درجه بندی زیر سطح است (نمازی، ۱۳۹۲). گروه های هزینه ی شکست درونی و ارتباط آن ها با کیفیت حسابرسی، با انجام تغییرات به شرح زیر است:

۱. دورریز یا اسقاط و تعمیر و دوباره کاری: هزینه های مربوط به محصولات یا خدماتی که به دلیل عدم انطباق با مشخصه های تعیین شده، قابلیت ارائه به مشتریان را نداشته و امکان به کارگیری در محل ها و کاربردهای دیگر را ندارند و هزینه های محصولات یا خدماتی که به دلیل مطابقت نداشتن با مشخصه های مورد نیاز قابل استفاده نیستند و در برخی موارد با تکرار برخی فعالیت ها یا انجام فعالیت های تعمیراتی، انطباق حاصل کرده و قابل استفاده می شوند؛ در این زیرگروه قرار می گیرند (نمازی، ۱۳۹۲). فرایند حسابرسی به گونه ای است که معمولاً کار هر یک از افراد، توسط رده های بالاتر هدایت، سرپرستی و بررسی می شود و طبق استاندارد حسابرسی ۳۰۰^{۳۴}، حسابرس باید در مرحله ی برنامه ریزی، ماهیت، زمان بندی اجرا و میزان هدایت و سرپرستی اعضای تیم حسابرسی و بررسی کار آن ها را مشخص کند. این گونه بررسی ها و



همچنین بررسی های کنترل کننده کیفیت، معمولاً منجر به نگارش نکات معوق توسط بررسی کننده می شود. این نکات معوق، باید توسط رسیدگی کننده بررسی شود و در صورت نیاز، موضوع دوباره رسیدگی و کاربرگ مربوط، جایگزین یا تکمیل و اصلاح شود.

۲. تحلیل شکست: هزینه های مربوط به بررسی و تحلیل علل بروز ایراد در محصول و تدبیر راه حل های رفع و پیش گیری از تکرار آن ها در این زیرگروه قرار می گیرند (نمازی، ۱۳۹۲). طبق استاندارد حسابرسی ۱، مؤسسه باید آثار نقایص مشاهده شده در نتیجه فرایند نظارت را ارزیابی و نوع آن را با توجه به موارد زیر تعیین کند:

الف. مواردی که لزوماً نشان دهنده عدم کفایت سیستم کنترل کیفیت مؤسسه (برای فراهم نمودن اطمینان معقول نسبت به رعایت الزامات استانداردهای حرفه ای، قانونی و مقرراتی و همچنین مناسب بودن گزارش های صادره توسط مؤسسه با شرایط موجود) نیست.

ب. نقایص سیستمی، مکرر یا سایر نقایص بااهمیتی که مستلزم اقدام اصلاحی بی درنگ می باشد.

مؤسسه باید نقایص مشخص شده در نتیجه فرایند نظارت و پیشنهادهای تبدیلی مناسب را به مدیران مسئول کار و سایر کارکنان ذی ربط اطلاع دهد. ارزیابی مؤسسه از هر نوع نقص باید به پیشنهادهایی درباره ی یک یا چند مورد زیر بینجامد:

الف. انجام اقدام اصلاحی مناسب در ارتباط با یک کار خاص یا هر یک از کارکنان.

ب. اطلاع رسانی یافته ها به افراد مسئول آموزش و ارتقای حرفه ای.

پ. تغییرات سیاست ها و روش های کنترل کیفیت.

ت. اقدام انضباطی در مورد افرادی که سیاست ها و روش های مؤسسه را رعایت



نمی‌کنند، به‌ویژه آن‌هایی که مکرراً تخطی می‌کنند.

۳. تعمیر و دوباره‌کاری اقلام معیوب دریافتی: هزینه‌های مربوط به آماده‌سازی اقلام دریافتی از تأمین‌کنندگان مواد، که با شکل فعلی به علت عدم رعایت مشخصه‌های درخواستی از طرف تأمین‌کننده قابل‌استفاده نبوده و باید تعمیر شوند (نمازی، ۱۳۹۲). این هزینه‌ها را می‌توان به استفاده از کار حساب‌رسان بخش، کارشناسان و حساب‌رسان داخلی ربط داد. طبق استانداردهای حسابرسی مربوط، اگر نتایج کار آن‌ها شواهد کافی و مناسب فراهم نکند؛ حساب‌رسان باید موضوع را به‌گونه‌ای مناسب حل و فصل و در صورت لزوم روش‌های مورد نظر خود را اجرا کند.

۴. بازرسی صد درصد: در صورتی که کالای آماده‌شده برای ارسال به مشتری، دارای عیوب بیش از حد قابل‌قبول باشد؛ باید صد درصد بازرسی شود و اقلام معیوب آن تا دستیابی به حد قابل‌قبول جداسازی شود (نمازی، ۱۳۹۲). حسابرسی، یک خدمت اطمینان‌بخش است و تمام کارهای حسابرسی، باید کیفیت لازم را داشته باشد. باوجوداین، استانداردهای کنترل کیفیت حسابرسی، بررسی کنترل کیفیت کار در مورد همه‌ی حسابرسی‌های صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار را الزامی کرده و کنترل کیفیت سایر شرکت‌ها نیز باید به‌گونه‌ای مناسب انجام شود.

۵. بازرسی و آزمایش مجدد: در صورتی که محصولی تعمیر یا دوباره‌کاری شود؛ نیازمند بازرسی و آزمایش به‌منظور اطمینان از قرار گرفتن در حدود قابل‌قبول است. هزینه مربوط باید از بازرسی و آزمایش‌هایی که در شرایط عادی تولید انجام می‌شوند تفکیک و به‌طور جداگانه محاسبه شود (نمازی، ۱۳۹۲). با توجه به مطالب مندرج در بند ۱ بالا، پس از رفع نکات

معوق، کاربرگ‌های تکمیل، اصلاح و جایگزین شده باید دوباره بررسی شود تا درباره‌ی درست و مناسب بودن آن‌ها اطمینان بدست آید.

۶. درجه‌بندی زیر سطح: هزینه‌ی ناشی از فروش محصولات با قیمتی پایین‌تر به دلیل مطابقت نداشتن مشخصه‌های آن‌ها با محصولات درجه بالاتر (باکیفیت بهتر) در این زیرگروه قرار می‌گیرند (نمازی، ۱۳۹۲). این هزینه را می‌توان با توجه به رده‌بندی کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی، با کیفیت حسابرسی ربط داد؛ اما با توجه به ماهیت رتبه‌بندی مؤسسه‌ها، باید در بخش هزینه‌های شکست برونی به آن اشاره شود.

هزینه‌های شکست برونی

هزینه‌های شکست برونی^{۳۵} عبارت است از هزینه‌هایی که پس از تحویل خدمات یا محصولات به صاحب‌کار (مشتری) رخ می‌دهد (چترپیترو و موشیدز، ۲۰۱۶، ص ۶۱۶). اصلی‌ترین زیرگروه‌های این هزینه‌ها، ضمانت، شکایت صاحب‌کاران (مشتریان)، برگشت محصول و تخفیف است (نمازی، ۱۳۹۲). گروه‌های هزینه شکست برونی

و ارتباط آن‌ها باکیفیت حسابرسی، با انجام تغییرات و افزودن هزینه‌های مربوط به رتبه‌ی پایین کیفیت، به شرح زیر است:

۱. شکایت: هزینه فعالیت‌هایی که برای پاسخگویی به مشتریان و جلب رضایت آن‌ها (شامل پرداخت خسارت) انجام می‌شود (نمازی، ۱۳۹۲). هزینه دعاوی حقوقی و شکایات، مهم‌ترین هزینه‌ی شکست برونی و شاید بتوان گفت مهم‌ترین هزینه‌ی کیفیت حسابرسی است. طبق استاندارد حسابرسی ۱، مؤسسه باید به‌منظور کسب اطمینان معقول از برخورد مناسب با شکایات و اتهامات زیر، سیاست‌ها و روش‌های لازم را طراحی و برقرار کند:

الف. شکایات و اتهامات در مورد اینکه کار انجام‌شده توسط مؤسسه، طبق الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی مربوط انجام نشده است؛ و ب. اتهامات مربوط به عدم رعایت سیستم کنترل کیفیت مؤسسه.

شکایات و اتهامات ممکن است از درون یا برون مؤسسه مطرح شود. شکایات ممکن است توسط کارکنان مؤسسه، صاحب‌کاران یا سایر اشخاص



با کیفیت پایین‌تر به مشتری داده می‌شود (نمازی، ۱۳۹۲). این هزینه، در مورد خدمات حسابرسی، چندان مطرح نیست.

خلاصه هزینه‌های کیفیت حسابرسی، به‌صورت ترازنامه کیفیت در جدول ۳ آمده است. تفاوت بین هزینه‌های پیش‌گیری و ارزیابی با هزینه‌های شکست درونی و برونی، با توجه به این‌که معمولاً هزینه‌های شکست بالاتر است؛ به‌عنوان هزینه‌های کیفی قابل کنترل رخ داده، در ترازنامه کیفیت درج می‌شود. کاهش این هزینه در بلندمدت، نشانه اثربخشی هزینه‌یابی کیفیت است.

نتیجه‌گیری

استانداردها و مقررات حسابرسی، به‌ویژه استانداردهای ۱ و ۲۲۰ و آیین‌نامه نظارت حرفه‌ای، مؤسسه‌های حسابرسی و شاغلین انفرادی را ملزم به طراحی و برقراری سیستم کنترل کیفیت و اجرای حسابرسی با کیفیت نموده است. این الزام در پاسخ به نیاز حرفه ایجاد شده است. حسابرسی، خدمتی است اطمینان بخش که اعتبار آن، به شدت به کیفیت حسابرسی بستگی دارد.

گرچه به‌کارگیری فنون حسابداری مدیریت، به‌دردت در ادبیات حسابرسی مطرح شده، طراحی و برقراری سیستم کنترل کیفیت و اجرای حسابرسی با کیفیت هزینه‌هایی دارد که می‌توان آن را در چارچوب هزینه‌یابی کیفیت مطرح نمود. ادبیات موجود نشان می‌دهد که هزینه‌یابی کیفیت، بیشتر در مورد شرکت‌های تولیدی مطرح شده، اما شواهدی از کاربرد آن در شرکت‌های خدماتی نیز وجود دارد. در این نوشتار، هزینه‌های کیفیت حسابرسی، در چارچوب یکی از مدل‌های پرکاربرد هزینه‌یابی کیفیت، یعنی مدل پیشگیری، ارزیابی و شکست تشریح شد. طبق مدل یادشده هزینه‌های کیفیت شامل هزینه‌های پیشگیری،



می‌کند (مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۹۵). امتیاز نامناسب کنترل کیفیت و قرار گرفتن در گروه‌های پایین، هزینه‌های مشهود و نامشهودی را برای مؤسسه‌های حسابرسی خواهد داشت. برای نمونه، بسیاری از صاحب‌کاران، حسابرسی را به مؤسسه‌های دارای رتبه‌ی کیفیت پایین واگذار نمی‌کنند.

۳. ضمانت: هزینه‌های تعویض، تعمیر یا جایگزینی محصولاتی که در دوره‌ی گارانتی قرار دارند (نمازی، ۱۳۹۲). انتظار نمی‌رود که این هزینه، در مورد خدمات اطمینان بخش مطرح شود.

۴. برگشت محصول: در برگیرنده‌ی هزینه‌های تعویض، تعمیر یا جایگزینی محصولات معیوبی که عودت شده و گارانتی آن به پایان رسیده است (نمازی، ۱۳۹۲). این هزینه، در مورد خدمات حسابرسی مطرح نیست.

۵. تخفیف: کاهش قیمت یا سایر امتیازاتی که به‌دلیل پذیرش محصول

ثالث، مطرح و به اعضای گروه کاری یا سایر کارکنان مؤسسه اعلام گردد. مؤسسه با توجه به سیاست‌ها و روش‌های برقرارشده، شکایات و اتهامات را تحت سرپرستی یکی از شرکای مؤسسه که دارای تجربه و اختیار کافی و مناسب بوده و در کار موردنظر مشارکت نداشته است؛ بررسی و مستند می‌کند. این بررسی، در صورت ضرورت، شامل مشاوره حقوقی نیز خواهد بود. دعاوی حقوقی، می‌تواند هزینه‌های زیادی را به مؤسسه‌های حسابرسی تحمیل کند. راه پیش‌گیری از هزینه‌های دعاوی حقوقی، انجام حسابرسی با کیفیت است.

۲. رتبه‌ی پایین کیفیت: در اجرای ماده ۳۱ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران و آیین‌نامه‌های مربوط (ازجمله آیین‌نامه نظارت حرفه‌ای و آیین‌نامه کارگروه کنترل کیفیت)، جامعه حسابداران رسمی ایران کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی را اجرا و بر اساس امتیاز مربوط، مؤسسه‌ها را در چهار گروه الف تا د گروه‌بندی

ارزیابی، شکست درونی و شکست برونی است. مؤسسه‌های حسابرسی، هر چقدر بیشتر برای پیش‌گیری از کیفیت پایین و ارزیابی کیفیت تلاش کنند؛ با شکست کمتری مواجه می‌شوند.

استانداردهای حسابرسی، حسابرسان را ملزم به طراحی و برقراری و نظارت بر سیستم کنترل کیفیت نموده‌اند که این موارد، هزینه‌های پیش‌گیری و ارزیابی را همراه دارد و حسابرسی با کیفیت را به بار می‌آورد. در نتیجه حسابرسی با کیفیت، هزینه‌های شکست درونی و برونی مربوط به کیفیت پایین، کاهش خواهد یافت. با وجود اهمیت کیفیت حسابرسی، هزینه‌های کیفیت به‌طور جداگانه شناسایی نمی‌شود و کیفیت بهایی نمی‌شود. شناسایی هزینه‌های کیفیت به تفکیک اجزای تشکیل دهنده آن، به شناسایی نقاط قوت و ضعف کیفیت و مدیریت هزینه‌های کیفیت، کمک می‌کند. نتایج پژوهش تای و همکاران (۲۰۱۱) درباره‌ی انگیزه‌های به‌کارگیری مدیریت هزینه‌های کیفیت، نشان داد که به‌کارگیری هزینه‌یابی کیفیت به کاهش هزینه‌های شکست شده است.

با توجه به مطالب مطرح شده، پیشنهادهای زیر می‌تواند موضوع پژوهش‌های حسابداری باشد:

• به‌کارگیری سایر فنون حسابداری مدیریت در حسابرسی

• اجرای الگوی هزینه‌یابی کیفیت در

یک مؤسسه حسابرسی و ارائه‌ی نتایج آن (مورد کاوی) ■

جدول ۳: ترازنامه‌ی هزینه‌های کیفیت حسابرسی

هزینه‌های شکست درونی	هزینه‌های پیشگیری:
• دورریز، اصلاح و دوباره‌کاری (جایگزینی و اصلاح کاربرگ‌های نامناسب) • تحلیل شکست (علل نقص در کیفیت و پیشنهادها) • تعمیر و دوباره‌کاری اقلام معیوب دریافتی (اجرای روش‌های لازم درباره‌ی کار حسابرسان بخش، حسابرسان داخلی و کارشناس) • بازرسی صد درصد (بررسی صد درصد کیفیت برخی کارهای حسابرسی) • بازرسی و آزمایش مجدد (بررسی مجدد کیفیت کاربرگ‌های جایگزین یا تکمیل و اصلاح شده)	• طراحی و برقراری سیستم کنترل کیفیت • آموزش و اطلاع‌رسانی • طراحی و کنترل فرایندها • گزارش‌دهی • ارزیابی پیمانکاران فرعی (حسابرسان بخش، حسابرسان داخلی و کارشناس) • مشاوره
هزینه‌های شکست برونی:	هزینه‌های ارزیابی:
• شکایات و اتهامات • رتبه‌ی پایین کیفیت (رتبه‌ی پایین مؤسسه از نظر کیفیت)	• بازرسی و آزمایش ورودی‌ها (ارزیابی کارکنان) • بازرسی و آزمایش حین فرایند (کنترل کیفیت طی انجام کار) • بازرسی و آزمایش محصول نهایی (کنترل کیفیت کار، پیش از صدور گزارش) • ممیزی کیفیت (نظارت بر سیستم کنترل کیفیت و بازبینی) • کنترل تجهیزات بازرسی و اندازه‌گیری • تأمین مواد و خدمات (هزینه‌های شخص یا گروه کنترل کننده کیفیت) • بررسی کیفی موجودی (نمونه کارهای تکمیل‌شده) • مستندسازی کنترل کیفیت
جمع هزینه‌های عدم انطباق	جمع هزینه‌های انطباق

منابع:

۱. احتشام رائی، رضا، ۱۳۹۴، "شناسایی و اولویت‌بندی عوامل موثر بر هزینه‌های کیفیت در فاز تولید انبوه محصولات خودروسازی (مطالعه موردی شرکت ایران‌خودرو و سایپا)"، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۱۴، ص ۷۵-۸۶.
۲. ایزدی نیا، ناصر و رضا کمالی، ۱۳۹۳، "بررسی تاثیر اجرای سیستم هزینه‌یابی کیفیت بر مدیریت هزینه در شرکت پالایش گاز فجر جم"، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۲، صص ۳۶-۵۱.
۳. دارابی، رویا و علی فلاح نژاد، ۱۳۸۸، "ارزیابی موانع توسعه هزینه‌های کیفیت در صنعت محصولات شیمیایی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، دوره ۱، شماره ۴، صص ۱۵۵-۱۸۴.
۴. رهنمای رودپشتی، فریدون، ۱۳۸۷، حسابداری مدیریت استراتژیک، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی.
۵. کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۶، استانداردهای حسابرسی، خدمات اطمینان بخشی و سایر خدمات مرتبط، انتشارات سازمان حسابرسی.
۶. نمازی، محمد، ۱۳۹۲، حسابداری مدیریت، انتشارات سمت.
۷. مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۵، مجموعه قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران، انتشارات جامعه حسابداران رسمی ایران.
8. Ayati, Ehsan, 2013, Quantitative Cost of Quality Model in

McGraw-Hill, New York, NY.

18. Horngren, Charles T. Srikant M. Datar, Madhav V. Rajan, 2015, Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Fifteenth Edition, Pearson Education, Inc.

19. International Federation of Accountants (IFAC), 2015, Supplement to the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements, Volume I.

20. Juran, J.M. 1951, Quality Control Handbook, 1st ed., McGraw Hill, New York, NY.

21. Lari, A. and Asllani, A. 2013, "Quality cost management support system: an effective tool for organisational performance improvement", Total Quality Management, Vol. 24 No. 4, pp 432-451.

22. Parasuraman, A., Zeithamel, V., and Berry, L, 1984, A Conceptual Model of Service Quality. Report No.84-106, Marketing Science Institute.

23. Roden, S. and Dale, B.G, 2000, "Understanding the language of quality costing", The TQM Magazine, Vol. 12 No. 3, pp. 179-185.

24. Tye, L.H., Halim, H.A. and Ramayah, T, 2011, "An exploratory study on cost of quality implementation in Malaysia: the case of Penang manufacturing firms", Total Quality Management and Business Excellence, Vol. 22 No. 11, pp. 1299-1315

25. Yang, C. 2008, "Improving the definition and quantification of quality costs", Total Quality Management, Vol. 19 No. 3, pp 175-191.

Manufacturing Supply Chain, Presented in partial fulfillment of the requirement For degree of Master of Applied Science (Quality Systems Engineering) at Concordia University, Montreal, Quebec, Canada.

9. Campanella, J. 1999, Principles of Quality Costs: Principles, Implementation and Use, 3rd ed, ASQ Quality Press, Milwaukee, WI.

10. Carr, Lawrence, P. 1992, "Applying cost of quality to a service business, Sloan Management Review, Volume 33, Issue 4.

11. Chatzipetrou, Evrikleia and Odysseas Moschidis, 2016, "Quality costing: a survey in Greek supermarkets using multiple correspondence analysis". International Journal of Quality & Reliability Management, Vol. 33 Iss: 5, pp 615 – 632.

12. Crosby, P.B, 1979, Quality is Free, McGraw Hill, New York, NY.

13. Dale, B. and Plunkett, J. (1999), Quality Costing, 3rd ed., Gower Press, Aldershot.

14. DeFond, Mark and Jieying Zhang, 2014, "A Review of Archival Auditing Research", Journal of Accounting and Economics, Volume 58, Issues 2–3, PP 275–326.

15. Duarte Arenas, Patricia, 2014, Quality costs analysis in the service sector: an empirical study of the Colombian banking system. Presented in partial fulfillment of the requirement For degree of Master of Applied Science (Quality Systems Engineering) at Concordia University, Montreal, Quebec, Canada.

16. Feigenbaum, A.V. 1956, "Total quality control", Harvard Business Review, Vol. 34 No. 6, pp 93-101.

17. Feigenbaum, A.V. 1991, Total Quality Control, 3rd ed.,

پی‌نویس‌ها:

17. Process cost model

18. Juran's revised COQ model

19. Carr's service model

20. Opportunity cost model

21. Activity Based Costing (ABC) Model

22. Miller and Morris profit based COQ model

23. Capital Budgeting model

24. Continuous improvement model

25. prevention-appraisal-failure (P-A-F) model

26. prevention costs

۲۷. ملاحظات خاص در حسابرسی صورت‌های مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)

۲۸. کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی (تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

۲۹. ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی

۳۰. کارشناس، به فرد یا مؤسسه‌ای اطلاق می‌شود که دارای مهارت، دانش و تجربه در زمینه‌ای خاص غیر از حسابداری و حسابرسی است.

۳۱. استفاده از نتایج کار کارشناس

32. appraisal costs

33. internal failure costs

۳۴. برنامه‌ریزی حسابرسی صورت‌های مالی

35. external failure costs

۱. دانشیار گروه حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد، ایمیل: mhvadeei@um.ac.ir

۲. استادیار گروه حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد، ایمیل: kardan@um.ac.ir

۳. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد و حسابدار رسمی، ایمیل: azad.abdollah@stu.um.ac.ir و azad.abdollah@yahoo.com

۴. با توجه به تطابق استانداردهای حسابرسی، خدمات اطمینان‌بخش و سایر خدمات مرتبط ایران (منتشر شده توسط سازمان حسابرسی) یا استانداردهای بین‌المللی مربوط، از این به بعد در این مقاله تنها از اصطلاح استانداردهای حسابرسی، بدون اشاره به استانداردهای ایران یا استانداردهای بین‌المللی، استفاده شده است.

5. International Auditing and Assurance Standards Board

6. tangible product

7. Tangibles

8. Service reliability

9. Responsiveness

10. Assurance

11. Empathy

12. Juran's model

13. Lesser's model

14. PAF or Crosby model

15. Harrington's Poor Quality Cost (PQC) model

16. Godfrey-Pasewak accounting COQ