



دکتر جواد بستانیان / حسابدار رسمی

برای کسب شواهد حسابرسی درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشاشده در صورت‌های مالی است. انتخاب روش‌های حسابرسی به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرهای داخلی مربوط به تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود و نه به قصد اظهارنظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی واحد

«مسئولیت این مؤسسه، اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی یادشده بر اساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند این مؤسسه الزامات آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت و حسابرسی را به گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود.»
در بند دامنه‌ی رسیدگی ماهیت حسابرسی به شرح زیر توصیف می‌شود:
«حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی

براساس استانداردهای حسابرسی، کنترل کیفیت نظامی است که مؤسسه‌های ارائه‌کننده‌ی خدمات حسابرسی و سایر خدمات اعتباربخشی باید برای کسب اطمینان معقول از این که الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی رعایت می‌شود و گزارش‌ها، مناسب شرایط موجود صادر می‌شود، طراحی و برقرار کنند (بند ۳ استاندارد کنترل کیفیت ۱).

مسئولیت حسابرسان براساس استانداردهای حسابرسی در بند مقدمه‌ی گزارش‌های حسابرسی به شرح زیر بیان می‌شود:

تجاری، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام‌شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه‌ی صورت‌های مالی است.»

سپس حسابرس به مخاطب اعلام می‌کند که «این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی، کافی و مناسب است.»

علاوه بر موارد بالا که طبق استاندارد حسابرسی اظهار می‌شود، حسابرسان ایران بر پایه‌ی ماده‌ی چهارم آیین‌نامه‌ی اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات حسابداران رسمی در ادامه اعلام می‌کنند که «به‌عنوان بازرس قانونی مسئولیت دارند موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و مفاد اساسنامه‌ی شرکت و سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کنند.»

بنابراین وظیفه‌ی کنترل کیفیت، وظیفه‌ی درونی است که خود مؤسسه‌ها باید انجام دهند تا بتوانند پاسخ‌گوی ادعاهای خویش در گزارش‌های حسابرسی باشند. کنترل کیفیت حسابرسی دربرگیرنده‌ی چهار جزء به شرح زیر است:

- ۱- کیفیت حسابرسی
- ۲- کنترل کیفیت پیش از صدور گزارش (نظارت)
- ۳- کنترل کیفیت کارهای تکمیل شده
- ۴- کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

یکم: کیفیت حسابرسی

«وظیفه‌ی حرفه‌ای حسابرسی و دیگر خدمات اعتباربخشی باید با بالاترین سطح کیفیت معقول انجام شود.

سیستم کنترل کیفیت باید شامل سیاست‌ها و روش‌هایی باشد که موضوعات زیر را مورد توجه قرار دهد:

الف- مسئولیت‌های مدیریت درباره‌ی کیفیت در درون مؤسسه،

ب- الزامات اخلاقی،

ج- پذیرش و ادامه‌ی کار، و

د- منابع انسانی،

ه- اجرای کار،

و- نظارت» (بند ۷ استاندارد کنترل کیفیت ۱)

توضیح این نکته ضروری است که آنچه در این بخش به عنوان سیستم کنترل کیفیت مطرح شده، در واقع الزامات رعایت کیفیت برای اظهارنظر همراه با آرامش خاطر به وسیله‌ی حسابرس است. می‌توان در این بخش به جای کنترل کیفیت از واژه‌ی کیفیت استفاده کرد.

مسئولیت‌های مدیریت درباره‌ی

کیفیت در درون مؤسسه

سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت باید مستند باشد و به اطلاع کارکنان مؤسسه برسد. انتظارات مؤسسه از چگونگی انجام کار حسابرسی در مؤسسه و سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت و اهداف آن سیاست‌ها و روش‌ها شرح داده شده باشد. (بند ۸ استاندارد کنترل کیفیت ۱)

مؤسسه باید سیاست‌ها و روش‌هایی را برای ترویج فرهنگ درون‌سازمانی مبنی بر این که کیفیت جزئی اساسی از اجرای کار است طراحی و برقرار کند. (بند ۹ استاندارد کنترل کیفیت ۱)

بنابراین مسئولیت مؤسسه‌های حسابرسی این است که هم الزامات اخلاقی در مؤسسه رعایت شود، هم کار حسابرسی براساس الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی انجام شود و هم گزارش‌ها

متناسب با شرایط موجود صادر شود.

الزامات اخلاقی

براساس آیین رفتار حرفه‌ای، درست‌کاری، بی‌طرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، رفتار حرفه‌ای و اصول و ضوابط حرفه‌ای اصول بنیادی اخلاق حرفه‌ای را تشکیل می‌دهند.

درست‌کاری در حرفه‌ی حسابرسی آن است که حسابرسان هم‌همی کارهایی را که برای ایفاء مسئولیت خود لازم می‌دانند، انجام دهند و هم به عدم رعایت استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات توسط صاحب‌کاران کمک نکنند. این که بعضی از حسابرسان بیان می‌کنند که کار حسابرس کمک به شرکت است، بیان درستی نیست. حسابرسان به لحاظ الزام به استقلال ظاهری باید به گونه‌ای با صاحب‌کاران روبه‌رو شوند که نشان دهند وظیفه‌شان گزارش کردن موارد تحریف بااهمیت نسبت به الزامات استانداردهای حسابداری، تقلب و عدم رعایت مقررات است تا واحدهای تجاری نتوانند صورت‌های مالی نادرست ارائه کنند یا قوانین و مقررات را رعایت نکنند.

حسابرس برای رعایت الزام به بی‌طرفی نمی‌تواند هنگامی که گزارش کردن تحریف‌ها و عدم رعایت قوانین و مقررات، منافع شرکت یا مدیران آن را به خطر می‌اندازد، به سود شرکت یا مدیران آن رفتار کند یا از وارد آمدن خسارت احتمالی در نتیجه‌ی انجام وظیفه‌ی خود نگران باشد.

حسابرس باید صلاحیت حرفه‌ای داشته باشد یعنی هم دانش کافی برای حضور در جایگاه قضاوت حرفه‌ای در هنگام حسابرسی داشته باشد و هم مراقبت‌های حرفه‌ای لازم را برای این که محصول کارش درست و قابل



ب - تعیین معیارهای لازم به منظور تشخیص ضرورت کنترل کیفیت کار برای سایر حسابرسی‌ها و بررسی‌های اجمالی اطلاعات مالی تاریخی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و سایر خدمات مرتبط

ج - الزام به کنترل کیفیت کار در مورد همه‌ی کارهایی که معیارهای تعیین شده در بند ب بالا در مورد آن‌ها مصداق دارد» (بند ۵۹ استاندارد حسابرسی کنترل کیفیت ۱)

سوم : کنترل کیفیت کارهای تکمیل شده

«مؤسسه به‌منظور حصول اطمینان از 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 تکمیل شده باشد.» (بند ۸۴ استاندارد کنترل کیفیت ۱)

که گروه، کار حسابرسی را به گونه‌ای شایسته و طبق استانداردهای حسابرسی انجام می‌دهد، برنامه‌ریزی در آغاز کار، نظارت در حین کار و نظارت بر تکمیل کار ضروری است.

دوم: کنترل کیفیت پیش از صدور گزارش (نظارت)

کنترل کیفیت مؤسسه‌ی حسابرسی پیش از صدور گزارش حسابرسی، فرایند مستمر بررسی و بازبینی متناوب موارد انتخابی از کارهای تکمیل‌شده برای کسب اطمینان معقول از اجرای اثربخش نظام کیفیت است.

«مؤسسه باید سیاست‌ها و روش‌هایی را برای الزامی کردن کنترل کیفیت کار برقرار کند تا ارزیابی بی‌طرفانه‌ی نسبت به قضاوت‌های عمده‌ی به عمل آمده توسط گروه کاری و نتایج به دست آمده در تهیه‌ی گزارش، فراهم شود. این‌گونه سیاست‌ها و روش‌ها باید شامل موارد زیر باشد: الف - الزام به کنترل کیفیت کار در مورد همه‌ی حسابرسی‌های صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس

قبول باشد، به عمل آورد. در نتیجه باید شرایط محیطی مناسب را فراهم آورد تا بتواند اطمینانی معقول نسبت به نتیجه‌ی کار خود و صدور گزارش مناسب کسب کند.

منابع انسانی

براساس استاندارد کنترل کیفیت ۱ مؤسسه‌ی حسابرسی 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.

اجرای کار

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

مؤسسه‌های حسابرسی باید کارهای انجام‌شده را براساس روش مشخصی کنترل کیفیت کنند تا از قابل قبول بودن کیفیت کارها اطمینان یابند و نقاط ضعف را شناسایی و برطرف کنند.

چهارم: کنترل کیفیت مرجع ناظر

مبانی نظری

متقاضیان کالا و خدمات براساس مجموعه‌ای از شاخص‌ها مانند کیفیت، بها و رفتار فروشنده به‌ویژه رفتار پس از فروش، کالا و نیز فروشنده یا ارائه‌کننده‌ی خدمات را برمی‌گزینند. پیچیدگی روابط و شکل جوامع، و نیز کم‌اطلاعی خریداران در مورد آنچه به آنان عرضه می‌شود، موجب شده است خریداران کالاها و خدمات به گونه‌ای انتظار داشته باشند از کیفیت کالا و خدمات اطلاع یابند تا هنگامی که برای انتخاب، تصمیم می‌گیرند دست‌کم اطمینانی معقول از تناسب کالا و خدمات با بهایی که می‌پردازند، به دست آورند. این خواسته موجب شده است که تولیدکنندگان و فروشندگان کالا به‌خصوص آن‌جا که کیفیت کالا و خدمات اهمیت بیش‌تری دارد، خود خواستار یا وادار به رعایت حداقلی از کیفیت یا اعلام مشخصات کیفی و در مواردی خواستار رتبه‌بندی شوند.

به عنوان نمونه دریافت نشان استاندارد یکی از ابزارهای اطلاع‌رسانی در مورد کیفیت است که در کالاهایی که کیفیت آن‌ها اهمیت زیادی دارد، مانند مواد خوراکی و محصولات بهداشتی و دارویی، اجباری و در مورد کالاهای دیگر اختیاری و وابسته به عرضه‌کننده است. چون امکان شناخت کیفیت برای خریدار وجود ندارد، برای ایجاد آسایش نسبی در خریداران، مؤسسه‌ها، سازمان‌ها یا اداره‌هایی

که تخصص و امکان بررسی و آزمون فرایند تولید و عرضه‌ی محصولات را دارند، به‌عنوان جانشین و نماینده‌ی مصرف‌کنندگان کنترل‌های مناسب را انجام می‌دهند تا تولیدکنندگان یا فروشندگان نتوانند با تبلیغ یا وسایل دیگر، تصویر مخدوشی از محصول خود به مصرف‌کنندگان ارائه کنند و کالاهای فاسد، غیربهداشتی، سمی، زیان‌آور و تقلبی در بازار عرضه کنند. برای این منظور از ابزارهای دیگری نیز مانند برجسب مصرف انرژی در وسایل برقی استفاده می‌شود. نشان‌های کنترل کیفیت مانند ایزو که پایه‌اش این مفهوم است که محصول سالم از فرایند مناسب و سالم به دست خواهد آمد، امتیازدهی براساس معیارهای مشخص و رتبه‌بندی نیز، به‌خصوص در مورد ارائه‌کنندگان خدمات، مانند آن‌چه در مورد هتل‌ها، شرکت‌های کارگزاری بورس، مشاوران اعتباری، مهندسان عضو نظام مهندسی، وکیلان و کارشناسان رسمی انجام

می‌شود، از ابزارهای دیگر پاسخ‌گویی به نیاز یادشده است. به عنوان مثال، فردی که می‌خواهد انتخاب کند در سفر در کدام هتل اقامت کند، به رتبه‌بندی هتل‌هایی که در دسترس دارد، توجه می‌کند. او انتظار دارد تعداد ستاره‌های هتل‌ها در انتخاب او کمک کند و ستاره‌ها بیان‌گر مجموع عوامل مؤثر بر مطلوب بودن هتل و البته به اضافه‌ی هزینه‌ی اقامت در آن باشد. به علت نامتقارن بودن اطلاعات و تضاد منافع میان استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و گزارش حسابرس، ممکن است در مواردی خریدار خدمات حسابرسی نیز به بالا بودن کیفیت حسابرسی توجه یا حتی اشتیاق نداشته باشد. این شرایط، می‌تواند برای کسانی که در جانب دیگر قرار دارند، زیان‌بار باشد. با همین استدلال و با توجه به شرایط واقعی که در تجربه‌ی تاریخی حسابرسی وجود داشته است، دو سازوکار برای اطمینان از شایستگی





حسابرسان و پای‌بندی آنان به رعایت الزامات اخلاقی در نظر گرفته شده است. یکی سازوکار جبران خسارت زیان‌دیدگان توسط حسابرسان و دیگری نظارت مراجع نظارتی بر کار حسابرسان.

سازوکار نخست موجب آن می‌شود که حسابرسان برای پرهیز از تحمل هزینه‌ی جبران خسارت کسانی که از گزارش آنان زیان دیده‌اند، با پرداخت حق بیمه، جبران خسارت احتمالی را به عهده‌ی بیمه‌گران بیندازند. بیمه‌گران نیز برای پیشنهاد حق بیمه‌ی قابل تحمل و قابل برآورد، نظام کیفیت و کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی را بررسی می‌کنند و بر آن اساس خسارت احتمالی را برآورد می‌کنند. به این ترتیب این سازوکار خود موجب رعایت کیفیت بالا توسط مؤسسه‌های حسابرسی می‌شود. در این حالت چنانچه در شرایط استثنایی خسارت قابل پرداخت بیش از مبلغ بیمه بشود، باز هم مؤسسه‌ی حسابرسی مسئول تأمین خسارت مازاد بر مبلغ بیمه می‌شود.

سازوکار دوم نظارت مرجع ناظر بر کار حسابرسان است که براساس قانون

و مقررات به‌عنوان نماینده‌ی کشور و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسان مسئولیت نظارت را برعهده دارد. در این حالت مرجع نظارت باید حرفه‌ای، مستقل و دارای اختیارات کامل باشد تا بتواند وظیفه‌ی خود را به‌درستی انجام دهد.

در بسیاری از کشورها اینک از هر دو ابزار نظارتی یعنی الزام حسابرسان به جبران خسارت ناشی از قصور آنان و نظارت مراجع حرفه‌ای استفاده می‌شود.

مبانی قانونی و مقرراتی نظارت و کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

براساس ماده‌ی ۸ اساسنامه‌ی جامعه، تصویب آیین‌نامه‌ی انضباطی و نظارت حرفه‌ای و نیز تصویب آیین‌نامه‌ی مربوط به چگونگی تشکیل، وظایف و اختیارات کارگروه‌های تخصصی و اعمال نظارت حرفه‌ای از طریق کارگروه‌های تخصصی، جزو وظایف شورای عالی جامعه منظور شده است. ماده‌ی ۲۹ اساسنامه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران مقرر می‌دارد به منظور اطمینان از ارتقای کیفیت خدمات حرفه‌ای اعضا، هماهنگی در روش‌های انجام امور حسابرسی و بازرسی قانونی، افزایش کیفیت

گزارش‌های حسابرسی، پیشگیری از رفتار ناسازگار با شئون حرفه‌ای و ضرورت گذراندن دوره‌های بازآموزی توسط اعضا، همچنین رعایت مقررات قانونی مربوط شامل مفاد این اساسنامه و آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی آن، جامعه بر کار حسابداران رسمی و مؤسسه‌های حسابرسی نظارت مستمر دارد.

براساس ماده‌ی ۳۱ اساسنامه هیأت مدیره موظف است حداقل هرسال یک‌بار براساس آیین‌نامه‌ی نظارت حرفه‌ای، چگونگی فعالیت حرفه‌ای اعضای شاغل را بررسی و نتیجه را در پایگاه اطلاع‌رسانی جامعه منتشر کند. این بررسی شامل کنترل وضعیت در مورد مؤسسه‌های حسابرسی و کنترل کیفیت حسابرسی است.

ماده‌ی ۲ آیین‌نامه‌ی نظارت حرفه‌ای مقرر می‌دارد که کلیه‌ی مؤسسه‌های حسابرسی از طریق آیین‌نامه‌ی کارگروه کنترل کیفیت، مشمول نظارت حرفه‌ای‌اند. کنترل کیفیت در سطح مؤسسه و در سطح کار حسابرسی انجام می‌شود.

براساس بند ب ماده‌ی ۱۱ آیین‌نامه‌ی نظارت حرفه‌ای، نتایج حاصل از بررسی نهایی کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی در رده‌بندی مؤسسه‌های



حسابرسی مورد استفاده قرار می‌گیرد. بنابراین هم برپایه‌ی منطق و هم برپایه‌ی مقررات، نتایج کنترل کیفیت مؤسسه‌ها باید توسط مقام ناظر (جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران) منتشر شود تا وضعیت کیفیت مؤسسه‌ها به اطلاع عموم برسد. در آن صورت هم صاحب‌کاران با توجه به انتظارات‌شان، مؤسسه‌ی حسابرسی خود را انتخاب می‌کنند و هم استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی می‌توانند درجه‌ی قابلیت اطمینان نسبت به گزارش‌های مالی را براساس امتیازهای مؤسسه‌های حسابرسی در نظر بگیرند. بدیل این شرایط آن است که فقط مؤسسه‌هایی بتوانند ادامه کار بدهند که امتیاز قابل قبول را داشته باشند و تعیین حد قابل قبول برای ادامه‌ی فعالیت، براساس نیازهای کشور باشد.

البته ممکن است در نظام امتیازدهی اشکالاتی وجود داشته باشد که باید در طول زمان اصلاح شود. بسیاری از اصلاحات هم در حال حاضر انجام شده است. مثلاً از جمله موضوعاتی که اصلاح شده، تعیین زمان برای شروع رسیدگی توسط گروه کنترل کیفیت

است. در گذشته، مواردی وجود داشت که با اعلام زمان رسیدگی، برخی از مؤسسه‌ها، بهانه‌هایی برای پذیرش گروه کنترل کیفیت مطرح می‌کردند تا زمان لازم برای حل و فصل اشکال‌های کار داشته باشند. در حال حاضر نادرستی پذیرش این گونه بهانه‌ها روشن شده و جامعه زمان شروع رسیدگی را با فاصله‌ی کم اعلام می‌کند. اگرچه در مواردی گزارش شده که برخی از مؤسسه‌ها پس از تعیین زمان شروع بررسی گروه کنترل کیفیت، آماده‌باش اعلام می‌کنند و پرونده‌ها را آماده‌ی بررسی می‌کنند.

اشکال‌های موجود و لزوم توجه به آن‌ها

۱- ناهمگونی

یکی از اشکال‌های موجود در کنترل کیفیت که توسط جامعه‌ی حسابداران رسمی انجام می‌شود، استفاده از نیروهای انسانی مختلف و با رویکردهای متفاوت است. این وضع موجب ناهمگونی امتیازدهی می‌شود و لازم است این مشکل برطرف شود. یکی از راه‌های پرهیز از ناهمگونی استفاده از اشخاص ثابت برای کنترل کیفیت است

و آموزش آنان با توجه به شرایطی که با آن مواجه می‌شوند. حتی اگر نتوان اشخاص ثابت با تعداد محدود برای این کار در نظر گرفت، آموزش مستمر اشخاصی که برای این کار اعزام می‌شوند و برطرف ساختن اشکال‌هایی که هنگام کار با آن روبه‌رو می‌شوند می‌تواند موجب ارتقای همگونی شود.

۲- استقلال و بی‌طرفی

سوابق کنترل کیفیت انجام‌شده در حدود ده دوره نشان می‌دهد که پسندیده‌تر آن است که اعضای گروه کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی از میان رقیبان چه از شرکای مؤسسه‌های عضو جامعه و چه از حسابرسان شاغل در سایر نهادها انتخاب نشوند تا استقلال و بی‌طرفی بیش‌تر رعایت شود.

۳- شکل‌گرایی

شکل‌گرایی آفت کیفیت و کنترل کیفیت است. لازم است شرایطی فراهم شود که تنها رعایت استانداردهای حسابرسی، الزامات اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای و رعایت مقررات مورد توجه کنترل کیفیت قرار گیرد و این انتظار وجود نداشته باشد که شکل مدیریت اداری مؤسسه، شکل اداره‌ی

کار یا چگونگی انجام کار در مؤسسه‌ها یکسان باشد.

نمونه‌هایی از توجه به شکل که در پرسش‌نامه‌ی پیشنهادی اخیر (که اینک در دسترس نیست)، دیده می‌شد و برای آن‌ها امتیاز در نظر گرفته شده بود عبارتند از: درخواست صاحب‌کار منضم به صورتجلسه‌ی مجمع عمومی شرکت در خصوص انتخاب حسابرس، نامه‌ی اعلام قبولی سمت بازرس قانونی، انعقاد قرارداد با امضای مدیر مسئول و مدیرعامل مؤسسه، نامه‌ی درخواست تکمیل جدول زمان‌بندی ارائه‌ی اطلاعات، نامه‌ی معرفی مدیر مسئول کار و سرپرست حسابرسی به واحد مورد رسیدگی، نامه‌ی دریافت صورت‌های مالی (پیش‌نویس و نهایی)، نامه‌ی دریافت گزارش فعالیت، نامه‌ی ارسال پیش‌نویس گزارش حسابرسی، نامه‌ی ارسال گزارش نهایی، نامه‌ی ارسال نامه‌ی مدیریت، تعیین مدیر مسئول و مدیر دوم هرکار قبل از شروع کار و ابلاغ مراتب به آنان، نشست اعضای گروه حسابرسی درباره‌ی لزوم تجدیدنظر نسبت به عوامل خطرهای تحریف بااهمیت در سطح ادعا و سایر به عنوان نمونه‌ای دیگر از محتویات پرونده‌ی دایمی که برای آن امتیاز تعیین شده، اسناد مالکیت اموال منقول و غیر منقول و وضعیت مالیاتی است. در حالی که هر مؤسسه ممکن است نیازهای خود را در مورد نیازهای اطلاعاتی خود، به گونه‌ای تأمین کند و مثلاً نگهداری اسناد مالکیت اموال، به خصوص اموال منقول را لازم نداند. بنابراین امتیاز باید به رعایت الزامات داده شود، نه به شکل.

۴- شفاف‌سازی

هم امتیازهای تعیین شده در هر جزء و هم چرایی امتیازی که داده شده، باید روشن باشد. این روش موجب می‌شود

اعضای گروه کنترل کیفیت شواهد کافی برای امتیازهایی که داده‌اند یا دست‌کم امتیازهایی که نداده‌اند، نگهداری کنند و هم موضوع را با شرکای مؤسسه در میان گذارند تا چنانچه استدلالی برای انجام نشدن الزاماتی وجود دارد، ارائه شود تا مورد ارزیابی گروه قرار گیرد و هم این امکان فراهم شود که مؤسسه از آن‌چه توسط گروه ارزیابی شده، درس لازم را بگیرد.

کنترل کیفیت و انتشار عمومی نتایج آن، رتبه‌بندی نیست و شفاف‌سازی کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی و در دسترس گذاشتن آن برای عموم است. این کار به ارتقای کیفیت حسابرسی منجر خواهد شد به شرط آن که به‌درستی انجام شود و مؤسسه‌ها جزییات امتیازهای خود را در اختیار داشته باشند تا هم در رفع نقاط ضعف خود بکوشند و هم جایی برای پاسخ‌گویی امتیازدهندگان باز شود و گرنه محرمانه بودن همواره منشاء فساد است.

۵- پرهیز از دخالت دادن عناصر غیر کیفی

عوامل نامربوط به کیفیت که نمونه‌هایی از آن در کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران برشمرده شد، نباید در تعیین درجه‌ی رعایت کیفیت دخالت داده شود. این کار باید آن‌چنان استوار شود که همه‌ی استفاده‌کنندگان از خدمات از آن بهره‌برداری کنند و جامعه باید توانایی دفاع از نظام کنترل کیفیت خود را به‌خوبی داشته باشد تا هیچ رقیبی سودای ورود به عرصه‌ی طبقه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی را نداشته باشد.

مؤسسه‌ای بهتر است که بتواند خدمات حرفه‌ای خود را بهتر ارائه کند. کیفیت، عنصری به‌نسبت پایدار است و با عوامل کمی که بسیاری از آن‌ها می‌تواند در هر دوره عوض شود،

فرق دارد. نوشتن کتاب یا مقاله توسط شریکان یک مؤسسه، تدریس آنان در دانشگاه‌ها، عضویت‌شان در کارگروه‌ها و نظایر آن یا حتی ماندگاری همکاران در یک مؤسسه مبنای امتیازدهی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار شده است، حال آن‌که بعید نیست این عناصر محلّ ارتقای کیفیت حسابرسی باشند. پرسش اساسی این است که آیا حسابدار رسمی‌ای که همه‌ی زمان خود را صرف کار حسابرسی می‌کند، برای مؤسسه‌ی حسابرسی مفیدتر است یا کسی که اوقات زیادی را صرف تدریس در دانشگاه، شرکت در کارگروه‌های مختلف و نوشتن کتاب و مقاله می‌کند؟ آیا بهتر است مؤسسه‌های حسابرسی، با کارکنانی که در عمل ضعیف تشخیص داده می‌شوند، در مرحله‌ای از پیشرفت باز می‌مانند یا در مقایسه با وضعیت بازار کار و شرایط کارهای رقیب، بی‌انگیزه می‌شوند، قطع رابطه کنند و نیروهای با انگیزه‌تر استخدام کنند یا برای به دست آوردن امتیاز ماندگاری، کارکنانی را که امیدی به آینده‌شان نیست و خودشان نیز علاقه یا توانی برای ماندن در کار حسابرسی ندارند، حفظ کنند؟

سخن آخر

رعایت استانداردهای حسابرسی، آیین رفتار حرفه‌ای و مقررات حاکم بر فعالیت حسابرسان، بر همه‌ی کسانی که در حسابرسی و دیگر خدمات اعتباربخشی اشتغال دارند، ضروری است. کنترل کیفیت تنها به رعایت الزامات یادشده می‌انجامد و افشای نتایج پس از رفع کاستی‌های نظام کنترل کیفیت موجب ارتقای حرفه‌ی حسابرسی می‌شود، آن‌چنان که اینک میانگین سطح کیفیت حسابرسی در ایران به‌مراتب بالاتر از آن است که پیش از تأسیس جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران وجود داشت.