



راهنمای به کارگیری استاندارد کنترل کیفیت (ISQC1)

سید محمد علوی

حسابدار رسمی

کار و به طور کلی کنترل کیفیت، به نفع همه‌ی طرفین درگیر کار است. به همین دلیل، کمیته‌ی بین‌المللی حساب‌رسان برای مشخص شدن بخش‌هایی از بررسی‌های کنترل کیفیت کار که بیشتر جنبه‌ی قضاوتی دارند، مقاله‌ی حاضر را به منظور اطلاع‌رسانی تهیه کرده است.

در دو استاندارد اصلی زیر که هیئت بین‌المللی استانداردهای حساب‌رسی تهیه کرده، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط، بررسی کنترل کیفیت کار مورد توجه قرار گرفته است:

- استاندارد حساب‌رسی شماره ۲۲۰ تحت عنوان کنترل کیفیت حساب‌رسی اطلاعات مالی تاریخی.

- استاندارد کنترل کیفیت شماره ۱ تحت عنوان کنترل کیفیت در مؤسسات ارائه‌کننده‌ی خدمات حساب‌رسی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط.

در این مقاله ملاحظات کلی در به‌کارگیری الزامات مرتبط با ISQC1 و ISA220 بررسی می‌شود.

همانند سایر مطالب ارائه شده در منشور، این مقاله بخشی جامع یا خلاصه‌ای کامل از بررسی کنترل کیفیت کار را ارائه نمی‌کند. همچنین از آن‌جا که همه‌ی جنبه‌های استانداردهای بین‌المللی بحث نمی‌شود، خوانندگان برای درک تمام الزامات

تنها عامل ثابت در دنیای حساب‌رسی چرخه‌ی تغییر مستمر است. این نوع تغییر مستمر بر کیفیت حساب‌رسی و فرایند بهبود آن تکامل مستمر نیز حاکم است به طوری که منشور نظارت بر شرکت‌ها همواره به دنبال بهترین راه‌های مشارکت در این کار است. از این‌رو، به دلیل تعهد و برنامه‌ی مستمر کاری به منظور پی‌گیری بهبود مستمر در کیفیت حساب‌رسی، کمیته‌ی بین‌المللی حساب‌رسان، از طریق کمیته‌ای متشکل از منشور نظارت بر شرکت‌ها و فدراسیون بین‌المللی حسابداران IFAC، پیشرفت‌های حرفه‌ی حساب‌رسی را بررسی می‌کند. این کمیته هنگامی که در فرایند بررسی به موضوعاتی که در قلمروهای گوناگون کاربرد دارد برمی‌خورد، بررسی می‌کند چه‌گونه می‌تواند بیشترین سهم را در تقویت کیفیت حساب‌رسی در این زمینه‌ها داشته باشد.

در بررسی مستمر پیشرفت‌های حرفه‌ی حساب‌رسی، کمیته‌ی بین‌المللی حساب‌رسان، بررسی‌های کنترل کیفیت کار را قسمتی مهم برای حفظ و بهبود کیفیت حساب‌رسی می‌داند. هدف از بررسی کنترل کیفیت کار، ارائه‌ی ارزیابی بی‌طرفانه از قضاوت‌های مهم و نتیجه‌گیری‌های صورت گرفته در تنظیم گزارش حساب‌رسان است. انجام مؤثر بررسی کنترل کیفیت

و شناخت فرایند بررسی کنترل کیفیت کار باید به استانداردهای مربوط مراجعه کنند.

کمیته بین‌المللی حسابرسی معتقد است این مقاله ابزاری ارزشمند برای تمامی مؤسسات حسابرسی، اعم از کوچک یا بزرگ، برای توسعه، بهبود و گسترش روش‌های خود در خصوص بررسی کنترل کیفیت کارها و مشارکت در بهبود مستمر کیفیت حسابرسی است.

مراحل تدوین این مقاله

منشور، فعالیت‌های زیر را برای کسب آگاهی از پیشرفت‌های مرتبط با فرایند حسابرسی و کیفیت حسابرسی انجام داده است:

- تعامل با کمیته استانداردهای بین‌المللی در زمینه‌ی آخرین پیشرفت‌ها و تغییرات، به‌ویژه موارد مرتبط با هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IAASB) و هیئت اخلاق حرفه‌ای حسابداران (IESBA).
- توجه به یافته‌هایی که نهادهای قانونی حسابرسی منتشر کرده‌اند.
- تعامل با سهامداران در زمینه‌ی دیدگاه‌ها و عقایدشان نسبت به کیفیت حسابرسی.

- توجه به پیشرفت‌های مقرراتی جهانی تا جایی که به کیفیت حسابرسی مربوط می‌شوند.
- فراهم آوردن فرصت برای اعضا جهت گفتگو در خصوص موارد مرتبط با کیفیت حسابرسی.

همراه با این فعالیت‌ها، منشور همچنین یادآور می‌شود که تأکید یا علاقه‌ی بیش‌تری به حسابرسی یا موضوعات کنترل کیفیت دارد و به سودمندی ارائه‌ی اطلاعات اضافی به اعضای منشور و نیز عموم حساب‌رسان توجه دارد.

در نگارش این مقاله، هدف ارائه‌ی مراحل مشخص یا تعیین بهترین روش‌ها برای رعایت و مطابقت با تمام شرایط

ISOC1 و ISA220 نبوده بلکه صرفاً به برخی از الزامات و راهنمایی‌های کاربردی مندرج در این استانداردها پرداخته است. علاوه بر این، اعضای کمیته بین‌المللی حساب‌رسان اطلاعات این مقاله را از منابع مختلف، از جمله مطالب و مصاحبه با اعضای منشور و منابع منتشر شده به عموم مثل گزارش‌های قانون‌گذاران، گردآوری کرده‌اند.

از آنجایی که مؤسسات حسابرسی در محیط‌های مختلف فعالیت می‌کنند و مشتریان مختلف در صنایع گوناگون دارند، ساختاری که در آن الزامات ISA220 و ISQC1 را اعمال می‌کنند، می‌تواند متفاوت باشد.

به همین دلیل، برخی از ملاحظات مربوط به بررسی کنترل کیفیت که در این مقاله ارائه شده، می‌تواند برای تمامی

حسابرسی‌ها به کار رود

در حالی که سودمندی

برخی دیگر به شرایط

مؤسسات حسابرسی

بستگی دارد. به علاوه،

هر مؤسسه رویکردهای

خودش را برای کنترل

کیفیت دنبال می‌کند مثل

روش‌ها و سیاست‌هایی

که برای انجام بررسی

کنترل کیفیت کارها

به کار می‌برد. همچنین،

مؤسسات کوچک و

متوسط می‌توانند از یک

مجموعه با جامعیت

بررسی کم‌تر استفاده

کنند به طوری که همه‌ی

الزامات ISA220 و



ISQC1 رعایت گردد.

بنا به تمامی دلایل بالا، گفتنی است که این مقاله قصد ندارد تعیین کند که مؤسسات حسابرسی چه‌گونه باید سیاست‌ها و روش‌های بررسی کنترل کیفیت کار را اجرا کنند زیرا هیچ رویکرد جامعی وجود ندارد. این مقاله بیشتر جنبه‌ی راهنمایی دارد و استفاده‌کنندگان می‌توانند با توجه به شرایط خاص خود سیاست‌ها و روش‌های مقتضی را اتخاذ کنند.

همچنین این مقاله صرفاً بر رعایت الزامات دو استاندارد ISA220 و ISQC1 تأکید نمی‌کند بلکه سعی دارد الزامات را به گونه‌ای روشن کند که با شرایط محیطی بهترین انطباق را داشته باشند.

نکات مرتبط با فرایند بررسی کنترل کیفیت کار

۱) سیاست‌ها و روش‌های مربوط به انتخاب کارهایی

که به بررسی کنترل کیفیت کار نیازمندند.

هم ISQC1 و هم ISA220 تأکید می‌کنند که اجرای بررسی کنترل کیفیت در حسابرسی صورت‌های مالی تمام شرکت‌های بورسی الزامی است. علاوه بر آن ISQC1 ضروری می‌داند معیارهایی برای تعیین این‌که آیا سایر کارهای حسابرسی و خدمات اطمینان‌بخشی نیاز به بررسی کنترل کیفیت کار دارند یا نه، مشخص گردد.

معیارهای تعیین نیاز به انجام بررسی کنترل کیفیت کار در سایر شرکت‌ها از نظر ISQC1:

- ماهیت کار شامل میزان ارتباط آن با منافع عمومی.
- شناسایی شرایط غیر معمول یا ریسک‌های مرتبط با کار.
- الزامات استانداردهای قانونی و مقرراتی.

اگرچه نمی‌توان به معیارهای یکسانی برای تعیین نیاز به انجام بررسی کنترل کیفیت کار در مؤسسات حسابرسی رسید ولی عموماً معیارهای زیر مورد توجه قرار گرفته‌اند:

- تعیین معیارهایی برای کمک به قضاوت حرفه‌ای برای تشخیص کارهای پر ریسک.
- اجبار به بررسی کنترل کیفیت کار در شرکت‌هایی که صنعت آن ریسک بالا دارد.
- برقراری فرض تداوم فعالیت.
- آیا صاحب‌کار یک شرکت چندملیتی است، یا خیر.
- مشتریانی که گزارش حسابرسی آن‌ها مقبول است.
- کارهایی که از ماهیت پیچیده برخوردارند.
- شرکت‌هایی که در مرحله‌ی ورود به بورس یا در معرض جذب یا ادغام قرار دارند.
- کار حساب‌رسان بخش درحسابرسی صورت‌های مالی تلفیقی گروه.

- شرکت‌هایی که در صنایع پر ریسک فعالیت می‌کنند.
- مؤسسات مرتبط با فعالیت‌های مالی و اعتباری مثل بانک‌ها، صرافی‌ها، شرکت‌های بیمه، طرح‌های بازنشستگی.
- مؤسساتی که به دلیل ماهیت فعالیت خود با منافع و توجه عمومی مرتبط هستند.

۲) ماهیت، زمان‌بندی اجرا و میزان بررسی کنترل کیفیت کار

بر اساس بند ۲۳ استاندارد ISQC1 برای تعیین سیاست‌ها و روش‌های انجام بررسی کنترل کیفیت کار باید به موارد زیر توجه کرد:

- مذاکره با شریک یا مدیر مسئول کار در خصوص موارد مهم.

- بررسی صورت‌های مالی و سایر اطلاعات مهم و گزارش مربوط.

- بررسی بخش‌هایی از مستندات کار که به قضاوت‌های عمده‌ی گروه حسابرسی و نتایج به‌دست آمده مربوط است.
- ارزیابی نتیجه‌گیری‌های حاصل در صدور گزارش و توجه به این‌که آیا گزارش صادره مناسب بوده است.

الزامات اضافی مربوط به حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های بورسی:

- ارزیابی استقلال مؤسسه‌ی حسابرسی.
- آیا در خصوص مسائل پیچیده یا بحث‌انگیز، مشورت کافی انجام شده است.
- آیا مستندات انتخابی، کار انجام شده در زمینه‌ی قضاوت‌های عمده را منعکس و از نتایج به‌دست آمده پشتیبانی می‌کند؟

نکات فرعی مربوط به ماهیت و محتوا در بررسی کنترل کیفیت کار

- نامه‌ی پذیرش کار.
- مستندات برنامه‌ریزی درباره‌ی:
 - روش‌های انجام شده توسط گروه حسابرسی در زمینه‌ی استقلال مؤسسه.
 - ریسک‌های شناسایی شده در زمینه‌ی پذیرش یا ادامه‌ی کار.
 - قضاوت‌های مهم گروه حسابرسی در خصوص ماهیت فعالیت‌ها و عملیات شرکت.
 - ریسک‌های مهم شناسایی شده در جریان کار و نحوه‌ی برخورد با این ریسک‌ها.
 - ملاحظات گروه حسابرسی برای ارزیابی ریسک تقلب.
 - توجه به موضوعات مورد نیاز به مشاوره مثلاً با یک متخصص.
 - رویکرد حسابرسی اتخاذشده برای حسابرسی صورت‌های مالی تلفیقی.
 - دقت به‌کار رفته در تعیین سطح اهمیت، شامل ضرایب و مبانی استفاده شده.

- هرگونه مورد عدم مطابقت با الزامات حسابداری/ گزارشگری/ مالیاتی و چگونگی حل‌وفصل آن‌ها.
- آیا موضوعات مهم شناسایی شده در بررسی‌ها، به شکل مناسبی رفع شده‌اند.
- آیا به موضوعات مهم شناسایی شده توسط گروه

حسابرسی به شکل مناسبی توجه شده است.

• آیا میزان توجه به تداوم فعالیت کافی بوده است.

• مستندات حسابرسی در زمینه‌ی:

○ موارد مهم شناسایی شده توسط گروه حسابرسی و

این‌که آیا آن‌ها مناسب و کامل هستند.

○ روش‌های حسابرسی اجرا شده و شواهد گردآوری شده

جهت پشتیبانی از اظهار نظر.

○ روش‌های بررسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه.

○ آیا مشاوره‌ی کافی اخذ شده و نیز آیا به نتایج حاصل

از این مشاوره‌ها به شکل مناسبی توجه شده و به طور کافی مستند شده‌اند.

○ تحریفات اصلاح‌شده و اصلاح‌نشده (شامل افشاهای

اصلاح نشده) و این‌که آیا به شکل مناسبی به آنها توجه شده است.

• صورت‌های مالی

○ الزامات افشا و موارد حذف احتمالی.

○ هرگونه مورد دیگری که برای ارائه‌ی مطلوب

صورت‌های مالی ضرورت داشته باشد.

○ چک کردن جمع‌های افقی و عمودی برای اطمینان

از درج تمام موارد عمده‌ی مربوط به صورت‌های مالی در مستندات حسابرسی.

• گزارش حسابرسی صادره و این‌که آیا محتوای گزارش

با پرونده‌های حسابرسی مطابقت دارد.

• سایر اطلاعات مندرج در مستندات مرتبط با صورت‌های

مالی برای شناسایی هرگونه تحریف بااهمیتی که ممکن است اعتبار صورت‌های مالی و گزارش حسابرسی را خدشه‌دار کند.

• مکاتبات با اشخاص مرتبط با راهبری شرکتی (به

خصوص موارد مربوط به استقلال) و نیز قانون‌گذاران.

برخی از مجریان بررسی کنترل کیفیت کار به راه‌هایی دست یافته‌اند که کمک می‌کند بررسی در زمان مناسب اجرا و منافع

مورد انتظار آن تحقق یابد. سازوکارها شامل این موارد است:

• جا انداختن تدریجی بررسی کنترل کیفیت کار در

فرهنگ مؤسسه به عنوان یک جزء کلیدی از سیستم کنترل کیفیت.

• داشتن درکی شفاف و مناسب از ماهیت، زمان‌بندی و

میزان درگیری و دخالت هنگام بررسی کنترل کیفیت کارهای حسابرسی.

• ضرورت مشارکت شریک مسئول کار در تمامی فرایند کار.

• در کارهای بزرگ و پیچیده، انجام بررسی کنترل کیفیت

کار بر اساس مفروضات مشتری، برای رسیدن به راه‌حل سریع در هر مورد می‌تواند خیلی مفید باشد زیرا مشتری و شریک

مسئول کار به همراه مستندات مربوط، به‌آسانی در دسترس هستند.

• در زمینه‌ی رویه‌های مربوط به کیفیت حسابرسی:

○ هدف و ارزش بررسی کنترل کیفیت کار.

○ اهمیت انجام به‌موقع بررسی کنترل کیفیت کار در فرایند

حسابرسی.

○ ضرورت طرح موارد مهم با بررسی‌کننده به صورتی که

بی‌طرفی بررسی‌کننده مخدوش نشود.

○ مسئولیت شریک مسئول کار برای تخصیص یک بودجه‌ی

زمانی و حقالزحمه‌ی واقع‌گرایانه برای بررسی‌کننده، و

○ تبیین مزایای بررسی کنترل کیفیت کار فراتر از بحث در

خصوص رعایت آن

• واکنش به نتایج بررسی کنترل کیفیت کار به عنوان یک

هدف عملکردی قابل اندازه‌گیری.

۳) معیار تعیین صلاحیت بررسی‌کنندگان کنترل کیفیت کار

بند ۶۷ استاندارد کنترل کیفیت شماره ۱ (ISQC1) تصریح می‌کند:

مؤسسه باید روش‌ها و سیاست‌هایی را در خصوص

نحوه‌ی انتخاب بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار و نیز تعیین صلاحیت آن‌ها به شرح زیر برقرار کند:

الف) صلاحیت‌های فنی لازم برای انجام یک کار شامل

تجربه و اختیارات لازم و

ب) سطحی که بررسی‌کننده‌ی کنترل کیفیت کار می‌تواند

مورد مشورت قرار گیرد به شرطی که بی‌طرفی وی مخدوش

نگردد.

در نهایت، بررسی برخی از مستندات مهم دوره‌ی قبل

می‌تواند به آشنا شدن بررسی‌کننده با واحد مورد رسیدگی و

فرایند بررسی کنترل کیفیت کار مفید باشد. مطالعه‌ی خلاصه

نکات بررسی‌های مسئول کار نیز به عنوان یک عامل مفید،

توصیه شده است.

ملاحظات مرتبط با زمان‌بندی

استاندارد کنترل کیفیت شماره یک ISQC1 و ISA220

تأکید می‌کند که گزارش بررسی‌کننده نباید به تاریخی قبل از

تکمیل فرایند بررسی کنترل کیفیت کار تاریخ‌گذاری شود.

با توجه به محدودیت‌های زمانی و بودجه‌ای در حسابرسی،

- در کار مربوطه طی مدت بررسی مشارکت نکند.
- برای گروه حسابرسی تصمیم‌گیری نکند.
- درگیر سایر اموری که بی‌طرفی بررسی‌کننده را تهدید می‌کند، نشود.

به علاوه، در خصوص مؤسسات کوچک‌تر:

در مورد مؤسسات حسابرسی با تعداد شرکای کم ممکن است برای شریک مسئول کار عدم دخالت در انتخاب بررسی‌کننده کنترل کیفیت عملی نباشد. لذا با اشخاص برون‌سازمانی با صلاحیت، در صورتی که شاغلین انفرادی یا مؤسسه‌ی حسابرسی کوچک به بررسی کنترل کیفیت کار احساس نیاز کنند، ممکن است قرارداد منعقد شود. در عوض، برخی از شاغلین انفرادی یا مؤسسات حسابرسی کوچک ممکن است تمایل داشته باشند بررسی‌های کنترل کیفیت کار سایر مؤسسات را انجام دهند. زمانی که مؤسسه با یک شخص برون‌سازمانی با صلاحیت قصد انعقاد قرارداد داشته باشد، الزامات یادشده به‌کار می‌روند.

نکات مورد توجه

انتخاب بررسی‌کننده:

یک واحد متمرکز اطمینان‌بخشی در مؤسسه که برای اتخاذ چنین تصمیماتی ایجاد شده و در مشورت با شریک مسئول کنترل ریسک درون سازمانی، می‌تواند بررسی‌کننده را منصوب کند. در مورد کارهای مهم و بین‌المللی، توجه به عوامل منطقه‌ای و محلی در انتخاب بررسی‌کننده می‌تواند یک الزام باشد.

بررسی کنترل کیفیت در مناطق مختلف

بررسی کنترل کیفیت کار می‌تواند از سوی یک بررسی‌کننده در محلی متفاوت با محل شریک مسئول کار صورت گیرد.

بی‌طرفی در بررسی کنترل کیفیت کار مهم است هم اعتبار بررسی‌کننده و هم اعتبار بررسی کنترل کیفیت کار به بی‌طرفی واقعی و ظاهری بستگی دارد. به همین دلیل، پاراگراف زیر به برخی نکات مهم اشاره دارد که می‌تواند برای مؤسسات حسابرسی سودمند باشد.

در زمینه‌ی حفظ بی‌طرفی، به نکات مفیدی در ISQC1 اشاره شده است:

شریک مسئول کار می‌تواند با بررسی‌کننده‌ی کنترل کیفیت در طول مدت کار مشورت کند. برای مثال برای کسب اطمینان از این‌که قضاوت انجام شده توسط شریک مسئول کار از سوی بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار نیز قابل قبول خواهد بود. چنین مشاوره‌هایی موجب پرهیز از شناسایی دیر هنگام تفاوت در نظرات می‌شود و موجب مخدوش شدن بی‌طرفی بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار نخواهد شد. زمانی که ماهیت و میزان مشاوره‌ها با اهمیت شود، ممکن است بی‌طرفی بررسی‌کننده مخدوش گردد، مگر این‌که هم گروه حسابرسی و هم خود بررسی‌کننده جهت حفظ بی‌طرفی بررسی‌کننده دقت لازم را به عمل آورند. زمانی که این کار

عملی نباشد، سایر افراد مؤسسه یا یک فرد برون‌سازمانی با صلاحیت می‌تواند نقش و وظیفه‌ی بررسی‌کننده‌ی کنترل کیفیت کار و یا فردی را که در طول مدت کار مورد مشورت قرار می‌گیرد بر عهده گیرد.

علاوه بر آن، بند ۶۹ استاندارد کنترل کیفیت شماره یک (ISQC1) توصیه می‌کند:

مؤسسه‌ی حسابرسی ملزم است روش‌ها و سیاست‌هایی را برای حفظ بی‌طرفی بررسی‌کننده‌ی کنترل کیفیت کار طراحی کند. از این رو، چنین رویه‌ها و روش‌هایی موجب می‌شود که بررسی‌کننده‌ی کنترل کیفیت کار:

- در صورت امکان، از سوی شریک مسئول کار انتخاب نشود.



تعامل با صاحبکاران

کمک می‌کند تا وظایفش را به‌خوبی انجام دهد و هرگونه مورد ضروری را گزارش کند بدون این‌که مداخله‌ی ناروا یا ترس از انعکاس بد، به دلیل گزارش یافته‌هایش داشته باشد.

دوره‌ی ایمنی

ممکن است رعایت یک دوره‌ی ایمنی در صورتی که بررسی‌کننده قبلاً شریک مسئول کار بوده باشد برای انجام کار بررسی ضروری گردد.

تهیه‌ی فهرست افرادی که واجد شرایط انجام بررسی کنترل کیفیت کار هستند:

اگرچه به طور مشخص در متن مربوط به حفظ بی‌طرفی اشاره نشده، ولی تهیه‌ی سالانه‌ی فهرستی از افراد داخل مؤسسه که واجد شرایط لازم برای انجام بررسی کنترل کیفیت کار هستند، می‌تواند مفید باشد. وجود چنین فهرستی می‌تواند موجب شناسایی سریع و آسان کمبودهای مهارتی برای انجام بررسی کنترل کیفیت کار نسبت به حجم کار مشتریان مؤسسه گردد و نیاز به برنامه‌ریزی بر آن اساس را مشخص کند.

۴) مستندسازی

بررسی کنترل کیفیت کار

همانند هر کار دیگری در حسابرسی،

مستندسازی بررسی کنترل کیفیت کار مهم‌ترین عاملی است که نشان می‌دهد کار واقعاً انجام شده است.

الف) روش‌های لازمی که مؤسسه برای مستندسازی کنترل کیفیت کار تعیین کرده، اجرا شود.

ب) بررسی کنترل کیفیت کار تا تاریخ گزارش یا قبل از آن تکمیل شود.

ج) بررسی‌کننده به هیچ موضوع حل‌نشده‌ای که موجب شود به این باور برسد که قضاوت‌های مهم گروه حسابرسی و نتیجه‌گیری‌های حاصل از آن مناسب نبوده، برخورد نکرده باشد.

نکات مهم

یکی از روش‌های رایج برای برقراری یکنواختی و کامل

بررسی‌کننده ممکن است گاه با شریک مسئول کار در یک گردهمایی یا کنفرانس شرکت کند یا در صورتی که انتظار رود تماس با کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار یا مدیریت موجب تقویت یا افزایش اثربخشی در انجام وظایف بررسی‌کننده شود، این کار را انجام دهد. با این حال، بررسی‌کننده باید دقت کند کاری نکند که موجب تهدید بی‌طرفی و یا حتی تصور آن شود.

تعامل با گروه حسابرسی

شریک مسئول کار ممکن است با بررسی‌کننده مشورت کند و از این طریق در خصوص موارد مهم، به صورت مرتب مطلع شود. لازم نیست چنین مشاوره‌هایی اعتبار بررسی‌کننده را مخدوش

کند فقط به خاطر اینکه این کار را انجام می‌دهد و از تفاوت در نظرات در مرحله‌ی نهایی کار اجتناب کند. از این‌رو زمانی که ماهیت و میزان مشاوره با اهمیت شود، مهم است که هم گروه حسابرسی مسئول کار و هم بررسی‌کننده، بی‌طرفی بررسی‌کننده را حفظ کنند. لازم نیست بررسی‌کننده خودش را زیاد درگیر تصمیم‌گیری در کار کند. اگر بی‌طرفی نقض شود، تغییر بررسی‌کننده ضروری خواهد بود.

اختیارات بررسی‌کننده

از بررسی‌کننده انتظار می‌رود وظایفش را به طور کامل انجام دهد و تحت تأثیر سمت سازمانی شریک مسئول کار قرار نگیرد. هنگامی که شریک مسئول کار از موقعیت ارشد سازمانی برخوردار باشد، باید دقت کرد بی‌طرفی مخدوش نگردد. بررسی‌کننده باید از چنان موقعیتی برخوردار باشد که بتواند در صورتی که کار بررسی‌ایجاب کند، شریک مسئول کار را به چالش بکشد.

برای پشتیبانی از این شرایط، ایجاد فرهنگ توجه به بررسی کنترل کیفیت و پذیرش نقش مهم آن در بهبود کیفیت حسابرسی می‌تواند مؤثر باشد و صرف نظر از موقعیت سازمانی بررسی‌کننده،



بودن مستندسازی در بررسی کنترل کیفیت کار، استفاده از چکلیست است. در صورت به کارگیری چکلیست، این نیاز واضح وجود دارد که باید برای قابلیت پیاده سازی مطالب چکلیست از قضاوت حرفه‌ای استفاده شود. با توجه به این که هر بررسی کنترل کیفیت کار مختص آن کار است، ممکن است ماهیت بررسی که باید انجام شود مستلزم به کارگیری روش‌هایی مختلف و فراتر از آن روش‌هایی باشد که در چکلیست منعکس شده است. به همین دلیل، چکلیست‌ها عموماً به عنوان یک راهنما نگریسته می‌شود، نه عامل تعیین نهایی میزان کاری که باید واقعاً انجام شود.

زمانی چکلیست می‌تواند نقش مفیدی برای بررسی کننده داشته باشد که بررسی کاربرگ‌ها مستند و به چکلیست عطف داده شود. در این زمینه گفته شده:

تکمیل و مستند سازی روش‌ها طبق چکلیست نمی‌تواند جایگزینی برای تأیید و تاریخ‌گذاری مستندات می‌شود که در بررسی کنترل کیفیت کار انجام شده است.

ایجاد معیارهای مشخص در بررسی کنترل کیفیت کار، از جمله مستندسازی همه‌ی روش‌های بررسی شده و قضاوت‌های اتخاذ شده یا نتیجه‌گیری‌های حاصل، نیز می‌تواند مفید باشد.

۵) تفاوت در نظرات

به چالش کشیدن بررسی کننده، جایی که لازم باشد، بخشی از بررسی کنترل کیفیت است. برقراری سازوکارهای مناسب برای پرداختن به تفاوت در نظرات می‌تواند به نهایی کردن به موقع کارها کمک کند.

نکات قابل توجه

برای پرداختن به تفاوت در نظرات، یکی از طرح‌های رایج این است که چنین تفاوت‌هایی در اولین زمان ممکن در کار شناسایی شود که در نتیجه به رفع زود هنگام آن کمک می‌کند. “روش‌های مؤثر به شناسایی تفاوت در نظرات در مراحل ابتدایی کمک می‌کند و موجب ارائه‌ی رهنمودهای مشخص برای برداشتن گام‌های بعدی می‌شود و نیز باعث می‌شود در مستندسازی به رفع این تفاوت‌ها و اشاره به نتیجه‌گیری‌های حاصل توجه گردد.

روش‌های حل و فصل چنین تفاوت‌هایی می‌تواند شامل مشاوره با یک همکار یا مؤسسه‌ی دیگر، یا یک نهاد حرفه‌ای یا قانونی باشد.

اگر تفاوت در اظهارنظرها عمده باشد لازم است گزارش حسابرس تا زمانی که تفاوت در نظرات حل و فصل، تاریخ‌گذاری و امضا نشود. به همین ترتیب، استفاده از رویکرد سلسله‌مراتبی رایج است. رویکردی که از طریق مشاوره با کارکنان کلیدی آغاز

می‌شود و اگر حل نشد، تا مشاوره با سایر کارکنان مؤسسه و در صورت لزوم سایر افراد حرفه‌ای ادامه می‌یابد.

در برخی از شبکه‌های کاری با ساختار کوچک‌تر یا شاید سطوح کم‌تر سلسله‌مراتب، برای پیاده سازی رویکرد مشاوره با سایر کارکنان مؤسسه، برخی پیشنهادها برای کمک به حل مسئله عبارتند از:

- ایجاد کمیته‌ی فنی مؤسسه،
- درگیر کردن کلیه‌ی شرکا یا مدیران فنی مؤسسه،
- درگیر کردن شریک دیگر مؤسسه با تجربه‌ی مناسب،
- انعکاس موضوع برای جلب توجه تمامی شرکای درگیر کارهای اطمینان بخشی در دفتر مرکزی همراه با راه حل حاصل تا زمانی که اکثر این شرکا قانع شوند، و
- ارجاع مطلب به یک شخص برون سازمانی مناسب، مثل یک حسابرس با تجربه‌ی کافی در مؤسسه‌ی مشابه، کارگروه استانداردهای حرفه‌ای یا سایر مشاوران برون سازمانی که به مؤسسه آموزش می‌دهند.

۶) راهکارهایی برای تقویت بیشتر بررسی کنترل کیفیت کار

در تنظیم این گزارش، مشارکت کنندگان، به عنوان بخشی از تعهدشان به بهبود مستمر که ثابت شده خیلی مؤثر بوده یا موجب تقویت بیشتر بررسی کنترل کیفیت کار می‌شوند، به بیان نظراتی درباره‌ی ابتکارات به کاررفته یا ایجاد شده پرداخته‌اند. بخشی از این نظرات در قسمت‌های قبلی گزارش آمده اما برای سهولت استفاده در این جا نیز طبقه‌بندی و ارائه شده‌اند:

(۱) آموزش حرفه‌ای به گروه‌های بررسی کننده‌ی کنترل

کیفیت کار

در یافتن این که تحقق اهداف بررسی کنترل کیفیت کار در نهایت تلاشی گروهی است و تنها به کار بررسی کننده محدود نمی‌شود، موجب بیان ایده‌ی تشکیل کارگروه آموزش بررسی کنترل کیفیت کار به طور گسترده می‌شود. مثل آموزش گروهی به همه‌ی افراد درگیر در کار با اهداف کلی زیر:

- آماده ساختن بررسی کنندگان به طوری که آنان کاملاً با نقش و انتظارات از خود آگاه شده باشند، و

- آماده ساختن گروه حسابرسی برای کسب درکی از نقش بررسی کننده، چگونگی انجام وظایف توسط بررسی کننده، انتظارات بررسی کننده از آنها، و انواع پرس و جو‌هایی که به عنوان بخشی از فرایند بررسی انجام می‌شود.

مطلع ساختن همه‌ی افراد درگیر در کار از انتظاراتی که از آن‌ها می‌رود می‌تواند موجب تقویت فرایند بررسی کنترل کیفیت کار گردد.

(۲) مرتبط ساختن بررسی کنترل کیفیت کار با عملکرد

برخی پیشنهاد می‌کنند نتایج بررسی کنترل کیفیت کار در ارزیابی عملکرد افراد مثل ترفیع و حقوق و مزایا مرتبط شود. (۳) برگزاری جلسات توسط بررسی‌کننده در خصوص بررسی کنترل کیفیت کار.

برگزاری جلسات منظم طبق برنامه توسط بررسی‌کنندگان مؤسسه برای بحث در خصوص این که چه گونه می‌توان بررسی کنترل کیفیت کار را بیش‌تر تقویت کرد و بازخوردهای حاصل از آن می‌تواند به توسعه و پیشرفت برنامه‌ها و روش‌های آموزشی کمک کند.

(۴) بررسی کنترل کیفیت کار یک چرخه‌ی مستمر برای رسیدن به یک رهنمود به شکلی که رضایت استفاده‌کننده را جلب نماید، یک دیدگاه این است که بررسی کنترل کیفیت کار به‌عنوان چرخه‌ای مستمر نگریسته شود. با توجه به ماهیت تکرارشونده‌ی فرایند، اجزای جداگانه فرایند به طور مجزا بررسی می‌شوند و راهنمای تکمیلی با هدف بهینه‌سازی عملکرد هر جزء تهیه می‌شوند، از جمله:

- کار مقدماتی،
- اجرا،
- نتیجه‌گیری و گزارشگری، و
- مستندسازی.

دست‌اندرکاران بر ماهیت تکراری فرایند تأکید کرده‌اند و آن را به صورت یک نمودار مشروح و روشن ارائه کرده‌اند که در هسته‌ی مرکزی آن سازوکاری برای توسعه و پیشرفت بیشتر کیفیت کلی حسابرسی دیده شده است.

(۵) طرح سؤال درباره‌ی بررسی کنترل کیفیت کار وجود مجموعه‌ای از "نمونه سؤالات" ابزار مفید و بالقوه‌ای برای بررسی‌کننده است. این مجموعه شامل گروهی از سؤالات مرتبط با هر مرحله از فرایند بررسی کنترل کیفیت کار مؤسسه است و می‌تواند به بررسی‌کننده در تشکیل مجموعه‌ای از سؤالات چالشی مناسب برای به چالش کشیدن گروه حسابرسی و نیز در ارزیابی قضاوت‌های مهم گروه و نتیجه‌گیری‌های حاصل در کارهای تحت بررسی کمک کند.

یکی از دست‌اندرکاران درباره‌ی این ابزار می‌گوید: "لازم نیست تمام این سؤالات قبلاً پرسیده شده باشند، ضمن این که تمام سؤالات را در بر نمی‌گیرد. بررسی‌کننده‌ی کنترل کیفیت کار باید در تعیین سؤالات مناسب برای پرسش از قضاوت حرفه‌ای استفاده کند." داشتن این ابزار به صورت چکیده، خواه به شکل جامع و خواه به شکل بخش‌های متعدد برای صنایع خاص یا محیط‌های مختلف عملیاتی، می‌تواند موجب قضاوت بهتر بررسی‌کننده در انتخاب بهترین سؤالات مناسب برای پرسش گردد.

سؤال‌های متداول در زمینه‌ی کنترل کیفیت

(۱) استاندارد کنترل کیفیت (ISQC1) چه گونه به این واقعیت توجه می‌کند که خصوصیات و شرایط شرکت‌های کوچک تفاوت معنی‌داری با شرکت‌های بزرگ دارد؟

هدف از پیاده‌سازی و اجرای سیستم کنترل کیفیت برای تمام مؤسسات حسابرسی، صرف‌نظر از ماهیت و اندازه، یکی است. با این حال، منظور این نیست که تمام مؤسسات حسابرسی باید از مجموعه روش‌ها و سیاست‌های یکسانی استفاده کنند یا این که به یک اندازه به جزئیات در روش و سیاست‌ها بپردازند تا بتوانند به هدف و الزامات استاندارد کنترل کیفیت (ISQC1) نایل شوند.

ISQC1 توجه دارد که ماهیت و محتوای رویه‌ها و سیاست‌هایی که یک مؤسسه‌ی حسابرسی برای مطابقت با استاندارد کنترل کیفیت (ISQC1) برقرار می‌کند به عوامل مختلفی نظیر اندازه و خصوصیات عملیاتی مؤسسه بستگی دارد. بنابراین استاندارد کنترل کیفیت (ISQC1) رویکرد خاصی را برای اجرا پیشنهاد نمی‌کند.

بخش بسیار مهم در استاندارد کنترل کیفیت (ISQC1) برای اجرای مناسب آن، الزام مؤسسه به رعایت تمام الزامات استاندارد در ارائه‌ی خدمات حسابرسی است.

ISQC1 همچنین بر اهمیت به‌کارگیری قضاوت مناسب در اجرای یک سیستم کنترل کیفیت تأکید دارد. برای مثال، ISQC1 تصریح می‌کند که شکل و محتوای شواهدی که عملیات هر بخش از سیستم کنترل کیفیت را مستند می‌کنند، مستلزم قضاوت است و به عوامل مختلفی بستگی دارد.

(۲) چه گونه ممکن است اجرای استاندارد کنترل کیفیت (ISQC1) در یک مؤسسه‌ی کوچک در مقایسه با یک مؤسسه‌ی بزرگ متفاوت باشد؟

غالباً ساختار سازمانی در یک مؤسسه‌ی کوچک نسبت به یک مؤسسه‌ی بزرگ ساده‌تر است، برای مثال:

- مؤسسات کوچک ممکن است از روش‌ها و ابزار ساده‌تری برای رسیدن به اهداف خود استفاده کنند.
- در مؤسسات کوچک ارتباطات اغلب به‌شکل غیررسمی است.
- در نتیجه اجرای ISQC1 در یک مؤسسه کوچک نسبت به مؤسسه‌ی بزرگ ساده‌تر خواهد بود.

همچنین مؤسسات کوچک در خواهند یافت که اجرای مناسب استاندارد، زمانی به بهترین شکل انجام خواهد شد که اول به خوبی خودشان را با الزامات ISQC1 آشنا کنند و سپس با توجه به ماهیت و اندازه‌ی یک مؤسسه و خدماتی که مؤسسه ارائه می‌کند، رویه‌ها و روش‌هایی را پیاده کنند که با شرایط مؤسسه هم‌خوانی داشته باشد. اگرچه این موضوع برای تمام

مؤسسات با هر اندازه‌ای صحیح است، در مؤسسات کوچک‌تر، به تعیین این‌که کدام یک از الزامات ISQC1 با شرایط مؤسسه همخوانی دارد، کمک می‌کند. برای مثال، الزامات ایجاد سیاست‌ها و روش‌هایی برای تفویض اختیار سرپرستی گروه حسابرسی به کارکنان مناسب برای مسئولیت نظارتی و برای تعامل سالانه نتایج نظارت بر سیستم کنترل کیفیت با شرکای مسئول در مؤسسه، در یک مؤسسه‌ی کوچک با شمار اندک کارکنان الزامات مربوطی نیست. با این حال، چنانچه مؤسسه‌ی کوچک در حال رشد باشد، لازم است به فکر برقراری الزامات مربوط مطابق با ISQC1 بود تا مطمئن شویم رعایت استاندارد مداوم دارد.

علاوه بر این، اجرای برخی از الزامات ISQC1 برای

مؤسسات کوچک آسان‌تر است. برای مثال، استاندارد در زمینه‌ی بندی که به اهمیت ارتقای فرهنگ سازمانی می‌پردازد، تصریح می‌کند که کیفیت امری ضروری است، مؤسسات کوچک ممکن است به این مهم از طریق تعاملات متنوع و گسترده بین کارکنان و مدیریت نائل شوند؛ البته چنانچه به طور منظم انجام شود.

در نهایت رویکردی که به ایجاد رویه‌ها و روش‌های کنترل کیفیت

در یک مؤسسه‌ی کوچک منجر می‌شود ممکن است رسمیت کمتری داشته باشد و کمتر ساختارمند شده باشد. برای مثال، مؤسسات کوچک ممکن است روش‌هایی که از رسمیت کم‌تری برخوردارند در انجام ارزیابی عملکرد کارکنان‌شان به کار گیرند. (۳) استاندارد کنترل کیفیت (ISQC1) چه گونه به مؤسسات

کوچک در اجرای یک سیستم کنترل کیفیت کمک می‌کند؟ ISQC1 برای کمک به مؤسسات کوچک در درک یا به‌کارگیری الزامات استاندارد ملاحظات خاص مختلفی را تحت عنوان "ملاحظات خاص مؤسسات کوچک" در نظر گرفته است. برای مثال، ISQC1 تصریح می‌کند که یک مؤسسه‌ی کوچک به مشاوره‌ی برون‌سازمانی نیاز دارد تا از

مزایای مشورتی ارائه‌شده توسط نهادهای زیر بهره ببرد:

- سایر مؤسسات حسابرسی،
 - نهادهای حرفه‌ای و قانونی، و
 - اشخاصی که خدمات کنترل کیفیت ارائه می‌دهند.
- ISQC1 بیان می‌کند که قبل از عقد قرارداد برای چنین خدماتی، توجه به صلاحیت و شایستگی‌های خدمات‌دهنده‌ی برون‌سازمانی به مؤسسه کمک می‌کند تا بفهمد آیا خدمت‌دهنده‌ی برون‌سازمانی برای این منظور از صلاحیت برخوردار است؟

ISQC1 همچنین رهنمودهای دیگری ارائه می‌دهد که می‌تواند در اجرای الزامات استاندارد برای مؤسسات کوچک مفید باشد. برای مثال، برای اجرای الزامات ISQC1 در زمینه‌ی نیاز به کارکنان با صلاحیت و شایسته برای انجام کار مطابق با استانداردهای حرفه‌ای، مؤسسات ممکن است در مواردی مثل زمانی که منابع انسانی داخلی آموزش دیده و فنی در دسترس نباشد، از یک شخص برون‌سازمانی صلاحیت‌دار استفاده کنند.

این کار اغلب روشی مؤثر برای تحقق اهداف الزامات استاندارد است. (۴) شاغلین انفرادی یا مؤسسات با تعداد شرکای کم چه گونه

می‌توانند الزامات استاندارد کنترل کیفیت (ISQC1) در زمینه‌ی اجرای کنترل کیفیت در کارها را رعایت کنند؟ ISQC1 اجرای کنترل کیفیت در تمام کارهای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های بورسی را الزامی کرده است. در صورتی که مؤسسه کارهای بورسی نداشته باشد، این کار ضرورت ندارد.

همچنین ISQC1 مؤسسات را ملزم می‌کند تا معیارهایی را تعیین کنند که مشخص می‌کند آیا سایر حسابرسی‌های صورت‌های مالی و سایر خدمات اطمینان بخشی ضرورت دارد بر روی آن‌ها بررسی‌های کنترل کیفیت کار صورت گیرد. در این زمینه، ISQC1 رهنمودهای احتمالی را که ممکن است



برای این منظور مفید باشد، ارائه می‌دهد. این معیارها شامل مواردی مثل ماهیت کار، شناسایی ریسک‌ها یا شرایط غیر معمول در یک کار و این است که آیا قوانین و مقررات، انجام کنترل کیفیت را ضروری دانسته‌اند. غالباً هیچ یک از کارهای شاغلین انفرادی و مؤسسات کوچک چنین ویژگی‌ای ندارند و انجام کنترل کیفیت را لازم ندارند.

ISQC1 مؤسسات را ملزم می‌کند روش‌ها و سیاست‌هایی را برقرار سازند که موجب حفظ بی‌طرفی بررسی‌کننده‌ی کنترل کیفیت کار شود. در مؤسسات با تعداد کم شرکا، **ISQC1** تصریح می‌کند در مواردی که برای شاغل انفرادی یا مؤسسه‌ی کوچک اجرای کنترل کیفیت کار ضرورت می‌یابد، ممکن است نیاز باشد از یک شخص برون‌سازمانی صلاحیت‌دار استفاده گردد. **ISQC1** تأکید می‌کند شاغلین انفرادی یا مؤسسات کوچک می‌توانند برای این کار از سایر مؤسسات حسابرسی به منظور تسهیل اجرای کنترل کیفیت کار نیز استفاده کنند.

۵) ملاحظات مرتبط با مؤسسات کوچک و شاغلین انفرادی که به عنصر نظارت استاندارد کنترل کیفیت (**ISQC1**) برمی‌گردد، کدامند؟

در مورد مؤسسات کوچک **ISQC1** تصریح می‌کند که ممکن است روش‌های نظارتی توسط انفرادی انجام شود که مسئول طراحی و اجرای سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت مؤسسه هستند یا افرادی که ممکن است در اجرای کنترل کیفیت کار درگیر شده باشند. همچنین استاندارد تشریح می‌کند که یک مؤسسه با شمار اندک کارکنان ممکن است تمایل یابد از یک شخص برون‌سازمانی صلاحیت‌دار یا مؤسسه‌ی دیگری برای انجام بررسی کارها و سایر روش‌های نظارتی استفاده کند. در عوض، ممکن است مؤسسه ترتیباتی را برقرار سازد تا امکاناتش را با سایر مؤسسات برای تسهیل فعالیت‌های کنترلی سهیم کند. چنین ترتیباتی می‌تواند بخشی از روش‌ها و سیاست‌های کنترل کیفی مؤسسه را شکل دهد. با این حال، وجود یک برنامه‌ی بررسی توسط حسابرس مستقل برون‌سازمانی مثل بازرسی‌هایی که در یک حسابرسی قانونی صورت می‌گیرد، نمی‌تواند جایگزینی برای برنامه‌ی نظارتی داخلی خود مؤسسه باشد.

همچنین **ISQC1** انجام بررسی حداقل یک کار را برای هر شریک به صورت دوره‌ای (نه لزوماً سالانه) ضروری می‌داند

و به‌خصوص از به‌کارگیری کارکنان درگیر در انجام کار حسابرسی، در انجام بررسی پرونده‌های آن کار منع می‌کند. در این شرایط، ممکن است مؤسسات کوچک ترتیباتی را با سایر مؤسسات حسابرسی برای انجام بررسی‌ها مقرر سازند. همچنین **ISQC1** مؤسسات را ملزم می‌کند روش‌ها و رویه‌های طراحی شده‌ای را به‌کار گیرند که بتواند آنها را به اطمینان معقولی برساند، مبنی بر این که شکایات و انتقادات ناشی از کار انجام شده توسط مؤسسه در نتیجه‌ی عدم توانایی در مطابقت با استانداردهای حرفه‌ای و الزامات مقرراتی و قانونی و نیز ادعاهای مبنی بر عدم رعایت سیستم کنترل کیفیت مؤسسه به شکل مناسبی پاسخ داده می‌شوند. در صورت امکان، لازم است مؤسسه در زمان شناسایی موارد ضعف و عدم رعایت، اقدامات مناسب را انجام دهد. **ISQC1** تصریح می‌کند در مورد مؤسسات کوچک ممکن است این کار عملی نباشد که شریک مربوطه بر کار بررسی شکایت یا ادعایی که مرتبط با کار نیست، نظارت نکند. در این شرایط، مؤسسات می‌توانند از یک شخص صلاحیت‌دار برون‌سازمانی یا مؤسسه‌ی دیگری برای بررسی استفاده کنند.

۶) ملاحظات مربوط به مستندسازی سیستم کنترل کیفیت در یک مؤسسه‌ی کوچک نسبت به یک مؤسسه‌ی بزرگ با هم چه فرقی دارند؟

ISQC1 مؤسسات را ملزم می‌کند روش‌ها و سیاست‌هایی را مقرر سازند که برای مستندسازی مناسب جهت ارائه‌ی شواهد مربوط به عملیات هر بخش از سیستم کنترل کیفیت ضروری هستند.

مستندسازی سیستم کنترل کیفیت به مؤسسات در انعکاس رعایت **ISQC1** کمک می‌کند و ارتقای سیستم کنترل کیفیت در آینده را تسهیل می‌کند.

ISQC1 تصریح می‌کند شکل و محتوای شواهد مستندسازی عملیات هر بخش از سیستم کنترل کیفیت موضوعی قضاوتی است و به عوامل متعددی بستگی دارد ازجمله:

- اندازه‌ی مؤسسه و تعداد دفاتر و شعب
- ماهیت و پیچیدگی کارهای مؤسسه

همچنین **ISQC1** تصریح می‌کند که مؤسسات کوچک ممکن است روش‌های غیر رسمی بیش‌تری را در مستندسازی سیستم‌های کنترل کیفیت خود مثل یادداشت‌ها، فرم‌ها و چک‌لیست‌ها به صورت دستی به‌کار گیرند.

منابع

1. Transnational Auditors Committee (2013). Engagement Quality Control Reviews: Practical Considerations. Information paper. Forum of Firms. International Federation of Accountants (IFAC).

2. Applying ISQC1 Proportionately with the Nature And Size of A Firm (2012). Staff Questions And Answers. IAASB. IFAC.