

# استانداردهای کنترل کیفیت

سیامک جوانبخت

مقاله حاضر برگرفته از سخنرانی زنده یاد مرحوم سیامک جوانبخت است که در همایش کنترل کیفیت در تاریخ پانزدهم اردیبهشت سال جاری در محل سازمان حسابرسی، بوسیله ایشان برای شرکت کنندگان ایراد شد.

سیستم کنترل داخلی یا محیط کنترلی برای این حرفه ایجاد می‌کند تا فعالیت حسابرسی به نحو مناسب انجام شود. البته سیاستها و روشها در سطح موسسات حسابرسی بستگی به سازماندهی و حجم و گستردگی موسسات حسابرسی و مراکز جغرافیایی آنها و همچنین به رابطه منافع با مخارج بستگی دارد. اولین قسمت سیاستها و روشهای کنترل کیفیت، الزامات حرفه‌ای است. کارکنان موسسه حسابرسی باید به اصول استقلال، رازداری و درستکاری و رفتار حرفه‌ای پایبند بوده و آن را رعایت کنند. به نظر می‌رسد با توجه به اهمیتی که اخلاق حرفه‌ای دارد، این موضوع در صدر سیاستها و روشها قرار گرفته است.

کار حسابرسی بر مبنای اخلاقیات پایه گذاری شده است. سنگ بنای کار حسابرسی بر اساس انتخاب افرادی است که از نظر اخلاقیات در سطح بالایی قرار داشته باشند.

مهمترین ویژگی مورد نیاز برای این افراد استقلال است بطوری که باید بیطرف، رازدار و دارای رفتار حرفه‌ای که درستکاری از مبانی آن است، باشند و نباید روابطی مالی با صاحبکار از نظر مشارکت یا سرمایه گذاریها داشته باشند.

چنانچه این ویژگی را تقویت کنیم، به نظر می‌رسد استفاده کنندگان اعتماد بیشتری نسبت به جامعه حرفه‌ای پیدا خواهند کرد. اعتلای اخلاق و رفتار حرفه‌ای نیاز به آموزش دارد لذا باید مبانی رفتار حرفه‌ای را تدوین کنیم و به کارکنان موسسه حسابرسی

چنان که در مقدمه استانداردهای حسابرسی مصوب سال ۷۸ مطرح شده، این استانداردها مجموعه‌ای از اصول بنیادی و روشهای اساسی و رهنمودهایی است که برای اجرای کار حسابرسی تدوین می‌شود. در این رابطه همواره در اصول کلی حسابرسی ذکر شده که حسابرسی باید بر اساس استانداردهای مربوط انجام شود. بنابراین در بند «حدود رسیدگی» گزارش حسابرسی، همیشه بر همین نکته تاکید می‌شود که حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابرسی انجام شده است.

یکی از استانداردهای حسابرسی، استاندارد کنترل کیفیت کار حسابرسی است که در بخش ۲۲ استانداردهای حسابرسی مطرح شده است. در این بخش، کار حسابرسی به معنای اشتغال حرفه‌ای در حرفه حسابرسی مطرح شده و محدود به کار اجرایی نیست. در این رابطه سیاستها و روشهای کنترل کیفیت در دو سطح موسسات و در سطح هر کار حسابرسی مطرح شده است. بنابراین چنین برداشت می‌شود که طیف این استاندارد وسیع و گسترده است.

## سیاستها و روشهای کنترل کیفیت در سطح موسسات حسابرسی

موسسات حسابرسی باید سیاستها و روشهایی را تدوین و مستقر کنند تا مطمئن شوند که عملیات حسابرسی آنها بر اساس استانداردهای حسابرسی انجام می‌شود. این استاندارد یک



## اگر افراد ماهری را هم بکار بگیریم ولی به آنها آموزش مستمر بمنظور افزایش مهارت و دانش آنها داده نشود کیفیت مورد انتظار حاصل نخواهد شد

حسابرسان با این ویژگیها باید در ضمن کار نیز آموزش ببینند و مهارت و دانش آنها افزایش یابد. به نظر می رسد اگر افراد ماهری را هم بکار بگیریم ولی به آنها آموزش مستمر بمنظور افزایش مهارت و دانش آنها داده نشود، کیفیت مورد انتظار حاصل نخواهد شد.

در ارتباط با انتخاب کارکنان از نظر دانش و صلاحیت فنی، روشهایی در استانداردها پیش بینی شده که نمونه هایی از آن به شرح زیر است.

هر موسسه حسابرسی باید با توجه به نیاز پرسنلی خود که تابع حجم کارهای در دست و یا کارهایی است که در آینده به موسسه ارجاع خواهد شد برنامه ای برای استخدام داشته باشد. مسئولان استخدام باید خود از صلاحیتهای حرفه ای (اداری و تخصصی) برخوردار باشند.

به منظور استخدام باید شرایط و معیارهایی از پیش تعیین شود به طوری که این معیارها دربرگیرنده متغیرهایی مانند هوش، استعداد، درستکاری، صداقت، انگیزه ها، استعداد حرفه ای، سوابق تحصیلی، موفقیتها و تجارب باشد.

پس برای ارزیابی داوطلبان استخدام در موسسه حسابرسی به شرایط و معیارهایی نیاز است که در این میان عنصرهای اخلاقی و بعضی خصایص شخصی بسیار مهم است. هوش و استعداد حسابرسان باید در سطح خوبی باشد.

نگهداری سوابق استخدامی در موسسه های حسابرسی مهم است. باید همواره سوابق استخدامی یکایک کارکنان موسسه حسابرسی حفظ شود. در پرونده سوابق استخدامی حسابرس

آموزش کامل بدهیم. این آموزش را می توان از راههای مختلف انجام داد، به صورت اطلاعیه هایی که به آنها داده می شود، یا کلاسهای آموزشی که برای آنها برگزار می شود. همچنین به منظور داشتن اعتماد نسبت به رعایت اخلاق حرفه ای ضروری است که از حسابرسان در کارهای مختلف تاییدیه ای در رابطه با استقلال و نداشتن روابط منع شده با واحدهای مورد رسیدگی دریافت شود. این مجموعه الزامات حرفه ای است که به نظر می رسد برای زیرساخت یک موسسه حسابرسی اهمیت خاصی دارد. حال اگر سازمان حسابرسی را به عنوان نمونه بررسی کنیم می بینیم که آیین رفتار حرفه ای در این سازمان تهیه و تدوین شده، بخشنامه های مختلفی در رابطه با حفظ استقلال کارکنان حرفه ای در واحدها، از طرف مدیریت سازمان تهیه و ابلاغ شده، و در هنگام استخدام تاییدیه ای مبنی بر رعایت اصول و موازین حرفه ای از آنها دریافت می شود. ضمناً در برنامه های آموزشی سازمان نیز مبحث اخلاق و رفتار حرفه ای نیز گنجانده شده که به نحو مناسب اجرا می شود.

قسمت دوم سیاستها و روشهای کنترل کیفیت در سطح موسسات حسابرسی مهارت و صلاحیت حرفه ای است. خصوصیات اخلاقی شرط ابتدایی در مورد اشخاصی است که می خواهند در این حرفه کار کنند. شرط دوم این است که این افراد باید دارای صلاحیت حرفه ای و تخصصی بوده و آموزشهای لازم را نیز ببینند تا بتوانند وظایف خود را آگاهانه انجام دهند و قادر باشند با بکارگیری دانش و مهارت خویش، مراقبتهای حرفه ای را در اجرای وظایف خود به کار برند.

وجود مدارکی نظیر درخواست همکاری، مستندات مربوط به مصاحبه، مدارک مربوط به سوابق تجربی و آموزشی و گواهی کار از کارفرمایان قبلی اهمیت خاصی دارد.

پس از استخدام برای حفظ و ارتقای کیفیت و دانش حرفه‌ای کارکنان باید برنامه ریزی لازم برای آموزش مستمر حرفه‌ای تدوین شود. برای این کار باید «کمیته اعتلای حرفه‌ای» در موسسه حسابرسی در نظر گرفته شود. اعضای این کمیته باید دارای وظایف مشخص و اختیارات کافی باشند و باید بر مبنای تصمیمات آنها برنامه‌های آموزشی طراحی شود.

در برنامه‌های آموزشی موسسات حرفه‌ای باید هدفها، نحوه آموزش و پیش‌نیازهای آموزشی گنجانده شود.

ضمناً آموزش در داخل موسسه حسابرسی، شرکت کارکنان در کمیته‌های مختلف، تهیه و توزیع مقالات حرفه‌ای و همچنین آشنا کردن کارکنان با استانداردهای حرفه‌ای جدید به این امر کمک می‌کند. همچنین برخی از برنامه‌ها را می‌توان به صورت آموزشهای خاص برای تربیت کارکنان متخصص در صناعی مانند بیمه و بانک تدوین نموده و با بهره‌گیری از منابع خارج از موسسه، از جمله رهنمودهای انجمنهای حرفه‌ای، اجرا کرد.

در برنامه‌های آموزشی خارج از سازمان، شرکت کارکنان در سمینارها را نیز می‌توان گنجانده. لازمه اجرای مناسب برنامه‌های اعتلای حرفه‌ای نظارت بر اجرای آموزش است. سوابق آموزشی در سطح کل موسسه و تک تک کارکنان باید در قسمت آموزش نگهداری شود.

در خصوص ارتقای حرفه‌ای کارکنان، باید دستورعمل‌های خاصی داشته باشیم که در آن مسئولیتهای رده‌های مختلف تعیین شده باشد، ارزیابی عملکردشان انجام شود و شرایط ارتقا به رده‌های بالاتر تعیین شود و اینها قاعداً باید از طریق تعیین وظایف حرفه‌ای و ارزیابی آنها در مراحل مختلف کار حسابرسی از طریق آزمون دانش فنی، تواناییها و تحلیل قضاوتها و مهارتها و رهبری، چگونگی ارتباط با صاحبکار، ارزیابی گردد. ضمناً داوطلبان استخدام در موسسه نیز باید به این مسائل آگاهی کامل داشته باشند.

در زمینه تقسیم کار حسابرسی نیز می‌دانیم که قاعداً کار توسط یک نفر انجام نمی‌شود. بنابراین کار حسابرسی باید با توجه به نوع و حجم کار تقسیم و زمانبندی شود. این تقسیم کار اهمیت خاصی دارد. در تقسیم کار باید به پیچیدگی و

**کسی که مسئولیت نهایی**

**حسابرسی را برعهده دارد باید**

**طرح کلی حسابرسی و**

**برنامه‌های حسابرسی**

**برآورد خطر ذاتی و خطر کنترل**

**و آزمون رعایت روشها**

**هرگونه تعدیل ناشی از آنها با**

**بررسیهای اولیه‌ای که**

**انجام شده**

**مستندسازی شواهد**

**حسابرسی و نحوه گردآوری**

**و نتیجه‌گیری آنها**

**در پیشنویس گزارش را**

**بررسی کند**

حجم کار و ضوابط استقلال توجه خاص شود.

پس باید افرادی واجد شرایط و تحت سرپرستی مناسب به نحو مطلوب کاری را به سامان برسانند. هر مرحله کار حسابرسی باید چنان هدایت و سرپرستی و بررسی شود که از انجام کار با کیفیت مناسب اطمینان به دست آید. پس هدایت و سرپرستی و بررسی مجدد کار جزو الزاماتی است که باید سرلوحه سیاستها و روشها قرار گیرد.

در انجام کار حسابرسی باید از نظر کارشناسان استفاده شود و در تدوین رهنمودهایی که در زمینه مشاوره تدارک دیده می شود باید زمینه های مناسب و منابعی دستیافتنی مطرح شود و به آگاهی کارکنان برسد. در این زمینه می توان از نظر مشورتی کارشناسان صنعتی، حقوقی، انجمنهای حرفه ای یا کمیته های تخصصی داخلی کمک گرفت. در ارتباط با مسائل فنی نیاز مبرمی به کارشناسان فنی در ارتباط با طرحهای عمرانی و طرحهای افزایش سرمایه داریم که بنظر می رسد همکاری آنها در انجام کار تاثیر زیادی در کیفیت کار خواهد داشت.

مطلب دیگر در مورد پذیرش و حفظ صاحبکار است. در این زمینه، الزام شده است که صاحبکاران باید به طور مستمر ارزیابی شوند. ارزیابی صاحبکاران از بُعد استقلال موسسه حسابرسی، توانایی موسسه حسابرسی در ارتباط با ارائه خدمات به آنها و الزامات قانونی پذیرش صاحبکار و از همه مهمتر درستکاری صاحبکاران بسیار اهمیت دارد. پس قبل از اینکه صاحبکاران پذیرش شوند باید از این دیدگاهها مورد ارزیابی قرار بگیرند.

ضمانت اجرای سیاستها و روشهای کنترل کیفیت در سطح موسسات حسابرسی، بررسی و بازبینی مستمر آنها می باشد. برای بررسی و بازبینی باید برنامه زمانبندی مشخص وجود داشته باشد و در دو بُعد انجام شود. یکی اینکه مسئله رعایت سیاستها و روشهای اجرا شده را آزمون کنیم و از بُعد دیگر، چگونگی اجرای عناصر کنترل کیفیت و نتایج آن در کار حسابرسی را بررسی نماییم بطوری که اطمینان پیدا کنیم در صورتی که نیاز به تغییرات داشته باشد، نسبت به تغییرات آنها اقدام لازم صورت می گیرد.

اگر کنترل کیفیت کار را در سطح یک کار حسابرسی خلاصه کنیم، حسابرس در هر کار حسابرسی باید توجه داشته باشد

که سیاست کنترل کیفیت موسسه و روشهای مناسب برقرار و در حال اجراست. نقش حسابرس به عنوان مسئول حسابرسی، در هدایت کارکنان در این جهت بسیار مهم است. اطمینان از اجرای درست روشهای حسابرسی، طرح کلی حسابرسی، و برنامه های حسابرسی اهمیت اساسی دارد.

در تمام سطوح کار حسابرسی باید مسئولیت سرپرستی وجود داشته باشد. مسئولیت سرپرستی نظارت بر پیشرفت کار است که از طریق پیگیری کار از رده های بالاتر و اینکه کارکنان با مهارتهای مناسب کار حسابرسی را طبق برنامه انجام می دهند، انجام می شود. اطمینان از این مسئله می تواند نظارت و پیشرفت کار را عمیق و اجرایی کند. بررسی و تحلیل نتایج آنها، آثار آنها بر طرح کلی و برنامه های حسابرسی، ممکن است تغییراتی در کار حسابرسی ایجاد کند. که این البته بخشی از سرپرستی کار است. بعد از این باید کار به وسیله رده های بالاتر بررسی شود و افرادی با صلاحیت بالاتر اجرای کامل برنامه های حسابرسی، بررسی مستندات و حل و فصل تمام موضوعات ناتمام را نظارت و سرپرستی نمایند.

در قسمت بررسی، کسی که مسئولیت نهایی حسابرسی را بر عهده دارد باید طرح کلی حسابرسی و برنامه های حسابرسی، بر آورد خطر ذاتی و خطر کنترل و آزمون رعایت روشها، هرگونه تعدیل ناشی از آنها با بررسیهای اولیه ای که انجام شده، مستندسازی شواهد حسابرسی و نحوه گردآوری و نتیجه گیری آنها در پیش نویس گزارش را بررسی کند. همچنین مشاوره هایی که از اشخاص و کارشناسان گرفته شده باید به وسیله این مسئولان بررسی و صورتهای مالی، تعدیلات پیشنهادی و پیش نویس گزارش حسابرس مورد بازبینی قرار گیرد.

رعایت استاندارد کنترل کیفیت ضامن بقای حرفه است. لذا بنظر می رسد در هر موسسه حسابرسی و در هر نوع کار حسابرسی، استاندارد کنترل کیفیت محیط و زمینه مساعدی ایجاد می کند که افرادی حرفه ای، مسئولیتهای خود را با کیفیت بالا انجام دهند. ضمناً این اطمینان ایجاد می شود که ادعاهای حسابرس در اعتباردهی به صورتهای مالی، با صداقت و درستی و با درک کافی از مسئولیت حسابرسان در قبال جامعه انجام شده است.

