



# بهار

محمود مجدی

و باز سالی دیگر گذشت و سالی دیگر آغاز شد و باز گرمای ملایم و فرحبخش روزهای آفتابی بهار در باغ و راغ و کشتزارها به سبزه و گلها و درختان بشارت می دهد تا از خواب سنگین زمستان بیدار شوند و روح تازه به خود گیرند و آنگاه این نوای جانبخش را ساز بدارند.

و با خوبیها و بدیها، هر آنچه که بود؛ برگی دیگر از دفتر روزگار ورق خورد، برگ دیگری از درخت زمان بر زمین افتاد.

گذر کردیم از این سال به آن سال، دلهایمان شکست و دلهایمان شاد گشت؛ بودند آنانی که برایمان از خود عزیزتر ولی حال نقشی از غریبه را نیز در دل ندارند؛ هستند آنانی که در این لحظه به جمع عزیزان دل اضافه گشته اند.

يَا مُقَلَّبَ الْقُلُوبِ وَالْأَبْصَارِ يَا مُدَبِّرَ اللَّيْلِ وَالنَّهَارِ يَا مُحَوِّلَ الْحَوَالِ وَالْأَحْوَالِ حَوْلَ خَالِنَا إِلَى أَحْسَنِ الْحَالِ.

ای خدای دگرگون کننده دلها و دیده ها، ای تدبیرکننده روز و شب و ای دگرگون کننده حالی به حال دیگر، حالمان را به بهترین حال دگرگون کن.

**مجله حسابرسی** در طلیعه بهار طبیعت و آغاز سال ۱۴۰۰، با عرض شادباش، و تبریک فرارسیدن بهار حضور تمامی مخاطبان، فرهیختگان و دست اندرکاران عرصه دانش و حرفه حسابداری و حسابرسی، از ایزد منان برای همگان سالی پر بار همراه با موفقیت و بهروزی، مسئلت دارد.

در سال گذشته عزیزان زیادی درگیر بیماری کرونا بودند، خیلی ها عزیزانشان را از دست دادند و خیلیها تمام دارائی شان، یعنی سلامتی را. اکتفا می کنیم به این آیه قرآن کریم: **فَإِنَّ مَعَ الْعُسْرِ يُسْرًا؛ إِنَّ مَعَ الْعُسْرِ يُسْرًا؛** پس (بدان که) با هر سختی آسانی است. آری، با هر دشواری آسانی است.

امید آن که احوال خوش و سرسبزتان در این اوقات روحانی با شکوفایی و دل انگیزی بهار همداستان باشد.

نوروزتان پیروز!

صورت‌های مالی ابزار تهیه و انتشار اطلاعات مفید و طبقه‌بندی شده برای مقاصد تصمیم‌گیری طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، به‌ویژه سهامداران و پاسخگویی مدیران در قبال منابع در اختیار آنها می‌باشد. صورت‌های مالی زمانی برای تصمیم‌گیری و پاسخگویی مفید واقع می‌شود که قابل اعتماد، شفاف و دارای کیفیت مناسب باشد. بدیهی است، اطلاعات مالی با کیفیت مطلوب، موجب تصمیم‌گیری‌های مناسب و تخصیص بهینه منابع اقتصادی و همچنین کارایی بیشتر بازار سرمایه می‌شود و در نهایت رشد و توسعه و رفاه اجتماعی را به دنبال خواهد داشت.

ضرورت استفاده از خدمات حساب‌رسان مستقل بر اساس نظریه نمایندگی و فرضیه اطلاعات می‌باشد و نقش آنها اعتباربخشی و تعیین میزان قابلیت اتکا به صورت‌های مالی در انطباق با استانداردهای حسابداری، از طریق گردآوری و ارزیابی شواهد پشتیبان اطلاعات مزبور، طبق استانداردهای حسابرسی است.

خطر اساسی ارائه خدمات حسابرسی صورت‌های مالی آن است که حساب‌رسان نسبت به صورت‌های مالی حاوی تحریف بااهمیت از جمله سوءاستفاده و تقلب، گزارش مقبول صادر کنند. در چنین شرایطی طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از جمله سهامداران، بانکها و دستگاه‌های دولتی همچون سازمان امور مالیاتی و... در معرض خسارت‌های عمده‌ای قرار خواهند گرفت. از این رو، طرح و استقرار سیستم‌های کیفیت خدمات حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابرسی شماره ۱ و ۲۲۰، توسط موسسه‌های حسابرسی، الزامی گردیده است. در استانداردهای یادشده، ضوابط و شاخصهای طرح و استقرار سیستم‌های کیفیت خدمات حسابرسی و خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط، در سطح موسسه و در سطح هر کار حسابرسی، تعیین و ارائه شده است.

طرح و استقرار سیستم کنترل کیفیت و تداوم آن در سطح موسسه، همچون زیرساختی برای اجرای خدمات حسابرسی با کیفیت در سطح هر کار حسابرسی محسوب می‌گردد. مهمترین مولفه‌های این سیستم، فرهنگ کیفیت‌محوری، رعایت الزامهای اخلاق حرفه‌ای، شایسته‌سالاری، آموزش و جبران خدمات حرفه‌ای کارکنان و نظارت و مراقبتهای حرفه‌ای است که بایستی توسط ارکان صلاحیت‌دار موسسه (شرکا، مدیران و سرپرستان مسئول کار) در سطح موسسه ترویج و جاری‌سازی شود. در چنین شرایطی، بستر لازم برای اجرای کار حرفه‌ای طبق استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی و به تبع آن، اجرای کار حرفه‌ای با کیفیت، فراهم می‌گردد.

رعایت سیستم‌های کنترل کیفیت در سطح موسسه و در سطح هر کار حسابرسی، به تنهایی انجام خدمات با کیفیت حسابرسی را تضمین نمی‌کند. کیفیت خدمات حسابرسی در پرتو مولفه‌های بنیادی دیگری همچون حکمرانی خوب (قانون‌گرایی، فسادگریزی و مبارزه با فساد، شایسته‌سالاری و...)، کیفیت سیستم تعیین صلاحیت و پذیرش حسابداران رسمی، تفکیک مدیریت از مالکیت، صاحبکاران حسابرسی خواستار کیفیت، حق الزحمه مناسب خدمات حرفه‌ای و نهایتاً سیستم‌های مستقل، موثر و کارآمد ممیزی نهادهای نظارتی، همچون جامعه حسابداران رسمی ایران، پایدار می‌ماند.

محمد پوربهرامی



<p><b>سرپرست امور اجرایی:</b> محمود مجدی</p> <p><b>صفحه‌آرایی:</b> زهره نجفی</p> <p><b>تایپ و حروف چینی:</b> مهناز زریو</p> <p><b>طراح جلد:</b> آذین رستمی</p>	<p><b>ویراستار فنی:</b> دکتر رافیک باغومیان</p> <p><b>دبیر بخش اخبار:</b> معصومه امیری مقدم</p>	<p><b>شورای مدیریت:</b> دکتر موسی بزرگ‌اصل اکبر سهیلی‌پور محمود پوربهرامی محمدجواد صفار هوشنگ نادریان دکتر رضا نظری لطفعلی لطفعلیان صارمی دکتر یدالله مکرمی</p>	<p><b>صاحب امتیاز:</b> سازمان حسابرسی</p> <p><b>مدیر مسئول:</b> اکبر سهیلی‌پور</p> <p><b>سر دبیر:</b> دکتر یدالله مکرمی</p>	<p><b>سازمان</b></p> <p>دوماهانه تحلیلی، اطلاع‌رسانی، پژوهشی</p> <p>سال بیست‌ودوم</p> <p>شماره ۱۱۱</p> <p>بهمن - اسفند ۱۳۹۹</p> <p>شمارگان: ۲۰۰۰ نسخه</p>
--	---	---	---	---

آدرس: تهران، میدان فاطمی، خیابان چهل‌ستون، نبش کوچه دوم، پلاک ۴۶ کدپستی: ۱۴۳۱۶-۶۴۱۴۱ صندوق پستی: ۱۴۳۳۵/۴۷۹ تلفن: ۸۸۹۵۳۱۱۹ نامبر: ۸۸۹۵۱۲۰۹

www.hesabras.org E-mail: editor@hesabras.org

چاپ و صحافی نوید نواندیش: تهران - خیابان دماوند - بین وحیدیه و سبلان - بعد از خیابان بخت‌آزاد - پلاک ۸۷۵ - تلفن: ۷۷۰۳۴۱۴۰

## موضوع محوری:

### بازبینی کننده کیفیت قرارداد حسابرسی

#### مصاحبه‌ها

- ۱۲ خدمات باکیفیت؛ موانع و راهکارها ..... گفتگو با: آقای سیداکبر موسوی داور
- ۱۸ استانداردهای جدید مدیریت کیفیت؛ تأکیدی بر شاخصهای کیفیت ..... گفتگو با: آقای محمدعلی عضدی
- ۲۸ بازبینی کیفیت حسابرسی؛ نیازمند رهنمود ..... گفتگو با: آقای فرشاد اسکندریاتی
- ۳۲ استانداردهای جدید مدیریت کیفیت؛ افزایش مقیاس پذیری ..... گفتگو با: آقای دکتر سیدمحمدرضا بنی فاطمی کاشی
- ۳۸ عوامل بیرونی و درونی موثر بر کیفیت حسابرسی ..... گفتگو با: آقای محمدسعید اصغریان
- ۴۶ کیفیت حسابرسی، زیرساخت متناسب ..... گفتگو با: آقای حسین شهبازی رز

#### رویدادها

- ۴ فراتر از اخبار: رویدادهای ایران و جهان

چاپ مقاله‌ها الزاماً به معنای همسویی مجله با نظرهای نویسندگان نیست.

حسابرسی در ویرایش ادبی مقاله‌ها و یکدست کردن رسم الخط آنها آزاد است، اما در مورد ویرایش اساسی

با نویسندگان مشورت خواهد کرد.

# حسابرسی



# شماره ۱۱۱ بهمن و اسفند سال ۱۳۹۹

همکاران محقق و پژوهشگر

در این شماره به ترتیب حروف الفبا:

معصومه امیری مقدم

فروزان جانمردی

زهرا نوری

آدرس: تهران، میدان فاطمی، خیابان

چهل ستون، نیش کوچه دوم، پلاک ۴۶

کدپستی: ۱۴۳۱۶-۶۴۱۴۱

صندوق پستی: ۱۴۳۳۵ / ۴۷۹

تلفن: ۸۸۹۵۳۱۱۹

نمبر: ۸۸۹۵۱۲۰۹

E-mail: editor@hesabras.org

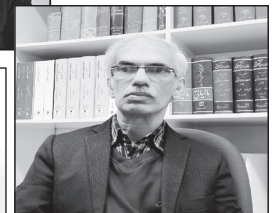
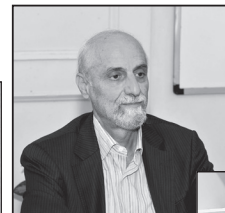
www.hesabras.org

## مقاله‌های محوری

- ۵۰ مسئولیتهای بازیبنی‌کننده کیفیت کار حسابرسی
- ۶۰ برنامه پشتیبانی از استقرار مدیریت کیفیت
- ۶۴ پاسخ سازمان حسابداری اروپا به نظرخواهی درباره پیش‌نویس استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲
- ۷۰ پاسخ مرکز کیفیت حسابرسی به نظرخواهی درباره استانداردهای بین‌المللی مدیریت کیفیت
- ۷۶ اطلاعات درباره بیانیه مفهومی کنترل کیفیت

## مقاله‌های منتشر شده در مرکز اطلاع‌رسانی الکترونیکی مجله حسابرسی

- مدیریت کیفیت کنش‌مند؛ دوره‌ای دیگر در تحول حسابرسی .... زهرا نوری
- دستیابی به کیفیت حسابرسی در عمل ..... معصومه امیری



# فراتر از اخبار



## افزایش هزینه‌های شورای گزارشگری مالی بریتانیا برای گذار به ساختار جدید

شورای گزارشگری مالی بریتانیا (FRC) در پیش‌نویس راهبرد برنامه و بودجه سال ۲۰۲۱ و ۲۰۲۲، پیشرفت خود در گذار به مرجع حسابرسی، گزارشگری و راهبری (ARGA) را تشریح کرده است.

شورای گزارشگری مالی، طی سال گذشته برای استقرار تغییرهای پیشنهادی در سه دیدگاه مستقل درباره بازار حسابرسی بریتانیا (کینگمن، برایدون و مرجع رقابت و بازارها) که به تغییر در قانون وابسته نیستند، اقدام کرده است.

شورای گزارشگری مالی بریتانیا، با توجه به افزایش ظرفیت و اقدامی که باید بر مبنای این پیشنهادها انجام شود، پیش‌بینی کرد که کل هزینه‌های شورا در سالهای ۲۰۲۱ و ۲۰۲۲ از ۶/۸ میلیون پوند به ۵۲/۲ میلیون پوند افزایش یابد.

## فراخوان برای انجام پژوهش دانشگاهی در رابطه با بازبینی پس از استقرار

بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSF) در حال فراخوان برای ارسال طرحهای پیشنهادی برای پژوهش است تا به انجام بازبینی پس از استقرار طراحی شده برای

رویدادهای

### ایران و جهان

روزانه در مرکز اطلاع‌رسانی

اینترنتی حسابرس

منتشر می‌شود.

با مراجعه به مرکز اطلاع‌رسانی

اینترنتی حسابداری به آدرس

[www.hesabras.org](http://www.hesabras.org)

از مشروح خبرهای حرفه در این

بخش آگاه شوید.

سه استاندارد هیئت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با تمرکز ویژه بر کیفیت موارد افشا، که به وسیله شرکتها در به‌کارگیری استانداردها ارائه می‌شود، کمک کند. این سه استاندارد عبارتند از **استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ (IFRS9)** با عنوان «ابزار مالی» به همراه الزامهای افشا در **استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۷ (IFRS7)** با عنوان «ابزار مالی: موارد افشا» و موارد افشای الزامی در **استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ (IFRS 15)** با عنوان «درآمد حاصل از قرارداد با مشتریان».

مهلت ثبت طرحهای پیشنهادی پژوهش تا ۱۳ مارس ۱۲۰۲ تعیین شده است.

### ● ثبت روز حسابدار در تقویم رسمی کشور

شورای فرهنگ عمومی کشور با اعلام پانزدهم آذرماه هر سال به‌عنوان روز حسابدار و درج آن در تقویم رسمی ایران موافقت کرد. شورای فرهنگ عمومی کشور در جلسه خود به تاریخ بیست‌ویکم بهمن‌ماه با پیشنهاد درج روز حسابدار در تقویم رسمی کشور موافقت کرد و از سال آینده پانزدهم آذرماه در تمامی تقویمهای کشور به‌عنوان روز حسابدار درج خواهد شد.

### ● اعلام گامهای بعدی در پاسخ به تقاضای گسترده برای استانداردهای جهانی پایداری

اعضای هیئت امنای بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSF) در روز ۱ فوریه ۲۰۲۱ نشستی برگزار کردند تا پاسخهای ارسال شده به سه پرسش اول در سند مشورتخواهی بنیاد درباره گزارشگری پایداری، تقاضا برای استانداردهای جهانی پایداری، احتمال نیاز به نقش‌افزینی بنیاد، و در صورت نیاز، الزامها برای موفقیت در این مسیر را بازبینی کنند. پاسخها نشان‌دهنده تقاضای روزافزون و فوری برای بهبود یکپارچگی و مقایسه‌پذیری در گزارشگری پایداری بود، و همچنین تشخیص قوی وجود دارد که گامهای فوری باید برداشته شود و تقاضای گسترده‌ای برای نقش‌افزینی بنیاد در این مسیر وجود دارد.

با توجه به این تقاضا، اعضای هیئت‌امنا به توافق رسیدند که بر روی بازخوردهای دریافتی درباره الزامهای موفقیت و دیگر شرایطی که باید پیش از در نظر گرفتن احتمال تاسیس یک هیئت جدید فراهم شود، تحلیل تفصیلی بیشتری انجام دهند. اعضای هیئت‌امنا درباره تاسیس یک کمیته رهبری دارای هیئت‌امنا توافق کردند، تا بر مراحل بعدی کار نظارت کند، و یک الزام اضافی مهم برای موفقیت افزودند، که شامل نیاز به فوریت در تحویل استانداردهای جهانی، به‌ویژه در مورد آب‌وهوا است.

اعضای هیئت‌امنا برای نوبت بعدی در روزهای ۲ تا ۴ مارس ۲۰۲۱ دیدار خواهند کرد. با توجه به وجود تقاضای روزافزون و فوری، اعضای هیئت‌امنا در نظر دارند یک پیش‌نویس نهایی (شامل یک نقشه راه با زمانبندی) تا آخر سپتامبر ۲۰۲۱ منتشر کنند، که در صورت امکان منجر به صدور بیانیه تاسیس هیئت استانداردهای پایداری در نشست کنفرانس ملل متحد درباره تغییر آب‌وهوا (UN COP26) بشود، که در نوامبر ۲۰۲۱ برگزار خواهد شد.

### ● حمایت از تاسیس هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) از اعلام اعضای هیئت امنای بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSF) مبنی بر برداشتن گام بعدی و به‌موقع برای ارزیابی امکان تاسیس یک هیئت جدید استانداردهای پایداری (SSB)، استقبال کرد. فدراسیون نیز بر این باور است که «تقاضای گسترده برای نقش‌افزینی بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی» وجود دارد. هیئت استانداردهای پایداری دارای بهترین موقعیت برای رهبری عقلانیت جاری برای یک سامانه جهانی منسجم برای الزامهای گزارشگری است، که به خلق ارزش بنگاه، توسعه پایدار و انتظارات در حال رشد ذینفعان می‌پردازد.

فدراسیون بر حمایت خود از این اقدام، دوباره تاکید می‌کند و آماده است تا به اعضای هیئت‌امنا هنگام پیشروی در این کار مهم کمک کند.

### ❶ فراخوان برای عضویت در کمیته مشورتی بازارهای سرمایه

کمیته مشورتی بازارهای سرمایه (CMAC) به دنبال نامزدهای جدید برای عضویت در کمیته از ۱ ژانویه ۲۰۲۲ برای یک دوره سه‌ساله است، که برای یک دوره سه‌ساله دیگر قابل تمدید است. کمیته، اعلام نامزدی از طرف تحلیلگران و سرمایه‌گذاران از سراسر جهان را می‌پذیرد. اعضای کمیته از صنایع مختلف و با پیشینه جغرافیایی متنوع تشکیل می‌شوند و براساس شایستگی در صلاحیت حرفه‌ای، و به‌عنوان اعضای بازار سرمایه که از اطلاعات گزارشگری مالی استفاده می‌کنند، و توانایی آنها در ارائه دیدگاه‌های شرکت‌کنندگان در بازار سرمایه، به‌وسیله کمیته مشورتی بازارهای سرمایه انتخاب می‌شوند.

کمیته مشورتی بازارهای سرمایه از ۲۰ عضو با تجربه عملی گسترده در تحلیل اطلاعات مالی تشکیل شده است. این اعضا نماینده دیدگاه‌ها و علاقه‌مندی‌های وابسته به خود نیستند، مگر این‌که به‌طور روشن اعلام شده باشد.

کمیته طی نشست‌های یک‌روزه خود که سه‌بار در سال برگزار می‌شود، با نمایندگان هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) دیدار می‌کند.

### ❷ فراخوان مشترک برای مقاله‌های پژوهشی در زمینه موارد افشای شرکتها

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) همراه با نشریه اکانتینگ این یورپ (Accounting in Europe) و نشریه بریتیش اکانتینگ ریویو (British Accounting Review)، یک فراخوان مشترک برای دریافت مقاله‌های پژوهشی درباره یکی یا بیشتر از موضوع‌های زیر منتشر کرده است:

- رعایت الزام‌های اجباری افشا؛
- حوزه‌های خاص موردتوجه هیئت؛ و
- گزینه‌های رویکرد پژوهشی.

فرصت نهایی برای ثبت مقاله‌ها روز ۳۱ ژانویه ۲۰۲۲ تعیین شده است.

### ❸ پیشنهاد رویکرد کل‌نگر برای تعریف واحد تجاری با منافع عمومی

هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران (IESBA) پیش‌نویس پیشنهادی با عنوان «تجدیدنظرهای پیشنهادی در تعریف واحد تجاری پذیرفته‌شده در بورس و واحد تجاری با منافع عمومی در آیین اصول اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای» را برای نظرخواهی عمومی منتشر کرده است.

تجدیدنظرهای پیشنهادی، تعریف واحد تجاری با منافع عمومی (PIE) را گسترده‌تر می‌کند تا با توجه به سطح منافع عمومی در شرایط مالی آن واحدها، و به‌منظور افزودن الزامات استقلال، برای افزایش اعتماد نسبت به حسابرسی آنها، دسته‌های بیشتری از واحدهای تجاری را در بر بگیرد.

فرصت ارسال نظرات تا ۳ مه ۲۰۲۱ تعیین شده است.

برای مطالعه این پیش‌نویس به‌زبان انگلیسی به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

### ❹ پیشنهاد استاندارد جدید برای عملکرد مالی شرکت‌های تابع مقررات نرخ‌گذاری

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) پیشنهادی برای یک استاندارد حسابداری جدید منتشر کرده که شرکت‌های تابع مقررات نرخ‌گذاری را ملزم می‌کند اطلاعات بهتری درباره عملکرد مالی خود به سرمایه‌گذاران ارائه کنند.

هانس هوگوروست (Hans Hoogervorst) رئیس هیئت در این مورد می‌گوید: «مقررات تنظیم نرخ می‌تواند اثر بزرگی بر درآمد و



سود شرکت بگذارد، اما در حال حاضر سرمایه‌گذاران تصویر کاملی از این اثر نمی‌بینند. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) جدید هیئت، اطلاعات اضافی را الزامی می‌کند که به سرمایه‌گذاران تصویر کاملتری می‌دهد. این استاندارد پیشنهادی جایگزین استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۴ با عنوان «حسابهای انتقالی به آینده براساس مقررات» خواهد شد.

### انتشار رهنمود برای تاکید بر پیامدهای اخلاقی و حسابرسی ناشی از برنامه‌های حمایتی دولت

کارشناسان شورای گزارشگری مالی بریتانیا (FRC) و هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران (IESBA) یک رهنمود مشترک با عنوان «پیامدهای اخلاقی و حسابرسی ناشی از برنامه‌های حمایت از کسب‌وکار با پشتوانه دولت مربوط به کووید-۱۹» منتشر کردند.

این رهنمود بر پیامدهای اخلاقی و حسابرسی ناشی از برنامه‌های حمایت از کسب‌وکار با پشتوانه دولت تاکید می‌کند که در همه‌گیری کووید-۱۹ در سطح بی‌سابقه‌ای افزایش یافته‌اند. این سند ملاحظات اخلاقی مهمی برای حسابداران حرفه‌ای تعیین می‌کند که برای کمک به سازمانهای کارفرما یا صاحبکار خود در درخواست و استفاده از تامین مالی یا حمایت مالی مربوط به کووید-۱۹ فراخوانده شده‌اند. این سند همچنین دربرگیرنده رهنمود برای افرادی است که اطلاعات و موارد افشای مالی مربوط را تهیه می‌کنند، همچنین افرادی که چنین اطلاعاتی را به‌طور مستقل حسابرسی می‌کنند یا خدمات اطمینان‌بخشی مربوط به آنها را فراهم می‌کنند. برای مطالعه این رهنمود به زبان انگلیسی به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

### اعلام گام اول در بازنگری اساسی تجربه دیجیتالی

بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSF) برنامه‌های بنیاد درمورد انتقال سه مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی موجود خود به یک بستر واحد و یکپارچه را اعلام کرد. بستر جدید در آوریل ۲۰۲۱ راه‌اندازی می‌شود و اولین گام در برنامه چندساله بنیاد برای افزایش یک تجربه دیجیتالی است که به ذینفعان خود ارائه می‌دهد.

بنیاد در سال ۲۰۱۹ انتقال زیرساختهای فناوری خود به سامانه‌های مدرن و مبتنی بر ابر را آغاز کرد، که رویه‌های کاری داخلی کارآمدتر را میسر می‌سازد و در همان حال به بنیاد اجازه می‌دهد تا در گذر زمان یک تجربه دیجیتالی پیشرفته را به ذینفعان خود در سراسر جهان ارائه دهد.

بنیاد به‌عنوان بخشی از آن برنامه، در حال اتمام کار خود برای یکپارچه‌کردن سه مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی موجود (public web- site, eIFRS, and archive) در یک برنامه برخط، واحد و یکپارچه است.

مرکز اطلاع‌رسانی جدید به‌نظر آشنا خواهد آمد، اما با معرفی نوآوریهای جدید، همانند پیمایشگر جدید استانداردها، گزینه‌های شخصی‌سازی پیشرفته و امکانات جستجوی پیشرفته، به بازخوردهای کاربران پاسخ داده است.

همچنین به‌روزرسانیهای بیشتری در نظر گرفته شده است. این نوآوریها نیازمند حرکت به سمت یک سامانه مدیریت محتوای جدید است که منجر به برخی اقدام برای کاربران موجود خواهد شد.

### انتشار چهارمین بخش از مجموعه آموزشی شش‌قسمتی مبارزه با پولشویی

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) به‌همراه انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز (ICAEW) چهارمین بخش از مجموعه آموزشی «مقابله با پولشویی: مبانی (AML)» را با عنوان «بخش ۴: انتقال دارایی» منتشر کرد.

این سند بخشی از یک مجموعه کوتاه شش ماهه است که به حسابداران کمک می‌کند تا درک خود در مورد نحوه پولشویی، ریسک‌هایی که با آن روبرو می‌شوند، و آن چه را که می‌توانند برای کاهش این ریسک‌ها و داشتن سهم سازنده در جهت منافع عمومی انجام دهند، افزایش دهند.

بخش چهارم، انتقال دارایی را بررسی می‌کند؛ یکی از راه‌های اولیه که از آن طریق، مجرمان عایدات حاصل از جرم را با اقتصاد قانونی پوشش داده یا با آن یکپارچه می‌کنند.

برای مطالعه این سند به زبان انگلیسی به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرسان، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

### 📌 یافته‌های تحقیق درباره حرفه حسابرسی و مالی

گزارش انجمن حسابداران رسمی و خبره (ACCA) با موضوع «پیشرو در تنوع‌طلبی» نشان داد که براساس باور ۸۷ درصد پاسخ‌دهندگان مبنی بر این که این حرفه برای همگان آزاد است، نظر مثبتی درباره تنوع موجود در حرفه وجود دارد. این گزارش جهانی، با طرح پرسش‌های پژوهشی و گفتگوهای میزگرد، نظرات ۱۰۰۰۰ نفر از اعضای کنونی و آینده انجمن حسابداران رسمی و خبره درباره دامنه‌ای از موضوعهای مرتبط با تنوع و دامنه پوشش را گردآوری کرده است.

در حالی که نزدیک به دوسوم اعضا، به ارتباط بین سیاست‌های تنوع‌طلبی و پوشش‌پذیری و موفقیت سازمانی اعتقاد دارند، اما نزدیک به دوسوم آنها همچنان بر این باور هستند که این حرفه در ارتباط با تنوع‌طلبی و پوشش‌پذیری دارای مشکل است یا احتمال دارد که با مشکل مواجه شود و بیش از نیمی از آنها (۵۴٪) احساس می‌کنند که نمی‌دانند در این مورد باید چه کاری انجام دهند یا درباره مراحل بعدی اطمینان ندارند.

گزارش به این نتیجه رسید که رضایتمندی در این زمینه وجود ندارد، زیرا ۶۸ درصد پاسخ‌دهندگان معتقدند که حرفه باید فعالیت بیشتری در جهت ارتقای تنوع‌طلبی و پوشش‌پذیری در میان اعضای خود انجام دهد.

تحقیق در جهت این گزارش در اکتبر ۲۰۲۰ انجام شد که از جمله شامل برگزاری میزگرد مجازی در ۱۱ منطقه بود. بیشتر پاسخ‌دهندگان به این نظرسنجی از اروپای غربی، آفریقا، آسیا و اقیانوسیه و آسیای جنوبی بودند.

### 📌 به روزرسانی چارچوب بین‌المللی گزارشگری یکپارچه

شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه (IIRC) اصلاحاتی را در چارچوب بین‌المللی گزارشگری یکپارچه (IIRF) منتشر کرده است تا امکان گزارشگری بهبودیافته را فراهم کند.

این اولین نسخه بازنگری شده از زمان انتشار چارچوب بین‌المللی گزارشگری یکپارچه در سال ۲۰۱۳ و نتیجه یک مشورتخواهی گسترده در بازار با حضور ۱۴۷۰ نفر در ۵۵ حوزه گزارشگری است.

این مشورتخواهی نشان داد اگر چه چارچوب بین‌المللی گزارشگری یکپارچه هنوز برای رسیدن به هدف مناسب است، اما فهرستی از فرصت‌های چارچوب بین‌المللی گزارشگری یکپارچه برای شفاف‌سازی مفاهیم، ساده‌سازی رهنمود برای تهیه‌کنندگان گزارش و پشتیبانی از گزارش‌های یکپارچه با کیفیت بهتر شناسایی کرد.

بازنگریها بر موارد زیر متمرکز شده است:

- ساده‌سازی بیانیه مسئولیت مورد نیاز برای گزارش یکپارچه؛
- بینش بهبودیافته در مورد کیفیت و یکپارچگی فرایند گزارشگری اساسی؛
- تمایز واضح‌تر بین بروندادها و نتایج؛
- تاکید بیشتر بر گزارشگری متوازن نتایج و سناریوهای حفظ ارزش و فرسایش.

## ⊖ ضوابط آموزش مستمر کارکنان حرفه‌ای سازمان حسابرسی

واحد آموزش و تحقیقات سازمان حسابرسی، در جهت ارتقای سطح دانش و فرهنگ حسابداری و حسابرسی، ضرورت و اهمیت آموزش کارکنان، ضوابطی را در ۶ بند به تصویب کمیته آموزش و تحقیقات و هیئت‌عامل سازمان حسابرسی رساند و آن را جهت اجرا ابلاغ کرد.

این ضوابط صرفاً برای کارکنان حرفه‌ای سازمان حسابرسی (حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست، سرپرست ارشد، مدیر و مدیرارشد) تنظیم شده است.

واحد آموزش موظف شده با توجه به نیازهای آموزشی کارکنان حرفه‌ای و متناسب با سطوح رده‌های شغلی، برنامه آموزشی بلندمدت را تدوین کند. این برنامه‌ها شامل استانداردهای حسابداری و حسابرسی، قوانین و مقررات مربوط، دانش و قابلیت‌های فناوری اطلاعات و سایر مهارت‌ها می‌باشد.

## ⊖ بی‌طرفی برای بازبینی‌کننده کیفیت حسابرسی

هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران (IESBA) اصلاحاتی را در آیین اصول اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای (شامل استانداردهای بین‌المللی استقلال) (the Code) در مورد بی‌طرفی بازبینی‌کننده کیفیت کار (EQR) و دیگر بازبینی‌های مربوط، منتشر کرده است. این پروژه با تهیه استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ (ISQM 2) با عنوان «بازبینی کیفیت کار» به‌وسیله هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB) که در دسامبر سال ۲۰۲۰ نهایی شد، همراه بود.

بازنگری‌های انجام‌شده رهنمودی را ارائه می‌دهد که به استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ در پرداختن به صلاحیت فردی که قرار است در نقش بازبین کیفیت کار حسابرسی خدمت کند، با تمرکز بر ویژگی مهم بی‌طرفی، کمک می‌کند. این رهنمود در میان سایر موارد، به موارد زیر می‌پردازد:

- در مورد لزوم شناسایی، ارزیابی و پرداختن به مخاطره‌های رعایت اصل بنیادی بی‌طرفی که ممکن است در انتصاب فردی به عنوان بازرس کیفیت کار برای یک کار مشخص به‌وجود آید، توضیح می‌دهد.
  - به‌طور صریح از الزامهای استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ پشتیبانی می‌کند که به‌موجب آن موسسه حسابرسی می‌تواند به‌عنوان یکی از شرایط شایستگی، یک دوره فاصله‌گیری دوساله قبل از این‌که شریک مسئول کار حسابرسی بتواند نقش بازرس کیفیت کار را در همان کار به‌عهده بگیرد، تعیین کند.
  - تاکید می‌کند که الزام دوره فاصله‌گیری در استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ دارای هدف دوگانه حمایت از رعایت اصل بنیادی بی‌طرفی و کیفیت بالای کار است.
- این رهنمود ارتقایافته از دسامبر ۲۰۲۲ لازم‌الاجرا خواهد بود.

نسخه انگلیسی این رهنمود در مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس در پیوند «منابع جدید» در دسترس شماست.

## ⊖ انتشار مطالب آموزشی برای پشتیبانی از به‌کارگیری الزامهای تداوم فعالیت

بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSF) با هدف پشتیبانی از کاربرد یکنواخت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، چند مطلب آموزشی منتشر کرده است. این مطالب به الزامهای موجود در استانداردها نمی‌افزاید و آنها را تغییر نمی‌دهد. بنگاه‌هایی که در تهیه صورتهای مالی از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استفاده می‌کنند باید توانایی خود را برای تداوم فعالیت ارزیابی کنند.

در محیط اقتصادی پرفشار موجود که به واسطه همه‌گیری کووید ۱۹ به وجود آمده است، تصمیم‌گیری در مورد این‌که آیا صورتهای مالی باید بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شوند، ممکن است نسبت به شرایط عادی مستلزم میزان قضاوت بیشتری باشد.

برای پشتیبانی از بنگاه‌ها، در این مطالب آموزشی، الزامات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مرتبط با ارزیابی تداوم فعالیت، گردهم آمده است.

### انتشار گزارش درباره دستاوردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق برای حسابداران

هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق برای حسابداران (IESBA) گزارشی را با عنوان «اصول اخلاقی و اعتماد، ایجاد زمینه‌های نو» منتشر کرد که حاوی خلاصه‌ای از دستاوردهای هیئت از اول ژوئن ۲۰۱۶ تا ۱۳ ژوئیه ۲۰۲۰ است.

این گزارش، دربرگیرنده آخرین خبرها در مورد نوآوریها و پروژه‌های فعلی هیئت است و به تلاشهای گسترده هیئت در زمینه ارتقای آگاهی، به‌کارگیری و استقرار آیین بین‌المللی اصول اخلاقی برای حسابداران حرفه‌ای (از جمله استانداردهای بین‌المللی استقلال) می‌پردازد.

این گزارش همچنین به فعالیتهای اطلاع‌رسانی انجام‌شده از سوی هیئت به منظور گسترش و عمق بخشیدن به گفتگوی ذینفعان در مورد مسائل مرتبط با اعتلای اصول اخلاقی در جهان و ایجاد اعتماد عمومی در حرفه حسابداری اشاره دارد. برای دریافت گزارش یادشده به زبان انگلیسی، به مرکز اطلاع‌رسانی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

### انتشار منابع پشتیبان جدید برای استاندارد بین‌المللی

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) ویرایش جدیدی برای دو منبع پشتیبان استاندارد بین‌المللی که از قبل منتشر شده بود، صادر کرد:

• **اجرای روشهای توافقی (AUP):** یک فرصت رشد و ارزشی: اجرای روشهای توافقی را توصیف می‌کند، و این که در چه زمانی به‌کارگیری آن مناسب است و مزایای اصلی برای صاحبکار را مشخص می‌کند. این منبع همچنین شامل اجرای روشهای توافقی در موضوعهای مالی و غیرمالی است، و شش مطالعه موردی کوتاه را با نمونه روشهایی که ممکن است اعمال شود و دو گزارش تشریحی از خدمات مرتبط با استاندارد بین‌المللی ۴۴۰۰ (ISRS 4400) با عنوان «اجرای روشهای توافقی» (تجدیدنظرشده) ارائه می‌دهد.

• **انتخاب خدمت مناسب:** مقایسه خدمات حسابرسی، رسیدگی اجمالی، تنظیم اطلاعات مالی، و اجرای روشهای توافقی (بروشور): دامنه حسابرسی، رسیدگی اجمالی، تنظیم اطلاعات مالی، و اجرای روشهای توافقی را که حسابداران حرفه‌ای می‌توانند مطابق با استانداردهای بین‌المللی مربوط ارائه دهند توضیح می‌دهد و تمایز آنها را بیان می‌کند. این منبع می‌تواند به صاحبکاران فعلی و دوره‌های آتی کمک کند تا محدوده خدمات موجود، زمان مناسب بودن استفاده از آنها، و همچنین مزایای آنها را درک کنند.

هر دو منبع برای انعکاس خدمات مرتبط با استاندارد بین‌المللی ۴۴۰۰ (تجدیدنظرشده)، که در اوایل سال جاری از سوی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB)، به‌روز شده و برای اجرای روشهای توافقی که شرایط قرارداد در ۱ ژانویه ۲۰۲۲ یا بعد از آن توافق شده باشد، موثر است.



## تهدیه دو گزارش مهم مالی برای دولت

سید رحمت‌اله اکرمی معاون نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور از تهدیه دو گزارش مهم مالی دولت خبر داد و گفت: "اولین صورت مالی دولت در چارچوب آیین‌نامه بندهای «الف»، «ب» و «پ» ماده ۸ قانون برنامه ششم توسعه و مطابق با استانداردهای مربوط، با همکاری دستگاه‌های ذیربط و همکاران معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور وزارت اقتصاد، در زمان مقرر (آبان‌ماه سال جاری) تهیه و تقدیم دولت و مراجع ذیربط شد."

وی افزود: "صورت‌حساب عملکرد بودجه سال ۱۳۹۷ کل کشور نیز زودتر از موعد مقرر قانونی و با استفاده از سامانه نظارت آنی معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور (سناما) مطابق عناوین و تقسیمات مندرج در قوانین بودجه سنوات مذکور تهیه و تنظیم شده است."

وی در خصوص صورتهای مالی سال ۱۳۹۸ خاطر نشان کرد: "در مقایسه با سال گذشته، این صورتهای مالی بهنگام‌تر ارائه شده و حاوی اطلاعات واحدهای گزارشگر بیشتری است."

ارایه صورتهای مالی دولت، از جمله گزارشهای مالی است که می‌تواند آثار سیاستهای مالی بر وضعیت مالی و تغییر در وضعیت مالی دولت را آشکار سازد و به‌نوعی مکمل اطلاعات صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور محسوب می‌شود.

## اصلاح آیین‌نامه نحوه تسویه بدهیهای قطعی دولت با حسابرسی ویژه سازمان حسابرسی

هیئت وزیران آیین‌نامه اجرایی قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور، مربوط به نحوه تسویه بدهیهای قطعی دولت از طریق اسناد خزانه و نیز نحوه تسویه مطالبات با منشأ قانونی نهادهای عمومی غیردولتی، شرکتهای دولتی، بانکها، بیمه‌ها، اتحادیه‌ها و آستانهای قدس با حسابرسی ویژه را اصلاح کرد.

به موجب این اصلاحیه، بدهیهای قطعی دولت شامل بدهی دستگاههای بدهکار به اشخاص متقاضی است که به استناد ماده ۱۹ قانون محاسبات عمومی کشور در چارچوب قوانین و مقررات مربوط، ایجاد و با توجه به ماده ۲۰ قانون مذکور تسجیل شده و به‌تایید ذیحساب (در دستگاههای اجرایی فاقد ذیحساب، مدیر مالی یا عناوین مشابه) و مقام مجاز دستگاه اجرایی ذیربط رسیده و توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی ویژه شده باشد.

## برنامه تهیه استاندارد جداگانه برای واحدهای با پیچیدگی کمتر

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB) طی نشست خود در دسامبر ۲۰۲۰، اولین گفتگوی همگانی در مورد پیش‌نویس استاندارد جداگانه برای حسابرسی واحدهای با پیچیدگی کمتر و پروژه پیشنهادی رسمی برای تکمیل و انتشار پیش‌نویس استاندارد برای نظرخواهی همگانی را در ۲۰۲۱ برگزار کرد. هیئت با طرح پروژه و پیش‌نویس اولیه موافقت کرد.

هیئت به‌دنبال این تصمیمات، بیانیه جدیدی منتشر کرد که برنامه‌های مربوط به استاندارد جدید را به‌صورت تفصیلی بیان می‌کند، از جمله طرز فکر موجود در مورد این که استاندارد جدید چگونه به‌نظر خواهد رسید، برای چه واحدهایی به‌کار خواهد رفت، و برنامه زمانی تهیه استاندارد.

برای مطالعه این بیانیه به زبان انگلیسی به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.



خدمات

باکیفیت؛

موانع و

راهکارها



## سیداکبر موسوی داور

عضوهیئت عالی نظارت و عضو کمیته کنترل کیفیت سازمان حسابرسی

### حسابرس

از پذیرش دعوت مجله حسابرس برای شرکت در موضوع مهم بازیابی‌کننده کیفیت کار حسابرسی، سپاسگزاریم. بینش و نظرات شما که حاصل تجربه و مشارکت شما در مسایل حرفه‌ای است، برای خوانندگان مجله فرصت و غنیمت ممتازی است.

در اولین پرسش‌نگاهی کلی به وضعیت و شرایط حرفه حسابرسی و کنترل کیفیت حسابرسی در ایران اشاره کنید.

### موسوی داور

همانطور که می‌دانید، حرفه حسابرسی و اطمینان‌بخشی به خدمات حرفه‌ای در توسعه اقتصادی و پیشرفت جهان و کشورها از جمله ایران، نقش مهمی دارد. همچنین در رابطه با برنامه‌های فعالیتهای اقتصادی که برپایه صورتهای مالی حسابرسی شده به‌وسیله حسابرسان مستقل واجد شرایط تهیه شده باشد، خدمات حسابرسی کمک می‌کند که تصمیم‌گیرندگان تصمیمهای مطمئن‌تری بگیرند. لذا تهیه گزارشهای حسابرسی با کیفیت و نقش کنترل کیفیت در موسسه‌های حسابرسی جهت صدور

نباشند. این موضوع موجب فشار مضاعف بر حساب‌رسان در انجام خدمات حرفه‌ای و خدمات باکیفیت می‌گردد.

با توجه به موارد مذکور صدور گزارش‌های حسابرسی باکیفیت نقش اساسی در اعتباردهی به حرفه حسابرسی داشته و موجب پذیرش مناسب‌تر حرفه توسط جامعه استفاده‌کنندگان می‌گردد. لذا در سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی واحد کنترل کیفیت از مهمترین و اساسی‌ترین تشکیلات اداری و حرفه‌ای جهت بررسی و کنترل گزارش‌های صادرشده می‌باشد. لازم به توضیح است جهت حمایت از حرفه و نظارت مناسب بر آن و نیز ایجاد جایگاه و حمایت قانونی‌تر در سال‌های اخیر، بحث تشکیل نهاد ناظر بر خدمات حرفه‌ای از طریق لایحه دولت و طرح مجلس در جریان است که امیدواریم این موضوع به ایجاد جایگاه مناسب نقش حساب‌رسان در جامعه منجر گردد. البته مشکلات موجود بدین معنی نمی‌باشد که در حال حاضر موسسه‌های حسابرسی خدمات حرفه‌ای بی‌کیفیت ارائه می‌دهند. بلکه مشکلات مطرح‌شده موجب تحلیل رفتن و تضعیف موسسه‌ها و کارکنان شاغل حرفه‌ای می‌باشد که در نتیجه آن حساب‌رسان مجبور به ارائه خدمات حرفه‌ای با استرس و فشارهای زیادی هستند.

قابل توضیح است که سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران از طریق واحد کنترل کیفیت بخش عمده‌ای از خدمات حسابرسی ارائه‌شده به‌خصوص حسابرسی صورتهای مالی را با انتخاب نمونه‌های مناسب مورد بررسی و کنترل قرار می‌دهند که در سازمان حسابرسی بخشی از حقوق و مزایای کارکنان (کارانه) و نیز ارتقای کارکنان به رده مدیریت، مرتبط با امتیاز واحد کنترل کیفیت است. همچنین رتبه‌بندی موسسه‌های حسابرسی در جامعه حسابداران رسمی و بررسی احتمال تخلف موسسه‌های حسابرسی از طریق امتیاز واحد کنترل کیفیت انجام می‌گیرد که امتیازها و رتبه‌بندی موسسه‌های حسابرسی بخش خصوصی جهت انتخاب حساب‌رسان معتمد، مبنای کار بانک مرکزی، سازمان بورس و بیمه مرکزی قرار گرفته است.

## سازمان

**به اقدام حرفه حسابرسی برای بهبود کیفیت خدمات حرفه‌ای اشاره کردید. درباره آن بیشتر توضیح دهید.**

گزارش‌های مذکور به منظور ارائه به استفاده‌کنندگان بسیار اهمیت دارد.

در این رابطه بخش عمده‌ای از حسابرسی‌های واحد اقتصادی دولتی و خصوصی بیش از ۳ دهه است که از طریق سازمان حسابرسی به‌عنوان حسابرس بخش‌های دولتی و تحت پوشش آن، و جامعه حسابداران رسمی (موسسات حسابرسی) به‌عنوان حسابرس بخش‌های غیردولتی و خصوصی انجام می‌گیرد. نبود منابع لازم در رابطه با استانداردهای مالی و یا نبود امکان دسترسی و ترجمه استانداردهای بین‌المللی مرتبط با حسابداری و حسابرسی و تغییرات زیاد و دائمی استانداردها از مشکلات حرفه در سال‌های مذکور بوده که با تلاش و پشتکار مراجع حرفه‌ای و افراد مربوط در بخش‌های دولتی و یا خصوصی، بخش عمده‌ای از استانداردهای ملی همگام با استانداردهای بین‌المللی تدوین و به‌روزرسانی شده، ولی همچنین تا رسیدن به هدف نهایی، مشکلاتی در این مسیر وجود دارد.

به‌رغم ارائه خدمات حرفه‌ای مناسب در ۳ دهه اخیر توسط سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران (موسسه‌های حسابرسی)، به‌دلیل نبود توجه لازم توسط مراجع دولتی و بخش خصوصی به‌عنوان استفاده‌کنندگان نهایی از خدمات حرفه‌ای، نبود شناخت کافی و مناسب از نقش و خدمات ارزنده حساب‌رسان و انتظار بیش از حد از حساب‌رسان جهت کشف کلیه جریانه‌ها و تخلف‌های بااهمیت و کم‌اهمیت اعم از سازماندهی‌شده توسط افراد خاص و وابسته به جریانه‌های سیاسی و رانتی، موانع ایجادشده جهت حق الزحمه حساب‌رسان، ایجاد محدودیت زمانی جهت ارائه خدمات حرفه‌ای، و انتخاب برخی حساب‌رسان در چارچوب روابط خاص و ناسالم، تشکیلات حرفه‌ای جایگاه مناسبی در کشور نداشته و مورد حمایت مناسب مراجع مربوط دولتی و خصوصی قرار نگرفته است.

همچنین نبود توجه و حمایت لازم توسط مراجع مربوط استفاده‌کنندگان از خدمات حرفه‌ای اعم از بخش دولتی و خصوصی، موجب گردیده که سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران و در نتیجه موسسه‌های حسابرسی وابسته به آنها دارای منابع مالی لازم و حق الزحمه مناسب جهت گسترش و پیشرفت حرفه و ارائه خدمات حرفه‌ای مناسب و جذب نیروهای مناسب و کارآمد و آموزش کارکنان،

### موسوی داور

در سه دهه اخیر حرفه حسابرسی کوششهای چشمگیری برای ارتقای خدمات حرفه‌ای به‌کار برده است؛ از جمله تهیه و ترجمه منابع لازم و چاپ کتب و نشریه‌ها جهت تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی ملی منطبق با استانداردهای بین‌المللی و سایر مباحث اقتصادی، به‌روزرسانی منابع با توجه به تغییرات زیاد استانداردها با توجه به شرایط اقتصادی جهانی و تهیه و به‌روزرسانی دستورعملها و آیین‌نامه‌های گزارشگری مالی و صورتهای مالی انواع فعالیتهای جاری، ارائه منابع مذکور به جامعه دانشگاهی کشور و واحدهای اقتصادی کشور، تشکیل سازمان حسابرسی و تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران جهت ایجاد تشکیلات و سازماندهی موسسه‌های حسابرسی بخش خصوصی، آموزش حرفه‌ای کارکنان بخش حسابرسی، مالی و واحدهای اقتصادی کشور، ارائه خدمات حرفه‌ای مالی و حسابرسی به بخشهای دولتی و خصوصی جهت به‌روزرسانی اطلاعات مالی و اقتصادی به‌منظور تصمیم‌گیری مناسب استفاده‌کنندگان اعم از دولتی و خصوصی به‌صورت کلان یا خاص در بخشهای مالی، بودجه، اقتصادی و برنامه‌های توسعه کشور، مالیات، بیمه و بورس، ایجاد واحد کنترل کیفیت در سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی جهت بررسی خدمات حرفه‌ای حساب‌رسان، رتبه‌بندی موسسه‌های حسابرسی خصوصی و برخورد انضباطی با تخلفهای احتمالی ناشی از ارائه خدمات حرفه‌ای و همچنین ارتباط مناسب جامعه حرفه‌ای کشور با مجلس، دولت، بانک مرکزی، بانکها، بیمه مرکزی، سازمان بورس و مراجع حرفه‌ای بین‌المللی.

### سازش

استاندارد شماره ۱ با عنوان «کنترل کیفیت در موسسه‌های ارائه‌کننده خدمات حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط» و استاندارد حسابرسی ۲۲۰ با عنوان «کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی» در ایران با موضوع کیفیت حسابرسی ارتباط دارند. این استانداردها تا چه اندازه به انتظارات مربوط به کیفیت حسابرسی پاسخ داده‌اند؟

### موسوی داور

همان‌گونه که در استاندارد یک بیان شده است، موسسه‌های

حسابرسی برای کسب اطمینان از رعایت الزامهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی و تهیه گزارش مناسب، باید سیستم کنترل کیفیت مناسبی را طراحی و اجرا کنند. در این رابطه، بررسی صلاحیت اخلاقی و حرفه‌ای صاحبکار جهت پذیرش کار، استقلال موسسه و کارکنان، تهیه قرارداد و بودجه‌بندی و زمان مناسب ارائه خدمات حرفه‌ای، تعیین مدیرمسئول کار و نیز کارگروه حسابرسی، آموزش کارکنان و پرداخت حقوق و مزایای مناسب و ارتقای آنان، مستندسازی مراحل کار، نظارت و بازبینی، بررسی کنترل کیفیت حین کار، خاتمه کار و زمان صدور گزارش مربوط، رعایت استانداردهای اخلاقی و حرفه‌ای، رفع اختلاف‌نظر گروه، استفاده از مشاورین، بررسی احتمال وجود شکایتهای و اتهامها علیه موسسه و نیز اطمینان معقول از ارائه اظهارنظر مناسب در گزارش نسبت به صورتهای مالی و اطلاعات مالی از موارد ضروری انجام و ارائه خدمات حرفه‌ای در چارچوب کنترل کیفیت موسسه می‌باشد. موارد مذکور مرتبط با کنترل کیفیت از شرایط مطلوب و ایده‌آل در هر موسسه حسابرسی می‌تواند باشد، ولی با توجه به محدودیتهای در هر جامعه حرفه‌ای از جمله وجود منابع مالی لازم، وجود کارکنان آموزش‌دیده، رفتار صاحبکار و فشارهای بیرونی بر موسسه‌ها، محدودیت زمانی انجام کار، تعهدهای اخلاقی مدیران و کارکنان، مشکلات مالیات و بیمه در موسسه‌ها، رقابت ناسالم موسسه‌ها و نرخ‌شکنی نامعقول، بازار محدود کار و روابط ناسالم و غیرحرفه‌ای بخشی از همپیشگان و یا صاحبکار، پرداخت‌نشدن حقوق و مزایای کارکنان و تعویق ارتقای آنان می‌تواند با شدتهای مختلفی بر کیفیت انجام خدمات حرفه‌ای و گزارشهای صادرشده موسسه‌ها تاثیر گذارد. البته موسسه‌های بزرگتر از جمله سازمان حسابرسی به‌دلیل دولتی‌بودن و داشتن منابع مالی به‌نسبت مناسب، و سایر موسسه‌های حسابرسی بزرگ به‌دلیل ارائه خدمات حرفه‌ای به شرکتهای بزرگ و تعداد کارهای مورد بررسی و در نتیجه داشتن منابع مالی مناسب‌تر، تا حد کمتری آسیب‌پذیر بوده و کنترل کیفیت مناسب و بهتری در رابطه با انجام خدمات حرفه‌ای دارند. از طرفی، موسسه‌های بزرگ و دارای شرکای ناهماهنگ و جزیره‌ای و نیز موسسه‌های کوچک به‌دلیل مشکلات ناشی از هماهنگی و نداشتن کارهای مناسب از لحاظ اندازه یا تعداد و



کیفیت در انجام کار موسسه‌های حسابرسی و در نتیجه گزارش‌های حسابرسی صادر شده گردد. ارائه پیشنهاد تهیه استانداردهای جدید کنترل کیفیت به صورت تفصیلی و بیشتر از استانداردهای فعلی می‌تواند به جامعه حرفه‌ای کمک کند و مواردی را که در استانداردهای فعلی نیاز به بازنگری داشته، اصلاح کند.

علاوه بر این، جهت هماهنگی استانداردهای ملی ایران با استانداردهای بین‌المللی، ضروریست استانداردهای جدید کنترل کیفیت پس از نهایی شدن مورد استفاده مراجع حرفه‌ای ایران قرار گیرد.

البته این نکته قابل ذکر است که صرف وجود استانداردها و یا تدوین و بازنگری استانداردها از جمله استانداردهای کنترل کیفیت به تنهایی نمی‌تواند موجب ارتقای کیفیت کار و گزارش‌های حسابرسی موسسه‌ها شود. بلکه با رفع مشکلات و موانع ذکر شده در بالا در رابطه با رعایت استانداردها و ارائه خدمات حرفه‌ای با رعایت کامل و مناسب استانداردها توسط موسسه‌ها از جمله استانداردهای مذکور، می‌تواند موجب افزایش کیفیت موسسه‌های حسابرسی و گزارش‌های صادر شده آنان شود.

### سازمان

**اگر ممکن است به استانداردهای بین‌المللی جدید کیفیت و اهمیت بازبینی کار حسابرسی اشاره کنید و تاثیر احتمالی آنها بر کار حسابرسان را توضیح دهید.**

### موسوی داور

همانطور که در استاندارد کیفیت شماره یک درج شده، تعریف بازبینی شامل روشهای طراحی شده برای فراهم‌ساختن

حق الزحمه، نبود منابع مالی لازم و بی‌توجهی به استخدام کارکنان مناسب و آموزش آنان به‌طور کافی و مناسب، از لحاظ کنترل کیفیت و آسیب‌پذیری در معرض ریسکهای بیشتری می‌باشند.

لازم به یادآوری است که بخش قابل‌ملاحظه‌ای از استفاده‌کنندگان از خدمات حرفه‌ای اعم از بخش دولتی و خصوصی به‌دلایل مختلف بر ضرورت تهیه گزارش‌های حسابرسی در چارچوب ضوابط و مقررات حرفه‌ای و دارای کیفیت مناسب توجه لازم را ندارند؛ از جمله به دلیل نداشتن شناخت کافی و مناسب از خدمات حرفه‌ای و کم‌توجهی به ضرورت داشتن اطلاعات مالی مناسب و اهمیت آن در تصمیم‌گیریهای مرتبط با اهداف واحد تجاری، صرفه‌جویی نامناسب در منابع مالی، نداشتن اخلاق حرفه‌ای مناسب، استفاده از روابط خاص و ناسالم رانتی در برخی موارد، برخورد نکردن مناسب سهامداران و سازمان بورس و سایر مراجع ذیربط با هیئت‌مدیره شرکتها و تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی، وابستگی سهامداران و هیئت‌مدیره در بخشهای دولتی و خصوصی با یکدیگر و با شرکای برخی موسسه‌های حسابرسی و بی‌توجهی به ضوابط و مقررات قانونی کامل و مناسب جهت برخورد با برخی از نمایندگان سهامداران (بخش دولتی)، هیئت‌مدیره و شرکای موسسه‌ها و مدیران بانکها و استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی، اهمیت و توجه لازم مبنی بر ضرورت تهیه گزارش‌های حسابرسی در چارچوب ضوابط و مقررات حرفه‌ای. آنها به‌طور عمده تنها خواستار دریافت یک گزارش مقبول یا داشتن حداقل بندهای حسابرسی و قانونی جهت رفع تکلیف مسئولیت خود می‌باشند.

### سازمان

**تغییر و بازنگری استانداردهای کیفیت تا چه اندازه در بهبود کیفیت خدمات حسابرسان می‌تواند موثر باشد؟**

### موسوی داور

استانداردهای فعلی کنترل کیفیت در صورت رعایت توسط موسسه‌های حسابرسی اعم از بخش دولتی یا بخش خصوصی، بخش عمده‌ای از ریسکهای حسابرسی را پوشش خواهد داد و موجب افزایش کیفیت گزارش‌های حسابرسی صادر شده می‌گردد.

با وجود این، موارد ذکر شده در پرسش پیش به‌ویژه نبود منابع مالی لازم در موسسه‌های حسابرسی، می‌تواند موجب کاهش

موسسه‌های حسابرسی باید

سیستم کنترل کیفیت مناسبی را

طراحی و اجرا کنند

توانایی مشاوره با دیگران و رده‌های بالاتر، قدرت تحلیل مسائل پیچیده حسابداری و حسابرسی ذکر شده در انجام رعایت ضوابط و مقررات حرفه‌ای موسسه، توانایی مقایسه موارد مشابه نکته‌های قابل توجه و بندهای گزارش با سایر کارهای حسابرسی دیگر از لحاظ استانداردها یا صنعت مربوط و جمع‌بندی مناسب نتایج کار بازرسی را داشته باشند.

## حسابرسی

**بازبینی‌کننده کار حسابرسی چگونه تعیین می‌شود و چه اختیاراتی دارد؟**

### موسوی داور

ضرورت دارد اشخاص بازرسی‌کننده توسط ارکان صلاحیت‌دار موسسه‌ها از جمله شرکا و هیئت‌مدیره و با توجه به شایستگی‌های لازم، انتخاب شوند. علاوه بر این، آنان در بازرسی کارهای حسابرسی اختیارات نامحدودی از جمله بررسی پرونده‌ها، مذاکره با مدیران امضاکننده و گروه حسابرسی بررسی مستندات، چک‌لیست‌ها و استقلال کامل تحت نظر ارکان، صلاحیت‌دار داشته باشند.

گزارش‌های مربوط به تهیه اطلاعات مالی و پیش‌نویس گزارش‌های حسابرسی و همچنین نتایج گزارش بازرسی‌کننده در رابطه با هر کاری حسابرسی جهت تصمیم‌گیری به شرکا و هیئت‌مدیره موسسه و امضاکنندگان گزارش حسابرسی ارائه شده تا پس از بررسی و تحلیل نتایج حاصل، تصمیم‌گیری در رابطه با موارد درج‌شده و تهیه گزارش نهایی حسابرسی، انجام گیرد.

## حسابرسی

**به نظر شما رویکرد حسابرسی بر مبنای ارزیابی ریسک در ایران با چه مشکلاتی روبروست؟**

### موسوی داور

مشکلاتی به شرح زیر که در رابطه با انجام حسابرسی بر مبنای فرایند ارزیابی ریسک وجود دارد، موجب گردیده بخش عمده‌ای از حسابرسی‌های انجام‌شده در بخش‌های دولتی و خصوصی به‌ویژه حسابرسی صورتهای مالی سالانه، بدون توجه به فرایند ارزیابی ریسک و یا به‌طور ناقص انجام گیرد. علت استفاده نامناسب از فرایند ارزیابی ریسک در انجام حسابرسی ناشی از نبود منابع اطلاعاتی مناسب در رابطه با ریسک، ناقص بودن دستورعمل تهیه‌شده مربوط، استفاده

شواهدی از رعایت سیاستها و روشهای کنترل کیفیت موسسه‌ها توسط کارگروه در ارتباط با کارهای تکمیل شده می‌باشد.

در این رابطه بازرسی کارها موجب می‌شود که کارها قبل از صدور گزارش مورد بررسی مجدد افراد ذیصلاح قرار گرفته و از انحرافهای ناشی از رعایت نشدن استانداردها از جمله در رابطه با مستندسازی، رفع موارد معوق، اعمال سیاستها و روشهای تعیین شده موسسه‌ها در انجام کارها، ارزیابی بی‌طرفانه قضاوت‌های عمده مورد استفاده در تهیه گزارش، انحرافهای احتمالی گزارشگری مالی و گزارش‌های حسابرسی جلوگیری و گزارش‌های با کیفیت‌تری صادر گردد. جهت اعمال بازرسی، ابتدا ضرورت دارد موسسه‌ها دستورعمل سیاستها و روشهای کنترل کیفیت را با توجه به انواع خدمات حرفه‌ای موسسه و در چارچوب استانداردهای حسابرسی، تهیه کنند.

پس از تهیه دستورعمل مربوط، واحد یا اشخاص خاصی باید برای بازرسی کارها تعیین گردد و اشخاص مذکور مکلف به بازرسی کارها در چارچوب استانداردهای حسابرسی و ضوابط و مقررات موسسه باشند.

اشخاص تعیین شده باید زیر نظر شرکا و هیئت‌مدیره موسسه دارای سابقه کار حرفه‌ای مناسب و تخصص لازم در بررسی و شناخت استانداردهای حسابداری و حسابرسی (حداقل در رده مدیر حسابرسی)، با دقت و حوصله، دارای استقلال و بدون وابستگی به گروه حسابرسی و مدیران امضاکننده گزارش،

## مسئولیت نهایی پاسخگویی

### در رابطه با

## سیستم مدیریت کنترل کیفیت

### با شرکا و هیئت‌مدیره

## موسسه‌های حسابرسی است

موسسه‌های حسابرسی و با توجه به شرایط در موسسه و نیز هر کار حسابرسی از جمله اندازه شرکتها، پیچیدگی کار و ریسکهای آن، دولتی یا خصوصی بودن کار، نوع حسابرسی و سایر شرایط دستورعمل مذکور، تعدیل و مورد استفاده قرار گیرد.

### سازمان

**درباره رویکرد مبتنی بر ریسک برای طراحی، استقرار و عملیاتی کردن اجزای سیستم مدیریت کیفیت در موسسه‌های حسابرسی، که در استاندارد مدیریت کیفیت آمده است کمی توضیح بدهید.**

### موسوی داور

منظور از رویکرد مذکور، انجام حسابرسیهای موسسه‌های حسابرسی به خصوص حسابرسی صورتهای مالی سالانه شرکتها در چارچوب مقررات و دستورعملهای حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌باشد. به عبارتی، بابت انجام کار حسابرسی و با توجه به ویژگیهای هر شرکت به شرح زیر، دستورعمل ریسک باید مورد توجه قرار گیرد.

در این رابطه با توجه به این که حسابرسیهای انجام شده توسط موسسه‌ها در چارچوب سیستم مذکور انجام می‌گیرد، ضروری است جهت اعمال استانداردهای مدیریت کنترل کیفیت در موسسه‌ها، رویکرد مذکور در طراحی، استقرار و عملیاتی کردن اجزای سیستم مدیریت کنترل کیفیت، مورد توجه قرار گیرد.

همچنین، عوامل و ویژگیهایی که می‌تواند بر استفاده از رویکرد مذکور در هر کار حسابرسی شرکتها، مورد رسیدگی تأثیرگذار باشد، عبارت از اندازه و پیچیدگی کار، نوع صنعت، تعداد کارکنان، محل و شعبه‌های آن، دولتی یا خصوصی بودن، تعداد سهامداران، میزان حسابرسی بخش توسط حسابرسان دیگر، وجود واحد حسابرسی داخلی، سهامی عام و بورسی بودن، برون سپاری خدمات مالی و گزارشگری مالی، استفاده از فناوریهای اطلاعاتی در تهیه اطلاعات مالی و فعالیتهای عملیاتی و همچنین انجام حسابرسیهای میان دوره‌ای به عنوان عوامل و نیز ویژگیهای خاص واحدهای مورد رسیدگی در مورد چگونگی استفاده از رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌باشد.

### سازمان

**برای شما در ارتقای کیفیت کار حسابرسی توفیق آرزو**



از فرمهای زیاد و پیچیده در ارزیابیهای اولیه و حین کار، کلی بودن دستورعمل تهیه شده بدون توجه به اندازه شرکتها و همچنین به روزرسانی نشدن دستورعمل تهیه شده می‌باشد. علاوه بر موارد مذکور، نبود منابع مالی کافی و مناسب در بیشتر موسسه‌ها، نبود آموزش کارکنان، زمان بر بودن انجام فرایند حسابرسی ریسک، نبود علاقه مندی کارکنان به انجام حسابرسی مبتنی بر ریسک با توجه به پیچیدگیهای آن و نیز علاقه به انجام حسابرسی سنتی، محدودیتهای زمانی در انجام کار حسابرسی و صدور گزارش حسابرسی، موجب استفاده نامناسب از ضوابط و مقررات تعیین شده در رابطه با حسابرسی مبتنی بر ریسک در بخش عمده‌ای از حسابرسی می‌باشد.

با توجه به موارد پیش گفته، اهداف و ریسکهای کیفی در رابطه با فرایند ارزیابی ریسک به عنوان جزئی از مدیریت کیفیت در حال حاضر برای موسسه‌های حسابرسی ایران به سادگی قابل دستیابی نبوده و جهت اجرایی شدن حسابرسی مذکور رفع مشکلات یاد شده ضروری است.

### سازمان

**مسئول نهایی در مورد سیستم مدیریت کیفیت در موسسه‌های حسابرسی چه کسی است؟**

### موسوی داور

با توجه به ضوابط و مقررات قانونی و حرفه‌ای، مسئولیت نهایی پاسخگویی در رابطه با سیستم مدیریت کنترل کیفیت موسسه‌های حسابرسی با شرکا و هیئت مدیره موسسه‌های مذکور می‌باشد. ولی از لحاظ جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان بورس و سایر مراجع ذیربط، علاوه بر مسئولیت نهایی ارکان صلاحیت دار موسسه‌ها، مدیران امضاکننده گزارشها نیز مسئولیت پاسخگویی داشته و مشمول ضوابط و مقررات انضباطی می‌باشند.

### سازمان

**آیا همه موسسه‌های حسابرسی، بزرگ و کوچک، به یک نوع سیستم کیفیت نیاز دارند؟**

### موسوی داور

پاسخ در رابطه با سوال مذکور خیر می‌باشد. ولی ضرورت دارد از طریق مراجع حرفه‌ای از جمله سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران، ضوابط و مقررات کافی سیستم مدیریت کنترل کیفیت طبق دستورعملی تدوین شده و توسط

## استانداردهای جدید مدیریت کیفیت؛

# تأکیدی بر شاخصهای کیفیت



## محمد علی عضدی

مدیر ارشد کنترل کیفیت و عضو

کمیته کنترل کیفیت

سازمان حسابرسی

### حسابرس

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

### عضدی

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

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



به‌عنوان یک تقاضا از سوی ذینفعان مطالبه‌گردد. ما نیز در بازنگری استانداردهای کنترل کیفیت باید به‌گونه‌ای عمل کنیم که هر موسسه با هر اندازه و مقیاسی، امکان برقراری کنترل کیفیت مناسب شرایط موجود را داشته باشد.

### سازمان

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

### عضدی

در ابتدا باید یادآور شد که تغییر در رویکرد استانداردها به کیفیت، نتیجه نیازسنجی و مطالعه شرایط محیطی اعم از اقتصادی و اجتماعی است. فاصله موجود میان انتظارات استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابرسی شده در معنای گسترده آن با وضعیت موجود، یکی از محرکهای اصلی در این موضوع بوده است. به‌دنبال بحرانهای مالی، محیط فعالیتهای موسسه‌های حسابرسی تغییر قابل توجهی را تجربه کرد و تمرکز بر بحث کیفیت به‌شکل چشمگیری افزایش یافت. به‌همین دلیل، حرفه حسابرسی در به‌کارگیری استانداردهای حرفه‌ای، الزامهای اخلاق حرفه‌ای و بازرسیهای نظارتی جهت ارائه گزارشهایی به‌منظور حفاظت از منافع عمومی به‌عنوان بااهمیت‌ترین مطالبه از حساب‌رسان، به توافق همگانی رسید. این مقصود حاصل نخواهد شد مگر با ارائه خدمات با کیفیت. لذا تدوین استاندارد کنترل کیفیت ۱ و همچنین استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی (اولین بازنگری) قابل اجرا از دسامبر ۲۰۰۹ به‌همراه تغییراتی که در الزامهای اخلاق حرفه‌ای به‌عمل آمد نیز در پاسخ به‌همین نیاز ارزیابی می‌گردد.

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

موسسه‌های حسابرسی از چابک‌سازی اجرای کار و دوری از استقرار واحد کنترل کیفیت شده و بنابراین، چاره‌اندیشی استانداردها در خصوص کنترل کیفیت عملیاتی نگردیده است. این موضوع زیرساختهای زیادی لازم دارد. یکی از این زیرساختها، تقاضای ذینفعان حرفه برای خدمات باکیفیت است که به‌دلایل متعددی ذینفعان حسابرسی در ایران توجهی به مسئله کیفیت حسابرسی نداشته‌اند. در ایران ذینفعان گزارشگری مالی در دو بخش، ذینفعان سازمانهای دولتی و شرکتهای خصوصی، طبقه‌بندی می‌شوند. مدیران دولتی خواهان انجام حسابرسی در کوتاه‌ترین زمان ممکن و کسب نتایج رضایت‌بخش هستند. در این چارچوب، این گروه از ذینفعان توجه خاصی به کیفیت حسابرسی از خود نشان نمی‌دهند. از جانب دیگر، در بخش خصوصی به‌معنای اخص آن نیز از آن‌جا که ذینفعان خود مدیریت شرکتهای را عهده‌دار هستند، تمایلی به انجام حسابرسی باکیفیت ندارند و به‌شدت با آن مخالفند؛ چون عمده تقاضای حسابرسی این گروه مربوط به مسائلی از قبیل امور مالیاتی و دریافت تسهیلات از بانکهاست. به‌همین دلیل، ذینفعان تا زمانی که منافعشان در خطر قرار نگیرد به کیفیت حسابرسی توجهی ندارند.

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

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

## حسابرسی

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

### عضدی

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

## تغییر در رویکرد استانداردها

### به کیفیت

### نتیجه نیازسنجی و

### مطالعه شرایط محیطی

### است

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

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

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

اجرای آن سیاستها و نظارت بر رعایت آنها را در بر می‌گیرد. در استاندارد کنونی، اجزای سیستم کنترل کیفیت عبارتند از ۱- مسئولیتهای مدیریت درباره کیفیت در درون موسسه، ۲- الزامهای اخلاقی، ۳- پذیرش و ادامه کار، ۴- منابع انسانی، ۵- اجرای کار، و ۶- نظارت. این استاندارد سعی دارد تا حد ممکن سیستم کنترل کیفیت موسسه‌های حسابرسی را به ساختار یک سیستم کنترل داخلی آن چنان که اجزای آن در استاندارد حسابرسی ۳۱۵ با عنوان تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن برشمرده شده، نزدیک کند که تا حدودی نیز در این زمینه موفق عمل کرده بود گرچه در عمل با نارساییهایی مواجه بود. نتیجه بازنگری در استاندارد مذکور در قالب استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ تجلی یافت. این استاندارد، رویکرد مدیریت کیفیت را معرفی کرده است. طبق بند ۱۶ استاندارد مذکور، موسسه‌های حسابرسی به طراحی و پیاده‌سازی و اعمال یک سیستم مدیریت کیفیت به منظور ارائه اطمینان معقول از این‌که موسسه و کارکنان آن مسئولیتهای خود را مطابق با استانداردهای حرفه‌ای و الزامهای قانونی و مقرراتی انجام می‌دهند و کارهای خود را مطابق با چنین استانداردهای حرفه‌ای و الزامهای قانونی و مقرراتی هدایت و اجرا می‌کنند و همچنین گزارشهای صادر شده از سوی موسسه یا شریک مسئول هر کار در شرایط موجود مناسب است، ملزم هستند. در بند ۶ این استاندارد، اجزای هشت‌گانه سیستم مدیریت کیفیت که به صورت مداوم و تکرارشونده اما غیرخطی، عمل می‌کند و نسبت به تغییرات در ماهیت و شرایط موسسه و کارهای آن واکنش نشان می‌دهد، به این ترتیب معرفی شده است: ۱- فرایند ارزیابی ریسک موسسه، ۲- راهبری و مدیریت، ۳- الزامهای اخلاقی مرتبط، ۴- پذیرش و ادامه کار با صاحبکاران و قراردادهای خاص، ۵- انجام کار، ۶- منابع، ۷- اطلاعات و ارتباطات، ۸- فرایند نظارت و اصلاح. بدیهی است که هر موسسه می‌تواند برای توصیف چارچوب و اجزای سیستم مدیریت کیفیت از واژگان مورد نظر خود استفاده کند. در این استاندارد برای هر جزو، اهداف کیفی مشخص شده است که باید از سوی موسسه حسابرسی مورد توجه قرار گیرد. همچنین، تفاوت دیگر میان استاندارد مدیریت کیفیت ۱ و

استاندارد کنترل کیفیت ۱ توجه خاص به مقوله ارزیابی ریسک است. افزون بر آن، نقش و مسئولیتهای رهبری موسسه در مدیریت کیفیت موسسه تقویت شده است. این استاندارد در خصوص نقش رهبری به این موارد توجه کرده است که موسسه تعهدش به کیفیت را از طریق فرهنگ موجود موسسه نشان می‌دهد و شامل شناخت و تقویت مواردی از قبیل نقش موسسه در خدمت به منافع عمومی با انجام کارهای باکیفیت است. اهمیت دادن به کیفیت تصمیمها و فعالیتهای راهبردی موسسه، شامل مواردی است که به اولویتهای مالی و عملیاتی موسسه مربوط می‌گردد. نقشها، مسئولیتهای و پاسخگویی رهبری، ویژگیهای رهبری و انجام ارزیابی سالانه عملکرد رهبری نیز از دیگر موضوعهایی است که مورد اشاره قرار گرفته است. همچنین، برجسته‌شدن منابع و اطلاعات و ارتباطات، از موارد قابل توجه استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ است. در بند ۳۲ استاندارد، منابع موسسه گسترش یافته و در قالب منابع انسانی، فناوری و فکری مورد بحث قرار گرفته است. یعنی، موسسه به منظور این‌که قادر به طراحی، استقرار و عملیاتی‌کردن سیستم مدیریت کیفیت باشد، باید اهداف کیفی خاصی را در خصوص کسب، توسعه، استفاده، حفظ و تخصیص منابع مناسب تدوین کند. بر همین اساس، استاندارد منابع مالی را نیز به سیستم مدیریت کیفیت مربوط محسوب کرده است؛ زیرا برای کسب، توسعه، استفاده و حفظ منابع انسانی، فناوری و فکری موسسه، ضروری است.

## سازمان

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

### عضدی

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

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

#### عضدی

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

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

#### سازش

در استاندارد جدید مدیریت کیفیت موسسه حسابرسی

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

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

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

#### سازش

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



## استاندارد مدیریت کیفیت ۱

### بر جریان مستمر اطلاعات

#### درون موسسه و

#### با گروه حسابرسی

#### تاکید دارد

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

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

#### عضدی

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

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

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

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

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

### سازمان

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

### عضدی

استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ با عنوان بازمینی کیفیت

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

### سازمان

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

### عضدی

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

با توجه به این مقدمه باید خاطر نشان کرد که بند ۱۳ استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ عنوان می‌کند که بازمینی کیفیت، یک ارزیابی عینی از قضاوت‌های عمده و فراگیر و نتیجه‌گیریه‌ای مبتنی بر آن قضاوت‌ها است که از سوی گروه حسابرسی صورت گرفته است. این بازمینی توسط بازمینی‌کننده کیفیت انجام می‌شود و همزمان یا پیش از تاریخ

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

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

## سازمان

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

### عضدی

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


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

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

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

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

## سازش

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

## بازبینی کیفیت

### یک ارزیابی عینی از

### قضاوت‌های عمده و فراگیر و

### نتیجه‌گیریهای مبتنی بر آن

### قضاوتها است

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

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



# پشتیبانی از استانداردهای بین‌المللی در پاکرد حساب

## ایجاد اطمینان عمومی نسبت به حسابرسی: تقلب، تداوم فعالیت، دیدگاه عمومی

شکستها و رسواییهای اخیر شرکتها در سراسر جهان، نقش و مسئولیت حسابرس در رابطه با تقلب و تداوم فعالیت در حسابرسی صورتهای مالی را زیر سوال برده است. برخی از نمونهها شامل موارد زیر است:

- شرکت **توشیبا** (Toshiba Corporation) در ژاپن (۲۰۱۵): در یک رسوایی که از سال ۲۰۰۸ آغاز شد و ۷ سال طول کشید، سود عملیاتی را بیش از ۱/۲ میلیارد دلار بیش از اندازه واقعی بیان کرد.
- شرکت **کریلیون** (Carillion) در بریتانیا (۲۰۱۸): سقوط شرکت منجر به ۲ میلیارد پوند بدهی به تامین‌کنندگان آن و ۲/۶ میلیارد پوند بدهی بازنشستگی شد.

• **قهوه لاکین** (Luckin Coffee) در چین (۲۰۱۹): اعلام تقلب آمیز مبلغ فروش به میزان ۲/۱ میلیارد یوان بیشتر از مقدار واقعی (بیش از ۳۰۰ میلیون دلار)، که منجر به حذف این شرکت از بورس اوراق بهادار نزدک (Nasdaq) در ایالات متحده امریکا شد.

• **هولدینگ بین‌المللی اشتاین‌هاف ان‌وی** (Steinhoff International Holdings) در افریقای جنوبی (۲۰۱۷): در یک تحقیق در مورد تقلب، میلیاردها دلار مبادله ساختگی و غیرمعمول کشف شد.


• **وایرکارد** (Wirecard) در آلمان (۲۰۲۰): پس از اعتراف به این‌که به‌طور تقریبی ۲/۶ میلیارد دلار از داراییهای اعلام‌شده در ترازنامه این شرکت وجود ندارد، در سال ۲۰۲۰ اعلام ورشکستگی کرد.

این رویدادها، در میان دیگر نمونهها، تفاوت مستمر بین آنچه استفاده‌کنندگان از حسابرس و حسابرسی صورتهای مالی انتظار دارند، و واقعیت حسابرسی را برجسته کرده است. شکاف انتظار، که با سقوط بدون علامتهای هشداردهنده شرکتها تشدید می‌شود، از اطمینان و اعتماد عمومی نسبت به سامانه گزارشگری مالی می‌کاهد.

**هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB)** متعهد به بررسی این موضوع است که چگونه می‌تواند نقش خود را برای کمک به کاهش شکاف انتظار ایفا کند، اما نمی‌توان این مشکل را به تنهایی حل کرد. هر یک از بازیگران در زیست‌بوم گزارشگری مالی (که شامل مدیریت و ارکان راهبری، حسابرسان داخلی و مستقل، دولتها، نهادهای حرفه‌ای، مراجع انتظام‌بخشی و نظارتی، سرمایه‌گذاران و دیگران است) نقشی برای ایفاکردن دارند و باید اقدامی را در نظر بگیرند که می‌تواند برای کمک به کاهش شکاف و بهبود شفافیت مالی انجام دهند.

بنابراین، هیئت از همه ذینفعان می‌خواهد به وی کمک کنند تا بفهمد چه کاری می‌توان برای کاهش شکاف انجام داد:

۱. مشورتخواهی عمومی هیئت در مورد تقلب و تداوم فعالیت را بخوانند و پاسخ دهند؛ و
۲. **یوتیوب** (Youtube) را برای گوش دادن به گفتگوی میزگرد انجام‌شده بین کارشناسان و رهبران جهانی در مورد تقلب، تداوم فعالیت و گزارشگری حسابرس در ۲۸ سپتامبر، تنظیم کنند. گفتگوهای گروهی کوچک نیز در در کانال یوتیوب منتشر می‌شود. مشورتخواهی عمومی و میزگرد بخشی از تلاشهای هیئت برای درک بیشتر درباره موضوعهای مهم منافع عمومی و پیشبرد

گفتگو در مورد زیست‌بوم گسترده‌تر گزارشگری مالی است. 

منبع:

# بازبینی کیفیت حسابرسی؛

## نیازمند رهنمود

### فرشاد اسکندریاتی

عضو کمیته تخصصی نظارت بر گزارشهای موسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس

#### سازش

از این که به مجله حسابرسی فرصت تازه‌ای داده‌اید تا با شما به گفتگو بپردازد و دیدگاهتان درباره موضوع بازبینی کیفیت حسابرسی را با خوانندگان در میان بگذارد، بی‌نهایت سپاسگزاریم. در ایران نیز کنترل کیفیت حسابرسی از موضوعهای مهم و مناقشه‌برانگیز همیشگی بوده است. ابتدا وضعیت و شرایط کیفیت حسابرسی در ایران را تشریح و به کاستیها و نارساییها و فاصله انتظار احتمالی اشاره کنید.

#### اسکندریاتی

کیفیت عامل مهمی برای رشد، موفقیت و

ماندگاری است و همیشه به‌عنوان موضوعی راهبردی، موثر و فراگیر، مورد توجه بوده و هست. کیفیت خدمات حسابرسی دو جزو اصلی دارد:

الف- خدمات تاجه اندازه به نیازهای کاربران پاسخ می‌دهد، و

ب- خدمات تاجه اندازه بدون عیب است.

با فرض این‌که کاربران توانایی ارزیابی صحیح خدمت حسابرسی را داشته باشند و نتیجه این ارزیابی با انتظارات آنان مقایسه شود، هر نوع عدم تطبیق، یعنی ارزیابی و انتظاراتها به عدم تایید توسط کاربر منجر می‌شود. به بیان دیگر تمام ابعاد کیفیت بر «چگونه است» و «چگونه باید باشد» متمرکز می‌شود. استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی ممکن است به این نتیجه برسند که کیفیت خدماتی که دریافت



جایگزین برای کاربران، ارزیابی این احتمال است که آیا حسابرس موارد تحریف بااهمیت را کشف کرده و تحریف بااهمیت کشف شده را گزارش کرده است یا خیر. احتمال این که حسابرس موارد تحریف بااهمیت را کشف کند، به ویژگی و شایستگی حسابرس و قابلیت اتکای فرایند حسابرسی مرتبط است و احتمال این که حسابرس موارد تحریف بااهمیت برملا شده را گزارش کند، به استقلال وی ارتباط دارد.

استاندارد حسابرسی ۲۲۰ بیان رهنمودها و استانداردهایی درباره مسئولیتهای مشخص کارکنان موسسه حسابرسی در مورد روشهای کنترل کیفیت حسابرسی است و اشاره کرده است که گروه حسابرسی باید روشهای کنترل کیفیت قابل اجرا در مورد هر کار حسابرسی را اجرا کند و موسسه حسابرسی را مکلف به پیاده سازی و اجرای آن ساخته است. این استاندارد، بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی شامل ارزیابی بی طرفانه، قضاوتهای عمده به عمل آمده توسط گروه حسابرسی و نتایج به دست آمده برای تهیه گزارش را بیان کرده است. به این ترتیب، پاسخگویی به نیازها و انتظارات ذینفعهای حسابرسی همان گونه که در ابتدا اشاره شد به کشف و گزارش تحریفهای بااهمیت کشف شده در فرایند حسابرسی مرتبط است.

## سازمان

چه تغییرات مهمی در استانداردهای کنونی ایران مورد نیاز است؟

کرده اند از انتظاراتی آنان بهتر است که در این صورت، کیفیت عالی است؛ یا ممکن است به این نتیجه برسند که کیفیت در حد انتظاراتی آنان است که در این صورت، کیفیت خوب است؛ یا این که از انتظاراتی آنان پایین تر است که در این حالت انتظاراتی کاربران برآورده نشده و کیفیت ضعیف است. در ایران، کیفیت خدمات حسابرسی همیشه مورد چالش کاربران بوده و هست و از جمله موضوعهایی است که در سالهای اخیر مورد توجه بسیار بوده است. بدیهی است که در این زمینه معیارها و ضوابط سنجش و اندازه گیری کیفیت و نیز شیوه اجرا مورد توجه می باشد. در شرایطی که مشخص نیست تقاضای معنی داری برای انجام حسابرسی با کیفیت مطلوب وجود دارد یا خیر، در سالهای اخیر رتبه بندی موسسه های حسابرسی مطرح شده و از سال ۱۳۹۲، موسسه ها در چهار گروه، طبقه بندی شده اند.

در معیارهای طبقه بندی موسسه های معتمد، بخشی از امتیازها به معیارهای ارزیابی کیفیت خدمات اختصاص یافته است که امتیازهای این بخش شامل کیفیت گزارشها و نظام مندی انجام عملیات حسابرسی شامل استفاده از دستور عملها، پرسشنامه ها، چک لیستها و سایر ابزار است. از سوی دیگر، جامعه حسابداران رسمی ایران نیز نظارت خود را بر کیفیتهای حسابرسی اعمال می کند. اما در عمل به نظر نمی رسد فرایند نظارت جامع بوده و توانسته باشد کیفیت عالی و یا کیفیت در حد انتظار کاربران را به طور کامل تامین کند.

## سازمان

الزامهای استاندارد شماره ۱ با عنوان «کنترل کیفیت در موسسه های ارائه کننده خدمات حسابرسی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط» و همچنین استاندارد حسابرسی ۲۲۰ با عنوان «کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی» تا چه اندازه پاسخگوی نیازها و انتظارات ذینفعان حسابرسی در ایران بوده است؟ در جریان به کارگیری، چه کاستیها و کمبودهایی در آنها دیده شده است؟

## اسکندریاتی

ارزیابی کیفیت حسابرسی هزینه بر است و شاید راه حل

کیفیت

عامل مهمی برای رشد

موفقیت و

ماندگاری است

در غیر این صورت، مراجع مربوط می‌توانند دادخواهی آنان را بررسی کنند.

## سپاس

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

### اسکندریاتی

برای بیان ویژگیهای فرایند بازبینی باید به روشهای طراحی طرح کلی حسابرسی، نحوه برنامه‌ریزی اجرای عملیات حسابرسی و فرایند نظارت در طول اجرای عملیات حسابرسی و نیز ارزیابی یافته‌ها، توجه شود. به عبارت دیگر، باید به این موضوع کلی توجه شود که برنامه‌ریزیها و نظارتها چگونه عمل می‌کنند تا در نتیجه آن کیفیت افزایش یابد. اولین قدم در راه پیشرفت پیاده‌سازی نظام کیفیت، شناخت واقعی وضعیت موجود است. یافته‌ها و راهکارهای خروج از وضعیت فعلی باید به صورت رهنمودهای حسابرسی مورد توجه قرار گیرد و ارزیابی شیوه‌های اجرای آن و در صورت ضرورت روزآمد ساختن مستمر آن، شیوه عمل مناسب است.

توجه به بخش نظارت بر کیفیت حسابرسی در سازمان حسابرسی و موسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و برخورد مناسب با گزارشگری نادرست توسط حسابرسان، از الزامهای بهبود وضعیت موجود است. همچنین تدوین معیارها و ضوابط و تعیین صلاحیتهای فنی و علمی مدیران کنترل کیفیت در این زمینه اثرگذار است.

مشخص کردن شاخصهای کیفیت حسابرسی در یک رهنمود حسابرسی می‌تواند کاربران، کمیته‌های حسابرسی، موسسه‌های حسابرسی، سرمایه‌گذاران و سایر عوامل نظارتی را برای کیفیت حسابرسی راهنمایی کند. شاخصهای ارائه‌شده در این زمینه توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام (PCAOB) نیز قابل محاسبه و تشخیص می‌باشد. بنابراین، این شاخصها می‌تواند اطلاعات لازم را ارائه کند و در نهایت کیفیت حسابرسی را ارتقا دهد.

## سپاس

**استاندارد کنترل کیفیت موجود (استاندارد فعلی)، به موضوع استفاده از فناوری تا چه اندازه پرداخته است؟**

### اسکندریاتی

فعالتهای کنترل کیفیت را می‌توان به چهار بخش کنترل طراحی مناسب فرایند حسابرسی، کنترل ماهیت اجرای فرایندها و نیز شایستگی اجراکنندگان آن، انجام اقدام پیشگیرانه و نظارت در حین اجرای عملیات و ریشه‌یابی مشکلات، طبقه‌بندی کرد. از طرف دیگر، عوامل ایجاد خدمات فاقد کیفیت مطلوب را می‌توان به خطاهای انسانی، نارسایی فرایند اجرا و نبود نظارت موثر و نیز ضعف طراحی طرح حسابرسی، طبقه‌بندی کرد. تدوین رهنمودهای حسابرسی متناسب با عوامل اشاره‌شده که مناسب با شرایط اجرای عملیات حسابرسی باشد، می‌تواند به کاهش چالشهای فراروی اکثر موسسه‌های حسابرسی برای پیشگیری از ارائه خدمات حسابرسی مبتنی بر تنزل کیفیت انجام حسابرسی، کمک شایانی کند و از کم بهادادن به نقش کنترل کیفیت، جلوگیری کند.

ایجاد این فرایندها مستلزم سرمایه‌گذاریهای موثر در نیروی انسانی در اختیار، و روزآمد ساختن مستمر آموزش آنها و نیز توجه به فناوری اطلاعات و نقش آن در اجرای عملیات حسابرسی است. توجه به این عوامل، ضمن کاهش آثار منفی بر بودجه و زمان حسابرسی، در نهایت به توازن بین مخارج مربوط و انتظاراتی صاحبکاران حرفه حسابرسی منجر می‌شود و به این ترتیب، صاحبکاران می‌توانند به این اطمینان دست یابند که به خدماتی باکیفیت دسترسی دارند و

**اندازه موسسه حسابرسی**

**یکی از عوامل موثر بر**

**شیوه مدیریت کیفیت حسابرسی**

**است**



نظام کنترل کیفیت مطلوب را پیاده‌سازی و اجرا کنند؛ اما سایر موسسه‌ها باید طراحی متفاوتی را در شرایط لازم مورد نظر قرار دهند.

### سازمان

به‌نظر شما پاسخگویی به کیفیت در موسسه‌های حسابرسی چگونه باید باشد و مسئول نهایی در مورد سیستم مدیریت کیفیت چه کسی باید باشد؟

### اسکندریاتی

استاندارد حسابرسی ۲۲۰ الزام پذیرش مسئولیت مرتبط با کیفیت حسابرسی توسط مدیر مسئول کار هر کار حسابرسی را تبیین و ضرورت تدوین الگویی درباره کیفیت حسابرسی برای سایر اعضای گروه را پیش‌بینی کرده است از این رو، پاسخگویی در مقابل حساب‌خواهان در این زمینه به‌عهده مدیر مسئول کار است.


### سازمان

آیا سیستم مدیریت کیفیت در تمامی موسسه‌های حسابرسی بدون در نظر گرفتن ماهیت قراردادها و اندازه واحدهای مورد رسیدگی، یکسان خواهد بود؟

### اسکندریاتی

پژوهش صورت‌گرفته موید نبود رابطه معنی‌داری بین رتبه‌بندی موسسه‌های حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است؛ اما تعمیم این موضوع به تمام قراردادهای حسابرسی نیاز به بررسی و مطالعه دارد. در خصوص اندازه واحدهای مورد رسیدگی از آن‌جا که استانداردهای حسابرسی و به‌طور مشخص استاندارد حسابرسی ۲۲۰ در این زمینه تمایزی قائل نشده‌اند، به‌نظر نمی‌رسد این امر مستثنی‌کننده باشد.

### سازمان

برای جناب‌عالی و اعضای کمیته تخصصی نظارت بر گزارش‌های موسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس آرزوی موفقیت بیشتر داریم. 

## برای بیان ویژگی‌های

## فرایند بازرسی

## باید به روشهای

## طراحی طرح کلی حسابرسی

## توجه شود

### اسکندریاتی

همان‌گونه که اشاره شد، فرازهای استاندارد فعلی کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی به تکلیف موسسه حسابرسی در خصوص استقرار یک نظام کنترل کیفیت و برای حصول اطمینان از این امر که موسسه و کارکنان آن الزام‌های استانداردهای حرفه‌ای و قانونی و مقرراتی را رعایت می‌کنند و گزارش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود صادر می‌شود، اشاره می‌کند. در این فرایند ضرورت دارد استفاده از ابزار و نظام‌های مناسب از طریق تدوین رهنمودهای حسابرسی، مورد تاکید قرار گیرد.

### سازمان

به‌کارگیری استاندارد مدیریت کیفیت در موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط با چه چالش‌هایی مواجه خواهد بود؟

### اسکندریاتی

اندازه موسسه حسابرسی، یکی از عوامل موثر بر شیوه مدیریت کیفیت حسابرسی است و اندازه موسسه خود می‌تواند تعیین‌کننده روشها و مدیریت کیفیت باشد و ابعاد گوناگون از جمله تامین نیروی انسانی لازم و یا سیستم‌های مورد نیاز، زیر تاثیر اندازه موسسه حسابرسی است. بدیهی است موسسه‌های بزرگ در این زمینه می‌توانند با شرایط متفاوتی

# استانداردهای جدید مدیریت کیفیت؛ افزایشی مقیاس پذیر

**دکتر سیدمحمد رضا بنی فاطمی کاشی**

**حسابدار رسمی و عضو کارگروه کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران**

## حسابداری

به میز گفتگوی ما خوش آمدید. در ایران کنترل کیفیت حسابرسی از موضوعهای مهم و مناقشه برانگیز همیشگی بوده است و کارگروه کنترل کیفیت جامعه در تحولات آن حضور پررنگی داشته است. ابتدا برای آشنایی بیشتر خوانندگان تصویری از وضعیت و شرایط کنونی کیفیت حسابرسی در ایران ارائه کنید. کاستیهای مهم کدامست؟

## بنی فاطمی

ابتدا باید اشاره کنم که طبق استاندارد حسابرسی با نام استاندارد کنترل کیفیت ۱، موسسه‌های حسابرسی باید برای کسب اطمینان معقول از این که استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی رعایت شده و گزارشهای



مناسب صادر می‌شود، سیستم کنترل کیفیت مناسبی را طراحی و برقرار کنند و اگر حسابرسان و موسسه‌های حسابرسی این استاندارد و سایر استانداردهای مرتبط را رعایت نکنند، متحمل تنبیه‌ها و هزینه‌های متناسب با آن خواهند شد.

در پاسخ به سوال شما، به نظر من وضعیت و شرایط کیفیت حسابرسی در ایران متناسب با وضعیت اقتصادی کشور است. البته این نظر بدان معنی نیست که کاستی و نارسایی وجود ندارد؛ بلکه مشکلات بزرگی وجود دارد که مراجع متولی حرفه حسابرسی در تلاش هستند تا فاصله کیفیت خدمات حسابرسان را با سطح انتظارات استفاده‌کنندگان از این خدمات، کاهش دهند. یکی از عواملی که موجب کاستیها و نارساییها می‌شود، هزینه‌بر بودن ایجاد ساختار مناسب برای کنترل کیفیت مطابق با استانداردهای حسابرسی در موسسه‌های حسابرسی است. همچنین، کمبود کارکنان متخصص و واجد شرایط در موسسه‌های حسابرسی که ریشه در مسائل

بیشتری برای مدیریت کیفیت صرف کنند. به علاوه، شریک مسئول قرارداد خدمات حسابرسی الزام می‌کند که تلاش بیشتری برای هدایت و ارائه کار با کیفیت انجام دهد.

### سازمان

مهمترین تغییرات پیش‌نویس‌های استانداردهای بین‌المللی مدیریت کیفیت جدید چیست؟

#### بنی فاطمی

مهمترین تغییرات مطرح‌شده در پیش‌نویس‌های استانداردهای بین‌المللی، نگاه آینده‌نگر و رویکرد ریسک‌محور مدیریت کیفیت است. اهم نکته‌های در نظر گرفته‌شده در پیش‌نویس استانداردهای جدید، مقیاس‌پذیری استانداردها و ارتباط بین استانداردهای مربوط است که آن را نسبت به استاندارد قبلی متمایز می‌سازد.

### سازمان

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

#### بنی فاطمی

طبق استانداردهای حسابرسی (استاندارد کنترل کیفیت ۱)، موسسه حسابرسی به‌منظور کسب اطمینان معقول نسبت به مربوط بودن، کافی بودن و اثربخش بودن سیاستها و روشهای مرتبط با سیستم کنترل کیفیت و اجزای آن در عمل، باید سیاستها و روشهای لازم را طراحی و برقرار کند. این‌گونه سیستمها و روشها باید شامل بررسی و ارزیابی مستمر کنترل کیفیت موسسه و مشتمل بر بازبینی ادواری نمونه‌هایی از کارهای انجام‌شده باشد. عملکرد مناسب بازبینی‌کننده کیفیت به‌طور قطع تاثیر به‌سزایی در بهبود کیفیت قرارداد حسابرسی در آینده خواهد داشت. لذا لازم است بازبینی‌کننده کیفیت دارای مهارت فنی و تجربه کافی بوده و ضمن رعایت الزامهای اخلاقی و حرفه‌ای، توانایی و اختیار لازم برای انجام مناسب امور محول‌شده را داشته باشد.

### سازمان

چه مرجعی باید بازبینی‌کننده حسابرسی را نصب کند و این مرجع چه اختیاراتی باید به بازبینی‌کننده اعطا کند؟

اقتصادی و پرداخت حق‌الزحمه دارد نیز از دیگر عوامل مهم است.

### سازمان

چه مراجعی در وضعیت و شرایط کیفیت حسابرسی در ایران نقش دارند؟ و چه کاستیهای احتمالی وجود دارد؟

#### بنی فاطمی

سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران حسب وظایف قانونی خود، متولی امور حسابرسی و حفظ کیفیت خدمات حرفه‌ای حسابرسان می‌باشند. همچنین، مراجع دیگری از جمله سازمان بورس به‌عنوان متولی بازار سرمایه نیز با توجه به وظایف و اختیارات قانونی خود در این زمینه، نقش ایفا می‌کند و همگی در تلاش هستند تا فاصله انتظارات ذینفعان از خدمات حسابرسی را کاهش دهند. البته کاستیها و اختلاف نظرهای زیادی بین مراجع ذیربط وجود دارد که چاره آن برگزاری جلسه‌های هماهنگی موثر و مستمر جهت کاهش این کاستیها خواهد بود.

### سازمان

الزامهای استانداردهای کیفیت تا چه اندازه پاسخگوی نیازها و انتظارات ذینفعان حسابرسی در ایران بوده است؟

#### بنی فاطمی

استاندارد حسابرسی شماره ۱ با عنوان «کنترل کیفیت در موسسه‌های ارائه‌کننده خدمات حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط» و همچنین سایر استانداردهای مرتبط از جمله استاندارد ۲۱۰ در شرایط فعلی و سالهای گذشته، پاسخگوی نیازها و انتظارات ذینفعان حسابرسی در ایران بوده است. یکی از موارد مستعد بهبود در خصوص استانداردهای کنترل کیفیت، نگاه گذشته‌نگر آن است که با نگاه به آینده می‌توان آن را به سمت رویکرد مدیریت کیفیت سوق داد.

قابل ذکر است که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی به‌تازگی مجموعه استانداردهای پیشنهادی درباره کنترل کیفیت را برای نظرخواهی منتشر ساخته است. این استانداردها به‌احتمال زیاد بر چگونگی سازماندهی و کارکرد موسسه‌ها اثر می‌گذارد و ممکن است لازم باشد که موسسه‌ها نیروی

توسعه بازار شفاف، منصفانه و کارای اوراق بهادار، سازمان بورس با توجه به قوانین و مقررات مربوط و از طریق تشکیل کمیته‌ای متشکل از ۵ نفر که یک عضو به پیشنهاد جامعه حسابداران رسمی و تایید هیئت‌مدیره سازمان بورس، یک عضو به پیشنهاد سازمان حسابرسی و تایید هیئت‌مدیره بورس و ۳ عضو دیگر به‌طور مستقیم توسط هیئت‌مدیره سازمان بورس انتخاب می‌شوند، بر عملکرد موسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس نظارت دارد. این مراجع اختیارهای لازم را طبق الزامها و مقررات موجود به بازبینی‌کننده‌های حسابرسی اعطا می‌کنند.

### حسابرسی

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

#### بنی فاطمی

مهمترین ویژگی که فرایند بازبینی باید داشته باشد، اثربخشی به معنی کسب اطمینان معقول نسبت به مربوط بودن، کافی بودن و موثر بودن سیاستها و روشهای مرتبط با کنترل کیفیت و اجرای آن در عمل است. خروجی این فرایند نیز باید تعیین آثار کاستیهای مشاهده شده و نوع آن اعم از کاستیهای سیستمی و غیرسیستمی، ارائه پیشنهادهای اصلاحی مناسب، اطلاع‌رسانی به‌موقع یافته‌ها و بهینه‌سازی سیاستها و روشهای کنترل کیفیت باشد.

### حسابرسی

مبنای نظری چارچوب مورد استفاده جامعه حسابداران رسمی ایران برای نظارت حرفه‌ای کدام است و تا چه اندازه به استانداردهای کنترل کیفیت و کیفیت حسابرسی در سطح موسسه و در سطح قرارداد حسابرسی مربوط است؟

#### بنی فاطمی

مبنای نظری مورد استفاده در این ارتباط در سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران برگرفته از استانداردهای بین‌المللی به‌ویژه الزامهای مربوط به بررسی کنترل کیفیت قرارداد حسابرسی در استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ (ISQC1) و استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ (IAS220) هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی

### داشتن یک استاندارد مجزا

#### برای بررسی کیفیت قرارداد حسابرسی

#### مزایای متعددی از جمله

#### تاکید بر مقیاس‌پذیری

#### برای انطباق با هر موسسه با هر مقیاس

#### دارد

#### بنی فاطمی

طبق استاندارد کنترل کیفیت ۱، موسسه مسئولیت فرایند نظارت را به شریک یا شرکا یا سایر کارکنان موسسه که تجربه و اختیار کافی و مناسب برای پذیرش آن مسئولیت را دارند، واگذار می‌کند. نظارت بر سیستم کنترل کیفیت موسسه به‌وسیله افراد باصلاحیت انجام می‌شود. این نظارت، ارزیابی مناسب بودن طراحی و اثربخشی کارکرد سیستم کنترل کیفیت را دربر می‌گیرد. در حال حاضر در ایران و در سازمان حسابرسی، وظیفه کنترل کیفیت برعهده واحد کنترل کیفیت گذاشته شده و این واحد براساس روشهای مصوب، کار کنترل کیفیت انواع گزارشهای حسابرسی و سایر خدمات حرفه‌ای را توسط مدیران و کارشناسان مستقل طبق برنامه زمانبندی انجام می‌دهد.

در جامعه حسابداران رسمی ایران، نظارت حرفه‌ای براساس آیین‌نامه نظارت حرفه‌ای که در اجرای بند ۳ ماده ۱۳ اساسنامه جامعه و به‌منظور نظارت حرفه‌ای بر موسسه‌های حسابرسی و حسابداران رسمی عضو جامعه تهیه شده، زیر نظر مدیریت نظارت حرفه‌ای انجام می‌شود. همچنین در راستای حمایت از حقوق و منافع سرمایه‌گذاران و با هدف ساماندهی، حفظ و



توجه به شرایط اقتصادی موجود و مشکلات عدیده از جمله عدم تطبیق حق الزحمه‌های حسابرسی با مسئولیت و خدمات قابل ارائه، نرخ شکنی، وصول مطالبات و همچنین سایر مشکلات و مسئولیتهای مرتبط با موسسه‌داری، پرداخت این هزینه‌ها برای موسسه‌های حسابرسی بسیار سخت و گاهی غیرممکن است. به‌رحال، بازنگری استانداردهای کنترل کیفیت موجود با توجه به رویکرد مدیریت کیفیت و حمایت همه‌جانبه مراجع ذیصلاح، می‌تواند به بهبود شرایط کمک کند.

### سازمان

به‌نظر شما استقرار استانداردهای جدید مدیریت کیفیت در ایران با چه چالش‌هایی روبرو خواهد بود؟

#### بنی فاطمی

استانداردهای جدید، موسسه‌های حسابرسی را ملزم می‌سازد که به‌صورت پیشگیرانه و با نگاهی تازه به بازبینی خدمات حسابرسی، کیفیت را مدیریت کنند. این استانداردها به‌احتمال زیاد بر چگونگی سازماندهی و کارکرد موسسه‌ها اثر می‌گذارند و ممکن است لازم باشد که موسسه‌های حسابرسی نیروی بیشتری برای مدیریت کیفیت صرف کنند. به‌علاوه، شریک و مسئول انجام کار نیز الزام پیدا می‌کند که تلاش بیشتری برای هدایت کار و ارائه خدمات حرفه‌ای صرف کند. اگر چه موسسه‌های حسابرسی به‌دلایل متعدد از جمله رویه‌های در حال تحول راهبری بنگاه‌های اقتصادی و افزایش انتظارات ذینفعان از موسسه‌های حسابرسی، لازم است شیوه خود برای کنترل کیفیت و تغییر آن به سمت مدیریت کیفیت را برنامه‌ریزی و اجرا کنند.

### سازمان

آیا در استانداردهای موجود کنترل کیفیت، استفاده از فناوری اطلاعات توسط موسسه‌های حسابرسی مورد توجه قرار گرفته است؟

#### بنی فاطمی

در بندهایی از استانداردهای حسابرسی کنترل کیفیت ۱، استاندارد حسابرسی ۲۱۰ و کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی (استاندارد ۲۲۰) به استفاده از فناوری توسط موسسه‌های حسابرسی اشاره شده، ولی به‌نظر می‌رسد که با

و اطمینان‌بخشی (IAASB) می‌باشد. هیئت یادشده، براساس بررسی‌های انجام‌یافته به این نتیجه رسید که داشتن یک استاندارد مجزا برای بررسی کیفیت قرارداد حسابرسی مزایای متعددی از جمله تاکید بر اهمیت بررسی کیفیت قرارداد حسابرسی، تسهیل ارتقای استحکام الزام‌های مربوط به شایستگی بازبین کیفیت قرارداد حسابرسی و عملکرد و مستندسازی بازبینی، فراهم‌ساختن سازوکاری برای تفکیک آشکارتر مسئولیتهای موسسه و بازبین کیفیت قرارداد حسابرسی و افزایش مقیاس‌پذیری برای انطباق با هر موسسه با هر مقیاس، دارد.

### سازمان

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

#### بنی فاطمی

با توجه به شرایط اقتصادی موجود نمی‌توان نسخه موثری برای بهبود وضعیت و کیفیت حسابرسی در ایران تجویز کرد. به زبان ساده، بهبود کیفیت حسابرسی برای موسسه‌های حسابرسی مستلزم صرف هزینه‌های گزاف است که با

### رویکرد آینده‌نگر و پیشگیرانه

### استانداردهای جدید مدیریت کیفیت

### مواردی از جمله اندازه موسسه

### نوع خدماتی که موسسه انجام می‌دهد و

### شیوه کارکرد موسسه را

### مورد توجه قرار می‌دهد

### بنی فاطمی

اطلاعات و ارتباطات در حال حاضر یکی از مهمترین اجزای کنترل‌های داخلی است؛ به این معنی که حساب‌رسان برای انجام کار باکیفیت خود، نیاز به استفاده از فناوریهای نوین جهت دستیابی به اطلاعات قابل اتکا و به‌موقع دارند و برای رسیدن به این هدف لازم است ارتباطات موثر چه از بالا به پایین و برعکس و در عرض موسسه، برقرار شود. شاید در استانداردهای فعلی کنترل کیفیت به این موضوع به‌صورت خاص پرداخته نشده، ولی در سایر استانداردهای موجود از جمله اطلاع‌رسانی ضعفهای کنترل‌های داخلی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی، ارزیابی خطر و برخورد با خطرهای ارزیابی‌شده و سایر استانداردهای مرتبط به آن، توجه شده است.

### سازش

آیا تنها یک سیستم مدیریت کیفیت برای همه موسسه‌های حسابرسی، بدون در نظر گرفتن ماهیت قراردادها و اندازه واحدهای مورد رسیدگی، وجود دارد؟

### بنی فاطمی

یکی از ویژگیهای استانداردهای بین‌المللی جدید، افزایش مقیاس‌پذیری برای انطباق با هر موسسه و با هر مقیاس است. رویکرد آینده‌نگر و پیشگیرانه استانداردهای جدید مدیریت کیفیت مواردی از جمله اندازه موسسه، نوع خدماتی که موسسه انجام می‌دهد و شیوه کارکرد موسسه را مورد توجه قرار می‌دهد. همچنین، رویکرد ریسک‌محور این استانداردها موسسه‌ها را به سمت توجه بیشتر به سامانه کیفیت موسسه و پیشگیرانه بودن آن سوق می‌دهد. به‌طور مشخص، موسسه‌های حسابرسی ناگزیر خواهند بود به شرایط موجود و کاری که لازم است برای پشتیبانی از کیفیت انجام دهند، فکر کنند و این به معنی سامانه‌ای است که با شرایط موسسه تناسب دارد.

### سازش

از مشارکت شما در این گفتگو سپاسگزاریم و برای کارگروه کیفیت جامعه آرزوی موفقیت داریم.



مهمترین ویژگی که فرایند بازبینی باید

داشته باشد، اثربخشی به معنی کسب

اطمینان معقول نسبت به مربوط بودن،

کافی بودن و موثر بودن سیاستها و

روشهای مرتبط با کنترل کیفیت و اجرای

آن در عمل است.

توجه به پیشرفت روزافزون فناوری اطلاعات و تاثیر آن بر ارائه خدمات حرفه‌ای حساب‌رسان، باید در بازنگری استانداردهای موجود توجه ویژه‌ای به آن معطوف شود.

### سازش

در موسسه‌های حسابرسی مسئول نهایی سیستم مدیریت کیفیت چه کسی است؟

### بنی فاطمی

با توجه به شرایط موجود و مراقبتهای حرفه‌ای همه‌جانبه توسط مراجع نظارتی مختلف، لازم است که توجه به کیفیت و پاسخگویی در قبال خدمات ارائه‌شده در اولویت کاری حساب‌رسان قرار گیرد. در صورت بی‌توجهی به این امر مهم، ضمن خدشه‌دار شدن اعتبار حرفه‌ای، حساب‌رسان متحمل خسارتهای سنگینی خواهند شد. بدیهی است مسئول نهایی در مورد سیستم مدیریت کیفیت، هیئت‌مدیره موسسه‌های حسابرسی خواهد بود.

### سازش

در استاندارد جدید مدیریت کیفیت بر سیستم اطلاعات و ارتباطات دوطرفه درون موسسه حسابرسی تاکید شده است. اهمیت آن چیست؟

در  
پاگرد  
حسابرس

ISQM 1

## استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱

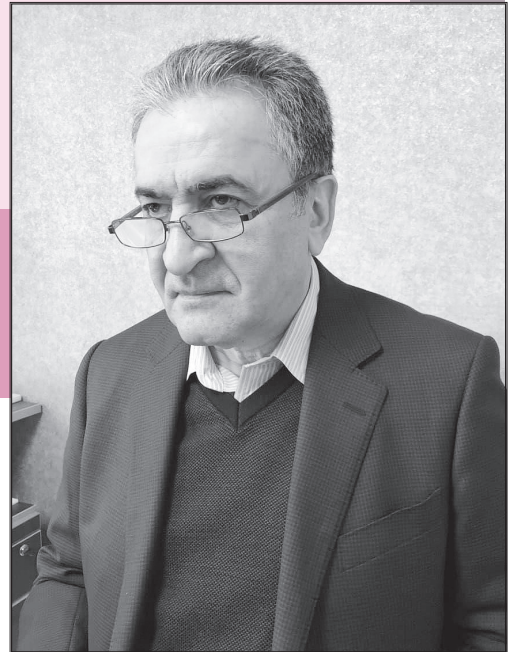
از آن‌جا که بازبینی کیفیت کار حسابرسی پاسخی مشخص است که به‌وسیله  
موسسه حسابرسی برای پرداختن به ریسک‌های کیفیت طراحی و مستقر می‌شود،  
استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ (ISQM 1) با عنوان «مدیریت کیفیت  
برای موسسه‌هایی که حسابرسی و بررسی اجمالی صورتهای مالی، یا سایر خدمات  
اطمینان‌بخشی یا خدمات مرتبط انجام می‌دهند» به خدماتی که منوط به بازبینی

کیفیت کار است، می‌پردازد. ✓

منبع:

• Introduction to ISQM 2, Engagement Quality Reviews, Fact Sheet,  
IAASB, Dec. 2020

# عوامل پیرونی و درونی موثر بر کیفیت حسابرسی



## محمدسعید اصغریان

حسابدار رسمی و شریک

موسسه حسابرسی فریوران راهبرد

### سایبرس

به میز گفتگوی حسابرس خوش آمدید. ابتدا تصویری ارائه کنید که چه مراجعی در وضعیت و شرایط کیفیت حسابرسی در ایران نقش دارند؟ و نقش و سهم هر کدام در پیشرفتهای احتمالی چه بوده است؟

### محمدسعید اصغریان

کیفیت حسابرسی زیرتاثیر عوامل مختلفی قرار دارد که بهطور کلی می‌توان آن را از دو بعد خارج از حرفه و درون حرفه بررسی و ارزیابی کرد. شرایط اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی فعلی کشورمان از عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی هستند که بدون در نظر گرفتن آنها نمی‌توان انتظار کیفیت مطلوب حسابرسی را داشت. نبود قانون و مقررات جامع در حوزه حسابرسی، نبود شناخت لازم از حرفه حسابرسی به طوری که حسابرسی در حال حاضر فقط براساس الزام قانونی انجام می‌شود و هنوز پذیرش عمومی نیافته، حق الزحمه پایین حسابرسی در مقایسه با حق الزحمه سایر خدمات حرفه‌ای و همچنین نسبت به هزینه‌های صاحبکاران حسابرسی، مشکلات تربیت نیروی انسانی کارآمد در حوزه‌های دانشگاهی و به همین ترتیب می‌توان فهرست بلند بالایی از عوامل متعدد برون حرفه‌ای موثر بر کیفیت حسابرسی را نام برد. بنابراین، مراجع تدوین قوانین و مقررات بیشترین نقش را در کیفیت حسابرسی به عهده دارند. قوانین و مقررات مزبور طیف وسیعی از آنها را در بر می‌گیرد که به‌طور نمونه می‌توان از



با تشکیل موسسه حسابرسی، ادامه فعالیت می‌دهند. موضوع بازبینی کیفیت حسابرسی از طریق نظارت بر موسسه‌های حسابرسی از ابتدای تاسیس جامعه حسابداران رسمی ایران و از سالهای ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲، در دستور کار ارکان جامعه حسابداران رسمی ایران قرار داشته است. نظارت بر کار حسابرسان از طریق کارگروه کنترل کیفیت جامعه و با همکاری حسابرسان عضو جامعه و مراجعه به محل موسسه‌های حسابرسی انجام می‌شود. این نظارت شامل بررسی عمومی و ارزیابی ساختار و تشکیلات موسسه حسابرسی به منظور اطمینان از توانایی موسسه جهت ارائه خدمات حرفه‌ای و همچنین رعایت آیین و اخلاق حرفه‌ای است.

در بازدید سالانه نیز حداقل یک پرونده حسابرسی کار انجام شده انتخاب و فرایند حسابرسی مورد بازبینی قرار می‌گیرد. علاوه بر آن، موسسه‌های حسابرسی ملزم به بازگذاری اطلاعات تمامی قراردادهای منعقدشده خود ظرف مدت یک هفته در سامانه‌ای هستند که به‌همین منظور توسط جامعه حسابداران رسمی ایران طراحی شده است. افزون بر آن نیز گزارش‌های صادرشده این قراردادها باید ظرف مهلت تعیین شده پس از انتشار گزارش، در سامانه بازگذاری شوند. این اطلاعات به‌طور مستمر توسط مسئولان مربوط در جامعه بررسی و ایرادهای آن به موسسه‌های حسابرسی منعکس می‌شود. نظارت و کنترل‌های یادشده موجب ارتقای سطح مراقبت‌های حرفه‌ای در موسسه‌های حسابرسی شده است.

بدیهی است نظارت مستمر و توسط اشخاص حرفه‌ای مستقل تمام‌وقت به‌غیر از همپیشگان، باعث ارتقای کیفیت حسابرسی در سازمان حسابرسی و موسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی ایران خواهد شد.

## سازمان

الزامهای استاندارد شماره ۱ با عنوان کنترل کیفیت در موسسه‌های ارائه‌کننده خدمات حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط و همچنین استاندارد حسابرسی ۲۲۰ با عنوان کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی تا چه اندازه پاسخگوی نیازها و انتظارات ذینفعان حسابرسی در ایران بوده است؟ در جریان به‌کارگیری چه کاستیها و کمبودهایی در آنها دیده شده است؟

الزام تمام واحدهای اقتصادی به انجام حسابرسی، چگونگی اعطای صلاحیت به حسابداران رسمی، ضوابط تشکیل موسسه‌های حسابرسی و ادامه فعالیت آنها و نحوه نظارت بر کار حسابرسان نام برد.

همچنین، نقش سازمان بورس و اوراق بهادار و تا حدودی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران به‌عنوان نهادهای ناظر بر کیفیت کار حسابرسان منتخب را نباید نادیده گرفت. سازمان بورس و اوراق بهادار در چارچوب دستورعمل موسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان مصوب شورای عالی بورس و اوراق بهادار، وظایف نظارتی خود را از طریق اداره متبوع و کمیته‌های تخصصی انجام می‌دهد. این امر موجب شده که حسابرسان معتمد سازمان بورس با توجه به طیف گسترده استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های سهامی عام پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار و همچنین نظارت سازمان بر گزارش‌های حسابرسی صادرشده، دقت و مراقبت بیشتری را در رعایت استانداردهای حسابرسی در فرایند حسابرسی به‌کار گیرند. علاوه بر آن، ضوابط پذیرش موسسه‌های حسابرسی و شرکا و مدیران آن به‌عنوان حسابرس معتمد بورس و همچنین طبقه‌بندی موسسه‌های حسابرسی توسط سازمان بورس موجب شده که حسابرسان متقاضی پذیرش به‌عنوان حسابرس معتمد، خود را با آن شرایط تطبیق دهند و این خود موجب ارتقای کیفیت حسابرسی شده است.

از نگاه درون حرفه‌ای باید از سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران به‌عنوان مراجع تاثیرگذار بر حرفه و کیفیت حسابرسی نام برد. سازمان حسابرسی به‌عنوان مرجع قانونی تدوین استانداردها، نقش بسیار مهمی را با تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی و به‌روزروی آنها در این زمینه ایفا کرده است. علاوه بر آن، سازمان حسابرسی با توجه به ساختار تشکیلاتی منسجم به‌واسطه جایگاه قانونی و قدمت آن، نقش موثری در تدوین دستورعمل‌های گزارشگری و حسابرسی داشته؛ به‌طوری که در حال حاضر نیز تعدادی از موسسه‌های حسابرسی از این دستورعملها در فرایند حسابرسی استفاده می‌کنند. ضمن آن که سازمان حسابرسی در تربیت نیروی انسانی متخصص نقش سازنده‌ای داشته؛ به‌نحوی که بسیاری از مدیران سازمان حسابرسی پس از خروج از سازمان

### محمدسعید اصغریان

همان‌گونه که در مقدمه استاندارد کنترل کیفیت ۱ درج شده، هدف استاندارد ارائه راهنماییهای لازم درباره مسئولیتهای موسسه در مورد سیستم کنترل کیفیت آن برای حسابرسی و بررسی اجمالی اطلاعات مالی تاریخی و سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط است. اجزای مهم یک سیستم کنترل کیفیت که باید مورد توجه قرار گیرد به شرح زیر تبیین شده است:

الف- مسئولیتهای مدیریت درباره کیفیت در درون موسسه،

ب- الزامهای اخلاقی،

پ- پذیرش و ادامه کار،

ت- منابع انسانی،

ث- اجرای کار، و

ج- نظارت.

همچنین، عناوین اصلی استاندارد حسابرسی ۲۲۰ که هدف آن ارائه راهنماییهای لازم درباره مسئولیتهای مشخص کارکنان موسسه حسابرسی در مورد روشهای کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی است، شامل بخشهای زیر است:

الف- مسئولیتهای مرتبط با کیفیت حسابرسی،

ب- الزامهای اخلاقی،

پ- پذیرش و تداوم رابطه با صاحبکار و کارهای حسابرسی ویژه،

ت- تعیین گروه حسابرسی،

ث- انجام کار، و

ج- نظارت.

محصول کار حساب‌رسان، گزارشهای حسابرسی است که براساس استانداردهای حسابرسی و همچنین رعایت استانداردهای کنترل کیفیت به شرح بالا صادر می‌شود.

انتظارهای ذینفعان حسابرسی از گزارشهای حسابرسی با توجه به کاربردی که برای ایشان دارد به دلایل مختلف متفاوت است. به‌طور نمونه، مدیران واحدهای مورد رسیدگی و به‌خصوص واحدهای تجاری که مالکان آن خود مدیر واحد هستند، انتظار متفاوتی از سایر استفاده‌کنندگان در مقایسه با اعطاکنده تسهیلات مالی به واحد تجاری دارند. به‌همین

ترتیب، سایر ذینفعان ممکن است به دنبال خواسته‌های دیگری از حسابرسی باشند. بنابراین، حساب‌رسان صرف‌نظر از نگرش و خواسته‌های متفاوت ذینفعان باید در چارچوب استانداردهای حسابرسی و به‌خصوص استانداردهای کنترل کیفیت، فرایند حسابرسی را به‌گونه‌ای اجرا کنند که محصول کار منافع تمام گروه‌های مختلف کاربران آن را در برگیرد.

و اما در اجرای استانداردهای کنترل کیفیت، محدودیتهایی در عمل وجود دارد که اندازه موسسه‌های حسابرسی، مدون نبودن سازوکارهای کنترل کیفیت که اگرچه بخش عمده‌ای از آن در عمل به‌کار گرفته می‌شود، اطلاع‌رسانی و آگاهی از آن در سطح کارکنان حسابرسی و انتظاری که از ایشان وجود دارد به‌درستی منتقل نمی‌شود و در نتیجه، نظارت بر کار گروه‌های حسابرسی از کارایی لازم برخوردار نبوده، از جمله این موارد است.

پایین بودن حق الزحمه حسابرسی و در نتیجه درآمد موسسه‌های حسابرسی که موجب شده در پذیرش کار دقت لازم صورت نگیرد، از موارد دیگر محدودیت در رعایت استانداردهای کنترل کیفیت است. علاوه بر آن، افزایش نیافتن حق الزحمه‌های حسابرسی باعث شده که استخدام کارکنان حرفه‌ای در موسسه‌های حسابرسی به‌سختی انجام شود و حفظ و نگهداری کارکنان آموزش‌دیده و رتبه‌های ارشد حسابرسی به‌دشواری صورت گیرد. موارد مزبور موجب شده که رعایت الزامهای استانداردهای کنترل کیفیت در عمل به‌سمت شکل‌گرایی متمایل شود. با توجه به موارد پیش‌گفته ضرورت تدوین استانداردهای کنترل کیفیت جداگانه براساس معیارهای متفاوت از جمله اندازه موسسه و صاحبکاران، نوع صنعت، نحوه مدیریت و نوع مالکیت صاحبکاران، ضروری به نظر می‌رسد.

### سازمان

درباره تغییرات مهم مطرح‌شده در پیش‌نویسهای استانداردهای بین‌المللی مدیریت کیفیت جدید توضیح دهید.

### محمدسعید اصغریان

تغییرات مهم مطرح‌شده به‌طور خلاصه به شرح زیر است:

۱- سیستم کنترل کیفیت موسسه متناسب با وضعیت، شرایط

فعلی پیش‌بینی شده و دو عامل جدید به اجزای مدیریت کیفیت اضافه شده است. این موارد شامل فرایند ریسک‌پذیری موسسه و تبادل اطلاعات است.

در فرایند ریسک‌پذیری این‌گونه عنوان شده که موسسه با توجه به اندازه، شرایط و وضعیت موجود، نوع خدمات ارائه‌شده و میزان ریسک‌پذیری، اهداف مدیریت کیفیت را تعیین، ریسک‌های مرتبط را شناسایی و ارزیابی کرده و براساس آنها سیستم مناسب کنترل کیفیت را طراحی و پیاده‌کند. علاوه بر آن، سیستم طراحی‌شده با توجه به بازخوردهایی که از اجرای آن به‌دست می‌آید، بازنگری و اصلاح شود. تبادل اطلاعات عامل دیگری است که به اجزای سیستم کنترل کیفیت اضافه شده است؛ بدین معنی که علاوه بر اهداف و روش‌های کنترل کیفیت که برای گروه حسابرسی توصیف می‌شود، اطلاعات مرتبط با ریسک‌هایی که موسسه در فرایند کنترل کیفیت با آن مواجه می‌شود به‌صورت دوطرفه با گروه حسابرسی مطرح و مبادله شود. همچنین در موارد ضروری ریسک‌های اجرای کار با ذینفعان و اشخاص خارج از موسسه مطرح و در میان گذاشته شود.

## سازمان

**تغییر استانداردهای کیفیت و تغییر رویکرد استانداردها به کیفیت تا چه اندازه عاملی ضروری برای بهبود کیفیت حسابرسی در ایران است؟ چه تغییرات مهمی در استانداردهای کنونی ایران مورد نیاز است؟**

### محمدسعید اصغریان

نتایج بررسی سالانه کنترل وضعیت موسسه‌های حسابرسی توسط جامعه حسابداران رسمی ایران، نشان‌دهنده آن است که سیاستها و روش‌های کنترل کیفیت در بسیاری از موسسه‌های حسابرسی تدوین و مستند نشده است. اگرچه در اجرای عملیات حسابرسی بخشی از الزام‌های استانداردهای کنترل کیفیت رعایت می‌شود، نبود روش‌های مستند به‌خصوص روش‌های کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی، مانع دستیابی به اهداف استانداردهای کنترل کیفیت شده است. تغییر استانداردهای کیفیت به مدیریت کیفیت ریسک‌محور براساس اندازه موسسه، نوع و ماهیت خدمات و گستردگی ذینفعان حسابرسی، ضمن پوشش ریسک‌هایی که موسسه حسابرسی با آن مواجه است، باعث می‌شود که فرایند حسابرسی که در

و براساس میزان ریسک‌پذیری موسسه و ماهیت نوع خدماتی که ارائه می‌کند، طراحی و پیاده‌شود.

۲- شرایط و وضعیت موسسه و همچنین نوع خدماتی که ارائه می‌کند، در طول زمان ممکن است تغییر کند؛ بنابراین سیاستها و روش‌های کنترل کیفیت نیز متناسب با آن باید تغییر کند.

۳- طراحی، استقرار و به‌کارگیری سیستم کنترل کیفیت مبتنی بر قضاوت حرفه‌ای است. سیستم کنترل کیفیت سیستمی پویا است و اجزای آن به‌هم پیوسته‌اند.

۴- در تغییرات انجام‌شده، تاکید بر مدیریت کیفیت است که بر پایه هشت عامل اصلی بنا شده است. این عوامل عبارتند از:

الف- راهبری و نظارت و مسئولیت پاسخگویی در قبال کیفیت، ب- فرایند ریسک‌پذیری موسسه و ارزیابی آن،

پ- الزام‌های اخلاقی مرتبط،

ت- پذیرش کار و تداوم ارتباط با صاحبکار و ارائه خدمات خاص،

ث- اجرای کار،

ج- منابع انسانی، فناوری اطلاعات و فراهم کردن زمینه‌های لازم جهت انجام کار،

چ- تبادل اطلاعات، و

ح- نظارت، ارزیابی طراحی و استقرار سیستم و فرایند بازنگری.

بیشتر عوامل یادشده در بالا در استانداردهای کنترل کیفیت

## نظارت مستمر

توسط اشخاص حرفه‌ای مستقل تمام‌وقت

به‌غیر از همپیشگان

باعث ارتقای کیفیت حسابرسی

خواهد شد

باید برخوردار باشد؟

### محمدسعید اصغریان

طبق استاندارد مدیریت کنترل کیفیت، بررسی‌کننده کیفیت حسابرسی علاوه بر ویژگیهایی که برای حسابداران رسمی در اصول بنیادی اخلاق و رفتار حرفه‌ای برشمرده شده، باید دارای توانایی، تخصص و تجربه کافی در این زمینه باشد. وی باید مسئولیت‌پذیر بوده و اختیار لازم را در انجام کار محول شده در مدت زمانی معقول و قبل از اتمام کار، داشته باشد، همچنین در مباحث و مشاوره‌هایی که از طرف گروه‌های منصوب شده در کار مطرح می‌شود، نقش فعالی ایفا کند و قادر به ارائه راهکار و راهنمایی‌های لازم به گروه کاری باشد. بررسی‌کننده کیفیت نباید در کارهایی که خود مسئولیت انجام کار را در دوره‌های گذشته به عهده داشته، بلافاصله منصوب شود.

الزامهای استاندارد مدیریت کنترل کیفیت اگرچه باعث افزایش کیفیت کار و افزایش اعتباربخشی آن می‌شود، موجب افزایش هزینه‌های انجام کار شده و فقط در موسسه‌های بزرگ قابلیت اجرا دارد. همان‌گونه که اشاره شد، حداقل نیمی از موسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی با حداقل شرکای ممکن در حال فعالیت هستند. شاید الزامهای این قبیل استانداردها و همچنین سایر چالشهایی که موسسه‌های کوچک با آن روبه‌رو هستند، باعث بزرگ‌شدن موسسه‌ها از طریق ادغام و یا جذب حسابداران رسمی در موسسه‌های بزرگ‌تر شود.

### سازمان

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

### محمدسعید اصغریان

بررسی کیفیت کارهای حسابرسی طبق استانداردهای کنترل کیفیت در دو مرحله انجام می‌شود. یک بررسی در حین انجام کار و قبل از صدور گزارش انجام می‌شود و بررسی دیگر، پس از صدور گزارش و تکمیل پرونده‌ها صورت می‌گیرد. بنابراین، ایجاد واحدی جداگانه در موسسه‌های حسابرسی زیر مسئولیت شخصی مستقل از شرکای مسئول کارها، الزامی است. نتایج بررسی کیفیت در حین انجام کار باید به‌گونه‌ای باشد که از صدور گزارش حسابرسی مناسب اطمینان کافی کسب شود. فرایند بررسی باید شامل ارزیابی مدارک زیر باشد:

ایجاد واحد سازمانی مستقل

در موسسه‌های حسابرسی

به‌عنوان واحد کنترل کیفیت

اجتناب‌ناپذیر است

برخی از کارها به‌صورت شکلی به‌منظور برآورده کردن الزامهای استانداردها انجام می‌شود از این حالت خارج و براساس مدیریت کیفیت ریسک‌پذیر توجه بیشتری به محتوا شود.

طبق استانداردهای کنترل کیفیت، برای هر کار باید یک مدیر مسئول کار انتخاب شود. طبق اساسنامه نمونه موسسه‌های حسابرسی، گزارشهایی که در مورد انجام خدمات حرفه‌ای به صاحبکار ارائه می‌شود، باید توسط حداقل دو نفر از شرکا یا یک نفر از شرکا و یکی از حسابداران رسمی که تمام وقت در اختیار موسسه بوده و مسئولیت انجام کار را برعهده داشته‌اند، امضا و مهور به مهر موسسه انتشار یابد. با توجه به این که حداقل نیمی از موسسه‌های حسابرسی دارای سه شریک هستند و در کار خدمات حرفه‌ای، دو نفر از شرکا با امضای گزارش مسئولیت آن را پذیرفته‌اند، در نتیجه این موسسه‌ها در تعیین شخصی مستقل از امضاکنندگان گزارش به‌عنوان مسئول کنترل کیفیت، با مشکل مواجه هستند. طبق استانداردهای کنترل کیفیت، هر یک از مدیران واجد شرایط موسسه به‌غیر از مدیر مسئول کار به‌رغم امضای گزارش می‌تواند وظایف بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار را انجام دهد. این موضوع در حال حاضر محل مناقشه است که باید در استانداردهای کنترل کیفیت به‌نحو مناسبی تبیین و مشخص شود.

### سازمان

بازبینی‌کننده کیفیت حسابرسی چه نقشی در بهبود کیفیت قرارداد حسابرسی دارد و از چه ویژگیها و شایستگی‌هایی



از مسئولیت بازبینی کیفیت، مسئولیتی دیگری جهت انجام کار داشته باشد. ساختار موسسه‌های حسابرسی بخش خصوصی از نظر تعداد شرکا و مدیران واجد شرایط در حال حاضر به‌گونه‌ای است که امکان ایجاد یک واحد مستقل جهت انجام وظایف کنترل کیفیت وجود ندارد. ضمن آن که رعایت الزامهای استاندارد، هزینه‌هایی را به موسسه‌ها تحمیل می‌کند که تامین آن از طریق افزایش حق الزحمه‌های حسابرسی در شرایط فعلی، در حالی که متقاعد کردن صاحبکاران جهت افزایش حق الزحمه متناسب با نرخ تورم به‌سختی صورت می‌گیرد، ممکن نخواهد بود.

### سازمان

**آیا در استاندارد کنترل کیفیت (استاندارد فعلی) استفاده از فناوری توسط موسسه‌های حسابرسی به‌خوبی پیش‌بینی شده است؟**

#### محمدسعید اصغریان

استفاده از فناوری اطلاعات نه تنها در استانداردهای کنترل کیفیت فعلی پیش‌بینی نشده، بلکه از فناوری اطلاعات در زمینه کارهای حسابرسی استفاده نمی‌شود و یا در صورت استفاده، بسیار محدود و کم‌اثر بوده است. استفاده‌نشدن از فناوری اطلاعات در موسسه‌های حسابرسی، دلایل مختلفی دارد که از جمله می‌توان از استفاده‌نکردن واحدهای مورد رسیدگی از فناوریهای روز، نبود تخصص کافی در زمینه استفاده از فناوری اطلاعات در موسسه‌های حسابرسی، نداشتن ابزار مناسب و نبود منابع مالی لازم نام برد.

### سازمان

**به‌نظر شما پاسخگویی به کیفیت در موسسه‌های حسابرسی چگونه باید باشد و مسئول نهایی در مورد سیستم مدیریت کیفیت چه کسی باید باشد؟**

#### محمدسعید اصغریان

در بند ۹ استاندارد کنترل کیفیت ۱ عنوان شده که موسسه باید سیاستها و روشهایی را برای ترویج فرهنگ درون‌سازمانی مبنی بر این که کیفیت، جزئی اساسی از اجرای کار می‌باشد، طراحی و برقرار کند. این‌گونه سیاستها و روشها باید مدیریت یا شرکای موسسه را ملزم به پذیرش مسئولیت نهایی سیستم کنترل کیفیت موسسه کند. بنابراین همان‌گونه که

- ۱- پذیرش کار و رعایت استقلال با توجه به الزامهای مقرراتی،
- ۲- مکاتبه با حسابرس قبلی و دریافت اطلاعات لازم از وی و ارتباط با سایر حسابرسان گروه در صورت لزوم،
- ۳- تعیین مدیر مسئول کار و مدیر دوم و تعیین راهبرد کلی انجام کار،
- ۴- برآورد ساعات کار و تعیین حق الزحمه حسابرسی و تنظیم و مبادله قرارداد با صاحبکار،
- ۵- تعیین گروه کار و استقلال اعضای گروه حسابرسی،
- ۶- شناخت، برنامه‌ریزی و زمان‌بندی انجام کار حسابرسی،
- ۷- سرپرستی، نظارت و بررسی کارهای انجام شده توسط مسئولین انجام کار،
- ۸- ریسکهای عمده شناسایی‌شده در جریان کار و چگونگی برخورد با آن ریسکها،
- ۹- قضاوت‌های به‌عمل آمده در مورد اهمیت و ریسکهای عمده،
- ۱۰- مستندات مشاوره‌های انجام‌شده در مورد موضوعهای پیچیده و نتیجه‌گیریهای انجام‌شده و همچنین قضاوت‌های انجام‌شده در مورد موضوعهای مبهم و بحث‌برانگیز،
- ۱۱- میزان اهمیت تحریفهای اصلاح‌شده و نشده شناسایی شده در جریان کار و چگونگی حل و فصل آنها،
- ۱۲- تکمیل کار و مدارک بررسیهای مدیر مسئول کار و مدیر دوم امضاکننده گزارش، و
- ۱۳- موضوعهایی که لازم بوده به اطلاع ارکان راهبری شرکت برسد.

بررسی کیفیت کار پس از اتمام آن به‌طور معمول پس از تکمیل پرونده‌های حسابرسی انجام می‌شود تا اطمینان حاصل شود تا تمام نکته‌های معوق تعیین تکلیف شده باشد. نقاط ضعف مشاهده‌شده باید به اطلاع مدیر مسئول کار و شرکای موسسه برسد.

### سازمان

**چالشهای به‌کارگیری استاندارد جدید (مدیریت کیفیت) چیست؟**

#### محمدسعید اصغریان

همان‌گونه که در پاسخ به پرسشهای پیشین اشاره شد، طبق استانداردهای مدیریت کیفیت، بررسی‌کننده کیفیت نباید به‌غیر

شامل دستورعملها، رویه‌ها، برنامه‌های آموزشی و حضور گروه در شبکه‌های اجتماعی می‌شود. این موارد باعث افزایش مسئولیت‌پذیری در گروه حسابرسی می‌شود.

### سپاس

استاندارد مدیریت کیفیت ایجاب می‌کند که موسسه حسابرسی باید رویکرد مبتنی بر ریسک را برای طراحی، استقرار و عملیاتی‌کردن اجزای سیستم مدیریت کیفیت داشته باشد، منظور چیست؟

### محمدسعید اصغریان

رویکرد مبتنی بر ریسک فرایندی است که موسسه را ملزم می‌کند ابتدا میزان ریسک‌پذیری موسسه را با توجه به اندازه، نوع و ماهیت خدمات، گستردگی و اثرپذیری کاربران، برای انواع خدمات تعیین کند. این رویکرد شامل تعیین اهداف کیفیت، شناسایی و ارزیابی ریسک‌های کیفیت و طراحی و اجرای راه‌حلهایی برای رفع ریسک‌های کیفی شناسایی و ارزیابی شده است؛ بدین معنی که سیستم طراحی شده باید به‌گونه‌ای باشد که موسسه بتواند ریسک‌های کیفیت شناسایی شده را مدیریت کند. ریسک‌های کیفیت که مانع دستیابی به مدیریت کیفیت می‌شود، ناشی از بروز شرایط و وضعیت نوع خدماتی است که موسسه در یک کار خاص انجام می‌دهد و ممکن است بر اهداف کیفیت تاثیرگذار باشند.

اهداف کیفی موسسه با توجه به ماهیت، شرایط، اقتضا و نوع کارها تعیین می‌شود. اهداف مزبور نتیجه‌محور بوده و نحوه اجرای آن توسط موسسه تعیین می‌شود تا بتواند مقیاس‌پذیری استاندارد را بهبود بخشد. به‌علاوه، روش‌های بررسی کیفیت به‌گونه‌ای طراحی می‌شود تا اطمینان معقولی از اجرای اجزای سیستم مدیریت کیفیت حاصل شود.

موسسه ملزم به درک شرایط، اتفاقها و فعالیتهایی است که در رسیدن به اهداف کیفی خلل ایجاد می‌کند و در حین انجام کارها باید شرایطی برای شناسایی و تخمین ریسک‌های کیفی را مهیا کند و قبل از در نظر گرفتن هر راه‌حلی، ریسک‌های کیفی را شناسایی کند.

### سپاس

از مشارکت شما در این گفتگو سپاسگزاریم. 

در استاندارد تصریح شده، مسئولیت کنترل کیفیت موسسه با مدیران موسسه و یا به عبارتی با توجه به بزرگ شدن اندازه موسسه‌های حسابرسی از نظر تعداد شرکا و تعداد کارکنان با اعضای هیئت‌مدیره موسسه حسابرسی است.

تهیه و تدوین نظام کنترل کیفیت موسسه و دستورعمل انجام کار حسابرسی براساس آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای، الزام‌های استانداردهای حسابرسی و قوانین و مقررات و همچنین تدوین سایر آیین‌نامه‌ها و دستورعمل‌های اجرایی، از وظایف مدیران ارشد موسسه‌های حسابرسی است. امروزه ایجاد واحد سازمانی مستقل در موسسه‌های حسابرسی به‌عنوان واحد کنترل کیفیت زیر سرپرستی یکی از شرکای موسسه که وظایف محول شده را طبق نظام کنترل کیفیت موسسه انجام دهد و پاسخگو باشد، اجتناب‌ناپذیر است.

### سپاس

در استاندارد مدیریت کیفیت بر الزامهایی برای موسسه تاکید می‌شود تا یک سیستم اطلاعات و ارتباطات دو طرفه در درون موسسه برقرار شود و تمامی کارکنان نسبت به جریان اطلاعات و تبادل اطلاعات مسئولیت دارند. این موضوع در استاندارد فعلی (کنترل کیفیت) دیده نمی‌شود. اهمیت سیستم اطلاعات و ارتباطات چیست و اثر آن بر کیفیت حسابرسی را چگونه ارزیابی می‌کنید؟

### محمدسعید اصغریان

دستیابی و تولید اطلاعات مرتبط از جمله مولفه‌های مهم در طراحی و استقرار هر سیستم اطلاعاتی است. نظام کنترل کیفیت در موسسه حسابرسی نیز از این قاعده مستثنی نیست و برای پیاده‌سازی آن نیاز به ایجاد سیستم اطلاعاتی مناسب و قابل اتکا در موسسه است. در استاندارد مدیریت کیفیت مقرر شده که این سیستم شامل ایجاد ارتباطات دو طرفه درون سازمانی و برون‌سازمانی نیز باشد. چنین ارتباطاتی به اشخاص برون‌سازمانی در درک اقدام موسسه برای اثربخشی و بهبود سیستم مدیریت کیفیت موسسه کمک می‌کند. تبادل اطلاعات مرتبط و قابل اتکا با گروه حسابرسی، موجب آشناسدن ایشان با وظایف و مسئولیتهایی می‌شود که در مجموعه سیستم مدیریت کیفیت به‌عهده ایشان واگذار شده است. روش‌های متعددی برای تبادل اطلاعات وجود دارد که

در  
پاگرد  
حساب

ISQM 2

## استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲

- بازبینی کیفیت کار در سطح کار حسابرسی از جانب موسسه حسابرسی، به وسیله بازبینی‌کننده کیفیت کار انجام می‌شود. به این ترتیب، استاندارد بین‌المللی کیفیت ۲ (ISQM 2) با عنوان «بازبینی کیفیت کار حسابرسی» به مسایل زیر می‌پردازد:
- انتصاب و شایستگی بازبینی‌کننده کیفیت کار؛ و
  - مسئولیتهای بازبینی‌کننده کیفیت کار در ارتباط با عملکرد و مستندسازی بازبینی

کار حسابرسی.

منبع:

. Introduction to ISQM 2, Engagement Quality Reviews, Fact Sheet,  
IAASB, Dec. 2020



کیفیت حسابداری؛

زیرساخت متناسب

حسین شهبازی رز

حسابدار رسمی و عضو کارگروه کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران

حسابداری

از فرصتی که برای گفتگو به ما دادید تشکر می‌کنیم. ابتدا بگویید چه اشخاص و ارگانی در وضعیت و شرایط کیفیت حسابداری در ایران نقش دارند؟

شهبازی رز

به صورت رسمی می‌توان از سازمان حسابداری، جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس و اوراق بهادار نام برد ولی نقش اشخاص تاثیرگذار این حرفه نیز مهم بوده است؛ هرچند که اعتقاد دارم از اعتبار و ظرفیت این اشخاص که نماد تعهد، صداقت، استقلال و مهارت هستند استفاده نشده است. به نظر من ردپایی از این اشخاص در همه رده‌های حرفه‌ای قابل مشاهده است، از طرفی حساب‌رسان مستقل با پراکندگی و عدم یکپارچگی مواجه هستند؛ هم‌افزایی نداشته و از قابلیت‌های موجود استفاده موثری نکرده‌اند.

حسابداری

آیا کیفیت حسابداری در ایران در حد انتظار ارتقا پیدا کرده است؟



مثال، داشتن سازمان کار مناسب، دفتر آبرومند، وجود تعداد بالای شرکا و مدیران حرفه‌ای، سیستم‌های اطلاعاتی موثر، به‌کارگیری نرم‌افزارهای حرفه‌ای در ارزیابی‌های کنترل کیفیت از وزن بالایی برخوردار نبوده و تمایز خاصی ایجاد نمی‌کند و به‌همین دلیل، ما دهها موسسه کوچک و بزرگ را در یک سطح و طبقه مشاهده می‌کنیم. به‌نظر من موسسه‌های بزرگ چندصد نفره با موسسه‌های کوچک قابل مقایسه نیستند و این نوع موسسه‌ها اصول و ضوابط حرفه را بهتر می‌توانند رعایت کنند.

### سازمان

**پیش‌نویس‌های استانداردهای بین‌المللی مدیریت کیفیت جدید، چه تغییرات مهمی با خود دارند؟**

### شهبازی رز

ارایه استاندارد جدید و دقیق‌تر کردن آن، نشان از اهمیتی است که استانداردهاگذار برای آن قایل است؛ ضمن این‌که الزام موسسه‌های حسابرسی به طراحی، استقرار و اجرای سیستم اطلاعاتی و تقویت ارتباطات و ارزیابی ریسک، موضوع‌های مهمی هستند که در استانداردهای جدید پیش‌بینی شده است.

### سازمان

**تغییر استانداردهای کیفیت و تغییر رویکرد استانداردها به کیفیت تا چه اندازه عاملی ضروری برای بهبود کیفیت حسابرسی در ایران است؟**

### شهبازی رز

به‌نظرم این تغییر نمی‌تواند عامل مهمی برای بهبود کیفیت در

### شهبازی رز

به‌نظرم هر آنچه که انجام شده بخشی از تعهدها و وظایف اصلی بوده و انتظارات را برآورده نکرده است. در هر حال، شرایط خاص کشور و عدم شفافیت حوزه‌های مختلف آن، فعالیت حسابرسان مستقل را دشوار کرده است. بهبود کیفیت حسابرسی زمانی اتفاق می‌افتد که ساختارهای اصلی بهبود پیدا کنند. ما رتبه خوبی از نظر شفافیت در سطح بین‌المللی نداریم، لذا انتظار بالایی از کیفیت حسابرسی نمی‌توان داشت.

### سازمان

**الزامهای استانداردهای حسابرسی موجود تا چه اندازه پاسخگوی نیازها و انتظارات ذینفعان حسابرسی در ایران بوده است؟**

### شهبازی رز

به‌طور کلی الزامهای استانداردهای حسابرسی مخصوصاً مدیریت کیفیت هرچند مترقی هستند، ولی نمی‌توانند به‌طور کامل شرایط جامعه ما را پوشش دهند. تدوین و به‌روزرسانی این استانداردها و همچنین **متناسب‌سازی (customization)** آنها با توجه به شرایط کشور، یک بحث و چگونگی رعایت و انطباق فعالیت حسابرسان مستقل یک بحث دیگر است. استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در بستر یک جامعه اقتصادی مترقی و پیشرفته که همه عناصر نقش خود را به‌خوبی ایفا می‌کنند، شکل می‌گیرد که همان‌گونه که ذکر شد، خیلی در جامعه ما مصداق ندارد. ضمن این‌که استقرار و رعایت این ضوابط با اندازه و ساختار فعلی بخش قابل‌ملاحظه‌ای از موسسه‌های حسابرسی، همخوانی ندارد؛ هرچند که رویکرد استانداردهای جدید این است که موسسه‌ها بدون توجه به اندازه، این استانداردها را رعایت کنند (Scalability).

لذا مشاهده می‌شود اعتبار حرفه حسابرسی در خطر است و هم‌اکنون نیز آسیب زیادی به حرفه وارد شده است و با گسترده کردن ساختارهای نظارتی به جایی نمی‌رسیم. باید به‌دنبال تغییرات ساختاری و تشکیل موسسه‌هایی باشیم که بتوانند حداقل‌های این استانداردها را رعایت کنند.

درصد قابل‌ملاحظه‌ای از موسسه‌های ما، قدرت سرمایه‌گذاری برای استقرار و رعایت این استانداردها را ندارند و الزامهای کنترلی فعلی نیز به‌هیچ‌عنوان بین موسسه‌ها تمایز ایجاد نمی‌کند. به‌طور

**استقرار و اجرای استانداردهای**

**کنترل کیفیت**

**نیاز به زیرساخت‌هایی دارد که**

**موسسه‌های انگشت‌شماری قادر**

**به پیاده‌سازی آن هستند**

ایران باشد، مگر این که الزام به رعایت آن پررنگ باشد. کیفیت حسابرسی به اشخاص، فرهنگ، شخصیت و تا حدودی نام تجاری موسسه‌ها مربوط است.

### سازمان

**ویژگیها و شایستگیهای مهم بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی چیست؟**

#### شهبازی رز

تجربه، دانش، بی‌طرفی، مهارت و شناخت از صنایع و محیط کسب‌وکار از ویژگیهای بازبینی‌کننده کیفیت است.

### سازمان

**بازبینی‌کننده کیفیت را چه کسی تعیین می‌کند و اختیارات او چیست؟**

#### شهبازی رز

ارکان موسسه، بازبینی‌کننده کیفیت واجد شرایط را طبق سیاستها و الزامهایی تعیین می‌کند و در این انتصاب باید معیارهای لازم تعیین و اختیارات کافی برای انجام بررسیها پیش‌بینی شود و او به‌نظر فرد بی‌طرفی باشد. طبیعی است که هر شخصی نمی‌تواند این مسئولیت را بپذیرد؛ ضمن این که باید عملکرد بررسی‌کننده نیز مورد ارزیابی قرار گرفته و به تهدیدهایی که مانع انجام وظایف او است، توجه شود.

### سازمان

**به نظر شما به‌کارگیری استاندارد جدید مدیریت کیفیت در ایران با چالش روبرو می‌شود؟**

#### شهبازی رز

همان‌گونه که عنوان شد، استقرار و اجرای استانداردها نیاز به زیرساختهایی دارد که موسسه‌های انگشت‌شماری هستند که می‌توانند به‌معنای واقعی آن‌را پیاده کنند.

### سازمان

**در استاندارد مدیریت کیفیت جدید بر ارتباطات دوطرفه در موسسه حسابرسی تاکید شده است و تمامی کارکنان نسبت به جریان اطلاعات و تبادل اطلاعات مسئولیت دارند. ارتباطات دوطرفه در موسسه حسابرسی تا چه اندازه بر کیفیت کار اثر دارد؟**

#### شهبازی رز

سیستم اطلاعات و ارتباطات یکی از اجزای مهم کنترل‌های داخلی است و استانداردهای جدید به سیاستها و رویه‌هایی اشاره دارد

که با چارچوب یکپارچه کوزو (COSO) همخوانی دارد. استقرار این سیستم، ارتباطات درون‌سازمانی و برون‌سازمانی را تسهیل خواهد کرد و پشتیبانی‌کننده سیستم مدیریت کیفیت موسسه بوده و اطلاعات قابل‌اتکایی را برای ذینفعان فراهم می‌کند. براساس استاندارد جدید موسسه الزام دارد با ایجاد فرهنگ سازمانی، مسئولیت کارکنان را درخصوص تبادل اطلاعات تقویت و تاکید کند. در هر حال، هر موسسه باید اطلاعاتی برای ارتقای پاسخگویی، ارتباطات موثر و مستندسازی قابل‌اتکایی برای مدیران، کارکنان، جامعه حرفه‌ای و اشخاصی که به‌موجب قانون به آنها پاسخگو هستند، فراهم کند.

### سازمان

**آیا موسسه‌ها با اندازه مختلف و نوع قراردادهای مختلف از سیستم مدیریت کیفیت یکسانی پیروی می‌کنند؟**

#### شهبازی رز

به‌طور مشخص برقراری سیستم کنترل کیفیت مورد انتظار در تمامی موسسه‌های حسابرسی امکان‌پذیر نیست؛ چون حساب‌برسان مستقل رویکردهای متفاوتی دارند و در شرایط متفاوتی فعالیت می‌کنند. با این وضعیت رعایت همه ابعاد استانداردهای کنترل کیفیت فارغ از اندازه، دولتی یا خصوصی بودن و سایر متغیرهای تاثیرگذار با چالشهای زیادی روبه‌رو است. بنابراین، حتی موسسه‌های بزرگ در شرایط فعلی کشور در تطبیق خود با این شرایط با مشکلات جدی روبه‌رو هستند. من برداشتم را از کیفیت حسابرسی به این شکل خلاصه می‌کنم: کیفیت یعنی رفتار حرفه‌ای و مراقبت مستمر از مولفه‌های کلیدی آن، صیانت از اعتبار حرفه، مرجع‌بودن از نظر دانش حسابداری، حسابرسی، قوانین مربوط، صاحب‌نظر در حوزه حاکمیت شرکتی، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی البته. پیاده‌سازی فرایندهای ارزیابی ریسک، نظارت درون‌سازمانی، استقرار سیستمهای اطلاعات و ارتباطات، تجهیز منابع انسانی، رعایت ملاحظات مربوط به پذیرش و ادامه کارهای حسابرسی و موضوع راهبری و مدیریت موسسه به‌نحوی که الزامهای استانداردهای کنترل کیفیت را رعایت کنند برای هر موسسه‌ای امکان‌پذیر نیست.

### سازمان


**از حضور شما در این گفتگو قدردانی می‌کنیم.**

هدف  
در  
پاگرد  
حساب

## هدف از استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲

هدف این استاندارد جدید، پرداختن به مسایل و چالشهای مربوط به الزامات بازبینی کنترل کیفیت کار حسابرسی در استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ (ISQC 1) موجود، با عنوان «کنترل کیفیت برای موسسه‌هایی که حسابرسی و بررسی اجمالی صورتهای مالی، و سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط انجام می‌دهند»، و استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ (ISA 220) با عنوان «کنترل کیفیت برای حسابرسی صورتهای مالی»، از طریق ایجاد تغییراتی است که جنبه‌های الزامات مربوط را برای رسیدن به بازبینی مستحکمتر کار حسابرسی، روشنتر و تقویت کند.

الزامات بازنگری شده، بر ارزیابی واقع‌بینانه قضاوتهای مهم انجام‌شده به‌وسیله گروه کار

حسابرسی و نتیجه‌گیریهای به‌دست‌آمده از آن تمرکز دارد. 

منبع:

. Introduction to ISQM 2, Engagement Quality Reviews, Fact Sheet,  
IAASB, Dec. 2020

# مسئولیت‌های بازیابی‌کننده

## کیفیت کار حسابرسی

بازیابی کنترل کیفیت کار حسابرسی، یک ارزیابی واقع‌بینانه از موضوعهای درخورتوجه است؛ از جمله خطرهای شناسایی شده و قضاوت‌های درخورتوجهی که گروه حسابرسی انجام داده، و نتایجی که گروه در تهیه گزارش کار به آن دست یافته است. بازیابی‌کننده کیفیت، بررسی را به موقع و در مراحل مناسبی از حسابرسی انجام می‌دهد. گزارش خدمات اطمینان‌بخشی تا پایان بازیابی کنترل کیفیت کار صادر نمی‌شود.

در این بخش، مسئولیت‌های بازیابی‌کننده کیفیت کار شرح داده شده است.





## دفتر حسابرس دولتی

## استاندارد کنترل کیفیت کانادا ۱/۳۶ (CSQC 1.36)

موسسه باید سیاستها و رویه‌هایی را تدوین کند که ماهیت، زمانبندی و دامنه بازرسی کنترل کیفیت کار را تعیین کند. این سیاستها و رویه‌ها، باید الزام کنند که تا پایان بازرسی کنترل کیفیت کار، گزارش خدمات اطمینان‌بخشی صادر نشود (به بند الف ۴۲ تا الف ۴۳ مراجعه کنید).

## استاندارد کنترل کیفیت کانادا الف ۱/۴۲ (CSQC 1.A42)

گزارش کار تا پایان بازرسی کنترل کیفیت کار صادر نمی‌شود. با این حال، مستندسازی بازرسی کنترل کیفیت کار ممکن است پس از تاریخ صدور گزارش تکمیل شود.

## استاندارد کنترل کیفیت کانادا الف ۱/۴۳ (CSQC 1.A43)

هدایت بازرسی کنترل کیفیت کار، به شیوه‌ای به‌موقع و در مراحل مناسبی از کار، امکان حل‌وفصل موضوعهای درخور توجه در سریعترین وقت ممکن برای جلب رضایت بازرسی‌کننده کنترل کیفیت کار یا پیش از صدور گزارش را فراهم می‌کند.

## استاندارد کنترل کیفیت کانادا ۱/۳۷ (CSQC 1.37)

موسسه باید سیاستها و رویه‌هایی را تعیین کند که الزام کند بازرسی کنترل کیفیت کار، موارد زیر را در بر بگیرد: الف) گفتگو با شریک کار در مورد موضوعهای درخور توجه.

ب) بازرسی صورتهای مالی یا سایر اطلاعات مربوط به موضوع و گزارش پیشنهادی.

ج) بازرسی مدارک انتخاب‌شده کار در ارتباط با قضاوت‌های درخور توجه که گروه حسابرسی انجام داده و نتایجی که به آن دست یافته است.

د) ارزیابی نتایجی که برای تهیه گزارش به آن دست یافته است و در نظر گرفتن این‌که آیا گزارش پیشنهادی مناسب است یا خیر (به بند الف ۴۴ مراجعه کنید).

## استاندارد کنترل کیفیت کانادا الف ۱/۴۴ (CSQC 1.A44)

دامنه بازرسی کنترل کیفیت کار در میان سایر عوامل، ممکن است به پیچیدگی کار، این‌که واحد تجاری از شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار است یا خیر، و خطر نامناسب‌بودن گزارش برای شرایط موجود، بستگی داشته باشد. انجام بازرسی کنترل کیفیت کار موجب کاهش مسئولیت شریک کار نمی‌شود.

## استاندارد کنترل کیفیت کانادا ۱/۳۸ (CSQC 1.38)

برای حسابرسی صورتهای مالی شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار، موسسه باید سیاستها و رویه‌هایی را تدوین کند که الزام کند بازرسی کنترل کیفیت کار، موارد زیر را در بر بگیرد:

الف) ارزیابی گروه کار از استقلال موسسه در رابطه با کار مشخص.

ب) این‌که مشورتخواهی مناسبی درباره موضوعهایی شامل اختلاف نظر یا سایر موضوعهای پیچیده یا بحث‌برانگیز و نتایج ناشی از این مشورتخواهیها صورت گرفته یا خیر.

ج) آیا مدارک انتخاب‌شده برای بازرسی، کار انجام شده در رابطه با قضاوت‌های درخور توجه را منعکس کرده و از نتایج به‌دست‌آمده پشتیبانی می‌کند یا خیر (به بند الف ۴۵ و الف ۴۶ مراجعه کنید).

## استاندارد کنترل کیفیت کانادا الف ۱/۴۵ (CSQC 1.A45)

سایر موضوعهای مرتبط با ارزیابی قضاوت‌های درخور توجهی که توسط گروه حسابرسی انجام شده که می‌تواند در بازرسی کنترل کیفیت کار حسابرسی صورتهای مالی شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار در نظر گرفته شود، شامل موارد زیر:

• خطرهای درخور توجهی که در مدت کار شناسایی شده‌اند و پاسخ به این خطرها.

• قضاوت‌های انجام‌شده، به‌ویژه در ارتباط با اهمیت و خطرهای درخور توجه.

• اهمیت و جهت‌گیری تحریفهای شناسایی‌شده در جریان کار، اعم از اصلاح‌شده و اصلاح‌نشده.

موضوعهایی که لازم است به اطلاع مدیران و ارکان راهبری و در موارد لازم به اطلاع سایر اشخاص مانند مراجع انتظام‌بخشی برسد.

این موارد، بسته به شرایط، می‌تواند برای بازرسی‌کننده کنترل کیفیت کار، برای حسابرسی صورتهای مالی سایر واحدهای تجاری و

همچنین بازبینی صورتهای مالی و سایر خدمات اطمینان بخشی، مورد استفاده قرار بگیرد.

**ملاحظات خاص برای موسسه های حسابرسی بخش عمومی**

**استاندارد کنترل کیفیت کانادا الف ۱/۴۶ (CSQC 1.A46)**

همانطور که در بند الف ۱۶ بیان شده است، برخی از بنگاه های بخش عمومی، اگر چه به عنوان شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار قلمداد نمی شوند، ممکن است از اهمیت کافی برای در نظر گرفتن انجام بازبینی کنترل کیفیت کار برخوردار باشند.

**استاندارد کنترل کیفیت کانادا الف ۱/۱۶ (CSQC 1.A16)**

شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار همانطور که در بندهای ۲۵ و ۱۴ به آن اشاره شده است، در بخش عمومی چندان رایج نیستند. با این حال، ممکن است بنگاه های دیگری در بخش عمومی باشند که به دلیل اندازه، پیچیدگی یا جنبه های منافع عمومی دارای اهمیت باشند که در نتیجه آن دامنه وسیعی از ذینفعان دارند. بنابراین، احتمال دارد مواردی وجود داشته باشد که موسسه حسابرسی بنا بر سیاستها و رویه های کنترل کیفیت خود تعیین کند که واحد تجاری بخش عمومی برای اهداف رویه های توسعه یافته کنترل کیفیت، اهمیت دارد.

**استاندارد کنترل کیفیت کانادا ۱/۳۹ (CSQC 1.39)**

موسسه باید سیاستها و رویه هایی را برای رسیدگی به انتصاب بازبینی کنندگان کنترل کیفیت کار و تعیین شایستگی آنها از طریق موارد زیر تدوین کند: الف) شایستگی فنی لازم برای ایفای نقش، از جمله تجربه و اختیار کافی (به بند الف ۴۷ مراجعه کنید).

ب) میزانی که می توان از بازبینی کننده کنترل کیفیت کار مشورت گرفت، بدون این که واقع بینی وی خدشه دار شود (به بند الف ۴۸ مراجعه کنید).

**استاندارد کنترل کیفیت کانادا الف ۱/۴۸ (CSQC 1.A48)**

شریک کار می تواند در مدت کار با بازبینی کننده کنترل کیفیت کار مشورت کند، برای مثال، قضاوتی که توسط شریک کار انجام می شود، برای بازبینی کننده کنترل کیفیت کار پذیرفتنی خواهد بود. چنین مشورتخواهی از شناسایی اختلاف نظر در مرحله پایانی کار جلوگیری می کند و نیازی به خدشه دار کردن شایستگی بازبینی کننده کنترل کیفیت کار برای ایفای نقش ندارد. در مواردی که ماهیت و دامنه مشورت با اهمیت است، ممکن است واقع بینی بازبینی کننده خدشه دار شود، مگر این که هم گروه کار و هم بازبینی کننده مراقبتهای لازم را به عمل آورند تا واقع بینی بازبینی کننده را حفظ کنند. در مواردی که این امر امکان پذیر نباشد، فرد دیگری از درون موسسه یا یک شخص واجد شرایط از خارج از موسسه، ممکن است برای انجام وظایف بازبینی کننده کنترل کیفیت کار یا شخصی که از او درباره کار مشورتخواهی می شود، منصوب شود.

**استاندارد کنترل کیفیت کانادا ۱/۴۰ (CSQC 1.40)**

موسسه باید سیاستها و رویه هایی تدوین کند که برای حفظ واقع بینی بازبینی کننده کیفیت کار طراحی شده باشند (به بند الف ۴۹ تا الف ۵۱ مراجعه کنید).

**استاندارد کنترل کیفیت کانادا الف ۱/۴۹ (CSQC 1.A49)**

موسسه باید سیاستها و رویه هایی را تدوین کند که برای حفظ واقع بینی بازبینی کننده کنترل کیفیت کار طراحی شده اند. بر این اساس، چنین سیاستها و رویه هایی این امکان را فراهم می آورد که بازبینی کننده کنترل کیفیت کار:

• در صورت امکان، توسط شریک کار انتخاب نشود؛

• طی دوره بازبینی در کار مشارکت نمی کند؛

• برای گروه حسابرسی تصمیم نمی گیرد؛

• در معرض سایر ملاحظات که واقع بینی بازبینی کننده را تهدید می کند، قرار نمی گیرد.

**استاندارد کنترل کیفیت کانادا الف ۱/۵۱ (CSQC 1.A51)**

در بخش عمومی، حسابرسی که به طور قانونی منصوب شده است (برای مثال، حسابرس دولتی، یا فرد شایسته و مناسب دیگری که از طرف حسابرس دولتی منصوب می شود)، می تواند نقشی برابر با نقش کلی شریک کار با مسئولیت کلی در حسابرسیهای بخش عمومی ایفا کند. در چنین شرایطی و در صورت لزوم، انتخاب بازبینی کننده کنترل کیفیت کار در بردارنده در نظر گرفتن نیاز به استقلال از واحد تجاری حسابرسی شده و توانایی بازبینی کننده کنترل کیفیت کار برای ارائه ارزیابی واقع بینانه است.

**استاندارد کنترل کیفیت کانادا ۱/۴۱ (CSQC 1.41)**

بر اساس سیاستها و رویه های موسسه، در مواردی که ممکن است توانایی بازبینی کننده برای انجام بازبینی واقع بینانه، کاهش یافته باشد، بازبینی کننده کنترل کیفیت کار جایگزین می شود.

### حسابرسی عملکرد، آزمون ویژه و سایر خدمات اطمینان بخشی

استاندارد خدمات اطمینان بخشی کانادا ۳۰۰۱/۴۰ (CSAE 3001.40) برای خدماتی که طبق قانون یا مقررات، بازرینی کنترل کیفیت کار الزامی است یا مواردی که موسسه برای آنها بازرینی کنترل کیفیت کار را ضروری می‌داند. در صورت وجود این خدمات:

(ب) بازرینی کننده کنترل کیفیت کار باید ارزیابی واقع بینانه در مورد قضاوت‌های درخور توجهی که توسط گروه حسابرسی انجام شده و نتایج به دست آمده در تهیه گزارش انجام دهد.

این ارزیابی باید موارد زیر را در برگیرد:

(به بند الف ۷۴ مراجعه کنید)

(۱) گفتگو با شریک کار در مورد موضوعهای درخور توجه؛

(ب) بازرینی پیش نویس پیشنهادی گزارش خدمات اطمینان بخشی؛

(پ) بازرینی مدارک کار انتخاب شده در ارتباط با قضاوت‌های درخور توجهی که توسط گروه حسابرسی انجام شده و نتایجی که گروه حسابرسی به آن دست یافته است؛

(ت) ارزیابی نتایجی که در تهیه گزارش خدمات اطمینان بخشی دست آمده و در نظر گرفتن اینکه آیا پیش نویس پیشنهادی گزارش خدمات اطمینان بخشی مناسب است یا خیر.

استاندارد خدمات اطمینان بخشی کانادا الف ۳۰۰۱/۷۴ (CSAE 3001.A74) سایر موضوعهایی که در بازرینی کنترل کیفیت کار می‌تواند در نظر گرفته شود:

(الف) ارزیابی گروه حسابرسی از استقلال موسسه در رابطه با کار؛

(ب) آیا در مورد موضوعهایی که شامل اختلاف نظر یا سایر موضوعهای دشوار یا بحث‌انگیز هستند، مشورتخواهی مناسب انجام شده یا خیر، و نتایج به دست آمده از این مشورتخواهیها؛ و

(ج) آیا مدارک کار که برای بازرینی انتخاب شده‌اند، کار انجام شده در رابطه با قضاوت‌های درخور توجه را بازتاب می‌دهد و از نتایج به دست آمده پشتیبانی می‌کند یا خیر.

### سیاست دفتر مرجع حسابرسی<sup>۳</sup>

بازرینی کننده کیفیت کار باید طی دوره کار نسبت به گروه حسابرسی و واحد تجاری استقلال و واقع بینی داشته باشد و این استقلال و واقع بینی را حفظ کند.

اگر استقلال یا واقع بینی بازرینی کننده کیفیت خدشه دار شود، باید یک بازرینی کننده شایسته دیگر جایگزین او شود.

بازرینی کننده کیفیت باید به موقع و در مراحل مناسبی از حسابرسی، بازرینی کنترل کیفیت کار را انجام دهد. گزارش خدمات اطمینان بخشی نباید تا پایان بازرینی کنترل کیفیت کار صادر شود.

بازرینی کننده کیفیت باید مدارک انتخاب شده مرتبط با قضاوت‌های درخور توجه که توسط گروه حسابرسی انجام شده است و نتایج به دست آمده را بازرینی کند. بازرینی کننده باید نشان دهد که این مدارک از نتایج به دست آمده توسط

گروه حسابرسی پشتیبانی می‌کند. بازرینی کننده باید بازرینی که انجام داده، اختلاف نظرها و راهکارهای حل و فصل این اختلاف نظرها را مستندسازی کند.

### رهنمود دفتر مرجع حسابرسی

#### ماهیت بازرینی کنترل کیفیت کار

استانداردهای بازرینی کنترل کیفیت کار در استاندارد کنترل کیفیت کانادا ۱/۳۸ و الف ۱/۴۵ و استاندارد حسابرسی کانادا ۲۲۰/۲۱ و الف ۳۰/۳۰ (CAS 220.21 and A30) رویه‌های بیشتری برای بازرینی کنترل کیفیت کار در شرکتهای پذیرفته شده در بورس مشخص کرده است. مشابه این رهنمود در استاندارد خدمات اطمینان بخشی کانادا ۳۰۰۱/۴۰ وجود دارد. این دفتر هیچ تفاوتی بین بازرینی کنترل کیفیت کار برای

شرکتهای پذیرفته شده در بورس و خارج از بورس قابل نیست و انتظار می رود که بازبینی کننده کیفیت موارد مشابهی را پوشش دهد؛ خواه این بازبینی مربوط به یک شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار باشد یا شرکتی خارج از بورس. این دفتر رویه های بیشتر را به عنوان «رویه های برتر» معرفی کرده و آنها را به همه بازبینی های کنترل کیفیت کار گسترش داده است.

هدف از بازبینی کنترل کیفیت کار، انجام ارزیابی واقع بینانه موضوعهای درخور توجه است؛ از جمله خطرهای شناسایی شده و قضاوت های درخور توجه که به وسیله گروه حسابرسی انجام شده و نتایجی که برای تهیه گزارش به آن دست یافته اند. محدودیتی برای دامنه موضوعهایی که برای آنها قضاوتی انجام شده، وجود ندارد.

بازبینی کننده کیفیت کار، مسئولیتی برای نتیجه گیری در مورد کیفیت فرایند کار به طور کلی، برعهده ندارد. بازبینی کننده کیفیت باید هنگام ارزیابی موضوعهای درخور توجه از جمله خطرهای شناسایی شده و قضاوت های درخور توجه که گروه حسابرسی انجام داده و نتایجی که گروه در تهیه گزارش حسابرسی به آن دست یافته است، به رعایت استانداردهای حرفه ای و سیاست های دفتر و کفایت مدارک کار توجه کند.

با وجود مشارکت بازبینی کننده کیفیت کار، مسئولیت کلی خدمات اطمینان بخشی و کیفیت آنها با راهبر کار حسابرسی است، از جمله رعایت استانداردهای حرفه ای و الزامهای قانونی و نظارتی کاربردپذیر و مناسب بودن گزارش صادر شده. برای همه خدمات اطمینان بخشی که برای آنها بازبینی کنترل کیفیت کار در نظر گرفته شده است، راهبر کار باید:

- مشخص کند که بازبینی کننده کیفیت کار منصوب شده است؛
  - اطمینان پیدا کند که درباره همه موضوعهای درخور توجه، از جمله خطرهای شناسایی شده و قضاوت های درخور توجه که طی دوره خدمات اطمینان بخشی انجام شده، با بررسی کننده کیفیت گفتگو شده است؛
  - اطمینان پیدا کند که گزارش خدمات اطمینان بخشی تا پایان بازبینی کنترل کیفیت کار صادر نشده است؛ و
  - اطمینان پیدا کند که بازبینی کنترل کیفیت کار به طور مناسبی مستندسازی شده است.
- بازبینی کننده کیفیت باید فعالانه مدت زمان لازم برای

بررسی را برآورد کند و برای انجام بازبینی در مراحل مناسبی از اجرای کار، برنامه ریزی کند. مسئولیت پیدا کردن اطمینان از مشارکت اثربخش و به موقع بازبینی کننده کیفیت، به راهبر کار است. هدایت بازبینی کنترل کیفیت کار به شیوه ای به موقع و در مراحل مناسبی از انجام کار، به گروه اجازه می دهد که موضوعهای درخور توجه، از جمله خطرهای شناسایی شده و قضاوت های درخور توجه که توسط گروه حسابرسی انجام شده، در سریعترین وقت ممکن و تا جلب رضایت بازبینی کننده یا پیش از صدور گزارش اطمینان بخشی حل و فصل شوند.

وقتی بازبینی کننده کیفیت در مورد کیفیت کار دچار نگرانی بشود، این نگرانیها باید به شیوه ای به موقع با همکاری اعضای شایسته گروه حسابرسی، از جمله راهبر کار، پیگیری و حل و فصل شود.

هرگونه اختلاف نظر پیش آمده باید با استناد به **رهنمود دفتر مرجع حسابرسی در موضوع حسابرسی ۳۰۸۲ (OAG Audit 3082)** با عنوان حل و فصل اختلاف نظرها، حل شود.

#### استقلال و واقع بینی بازبینی کننده کیفیت

به منظور حفظ واقع بینی، بازبینی کننده کیفیت نباید توسط راهبر کار یا دستیار حسابرس عمومی برای حسابرسی عملیاتی انتخاب شود و به غیر از آن در دوره بازبینی در مسئولیت بازبینی کننده کیفیت، در کار خدمات اطمینان بخشی شرکت نمی کند. بازبینی کننده کیفیت برای گروه حسابرسی تصمیم گیری نمی کند و نباید در هیچ رسیدگی دیگری شرکت کند که واقع بینی وی را خدشه دار می کند.

همان طور که در **رهنمود دفتر مرجع حسابرسی در موضوع حسابرسی ۳۰۳۱ (OAG Audit 3031)** با عنوان استقلال شرح داده شده است، بازبینی کننده کیفیت ملزم به رعایت الزامهای استقلال است، همان طور که اعضای گروه خدمات اطمینان بخشی نیز باید این الزامها را رعایت کنند. بازبینی کننده کیفیت یا راهبر کار باید هرگونه خطر احتمالی یا شناخته شده در زمینه استقلال بازبینی کننده کیفیت را به خدمات حسابرسی، دستیار حسابرس عمومی، که مسئولیت توصیه برای انتصاب بازبینی کنندگان کیفیت را برعهده دارد، گزارش دهند (**رهنمود دفتر مرجع حسابرسی با موضوع حسابرسی ۱۰۸۱ (OAG Audit 1081)**) با عنوان انتخاب





## بازبینی کننده کیفیت کار مسئولیتی برای نتیجه‌گیری در مورد کیفیت فرایند کار برعهده ندارد

بازبینی کننده کیفیت حفظ واقع‌بینی خود را ضروری بداند، باید به راهبر کار اطلاع بدهد که لازم است مشورتخواهی از یک فرد دیگر که واجد شرایط و مناسب است، انجام شود.

در مورد مشورتهای رسمی که میان بازبینی کننده کیفیت و گروه حسابرسی در مورد موضوعهای دشوار یا بحث‌برانگیز صورت می‌گیرد، باید براساس رهنمود دفتر مرجع حسابرسی در موضوع حسابرسی (OAG ۳۰۸۱) (Audit 3081) با موضوع مشورتخواهیها و رهنمود دفتر مرجع حسابرسی در موضوع حسابرسی ۳۰۸۲ با عنوان حل و فصل اختلاف نظر، مستندسازی شود.

مشورت با بازبینی کننده کیفیت نباید جایگزین رویه‌های عادی شود که برای مشورتخواهی درباره مسایل فنی تهیه شده است و همچنین انتصاب بازبینی کننده کیفیت نباید مانعی برای این باشد که راهبر کار در مواقع ضروری با دیگران، از جمله متخصصان داخلی یا خارجی و غیره مشورت کند.

راهبر کار در هنگام مشورت با بازبینی کننده کیفیت در زمینه حسابداری، حسابرسی، کنترل داخلی یا دیگر موضوعها در طی کار، به‌طور معمول پیش از گفتگو با بازبینی کننده کیفیت، یک راهکار اولیه در مورد موضوع تهیه می‌کند.

دامنه و ماهیت ارتباطی که بازبینی کننده کیفیت می‌تواند با واحد تجاری داشته باشد، باید در ارتباط با توانایی مستمر بازبینی کننده کیفیت در حفظ استقلال نسبت به کار و انجام ارزیابی‌های واقع‌بینانه مورد انتظار در نقش خود مورد توجه قرار گیرد. از مدیریت و یا کمیته حسابرسی واحد تجاری انتظار نمی‌رود که به‌هیچ عنوان با بازبینی کننده کیفیت ارتباط مستقیم داشته باشند، که باعث خدشه‌دار شدن واقع‌بینی بازبینی کننده شود یا در مواقعی که می‌توان تشخیص داد که بازبینی کننده کیفیت به‌عنوان بخشی از گروه حسابرسی عمل کرده یا در مقام

بازبینی‌های کنترل کیفیت کار و انتصاب بازبینی کننده کیفیت). اگر استقلال یا واقع‌بینی بازبینی کننده کیفیت خدشه‌دار شود، دستیار حسابرس عمومی، خدمات حسابرسی، باید یک بازبینی کننده کیفیت شایسته دیگر را جایگزین کند. بازبینی کننده کیفیت متعهد به الزامهای چرخشی مشخص شده در رهنمود دفتر مرجع حسابرسی در موضوع حسابرسی (OAG Audit 1071) با عنوان چرخش شغلی است. موارد استثنا در قوانین چرخش بازبینی کننده کیفیت نیاز به تایید دستیار حسابرس دولتی، خدمات حسابرسی و حسابرس عمومی دارد که مسئول انتخاب بازبینی کنندگان کیفیت هستند. براساس استاندارد کنترل کیفیت کانادا ۱/۴۸ (پ)، بازبینی کنندگان کیفیت نباید در بازرسی (یعنی بازنگری رویه‌های کار) پرونده‌های کاری که برای آنها بازبینی کنترل کیفیت کار انجام داده‌اند، شرکت کنند.

بازبینی کننده کیفیت، برای حفظ واقع‌بینی، از معاشرت نزدیک با کار یا موسسه اجتناب می‌کند. بر این اساس، بازبینی کننده کیفیت در هیچ مسئولیتی به‌غیر از مسئولیت بازبینی کننده کیفیت شرکت نمی‌کند؛ نه در رابطه با کاری که برای آن منصوب شده است و نه هر کار دیگری که مربوط به آن واحد تجاری باشد.

گروه حسابرسی می‌تواند با بازبینی کننده کیفیت مشورت کند و باید در مورد مسایل در خورتوجه به‌موقع به وی اطلاع‌رسانی کند. اما با این حال، انجام این‌گونه مشورتهای نمی‌تواند شایستگی بازبینی کننده کیفیت را برای ایفای نقش خود و انجام ارزیابی‌های واقع‌بینانه مورد انتظار، خدشه‌دار کند. در مواردی که ماهیت و دامنه مشورتخواهی بااهمیت باشد، هم راهبر کار و هم بازبینی کننده کیفیت باید مراقبت کنند که واقع‌بینی بازبینی کننده کیفیت حفظ شود. در صورتی که



## بازبینی‌کننده کیفیت

### باید زمان کافی

### برای بازبینی

### در نظر گیرد

تصمیم‌گیری برای کار شرکت می‌کند.

**رهنمود دفتر مرجع حسابرسی در موضوع حسابرسی ۱۰۸۱** با موضوع انتخاب بازبینی‌های کنترل کیفیت کار و انتصاب بازبینی‌کنندگان کیفیت، به معیارهای مورد استفاده در ارزیابی شایستگی‌های فنی لازم برای ایفای نقش بازبینی‌کننده کیفیت، از جمله تجربه و اختیار لازم می‌پردازد.

### دامنه بازبینی کنترل کیفیت کار

بازبینی‌کننده کیفیت باید با توجه به پیچیدگی کار و خطر مناسب‌بودن گزارش در شرایط، دامنه بازبینی کنترل کیفیت کار را تعیین کند. برای این‌که بازبینی‌کننده کیفیت نسبت به راهکار و مدارک موضوعهای درخور توجه، از جمله خطرهای شناسایی‌شده و قضاوت‌های مهم متقاعد شود، باید تمام پرسش‌های مربوط به موضوعهای درخور توجه را با راهبر کار در میان بگذارد. برای واحدهای تجاری که حسابرس در حال بررسی موضوعهای درخور توجه حسابرسی در گزارش حسابرسی مالی است، بازبینی‌کننده کیفیت موضوعهای درخور توجه حسابرسی را نیز بررسی می‌کند تا در گزارش حسابرسی مالی آورده شود. راهبر کار و گروه حسابرسی باید برای رسیدگی به پرسش‌های مطرح‌شده توسط بازبینی‌کننده کیفیت، اقدام مناسب را انجام دهند و راهکارها و مدارک پشتیبان مربوط خود را به اطلاع بازبینی‌کننده کیفیت برسانند.

### کمترین میزان بازبینی توسط بازبینی‌کننده کیفیت

بازبینی‌کننده کیفیت باید دستکم، ارزیابی واقع‌بینانه خود از موارد زیر را طی دوره بازبینی کنترل کیفیت کار، مورد توجه قرار داده و مستندسازی کند. بازبینی بازبینی‌کننده کیفیت به هدایت کمیته بازبینی موردانتظار کمک می‌کند.

بازبینی‌کننده کیفیت باید:

• ارزیابی گروه حسابرسی از استقلال در رابطه با خدمات

اطمینان‌بخشی را در شروع و سراسر کار، و همچنین مدارک مربوط به خطرهای شناسایی‌شده برای الزام‌های اخلاقی مربوط از جمله استقلال و متناسب بودن تدابیر ایمن‌ساز به‌کارگرفته‌شده را بازبینی کند.

• فرایند برنامه‌ریزی از جمله ارزیابی راهبر کار در مورد این‌که گروه حسابرسی در مجموع از شایستگیها، منابع و زمان لازم برای انجام خدمات اطمینان‌بخشی برخوردار است، تحلیل گروه حسابرسی از خطرهای درخور توجه ناشی از درک واحد تجاری و محیط آن، ماهیت خدمات اطمینان‌بخشی و خطرهای تقلب و خطا و کفایت پاسخ‌های برنامه‌ریزی شده را بازبینی کند.

• در سراسر کار، درباره موضوعهای درخور توجه از جمله خطرهای شناسایی‌شده و قضاوت‌های درخور توجه انجام‌شده، با راهبر کار گفتگو و آنها را بازبینی کند.

• مدارک انتخاب شده مربوط به همه موضوعهای درخور توجه، از جمله خطرهای شناسایی‌شده و قضاوت‌های درخور توجه که برای پیدا کردن اطمینان از این‌که اسناد انتخاب‌شده از کار انجام‌شده پشتیبانی می‌کنند، انجام شده‌اند و نتایج به‌دست آمده توسط کارگروه را بازبینی کند.

• مناسب‌بودن محتوای پیش‌نویس اطلاع‌رسانی به مجمع، مدیریت، ارکان راهبری و در صورت امکان سایر اشخاص را بازبینی کند.

• نتایجی که برای تهیه گزارش به‌دست آمده را ارزیابی کند و بررسی کند که آیا پیش‌نویس پیشنهادی گزارش خدمات اطمینان‌بخشی در این شرایط مناسب است یا خیر. در مورد واحدهای تجاری که موضوعهای درخور توجه حسابرسی را در گزارش حسابرسی مالی خود اطلاع‌رسانی می‌کنند، نتایج به‌دست آمده توسط گروه حسابرسی در تهیه گزارش حسابرسی، موضوعهای درخور توجه حسابرسی را شامل

به‌طور مناسب اطلاع‌رسانی شده است را در بر می‌گیرد. بازبینی‌کننده کیفیت باید در بررسی این‌که آیا بازبینی مدارک بیشتر، با توجه به شرایط کار مشخص، همانند خطر و پیچیدگی کار و تجربه گروه حسابرسی، تضمین شده است یا خیر، قضاوت حرفه‌ای را به‌کار بگیرد.

### رسیدگی به اختلافها

در مواردی که بازبینی‌کننده کیفیت پیشنهادهایی را ارائه می‌دهد که رهبر کار آنها را نمی‌پذیرد و موضوع تا کسب رضایت بازبینی‌کننده حل و فصل نشده است، تا زمان حل و فصل این موضوع، گزارش خدمات اطمینان‌بخشی صادر نخواهد شد. رهنمود دفتر مرجع حسابرسی در موضوع حسابرسی ۳۰۸۲ با موضوع حل و فصل اختلاف نظرها، رویه‌های دفتر برای رسیدگی به اختلاف نظر از جمله مواردی که دربرگیرنده بازبینی‌کننده کیفیت است را مشخص می‌کند.

### زمانبندی بازبینی کنترل کیفیت کار

بازبینی‌کنندگان کیفیت در مراحل مناسبی از انجام کار مشغول به بررسی کیفیت می‌شوند، تا بتوانند موضوعهای درخور توجه را در سریعترین وقت ممکن تا دستیابی به رضایت و پیش از تاریخ صدور گزارش کار، حل و فصل کنند. این‌که بازبینی‌کنندگان کیفیت فقط در زمان نهایی شدن گزارش شروع به بررسی کنند، کافی نیست.

توجه به استقلال بازبینی‌کننده در اوایل فرایند موجب می‌شود که موضوعهای درخور توجه مربوط به استقلال به‌طور مناسبی رسیدگی شوند.

استقلال مستلزم توجه مستمر از سوی راهبر کار و گروه حسابرسی طی دوره کار است. بازبینی‌کننده کیفیت ممکن است تصور کند که در بررسی او سودمند خواهد بود اگر روندی که گروه حسابرسی به‌منظور شناسایی مخاطره‌های استقلال انجام می‌دهند تا اقدام اصلاحی مناسبی در زمان و موقعیت مناسب اعمال کنند را درک کند.

بازبینی‌کننده کیفیت در مراحل مهمی طی مدت فرایند حسابرسی با راهبر کار گفتگو می‌کند (به‌عنوان نمونه، دستکم در مرحله برنامه‌ریزی و انجام تاییدیه و بیشتر اوقات در زمانی که بازبینی‌کننده کیفیت ضروری بداند) که آیا از زمان بررسی اولیه استقلال، موضوعهای جدیدی به‌وجود آمده است یا

می‌شود که باید در گزارش حسابرسی مالی آورده شود. • بازبینی کند که آیا مشورت‌خواهی مناسبی در مورد موضوعهایی از جمله موضوعهای دشوار یا بحث‌برانگیز انجام شده است یا خیر و آیا نتایج حاصل از این مشاوره‌ها به‌طور مناسب در پرونده حسابرسی مستندسازی شده‌اند و طرفین مشورت با مدارک مبنایی که بر اساس آن توافق کرده‌اند و نتایج به‌دست آمده موافقت کرده‌اند. • دیگر موضوعهای درخور توجه که طی دوره بازبینی کنترل کیفیت کار مورد توجه وی قرار گرفته‌اند را بازبینی کند.

بازبینی مناسب بودن قضاوت‌های انجام‌شده توسط بازبینی‌کننده کیفیت، به‌ویژه در مورد خطرهای درخور توجه و بااهمیت، دستکم بازبینی خطرهای درخور توجه شناسایی شده، مبادله‌های پرخطر و رویدادها، به‌ترتیبی که در پرونده حسابرسی مستندسازی شده‌اند، و همچنین همه موضوعهای درخور توجه را شامل می‌شود. بازبینی‌کننده کیفیت، جنبه‌های مهم و حساس کار و دلایل راهبرد انتخاب‌شده برای کار را درک می‌کند. بازبینی‌کننده کیفیت پرسش‌های چالش‌برانگیز مناسبی را مطرح می‌کند تا خود را متقاعد کند که قضاوت‌های انجام‌شده منطقی هستند. او راهبرد حسابرسی را بررسی می‌کند و هرگونه تغییر درخور توجه در آن موجب پرسش‌های بیشتری از راهبر کار و در صورت لزوم از دیگران می‌شود و به کاربرگها یا دیگر اطلاعات مربوط برای ارزیابی راهبرد حسابرسی، از جمله ماهیت، زمانبندی و دامنه رویه‌هایی که باید در مناطق حساس یا پرخطر انجام شود، استناد می‌کند. بازبینی‌کننده کیفیت بررسی می‌کند که آیا کاربرگهایی که برای بررسی انتخاب کرده است از قضاوت‌های درخور توجه و نتایج به‌دست آمده پشتیبانی می‌کند یا خیر.

بازبینی‌کننده کیفیت در بررسی محتوای اطلاع‌رسانیها، توجه می‌کند که آیا براساس دانش او، به‌نظر می‌آید که گروه حسابرسی به‌طور مناسب موضوعهای درخور توجه مرتبط با برنامه‌ریزی و موضوعهایی که طی دوره کار به‌وجود آمده‌اند و برای مجمع، مدیریت، ارکان راهبری و در صورت لزوم دیگر اشخاص، مرتبط و با اهمیت ارزیابی می‌شوند، اطلاع‌رسانی کرده‌اند یا خیر. این موضوع بررسی چگونگی متقاعدشدن راهبر کار نسبت به گزارش شدن موضوعهای درخور توجه و این‌که ارتباط با این بخش‌ها به موضوعهای ضروری از سوی استانداردهای حرفه‌ای و سیاست‌های دفتر رسیدگی می‌کنند و

مجموعه پرونده نهایی حسابرسی تکمیل شود، به شرط آن که دربرگیرنده نتیجه‌گیری جدید نباشد. طی دوره گردآوری نهایی، بازبینی‌کننده کیفیت می‌تواند بررسی خود را مستند کند؛ به‌عنوان نمونه، اطلاعات مربوط به اعضای مرتبط با گروه حسابرسی که بازبینی‌کننده کیفیت قبل از تاریخ گزارش حسابرس، این اطلاعات را به‌دست آورده، مورد بحث و گفتگو قرار داده و پذیرفته شده است.

### بخشهای مربوط

رهنمود دفتر مرجع حسابرسی در موضوع حسابرسی ۱۰۷۱ با عنوان چرخش شغلی

رهنمود دفتر مرجع حسابرسی در موضوع حسابرسی ۱۰۸۱ با عنوان انتخاب بازبینی‌های کنترل کیفیت کار و انتصاب بازبینی‌کننده کیفیت

رهنمود دفتر مرجع حسابرسی در موضوع حسابرسی ۱۱۶۳ با عنوان بازبینی‌کننده کیفیت: کمیته الزامهای مستندسازی رهنمود دفتر مرجع حسابرسی در موضوع حسابرسی ۳۰۳۱ با عنوان استقلال

رهنمود دفتر مرجع حسابرسی در موضوع حسابرسی ۳۰۸۱ با عنوان مشورتخواهیها

رهنمود دفتر مرجع حسابرسی در موضوع حسابرسی ۳۰۸۲ با عنوان حل‌وفصل اختلاف نظرها

رهنمود دفتر مرجع حسابرسی در موضوع کار مستقیم ۸۰۹۵ با عنوان ثبت گزارش آزمون ویژه در هیئت‌مدیره و اعلام عمومی آن

رهنمود دفتر مرجع حسابرسی در موضوع کار مستقیم ۸۰۱۷ با عنوان تایید محتوای گزارش و تاریخ گزارش



### منبع:

. 3063 Quality Reviewer Responsibilities, OAG, 2019.

### پانوشتهها:

- 1- Canadian Standard on Quality Control (CSQC)
- 2- Canadian Standard on Assurance Engagements (CSAE)
- 3- Office of the Auditor General (OAG)
- 4- Quality Review Checkli

خیر. هدف از این گفتگوها این است که قانع شدن از آن است که نتیجه‌گیری درمورد استقلال با توجه به خطرهای جدید شناسایی شده، رضایتبخش بوده است.

بازبینی‌کننده کیفیت باید زمان کافی برای بازبینی در نظر گیرد و در مراحل مناسبی از کار شروع به بررسی کند. رهبر کار باید اطمینان پیدا کند که هشدارهای کافی به بازبینی‌کننده کیفیت درباره زمانی که مشارکت او طی کار ضروری است، داده شده است.

بازبینی کنترل کیفیت کار باید خیلی زود در فرایند حسابرسی آغاز شود تا امکان مشورتخواهی به‌موقع در مورد موضوعهای درخور توجه، از جمله خطرهای شناسایی شده و قضاوت‌های درخور توجه را فراهم کند. بازبینی‌کننده کیفیت باید برای رسیدن به این هدف، بررسی را همزمان با پیشرفت خدمات اطمینان‌بخشی انجام دهد، که با برنامه‌ریزی خدمات اطمینان‌بخشی آغاز می‌شود. برای این که بازبینی‌کننده کیفیت درباره دیگر موضوعهای درخور توجه متقاعد شود، هر موضوع را بررسی می‌کند و اگر درباره آن پرسشی داشته باشد، راهبر کار و کارگروه را نسبت به آن موضوع آگاه می‌کند، تا بتوانند برای پرداختن به این پرسشها اقدام مناسب را انجام دهند و آنها را حل‌وفصل کنند.

**رهنمود دفتر مرجع حسابرسی در موضوع حسابرسی ۱۱۶۳ (OAG Audit 1163)** با عنوان بازبینی‌کننده کیفیت: کمترین میزان الزامهای مستندسازی را مشاهده کنید.

### پایان بازبینی کنترل کیفیت کار

پایان بازبینی کنترل کیفیت کار به معنای به‌پایان رساندن کمترین میزان بازبینی توسط بازبینی‌کننده کیفیت است که در بازبینه بازبینی کیفیت<sup>۴</sup> گردآوری شده است که از آن جمله راهکار مناسب برای هر اختلاف نظر بین گروه حسابرسی و بازبینی‌کننده کیفیت است.

بررسی‌کننده کیفیت باید رضایتمندی خود نسبت به این که هیچ موضوع درخور توجه حل نشده‌ای در تاریخ صدور گزارش خدمات اطمینان‌بخشی یا پیش از آن وجود ندارد را برای راهبر کار تایید کند. پس از پایان بازبینی، بازبینی‌کننده کیفیت باید متقاعد شوند که متوجه موردی نشده است که کیفیت کلی کار یا نظر و پشتیبانی از آن را زیر سوال ببرد.

مستندات بازبینی کنترل کیفیت کار می‌تواند بعد از تاریخ صدور گزارش خدمات اطمینان‌بخشی، به‌عنوان بخشی از





## تاریخ موثر برای به‌کارگیری استاندارد

تاریخ موثر برای استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ (ISQM 2) به شرح

زیر است:

- برای حسابرسی و بررسی اجمالی صورتهای مالی
- برای دوره‌های مالی که از ۱۵ دسامبر ۲۰۲۲ یا بعد از آن شروع می‌شود؛ و
- برای سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط
- برای دوره‌های مالی که از ۱۵ دسامبر ۲۰۲۲ یا بعد از آن شروع می‌شود.



منبع:

. Introduction to ISQM 2, Engagement Quality Reviews, Fact Sheet,  
IAASB, Dec. 2020



## یادداشت:

- برنامه پشتیبانی از استقرار مدیریت کیفیت<sup>۱</sup> (QM) تغییر خواهد کرد. فعالیتهای پشتیبانی تا ژوئن ۲۰۲۱ کامل خواهد شد.
- مباحث مشخص ممکن است به سند یا شکل‌بندی دیگری منتقل شوند.

استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ <sup>۴</sup> (تجدید نظر شده)		استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ <sup>۲</sup>		استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ <sup>۲</sup>	
زمان‌بندی پیشنهادی	پشتیبانی از استقرار	زمان‌بندی پیشنهادی	پشتیبانی از استقرار	زمان‌بندی پیشنهادی	پشتیبانی از استقرار
دسامبر ۲۰۲۰	مبنای نتیجه‌گیری توضیح مبنای نتیجه‌گیری هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی با توجه به نظرهای دریافتی درباره پیش‌نویس پیشنهادی	دسامبر ۲۰۲۰	مبنای نتیجه‌گیری توضیح مبنای نتیجه‌گیری هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی با توجه به نظرهای دریافتی درباره پیش‌نویس پیشنهادی	دسامبر ۲۰۲۰	مبنای نتیجه‌گیری توضیح مبنای نتیجه‌گیری هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی با توجه به نظرهای دریافتی درباره پیش‌نویس پیشنهادی

<p>ژانویه ۲۰۲۱</p> <p>رهنمود استقرار برای بار اول تاکید بر:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• چگونه استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ (تجدیدنظر شده) با مجموعه استانداردهای مدیریت کیفیت همسو می‌شود، از جمله:</li> <li>○ تاریخ موثر</li> <li>○ مفاهیم دارای همپوشانی که در استانداردهای مدیریت کیفیت که در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ (تجدیدنظر شده) ارایه شده‌اند، مرور می‌شود.</li> <li>(مدیریت کیفیت پیش‌کنشی، مسئولیت‌های روشن شده شریک کار حسابرسی)</li> <li>○ پیوندهای بین استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ و استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ و چگونگی تعامل استانداردها با یکدیگر</li> <li>• نمودارهایی برای کمک به درک تعریف گروه کار حسابرسی</li> <li>• تغییرات درخور توجه از استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ موجود، از جمله:</li> <li>○ گردهم‌آوری مطالب درباره این‌که شریک حسابرسی چه زمانی اطلاعات کسب می‌کند/مسئولیتها را واگذار می‌کند</li> <li>○ تکیه بر سیاستها و رویه‌های موسسه</li> <li>• رابطه بین الزامهای مختلف منابع</li> </ul>	<p>ژانویه ۲۰۲۱</p> <p>رهنمود استقرار برای بار اول تاکید بر:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• چگونه استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ با مجموعه استانداردهای مدیریت کیفیت همسو می‌شود، از جمله:</li> <li>○ تاریخ موثر</li> <li>○ پیوندهای بین استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ با استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ (تجدیدنظر شده) و چگونگی تعامل استانداردها با یکدیگر</li> <li>• نمودارهایی برای کمک به درک، برای مثال:</li> <li>○ رابطه بین استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ و استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱</li> <li>○ مسئولیت‌های بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی و شریک کار حسابرسی با توجه به بازبینی‌های کیفیت کار حسابرسی</li> <li>• تغییرات درخور توجه از مقررات موجود مربوط به بازبینی‌های کنترل کیفیت کار حسابرسی در استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ و استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ نسبت به بازبینی‌های ۲۲۰ کیفیت کار حسابرسی در استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲، از جمله:</li> <li>○ شایستگی بازبینی‌کنندگان کیفیت کار حسابرسی</li> <li>○ عملکرد بازبینی کیفیت کار حسابرسی</li> <li>○ مستندسازی بازبینی کیفیت کار حسابرسی</li> </ul>	<p>ژانویه ۲۰۲۱</p> <p>رهنمود استقرار برای بار اول تاکید بر:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• چگونه استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ با مجموعه استانداردهای مدیریت کیفیت همسو می‌شود، از جمله:</li> <li>○ پیوندهای بین استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ و استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ (تجدیدنظر شده) و چگونگی تعامل استانداردها با یکدیگر</li> <li>○ دامنه استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ (گستره شمول دیگر خطوط خدمت)</li> <li>• نمودارهایی برای کمک به درک:</li> <li>○ ساختار استاندارد</li> <li>○ فرایند ارزیابی ریسک موسسه</li> <li>○ چارچوب شناسایی یافته‌ها و ارزیابی کاستیها</li> <li>○ منابع انسانی مختلف مشمول در سامانه مدیریت کیفیت و عملکرد کار حسابرسی</li> <li>• تغییرات درخور توجه از استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ به استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱، از جمله:</li> <li>○ بهم‌پیوستگی اجزا و دیگر جنبه‌های سامانه مدیریت کیفیت</li> <li>○ چگونگی مقیاس‌پذیری سامانه مدیریت کیفیت در ماهیت و شرایط موسسه و کارهای حسابرسی که اجرا می‌کند</li> <li>○ استفاده از قضاوت حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای در استاندارد</li> <li>○ مسئولیت‌های کلی راهبری و موسسه با توجه به سامانه مدیریت کیفیت</li> <li>• تاریخ موثر</li> </ul>
--	--	--

<p>اولین برگه اطلاعاتی دسامبر ۲۰۲۰ بقیه سه ماهه اول ۲۰۲۱</p>	<p><b>برگه‌های اطلاعاتی</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• یک سند کوتاه (۲-۳ صفحه‌ای) که خلاصه‌ای کلی از استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ (تجدیدنظرشده) ارائه می‌دهد</li> <li>• تعریف گروه کار حسابرسی</li> </ul>	<p>دسامبر ۲۰۲۰</p>	<p><b>برگه‌های اطلاعاتی</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• یک سند کوتاه (۲-۳ صفحه‌ای) که خلاصه‌ای کلی از استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ ارائه می‌کند</li> </ul>	<p>اولین برگه اطلاعاتی دسامبر ۲۰۲۰ بقیه سه ماهه اول ۲۰۲۱</p>	<p><b>برگه‌های اطلاعاتی</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• یک سند کوتاه (۳-۵ صفحه‌ای) که خلاصه‌ای کلی از استاندارد ارائه می‌کند</li> <li>• یک نگاه کلی بر فرایند ارزیابی ریسک موسسه</li> <li>• فرایند پایش و اصلاح، از جمله چارچوب شناسایی یافته‌ها و ارزیابی کاستیها</li> </ul>
<p>سه ماهه اول ۲۰۲۱</p>	<p><b>پرسشهای پرتکرار</b></p> <p>موضوعهای مشخص ممکن است شامل موارد زیر باشد:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• مقیاس پذیری گروه‌های حسابرسی برای اندازه‌ها و پیچیدگی‌های متفاوت</li> <li>• سیاستها یا رویه‌های موسسه چگونه عمل می‌کند، وقتی گروه کار حسابرسی شامل حسابرسی باشد که از شبکه نیستند</li> <li>• چگونه شواهد مستندسازی را می‌توان در پرونده جمع کرد</li> <li>• بازبینی مطالبی که به‌طور رسمی و کتبی گزارش شده است</li> </ul>	<p>سه ماهه اول ۲۰۲۱</p>	<p><b>پرسشهای پرتکرار</b></p> <p>موضوعهای مشخص ممکن است شامل موارد زیر باشد:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ازدست رفتن شایستگی بازبینی‌کنندگان کیفیت کار حسابرسی برای انجام بازبینی کیفیت کار حسابرسی</li> <li>• پیامدهای بازبینی کیفیت کار حسابرسی که به‌طور مناسب انجام نشده باشد</li> </ul>	<p>سه ماهه اول ۲۰۲۱</p>	<p><b>پرسشهای پرتکرار</b></p> <p>موضوعهای مشخص ممکن است شامل موارد زیر باشد:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• پشتیبانی استقرار در زمینه مسئولیتهای راهبری</li> <li>• توضیح منابع انسانی مختلف که درون موسسه استفاده می‌شوند، مسئولیتهای موسسه برای افراد مختلف، و چگونگی اثرپذیری احتمالی آنها از سامانه مدیریت کیفیت</li> <li>• دامنه فناوری در متن سامانه مدیریت کیفیت و نمونه‌هایی از این‌که فناوری چگونه ممکن است موجب پدید آمدن ریسکهای کیفیت شود</li> <li>• دامنه خدمت‌رسانها که در استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ به آنها پرداخته شده و نقش موسسه و گروه کار حسابرسی هنگام استفاده از خدمت‌رسانها</li> <li>• تناسب در به‌کارگیری رویه‌هایی برای بررسی علت ریشه‌ای کاستیها</li> <li>• نمونه‌هایی از چگونگی اثرگذاری الزامهای شبکه یا خدمات شبکه بر سامانه مدیریت کیفیت، و چگونگی توجه موسسه به آنها</li> <li>• شرایطی که در آن ممکن است ارزیابی سامانه مدیریت کیفیت با تناوب بیشتری انجام شود</li> <li>• مستندسازی</li> </ul>



سه ماهه اول ۲۰۲۱	ویدئوها، که ممکن است شامل موارد زیر باشد: • معرفی استاندارد، شامل رابطه با استاندارد بین المللی مدیریت کیفیت ۱ و استاندارد بین المللی مدیریت کیفیت ۲ و استاندارد بین المللی حسابرسی ۵۶۰۰ • (مشترک با استاندارد بین المللی مدیریت کیفیت ۱ و استاندارد بین المللی مدیریت کیفیت ۲) تاریخ موثر و رابطه متقابل تاریخهای موثر سه استاندارد مدیریت کیفیت، و ملاحظات برای موسسه‌ها در مورد اولین ارزیابی سامانه مدیریت کیفیت	سه ماهه اول ۲۰۲۱	ویدئوها، که ممکن است شامل موارد زیر باشد: • معرفی استاندارد، شامل رابطه با استاندارد بین المللی مدیریت کیفیت ۱ و استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۲۰ (تجدیدنظر شده) • (مشترک با استاندارد بین المللی مدیریت کیفیت ۱ و استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۲۰) تاریخ موثر و رابطه متقابل تاریخهای موثر سه استاندارد مدیریت کیفیت، و ملاحظات برای موسسه‌ها در مورد اولین ارزیابی سامانه مدیریت کیفیت	سه ماهه اول ۲۰۲۱	ویدئوها، که ممکن است شامل موارد زیر باشد: • معرفی استاندارد، شامل رابطه با استاندارد بین المللی مدیریت کیفیت ۲ و استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۲۰ (تجدیدنظر شده) • توضیح منابع انسانی مختلف که درون موسسه استفاده می‌شوند؛ از جمله: O مسئولیت موسسه برای افراد مختلف O چگونگی اثرپذیری احتمالی افراد مختلف از سامانه مدیریت کیفیت O رابطه با استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۲۰ (تجدیدنظر شده) و استاندارد بین المللی حسابرسی ۶۰۰ • (مشترک با استاندارد بین المللی مدیریت کیفیت ۲ و استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۲۰) تاریخ موثر و رابطه متقابل تاریخهای موثر سه استاندارد مدیریت کیفیت، و ملاحظات برای موسسه‌ها در مورد اولین ارزیابی سامانه مدیریت کیفیت
دسامبر ۲۰۲۰	(مشترک با استاندارد بین المللی مدیریت کیفیت ۱ و استاندارد بین المللی مدیریت کیفیت ۲) دارایی چندرسانه‌ای (ویدئوی پویانمایی) برای معرفی استانداردهای مدیریت کیفیت (۳۰-۴۵ ثانیه) • اشاره به این که استانداردهای جدید منتشر شده‌اند • تاریخهای مربوط • برای اطلاعات بیشتر به کجا مراجعه کنیم	دسامبر ۲۰۲۰	(مشترک با استاندارد بین المللی مدیریت کیفیت ۱ و استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۲۰) دارایی چندرسانه‌ای (ویدئوی پویانمایی) برای معرفی استانداردهای مدیریت کیفیت (۳۰-۴۵ ثانیه) • اشاره به این که استانداردهای جدید منتشر شده‌اند • تاریخهای مربوط • برای اطلاعات بیشتر به کجا مراجعه کنیم	دسامبر ۲۰۲۰	(مشترک با استاندارد بین المللی مدیریت کیفیت ۲ و استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۲۰) دارایی چندرسانه‌ای (ویدئوی پویانمایی) برای معرفی استانداردهای مدیریت کیفیت (۳۰-۴۵ ثانیه) • اشاره به این که استانداردهای جدید منتشر شده‌اند • تاریخهای مربوط • برای اطلاعات بیشتر به کجا مراجعه کنیم



• IAASB Quality Management Implementation Support Plan, IAASB, October 2020.

منبع:

پانوشتها:

- 1- Quality Management (QM)
- 2- International Standard on Quality Management 1 (ISQM 1)
- 3- International Standard on Quality Management 2 (ISQM 2)
- 4- International Standard on Auditing 220 (ISA 220)
- 5- International Standard on Auditing 600 (ISA 600)

# پاسخ سازمان حسابداری اروپا به نظرخواهی درباره

## پیشنویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲



سازمان حسابداری اروپا متشکل از ۵۱ سازمان حرفه‌ای از ۳۶ کشور است که نمایندگی نزدیک به ۱ میلیون حسابدار حرفه‌ای، حسابرس و مشاور را بر عهده دارد. این اعضا اعداد و ارقام را برای مردم کاربردی‌پذیر می‌کنند. این سازمان تجربه‌های روزانه اعضای خود را به منظور اطلاع‌رسانی در مورد بحث سیاست عمومی در اروپا و فراتر از آن، ترجمه می‌کند. سازمان حسابداری اروپا در سازمان ثبت شفافیت اتحادیه اروپا<sup>۱</sup> به ثبت رسیده است.

سازمان حسابداری اروپا (Accountancy Europe) خرسند است که نظرهای خود را در مورد پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ (ED-ISQM 2) با عنوان بازبینی کیفیت کار حسابرسی<sup>۳</sup> (EQR) ارایه کند. ما از تدوین یک استاندارد جداگانه برای بازبینی‌های کیفیت کار حسابرسی حمایت می‌کنیم. همچنین از اختیارات

بازبینی کیفیت کار حسابرسی حمایت می‌کنید؟ به‌ویژه این‌که، موافق هستید که پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ (ED-ISQM 1) باید به کارهایی که لازم است برای آنها بازبینی کیفیت کار حسابرسی انجام شود، بپردازد و پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ باید به دیگر جنبه‌های بازبینی کیفیت کار حسابرسی بپردازد؟

۱- ما از یک استاندارد جداگانه برای بازبینی کیفیت کار حسابرسی پشتیبانی می‌کنیم. همچنین از اختیارات بیشتری که در پیشنهادهای جدید به بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی داده می‌شود، استقبال می‌کنیم. با وجود این، ترجیح می‌دهیم که مسئولیتهای بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی با شفافیت بیشتری از مسئولیت موسسه متمایز شود. در چارچوب سامانه‌های جامع مدیریت کیفیت موسسه، نقش بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی باید به‌درستی و به‌صورت محدود تعریف شده باشد.

۲- با تدوین استاندارد جدید درمورد بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی، هیئت باید احتیاط کند که در مقایسه با نقش موسسه در مدیریت کیفیت (همان‌گونه که در استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ پیشنهاد شده) و نقش شریک کار حسابرسی (همان‌گونه که در پیش‌نویس پیشنهادی ۲۲۰ آمده) بر نقش بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی بیش از اندازه تاکید نکند.

۳- افزون بر این، پیشنهاد می‌کنیم که در ارتباط با هدف

بیشتری که در پیشنهادهای جدید به بازبینی‌کننده کیفیت کار داده می‌شود، استقبال می‌کنیم. افزون بر این، از تعیین دوره «فاصله‌گیری»<sup>۴</sup> حمایت می‌کنیم.

اما با وجود این، ترجیح می‌دهیم که مسئولیتهای بازبینی‌کننده کیفیت کار از مسئولیتهای موسسه با صراحت بیشتری متمایز شود. در چارچوب سامانه‌های مدیریت کیفیت بنگاه، نقش بازبینی‌کننده‌های کیفیت کار باید به‌درستی و به‌صورت محدود تعریف شود. افزون بر این، هیئت باید با تدوین یک استاندارد جداگانه برای بازبینی‌کننده کیفیت کار، احتیاط کند که در مقایسه با نقش بنگاه در مدیریت کیفیت (همان‌طور که در پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ آمده است) و نقش شریک کار حسابرسی (همان‌طور که در پیش‌نویس پیشنهادی ۲۲۰ ED-220 آمده است) بیش از اندازه بر نقش بازبینی‌کننده تاکید نکند. بازبینی کیفیت کار، تنها یک پاسخ احتمالی به خطرهای مربوط به کیفیت کار است و در همه حالتها نمی‌تواند اثربخش‌ترین پاسخ باشد.

بنابراین پیشنهاد می‌کنیم که هیئت بیشتر بر این موضوع تاکید کند که بازبینی کیفیت کار تنها یکی از جنبه‌های کنترل مدیریت کیفیت است و یک پاسخ ویژه به خطرهای کیفیت است. تدوین یک استاندارد جداگانه در زمینه بازبینی کیفیت کار نباید دیگر سنجه‌های موجود در استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ (ISQM 1) که می‌تواند به همان اندازه اثرگذار باشد را زیر تاثیر قرار دهد.

پرسش اول: آیا از تدوین یک استاندارد جداگانه برای



مسئولیتهای بازبینی‌کننده کیفیت کار

از مسئولیتهای موسسه

باید با صراحت بیشتری

متمایز شود

در قانون الزامی خواهد بود. این اصلاح می‌تواند به‌عنوان یک مسئولیت اجرایی برای سیاستگذاران به حساب آید. ما به‌عنوان نمونه به ماده ۸ مقررات حسابرسی اتحادیه اروپا<sup>۵</sup> اشاره می‌کنیم.

**پرسش چهارم:** آیا از الزامهای شایستگی برای انتصاب به‌عنوان بازیبنی‌کننده کیفیت کار حسابرسی یا دستیار بازیبنی‌کننده کیفیت کار حسابرسی که به‌ترتیب در بندهای ۱۶ و ۱۷ پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ شرح داده شده است، پشتیبانی می‌کنید؟

**الف)** دیدگاه‌های شما در مورد نیاز به رهنمود برای پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ راجع به دوره «فاصله‌گیری» برای شخص بازیبنی‌کننده، پیش از آن‌که در نقش بازیبنی‌کننده کیفیت کار مشغول به فعالیت شود، چیست؟

**ب)** اگر از چنین رهنمودی پشتیبانی می‌کنید، آیا موافق هستید که به‌جای این‌که در آیین اصول اخلاقی هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران قرار گیرد، در پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ گنجانده شود؟

۶- به‌طور کلی، از الزامهای شایستگی حمایت می‌کنیم و یادآور می‌شویم که این موضوع از دیدگاه موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط می‌تواند چالش‌برانگیز باشد. براین اساس، می‌پذیریم که در چنین شرایط خاصی، فاصله‌گیری ضرورت دارد، به‌عنوان نمونه، وقتی شریک کار حسابرسی، مجبور به تصمیم‌گیری در مورد مشاخره‌ای در گذشته باشد، اما به‌یقین در همه شرایط این‌گونه نیست.

۷- افزون بر این، به‌نظر ما بهتر است که موارد مرتبط با دوره‌های فاصله‌گیری در آیین اصول اخلاقی هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران آورده شود. احکام هیئت دربرگیرنده استقلال حسابرس است و باید به‌همان صورت حفظ شود، ما فکر نمی‌کنیم که نیازی

درج‌شده در بند چهارم، تجدیدنظر صورت بگیرد، تا اطمینان پیدا شود که هدف از بازیبنی کیفیت کار به‌درستی درک شده است. هدف بازیبنی‌کننده باید بهبود کیفیت کار در مواردی باشد که علائمی از یک خطر خاص وجود دارد، که باعث می‌شود مطمئن شویم که الزامهای قانونی و استانداردهای حرفه‌ای در هنگام انجام کار به‌طور کامل رعایت شده است. زبان مورد استفاده در استاندارد به‌طور کامل واضح نیست و پیشنهاد می‌کنیم که استاندارد بازیبنی‌کننده تا اطمینان پیدا شود که در همه موارد از انگلیسی رسا استفاده شده است.

**پرسش دوم:** آیا پیوندهای بین الزامهای بازیبنی کیفیت کار حسابرسی در پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ و پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ روشن است؟

۴- تا آن‌جا که به ارتباط بین استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ و استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ مربوط می‌شود، باید یادآوری کنیم که بازیبنی کیفیت کار، تنها یکی از جنبه‌های کنترل مدیریت کیفیت و یک پاسخ ویژه به خطرهای کیفیت است. ما از هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی می‌خواهیم که بر این مسئله تاکید کند تا این امر دیگر الزامهای موجود در استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ را زیر تاثیر قرار ندهد. به پاسخ ما به پرسش اول نگاه کنید.

**پرسش سوم:** آیا شما از تغییر «بازیبنی / بازیبنی‌کننده کنترل کیفیت کار» به «بازیبنی / بازیبنی‌کننده کیفیت کار» حمایت می‌کنید؟ آیا تغییر واژگان پیامدهای نامطلوبی در حوزه‌های گزارشگری پاسخ‌دهندگان به‌دنبال خواهد داشت؟

۵- ما براین باور هستیم که چنین تغییرهای جزئی در متن، اثر رفتاری درخور توجهی ندارد. اما با این حال، اصلاحات مهمی را به‌دنبال خواهد داشت. به‌عنوان نمونه، در کشورهایی که به‌صراحت در قانون ذکر شده است که باید بازیبنی کنترل کیفیت کار انجام گیرد، اصلاح مرجع



**بازبینی کیفیت کار  
تنها یک پاسخ احتمالی به  
خطرهای مربوط به  
کیفیت کار است و  
در همه حالتها  
نمی تواند اثربخش ترین پاسخ  
باشد**



که آیا بازبینی باید شامل کار حسابرسان بخش هم باشد، یا خیر.

پرسش ششم: آیا موافق هستید که ارزیابی بازبینی کننده کیفیت کار حسابرسی از قضاوت‌های مهم گروه کار حسابرسی، شامل ارزیابی به کارگیری تردید حرفه‌ای به وسیله گروه کار حسابرسی هم باشد؟ آیا برای باور هستید که پیش نویس پیشنهادی استاندارد بین المللی مدیریت کیفیت ۲ باید بیشتر بر به کارگیری تردید حرفه‌ای از سوی بازبینی کننده کیفیت کار بپردازد؟ اگر چنین اعتقادی دارید، چه پیشنهادی در این زمینه دارید؟

۱۲- بله، ما موافق هستیم که ارزیابی بازبینی کننده کیفیت کار حسابرسی شامل ارزیابی به کارگیری تردید حرفه‌ای هم باشد. در این زمینه، نمونه‌های عینی سودمند خواهد بود (همان طور که در استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۲۰ آمده است).

به تجدیدنظر در مجموعه استانداردهای هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی باشد و حتی می تواند ایجاد رویه کند. البته این موضوع مانعی برای ارایه نمونه از طرف هیئت در سندی همراه با استاندارد (پرسشهای پرتکرار یا موارد مشابه) نمی شود.

پرسش پنجم: آیا با الزامهای مربوط به ماهیت، زمانبندی و دامنه رویه‌های بازبینی کننده کیفیت کار حسابرسی موافق هستید؟ آیا مسئولیتهای بازبینی کننده کیفیت کار حسابرسی با توجه به مسئولیتهای تجدیدنظر شده شریک کار حسابرسی در پیش نویس پیشنهادی استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۲۰ (ISA 220) (بازنگری شده) متناسب است؟

۸- در پیش نویس پیشنهادی هیچ رویکرد مقیاس پذیری برای برنامه کار بازبینی کننده کیفیت کار حسابرسی پیشنهاد نشده است. به نظر ما، استاندارد بین المللی مدیریت کیفیت ۲ باید شفافیت بیشتری درباره این واقعیت داشته باشد که برنامه کار باید متناسب با خطرهای کیفیت موسسه و تاثیر احتمالی آنها در شرایط فردی مسئول کار باشد. به عنوان نمونه، به دلیل خطر بالای تداوم فعالیت، انتظار می رود که بازبینی کننده کیفیت کار حسابرسی روی خطرهای کیفیت تاثیرگذار در این حوزه متمرکز شود و ممکن است ضرورتی به بازبینی همه حوزه‌های کاری نباشد.

۹- به نظر ما، هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی باید در مورد ارتباط متقابل بین رویدادهای مهم و قضاوت‌های درخور توجه توضیح دهد. بدون در نظر گرفتن نحوه ارتباط آنها با یکدیگر، هر دو مفهوم در پیش نویس پیشنهادی استاندارد بین المللی مدیریت کیفیت ۲ بسیار مورد استفاده قرار می گیرند.

۱۰- در ارتباط با این که بازبینی چه زمانی باید انجام شود، ممکن است که بند ۲۱ بازبینی کیفیت کار را به عنوان فرایندی که به طور کامل مستمر است، نشان ندهد؛ بلکه به جای آن، به نظر می رسد تمرکز کار بازبینی کننده در این فرایند با تاخیر انجام می شود.

۱۱- از نظر دامنه کاری که باید انجام شود، مشخص نشده است



## جنبه‌های مستندسازی

### در پیش‌نویسها

### سراسر است نیست

مقیاس‌پذیری موضوع درخورتوجهی نیست. در هر حال، این موضوع به دامنه کاربرد بازمی‌بینی‌های کیفیت کار حسابرسی بستگی دارد. در منطقه اروپا کشورهایی وجود دارند که در آنها، واحدهای تجاری بسیار کوچک با منافع عمومی ملزم به حسابرسی صورتهای مالی هستند و بنابراین ممکن است نیازمند به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی کیفیت مدیریت ۲ باشند. در این موارد، مقیاس‌پذیری می‌تواند مشکل‌ساز باشد. ما در پاسخهای خود در بالا به جنبه‌ای از این موضوع اشاره کردیم.

۱۶- افزون بر این، در برخی از کشورها که دسترسی به منابع محدود است، به‌ویژه در بخشهای اقتصادی خاص، یافتن یک بازمی‌بینی‌کننده حتی از بیرون از سازمان شاید پیچیده باشد. ✓

#### منبع:

• Accountancy Europe Response to IAASB Consultation on Proposed International Standard on Quality Management 2, Accountancy Europe, 4 July 2019

#### پانوشتها:

- 1- EU Transparency Register
- 2- The Proposed International Standard on Quality Management 2
- 3- Engagement Quality Review
- 4- Cooling-off
- 5- EU Audit Regulation

۱۳- به‌نظر ما، این مقدار از بازمی‌بینی کافی است و دیگر نیازی به بازمی‌بینی بیشتر در مورد به‌کارگیری تردید حرفه‌ای از سوی بازمی‌بینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی نیست. در استانداردهای پیشنهادی میزان اثرپذیری جنبه‌های رفتاری و وضعیت ذهن، محدود است.

#### پرسش هفتم: آیا با الزامهای ارتقایافته درخصوص مستندسازی موافق هستید؟

۱۴- جنبه‌های مستندسازی در پیش‌نویسها سراسر است نیست، و این تنها در مورد پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ نیست، بلکه درباره پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ نیز وجود دارد. ما نگران هستیم که استاندارد به کیفیت مستندسازی و کیفیت شواهد به‌طور یکسان نمی‌پردازد. باید بر مورد دوم تاکید شود، در غیراین‌صورت مستندسازی برای بازمی‌بینی کیفیت خوب امکان‌پذیر نیست.

پرسش هشتم: آیا الزامهای مربوط به بازمی‌بینی کیفیت کار حسابرسی در پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ برای بنگاه‌های با اندازه و پیچیدگیهای مختلف مقیاس‌پذیر است؟ در غیراین‌صورت، برای بهبود مقیاس‌پذیری آن چه کار دیگری می‌توان انجام داد؟

۱۵- از آنجا که انتظار می‌رود پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ برای شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس یا شرکت‌های دارای منافع عمومی به‌کارگرفته شود،

در  
پاگرد  
حساب

پیامدها

### استاندارد جدید در پی دستیابی به کدام پیامدهاست؟

تغییرات انجام شده در استاندارد بین المللی مدیریت کیفیت ۲ (ISQM 2)

هدفهای زیر را دنبال می کند:

- گسترش دامنه کارهای حسابرسی که منوط به انجام بازبینی کار هستند، فراتر از حسابرسی صورتهای مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس.
- تقویت معیارهای شایستگی برای فردی که باید برای بازبینی کار حسابرسی انتصاب شود.
- افزایش مسئولیتهای بازبینی کننده کار حسابرسی در ارتباط با عملکرد، شامل ماهیت، زمانبندی، و دامنه روشهای حسابرسی، و مستندسازی بازبینی انجام کار.



منبع:

. Introduction to ISQM 2, Engagement Quality Reviews, Fact Sheet,  
IAASB, Dec. 2020



CENTER FOR  
AUDIT QUALITY

## پاسخ مرکز کیفیت حسابرسی

### به نظر خواهی درباره

## استانداردهای بین‌المللی مدیریت کیفیت

### (بخش سوم: بازبینی‌های کیفیت کار حسابرسی)

پاسخ مرکز کیفیت حسابرسی<sup>۱</sup> (CAQ) به پیش‌نویسهای پیشنهادی، استاندارد بین‌المللی پیشنهادی درباره مدیریت کیفیت<sup>۲</sup> (ISQM 1) با عنوان «مدیریت کیفیت برای موسسه‌هایی که حسابرسی یا بررسی اجمالی صورتهای مالی، یا سایر خدمات اطمینان‌بخشی یا خدمات مربوط را انجام می‌دهند»، استاندارد بین‌المللی پیشنهادی درباره مدیریت کیفیت<sup>۳</sup> (ISQM 2) با عنوان «بازبینی‌های کیفیت کار» و استاندارد بین‌المللی پیشنهادی درباره حسابرسی<sup>۴</sup> (ISA 220) (تجدیدنظرشده) با عنوان «کیفیت برای حسابرسی صورتهای مالی».

مرکز کیفیت حسابرسی یک سازمان خودگردان سیاستهای عمومی است که به افزایش اطمینان سرمایه‌گذار و اعتماد عمومی نسبت به بازارهای سرمایه جهانی اختصاص یافته است. این سازمان عملکرد باکیفیت حسابرسان شرکتهای سهامی عام را ارتقا می‌دهد؛ با دیگر ذینفعان گردهم آمده و برای پیشرفت گفتگو درباره مسایل بحرانی که نیازمند اقدام و دخالت هستند، با آنها همکاری می‌کند؛ و از سیاستها و استانداردهایی که واقع‌بینی و اثربخشی حسابرسان شرکتهای سهامی عام و حساسیت آنها نسبت به شرایط بازارهای پویا را ارتقا می‌دهند، طرفداری می‌کند. مرکز کیفیت حسابرسی که در واشنگتن دی سی واقع شده، وابسته





استانداردهای مدیریت کیفیت برای کمینه‌سازی تفاوت‌های غیر ضروری یا تلاش اضافی که به کیفیت حسابرسی سود نمی‌رساند، اهمیت دارد.

دیدگاه‌های ما در این نامه در بخش‌های زیر سازماندهی شده‌اند:

- ۱- پاسخ به بخش ۷ فراخوان برای نظرها در مورد یادداشت توضیحی کلی،
- ۲- پاسخ به بخش ۴ فراخوان برای نظرخواهی در مورد پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱،
- ۳- پاسخ به بخش ۴ فراخوان برای نظرخواهی در مورد پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲،
- ۴- پاسخ به بخش ۳ فراخوان برای نظرخواهی در مورد پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی برای حسابرسی ۲۲۰.

### قسمت سوم: پاسخ به بخش ۴ فراخوان برای نظرخواهی در مورد پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲

۱- آیا شما از یک استاندارد جداگانه برای بازبینی کیفیت کار حسابرسی حمایت می‌کنید؟ به‌طور مشخص، آیا موافق هستید که پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ باید به کارهایی پردازد که برای آنها بازبینی کیفیت کار حسابرسی باید انجام شود، و پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ باید به جنبه‌های باقیمانده از بازبینی‌های کیفیت کار حسابرسی پردازد؟

• ما از ایجاد استاندارد جداگانه‌ای در حوزه مدیریت کیفیت حمایت می‌کنیم، که بر نقشها و مسئولیت‌های بازبینی‌کنندگان کیفیت کار حسابرسی (EQR) تمرکز کند. تلفیق مسئولیت‌های بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی که در حال حاضر در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ موجود با عنوان «کنترل کیفیت برای حسابرسی صورتهای مالی» و الزامهای شایستگی و انتصاب در استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ موجود با عنوان «کنترل کیفیت برای موسسه‌هایی که حسابرسی یا رسیدگی اجمالی صورتهای مالی یا دیگر خدمات اطمینان‌بخشی یا خدمات مربوط را انجام می‌دهند» وجود

به انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) است. این نامه مشاهده‌های مرکز کیفیت حسابرسی را ارایه می‌کند، اما به‌الزام، دیدگاه‌های هیچ موسسه، فرد یا عضو مشخصی از هیئت راهبری مرکز کیفیت حسابرسی را ارایه نمی‌دهد.

مرکز کیفیت حسابرسی، فرصت به‌اشتراک‌گذاری دیدگاه‌های خود را ارج نهاده و برای پیش‌نویس‌های ارایه‌شده در پیش‌نویس‌های پیشنهادی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی شامل استاندارد بین‌المللی پیشنهادی درباره مدیریت کیفیت ۱ با عنوان «مدیریت کیفیت برای موسسه‌هایی که حسابرسی یا رسیدگی اجمالی صورتهای مالی، یا سایر خدمات اعتباربخشی یا خدمات مربوط را انجام می‌دهند» (ED-ISQM 1)، استاندارد بین‌المللی پیشنهادی درباره مدیریت کیفیت ۲ با عنوان «بازبینی‌های کیفیت کار» (ED-ISQM 2) و استاندارد بین‌المللی پیشنهادی درباره حسابرسی ۲۲۰ (تجدیدنظرشده) با عنوان «کیفیت برای حسابرسی صورتهای مالی» (ED-220) که در مجموع «استانداردهای پیشنهادی» نامیده می‌شوند، درون‌داد فراهم می‌کند. مرکز کیفیت حسابرسی از تلاش‌های هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی برای درنظر گرفتن راه‌هایی برای تقویت رویه‌های حسابرسی برای بهبود مستمر کیفیت حسابرسی پشتیبانی می‌کند.

ما به اهمیت سامانه مدیریت کیفیت موسسه برای کیفیت حسابرسی واقف هستیم. ما از تلاش‌های هیئت برای ارتقای اساسی مدیریت موسسه در زمینه کیفیت کار و به‌طور هم‌زمان ترکیب یک رویکرد جدید مدیریت کیفیت که بر شناسایی و پاسخگویی فعال به ریسک‌های کیفیت تمرکز دارد، پشتیبانی می‌کنیم. ما تصدیق می‌کنیم که هیئت از زمان شروع گردآوری اطلاعات در سال ۲۰۱۴، روی این پروژه به‌طور سخت‌کوشانه‌ای کار کرده است و اطلاع‌رسانی و پاسخگویی هیئت نسبت به نگرانی‌های به‌وجود آمده برای ذینفعان مهم را ارج می‌نهیم. ما به هیئت توصیه می‌کنیم که با دیگر استانداردها گزاران همکاری کند؛ زیرا متوجه هستیم که دیگر حوزه‌های گزارشگری، به‌روزرسانی در استانداردهای خود در زمینه کنترل کیفیت را درنظر دارند. ما باور داریم که این همکاری برای ارتقای یکنواختی و همسویی الزام‌های

دارد، منطقی به نظر می‌رسد.

• رابطه متقابل بین پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ (که الزامهایی برای زمانی که بازبینی به‌وسیله بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی انجام می‌شود، ارایه می‌کند) و پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ (که نقشها و مسئولیتهای بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی را به‌صورت تفصیلی بیان می‌کند) بر اهمیت بازبینی به‌وسیله بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی به‌عنوان بخشی از سامانه مدیریت کیفیت تأکید دارد- بازبینی کیفیت کار حسابرسی یکی از انواع پاسخهایی است که موسسه می‌تواند از آن برای پرداختن به ریسکهای دستیابی کیفیت در سطح کار حسابرسی استفاده کند.

• از آنجا که پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ هم به الزامهای موسسه و هم بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی می‌پردازد، توصیه می‌کنیم موضوع پاراگراف ۱۰ در این پیش‌نویس گسترش داده شود تا اهداف بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی در انجام بازبینی را توصیف کند. برای مثال، پاراگراف ۰۲ استاندارد حسابرسی ۱۲۲۰ (AS 1220) منتشرشده به‌وسیله هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا (PCAOB) با



عنوان بازبینی کیفیت کار حسابرسی، می‌گوید:

«هدف بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی این است که قضاوتهای درخور توجهی که به‌وسیله گروه کار حسابرسی

انجام‌شده و نتایج مربوطی که در شکل‌گیری نتایج کلی کار حسابرسی و در تهیه گزارش کار حسابرسی به دست می‌آید، در صورتی که قرار بر انتشار گزارش باشد را ارزیابی کند، تا مشخص کند که گزارش تأیید می‌شود یا خیر.»

**۲- آیا پیوندهای بین الزامهای بازبینی کنترل کیفیت کار حسابرسی در پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ و پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ روشن است؟**

به‌طور کلی، این پیوند روشن است؛ چون در پاراگراف ۲ از پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ تأکید شده است؛ با وجود این، در نمونه‌های مشخص، این پیوند می‌تواند تقویت شود. برای مثال، پاراگراف ۳۸ (ب) پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ به شریک کار حسابرسی (و کارکنان) اشاره می‌کند که «زمان کافی به آنها داده می‌شود (تأکید اضافه شده است)» تا کار بازبینی را انجام دهند؛ در حالی که پاراگراف ۱۶ (الف) از پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ می‌گوید «سیاستها و رویه‌ها باید الزام کنند که بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی ... زمان کافی در اختیار دارد (تأکید اضافه شده است)». در پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲، مسئولیت موسسه برای تضمین این‌که بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی «زمان کافی» دارد، تأیید نشده است.

**۳- آیا از تغییر «بازبینی‌کننده/بازبینی‌کنندگان کنترل کیفیت کار حسابرسی» به «بازبینی‌کننده/بازبینی‌کنندگان کیفیت کار حسابرسی» حمایت می‌کنید؟ آیا پیامدهای نامطلوب برای تغییر واژگان در حوزه‌های گزارشگری پاسخگویان وجود خواهد داشت؟**

ما از تغییر حمایت می‌کنیم و هیچ‌گونه پیامد نامطلوب برای تغییر واژگان پیش‌بینی نمی‌کنیم.

**۴- آیا از الزامهای شایستگی برای انتصاب به‌عنوان بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی یا دستیار بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی حمایت می‌کنید؛ همانطور که به ترتیب در پاراگراف‌های ۱۶ و ۱۷ پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ توصیف شده است؟ ما از الزامهای شایستگی برای انتصاب به‌عنوان بازبینی‌کننده**

## گفتگوی همکارانه بین

### بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی و

### گروه کار حسابرسی

### که پشتیبان کیفیت حسابرسی

### خواهد بود را

### تضعیف نکنیم



#### شریک کار حسابرسی در پیش‌نویس پیشنهادی ۲۲۰، مناسب هستند؟

به‌طور کلی، ما از الزام‌های مربوط به ماهیت، زمان‌بندی و دامنه رویه‌های بازبینی کیفیت کار حسابرسی و تناسب آنها حمایت می‌کنیم؛ با وجود این، موارد زیر توصیه می‌شود:

• در پاراگراف ۲۲ (پ)، عبارت «شناسایی قضاوت‌های درخور توجه» می‌تواند گسترش دهنده نقش بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی، به فراتر از آنچه مورد هدف بوده است، دیده شود.

• پاراگراف ۲۲ (ث) بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی را ملزم می‌کند که «مبنای نتیجه‌گیری شریک کار حسابرسی را ارزیابی کند» تا به کیفیت حسابرسی در کار حسابرسی دست یابد. الزامها و رهنمود کاربردی پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ چارچوب کافی برای اجرای اثربخش این الزام فراهم نمی‌کند. ما موارد زیر را پیشنهاد می‌دهیم:

• پاراگراف ۲۲ (ث) را حذف کرده و پاراگراف ۲۳ را به این طریق به‌روزرسانی کنید:

بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی در صورتی که نگران موارد زیر باشد، به شریک کار حسابرسی اطلاع خواهد داد که:

(الف) قضاوت‌های درخور توجه که به‌وسیله گروه کار حسابرسی انجام شده، یا نتیجه‌گیریهایی که صورت گرفته، مناسب

کیفیت کار حسابرسی یا دستیار بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی حمایت می‌کنیم.

(الف) نظر شما درباره نیاز به رهنمود در استاندارد بین‌المللی پیشنهادی مدیریت کیفیت ۲ در موضوع یک دوره «فاصله‌گذاری» برای افراد، قبل از امکان برعهده‌گرفتن وظیفه بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی چیست؟

ما پیشنهاد می‌کنیم شفاف‌سازی بیشتری درباره دوره «فاصله‌گذاری» صورت بگیرد. رهنمود باید هرگونه تمایز مربوط بین دوره‌های «فاصله‌گذاری» برای انواع مختلف واحدهای تجاری که مشمول خدمات حسابرسی ارائه‌شده به‌وسیله موسسه‌های حسابداری هستند را دربر بگیرد؛ موسسه‌هایی که بازبینی کیفیت کار حسابرسی را، آن‌گونه که در پاراگراف ۳۷ (ث) پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ مشخص کرده است، را الزام می‌کنند (برای مثال واحدهای تجاری فهرست‌شده در مقابل آنها که به‌وسیله موسسه مشخص شده‌اند، درجه‌های مختلفی از ریسک خواهند داشت که منجر به دوره‌های فاصله‌گذاری متفاوت می‌شود).

این به موسسه‌ها کمک می‌کند تا برای رعایت الزامها، سیاستها و رویه‌های مبتنی بر ریسک و مقیاس‌پذیر تدوین کنند.

(ب) اگر از چنین رهنمودی حمایت می‌کنید، آیا موافقید که برخلاف آیین اصول اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای<sup>۷</sup>، باید در استاندارد بین‌المللی پیشنهادی مدیریت کیفیت ۲ گنجانده شود؟

ما از این اقدام حمایت می‌کنیم که چنین رهنمودی باید تا حد ممکن به‌روزرسانی شده و در پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ گنجانده شود. آیین اصول اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای نیز باید به‌روزرسانی شده و با پیش‌نویس پیشگفته همسو شود. از همه مهم‌تر این که رهنمود در پیش‌نویس پیشنهادی و در آیین اصول اخلاق حرفه‌ای نباید متناقض باشد.

۵- آیا با الزام‌های مربوط به ماهیت، زمان‌بندی و دامنه رویه‌های بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی موافق هستید؟ آیا مسئولیت‌های بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی با توجه به مسئولیت‌های تجدیدنظرشده

نیستند، یا

ب) برای حسابرسیهای صورتهای مالی، که مبنای نتیجه‌گیری شریک کار حسابرسی مبنی بر این که شریک حسابرسی را مسئولیت کلی مدیریت و دستیابی به کیفیت کار حسابرسی را برعهده گرفته است، مناسب نیست.

اگر این نگرانیها تا حدی که رضایت بازبینی‌کننده جلب شود، حل نشده باشند، بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی به فرد یا افراد مناسب در موسسه اطلاع می‌دهد که امکان کامل شدن بازبینی کیفیت کار حسابرسی وجود ندارد.

۵ صرفنظر از این که هیئت انتقال الزام موجود در پاراگراف ۲۲ (ث) به پاراگراف ۲۳ را مناسب بداند یا خیر، ما توصیه می‌کنیم که رهنمود کاربردی کنونی در پاراگراف‌های الف ۳۳ و ۳۴ پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ حذف شود. در حال حاضر، این مطالب یک ارجاع به مسئولیتهای شریک کار حسابرسی است؛ همان‌طور که در پیش‌نویس پیشنهادی ۲۲۰ و دیگر اطلاعیه‌ها آمده است، این می‌تواند به معنای این باشد که بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی باید مسئولیتهای شریک کار حسابرسی را دوباره انجام دهد. رهنمود کاربردی باید چارچوبی برای بازبینی کیفیت کار حسابرسی دربر بگیرد که مشخص کند آیا نتیجه‌گیری شریک حسابرسی مبنی بر این که وی مسئولیت کلی مدیریت و دستیابی به کیفیت در مورد کار حسابرسی برعهده گرفته است، مناسب است یا خیر.

۶- آیا موافق هستید که ارزیابی قضاوت‌های درخور توجه گروه کار حسابرسی به وسیله بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی، ارزیابی به‌کارگیری تردید حرفه‌ای به وسیله گروه کار حسابرسی را شامل می‌شود؟ آیا باور دارید که پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ باید بیش از این به‌کارگیری تردید حرفه‌ای به وسیله بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی را مطرح کند؟ اگر چنین باوری دارید، چه پیشنهادهایی در این زمینه دارید؟

به‌طور کلی، ما از گفتگوی روزافزون درباره تردید حرفه‌ای حمایت می‌کنیم؛ زیرا این کار موجب تقویت به‌کارگیری واقع‌بینی به وسیله بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی در

## مسئولیت

### بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی

### این است که در نظر بگیرد آیا

### گروه کار حسابرسی

### به‌طور مناسب

### تردید حرفه‌ای را

### به‌کار گرفته است



نقش خود می‌شود؛ با وجود این، ما موارد زیر را توصیه می‌کنیم:


- تاکید درباره تردید حرفه‌ای باید اصلاح شود تا نشان بدهد که مسئولیت بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی این است که در نظر بگیرد آیا گروه کار حسابرسی به‌طور مناسب تردید حرفه‌ای را به‌کار گرفته است یا خیر. در حالی که همه حسابرسان، از جمله بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی، ملزم هستند که به‌طور حرفه‌ای تردیدباور باشند، بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی هنگام ارزیابی قضاوت‌های درخور توجهی که به وسیله گروه کار حسابرسی انجام شده و نتیجه‌گیریهای مربوط به دست‌آمده به وسیله گروه کار حسابرسی در شکل‌دهی به نتیجه‌گیری کلی در باره کار حسابرسی به‌عنوان یک کل، از قضاوت حرفه‌ای استفاده می‌کند.

- در حالی که تایید می‌کنیم در موارد مشخص، هرچند به احتمال نادر، واقع‌بینی بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی ممکن است زیر تاثیر تعامل گسترده با گروه کار حسابرسی قرار بگیرد، توصیه می‌کنیم رهنمود کاربردی به‌کار گرفته شود که بر مزایای چنین تعاملی تاکید کند؛ برای مثال، گفتگوی همکارانه



حسابرسی که برای کار حسابرسی منصوب شده است، حمایت می‌کنیم.

### توصیه دیگر

عبارت **از دست رفتن**<sup>۱۰</sup> به طور گسترده در پاراگراف ۱۹ پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ استفاده شده است. برای با اهمیت‌نشان دادن و شفاف‌سازی، گنجانیدن عواملی را که در پاراگراف الف ۲۰ به تفصیل گفته شده و ممکن است به موضوع در نظر گرفتن احتمال از دست رفتن شایستگی بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی مربوط باشد، در الزام‌های استاندارد در نظر بگیرید. سپس، پاراگراف الف ۲۰ باید بیان کند که عوامل فهرست شده، نمونه‌ها یا شاخص‌های از دست رفتن هستند، اما به طور خودکار به این معنی نیست که از دست رفتن وجود دارد. 

### منبع:

• **Response to IAASB Consultation**, Center for Audit Quality, July 2019

### پانوشته‌ها:

- 1- Center of Audit Quality (AQC)
- 2- Proposed International Standard on Quality Management 1 (ISQM 1), Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements
- 3- Proposed International Standard on Quality Management 2 (ISQM 2), Engagement Quality Reviews
- 4- Proposed International Standard on Auditing 220 (Revised), Quality for an Audit of Financial Statements
- ۵- در مطلب حاضر تنها ترجمه بخش ۳ از پاسخ مرکز کیفیت حسابرسی به نظرخواهی بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ارائه شده است.
- 6- Cooling-Off
- 7- IESBA Code
- 8- Complete
- ۹- لازم به ذکر است که این مورد با الزام‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام آمریکا که در استاندارد حسابرسی ۱۲۰۰.۱۲ آمده، سازگار است.
- 10- Impairment

بین بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی و گروه کار حسابرسی که پشتیبان کیفیت حسابرسی خواهد بود را تضعیف نکنیم.

### ۷- آیا با الزام‌های اضافه‌شده مستندسازی موافق هستید؟

به طور کلی، از الزام‌های اضافی مستندسازی حمایت می‌کنیم؛ با وجود این، موارد زیر را توصیه می‌کنیم:

• استفاده از واژه «**تکمیل شد**»<sup>۸</sup> در پاراگراف ۲۴ از پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ برای توصیف تحقق الزام‌های بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی، ممکن است به طور یکنواخت به کار گرفته نشود. این ریسک وجود دارد که «تکمیل شد» شاید نشان ندهد که مسایل باز شده موجود به طور مناسبی حل و فصل شده‌اند. ما پیشنهاد می‌کنیم در پاراگراف ۲۴ روشن شود که بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی ملزم می‌شود برای شریک کار حسابرسی «تایید» همزمان انتشار فراهم کند، تنها در صورتی که، پس از انجام بازبینی همراه با مراقبت حرفه‌ای طبق الزام استاندارد، وی از وجود کاستی در خور توجه در کار حسابرسی آگاه نباشد.<sup>۹</sup>

• الزامی که در بند پیش‌نویس پیشنهاد شد درباره «تایید همزمان انتشار...» (یا هر طور که بر اساس تعیین نهایی هیئت تجدیدنظر خواهد شد) از طرف بازبینی‌کننده کیفیت کار حسابرسی، باید به عنوان مسئولیت شریک کار حسابرسی هم در پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ و هم در پیش‌نویس پیشنهادی ۲۲۰ تصریح شود و زبان مورد استفاده در پاراگراف ۳۳ (ت) پیش‌نویس پیشنهادی ۲۲۰ و پاراگراف ۲۴ پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد مدیریت کیفیت ۲، به گونه‌ای مناسب با هم سازگار باشد.

### ۸- آیا الزام‌های مربوط به بازبینی کیفیت کار حسابرسی

در پیش‌نویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۲ برای موسسه‌های با اندازه و پیچیدگی متفاوت، مقیاس پذیر است؟ اگر این طور نیست، چه می‌توان کرد تا مقیاس پذیری بهبود یابد؟

ما از الزام‌ها و رهنمودی برای تدوین یک سامانه مقیاس پذیر برای استقرار سیاست‌ها و رویه‌های مورد استفاده برای تعیین الزام‌های شایستگی و انتخاب بازبینی‌کننده کیفیت کار



## اطلاعات درباره بیانیه مفهومی کنترل کیفیت



در ۱۷ دسامبر ۲۰۱۹، هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا (PCAOB) به انتشار بیانیه مفهومی در مورد رویکرد ممکن برای تجدیدنظر در استانداردهای کنترل کیفیت (QC) رای داد.

### جزئیات بیانیه مفهومی

- هیئت معتقد است که سامانه‌های کنترل کیفیت موثر در یک موسسه حسابرسی، برای حسابرسیهای باکیفیت و سایر کارهای در چارچوب استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا، بسیار مهم هستند.
- بیانیه مفهومی توضیح می‌دهد که هیئت بر مبنای استاندارد بین‌المللی پیشنهادی مدیریت کیفیت ۱ (ISQM 1) با در نظر گرفتن تعدیلهای لازم، در نظر دارد رویکرد خود را ارائه کند.
- بیانیه مفهومی برای آگاهی بخشی به هیئت در مورد رویکرد و تغییرهایی که ممکن است در آینده برای تقویت الزامهای هیئت برای سامانه‌های کنترل کیفیت حسابرسی ارایه دهد، نظرخواهی عمومی درخواست می‌کند.
- ملاحظات این بیانیه برای تجدیدنظر در استانداردهای کنترل کیفیت هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا (PCAOB QC) مستند به موارد زیر است: (۱) مشاهده‌های مربوط به فعالیتهای نظارتی، (۲) اطلاعات گردآوری شده از طریق نظرخواهی، (۳) پژوهش دانشگاهی و ادبیات مربوط، و (۴) تحولات و روندها در کنترل داخلی، مدیریت ریسک سرمایه‌گذاری، چارچوبهای مدیریت کیفیت، راهبری شرکتی، و راهبری موسسه حسابرسی.

### سامانه کنترل کیفیت

- طبق استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا، سامانه کنترل کیفیت به‌طور کلی به‌عنوان فرایندی

استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ است. ما تا نهای شدن این استاندارد، همچنان بر کار هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی نظارت خواهیم کرد.

### ملاحظات مربوط به استاندارد آینده کنترل کیفیت هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا

- ما در حال بررسی استفاده از استاندارد بین‌المللی پیشنهادی مدیریت کیفیت ۱ به عنوان نقطه شروع برای توسعه یک استاندارد کنترل کیفیت هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا در آینده هستیم. اطلاعات گردآوری شده از طریق فعالیتهای نظارتی، اطلاع‌رسانی و پژوهشی، ما را متقاعد می‌کند که استاندارد کنترل کیفیت ما، همانند استاندارد بین‌المللی پیشنهادی مدیریت کیفیت ۱، باید بر اساس یک چارچوب یکپارچه مبتنی بر ریسک طراحی شود.
- با توجه به ماهیت بنیادی سامانه‌های کنترل کیفیت، ما معتقدیم که الزام موسسه‌ها به رعایت استانداردهای کنترل کیفیت که به‌طور اساسی متفاوتند، عملی نخواهد بود.
- تفاوت‌های غیرضروری در استانداردهای کنترل کیفیت حتی می‌تواند کیفیت حسابرسی موسسه را با منحرف کردن تلاشهای موسسه برای تمرکز بر مواردی که از اهمیت اساسی برای سامانه‌های موثر کنترل کیفیت برخوردار هستند، کاهش دهد.
- اگرچه ما به دنبال جلوگیری از تفاوت‌های غیرضروری بین استاندارد آینده کنترل کیفیت هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا و استاندارد بین‌المللی نهای شده هستیم، اما پیش‌بینی می‌کنیم که برای ایجاد استاندارد کنترل کیفیت برای موسسه‌هایی که در چارچوب استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا فعالیت می‌کنند، به الزامهای اضافی یا جایگزین نیاز باشد. برخی از دلایل اصلی الزامهای اضافی یا جایگزین عبارتند از:
  - o همسوبودن با قانون اوراق بهادار فدرال ایالات متحده آمریکا (US)، کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (SEC) و الزامهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا؛
  - o حفظ موضوعهای مهم مطرح شده در استانداردهای فعلی

تعریف می‌شود که برای موسسه اطمینانی معقول فراهم می‌سازد که کارکنان استانداردهای حرفه‌ای کاربرپذیر در خدمات حسابداری و حسابرسی و استانداردهای کیفیت موسسه را رعایت می‌کنند. موسسه‌های ثبت شده برای ارایه این اطمینان بخشی معقول لازم است یک سامانه کنترل کیفیت طراحی و پیاده‌سازی کنند.

### پیشنهاد هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی برای استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱

- هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) در حال به‌روزرسانی استاندارد کنترل کیفیت در سطح موسسه و استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ که به‌تازگی پیش‌نویس آن ارایه شده، با عنوان مدیریت کیفیت برای موسسه‌هایی که حسابرسی یا رسیدگی اجمالی صورتهای مالی، یا دیگر خدمات اطمینان بخشی یا خدمات مرتبط را انجام می‌دهند (استاندارد بین‌المللی پیشنهادی مدیریت کیفیت ۱ یا استاندارد پیشنهادی) می‌باشد.
- استاندارد بین‌المللی پیشنهادی مدیریت کیفیت ۱ به‌منظور جلب توجه موسسه‌ها به شناسایی پیشگیرانه و پاسخ به خطرهای کیفیتی که ممکن است بر کیفیت کار اثر بگذارد، طراحی شده است. استاندارد پیشنهادی شامل الزامهای خاص مربوط به تحولاتی فعلی است که در استانداردهای کنترل کیفیت هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا به آنها پرداخته نشده است.
- بسیاری از موسسه‌ها که از استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا پیروی می‌کنند، تابع سایر استانداردهای کنترل کیفیت نیز هستند (از جمله استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی و انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA))، بنابراین آنها ملزم به استقرار سامانه‌های کنترل کیفیت هستند که هم با استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا و هم با سایر استانداردها مطابق باشند.
- ما می‌دانیم که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی در مرحله بررسی نظرها و بازنگری در



موسسه‌ها باید بتوانند سامانه کنترل کیفیت خود را متناسب با اندازه و پیچیدگی موسسه و ماهیت کار با خطرهای کاربرپذیر برای کیفیت متناسب کنند


○ مستندسازی؛ و

○ نقشها و مسئولیتهای افراد.

• بیانیه مفهومی همچنین در مورد تفاوت‌های ممکن بین استاندارد آینده کنترل کیفیت هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام آمریکا و استاندارد بین‌المللی پیشنهادی مدیریت کیفیت ۱ بحث می‌کند.

### پیش‌زمینه

• استانداردهای کنترل کیفیت فعلی ما قبل از تاسیس هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام آمریکا و از سوی انجمن حسابداران رسمی آمریکا تدوین و منتشر شده است. • محیط حسابرسی از آن زمان به‌طور درخور توجهی تغییر کرده است؛ از جمله تحول و استفاده بیشتر از فناوری از سوی موسسه در انجام کارها و در ارتباط با فعالیتهای کنترل کیفیت.

• برخی از موسسه‌ها نیز به‌میزان درخور توجهی تمرکز خود را بر نظام راهبری و راهبری، سامانه‌های تشویقی و پاسخگویی و نظارت و اصلاح افزایش داده‌اند. استانداردهای فعلی کنترل کیفیت هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام آمریکا این پیشرفت‌ها را منعکس نمی‌کند. 

### منبع:

• Fact Sheet: Quality Control Concept Release, PCAOB, 2020

ما که در استاندارد بین‌المللی مدیریت کیفیت ۱ پوشش داده نشده‌اند (یا به‌طور خاص پوشش داده نشده‌اند)؛

○ پرداختن به مسایل جدیدی که در نظارت مشاهده کرده‌ایم؛  
○ فراهم کردن رهنمود قطعی‌تر برای ارتقای استقرار مناسب در حوزه‌های خاص.

• ما معتقدیم که هر استاندارد کنترل کیفیتی که هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام آمریکا ممکن است در آینده به‌کار بگیرد، باید مقیاس‌پذیر باشد، بنابراین موسسه‌ها می‌توانند سامانه کنترل کیفیت خود را متناسب با اندازه و پیچیدگی موسسه و ماهیت کار انجام‌شده، با خطرهای کاربرپذیر برای کیفیت، متناسب کنند.

### جنبه‌های خاص سامانه کنترل کیفیت

• بیانیه مفهومی در مورد اجزای منفرد سامانه کنترل کیفیت را در قالب استاندارد بین‌المللی پیشنهادی مدیریت کیفیت ۱ بحث می‌کند.

• به‌طور خاص، بیانیه مفهومی در موارد زیر بحث می‌کند:

○ نظام راهبری و راهبری موسسه؛

○ فرایند ارزیابی ریسک موسسه؛

○ الزامهای اخلاقی مربوط؛

○ پذیرش و تداوم صاحبکاران و کارها؛

○ عملکرد کار حسابرسی؛

○ منابع؛

○ اطلاعات و ارتباطات؛

○ فرایند نظارت و اصلاح؛








# HESABRAS

## List of Contents:

### Interview

- 12  Quality Service; Barriers and Solutions  
Talk to: [S. A. Moosavi Davar](#)
- 18  New Quality Management Standards; A Emphasis on Quality  
Talk to: [M. A. Azodi](#)
- 28  Audit Quality Review; Needs Guidance  
Talk to: [F. Eskandar Bayati](#)
- 32  New Quality Management Standards; Enhanced Scalability  
Talk to: [S. M. R. Beni Fatemi Kashi](#)
- 38  External and Internal Factors Affecting Audit Quality  
Talk to: [M. S. Asgharian](#)
- 46  Audit Quality; Appropriate Infrastructure  
Talk to: [H. Shahbazi Raz](#)

### Articles

- 50  Quality Reviewer Responsibilities
- 60  IAASB Quality Management Implementation Support Plan
- 64  Response to ED on ISQM2
- 70  CAQ Views On ED-ISQM: 3rd Section: Engagement Quality Reviews
- 76  Fact Sheet; PCAOB Quality Control Concept Release



# HESABRAS

**HESABRAS**  
(AUDITOR)

■  
**Bimonthly Publication**

No.: 111

Mar. 2021

■  
**Licence Holder**  
Audit Organization

■  
**Director**  
Akbar Soheily Pour

■  
**Editor**  
Yadollah Mokarami, Ph.D., CPA



No. 46, 2nd Alley, Chehel-soton St., Fatemi Sq., Tehran, IRAN

Postal Code: 14316-64141

Tel: 88953119

Fax: 88951209

Email: [editor@hesabras.org](mailto:editor@hesabras.org)

[www.hesabras.org](http://www.hesabras.org)

## مقام معظم رهبری:

سازمان حسابرسی با همین ماموریت‌های کنونی بماند، با اجرای سیاست‌های اصل ۴۴ اهمیت این سازمان به حال خود باقی یا بیشتر از قبل است.

### میز خدمت الکترونیکی

- معرفی شدگان هشتمین آزمون استخدامی
- ثبت نام مناقضیان انبارگردانی
- پیشنهادات و شکایات
- پست الکترونیکی همکاران
- سامانه دریافت شناسه واریز
- سامانه فروش اینترنتی نشریات
- کتاب و نشریات
- نظرسنجی



### خدمات سازمان حسابرسی

- معرفی خدمات حسابرسی
- استانداردهای حسابداری
- استانداردهای حسابرسی
- استانداردهای گزارشگری مالی IFRS
- استانداردهای حسابرسی عملیاتی
- استانداردهای حسابداری بخش عمومی



### سامانه های سماح

- سامانه همکاران
- سامانه پانزشتگان
- سامانه آموزش
- سامانه جمع آوری اطلاعات مالی (جام)



### رویدادهای مهم سازمان



### اخبار تدوین استانداردها

اخبار تدوین  
استانداردها



استاندارد شماره ۱۲ بخش عمومی منتشر شد

استاندارد شماره ۱۲ بخش عمومی با عنوان مزایای بازنشستگی کارکنان منتشر شد. (۱۳۹۵/۰۷/۲۴)

### اخبار عمومی

اخبار سازمان  
حسابرسی



بیانیه مدیر عامل سازمان حسابرسی به مناسبت یوم الله ۲۲ بهمن

دکتر بزرگنصالح مدیر عامل سازمان حسابرسی با صدور بیانیه‌ای به مناسبت فرارسیدن یوم‌الله ۲۲ بهمن، آرمان‌های شکوهمند انقلاب اسلامی را گرامی داشت

آرشیو

آرشیو

سامانه

مدیریت استراتژیک

و

سما

پست الکترونیکی



نشریه

بزهش های کاربردی  
در گزارشگری  
مالی

مجله  
حسابرسی

کتابخانه

### تازه های نشر



### انتشارات سازمان حسابرسی

بر اساس ماده ۶ فصل دوم اساسنامه سازمان حسابرسی یکی از ماموریت‌های اصلی و مهم سازمان، تهیه و تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی و تحقق روش های علمی و عملی این حوزه است. این خدمت سازمان، نقشی انکارناپذیر در توسعه دانش مالی ایران داشته و انتشار نشریه‌های تخصصی در موضوعات متنوع حسابداری و حسابرسی، نشان دهنده اهمیت این موضوع برای سازمان است. در این راستا، طی بیش از دو دهه گذشته نزدیک به ۴۰۰ عنوان نشریه به قلم مترجمان و نویسندگان سرشناسی منتشر شده‌است. بعضی از این نشریات تا دهها بار تجدید چاپ شده‌اند.



## طرح راهکار برای پیشرفت حسابداری و حسابرسی



تقویم حسابرسان



ارسال مقاله



آخرین شماره نشریه



صدمین شماره



آرشیو ضمیمه حسابرسان



موضوعات محوری

### ورود اعضا

شناسه، ایمیل یا موبایل

گذرواژه

مرا به خاطر بسپار

ورود

- ثبت نام در سایت
- گذرواژه را فراموش کرده اید؟

### فراتر از اخبار

افزایش هزینه های شورای گزارشگری مالی بریتانیا برای گذار به ساختار جدید  
شورای گزارشگری مالی بریتانیا (FRC) در پیش نویس راهبرد برنامه و بودجه سال 2021 و 2022، را تشریح کرده ...  
۴۸ بهمن ۱۳۹۹ ۱۵۰۵۶



### سمینارها و دوره های آموزشی

پنجمین کنفرانس بین المللی چشم اندازهای نوین در مدیریت، حسابداری و کارآفرینی، 31 تیر سال 1400



ششمین کنفرانس بین المللی مدیریت امور مالی، تجارت، بانک، اقتصاد و حسابداری، 26 اسفند 1399



پنجمین کنفرانس مطالعات مدیریت اقتصاد و حسابداری صنعت محور، 9 اردیبهشت 1400



اولین کنفرانس بین المللی جهش علوم مدیریت، اقتصاد و حسابداری، 31 شهریور 1400



ادامه رویدادها را ببینید

### منابع جدید

Proposed Revisions to the Definitions of Listed Entity and Public Interest Entity in the Code (IESBA)

Snapshot; Regulatory Assets and Regulatory Liabilities (IASB)

Ethical and Auditing Implications Arising from Government-Backed Covid-19 Business Support Schemes (IFAC-FRC)

### ضمیمه حسابرسان

توسعه مهارتهای فناوری اطلاعات و ارتباطات: موضوعایی برای حرفه حسابداری

ترجمه: زهرا توری

عصر دیجیتال و فرصتهایی برای حسابداران

ترجمه: زهرا توری

ملاحظات خاص حسابرسی در دوره بیماری همه گیر کووید-19

ترجمه: مرتضی اسدی، هانیه اخوان

### شماره آینده حسابرسان



شماره آینده حسابرسان

### آخرین شماره نشریه حسابرسان



آخرین شماره نشریه حسابرسان

