

# مسئولیت‌های مؤسسه‌های حسابرسی در زمینه‌ی سیستم کنترل کیفیت خدمات اطمینان‌بخشی

ابوالفضل نیکوکار / حسابدار رسمی

مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه، در راستای حفظ و ارتقای اعتماد عمومی به خدمات حرفه‌ای حسابداران رسمی، به‌ویژه اشخاصی که در جهت تصمیم‌گیری‌های آگاهانه خود به نتایج کار حسابداران رسمی اتکا می‌کنند، شامل سهام‌داران، هیأت مدیره، بانک‌ها، سازمان بورس و فرابورس، بستانکاران شرکت‌ها، سازمان امور مالیاتی و...، متعهد هستند که براساس استاندارد حسابرسی شماره یک با عنوان کنترل کیفیت در مؤسسات ارائه‌کننده‌ی خدمات حسابرسی (لازم‌الاجرا از تاریخ ۱۳۸۹/۱/۱)، کلیه‌ی خدمات تخصصی و حرفه‌ای مرتبط با خدمات اطمینان‌بخشی، مانند حسابرسی صورت‌های مالی و بررسی اجمالی صورت‌های مالی را به گونه‌ای برنامه‌ریزی، اجرا و گزارش کنند که الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی و آیین رفتار حرفه‌ای مربوط، رعایت شود. ازاین‌رو برای حصول اطمینان از رعایت الزامات مزبور و نظارت مستمر بر اجرای آن‌ها، باید سیستم کنترل کیفیت مناسبی را طراحی و مستقر کنند. مسئولیت اصلی طرح و استقرار سیستم مزبور و نیز حصول اطمینان از کارایی و اثربخشی مناسب آن، با شرکای مؤسسه و هیأت مدیره‌ی منصوب آنان، است.

## ● سیستم کنترل کیفیت خدمات اطمینان بخشی

● سیستم کنترل کیفیت در مؤسسه‌های حسابرسی، مجموعه‌ای از اجزا و سیاست‌ها و روش‌های مرتبط با آن است که در یک تعامل منطقی و هدفمند، اهداف سیستم را که حصول اطمینان از رعایت استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی و الزامات آیین رفتار حرفه‌ای در کلیه مراحل اصلی اجرای کار حسابرسی (پذیرش یا تداوم کار، برنامه‌ریزی، اجرا و گزارشگری) است، محقق می‌سازد.

● خدمات اطمینان بخشی از جمله مهم‌ترین خدماتی است که مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ارائه می‌کنند و فلسفه‌ی وجودی و تأسیس مؤسسه‌های مزبور در شرایط فعلی است. هدف نهایی از انجام خدمات مزبور، اظهار نظر حسابرس درباره نتایج ارزیابی یا اندازه‌گیری یک موضوع بر اساس معیارهای از پیش تعیین شده و برای افزایش اطمینان استفاده‌کنندگان مورد نظر

است. حسابرسی صورت‌های مالی و بررسی اجمالی صورت‌های مالی، از جمله اصلی‌ترین خدمات اطمینان بخشی محسوب می‌شود.

● مؤسسه‌های حسابرسی باید سازوکاری طراحی و اجرا کنند که اطمینان یابند کلیه کارکنان حرفه‌ای تحت استخدام و کارشناسان و مشاوران همکار آنان، استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی و الزامات آیین رفتار حرفه‌ای را در خصوص کلیه خدمات اطمینان بخشی، رعایت می‌کنند.

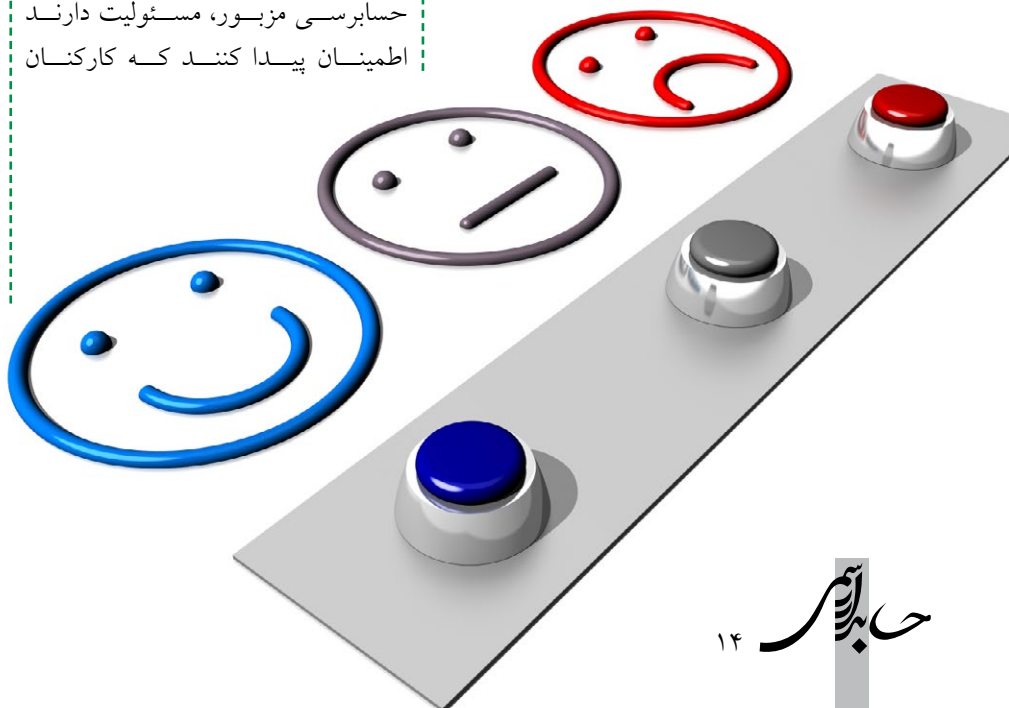
● سیستم کنترل کیفیت در مؤسسه‌های حسابرسی، اگرچه متناسب با اندازه، تعداد دفاتر و شعب و میزان دانش و تجربه‌ی حرفه‌ای کارکنان و اختیارات داده شده به آنان، پیچیدگی کارهای مؤسسه و ملاحظات مربوط به فزونی منافع بر مخارج، طراحی و برقرار می‌گردد، لیکن مفهوم کلیدی و محوری سیستم‌های مزبور در کلیه مؤسسه‌های حسابرسی، صرف نظر از تفاوت‌های یاد شده، مبتنی بر این است که مؤسسه‌های حسابرسی مزبور، مسئولیت دارند اطمینان پیدا کنند که کارکنان

حرفه‌ای آن‌ها استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی و الزامات آیین رفتار حرفه‌ای را در کلیه مراحل کار ارائه‌ی خدمات اطمینان بخشی رعایت می‌کنند، و مراقبت‌های حرفه‌ای و سرپرستی لازم اعمال و گزارش‌های حرفه‌ای مناسب شرایط موجود، صادر می‌شود.

## ● مزایای طرح و استقرار سیستم کنترل کیفیت

مهم‌ترین مزیت و ضرورت طراحی و برقراری سیستم کنترل کیفیت در مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه، حصول اطمینان شرکا و هیأت مدیره‌ی منصوب آنان، از ایجاد زمینه‌های لازم برای برنامه‌ریزی و اجرای خدمات حسابرسی اطمینان بخشی با کیفیت مناسب، در انطباق با استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی و الزامات آیین رفتار حرفه‌ای مربوط و صدور گزارش‌های حرفه‌ای مناسب شرایط موجود (مبتنی بر ارزیابی یافته‌های حسابرسی و الزامات گزارشگری)، است.

به علاوه طراحی و اجرای سیستم مزبور، پوشش مناسب مسئولیت تضامنی شرکا در قبال استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی را به دنبال دارد و از طریق استقرار نظام مدیریت نوین، تعالی‌گرا و یکپارچه‌ی شرکا برای اداره‌ی امور مؤسسه به جای مدیریت جزیره‌ای، راهبردهای مؤسسه را برای افزایش جلب اعتماد عمومی، افزایش درآمدزایی و توسعه‌ی پایدار آن، محقق می‌سازد.



سیستم کنترل کیفیت در مؤسسه‌های حسابرسی، در حقیقت یک سیستم کنترل داخلی است که برای حصول اطمینان شرکا و مدیریت منسوب آنان از تحقق اهداف رعایتی (رعایت استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی و الزامات آیین رفتار حرفه‌ای) و اهداف گزارشگری (صدور گزارش‌ها بر مبنای واقعیات و یافته‌های حسابرسی)، طراحی و استقرار می‌یابد. بدون تردید، طرح و استقرار مناسب سیستم مزبور، به عنوان یک سیستم خودکنترلی و خودنظارتی، زمینه‌های لازم را برای کاهش کار نظارتی مراجع دیگر، به ویژه جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران را فراهم می‌سازد.

### اجزای سیستم کنترل کیفیت

بر اساس استاندارد حسابرسی شماره یک با عنوان کنترل کیفیت در مؤسسه‌های ارائه‌کننده‌ی خدمات حسابرسی، سیستم کنترل کیفیت مؤسسه، شامل اجزای زیر و سیاست‌ها و روش‌های مربوط است:

- الف) مسئولیت مدیریت درباره‌ی کیفیت در درون مؤسسه
- ب) الزامات اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای
- پ) منابع انسانی
- ت) پذیرش و ادامه کار
- ث) اجرای کار
- ج) نظارت

اجزای مزبور به‌ظاهر جدا از هم به نظر می‌رسند، اما سیاست‌ها و روش‌های مربوط به هر یک از آن‌ها به‌گونه‌ای است که در یک تعامل منطقی و هدفمند، در نهایت به صورت یکپارچه اهداف سیستم را در خصوص برنامه‌ریزی و اجرای کار در انطباق با استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی و الزامات آیین رفتار حرفه‌ای و صدور گزارش‌های حرفه‌ای مناسب شرایط موجود، محقق می‌سازد. در ادامه، اصول، سیاست‌ها و روش‌های اجرایی مربوط به هر یک از اجزای فوق، به اختصار ارائه می‌شود.

### الف. مسئولیت‌های مدیریت درباره‌ی کیفیت در درون مؤسسه

• شرکا و هیأت مدیره‌ی منصوب آنان، باید سیاست‌ها و روش‌هایی را در خصوص ترویج فرهنگ درون سازمانی، مبنی بر این‌که کیفیت جزئی اساسی از اجرای کار می‌باشد، طراحی و برقرار کنند.

• شرکا و هیأت مدیره‌ی منصوب آنان، مسئولیت نهایی طراحی و استقرار سیستم کنترل کیفیت مؤسسه (شامل اجزا و سیاست‌ها و روش‌های اجرایی مربوط و نحوه‌ی مستندسازی آن‌ها) را برعهده دارند. برای جاری‌سازی این مسئولیت، اقدامات زیر باید انجام شود:

• تدوین نظام‌نامه کیفیت مؤسسه که سیاست‌ها و روش‌های اجرایی (شامل دستورالعمل و چک‌لیست‌ها) مربوط به هر یک از اجزای سیستم و نحوه مستندسازی و بازنگری و به‌هنگام‌سازی آن‌ها

را، تعیین می‌کند.

• تدوین بیانیه‌ی خط‌مشی کیفیت مؤسسه که اصول کلی سیاست‌ها و ارزش‌های سازمانی مؤسسه را تعیین می‌کند.

• انتخاب یک نفر از میان شرکا یا هیأت مدیره و یا یکی از مدیران حرفه‌ای واجد شرایط تحت استخدام مؤسسه، به عنوان مدیر یا مسئول کنترل کیفیت، مدیر یا مسئول مزبور نحوه‌ی رعایت نظام‌نامه‌ی کیفیت را در دوره‌های تعیین شده بررسی و موارد عدم انطباق و پیشنهادها را اصلاحی مربوط را شناسایی و گزارش می‌کند و از این طریق، زمینه‌های بهبود و ارتقای سیستم کنترل کیفیت مؤسسه را فراهم می‌آورد.

• شرکا و هیأت مدیره‌ی منصوب آنان، به عنوان نماد و الگوی مؤسسه، نقش تعیین‌کننده در استقرار فرهنگ سازمانی کیفیت‌محور در پیشبرد اهداف کیفیت در درون مؤسسه برعهده دارند و ارزش‌های سازمانی مؤسسه را به شدت تحت تأثیر قرار می‌دهند. شرکا و هیأت مدیره‌ی منصوب آنان به عنوان سکانداران مؤسسه، نقش کلیدی در هدایت و جاری‌سازی فرهنگ سازمانی برعهده دارند و به عبارتی منویات، ایده‌ها و باورها و معیارهای ارزشی خود را در زمینه‌ی کیفیت به انحاء گوناگون از طریق عملکرد، رفتارها و مواضع خود و نیز انتظارات از کارکنان و سرپرستان درباره‌ی کیفیت، در بدنه‌ی مؤسسه

جاری می‌کنند. فرهنگ سازمانی مجموعه‌ای از نظام ارزشی درون مؤسسه، مجموعه بایدها و نبایدها و پی‌آمدهای ناشی از عدم اجرای آن‌ها را دربرمی‌گیرد. روشن است که در شرایط معمول کارکنان مؤسسه به عنوان بدنه‌ی آن، ملزم به رعایت منویات مدیران خود در حوزه‌های مختلف به‌ویژه در حوزه‌ی کیفیت هستند و در چنین شرایطی فرهنگ سازمانی کیفیت‌محور و سکان‌داران آن در مؤسسه، به عنوان عامل کلیدی و نیروی محرک اصلی جاری‌سازی کیفیت در سطح مؤسسه، محسوب می‌شود.

• مدیران مؤسسه برای جاری‌سازی فرهنگ سازمانی کیفیت محور، از طریق پیام‌های شفاهی و کتبی، نشست‌های دوره‌ای با کارکنان، استفاده از بنر و نمایشگرهای پیام‌رسانی، منویات و ایده‌های خود را در ارتباط با کیفیت جاری‌سازی می‌کنند. همچنین در این زمینه باید سند بیانیه‌ی خط‌مشی کیفیت مؤسسه که بیانگر نظام و اصول ارزشی مؤسسه و کارکنان حرفه‌ای آن در زمینه‌ی تحقق اهداف کیفی خدمات قابل ارائه توسط مؤسسه است، تدوین شود و در معرض دید کارکنان و صاحب‌کاران قرار گیرد.

## ● ب. الزامات اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای

• "مؤسسه‌ی حسابرسی باید سیاست‌ها و روش‌های لازم را برای حصول اطمینان از رعایت الزامات اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای،

شامل اصول بنیادی و احکام و رهنمودهای اجرایی مربوط، توسط شرکا، مدیران حسابدار رسمی و سایر کارکنان حرفه‌ای تحت استخدام و کارشناسان و مشاوران همکار مؤسسه، طراحی و اجرا نماید."

• آیین رفتار حرفه‌ای حساب‌برسان (لازم‌الاجرا از تاریخ ۱۳۸۲/۱۱/۲۸)، اصول بنیادی اخلاقی و احکام لازم‌الاجرائی است که رعایت آن‌ها موجب حفظ منافع عمومی و جلب اعتماد استفاده‌کنندگان از خدمات اطمینان‌بخشی می‌گردد. پای‌بندی به اصول بنیادی و اخلاقی و رعایت احکام مندرج در آیین‌نامه‌ی مزبور برای کلیه‌ی شرکا، حسابداران رسمی و سایر کارکنان حرفه‌ای تحت استخدام و کارشناسان و مشاوران همکار مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه، الزامی است. اصول بنیادی اخلاقی لازم‌الرعايه، شامل درستکاری، بی‌طرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، رفتار حرفه‌ای و اصول و ضوابط حرفه‌ای است. از این منظر، حرفه‌ی حسابرسی در شمار یکی از اخلاقی‌ترین حرفه‌های موجود، طبقه‌بندی می‌شود، به گونه‌ای که

باید گفت، تضمین کیفیت خدمات اطمینان‌بخشی، مستلزم رعایت دو وجه اساسی است، یک وجه آن رعایت و پای‌بندی به اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای و وجه دیگر آن، رعایت مجموعه استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی است. • شرکا، حسابداران رسمی و سایر

کارکنان حرفه‌ای تحت استخدام و کارشناسان و مشاوران همکار مؤسسه‌های حسابرسی، حسب مورد باید احکام و ضوابط مندرج در بخش "الف" (شامل درستکاری و بی‌طرفی، تضاد منافع، صلاحیت حرفه‌ای، رازداری و آگاهی) و بخش "ب" (شامل استقلال حرفه‌ای، ارتباط طولانی مدت کارکنان حرفه‌ای ارشد با یک صاحب‌کار، صلاحیت حرفه‌ای، حق‌الزحمه و فعالیت‌های ناسازگار با حرفه‌ی حسابدار رسمی شاغل) آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت کنند.

• برای مستندسازی اجرای ضوابط مربوط به الزامات اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای در سطح مؤسسه و در سطح یک کار، شرکای مؤسسه‌های حسابرسی در خصوص کلیه‌ی کارهای حسابرسی پذیرش شده توسط مؤسسه (شامل تداوم کارهای قبلی) و مدیران و کارکنان حرفه‌ای و کارشناسان و مشاوران همکار مؤسسه در خصوص کلیه‌ی کارهای مستقیم ارجاع شده به آنان، باید ضوابط استقلال را رعایت و موارد را از طریق تنظیم و امضای فرم استقلال مربوط، گواهی کنند.

## ● پ. منابع انسانی

• مؤسسه‌های حسابرسی باید سیاست‌ها و روش‌های لازم برای مدیریت منابع انسانی خود با هدف حصول اطمینان از دسترسی مؤسسه به کارکنان کافی دارای توانایی، صلاحیت و پای‌بندی به اصول اخلاقی لازم برای انجام



کار براساس الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی و صدور گزارش‌های حرفه‌ای مناسب شرایط موجود، طراحی و اجرا کنند.

• منابع انسانی مهم‌ترین سرمایه‌ی مؤسسه‌های حسابرسی محسوب می‌شود. کلیه‌ی فرایندهای اصلی برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی و حتی تهیه‌ی پیش‌نویس گزارش‌های حسابرسی عمدتاً به دست کارکنان حرفه‌ای در رده‌های مختلف انجام می‌شود، از این رو مؤسسه باید سیاست‌ها و روش‌های مناسبی برای گزینش و استخدام کارکنان حرفه‌ای از نظر صلاحیت‌های اخلاقی و عمومی و تجربی در مرحله‌ی استخدام، همچنین ضوابط لازم برای رده‌بندی کارکنان حرفه‌ای طبق ضوابط جامعه، ارزیابی عملکرد و شایستگی، آموزش و آزمون و ارتقای حرفه‌ای و حقوق و مزایای مناسب و عادلانه آنان، تدوین کند. تهیه و تنظیم آیین‌نامه‌های لازم در زمینه‌ی موارد فوق و رعایت مفاد آن، منجر به توسعه‌ی شایسته‌سالاری و افزایش و انگیزش و رضایت کارکنان مؤسسه می‌شود و از این طریق ظرفیت‌های لازم برای انجام خدمات حرفه‌ای مطابق استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی فراهم می‌گردد.

• مؤسسه‌های حسابرسی باید از طریق ارزیابی کارکنان حرفه‌ای خود، حداقل به صورت سالانه، ضمن تعیین وضعیت آنان از نظر ارتقای سازمانی، نسبت به

موارد لازم از جمله ساعات آموزش و نتایج آزمون کارکنان، اقدام کنند.

#### ت. پذیرش و ادامه‌ی کار

• مؤسسه‌های حسابرسی باید سیاست‌ها و روش‌های لازم را برای پذیرش یا ادامه‌ی کار، به گونه‌ای طراحی و اجرا کنند که دربرگیرنده‌ی رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای تعیین شده در زمینه‌ی کلیه‌ی موضوعات زیر باشد:

- صداقت و درست‌کاری مالکان،

کارکنانی که امتیازات لازم را کسب نکرده‌اند، اقدام اساسی مبنی بر ضرورت آموزش و یا قطع همکاری آنان و یا انتقال آنان به سایر حوزه‌های عملیاتی مؤسسه، به عمل آورد.

• مؤسسه‌های حسابرسی باید برای کلیه‌ی کارکنان، به‌ویژه کارکنان حرفه‌ای خود، پرونده‌ی پرسنلی حاوی مدارک استخدامی، ارزیابی شایستگی و ارتقای شغلی، همچنین پرونده یا کارت آموزشی طراحی و نسبت به مستندسازی





هیأت مدیره و مدیران اجرایی اصلی صاحب‌کار.

• آگاهی مناسب هیأت مدیره صاحب‌کار از مسئولیت خود درباره‌ی صورت‌های مالی.

• آگاهی مناسب طرفین از تعهدات و وظایف مربوط به کار حسابرسی مورد تقاضا.

• الزامات اخلاقی و حفظ استقلال و بی‌طرفی توسط شرکای مؤسسه.

• الزامات اخلاقی و حفظ استقلال و بی‌طرفی امضا کنندگان گزارش (مدیر دوم و مدیر اول) و سایر کارکنان حرفه‌ای و کارشناسان و مشاوران همکار (حسب مورد).

• شناخت کافی از صنعت صاحب‌کار و برخورداری از زمان و نیروی انسانی مناسب برای انجام کار.

• الزامات سقف مجاز کارهای مؤسسه، طبق ضوابط جامعه.

• الزامات تعیین بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار (حسب مورد)

• حق‌الزحمه کار و شرایط پرداخت آن.

• الزامات منع پذیرش خدمات حسابرسی اطمینان‌بخشی، همزمان با انجام سایر خدمات تخصصی و حرفه‌ای مربوط به صاحب‌کار و بالعکس.

• الزامات مکاتبه با حسابرس قبلی و اخذ پاسخ (حسب مورد).

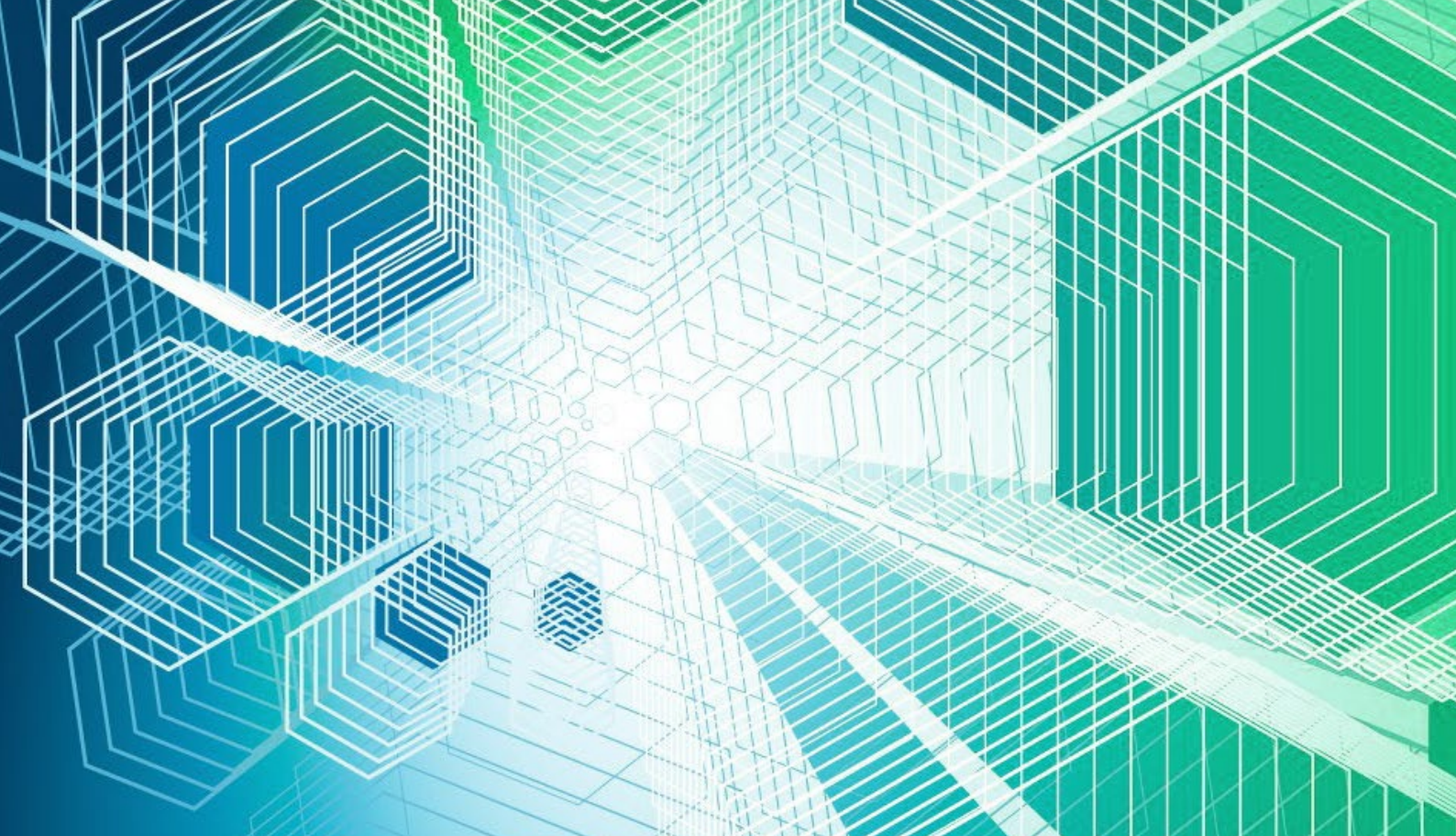
• ارزیابی موارد مزبور در انطباق با استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی مربوط و الزامات آیین رفتار حرفه‌ای، به عنوان پیش‌شرط‌های اصلی برای پذیرش یا ادامه‌ی کار محسوب می‌گردد. برای ارزیابی موارد فوق، چک‌لیست لازم که دربرگیرنده‌ی سؤالات مربوط به ارزیابی هر یک از موضوعات فوق است، برای هر یک از کارهای حسابرسی در مرحله‌ی پذیرش و یا تداوم کارهای قبلی، باید تهیه و تکمیل گردد. چک‌لیست تکمیل شده در جلسه‌ی هیأت

مدیره مؤسسه بررسی و ارزیابی و تصمیم نهایی اتخاذ شده، در ذیل چک‌لیست ارائه و امضا خواهد شد.

### ● ث. اجرای کار

• مؤسسه‌ی حسابرسی باید سیاست‌ها و روش‌های لازم را برای حصول اطمینان از انجام کار حسابرسی، براساس الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی و صدور گزارش‌های حرفه‌ای مناسب شرایط موجود (بر مبنای ارزیابی یافته‌های حسابرسی و الزامات گزارش‌گری)، طراحی و اجرا کند.

• روش‌های انجام کار در کلیه‌ی مراحل حسابرسی، شامل برنامه‌ریزی، اجرا و مستندسازی عملیات (اجرای آزمون‌های محتوا)، جمع‌بندی و ارزیابی یافته‌ها و گزارش‌گری نتایج در انطباق با استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی، از طریق



دستورالعمل حسابرسی مربوط (اعم از دستی یا مکانیزه) و اعمال تعدیلات مقتضی متناسب با ویژگی‌های کارهای حسابرسی، اجرا و مستندسازی می‌شود. دستورالعمل مزبور، باید احکام و ضوابط و روش‌های لازم برای برنامه‌ریزی و اجرای مطلوب و مستندسازی کار در کلیه‌ی مراحل حسابرسی و نیز سایر موضوعات را در حیطه‌های زیر، پوشش دهد:

- برآورد بودجه‌ی کار.
- اجرای روش‌های برآورد خطر و نحوه‌ی برخورد با خطرهای تحریف بااهمیت.
- تعیین گروه کاری و رعایت ترکیب حرفه‌ای آن طبق ضوابط جامعه، نحوه‌ی اعمال سرپرستی و مراقبت‌های حرفه‌ای.
- وظایف و مسئولیت‌های مدیر مسئول کار و مدیر دوم کار.
- مشاوره درباره‌ی موضوعات پیچیده و بحث‌انگیز حین کار.

- اختلاف نظر بین اعضای گروه کاری با مشاوران و کارشناسان مربوط.
- اختلاف نظر بین مدیر مسئول کار و مدیر دوم کار.
- اختلاف نظر بین مدیر مسئول کار و بررسی‌کننده‌ی کنترل کیفیت کار (حسب مورد).
- شکایات واصله از استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی صادر شده.
- نحوه‌ی مستندسازی کارهای انجام شده و تنظیم پرونده‌های نهایی کار و زمان تحویل آن به مؤسسه.
- تعیین کارهای حسابرسی مشمول بررسی کنترل کیفیت کار توسط بررسی‌کننده‌ی کنترل کیفیت پیش از صدور گزارش حسابرس و احکام و ضوابط مربوط، شامل معیارهای تعیین صلاحیت بررسی‌کننده‌ی کنترل کیفیت کار و مسئولیت‌های وی در خصوص ماهیت و زمانبندی اجرا و

میزان مستندسازی بررسی کنترل کیفیت کار.

- ارزیابی کارهای مشمول بررسی کنترل کیفیت کار توسط بررسی‌کننده‌ی مربوط، از طریق تهیه و تنظیم چک‌لیست لازم با تأکید بر مراحل کلیدی اجرای کارهای حسابرسی، به عنوان مثال اجرای روش‌های برآورد خطر و روش‌های حسابرسی در برخورد با آنها، جمع‌بندی و ارزیابی یافته‌ها، نحوه‌ی برخورد با موارد مشاوره‌های لازم و اختلاف نظرها و...، اجرا و مستندسازی می‌شود.

نحوه‌ی بررسی و مستندسازی و حل و فصل موارد اختلاف نظر احتمالی بین مدیران مسئول انجام کار (شامل مدیر اول و مدیر دوم) و بررسی‌کننده‌ی کنترل کیفیت کار، همانند سایر اختلاف‌نظرها، باید در دستورالعمل حسابرسی مؤسسه و یا شیوه‌نامه‌های مربوط، ارائه شود.



## ج . نظارت

• مؤسسه‌ی حسابرسی باید سیاست‌ها و روش‌های لازم را برای حصول اطمینان از کفایت و اثربخشی سیستم کنترل کیفیت و اجرای عملی آن، طراحی و برقرار کند.

• شرکای مؤسسه و هیأت مدیره‌ی منصوب آنان، علاوه بر مسئولیت طراحی و اجرای سیاست‌ها و روش‌های مرتبط با عناصر و اجزای سیستم کنترل کیفیت به شرح پیش‌گفته، مسئولیت نظارت بر اجرای عملی، کفایت و اثربخشی آن را نیز برعهده دارند. برای اجرای فعالیت‌های نظارتی لازم، یکی از شرکا و یا یک نفر از اعضای هیأت مدیره و یا مدیران حسابدار رسمی تحت استخدام واجد شرایط (موضوع بند الف) که در برنامه‌ریزی و مدیریت خدمات حسابرسی اطمینان‌بخشی، مسئولیت مستقیم ندارد، در جلسه‌ی هیأت مدیره تعیین و به عنوان مسئول در سیستم کنترل کیفیت مؤسسه، وظیفه‌ی نظارت بر کفایت و اثربخشی سیستم را برعهده می‌گیرند. در مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی، واحدی به نام واحد کنترل کیفیت در ساختار تشکیلاتی مؤسسه و زیر نظر هیأت مدیره تشکیل و یکی از شرکا و یا مدیران حسابدار رسمی واجد شرایط به عنوان مدیر کنترل کیفیت، مسئولیت این واحد را عهده‌دار می‌شود.

• برای ارزیابی نحوه‌ی کارکرد اجزای سیستم کنترل کیفیت و نتایج

عملی آن، از چک‌لیست ممیزی سیستم که دربرگیرنده‌ی سؤالات و شاخص‌های ارزیابی نحوه‌ی کارکرد کلیه‌ی اجزای سیستم است، استفاده می‌شود.

• برای ارزیابی نتایج عملی اجرای سیستم کنترل کیفیت در سطح هر کار حسابرسی که هدف نهایی سیستم کنترل کیفیت محسوب می‌شود، بازبینی نمونه‌ای از کارهای حسابرسی انجام شده از هر مدیر کار و یا از هر سرپرست کار در دوره‌های مختلف و حداقل به صورت سالانه (حسب مقررات داخلی مؤسسه) از نظر کیفیت آن در انطباق با استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی، ضرورت دارد. این بازبینی به دست مسئول کنترل کیفیت مؤسسه و یا مدیر واحد کنترل کیفیت مؤسسه (حسب مورد) از طریق تکمیل و مستندسازی چک‌لیست کنترل کیفیت کار حسابرسی که برای همین منظور طراحی و تدوین گردیده، انجام می‌شود. نتایج نهایی ارزیابی پرونده‌های انتخابی پس از ارائه به مدیر مربوط و اخذ و ارزیابی پاسخ وی تعیین و موارد عدم انطباق باقیمانده، جمع‌بندی و به هیأت مدیره گزارش می‌گردد.

• گزارش مزبور در هیأت مدیره بررسی و ضمن ارائه‌ی موارد لازم به مدیر مربوط، وی مکلف است موارد را در کارهای آتی رعایت کرده، در غیر این صورت باید پاسخ‌گوی عملکرد خود باشد. افزون بر آن، بر اساس نتایج

جمع‌بندی از موارد عدم انطباق با اقدامات اصلاحی لازم از جمله برگزاری کلاس‌های آموزشی و یا تدوین جزوات کمک آموزشی و راهنمای به‌کارگیری استانداردها، در دستور کار هیأت مدیره‌ی مؤسسه، قرار می‌گیرد.

• شکایات دریافتی از استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی نیز چنانچه مرتبط با اجزای سیستم کنترل کیفیت در سطح مؤسسه یا در سطح کار حسابرسی باشد، پس از بررسی اولیه در هیأت مدیره‌ی مؤسسه و اخذ پاسخ مکتوب از مدیر حرفه‌ای مربوط، در صورت لزوم به مسئول کنترل کیفیت مؤسسه ارائه خواهد شد تا ضمن بررسی و تهیه‌ی پاسخ لازم، اقدامات اصلاحی و تکمیلی مربوط نیز شناسایی و به هیأت مدیره گزارش شود.

• سیستم کنترل کیفیت مؤسسه (مشمول بر سیاست‌ها و روش‌های مدون شده و چک‌لیست‌های ارزیابی مربوط در سطح مؤسسه و در سطح هر کار حسابرسی) بر مبنای نتایج ارزیابی‌های انجام شده به شرح بالا و نیز در انطباق با آخرین تغییرات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی و الزامات آیین رفتار حرفه‌ای، به طور سالانه توسط مسئول کنترل کیفیت و یا مدیر واحد کنترل کیفیت، بازنگری و نتایج بازنگری در مستندات سیستم کنترل کیفیت لحاظ و امضا و از این طریق سیاست‌ها و روش‌های مربوط به سیستم کنترل کیفیت، به‌هنگام می‌شود.