

## تعریف و هدف حسابرسی

حسابرسی یعنی بازرسی جستجو گرانه مدارک حسابداری و سایر شواهد زیر بنای صورتهای مالی. حسابرسان از راه کسب آگاهی از سیستم کنترل داخلی و بازرسی مدارک، مشاهده داراییها، پرسش از منابع داخل و خارج شرکت و اجرای سایر روشهای رسیدگی، شواهد لازم را برای تعیین این که صورتهای مالی، تصویری مطلوب و به نسبت کامل از وضعیت مالی شرکت و فعالیتهای آن در طول دوره مورد رسیدگی ارائه می کند یا خیر، گردآوری می کنند .

یا اینکه حسابرسی فرایندی است منظم و با قاعده جهت جمع آوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیتهای و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش به افراد ذینفع.

## فلسفه و جایگاه حسابرسی

برای اینکه فلسفه حسابرسی روشن شود لازم است نقش حسابرسی که بیان کننده عوامل موثر در تعیین نقش حسابرسی است بیان گردد . این نظریه ها که در مجموع فلسفه حسابرسی را تشکیل می دهند بطور موثر از اوائل دهه ۱۹۶۰ میلادی شکل گرفته اند و بتدریج تکامل یافته اند . مدل های نقش حسابرسی ریشه در جامعه شناسی دارند . به اعتقاد جامعه شناسان موقعیت و وظیفه هر شخص در اجتماع توسط انتظارات جامعه تعیین می شود . آقای حمید راوی در مجله حسابرس در رابطه با فلسفه حسابرسی نظرات زیر را بیان کرده است:

## نظریه شبه قضائی

بر طبق این نظریه ، نقش حسابرسان را قانون تعیین میکند و قانون از طریق اعطای اختیاراتی به حسابرسان برای آنها نقشی شبیه قاضی قائل است . مثلا طبق ماده ۱۴۸ اصلاحیه قانون تجارت ایران مصوب سال ۱۳۴۷ بازرسان مکلفند درباره صحت و درستی صورت دارایی و صورت حساب دوره عملکرد و سود و زیان و ترازنامه ای که مدیران برای تسلیم به مجمع تهیه می کنند و همچنین درباره صحت مطالب و اطلاعاتی که مدیران در اختیار مجامع عمومی گذاشته اند اظهار نظر کنند . از جمله اختیاراتی که قانون به بازرس می دهد ، دسترسی کامل به مدارک و سوابق شرکت و انجام هرگونه رسیدگی و تحقیقی است که لازم بداند . بدین ترتیب در مدل فوق نقش حسابرس در ارتباط با صورتهای مالی صاحبان کار ، مشابه نقش قاضی است در ارتباط با دعاوی قانونی.

## نظریه مسئولیت اجتماعی

برخی استدلال می کنند که نقش حسابرس را نمی توان در چارچوب مسئولیتهای صرفا قانونی محدود کرد انتظارات جامعه مسئولیتهای دیگری را در مقابل حسابرس قرار می دهد، این نظرات بطور خلاصه چنین است:

- ۱- کشف تقلب و کارهای غیرقانونی مدیران
- ۲- گزارش درمورد کارائی و شایستگی مدیران
- ۳- گزارش در مورد کنترلهای داخلی شرکتها
- ۴- حفظ منابع سایر استفاده کنندگان از صورتهای مالی

## نظریه مباشرت و نظارت

براساس این نظریه مدیران مباشران سهامداران تلقی می شوند . مدیران عبارتند از متخصصینی که سهامداران کار اداره و مدیریت وجوه خود را به آنها محول نموده اند . در این نظریه فرض بر این است که تمامی اطراف قضیه رفتار منطقی و معقول دارند ، همچنین فرض می شود که سرمایه گذاران از خطرات فریبکاری مدیران آگاهند و مدیران نیز از نگرانی سهامداران از این بابت اطلاع دارند . به همین علت مدیریت شرکت ، خود علاقمند به حسابرسی صورتهای مالی شرکت است . یکی از راههای آسوده خاطر کردن سرمایه گذاران ارائه صورتهای مالی حسابرسی شده است . این بدان معناست که مدیریت شرکت خود علاقمند به حسابرسی صورتهای مالی شرکت است و اعتقاد دارد که اگر کیفیت حسابرسی مطلوب نباشد ، سرمایه گذاران به مدیریت شرکت و صحت عمل او شک می کنند و در نتیجه ریسک سرمایه گذاری خود را بالاتر ارزیابی می کنند و لذا حاضرند سهام شرکت را به بهای کمتر خریداری کنند . این امر موجب می شود که هزینه های تامین مالی شرکت افزایش یابد و رشد شرکت با کندی مواجه شود ، بنابراین نظریه ، مدیریت خود دارای انگیزه های قوی جهت تاکید بر ارتقای کیفیت نظارت است و خواهان حسابرسی مستقل می باشد . این مدلها همزمان با تاکید متقابل بر یکدیگر در تعیین نقش کنونی حسابرس و نحوه گزارشگری دخالت داشته اند ، در عین حال ، مدل مسئولیت اجتماعی حسابرس بیش از مدل های دیگر پاسخگویی تحولات اخیر گزارشگری است.

## انواع حسابرسی

صاحب‌نظران تقسیم‌بندی‌های مختلفی از انواع حسابرسی ارائه کرده‌اند. به عنوان مثال آقای آرنز (arens) در کتاب نگرش جامعی بر حسابرسی، حسابرسی را به ۳ نوع عملیاتی، مالی و رعایت تقسیم‌بندی کرده است.

تقسیم‌بندی دیگری نیز در این رابطه وجود دارد که یکی در این جا ذکر می‌شود:  
-انواع حسابرسی از نظر تابعیت سازمانی:

حسابرسی مستقل: این نوع حسابرسی توسط افرادی مستقل از شرکت صورت می‌پذیرد که کارکنان واحد مورد رسیدگی نمی‌باشند و انتخاب آنها به عهده واحد مورد رسیدگی نیست.

-حسابرسی داخلی: معمولاً این نوع حسابرسی در مؤسسات بزرگ مشاهده می‌شود. حسابرسان داخلی در ارکان مؤسسات مورد حسابرسی هستند و در چارت سازمانی مؤسسه جایی برای آنان در نظر گرفته شده و حدود وظایف و اختیارات آنان روشن شده است.

هدف اصلی حسابرسی داخلی، ارزیابی نحوه انجام وظایف محول بر واحدهای مختلف مؤسسه است. کارکنان حسابرسی داخلی معمولاً زیر نظر مدیر عامل یا مقام ارشد دیگری می‌باشند. این موقعیت بالا در ساختار سازمانی مؤسسه، اطمینان می‌دهد که حسابرسان داخلی به اکثر واحدهای مؤسسه دسترسی داشته باشند. لازم است حسابرسان داخلی مستقل از رؤسای قسمتها و مدیرانی باشند که کار آنان را حسابرسی می‌کنند.

-انواع حسابرسی از نظر دلیل ارجاع کار:

حسابرسی الزامی: مانند حسابرسی شرکت های سهامی عام مطابق مقررات بورس اوراق بهادار تهران.

حسابرسی اختیاری: در چنین حالتی انجام حسابرسی یک کنترل اختیاری است و می تواند توسط صاحبان سهام مورد درخواست واقع نشود.

### انواع حسابرسی از نظر نوع رسیدگی:

- حسابرسی صورت های مالی: عبارت است از اظهار نظر تخصصی نسبت به مطلوبیت صورت های مالی در چارچوب اصول پذیرفته شده حسابداری. این نوع حسابرسی که توسط مؤسسات حسابرسی صورت می پذیرد، بررسی صورت های مالی شامل ترازنامه، صورت های سود و زیان یا سود (زیان) انباشته و گردش وجوه نقد و یادداشت های همراه را شامل می شود.

حسابرسی رعایت: حسابرسی رعایت عبارت است از جمع آوری و ارزیابی شواهد به منظور دستیابی به یافته هایی در خصوص رعایت قوانین و دستور العمل ها و ارئه گزارش در این رابطه. لازم به ذکر است که معیار در حسابرسی رعایت از پیش تعیین شده است. این معیار می تواند در قالب قوانین مالیاتی و از این قبیل باشد. از اینرو حسابرسی هیچ گونه نقشی در رابطه با تعیین و تشخیص معقول با مناسب بودن معیار ندارد.

حسابرسی ویژه: نوع خاصی از حسابرسی است که موضوعی مشخص و از پیش تعیین شده را در بررسی می کند و ممکن است به درخواست صاحبان سهام مؤسسه

حسابرسی شونده و یا غیر از آن صورت پذیرد. از جمله مواردی که این نوع

حسابرسی انجام می گیرد عبارت است از:

- کشف تقلب و سوء استفاده کارکنان یا مدیریت در شرکت

- مطابقت صورت های مالی با قراردادهای منعقد.

حسابرسی عملیاتی: فرایندی است منظم و با قاعده که به ارزیابی کارآیی، اثر بخشی، و رعایت صرفه های اقتصادی یک سازمان چارچوب کنترل های مدیریتی و گزارش نتایج ارزیابی همراه با ارائه پیشنهادات و توصیه های اصلاحی به افراد ذیصلاح می پردازد و نهایتاً منجر به استفاده بهینه از منابع سازمانی و ارتقاء بهره وری آن خواهد شد. عموماً حسابرسان در حسابرسی عملیاتی در مورد کلیه عملیات شرکت اظهار نظر نمی کنند، بلکه یافته ها و نتیجه گیریهای خود را در مورد عملکردها، فرایندها و روش های کنترل داخلی خاص که می تواند بطور کارا تر و اثر بخش تر انجام گیرد بیان می کنند . تا کنون در ایران حسابرسی عملیاتی به شکل گسترده انجام نمی پذیرد در صورتیکه امکانات اجرای این نوع حسابرسی فراهم آید، انتظار می رود مزایای زیر که نتیجه این نوع حسابرسی است فراهم آید:

۱- شناسایی آن دسته از هدف ها، سیاست ها و روش های سازمانی که تا کنون

تعریف نشده باقی مانده اند.

۲- ارزیابی اثر بخشی سیستم های کنترل مدیریت

۳- ارزیابی میزان قابلیت اطمینان و فایده گزارش های مدیریت

۴- شناسایی تواناییها و فرصت های بالقوه به منظور بهبود سودآور، افزایش درآمد و کاهش هزینه ها .

۵- ارزیابی میزان رعایت هدف ها، سیاست ها و رویه های سازمانی

۶- شناسایی معیارهای اندازه گیری میزان نیل به هدف های سازمان.

۷- شناسایی راهکارهای جایگزین.

۸- ارزیابی مستقل و بیطرفانه عملیات مشخص

۹- شناسایی اشکالات نقاط ضعف و دلایل بروز آنها

#### حسابرسی مبتنی بر سیستم:

ویژگی اصلی این نحوه عمل، اتکاء بر سیستم کنترل داخلی به عنوان مبنایی جهت حصول اطمینان از قابلیت اعتماد اطلاعات منعکسه در حساب ها است. در این روش، کنترل های داخلی به منزله یک منبع جدید شواهد حسابرسی در کنار آزمون های تفصیلی، نقش اساسی پیدا می کنند. بدین لحاظ هر گاه کنترل های داخلی صاحبکار موثر ارزیابی گردد، حسابرس قادر خواهد بود برای کسب بخشی از اطمینان لازم در مورد صحت سوابق حسابداری به کنترل های مزبور اتکا نماید.

حسابرسی مبتنی بر ریسک: «در این روش با استفاده از روش های آماری، میزان شواهد مورد لزوم جهت ارائه اظهار نظر تعیین می شود و با در نظر گرفتن سطح اطمینان و پیش بینی زمان و هزینه، استراتژی کلی حسابرسی پایه ریزی می شود. استفاده از روش مذکور مزایایی چون کاهش هزینه و زمان عملیات حسابرسی را به همراه خواهد داشت.»

قابل ذکر است که هم اکنون روش حسابرسی مورد استفاده در ایران، حسابرسی مبتنی بر سیستم می باشد.

### **تحول در متدولوژی حسابرسی:**

متدولوژی حسابرسی همگام با شناخت روش های مورد استفاده و روشن شدن کاستی های این روش ها به منظور بالابردن اعتماد عمومی نسبت به گزارش های حسابرسی و قابلیت دفاع از آنها و نیز به دلیل پیچیدگی روزافزون فعالیت های مربوط به کسب و کار، تغییر یافته است. تغییرات کیفی در متدولوژی حسابرسی اغلب در مقاطعی از زمان صورت گرفته که نارسایی هایی روش های موجود در محافل حرفه ای و یا محاکم قضایی کشورها مورد سؤال قرار گرفته و دست اندرکاران این حرفه را به چاره جویی جهت رفع نارسایی ها و نهایتاً تکمیل و اصلاح و نحوه کلی حسابرسی را داشته است. در این مسیر تکامل روش های زیر را می توان یافت:

### **حسابرسی مبتنی بر سند رسی یا "حسابرسی رویدادهای مالی":**

این نحوه عمل حسابرسی ، سندرسی را مبنای اصلی کار قرار می دهد و معاملات را به طور نمونه یا کامل از نقطه نظر مستندات و شواهد اعتبار و دقت ثبت های حسابداری مورد سند رسی قرار می دهد. کنترل محاسبات، بررسی طبقه بندی رویدادهای مالی و تطبیق صورت های مالی با دفاتر، بخشی از بررسی های این نحوه عمل است.



## حسابرسی مبتنی بر ترازنامه:

در این نحوه عمل حسابرسی، حسابرس کوشش خود را بر اثبات اقلام مندرج در ترازنامه متمرکز می نماید. در این روش فرض بر این است که وجود دارایی ها و بدهی ها مؤید وقوع معاملات و نقل و انتقالات مالی مربوط است. مزیت این نحوه عمل، صرفه جویی در مدت زمان حسابرسی و انجام آن در یک مرحله بعد از پایان سال مالی است. این روش هر چند وجود دارایی ها و بدهی ها را اثبات می کند، لیکن شواهدی حاکی از اعتبار معاملات ثبت شده بدست نمی دهد.

## وظیفه حسابرس خارجی

همانگونه که از محتوای دو هدف فوق الذکر استنباط می شود وظیفه حسابرس خارجی صرفاً رسیدگی به صورتهای مالی و ارزیابی عملکرد مالی شرکت مزبور در چارچوب قوانین و مقررات پذیرفته شده و مواد اساسنامه شرکت است. در حقیقت هدف حسابرس از رسیدگی به صورتهای مالی طبق استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی عبارت است از اظهار نظر نسبت به اینکه آیا صورتهای مالی و نتایج و تغییرات در وضعیت مالی را طبق اصول مورد قبول حسابداری که بطور یکنواخت اعمال شده است بنحو مطلوب نشان می دهد یا خیر

## تحول هدف های حسابرسی

هدف اصلی از حسابرسی در سال های قبل از ابتدای قرن بیستم کشف تقلب بود. در نیمه اول این قرن، هدف حسابرسی از کشف تقلب فاصله گرفت و به سوی هدف جدید

یعنی این که آیا صورت های مالی را منصفانه ارائه می دهد یا خیر تغییر کرد. به عبارت صحیح تر: «هدف از حسابرسی صورت های مالی این است که حسابرس بتواند درباره این که صورت های مزبور از تمام جنبه های با اهمیت طبق اصول متداول حسابداری تهیه شده است اظهار نظر کند.»

کشف تقلب هنوز به عنوان یکی از هدف های جزئی حسابرسی مطرح است، چرا که وجود تقلب یا اشتباه به طور مؤثری بر اظهار نظر حسابرس نسبت به صورت های مالی تأثیر می گذارد.

### نقش اصلی حرفه حسابرسی

دلیل اصلی وجود حرفه حسابرسی مستقل افزایش اعتبار صورت های مالی است. اجرای این نقش، حسابرسان را در موقعیتی منحصر به فرد در جامعه قرار می دهد. اعتبار دادن به صورت های مالی به معنای ایجاد اطمینان از مطلوبیت ارائه و قابلیت اتکای آنهاست. افرادی صلاحیت افزایش صورت های مالی را دارند که:

اولاً: صلاحیت فنی لازم برای اجرای یک رسیدگی را داشته باشند.

ثانیاً: مستقل از شرکت مورد رسیدگی باشند تا جامعه نسبت به واقع بینی و بی طرفی آنان اطمینان حاصل کند.

استفاده از عبارت حسابرسی شده در صورت های مالی به این معناست که ترازنامه، صورت سود و زیان، سود و زیان انباشته و صورت گردش وجوه نقد شرکت همراه یک گزارش حسابرسی است که توسط حسابرسان مستقل تهیه شده که در آن نظر حرفه ای خود را نسبت به مطلوبیت ارائه صورت های مالی شرکت اظهار کرده اند .



هدف این مقاله بررسی سیر تکامل تدریجی حسابرسی از تمامی جنبه های حسابرسی از قبیل: ماهیت، هدف و تکنیک های مورد استفاده در طول تاریخ از زمان پیدایش تا به امروز می باشد. به منظور انجام بررسی فوق مقاله زیر به پنج دوره تاریخی زیر تقسیم شده است:

• دوره اول قبل از سال ۱۸۴۰

• دوره دوم بین سالهای ۱۸۴۰ تا ۱۹۲۰

• دوره سوم بین سالهای ۱۹۲۰ تا ۱۹۶۰

• دوره چهارم بین سالهای ۱۹۶۰ تا ۱۹۹۰

• دوره پنجم از سال ۱۹۹۰ تا امروز

دوره اول قبل از سال ۱۸۴۰

اصولاً ظهور حسابرسی در زمانی های بسیار دور به خوبی مشخص نشده، اما اولین فعالیت های کنترل ابتدای تمدن های چین، مصر و یونان ظهور کرده است (Lee, 1960) در یونان باستان فعالیت های اشاره شده بسیار به حسابرسی امروزی شبیه بوده است، وجود این اقدامات را می توان با نقل قولی از آریستوتل که در زیر آورده شده به اثبات رساند:

... "آنها توسط عموم انتخاب می شوند. هر مامور دولتی می بایستی به آنها حسابدهی نماید. آنها کنترل های منحصر به فردی را بر موضوعاتی که می آرمایند اعمال می کنند. چنانچه فردی نسبت به اشتباهات اداری مجرم شناخته شود، آنها نسبت به محاسبه مبالغ این اشتباهات اقدام می نمایند".

در انگلستان زمان هنری اول (۱۱۳۵-۱۱۰۰) خزانه داری برای اولین بار تاسیس شد و ماموران ویژه ای به منظور بررسی معاملات در آمدی و هزینه ای کشور تعیین می شدند تا اطمینان حاصل شود که این معاملات به درستی صورت گرفته است ،به این ماموران اصطلاح حسابرس (auditor) گفته می شد.

در شهرهای ایتالیا از جمله فلورانس ونیز و جنوا فعالیت های مشابه ای به منظور ممیزی کالاهای حمل شده که توسط قایق -کشتی هایی که از دنیای قدیم و مرزهای اروپا به ایتالیا در تردد بودند از حسابرسان کمک گرفته می شد. بطور اجمالی در این دوران حسابرسی کاربرد تجاری بسیار کمی داشت و حسابرسی با هدف بررسی صداقت افرادی که مسئولیت داشتند، بکارگرفته می شدند و محدود به اثبات جزئیات هر معامله شده بود. در نهایت از روشهای نمونه گیری و شناخت کنترل داخلی خبری نبود .

دوره دوم بین سالهای ۱۸۴۰ تا ۱۹۲۰

حرفه حسابرسی تا ظهور انقلاب صنعتی در بریتانیا بوجود نیامد. مطابق نظر براون (۱۹۶۲) با ظهور انقلاب صنعتی و گسترش شرکتهای بزرگ تولیدات صنعتی با حجم وسیع و بر پایه ماشین آلات پدیدار شدند، بنابراین منابع مالی عظیمی از سرمایه گذاری نیاز بود تا این حجم وسیع از مخارج سرمایه ای را تامین نماید.

از طرف دیگر، بازارهای سرمایه ای این دوران بدون ضابطه و با درجه بالای سوداگری ظهور کرد که پیامد آن نرخ بالای ورشکستگی مالی و افزایش لجام گسیخته بدهی شرکت ها بود. با مشاهده این وضعیت مشخص بود که رشد سرمایه گذاری های کوچک که رو به

وخامت گذاشته بود نیاز به حمایت داشت. از اینرو در این دوره شرایط برای ظهور حرفه حسابرسی محیا شد.

با عطف به شرایط مذکور قانون شرکتهای سهامی در سال ۱۸۴۴ در انگلستان به تصویب رسید. قانون فوق مقرر می داشت که مدیران شرکتهای مسئول تهیه دفاتر و ترازنامه آن هستند. همچنین این قانون تعیین حسابرس به منظور رسیدگی به حسابهای شرکت را الزام آور نمود با این حال ارائه ترازنامه سالیانه به سهامداران و الزامات قانونی

حسابرسی تا سال ۱۹۰۰ که مطابق قانون ۱۸۶۲ به اجرا درآمد، عملی نشد .

مطابق نظر پورتر (۲۰۰۵)، حسابداران عموماً در سالهای آغازین این دوره ، مدیران شرکتهای بودند که وظیفه اصلیشان استفاده درست از منابع مالی واگذار شده از جانب سهامداران بود. حسابرسان طی این دوره منحصرآ از جانب سهامداران برگزیده می شدند. براون (۱۹۶۲) مدعی شد که حسابرسان طی این دوره ملزم به بررسی معاملات و نحوه تنظیم صحیح صورت های مالی و دفاتر شرکت بودند. توجه اندک به کنترل های داخلی همچنان وجود داشت.

طبق نظر پورتر (۲۰۰۵) اعمال حسابرسان در این دوره تحت تاثیر آرای دادگاه ها قرار می گرفت. برای مثال در آرای پرونده بانک لندن و بانک اصلی این موضوع که هدف حسابرسی کشف تقلب و اشتباهات است را تقویت می کردند . همچنین طبق عبارات کتاب راهنمای حسابرسی لورنس آر دیکس (۱۸۹۲) اهداف حسابرسی به شرح زیر عنوان شد:

۱- کشف تقلب

۲- کشف اشتباهات تکنیکی

۳- کشف اشتباهات در نتیجه بکارگیری نادرست رویه ها

به خوبی می توان از این کتاب استنتاج نمود که هدف حسابرسی در این دوره عبارت بود از "کشف تقلب و نمایش صحیح نقدینگی شرکت ها در ترازنامه"

دوره سوم بین سالهای ۱۹۲۰ تا ۱۹۶۰

رشد اقتصادی آمریکا در سالهای ۱۹۲۰ تا ۱۹۶۰ مکان توسعه حسابرسی را از انگلستان به آمریکا تغییر داد.

در سالهای احیای مجدد بعد از سقوط بورس وال استریت در سال ۱۹۲۹ سرمایه گذاری در واحدهای تجاری به سرعت گسترش یافت. در ضمن وجود بازارهای اوراق بهادار توسعه یافته و موسسات تضمین کننده اعتباری نیز این رشد را تضمین کرد. با بزرگ تر شدن ابعاد شرکتها جدایی مدیریت از مالکیت در این دوره سرعت یافت. بنابراین به منظور تداوم انتقال سرمایه از سرمایه گذاران به واحدهای تجاری نیاز بود تا بازیگران بازارهای مالی نسبت به ارائه تصویر واقعی و منصفانه وضعیت و عملکرد شرکت اطمینان خاطر داشته باشند .

با بررسی شرایط اقتصادی ذکر شده وظیفه حسابرسی اصولاً اعتبار بخشی به صورتهای مالی شرکتها بود . اجماعی عمومی در این دوره نسبت به تغییر رویکرد حسابرسی از کشف تقلب و اشتباه به اعتبار بخشی صورتهای مالی بوجود آمد، گواه این واقعیت ویرایش های پی در پی تست حسابرسی مونتگومری بود که در آن اظهار شده بود که " کشف تقلب در یک حسابرسی با وجود اهمیت آن ، هدفی ضمنی است " ( ۱۹۳۴ ، صفحه ۲۶ )  
مفهوم اهمیت ( کوئینان، ۱۹۴۶ ) و تکنیک های نمونه گیری ( براون، ۱۹۶۲ ) در حسابرسی

طی این دوره مورد استفاده قرار گرفت. توسعه مفهوم اهمیت و تکنیک های نمونه گیری برای پوشش معاملات متراکمی که در شرکتهای بزرگ سهامی به شکل گسترده ای وجود داشت مورد استفاده قرار می گرفت زیرا حسابرسان عملا قادر نبودند که تمامی معاملات را اثبات نمایند.

در ارتباط با استفاده از تکنیک های نمونه گیری حسابرسان نیازمند تکیه بر کنترل های داخلی واحد مورد رسیدگی بودند. تکیه بر کنترل های داخلی را می توان از طریق اظهارات زیر که از نشریه "Accounting Digest" در مارچ ۱۹۳۶ چاپ شد به اثبات رساند:

... "گام اول در زمانی برداشته می شود که برنامه ریزی حسابرسی شامل بررسی کلی سیستم نگهداری دفاتر باشد ... تنها وظیفه حسابرسان این نیست که کنترل های داخلی را ملاحظه نمایند بلکه تعیین اینکه چقدر می توان با تکیه بر این کنترل ها رسیدگی هایشان را تکمیل نمایند، مهم خواهد بود."

اصول بنیادین حسابرسی در این دوره تحت تاثیر پروندهای حسابرسی از جمله پرونده "مک کیسون و روبینز" قرار گرفت. آرای این پرونده منجر به تاکید بر مشاهده عینی دارایی ها از قبیل وجوه نقد و انبار موجودیها و استفاده از شواهد برون سازمانی شد. علاوه بر آن در پرونده پست رویال نیاز به حسابرسی صورت سود و زیان مورد تاکید قرار گرفت. با این حال حسابرسی صورت سود و زیان تنها با تصویب قانون ۱۹۳۴ کمیسیون بورس و اوراق بهادار در آمریکا و قانون شرکتهای در ۱۹۴۸ در انگلستان الزام آور شد.



مشخصه های اصلی حسابرسی این دوره شامل موارد زیر است (پورتتر، ۲۰۰۵):

• تکیه بر کنترل های داخلی شرکتها و استفاده از روشهای نمونه گیری

• جمع آوری شواهد حسابرسی از منابع درون و برون سازمانی

• تاکید بر صحت و مطلوبیت صورتهای مالی

• حرکت تدریجی به سمت حسابرسی صورت سود و زیان

تاکید بر مشاهده عینی داراییها و شواهد برون سازمانی

دوره چهارم بین سالهای ۱۹۶۰ تا ۱۹۹۰

اقتصاد جهانی در این سالها به رشد خود ادامه داد. در این دوره اهمیت توسعه در

تکنولوژی های پیشرفته مورد توجه بیش از پیش قرار گرفت. حسابرسان در دهه

۱۹۷۰ نقش مهمی را در تقویت اعتباردهی اطلاعات مالی و گسترش بازارهای سرمایه

کارا ایفا نمودند.

علی رغم اینکه اهداف حسابرسی مشابه دوره قبل بود، اما این دوره شاهد تغییراتی در

رویه های مورد عمل حسابرسی از ممیزی صرف در دفاتر به تکیه بیش از پیش بر

سیستم کنترل داخلی بود. علاوه بر آن حسابرسان ملزم به شناخت و مستند سازی

سیستم حسابداری با توجه ویژه به جریان اطلاعات و شناخت کنترل های داخلی شده

بودند. بنابراین زمانی که کنترل های داخلی موثر واقع می شد، حسابرسان سطح آزمونهای

محتوا را کاهش می دادند.

در اوایل دهه ۱۹۸۰ روشهای تعدیلی به وجود آمد که ارزیابی سیستم کنترل داخلی را

پروسه ای پر هزینه می یافتند و بنابراین حسابرسان شروع به بازگشت به سیستم های

کاریشان و استفاده بیشتر از روشهای تحلیلی نمودند ( صالحی، 2007) بسط این تغییرات در اواسط دهه ۱۹۸۰ حسابرسی مبتنی بر ریسک را بوجود آورد (Turly&Cooper,1991)حسابرسی مبتنی بر ریسک حسابرسی است که حسابرس بر نقاطی متمرکز خواهد شد که با احتمال بیشتری حاوی اشتباهات می باشد. به منظور استفاده از این رویکرد حسابرسان موظف هستند تا درک جامعی از مشتریانشان از بعد زمانی، پرسنل کلیدی، سیاست ها و صنعت مورد نظر داشته باشند. (پورتر، ۲۰۰۵) بیشتر شرکتها در این دوره به استفاده گسترده از سیستم های کامپیوتری برای انجام پروسه های مالییشان و سایر داده ها به منظور نظارت، و کنترل برخی از چرخه های عملیاتی و اداری روی آوردند. در کنار آن حسابرسان نیز اتکای سنگینی بر ابزارهای حسابرسی کامپیوتری زدند تا رویه های مورد عملشان را تسهیل نمایند.

در این دوره، حسابرسان علاوه بر حسابرسی صورت های مالی، ارائه خدمات مشاوره ای به واحدهای تجاری را آغاز کردند .

دوره پنجم از سال ۱۹۹۰ تا امروز

در نتیجه رشد شتابان اقتصاد جهانی در این دوره حسابرسی شاهد تغییرات سریع و بنیادینی از سال ۱۹۹۰ بود. می توان این حقیقت را که امروزه مشاهده نمود که حسابرسان از هدف اولیه خود یعنی تصدیق صورت های مالی فراتر رفته اند. حسابرسی نوین با ارائه رویکرد ”ریسک تجاری مشتریان“ به توسعه خود ادامه می دهد. رویکرد جدید بر این اندیشه که طیف گسترده ای از ریسک های تجاری مشتریانشان به حسابرسان مربوط می شوند، استوار است. طرفداران این رویکرد معتقدند که ریسک

های تجاری زیادی که کنترل شده هم نیستند بر صورتهای مالی تاثیر می گذارند ، بنابراین با درک جامع از طیف ریسک های موجود در واحد مورد رسیدگی، حسابرسان در وضعیت بهتری برای شناسایی اندازه و اهمیت و ارتباط این ریسک ها با حرفه حسابرسی قرار خواهند گرفت.

امروزه هدف غایی حسابرسی اعتبار دهی به اطلاعات مالی و غیر مالی مدیریت در گزارشات سالانه واحدهای تجاری است. هرچند که شرکتهای حسابرسی به شکل گسترده خدمات مشاوره ای برای واحد های تجاری نیز فراهم می کنند. در سال ۲۰۰۰ ، درآمدهای مشاوره در تمامی شرکت های عمده حسابرسی آمریکا بیش از درآمدهای حسابرسی بود. چنین وضعیتی باعث ایجاد تردید در نهاد های قانون گذار و سرمایه گذارنسبت به اینکه با وجود وابستگی زیاد شرکتهای حسابرسی به درآمدهای مشاوره ای آیا می توانند در بحث حسابرسی استقلالشان را حفظ نمایند، به وجود آمد . سقوط پی در پی شرکتهای بزرگ از جمله انرون ، آدلفیا ، وردکام و سان بیم در این سالها کیفیت حسابرسی ها را زیر سوال برده و بحران عدم اعتماد را برای حرفه حسابرسی بوجود آورد. پیامد این وضعیت طرح دعاوی قانونی سطح بالا بر علیه حسابرسان و تغییرات رادیکال در چندین کشور در قوانین و مقررات حسابرسی به جهت تقویت رویه های حسابرسی را در پی داشت. که برخی از این اقدامات در ادامه مطرح می شود:

#### • قانون ساربینز-آکسلی ( آمریکا )

در پاسخ به سقوط انرون قانون ساربینز-آکسلی به اجرا درآمد. رئیس کلی آن متمرکز بر استقلال حسابرس می باشد از جمله موضوعات مورد بحث در این قانون شامل : کنترل

کیفیت حسابرسی، گردش شرکاء حسابرسی، گزارش حقایق با اهمیت حسابرسان به کمیته حسابرسی و ... می باشد.

• گزارش رامسی ( استرالیا )

در نتیجه رسوایی شرکت بیمه HIH کمیسیون دولتی استرالیا پروفیسور رامسی را جهت بررسی انتشار بیانیه استقلال حسابرس به خدمت گرفت. در این گزارش پیشنهاداتی با هدف تقویت استقلال حسابرس ارائه شد:

• گنجاندن بیانیه در قانون شرکتهای سهامی مبنی بر مستقل بودن حسابرس

• الزام حسابرسان به اعلان رسمی به هیئت مدیره مبنی بر مستقل بودنشان

• منع ارتباطات ویژه بین حسابرس و ارباب رجوع

• بکارگیری حسابرسی مستقل در هیئت ناظر

• بکارگیری کمیته حسابرسی به منظور سرپرستی انتشار خدمات- غیر حسابرسی ،

دستمزد حسابرسی، حوزه های ناسازگار و ارتباطات حسابرس و ارباب رجوع

اگر چه هدف حسابرسی در دوره فعلی همان اعتبار دهی به صورت های مالی باقی مانده،

تغییرات بنیادین در رویه های مورد عمل حسابرسی که پیامد اصلاحات گسترده در

کشورهای مختلف به وقوع پیوسته است.

اصلاحات صورت گرفته در رویه های مورد عمل به شرح زیر می باشند.

تمرکز مجدد به علائق عمومی

• تعریف مجدد روابط حسابرسی

• تفکیک فعالیت های غیر حسابرسی و مشاوره ای از حسابرسی

• بازگشت روشهای حسابرسی به اصل توجه به ریسک ، عینیت و استقلال

• افزایش توجه نسبت به نیازهای استفاده کنندگان صورتهای مالی

• نتیجه:

رویکرد تاریخی توسعه حسابرسی نشان داد که هدف حسابرسی و نقش حسابرسان به طور مداوم در حال تغییر است.

ماتز (۱۹۷۵) ادعا نمود که وظیفه حسابرسی در یک اقتصاد بازار با رضایت اجتماعی

حاصل می شود به این دلیل که:

” اجتماع فرض وجود یک گروه حرفه ای را یا برای خود می پذیرد یا نه، در این زمان

حرفه یا نقش قابل قبولی برای خود در اجتماع پیدا می نماید و یا اینکه از بین می رود.

از آنجایی که شرایط و نیازهای موجود تغییر می کنند، اجتماع ممکن است نقش های راسما

پذیرفته شده را رد نماید از اینرو گروه های حرفه ای بطور مداوم نسبت به درجه

مناسب اصلاح و بازبینی خود آگاه می شوند ” .

نهایتا، ذکر این نکته ضروری است که تغییر در انتظارات جامعه و پاسخ حرفه حسابرسی

به این تغییرات همیشه در یک زمان رخ نمی دهند

### **اهمیت حسابرسی مستقل**

*بعد از انقلاب صنعتی و تشکیل شرکت هایی با سهامداران زیاد و سرمایه هنگفت، جدایی*

*مالکان (سهامداران) و مدیران، موضوعی جدایی ناپذیر از فعالیت های اقتصادی شد. این*

*موضوع در عصر جهانی شدن سرمایه و تاسیس شرکت های سهامی چندین هزار*

*سهامداری که ممکن است در یک کشور نباشند تشدید شده است .*

به دلیل این جدایی، سهامداران و مالکان برای اطمینان از حفظ ثروتشان و انجام امور شرکت طبق اهداف تعیین شده که مهمترین آنها افزایش ثروت مالکان است به فکر چاره افتادند که در نهایت به بهترین و کم هزینه ترین راه حل، یعنی مراجعه به افرادی مستقل، کار آزموده و امین به نام حسابرس مستقل منتج شد.

یکی از مهمترین منابع اطلاعاتی تصمیم گیری سرمایه گذاران، مدیران، اعتباردهندگان، نهادهای نظارتی، اتحادیه های صنفی و کارگری، تحلیل گران مالی، دولت و... صورت های مالی تهیه شده توسط مدیران است. این تهیه کنندگان به دلایلی از جمله تضاد منافع احتمالی با سایر گروه های استفاده کننده اطلاعات، جانبداری از منافع یکی از گروه های استفاده کننده اطلاعات، منافع شخصی یا سازمانی، خوب جلوه دادن وضعیت شرکت، دریافت اعتبار با نرخ بهره مناسب، کاهش مالیات، افزایش پاداش، تداوم مدیریت و... ممکن است اقدام به انتشار اطلاعاتی کنند که باعث گمراهی استفاده کنندگان شود.

بیشترین استفاده کنندگان اطلاعات صورت های مالی یعنی سرمایه گذاران و صاحبان موسسات برای جلوگیری از دستکاری احتمالی اطلاعات توسط تهیه کنندگان و اطمینان از نمایش مطلوب وضعیت موسسات خود در صورت های مالی، بررسی مطلوبیت صورت های مالی را به حسابرسان می سپارند. بررسی جستجوگرانه مدارک حسابداری و سایر شواهد زیربنای صورت های مالی از طریق کسب آگاهی از سیستم کنترل های داخلی و بازرسی مدارک، مشاهده دارایی ها، پرسش از منابع داخل و خارج موسسه مورد رسیدگی و اجرای سایر روش های رسیدگی توسط فردی غیر از تهیه کنندگان صورت های مالی به منظور

اظهار نظر حرفه‌ای نسبت به مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری بر اساس حسابرسی به عمل آمده را حسابرسی می‌گویند. صورت‌های مالی موسسات برای بهره‌مندی از کیفیت مطلوب، قابلیت مقایسه عملکرد سال‌های مختلف یک شرکت با خود و شرکت‌های دیگر باید طبق اصول و خط‌مشی‌هایی که به آن اصول حسابداری می‌گویند تهیه شود. حسابرسان موظفند حسابرسی خود را چنان برنامه‌ریزی کنند که اطمینانی معقول بر اساس حسابرسی‌شان به استفاده‌کننده اعطا کنند که صورت‌های مالی حسابرسی شده وضعیت مالی شرکت را طبق اصول پذیرفته شده حسابداری به نحو مطلوب نمایش می‌دهد. با توجه به تعریف حسابرسی و توضیحات ذکر شده حسابرسان برای یافتن تقلب و مچ‌گیری فعالیت نمی‌کنند. بلکه وظیفه اصلی آنها اظهار نظر حرفه‌ای درباره مطلوبیت ارائه اطلاعات در صورت‌های مالی است. حسابرسان با توجه به نوع رسیدگی‌هایشان که نمونه‌ای است نمی‌توانند اطمینانی 100 درصد از عاری بودن صورت‌های مالی از تقلب و اشتباه به استفاده‌کنندگان بدهند. اما حسابرسان در بررسی‌های خود ممکن است اشتباهات و تقلب‌هایی را کشف کنند. حتی در صورتی که حسابرسان با صرف وقت طولانی و هزینه فراوان تمام اسناد مالی را بررسی کنند هم نمی‌توانند اطمینان ۱۰۰ درصدی بدهند زیرا حسابرسان قادر به کشف تقلبات دسته‌جمعی (تبانی) نخواهند بود.

تهیه‌کنندگان اطلاعات در دنیایی که تجارت و سرمایه‌گذاری در آن جهانی شده، از سوی استفاده‌کنندگان اطلاعات به شدت تحت فشار هستند و می‌خواهند اطلاعات جدید و به موقع، در عین حال قابل اتکا (قابل اطمینان) دریافت کنند. حسابرسان برای رفع

نیاز استفاده کنندگان در حسابرسی خود به جای سند رسمی تمام مدارک پشتوانه صورت‌های مالی مجبورند از حسابرسی مبتنی بر سیستم کنترل‌های داخلی شرکت مورد رسیدگی یا حسابرسی مبتنی بر ریسک استفاده کنند.

حسابرسی مبتنی بر سیستم کنترل‌های داخلی شرکت مورد رسیدگی: حسابرسان با بررسی، مذاقه و شناخت سیستم کنترل‌های داخلی، جایگاه حسابرس داخلی و نوع فعالیت شرکت و غیره ممکن است با اتکا بر سیستم کنترل‌های داخلی شرکت مورد رسیدگی، با بررسی تعداد محدودی از مدارک با استفاده از تجربه و قضاوت حرفه‌ای با صرف کمترین وقت و هزینه اظهار نظر حرفه‌ای کنند یا با عدم اتکا بر سیستم‌های کنترل داخلی موسسه مورد رسیدگی به علت ضعف یا عدم اجرای مناسب آن کنترل‌ها با صرف وقت و هزینه فراوان پس از بررسی‌های زیاد اظهار نظر حرفه‌ای کنند.

حسابرسی مبتنی بر ریسک: حسابرس با احتمال خطر حسابرسی که شامل احتمال خطر ذاتی، احتمال خطر کنترل و احتمال خطر عدم کشف است روبه‌رو است. احتمال خطر حسابرسی یعنی حسابرس نادانسته نظر خود را درباره صورت‌های مالی حاوی خطای (تحریف) با اهمیت بطور مناسب تعدیل نکند. در حسابرسی مبتنی بر ریسک حسابرس با برآورد ریسک هر گروه از حساب‌های ترازنامه، سود و زیان و... حسابرسی را برنامه ریزی و میزان رسیدگی‌ها را تعیین می‌کند.

حسابرسان علاوه بر اظهار نظر حرفه‌ای درباره مطلوبیت صورت‌های مالی می‌توانند صاحبکار را در شناخت نقاط ضعف سیستم‌های کنترل داخلی و تهیه صورت‌های مالی مطلوب‌تر یاری کنند. حضور حسابرسان در موسسات مورد رسیدگی از نظر روانی حضور



فردی کار آزموده و مراقب را برای کارکنان موسسه تداعی می‌کند تا آنها را به انجام امور به نحو مطلوب و طبق مقررات تشویق کند. مهمترین وظیفه حسابرسان تهیه گزارش حسابرسی است که در آن اظهار نظر حرفه‌ای خود را درباره مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری به صراحت اعلام می‌کنند. اظهار نظر حسابرسان ممکن است یکی از ۴ نوع الف) مقبول ب) مشروط ج) مردود ه) عدم اظهار نظر باشد.

الف) نظر مقبول: یعنی به نظر حسابرس، صورت‌های مالی واحد مورد حسابرسی وضعیت مالی شرکت را طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب نمایش می‌دهد.

ب) نظر مشروط: حسابرس در حسابرسی خود به مواردی پی برده که نه آنقدر مهم است که درباره صورت‌های مالی مجوز اظهار نظر مردود یا عدم اظهار نظر بدهد نه آنقدر بی‌اهمیت که اجازه اظهار نظر مقبول دهد.

ج) نظر مردود: حسابرس در حسابرسی خود به موارد بسیار مهمی (اساسی) پی برده است که صورت‌های مالی، استفاده‌کنندگان را گمراه خواهد کرد و مدیران موسسه مورد حسابرسی حاضر به اصلاح آنها نشده‌اند. (توافق نکردن مدیران موسسه مورد حسابرسی و حسابرس مثلاً در اجرای یکی از اصول حسابداری و...) ...

د) عدم اظهار نظر: حسابرس به دلایلی از جمله ابهام بسیار با اهمیت اساسی یا زیر سوال رفتن فرض تداوم فعالیت یا عدم قابلیت اتکا بر سیستم کنترل داخلی نمی‌تواند اظهار نظری ارائه کند. حسابرسان با حسابرسی به عمل آمده سهامداران خرد و بدون نفوذ را مطمئن می‌کنند که فردی ناظر، متخصص و مستقل می‌تواند از حقوق آنها دفاع کند. همچنین مدیران شرکت‌های مورد حسابرسی می‌توانند با استناد به گزارش حسابرسان

مستقل امانتداری، بهره‌وری و اثر بخشی فعالیت‌ها و تصمیمات خود را نشان بدهند.

دولت‌ها می‌توانند بدون صرف هزینه‌ای با اتکا بر گزارش حسابرسان مستقل و با اطمینان معقولی که به صورت‌های مالی حسابرسی شده خواهند داشت مبلغ سود و زیان شرکت‌ها را طبق صورت‌های مالیشان قبول و به در آمد مالیاتی که مورد توافق دولت و شرکت‌ها خواهد بود دست یابند. موسسات مورد حسابرسی نیز با اتکا به گزارش حسابرسان می‌توانند به تامین مالی با نرخ‌های کمتر دست یابند و از پرداخت هزینه‌های تامین مالی زیاد بپرهیزند. همچنین اعتبار دهندگان نیز با اطمینان از وصول مطالبات به موسساتی که گزارش حسابرسی آنان مقبول یا بدون بند است با خیال راحت از بازپرداخت تعهدات به موسسات مورد حسابرسی تسهیلات پرداخت کنند. جامعه حسابرسان برای حفظ اعتماد جامعه، حفظ استقلال و نمایش آن اقدام به تشکیل NGOهای خود انتظامی کرده‌اند که این NGOها وظیفه تعیین صلاحیت، تنبیهات متخلفان این حرفه را بر عهده دارند. (مثل: انجمن حسابداران رسمی، انجمن حسابداران خبره....)

حال با توجه به توضیحات گفته شده می‌توان نتیجه گرفت که حسابرسان مستقل با حسابرسی خود و نتیجه آن که گزارش حسابرسی است در انجام امور زیر نقش عمده و مهمی بر عهده دارند:

- افزایش اطمینان به اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی برای تصمیم‌گیری فعالان اقتصادی و سرمایه‌گذاران حال و آتی.
- اطمینان دهی به مالکان در انجام امور موسسه طبق خط مشی تعیین شده و گزارش آن طبق استانداردهای حسابداری.

- اطمینان مدیران از نمایش مطلوب و بدون غرض تلاش‌ها و فعالیتشان.
- کمک به دولت در دریافت مالیات بدون صرف هزینه وصول آن.
- کمک به اعتبار دهندگان در اعطای اعتبار با نرخ‌های معقول و اطمینان از وصول آنها.
- کمک به گسترش حرفه حسابرسی، حسابداری و اشتغال زایی.
- تعدیل منافع گروه‌های مختلف استفاده کننده از صورت‌های مالی و جلوگیری از  
جانبداری صورت‌ها از منافع یک گروه.
- کمک به موسسات حسابرسی شده برای دریافت اعتبارات مورد نیاز با حداقل هزینه

## حسابرسی مبتنی بر سیستم های کامپیوتری

فناوری اطلاعات، منابع اطلاعاتی گوناگونی در اختیار کاربران قرار می‌دهد که براساس آن، نیاز به صورتهای مالی سنتی کاهش می‌یابد و حساب‌رسان به تفکر در مورد نحوه انجام حسابرسی واداشته می‌شوند .

تغییرات فناوری (مانند گزارشگری لحظه به لحظه فعالیت، مبادله الکترونیک داده‌ها، هوش مصنوعی، زبان گزارشگری جامع واحد تجاری) مخاطرات جدیدی را برای حسابرسی به وجود آورده که از مهمترین آنها، از دست رفتن اهمیت نسبی صورتهای مالی سالانه نزد استفاده‌کنندگان و به‌ویژه سرمایه‌گذاران و منسوخ شدن اطلاعات تاریخی است. یکی از این تغییرات، پدیده «تجارت الکترونیک» است. از آنجا که در محیط الکترونیک، بیشتر شواهد تنها به صورت الکترونیک در دسترس خواهد بود، از این رو، تغییر در رویه‌های حسابرسی نیز احساس می‌شود. تجارت الکترونیک به عنوان یکی از پیامدهای فناوری اطلاعات برای حساب‌رسان، مزایا و معایبی دارد و حسابرسی مستمر به عنوان راهکاری برای حسابرسی در چنین محیطهایی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

یکی از الزامات جامعه‌ای پویا و سالم برای فعالیتهای مالی و اقتصادی، وجود فضای مطمئن و امن است. حساب‌رسان با دانش و تجربه خود، توانایی ایجاد چنین فضایی را دارند. بیش از صد سال است که حسابداران حرفه‌ای خدمات حسابرسی و اعتباربخشی را ارائه می-

دهند (N. Zhao & C. Yen, ۲۰۰۴)

امروزه حسابرسی، نقش مهم و حساسی در جوامع به‌عهده دارد. یکی از نقشهای

حسابرسی، ایجاد ارزش افزوده برای شرکت از طریق کاهش هزینه تامین مالی یا افزایش در قیمت سهام شرکت است. با توجه به اهمیت حسابرسی، توجه به ریسکهای حسابرسی نیز ضروری به نظر می‌رسد. یکی از این ریسکها، پیشرفت فناوری اطلاعات و به‌ویژه تجارت الکترونیک است. فناوری اطلاعات، منابع اطلاعاتی گوناگونی در اختیار کاربران قرار می‌دهد که بر اساس آن نیاز به صورتهای مالی سنتی و در نتیجه، کفایت حسابرسی سنتی کاهش می‌یابد.

فناوریهای مربوط به تجارت الکترونیک، فرایندهای خرید، فروش، ارائه خدمات به مشتریان و حتی نحوه سرمایه‌گذاری در شرکتها را تحت تاثیر قرار می‌دهد (۲۰۰۴ Abou-Musa). در نتیجه فناوری اطلاعات، نحوه تهیه، حسابرسی و استفاده از صورتهای

مالی تغییر می‌کند. این تغییرات، ریسکهای جدیدی را متوجه حسابرسی می‌کند که مهمترین آنها شامل موارد زیر است :

از دست رفتن اهمیت نسبی صورتهای مالی سالانه نزد استفاده‌کنندگان به‌ویژه سرمایه‌گذاران، و

### منسوخ شدن اطلاعات تاریخی.

تجارت الکترونیک به عنوان پیامد پیشرفت فناوری اطلاعات، شامل تمام فعالیتهای تجاری است که با استفاده از برنامه‌های کاربردی رایانه‌ای انجام می‌شود. این فعالیتها ممکن است شامل: فروش مستقیم الکترونیکی، مدیریت ارتباط با مشتری، مدیریت زنجیره تامین و استفاده از اینترنت به عنوان ابزاری برای انجام مبادلات تجاری باشد. بولتن شماره ۳ هیئت رویه‌های حسابرسی با عنوان «تجارت الکترونیک؛ شناخت ریسک

صورت‌های مالی (۲۰۰۱)»، راهکارهای مناسبی برای حسابرسی تجارت الکترونیک ارائه داده است. یکی از الزامات مهم حسابرسی در این محیط، طراحی صحیح فرایندهای حسابرسی است؛ چون بیشتر شواهد، تنها به صورت الکترونیک در دسترس خواهد بود. حساب‌برسان مستقل باید بتوانند صحت و کفایت این شواهد را ارزیابی کنند. از این رو، به ناچار افزون بر کسب مهارت‌های گذشته در تشخیص اعتبار، صحت و کامل بودن ثبتهای حسابداری، نیاز به مهارت‌های فنی لازم برای حسابرسی تجارت الکترونیک نیز احساس می‌شود.

### کاربرد فناوری در علوم مالی

با گسترش روزافزون استفاده از فناوری اطلاعات در علوم مختلف، علوم مالی نیز ناچار به پذیرش این موضوع هستند. در این میان می‌توان به ۴ مورد از کاربردهای فناوری اطلاعات در علوم مالی اشاره کرد که ممکن است به نوعی به عنوان چالش‌های جدید رشته حسابرسی مطرح باشد.

1. گزارشگری برخط فعالیت: وظیفه اصلی حسابرسی، اظهار نظر درباره مطلوب (منصفانه) بودن صورت‌های مالی است. این موضوع از طریق توجه به اصول پذیرفته شده حسابداری به‌عنوان معیار و استفاده از استانداردهای حسابرسی برای انجام صحیح و کامل حسابرسی، به دست می‌آید. به دلیل زمانبر و هزینه بر بودن، صورت‌های مالی سنتی را فقط چند بار در سال می‌توان تهیه، حسابرسی و منتشر کرد. با پیدایش فناوری اطلاعات، هم اکنون بسیاری از رویدادها بدون مستندات کاغذی و به صورت الکترونیکی ثبت می‌-

شوند و تمام فرایندهای خرید، فروش، تولید و ... بدون هیچگونه مستندات کاغذی و تنها در عرض چند ثانیه ثبت و بایگانی می‌شوند. با توجه به در نظر گرفتن این موضوع و اینکه حسابرسی سنتی بر مبنای رسیدگی به شواهد کاغذی صورت می‌گیرد، تغییر در فرایندهای حسابرسی برای انطباق با حسابداری الکترونیک، ضروری است.

2. مبادله الکترونیک دادهها: فرایند مبادله الکترونیک دادهها تاثیر شگرفی بر مبادلات، اطلاعات و ... دارد. هدف از مبادله الکترونیک دادهها فراهم آوردن امکانات انجام تجارت بدون مستندات کاغذی برای صرفه‌جویی در هزینه و زمان شرکتها بود (N. ۲۰۰۴, Zhao & C. Yen,). با کشف دیگر کاربردهای این فناوری، کارآمدتر شدن زنجیره تامین مواد و عرضه محصول، کاهش ریسکهای مربوط به نقدینگی و استفاده از اطلاعات به وسیله سرمایه‌گذاران نیز پدید آمد.

با توجه به دسترسی تامین کنندگان مالی به پایگاههای اطلاعاتی شرکت، علاقه به صورتهای مالی سالانه تاریخی و اظهارنظرهای حسابرس در مورد آن کاهش یافته است و در عوض سرمایه‌گذاران به دنبال اطمینان از معتبر بودن اطلاعات موجود در پایگاههای اطلاعاتی شرکت هستند که با توجه به مهم بودن نیازهای استفاده کنندگان، این مورد نیز مستلزم تغییراتی در فرایند حسابرسی کنونی است.

3. هوش مصنوعی: سیستمهای خبره گروهی از نرم افزارها هستند که به منظور استفاده در حسابداری به کار می‌روند. این سیستمها برنامه‌هایی کاربردی اند که در حل مسائلی که طبیعتاً مستلزم مهارتها و تخصص افراد است، از حقایق، دانش و روشهای مناسب با استفاده از پایگاه دانش خود، بهره می‌برند.

باید یادآوری کرد که از این سیستمها می توان در حسابرسی نیز استفاده کرد که نمونه آن برنامه پردازش تهیه شده به وسیله موسسه های حسابرسی است که ریسک حسابرسی صاحبکار را بر مبنای پیچیدگی محیط پردازشگری رایانه ای صاحبکار، طبقه بندی می کند.

4. زبان جامع گزارشگری واحد تجاری: این زبان به زودی نحوه تهیه، گزارشگری و استفاده از اطلاعات شرکت را به طور کامل تغییر خواهد داد (۲۰۰۴ Yen) کمیسیون بورس و اوراق بهادار امریکا (SEC) نیز استفاده از این زبان را برای گزارشهای اطلاعات اصلی-K (10ها مجاز شمرده است. حسابرسی سنتی با روشهای کنونی با این زبان سازگار نیست. با این حال، حسابرسان نیز می توانند از این زبان برای کاهش هزینه های حسابرسی استفاده کنند.

بنابر بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۹۴ هیئت استانداردهای حسابرسی امریکا (ASB)، فناوری اطلاعات، ۵ جزء از فرایند کنترل های داخلی را تحت تاثیر قرار داده است. این ۵ جزء شامل: محیط کنترل، ارزیابی احتمال ریسک، فعالیتهای کنترل، اطلاعات، ارتباطات و نظارت است (یعقوب نژاد و طاهری، ۱۳۸۱). از این رو در این استاندارد،

توجه حسابرس به ۵ موضوع زیر جلب شده است :

1. آثار فناوری اطلاعات بر سیستم کنترل های داخلی،

2. کسب شناخت و ارزیابی حسابرس از سیستم فناوری اطلاعات،

3. انواع کنترل های سیستم فناوری اطلاعات که از نظر حسابرس با اهمیت اند،



4. استفاده از خدمات کارشناسان، و

5. درک حسابرس از فرایند سیستم .

### فرصتها و تهدیدهای تجاری الکترونیک برای حسابرسان

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) در سال ۲۰۰۲ اعلام کرده است که واژه

تجاری الکترونیک (E-commerce) باید جایگزین واژه دادوستد الکترونیک (E-

business) شود. منظور از تجاری الکترونیک فراهم سازی و توزیع کالاها و خدمات در

اینترنت با استفاده از فناوری دیجیتال است، اما دادوستد الکترونیک شامل تمام

فعالیت‌هایی است که توسط شرکت از طریق اینترنت صورت می‌پذیرد (Abou-۲۰۰۴-

Musa ).

پیشرفت سریع در تجاری الکترونیک روشهای سنتی تجارت را به شدت تحت تاثیر قرار

داده است؛ بنابراین حسابداران حرفه‌ای باید از اثرات این پیشرفت‌ها بر عملیات و حرفه

خود آگاهی داشته باشند و مهارت‌های لازم را برای استفاده از فناوری اطلاعات به دست

آورند تا بتوانند به موضوعهای جدید مانند مسائل اینترنتی مربوط به مالیات، تقلب

الکترونیک و حسابرسی مبادلات الکترونیکی بپردازند.

از جمله اثرات تجاری الکترونیک می‌توان به: تغییرات در ساختار سازمانی، نوع مشارکت

و توافقات تجاری، ساز و کارها و الگوهای ارائه کالاها و خدمات، قوانین و مقررات جاری

در شرکتها، نقش و مسئولیت‌های کارکنان، سطوح مدیریت، ویژگیهای کارکنان، انجام

تجاری، سیستم‌های حسابداری، فرایندهای شرکت و شواهد موجود در پشتیبانی معاملات

اشاره کرد. این تغییرات تاثیر زیادی بر حرفه حسابداری و حسابرسی دارد و فرصتها و ریسکهایی را فراروی حسابداران و حسابرسان قرار داده است.

### فرصتهای تجارت الکترونیک

پیاپی سازی تجارت الکترونیک، ابزار و روشهای جدیدی برای کاهش هزینهها، ارتباط موثرتر، افزایش فروش و بهبود کارایی و اثربخشی عملیاتی در اختیار سازمانها قرار می-دهد. یکی از اثرها و مزایای تجارت الکترونیک کمک به جهانی شدن است. تجارت الکترونیک نیاز به مکان و زمان خاصی ندارد و هرکس در هر زمان و مکانی میتواند با استفاده از آن نیازهای اطلاعاتی خود را برآورده سازد. بعضی از مزایای تجارت الکترونیک به شرح زیر است :

سودآوری و کاهش هزینه: از طریق فرایندهای الکترونیکی مانند مبادله سهام، مبادله پول و...،

سرعت: از طریق افزایش در سرعت انتشار اطلاعات و کمک به تصمیمگیری مدیران و سایر استفاده کنندگان،

فرصتهای جدید و ایجاد ارزش: از طریق انعطاف پذیری، تمرکز و نوآوری بر روی اینترنت.

طبق برآوردهای روزنامه نیویورکتایمز، مبادلاتی که در سال ۲۰۰۴ به وسیله تجارت الکترونیک صورت گرفته، از مرز ۷/۳ میلیارد دلار گذشته است و برآورد می شود که در آینده ای نزدیک، ۶۶ درصد مبادلات اقتصادی امریکا به وسیله تجارت الکترونیک انجام شود. با رشد روزافزون استفاده از تجارت الکترونیک، تا چند سال آینده می توان شاهد

بود که تمام مبادلات در کشورهای توسعه یافته به صورت الکترونیک انجام شود. این موضوع، حسابرسان را وادار می‌کند تا در مورد تاثیر پیاده‌سازی تجارت الکترونیک بر مشتریان، نحوه عمل و نحوه حسابرسی صورتهای مالی بیشتر مطالعه و بررسی کنند. یکی از ویژگیهای تجارت الکترونیک، مبادله الکترونیک داده‌هاست. برای ایجاد محیط کنترل شده به منظور انجام مبادلات الکترونیکی، نیاز به تشریک مساعی بین حسابرسان مالی، حسابرسان عملیاتی و حسابرسان فناوری اطلاعات است. دانش فناوری اطلاعات در بازار آینده برای حسابرسان صورتهای مالی، مزایای منحصر به فردی را دربر دارد. بسیاری از موسسه های حسابرسی، خدماتی به جز اعتباردهی (از قبیل: طراحی و پیاده‌سازی نرم‌افزارهای تجارت الکترونیک، ترکیب با سیستمهای حسابداری و میزبانی پایگاه اطلاع رسانی مشتریان) را انجام داده و می دهند (Abou-Musa). ۲۰۰۴

## نتیجه‌گیری

فناوری اطلاعات، روزبه روز از ارزش ذاتی صورتهای مالی سالانه می‌کاهد. این موج جدید باعث کاهش درآمد موسسه‌های حسابرسی از محل خدمات اعتباربخشی شده موضوع یا باید این کاهش درآمد را به عنوان یک واقعیت اساسی بپذیرد است. حرفه حسابرسی جامعه ارائه می‌دهد اصلاحات اساسی به عمل آورد یا در خدمتی که به

فرایند به منظور حرکت به سوی تطبیق با تغییرات در فناوری، دو تغییر بنیادی در و حسابرسی رخ داده است. اولین تغییر، گرایش به ارزیابی فرایندها و عملیات شرکت تغییر دوم حرکت به سمت تاکید بیشتر بر سیستم کنترل‌های داخلی مرتبط با اتکاپذیری (سیستم‌های اطلاعاتی است) (عرب مازار یزدی، ۱۳۸۵)

جدیدی را تجارت الکترونیک به عنوان یکی از پیامدهای فناوری اطلاعات، چالشهای فراروی حسابرسان قرار داده است. از این رو، روشهای دستی کنونی برای عصر حسابرسان مستقل باید بدانند (Abou-Musa الکترونیک کارآمد نیست (۲۰۰۴ حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد. آنان باید فناوری پیشرفته، چگونه فرایندهای تا بتوانند با استفاده از رویه‌هایی چون فرایند مهارتها و دانش لازم را به دست آورند الکترونیک پردازند حسابرسی مستمر به حسابرسی معاملات

عنوان راهکاری برای حل مسائل پیشروی حسابرسان، راه درست حسابرسی مستمر به است که سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان در پی اندیشیدن در مورد پاسخهایی (N. Zhao & C. Yen). آنند (۲۰۰۴)

حسابرسی، تغییر افکار حسابرسان برای ورود به محیط برای حفظ شهرت و اعتبار حرفه

دانش فنی مورد نیاز برای رفع تقاضاهای چنین گزارشگری مستمر و کسب مهارتها و محیطی الزامی است.

## فهرست مطالب

تعریف و هدف حسابرسی .....	۱
فلسفه و جایگاه حسابرسی.....	۱
نظریه شبه قضائی .....	۲
نظریه مسئولیت اجتماعی.....	۲
نظریه مباشرت و نظارت.....	۳
انواع حسابرسی .....	۴
انواع حسابرسی از نظر نوع رسیدگی: .....	۵
حسابرسی مبتنی بر سیستم: .....	۷
تحول در متدولوژی حسابرسی: .....	۸
حسابرسی مبتنی بر سند رسی یا "حسابرسی رویدادهای مالی": .....	۸
حسابرسی مبتنی بر ترازنامه: .....	۹
وظیفه حسابرس خارجی.....	۹
تحول هدف های حسابرسی.....	۹
نقش اصلی حرفه حسابرسی .....	۱۰
اهمیت حسابرسی مستقل .....	۲۱
حسابرسی مبتنی بر سیستم های کامپیوتری .....	۲۸
کاربرد فناوری در علوم مالی .....	۳۰
فرصتها و تهدیدهای تجارت الکترونیک برای حسابرسان .....	۳۳
فرصتهای تجارت الکترونیک.....	۳۴
نتیجهگیری .....	۳۶