

سیر تکاملی حسابرسی:

از رویکرد حسابرسی سنتی به حسابرسی آینده



ترجمه: مریم گوارا، محمدرضا محمدی

P.E. Byrnes, A. Al-Awadhi, B. Gullvist, H. Brown-Libur, R. Teeter, J.D. Warren, M. Vasarhelyi

چکیده

هدف این مقاله، شرح سیر تکامل حسابرسی و تاریخچه حسابرسی سنتی است. این مقاله، دومین مقاله به روزرسانی شده گزارش پژوهشی سال ۱۹۹۹ انجمن حسابداران خبره کانادا (CICA) و انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) در زمینه حسابرسی مستمر است. این مقاله با هدف ارائه دیدگاهی به رویکرد حسابرسی سنتی، چگونگی تحول آن و نحوه ادامه تحول آن در آینده حسابرسی، از سوی کمیته اجرایی خدمات اطمینان بخشی انجمن حسابداران رسمی آمریکا منتشر شده است. همچنین، هدف این مقاله ارائه درک بهتری از فعالیتهای صورت گرفته و فعالیتهای در حال وقوع در ارتباط با فناوری می باشد؛ به ترتیبی که خواننده در خصوص نحوه ادامه فعالیت حسابداران به عنوان عرضه کنندگان برگزیده خدمات اطمینان بخشی در اقتصاد جهانی به روز، درک بهتری پیدا کنند. موضوع اصلی تصویر شده این مقاله از موضوعهای مورد توجه اعضای انجمن حسابداران رسمی آمریکا و به طور کلی اعضای حرفه حسابداری است.

مقدمه

در حال حاضر، حسابرسی در شرایط بحرانی قرار دارد؛ به‌ویژه این‌که پیشرفت‌های صورت‌گرفته در زمینه فناوری اطلاعات در کنار رویکردهای مبتنی بر زمان واقعی برای انجام معامله‌های تجاری، چالشی برای حرفه حسابرسی به‌شمار می‌رود. هدف اولیه این مقاله نیز بررسی حدود پیشرفت رشته حسابرسی در ایالات‌متحد آمریکا و شناسایی مسیری می‌باشد که ممکن است طی شود؛ البته به این شرط که حسابرسی به پیشرفت خود ادامه دهد و در کل، خدمات ارزش‌آفرین درازمدتی به جامعه ارائه کند.

تاریخچه مختصر حسابرسی در ایالات‌متحد آمریکا

گرچه سالهای زیادی به استفاده از روشهای حسابرسی اتکا شده است، اما حرفه حسابرسی رسمی، عمر به‌نسبت کوتاهی دارد. افزون‌بر این، در طول تاریخ، بر رویکرد گذشته‌نگر و دوره‌ای تأکید شده است که در آن فعالیتها و رویدادهای اصلی، اغلب مدتها بعد از وقوع شناسایی می‌شوند یا به‌سادگی کشف‌نشده باقی می‌مانند. با توجه به پیشرفت‌ها و فناوریهای اخیر که به جنبشی کمک کرد که بیشتر میل به رویکرد پیش‌کنشی داشت و از الگوی تاریخی فاصله گرفت، ضروری است که حسابرسان بفهمند حسابرسی آینده در خود چه دارد و چگونه می‌توانند پیشرفت منطقی به سمت چنین وضعیتی را تجسم کنند. برای درک بهتر، خوب است که نحوه پیشرفت حسابرسی از شروع رسمی آن تا اوایل قرن بیستم را در نظر بگیریم.

انقلاب صنعتی و رشد انفجاری فعالیت بازرگانی به پذیرش گسترده روشهای حسابرسی منجر شد. راه‌آهن، در تلاش خود برای گزارشگری و کنترل هزینه‌ها، تولید و نسبت‌های عملیاتی، واسطه اصلی پیشرفت حرفه حسابداری در ایالات‌متحد بود (Chandler, 1977). به‌ویژه، با آغاز شرکت بنگاه‌ها در بازار سهام، مؤسسه‌های حسابرسی از نیاز به سازوکارهای کشف تقلب و پاسخگویی مالی آگاهانه و سرمایه‌گذاران، هرچه بیشتر به گزارش‌های مالی متکی شدند. گرچه این مسائل گسترش استفاده از سازوکارهای حسابداری و حسابرسی را تسریع کردند، اما بعد از سقوط بازار در سال ۱۹۲۹ بود که حسابرسی به فرایندی اجباری در ایالات‌متحد تبدیل شد.

به‌طور خاص، قانون بورس و اوراق بهادار سال ۱۹۳۴،

موجب تشکیل کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) شد. به کمیسیون بورس و اوراق بهادار در ابتدا اختیار داده شد که در میان دیگر مسئولیتها، وظیفه تهیه استانداردهای حسابداری و همچنین نظارت بر حسابرسان را به عهده داشته باشد. افزون‌بر این، کمیسیون ملزم شد قانونی را به اجرا گذارد که شرکتهای سهامی عام ایالات‌متحد، گزارشهای مختلف دوره‌ای در مقاطع زمانی منظم را به کمیسیون بدهند. برای کمک به کمیسیون در اطمینان یافتن از این‌که چنین گزارش‌هایی در مطابقت با اصول پذیرفته‌شده حسابداری (GAAP) تهیه شده، مؤسسه‌های حسابرسی در نهایت ملزم شدند که درباره اطلاعات ارائه‌شده، گزارش اطمینان‌بخشی خاصی تهیه کنند.

بسیاری از مؤسسه‌های حسابرسی موجود در دوره پس از این، به‌طور مستقل اداره نمی‌شدند؛ اما در عوض، به اطلاعات دریافتی از کارکنان مدیریت اتکا داشتند. افزون‌بر این، اصلاح استانداردهای حسابرسی به‌طور عمومی شامل اقدامهای واکنشی بود که در پاسخ به رویدادهای منفی تجاری بااهمیت رخ می‌داد. برای مثال، تا زمانی که فعالیت‌های تقلب‌آمیز در قضیه مک‌کسن و رایبنز (Mckesson & Robbins) در سال ۱۹۳۹، کشف نشده بود، انجام وظایف حسابرسی مانند رسیدگی عینی به موجودی کالا و تأیید حسابهای دریافتی، اختیاری بودند.

در نتیجه، انجمن حسابداران رسمی آمریکا، در اول اکتبر ۱۹۳۹، بیانیه رویه حسابرسی شماره ۱ (SAP 1) را صادر کرد و حسابرسان را ملزم ساخت که موجودی کالا را بازرسی و حسابهای دریافتی را تأیید کنند. در پی آن، حسابرسان به‌جای اتکای ساده بر تأییدیه‌های مدیریت، مسئول حسابرسی خود واحد تجاری شدند.

بعد از این مسئله، حسابرسی از طریق بازرسی و مشاهده، تبدیل به معیاری متعارف شد. حتی زمانی که سیستمهای خودکار حسابداری به تدریج در دهه ۱۹۵۰ به‌کار گرفته شدند، استفاده از رویه‌های حسابرسی دستی به‌تنهایی ادامه پیدا کرد. برای مثال، در سال ۱۹۵۴، سیستم یونی واک (UNIVAC) به‌عنوان یکی از اولین سیستمهای عملیاتی حسابداری الکترونیکی در ایالات‌متحد رونمایی شد.

هرچند که حساب‌رسان تنها در اوایل دهه ۶۰ به‌طور جدی به حساب‌رسی در پیرامون کامپیوتری توجه کردند؛ دو رویداد خاص، باعث این تحول شد.

اول این‌که **فلیکس کافمن (Felix Kaufman)** در سال ۱۹۶۱، کتابی در خصوص پردازش داده‌ها و حساب‌رسی الکترونیکی نوشت. این کتاب، حساب‌رسی به‌وسیله کامپیوتر را با حساب‌رسی پیرامون کامپیوتر مقایسه می‌کند. به‌طور تاریخی، حساب‌رسی پیرامون کامپیوتر، شامل رویه‌های دستی سنتی است که در آن وجود تجهیزات خودکار نادیده گرفته می‌شود. به این ترتیب، با کامپیوتر مثل یک جعبه دربسته برخورد می‌شود. در این مفهوم، حساب‌رسان به ورودیها و خروجیهای عینی دستگاه‌های خودکار اتکا می‌کنند و خود را درگیر نحوه پردازش واقعی رخ داده درون سیستمها، نمی‌کنند. برعکس، حساب‌رسی به‌وسیله کامپیوتر، مستلزم استفاده واقعی از سیستمهای کامپیوتری در آزمون کنترلها و معامله‌ها است. در پایان، حساب‌رسی با کامپیوتر شامل ارزیابی مستقیم نرم‌افزار کامپیوتری، سخت‌افزار و پردازشها می‌شود. در نهایت، حساب‌رسی به‌وسیله کامپیوتر، یا حساب‌رسی با کامپیوتر، در مقایسه با حساب‌رسی پیرامون کامپیوتر، ممکن است سطح اطمینان بسیار بالاتری فراهم سازد.

دوم این‌که شرکت **آی‌بی‌ام (IBM)** در سال ۱۹۶۳ کامپیوترهای مدل ۳۶۰ خود را معرفی و به بازار عرضه کرد که این دستگاه کار پردازشگری را نسبت به گذشته مقرون به‌صرفه‌تر ساخت. بدیهی است این پیشرفت‌ها در مجموع، تغییر الگویی را نشان می‌داد که فعالیت‌های حسابداری در آینده چگونه باید انجام شود و امکان می‌داد که به حرکت در جهت جدای از حساب‌رسی دستی سنتی توجه شود.

بسیاری از حساب‌رسان به‌رغم جریان پیشرفت به سمت حسابداری کامپیوتری، به حساب‌رسی پیرامون کامپیوتر ادامه دادند و تعداد کمی از آنها که حساب‌رسی کامپیوتری را انتخاب کرده بودند به مجموعه‌ای از برنامه‌های اختصاصی پرهزینه، پردردسر و ناکارآمد اتکا می‌کردند و به برنامه‌نویسی دائمی نیاز داشتند. بعد از آن، در دهه ۱۹۷۰، دو پیشرفت اساسی مؤثر رخ داد و حوزه‌های حسابداری و حساب‌رسی را تغییر اساسی داد.

اول این‌که رسوایی صندوقهای سرمایه‌گذاری در سال

۱۹۷۳ که اغلب به‌عنوان مهمترین رویداد در تاریخچه حساب‌رسی کامپیوتری به‌شمار می‌رود، رخ داد و طی آن معلوم شد ۲ میلیارد دلار بیمه‌نامه‌های جعلی صادر شده است که این رقم، تقریباً ۶۷ درصد از مجموع مانده این صندوق بود. بررسیها نشان دادند که حساب‌رسی کامپیوتری ممکن بود به‌سرعت پرده از این کلاهبرداری بردارد؛ زیرا تمام بیمه‌نامه‌های جعلی به شعبه شماره ۹۹ اختصاص یافته بود. در نتیجه، مؤسسه‌های حساب‌رسی بزرگ که پیش از این با عنوان ۸ مؤسسه بزرگ شناخته می‌شدند، واحدهایی متشکل از متخصصان کامپیوتری راه‌اندازی کردند تا از این طریق، به حساب‌رسی سیستمهای اطلاعاتی بپردازند.

دوم این‌که **قانون اقدامهای مرتبط با فساد خارجی (FCPA)** مصوب سال ۱۹۷۷، پیامدهای درخور توجهی برای حسابداران داشت. در اصل، قانون اقدامهای فساد خارجی، شرکت‌های امریکایی را از رشوه‌دهی به مقامهای خارجی به‌منظور کسب درآمد منع می‌کرد و مؤسسه‌های حساب‌رسی را ملزم می‌ساخت سازوکارهایی داشته باشند که این فعالیتها را کشف کنند. افزون بر این، قانون یادشده شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار را ملزم به استفاده از سیستمهای حسابداری مؤثرتر و مجهز به سیستمهای کنترل داخلی می‌کرد.

تصویب **قانون ساربنز اکسلی (SOX)** در سال ۲۰۰۲، باعث تغییر سریع شرکت‌های سهامی عام و حرفه حسابداری شد. این قانون، مسئولیت اطمینان‌بخشی در مورد عملیات و رویه‌های کنترل داخلی و نیز کیفیت گزارشگری مالی را به‌عهده مدیر و حساب‌رس قرار داد. گذشته از این، قانون ساربنز اکسلی باعث شد که رشته حسابداری به موضوع تقلب در حساب‌رسی بیشتر توجه کند.

برآورد شده است که زیانهای کلی ناشی از تقلب جهانی، بیشتر از ۲/۹ تریلیون دلار در سال ۲۰۰۹ بوده است (ACFE, 2010) و از همه مهمتر این‌که افزایش این رقم ادامه دارد. هرچند بعضی از جنبه‌های حساب‌رسی سنتی ارزش خود را حفظ کرده، اما حساب‌رسی آینده باعث ایجاد فرصتهایی برای افزایش استفاده از ابزار خودکار و عاملی برای بهبود اطمینان نسبت به مدیر مسئول و استفاده از داراییهای سهامداران، باقی می‌ماند.

در حال حاضر

حسابرسی در

شرایط بحرانی

قرار دارد

به ویژه این که

پیشرفتهای

صورت گرفته در

زمینه

فناوری اطلاعات

در کنار

رویکردهای

مبتنی بر

زمان واقعی

برای انجام

معامله‌های تجاری

چالشی برای

حرفه حسابرسی

به شمار

می‌رود

پس از مدتی، ممکن است که این امر منجر به پشتیبانی‌های بیشتر بعدی برای برنامه‌ها و رویه‌های مربوط به گسترش حسابرسی خودکار شده و شانس موفقیت در این که در نهایت به حسابرسی آینده دست یابیم را به شکل درخور توجهی افزایش دهد.

حسابرسی آینده

همانطور که پیشتر اشاره شد، ابزار حسابرسی به کمک کامپیوتر، توانایی‌هایی برای تقویت اثربخشی و کارایی حسابرسی دارند. با وجود این، به صورت تمام وقت و ۲۴ ساعت در هفت روز کار نمی‌کنند و در نتیجه نمی‌توانند محیط حسابرسی مستمری را به وجود آورند که که بتوان در آن، استثناها و ناهنجاریها را به هنگام وقوع، شناسایی کرد. به بیان دیگر، آنها توانایی کار کردن با جریانهای داده به هنگام یا نزدیک به زمان وقوع را نداشته‌اند؛ در نتیجه نمی‌توانند وقایع پرسش برانگیزی همچون احتمال تقلب و ناهنجاریها را به شیوه‌ای بهینه، مورد توجه قرار دهند. با توجه به پیشرفتهای اخیر در فناوریهای تجاری، تأکید پیوسته بر حسابرسی با نگاه به گذشته، فلسفه‌ای تاریخ مصرف گذشته است و در عوض، به راه‌حلهایی به هنگام احتیاج داریم. خوشبختانه، راه‌حلهایی که به تازگی پیشنهاد شده‌اند، هماهنگی بهتری با این دیدگاه دارند. در کل، برنامه‌هایی که در این دسته قرار می‌گیرند، این توان را دارند که به طور پیوسته موارد استثنا و ویژه را در مجموعه داده‌های سیستمهای مختلف تشخیص داده، اطلاعات و سازوکارهای اخطاری را به صورت جاری برای کارکنان مربوط فراهم آورند و در اساس به صورت بی‌درنگ با مواردی همچون تقلب، خطا و سوءاستفاده از منابع، مقابله کنند. افزون بر این، این برنامه‌ها می‌توانند با تحلیل

حسابرسی سنتی

بعد از ایجاد توافقه‌های اولیه بین حسابرس و صاحبکار، قرارداد حسابرسی به طور معمول با ارزیابی ریسک و صورت‌بندی برنامه حسابرسی که دامنه و هدف حسابرسی را مشخص می‌سازد، ادامه پیدا می‌کند. در ادامه آن، حسابرسان شواهد حسابرسی را جمع‌آوری و تحلیل می‌کنند و نظر خود درباره کنترل داخلی و اتکاپذیری اطلاعات تهیه‌شده از سوی مدیریت را شکل می‌دهند. در نتیجه‌گیری از قرارداد، حسابرسان گزارش رسمی ارائه می‌دهند و اظهارنظر می‌کنند. در حقیقت، این رویکرد بازتاب روش‌شناسی قرن بیستمی است که به موجب آن، هزینه بالا و فاصله زمانی درخور توجه زمانی در ارتباط با جمع‌آوری اطلاعات، پردازش و گزارشگری آن، وجود دارد؛ گرچه هزینه و فاصله زمانی تاریخی، امروزه عادی نیست. به احتمال زیاد، در فضای کسب‌وکار کنونی، مبادله‌ها اغلب به گونه‌ای ثبت و انباشته می‌شوند که امکان دارد بازخورد سریعی به سهامداران مربوط ارائه دهد. گذشته از این، دانشگاہیان و متخصصان این تحول اطلاعاتی را تشخیص داده و راه‌حلهای متعددی طراحی کرده‌اند که بازتاب بهتری از محیط کسب‌وکار فعلی است.

خودکارسازی حسابرسی

سازمانهایی که به صورت تاریخی به فرایندهای حسابرسی دستی عادت دارند، ممکن است به صورتی افزایشی از حسابرسی آینده بهره ببرند. چنین رویکردی در اساس به این منجر خواهد شد که ابتدا یک مطالعه آزمایشی صورت پذیرد تا از مزایای بالقوه خودکارسازی حسابرسی، اطمینان حاصل شود. از آنجا که مقاومت در برابر تغییر پدیده‌ای جهانی است، پیشروی تدریجی، و دقیق رویکردی قابل قبول تر به نظر می‌رسد.

لایه نظارت و کنترل

معماری لایه نظارت و کنترل (MCL)، به عنوان ابزار حسابرسی با هدایت کامپیوتر تلقی می‌شود که ممکن است در فراهم آوردن نظارت و کنترل پیوسته سیستم‌های اطلاعات حسابداری کمک کند (Debreceeny et al., 2005). ساختار لایه نظارت و کنترل، ابتدا به عنوان جایگزینی برای روش‌شناسی برنامه حسابرسی جاسازی شده معرفی شد. به‌ویژه آن‌که چندین محقق اشاره کرده‌اند که برخلاف برنامه حسابرسی جاسازی شده، لایه نظارت و کنترل نگرانی‌های کمتری را در ارتباط با نگهداری نرم‌افزار، مسئولیت‌های قانونی، استقلال مشتری و وابستگی به کارکنان شرکت، ایجاد می‌کند (Alles et al., 2006; Kuhn & Sutton, 2010).

لایه نظارت و کنترل، به لحاظ عملکرد، در اساس راه‌حل میان‌افزاری مستقل است که داده‌ها را از سیستم‌ها استخراج کرده و تحلیل‌های مناسب را به صورت مورد نظر روی آن‌ها انجام می‌دهد. عملکرد اصلی رویکرد لایه نظارت و کنترل، تحلیل مستمر و مقایسه داده‌های به‌دست آمده با معیارهای مشخص و یا دیگر معیارها است. هنگامی که موارد استثنا تشخیص داده شوند، گزارش‌هایی برای حساب‌برسان ارسال می‌شود تا مورد بررسی و تحقیق قرار گیرد. در نتیجه، رویکرد لایه نظارت و کنترل از بسیاری لحاظ، از جمله، جدا بودن متقابل برنامه حسابرس و سیستم مشتری، به رویکرد برنامه حسابرسی جاسازی شده ارجحیت دارد.

بسیاری از واحدهای تجاری، از انواع گوناگونی از سیستم‌های کاملاً متفاوت استفاده می‌کنند و این امر، خود موجب بروز سختیها و چالش‌های اساسی در ایجاد ارتباط مورد نیاز میان لایه نظارت و کنترل و سیستم‌های مختلف مشتری می‌شود. افزون بر این، با توجه به وضعیت ذاتی این روش، به عنوان یک راه‌حل نظارت و کنترل، ممکن است برخی این بحث را مطرح کنند که نگهداری و استقلال حسابرس در محیط لایه نظارت و کنترل، در ذات با مشکل مواجه خواهد شد.

به هر حال، با توجه به این شرایط، رویکرد لایه نظارت و کنترل، تقریباً همانند برنامه حسابرسی جاسازی شده، هنوز در عمل مورد پذیرش گسترده قرار نگرفته است.

تمامی مبادله‌های مالی در زمان رخداد آنها، به بهینه‌سازی عملکردهای حسابرسی کمک کنند. همچنین، این رویکرد فعال، بهره‌وری و اثربخشی در تشخیص مشکلات و فرصت‌ها برای بهبود کسب‌وکار را افزایش می‌دهد. با وجود این، پیش از ورود به این حوزه پیچیده‌تر، ملاحظه‌های اضافی نسبت به عملیات کسب‌وکار ضروری هستند.

در حرکت به سمت حسابرسی آینده، میزان خودکار بودن داده‌ها، کنترل‌ها و پردازش‌ها باید در نظر گرفته شود. شرکتی که از فرایندهای حسابرسی دستی خسته شده است، اگر این هدف را دنبال می‌کند که از حسابرسی آینده منافع بهینه کسب کند، بالأخره باید در نقطه‌ای، با این مسئله روبه‌رو شود. در اساس، اگر سازمانی داده‌ها، کنترل‌ها و پردازش‌های خود را به شیوه‌ای خودکار سازد که هماهنگی مناسبی با عملکردهای فناوری به‌کارگرفته شده داشته باشد، به احتمال کسب‌وکار آن سازمان در موقعیتی قرار خواهد گرفت که کیفیت حسابرسی را بهینه سازد.

برنامه‌های حسابرسی جاسازی شده

رویکرد برنامه‌های حسابرسی جاسازی شده (EAM)، شامل نصب پرونده‌های الکترونیکی یا قطعه‌های رمزی درون سیستم میزبان است. برای مثال، در روش ابزار آزمون یکپارچه (ITF)، مجموعه‌ای از پرونده اصلی «ساختگی» تهیه شده به وسیله حسابرس، در سیستم در حال کار مشتری منظور می‌شود و تراکنش‌های آزمایشی، به صورتی که حسابرس بخواهد، وارد این سیستم می‌شوند. سپس این اسناد طوری پردازش می‌شوند که تنها پرونده‌های اصلی ایجاد شده به وسیله حسابرس، تحت تأثیر قرار گیرند.

هرچند که چند سالی از پیشنهاد این رویکردها می‌گذرد، مشکلات متعددی آن موجب پذیرفته نشدن آنها در جامعه حسابرسی شده است. روش برنامه‌های حسابرسی جاسازی شده ممکن است منجر به کاهش عملکرد سیستم مشتری شود، مجموعه داده‌های اضافی در فهرست ثبت رویدادها درج شود و رمز برنامه‌ها در معرض دستکاری برنامه‌نویسان خیره قرار گیرد. به دلیل چنین موضوعهایی، در حال حاضر، روش برنامه‌های حسابرسی جاسازی شده به طور عمده به عنوان روشی دانشگاهی، موجودیت خود را حفظ کرده است.

استانداردهای تعیین شده دارند. حساب‌رسان را مطلع کند. افزون بر این، می‌توان برنامه‌های اضافی که برای تکمیل دیگر فعالیت‌های حسابرسی مربوط به انجام برنامه حسابرسی و ادعاهای سازمان مورد نیاز هستند را ایجاد و یا تأمین کرد.

دیگر ملاحظه‌های حسابرسی آینده

تا اینجای بحث نشان داده شد که فناوریهای پیچیده حسابرسی، به صورت فعال مورد تحقیق قرار گرفته و تهیه شده‌اند تا حسابرسی آینده را تسهیل کنند. با وجود این، بسیاری از سازمانها باید پیش از حرکت به سمت این حوزه، بر موارد بسیاری فائق آیند. برای مثال، انجمن حسابداران رسمی آمریکا و انجمن حسابداران خبره کانادا (۱۹۹۹)، فهرست زیر شامل شش شرط لازم برای حرکت به سمت حسابرسی آینده را تدوین کرده‌اند:

- موضوع اصلی با ویژگیهای مناسب؛ برای فراهم کردن اطلاعات اتکاپذیر، نیازمند فرایندهای کاملاً خودکار، بی‌درنگ پس از وقوع رخدادها و معامله‌ها هستیم.
- کسب‌وکارها، در زمینه فراهم کردن اطلاعات به‌هنگام برای فرایندهای کلیدی، به‌طور چشمگیری موفق بوده‌اند؛ اما استفاده از آنها برای حسابرسی، همچنان با دشواریهایی همراه است.
- اتکاپذیری سیستمهایی که موضوع اصلی را تأمین می‌کنند؛ احتمال این‌که سیستم در یک بازه زمانی به‌صورت مؤثر کار کند؛ اتکاپذیری هنگامی بهینه می‌شود که کنترل‌های شرکتی، مؤثر بوده و سیستم اطلاعات کامل و دقیقی را در زمانی مناسب، فراهم سازد.

- هر چند یک دهه است که خدمات تضمین اعتمادپذیری سیستم (SysTrust) از دور خارج شده، تنها در این زمان است که توجه بیشتری در رابطه با تضمین اعتمادپذیری سیستم، جلب شده است. این توجه نیز هنوز دارای ابهامهایی است.
- شواهد حسابرسی از سوی روشهای کاملاً خودکار تأمین می‌شوند؛ حساب‌رسان باید خیلی سریع دلایل تمام ناهنجاریها و خطاها را تشخیص دهند و تعیین کنند که این دلایل، ریشه در چه قسمتی دارند و اقدامهای اصلاحی مورد نیاز را با مدیریت مطرح کنند.
- هنوز موفق نشده‌ایم که شواهد حسابرسی را در زمان واقعی فراهم و استفاده کنیم.

انبار داده‌های حسابرسی

الگوی انبار داده‌های حسابرسی به‌عنوان یک روش حسابرسی ممکن، برای آینده ارائه شده است؛ به‌ویژه آن‌که به‌نظر می‌رسد این روش، مشکلات و نگرانیهای مرتبط با هر دو روش برنامه حسابرسی جاسازی شده و لایه نظارت و کنترل را کاهش می‌دهد. طبق تعریف، انبار داده‌ها عبارت است از: «مخزن بزرگی از داده‌ها-تنها یک انبار در سطح شرکت- با ابزاری برای استخراج و تحلیل داده‌ها» (David & Steinbart, 1999, 30). در اساس، انبار داده‌ها، با سیستمهای مختلف و متفاوتی در شرکت در ارتباط است؛ به‌نحوی که داده‌های مرتبط را که در سرتاسر سازمان تولید شده‌اند، به‌راحتی جمع‌آوری می‌کند (Rezaee et al., 2002). افزون بر این، ممکن است که درون انبار داده‌ها، حوضچه‌های داده تعبیه شده باشد که این حوضچه‌ها، انبارهای کوچکتر و متمرکزتری هستند که هر کدام به حوزه عملکرد به‌خصوصی، همچون حسابداری یا بازاریابی اشاره خواهند داشت. افزون بر این، این امکان وجود دارد که انبار حسابرسی و حوضچه‌های داده، روی کامپیوتر سرویس‌دهنده حسابرس قرار گرفته باشند.

رویکرد برنامه‌های کاربردی حسابرسی

پیشرفت جدیدتر شامل استفاده از برنامه‌های کاربردی (Apps) در انجام حسابرسیهای آینده است. کمیته اجرایی خدمات اطمینان بخشی انجمن حسابداران رسمی آمریکا (Zhang et al., 2012)، این ایده را ترویج داده است که مجموعه استانداردهای از داده‌های ناشی از چندین چرخه، از سوی مجموعه‌ای از «برنامه‌های حسابرسی» مورد استفاده قرار بگیرند که ممکن است در هماهنگی با برنامه‌ها یا ادعاها، ساخته یا تهیه شده باشند تا حسابرسی آینده را به‌صورت مؤثرتری انجام دهند. برای مثال، در فعالیت حسابرسی «تجزیه سنی حسابهای دریافتنی» می‌توان از یک برنامه حسابرسی استفاده کرد که جزئیات تراکنشهای حسابهای دریافتنی را مورد پرسش قرار داده، درصدهای تمامی گروه‌های تجزیه سنی را با استانداردهای صنعتی تعیین شده مقایسه کرده و هنگامی که درصدهای واقعی تفاوت درخور توجهی با

به نظر می‌رسد که نتوانسته است خود را با اقتصاد زمان واقعی همراه سازد. برخی از رویکردها و فنون حسابرسی که در گذشته ارزشمند بودند، اکنون قدیمی و تاریخ مصرف گذشته به نظر می‌رسند. همچنین، تکامل حسابرسی به نقطه‌ای حساس رسیده است که در آن، حساب‌رسان یا در ترویج و به‌کارگیری حسابرسی آینده، پیش‌تاز خواهند بود و یا همچنان شیوه‌ای برای وفادار ماندن به الگوی سنتی‌تر می‌یابند. رویکردهای حسابرسی آینده، به احتمال نیازمند آن هستند که حساب‌رسان، مقررات‌گذاران و وضع‌کنندگان استاندارد، تنظیم‌های مهمی را انجام دهند. چنین تنظیم‌هایی می‌توانند شامل این موارد باشند:

- تغییر در زمان‌بندی و تناوب حسابرسی،
- آموزش بیشتر در روش‌های تحلیلی و فناوری،
- به‌کار بستن روش رسیدگی کل جامعه به جای نمونه‌برداری،
- آزمون دوباره مفاهیمی همچون اهمیت و استقلال، و
- تعهد به تأمین استاندارد داده‌های حسابرسی.

حساب‌رسان باید مهارت‌های فنی و تحلیلی لازم که هم‌اکنون در بیشتر دوره‌های چهارساله حسابداری دانشگاهی وجود ندارند را فراگیرند.

قانون ساربنز اکسلی، اولین تغییر مهم را در ضوابط حسابرسی شرکت‌های دولتی ایجاد کرد. این نسخه جدید، بر ارزیابی حسابرسان از کنترل‌های داخلی تمرکز می‌کند که گام مهمی در اطمینان‌بخشی به سیستم‌های آینده‌ای است که زیرسیستم‌های مستقل دارند، کامپیوتری هستند و اغلب از منابع بیرونی تأمین شده‌اند. حرفه حسابداری، اکنون در مقابل فرصتی قرار دارد تا حسابرسی را هر چه بیشتر به سطح بالاتری از خودکار بودن برساند. ضروری است که حسابداران در نهایت این مسیر را در پذیرش و پیاده‌سازی حسابرسی آینده به‌نحوی هدایت کنند که در ارتباط با قراردادهای حسابرسی آینده، بهترین انتخاب به‌شمار آیند.



منبع:

Byrnes P.E., A. Al-Awadhi, B. Gullvist, H. Brown-Li-burd, R. Teeter, J.D. Warren, and M. Vasarhelyi, **Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit**, aicpa.org/FRC, 2012

• وسایل اتکاپذیر برای دستیابی به نتایج روش‌های حسابرسی طبق یک زمان‌بندی مناسب؛ پیامدهای روش‌های خودکار حسابرسی باید به‌صورتی اثربخش به حساب‌رسان منتقل شود؛ چنین چیزی به معنی داشتن روش‌های ارتباط الکترونیکی اتکاپذیر و مؤثر به‌همراه معیارهای امنیتی است.

• حرفه حسابرسی مستقل، هنوز فناوری‌های حسابرسی «نزدیک به رویداد» را به خدمت نگرفته است؛ هرچند که در حال توصیه به بخش‌های حسابرسی داخلی در رابطه با نحوه انجام این کار است.

• به‌موقع فراهم ساختن گزارش‌های حسابرسی و کنترل داشتن بر آن؛ اطلاعات سازمانی و گزارش‌های حسابرسی مرتبط با آن، باید به‌صورت جاری در دسترس باشند و استفاده‌کنندگان مجاز بتوانند به‌راحتی به آنها دسترس داشته باشند.

• به‌کارگیری گسترده کاربرگها، ابزارهای حسابرسی و توزیع گزارش داخلی شرکت به‌صورت خودکار، چالش‌های توزیع گزارش را به‌شکل درخور توجهی کاهش داده است.

• درجه بالای مهارت حسابرسان در فناوری اطلاعات و در موضوع اصلی در دست حسابرسی؛ حسابرسان باید مجموعه مهارت‌های لازم برای رسیدگی به قرارداد حسابرسی را داشته باشند.

• بسته‌های مهارت‌های فناوری اطلاعات که به‌وسیله متخصصان تهیه شده است؛ به‌تازگی آگاهی روبه‌رشدی از نیاز به افزایش مهارت‌های فناوری اطلاعات و تحلیلی در حساب‌رسان، به‌وجود آمده است.

بنابراین، مجموعه‌ای از متغیرها و ویژگی‌ها باید به میزان کافی مورد توجه قرار گیرند تا مزایای حسابرسی آینده کاملاً مشخص شوند. هرچند که معماری سیستم و اجزای نرم‌افزاری، از جمله ملاحظه‌های بسیار مهم هستند، عناصر تکمیلی همچون آموزش حسابرسان، محیط اجتماعی و فنی شرکت و فرهنگ مقام‌های بالای سازمان نیز بسیار بااهمیت هستند. در نتیجه، برنامه‌ریزی راهبردی جامع که موارد فنی و انسانی را به یکدیگر مرتبط می‌سازد نیز از مؤلفه‌های لازم برای تضمین انتقالی موفق به حسابرسی آینده است.

نتیجه‌گیری

حسابرسی در دهه گذشته گام‌های بزرگی برداشته، اما

