



ترجمه: مریم گوارا

چرا به روند رو به رشد استفاده از ابزار تحلیل داده‌ها و پیشرفتهای فناوری مرتبط با حسابرسی توجه می‌کنیم؟

حسابرسان در اعتبار بخشیدن به صورتهای مالی که بر مبنای آنها گزارشگری می‌کنند، نقش مهمی دارند. حسابرسیهای باکیفیت، پشتیبان ثبات مالی هستند. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی^۱ به‌عنوان استانداردگذار جهانی حسابرسی، مسئولیتی در راستای منافع عمومی دارد؛ اینکه استانداردها و رهنمودهایی برای حسابرسان تدوین کند تا دستیابی به حسابرسی باکیفیت تسهیل شود. این عمل به‌نوبه خود سبب ایجاد اعتماد عمومی و اطمینان به صورتهای مالی و در مقیاس گسترده‌تر، به گزارشگری مالی می‌شود.

نحوه اجرای حسابرسی در تاریخ این حرفه تغییرهایی داشته است. این تغییرها ناشی از تحولهایی بوده که در محیط فعالیت شرکتها و محیط فعالیت حسابرسان روی داده‌اند. پیش از رویکرد فعلی حسابرسی مبتنی بر ریسک، شرکتها در محیطی فعالیت می‌کردند که پیچیدگی بسیار کمتری داشت. در نتیجه، حسابرسی تا حد زیادی به‌شکل دستی انجام می‌شد؛ در این روش، بخش به‌نسبت زیادی از اطلاعات مالی زیربنای صورتهای مالی، بدون تأکید زیاد بر ماهیت و میزان ریسک تحریفهای بااهمیت، مورد آزمون قرار می‌گرفتند.

ایجادشده در درون و بیرون شرکت، بیشتر شود. توانایی سامانه‌های اطلاعاتی جامع و قدرتمند دیجیتالی برای مدیریت، تحلیل، انتقال داده‌ها و پاسخدهی به تغییرهای مرتبط با داده‌ها، در حال افزایش است و شرکتها، در پاسخ به این پیشرفتهای، به سرعت الگوهای کسب‌وکار خود را به شیوه‌هایی نوآورانه تغییر می‌دهند.

انتظارهای سهامداران نیز در مورد استفاده از فناوری در حسابرسی صورتهای مالی، در حال تکامل است. پیشرفتهای فناوری در سامانه‌های گزارشگری مالی مورد استفاده برای شناسایی، پردازش، ثبت و ذخیره داده‌هایی که اطلاعات صورتهای مالی را نشان می‌دهند و نیز پیشرفتهای فناوری در ابزار و روشهایی که برای تحلیل داده‌ها وجود دارند، سبب می‌شود سهامداران در مورد نحوه انطباق ابزار تحلیل داده‌ها با الگوی فعلی حسابرسی مبتنی بر ریسک، پرسشهایی مطرح کنند. در برخی حوزه‌های گزارشگری، به خصوص در

به مرور زمان، رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک به چهار دلیل تکامل یافت:

- ۱- افزایش حجم معاملات، به‌گونه‌ای که حسابرسان قادر نبودند همه معامله‌های مبنای تهیه صورتهای مالی را آزمون کنند؛
- ۲- افزایش پیچیدگی؛
- ۳- وضع مقررات به‌دلیل کوتاهی برخی شرکتها؛ و
- ۴- محدودیتهای فناوری.

رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک بر ماهیت و میزان ریسک تحریف بااهمیت در یک کار خاص حسابرسی متمرکز است و بر درک کنترل داخلی ایجادشده به‌وسیله شرکت، و هر جا مناسب باشد، بر دستیابی به شواهد حسابرسی حاصل از آزمون اثربخشی کنترل داخلی از سوی حسابرس، تأکید بیشتری دارد. فناوری با سرعت بالایی تغییر می‌کند و توانایی دریافت و انتقال داده‌ها به‌صورت دیجیتالی، در مقیاسی بی‌سابقه و تقریباً آنی را ممکن ساخته است. این امر سبب شده تمرکز روی داده‌های ساختاریافته و بدون ساختار

نمودار ۱- تحلیل داده‌ها- تأثیر بر کیفیت حسابرسی



جایی که طرحهای پیشنهادی و طرحهای پیشنهادی تجدیدنظرشده در مورد حسابرسی متداول ترند، شرکتها تواناییهای حسابرسان در تحلیلیگری دادهها را بررسی کرده و در برخی موارد، از حسابرس می خواهند در حسابرسی خود، بیشتر از فناوری و به خصوص ابزار تحلیل داده استفاده کند.

ابزار تحلیل دادهها و حسابرسی صورتهای مالی

با استفاده از ابزار تحلیل دادهها کیفیت حسابرسی صورتهای مالی افزایش می یابد. استفاده از این ابزار برای به دست آوردن شواهد حسابرسی در حسابرسی صورتهای مالی، در واقع نوعی علم و هنر کشف و تحلیل الگوها، انحرافها و مغایرتها و استخراج دیگر اطلاعات مفید در دادههایی است که زیربنای حسابرسی به حساب می آیند یا به وسیله تحلیل، الگوسازی و تصویرسازی با هدف برنامه ریزی و انجام حسابرسی، با حسابرسی در ارتباطند. به کارگیری تردید حرفه ای و قضاوت حرفه ای زمانی بهبود خواهد یافت که حسابرس از شرکت و محیط آن درک خوبی داشته باشد. در محیطی با حجم دادههای زیاد و پیچیدگی فزاینده، استفاده از فناوری و ابزار تحلیل دادهها، فرصتی در اختیار حسابرس قرار می دهد تا از شرکت و محیط آن درک بهتری داشته باشد و کیفیت ارزیابی ریسک به وسیله حسابرس و پاسخ به آن را بالا می برد. دیگر مزایای استفاده از ابزار تحلیل دادهها عبارتند از:

الف- افزایش توانایی حسابرس برای جمع آوری شواهد حسابرسی به دست آمده از تحلیل جمعیتهای بزرگتر؛ برای نمونه، حسابرس می تواند با استفاده از آن جمعیتها در آزمونهای بعدی، انتخابهای مبتنی بر ریسک بهتری داشته باشد؛

ب- آگاهی گسترده تر و عمیقتر حسابرس از شرکت و محیط آن که اطلاعات اضافی ارزشمندی را برای شرکت مورد حسابرسی فراهم می کند تا با استفاده از آنها بتواند ارزیابی ریسک و عملیات تجاری را با آگاهی بیشتری انجام دهد. اگرچه مزایای ابزار تحلیل دادهها روشن است، اما استفاده

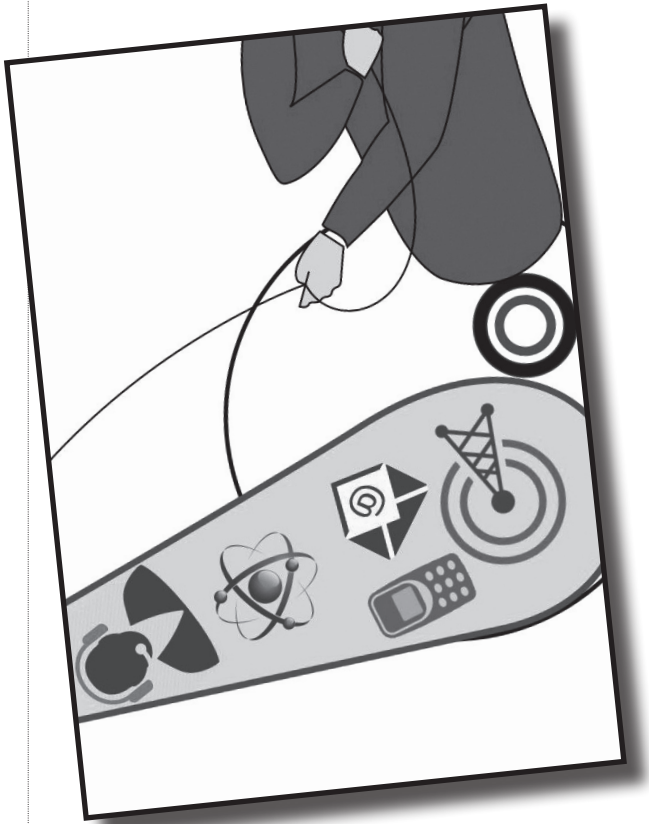
از آن محدودیتهایی نیز دارد که باید حسابرسان از آن آگاه باشند. برای مثال:

الف- حسابرسان باید از دادههایی که تحلیل می کنند، به ویژه مرتبط بودن دادهها با حسابرسی، درک روشنی داشته باشند. تحلیل دادههایی که ربطی به حسابرسی ندارند، به خوبی کنترل نمی شوند، قابل اعتماد نیستند، یا منبع آن (درون یا بیرون سازمان) به خوبی شناخته نشده است، بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی دارد. اگرچه تحلیل دادههای مرتبط و معتبر بینشهای ارزشمندی برای حسابرس فراهم می آورد، اما همه آنچه را که او باید بداند در اختیارش قرار نمی دهد.

ب- به خاطر نیاز حسابرس به داشتن قضاوت حرفه ای در ارتباط با حسابداری و حسابرسی و نیز مسائل مرتبط با اعتبار و کامل بودن دادهها، توانایی آزمون صددرصد جمعیت، به این معنا نیست که حسابرس می تواند چیزی بیش از یک اظهار نظر با اطمینان منطقی ارائه کند، یا اینکه در معنای «اطمینان منطقی» تغییری پدید آید.

ج- در صورتهای مالی بیشتر شرکتها، موارد افشای درخور توجهی وجود دارد که برآوردهای حسابداری (یا مبتنی بر برآوردهای حسابداری) بوده یا اطلاعات کیفی را دربر می گیرند. برای ارزیابی میزان منطقی بودن ارزش برآورده شده به وسیله شرکت و موارد افشای این اقلام، به قضاوت حرفه ای نیاز است. اگرچه، امروزه فناوری تحلیل دادهها ممکن است بینشهای ارزشمندی در اختیار حسابرس قرار دهد، اما استفاده از آن در حسابرسی صورتهای مالی نمی تواند نیاز به قضاوت حرفه ای و تردید حرفه ای را کم کند.

د- استفاده مؤثر از فناوری ممکن است حامی حسابرس در به دست آوردن شواهد کافی و مناسب حسابرسی باشد. با این حال، باید در برابر احتمال «اعتماد بیش از حد» حسابرس و ذینفعان به فناوری هوشیار بود؛ زیرا ممکن است حسابرس درک روشنی از مزایا و محدودیتهای فناوری نداشته باشد و به اشتباه تصور کند که نتایج آن بدون خطا خواهند بود (یعنی، برون داد باید به طور حتم و صددرصد صحیح باشد؛ زیرا برنامه نرم افزاری آن را تولید کرده است).



البته حسابرسان نشان داده‌اند که در انطباق شواهد حسابرسی به دست آمده از تحلیل داده‌ها با الگوی فعلی شواهد حسابرسی در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی دچار مشکل می‌شوند در حقیقت حسابرسان پیامدهای تحلیل داده‌های شرکت در صد درصد جمعیت را در نظر می‌گیرند

فناوری و استانداردهای بین‌المللی حسابرسی - وضعیت فعلی و احتمالات

استانداردهای بین‌المللی حسابرسی^۳، استفاده از ابزار تحلیل داده‌ها را منع یا تشویق نمی‌کند. پیشرفتهای فناوری و افزایش مرتبط بودن و استفاده کسب‌وکارها از ابزار تحلیل داده‌ها در تصمیم‌گیری سبب شدند تا هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی و ذینفعانش به بررسی این مسئله بپردازند که آیا استانداردهای بین‌المللی حسابرسی ممکن است نیازهای کسانی را که در این دنیای دیجیتال سریع، به گزارش حسابرسان تکیه می‌کنند، رفع کند یا خیر؟ استانداردهای بین‌المللی حسابرسی می‌پذیرد که حسابرس می‌تواند با استفاده از روشهای حسابرسی به کمک کامپیوتر^۴، از فناوری در اجرای حسابرسی استفاده کند. با وجود این، ارجاع به

روشهای حسابرسی به کمک کامپیوتر در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، در دوره کاملاً متفاوتی از نظر پیشرفت فناوری ایجاد شد و روشهای حسابرسی به کمک کامپیوتر به‌طور چشمگیری تکامل یافته و به چیزی که امروزه از آن با عنوان ابزار تحلیل داده‌ها نام می‌برند، تبدیل شده است.

استانداردهای بین‌المللی حسابرسی باید در محیطی که به سرعت در حال تحول است، همچنان استوار و مرتبط باقی بماند. افزون بر این، استانداردهای بین‌المللی حسابرسی باید بتواند صرف‌نظر از شرایط، قابل استفاده بوده و به حسابرس کمک کند تا عملکرد مناسبی داشته باشد (یعنی، بیشتر به اصول توجه کند نه ویژگیهای مرتبط با روش فعلی). یکی از موارد خاصی که با حسابرس ارتباط دارد، پیشرفتهای فناوری است که سبب می‌شود ابزار و روشهای قدرتمندتری

چرا اینقدر بحث می‌شود؟ چرا با اعمال تغییرها در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی به جلو پیش نرویم؟

پیشرفت‌های فناوری و توسعه در تجزیه و تحلیل داده‌ها هر کسی را به چالش می‌کشد و داشتن توجه جدی به امکانات، نیازمند داشتن چشم‌انداز است. استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در دورانی با فناوری کاملاً متفاوتی تدوین شده است. در حالی که استانداردهای بین‌المللی حسابرسی خیلی قدیمی نیستند، در سالهای اخیر تغییرهای سریعی در پیشرفت‌های فناوری رخ داد که گستردگی و مقیاس آن در زمانی که بسیاری از استانداردهای بین‌المللی حسابرسی گسترش پیدا می‌کرد یا تجدیدنظر می‌شد، به‌طور منطقی قابل پیش‌بینی نبود و امکان آن نیز وجود نداشت. برخی معتقدند که محیط کنونی تغییر سریع و انتظار تکامل مستمر، بستری اجباری برای بازنگری پرسشهای اساسی را ایجاد می‌کند. پرسشهایی مانند اینکه حسابرسی ممکن بود چه چیزی باشد و یا می‌توانست باشد؟ از جمله، کشف این نکته که آیا ضرورتی وجود دارد که احتمالاً با استفاده از یک برگ کاغذ سفید، ابزار تحلیل داده‌ها را در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در هم آمیخت. امروزه به‌احتمال، چنین کشفی، یک رویکرد موثر نیست.



پانوشتها:

1- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

۲- این تعریف از تحلیل داده‌ها تا حد زیادی مبتنی بر تعریفی است که در مقاله‌ای با عنوان «تحلیل حسابرسی و حسابرسی مستمر، نگاهی به آینده» در یکی از نشریه‌های انجمن حسابداران رسمی امریکا (AICPA) منتشر شده است.

3- International Standards on Auditing (ISA)

4- Computer Assisted Audit Techniques (CAATs)

منبع:

IAASB, Exploring the Growing Use of Technology in the Audit, with a Focus on Data Analytics, www.ifrs.org, 2016

در حوزه تحلیل داده‌ها به‌وجود آید که از آنها می‌توان در رویه‌هایی استفاده کرد که برای به‌دست آوردن شواهد حسابرسی به‌کار می‌روند. استفاده از این ابزار و روشهای تحلیل داده‌ها، در محیطی که پیچیدگیهای روبه‌رشدی دارد و داده‌های مرتبط با حسابرس خیلی زیاد است، به حسابرس کمک می‌کند تا درک مؤثرتر و کارآمدتری از شرکت و محیط آن داشته باشد.

ابزار تحلیل داده‌ها فرصتی فراهم می‌آورد تا اثربخشی مؤلفه انسانی به بیشترین حد اندازه خود برسد. برای مثال، راهکارهای فناوری ممکن است میزان زمان اختصاص داده‌شده به تحلیل دستی را کاهش دهد تا حسابرس برای بررسی جنبه‌های قضاوتی‌تر تحلیل، زمان بیشتری داشته باشد. از آنجاکه ابزار تحلیل داده‌ها ممکن است بینشهای مختلف و آموزنده‌تری برای حسابرس فراهم کند، استفاده از ابزار تحلیل داده‌ها، توانایی او را در شناسایی روابط و مغایرتها بیشتر کرده و قضاوت و توانایی‌اش را برای داشتن تردیدهای مناسب تقویت می‌کند. البته حسابرسان نشان داده‌اند که در انطباق شواهد حسابرسی به‌دست‌آمده از تحلیل داده، با الگوی فعلی شواهد حسابرسی در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، دچار مشکل می‌شوند. در حقیقت، حسابرسان پیامدهای تحلیل داده‌های شرکت در صد درصد جمعیت را در نظر می‌گیرند. برای مثال:

الف- چطور این‌کار به حسابرس کمک می‌کند تا ریسکهای تحریف بااهمیت را شناسایی و ارزیابی کند؟
ب- آیا ابزار تحلیل داده‌ها، افزون‌بر حمایت از ارزیابی ریسک، ممکن است برای فراهم کردن شواهد محتوایی حسابرسی به‌کار برده شود و آیا این شواهد برخاسته از چیزهایی هستند که در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی به‌عنوان آزمونهای کنترل، آزمونهای جزئیات یا رویه‌های تحلیلی محتوایی دسته‌بندی شده‌اند؟

ج- آیا استفاده از ابزار تحلیل داده‌ها بر شواهد مورد نیاز برای سنجش عملکرد دیگر رویه‌های محتوایی حسابرسی یا آزمونهای کنترل تأثیر دارد؟

