

حسابرسی و حسابداری در آستانه قرن ۲۱

غلامحسین دواني

عضو انجمن حسابداران مدیریت امریکا

عضو شورایعالی انجمن حسابداران خبره ایران

بانکداری که در مورد تایید یک تعاضای وام تصمیم می‌گیرد، و دولت که برای وصول درآمد مالیات متنکی بر اظهارنامه‌های مالیاتی است، همگی بر اطلاعاتی انکا می‌کنند که توسط دیگران تهیه شده است. در بسیاری از این موارد، هدفهای تهیه کنندگان این اطلاعات با هدفهای استفاده کنندگان از آن مغایر است. نیاز به وجود حسابسان مستقل در چنین استدلالی مستر است، یعنی افرادی با صلاحیت و صداقت حرفای که بتوانند مشخص کنند اطلاعات مالی که برآن انکا می‌شود تصویری مطلوب و کامل از واقعیت امور است یا خیر.

دهه اخیر تحولات شگرف فناوری و گسترش مدیریت استراتژیک مفاهیم جدید و متعددی را در قلمرو حسابرسی و حسابداری به همراه داشته است زیرا از یک طرف حسابداری مدیریت در این رهگذر نیازهای کمی و اطلاعاتی فرایند برنامه‌ریزی استراتژیک را در مراحل یافتن داده‌ها، ارزیابی و ارتباط و پیگیری آنها تامین می‌کند و از طرف دیگر انقلاب اطلاعات و اطلاع‌رسانی و ایجاد شاهراه‌های اطلاعاتی در همه زمینه‌های مالی - اقتصادی به عنوان پایه و بنیان توسعه اقتصادی کشور، نقش حسابرسی را به عنوان ارزیاب کیفیت اطلاعات دو چندان با اهمیت نمایان کرده است. اگرچه در حال حاضر فعالیت اصلی حسابرسی عمدتاً در محدوده ریسکهای مالی تعریف می‌شود اما وجود ریسک سرمایه، ریسک بازار و... در قالب اقتصاد جهانی باعث گردیده که حسابرسی در اشکال مختلف آن با اقبال روزافزونی مواجه شود.

تخصیص بهینه منابع بدون وجود اطلاعات معتبر و قابل انکا امکان پذیر نیست. جریان سرمایه‌ها زمانی به سوی فعالیتهای اقتصادی برتر سازی می‌شود که تصمیمات صاحبان سرمایه در زمینه سرمایه‌گذاری متنکی به اطلاعات موقع، مربوط و قابل انکا باشد. در این فرایند حسابرسی نقش حیاتی را در تعیین میزان اعتبار اطلاعات ایفا می‌کند.

حسابداری فرایند شناسایی، اندازه‌گیری و گزارشگری اطلاعات اقتصادی است که برای استفاده کنندگان اطلاعات مزبور، امکان قضاوت و تصمیم‌گیری اگاهانه را فراهم می‌سازد. حسابرسی همچنین جزوی لاینک از فرایند گزارشگری اطلاعات اقتصادی است و بنابراین رابطه مهمی با شناسایی و اندازه‌گیری اطلاعات اقتصادی دارد.

رشد فراینده و پیچیدگیهای جامعه، نیاز به اطلاعات اقتصادی و سیستمهای اطلاعاتی و همچنین فرایندهای مولود اطلاعات را توجه می‌کند. رشد فراینده و پیچیدگیهای جامعه، همچنین نیاز به حسابرسی را به عنوان بخشی از فرایند گزارشگری گسترش می‌دهد. استفاده بخشای مختلف یک جامعه از خدمات حسابرسی در شرایطی به حداقل خواهد رسید که با تلاشی همه جانبه نقش حسابرسی در جامعه به طور روشنی مشخص شود. روشن کردن این نقش خود نیازی به درک ماهیت حسابرسی و محدودیتهای ذاتی آن دارد.

وجود اطلاعات مالی قابل انکا، لازمه بقای جامعه امروزین است. فرد سرمایه‌گذاری که تصمیم به خرید یافروش سهام می‌گیرد،

پاسخگویی که خواستگاه آن احترام به حقوق انسانهاست در زمینه‌ها و سطوح مختلف مطرح است. اولاً در سطح ملی مسئولان مملکتی باید در رابطه با اموری که به آنها محول شده است در مقابل مردم پاسخگو باشند. در نظامهایی که پشتونه مردمی دارند و منتخب واقعی مردم‌مند، مسئولان در زمینه‌های مختلف از جمله نحوه استفاده از منابع اقتصادی و سرمایه‌های ملی از طریق ارائه اطلاعات مالی، مردم را که صاحبان اصلی منابع اند آگاه می‌کنند. ثانیاً در سطح بنگاههای اقتصادی نیز مدیران در مقابل سرمایه‌گذاران و دیگر اشخاص ذی نفع و استفاده کنندگان از صورتهای مالی مسئول و موظفند از طریق ارائه اطلاعات شفاف و درست و قابل اعتماد، اشخاص ذی نفع را در جریان نحوه بکارگیری منافع اقتصادی قرار دهند. این جریان متقابل از رعایت قانون و حق طبیعی بشری سروچشم می‌گیرد. یعنی شخصی که نماینده یا مدیری را انتخاب می‌کند و منابع و سرمایه خود را به او می‌سپارد و از این طریق اختیار اداره منابع را به او می‌تغییر می‌کند این حق را دارد که از سرنوشت سرمایه خود کسب اطلاع کند.

حسابرسی از ارکان اساسی فرایند پاسخگویی است. زیرا پاسخگویی مستلزم وجود اطلاعات معتبر و قابل انکاست و قابلیت انتکای اطلاعات به دلایل مختلفی مستلزم بررسی آنها توسط شخصی مستقل از تهیه کننده اطلاعات است. در فرایند پاسخگویی، حسابرسی از طریق تعیین اعتبار اطلاعات، ارزش افزوده ایجاد می‌کند. از سوی دیگر اتخاذ تصمیمات اقتصادی و

هزینه سرمایه و نبود منابع مالی برای انجام هدفهای توسعه‌ای، مدیران کشورها را واداشته تا به استقرار سیستم‌های حسابرسی عملیاتی، ارزیابی کنترل‌های مدیریتی به منظور تشخیص دادن مراحل انجام عملیات اجرایی در راستای استفاده بهینه از منابع اقتصادی پردازند. بهمین دلیل گستره اشکال حسابرسی با هدفهای خاص باعث شده که در کشورهای پیشرفته ضرورت موضوع حسابرسی جامع^۱ جایگاه خاصی یابد.

حسابرسی جامع متشكل از حسابرسی مالی، عملیاتی و حسابرسی رعایت می‌شود که این نوع حسابرسی در واقع باعث خواهد شد خدمات اعتباردهی حسابرسان هواداران بیشتری داشته باشد.

توسعه استانداردها و عملیات حسابدار و حسابرسی در کشورهای مختلف به عواملی همچون حد پیشرفت جامعه سرمایه‌داری، روشهای تامین مالی، اندازه و حجم ویژگها و پیچیدگیهای فعالیتهای تجاری و بازار سرمایه، قوانین و مقررات مالیاتی و سایر عوامل محیطی دیگر مستگی دارد.

وجود اطلاعات مالی قابل اتکا در جهان امروزین یک پیش شرایط اساسی پیشرفت و توسعه تلقی می‌شود. نقش اساسی کار حسابرسی مستقل در عملکرد موثر اقتصاد کشور نیز از همین رو مورد توجه می‌باشد.

حسابرسی چیست؟ حسابرسی عبارت است از بازارسی جستجوگرانه مدارک حسابداری و سایر شواهد زیربنای صورتهای مالی. حسابرسان از راه کسب اکاهی از سیستم کنترل داخلی و بازارسی مدارک، مشاهده دارایی، پرسش از منابع داخل و خارج شرکت یا موسسه و اجرای دیگر روشهای رسیدگی شواهد لازم را برای تعیین این که صورتهای مالی، تصویری مطلوب و به نسبت کاملاً از وضعیت مالی شرکت و فعالیتهای آن در طول یک دوره مورد رسیدگی ارائه می‌دهد یا خیر، گردآوری می‌کند. تصمیم‌گیری اقتصادی به اطلاعات قابل اتکا نیاز دارد. با انکها برای وام دادن به شرکت معمولاً

منافع عمومی مستلزم گزارشگری مالی قابل اتکا و به موقع از عملیات و سلامت مالی شرکتهای سهامی عام است.

بعخش عمده‌ای از درامد دولت از محل مالیات بر درامدهای اظهار شده توسط شرکتها یا افاد تامین می‌شود. اطلاعات مندرج در اظهارنامه‌های مالیاتی، توسط مالیات‌دهنده تامین شده و ممکن است به دلیل منافع شخصی مودی، کامل نباشد.

دولت تلاش می‌کند این ضعف ذاتی را با رسیدگیهای ممیزان مالیاتی جبران کند.

ارائه اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی اگر خوب باشد، به جامعه کمک می‌کند تا منابع اقتصادی خود را به کارامدترین شکل تخصیص دهد. هدف این است که منابع محدود سرمایه به تولید کالاها و خدماتی اختصاص داده شود که بیشترین تقاضا برای آن وجود دارد. منابع اقتصادی به آن گروه از صنایع، نوادر و واحدهای سازمانی اختصاص داده می‌شود که معیارهای حسابداری نشان داده است توانایی استفاده از منابع بیشتر را با کسب نتیجه بهتری دارند. از طرف دیگر، حسابداری و گزارشگری نامناسب، ریخت و پاشها و کمبود کارایی را پنهان می‌سازد و در نتیجه، مانع از تخصیص منطقی منابع اقتصادی می‌شود. بر این اساس حسابداری مسئولیت اجتماعی، حسابداری منابع انسانی جایگاه خاصی یافته‌اند.

تفییر و تحولات بنیادین حسابرسی و حسابداری

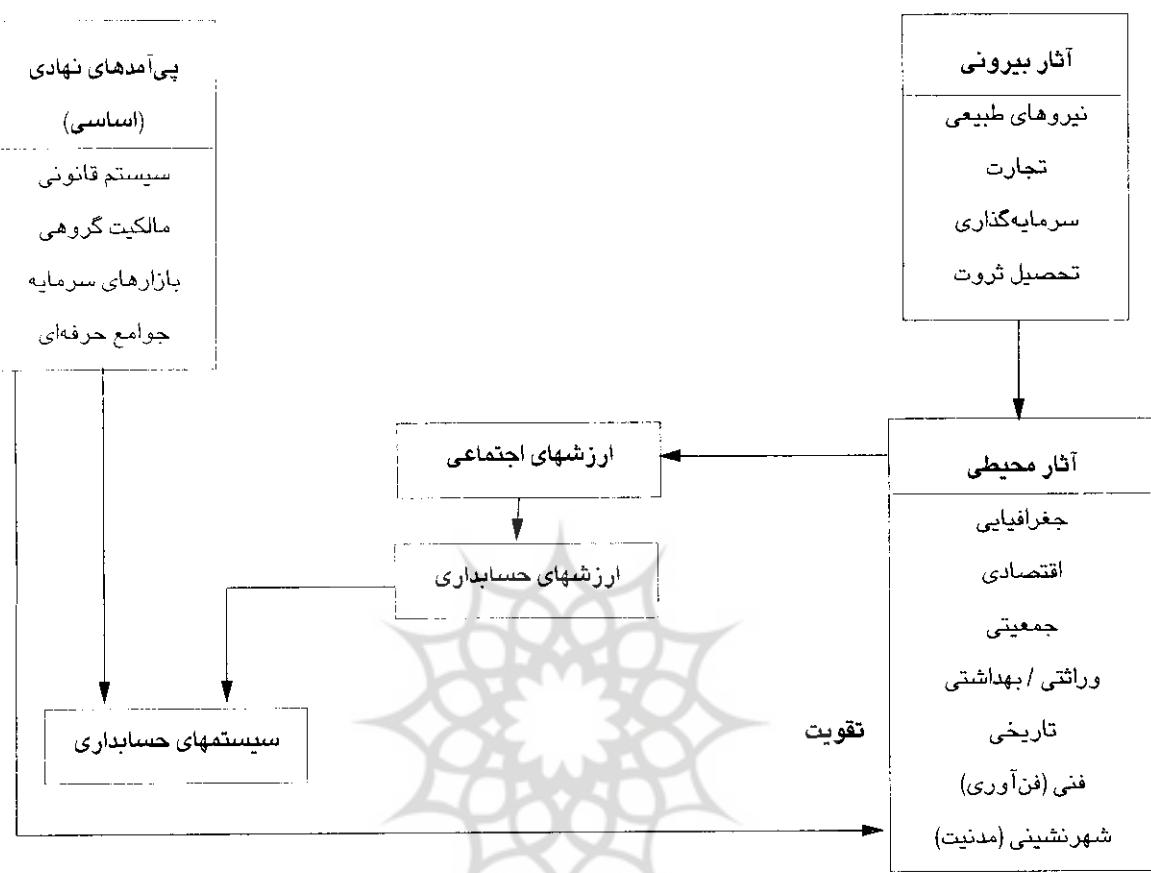
فن‌آوری ارتباطات، عصر جاری جهانی شدن را از هر عصر دیگری متمایز ساخته است. در واقع اینترنت، تلفنهای همراه، شبکه‌های ماهواره، تجارت بدون کاغذ و گسترش نقاط تجاری^۲ زمان و مکان را کوچک و محدود نموده است. پیش‌بینی می‌شود حجم تجارت الکترونیکی تا سال ۲۰۰۲ بالغ بر ۳۱۰ میلیارد دلار شود که بدین ترتیب روش انجام معاملات در جهان کاملاً دگرگون خواهد شد و حسابداری و حسابرسی این‌گونه معاملات نیز

صورتهای مالی و سایر اطلاعات مربوط به شرکت را به دقت بررسی می‌کنند. هدف بانک از اعطای وام، بدست آوردن سود و وصول اصل وام در سررسید آن است. اما اگر صورتهای مالی شرکت که همراه تقاضای وام به بانک ارائه شده است، قابل اتکا نباشد، چه خواهد شد؟ برای مثال، فرض کنید که صورتهای مالی، داراییهای جاری و سود جاری را بیش از واقع نشان داده باشد و بدیهیهای عمده‌ای را متعکس نکرده باشد. همچنین، فرض کنید که بانک براساس چنین اطلاعات گواه کننده‌ای وامی داده باشد. نتیجه نهایی احتمالاً این است که به سود مورد انتظار خود نمی‌رسد و ممکن است مجبور شود اصل وام را نیز به عنوان زیان ناشی از مطالبات سوخت شده به هزینه منظور کند.

امروزه مشخصه اقتصاد کشورهای صنعتی، شرکتهای بزرگی هستند که سرمایه خود را از میلیونها نفر سهامدار گردآوری کرده‌اند و منابع اقتصادی را در یک شرکت یا حتی در سطح بین‌المللی، کنترل می‌کنند. هیئت مدیره که معمولاً در مرکز شرکت و دور از عملیات کارخانه‌ها و شبکه اطلاعات مالی قابل اتکا در جهان کنترل منابع شرکت باید به صورتهای مالی و سایر گزارشها، اتکا کند. خلاصه این که، تصمیم‌گیرنده‌گان در سازمانهای بزرگ نمی‌توانند اطلاعات دست اول زیادی دریافت کنند. آنان باید به اطلاعاتی اتکا نمایند که دیگران تامین می‌کنند و این واقعیت، احتمال خطر دریافت اطلاعات غیرقابل اتکا را افزایش می‌دهد.

میلیونها نفر که پس اندازهای خود را از راه سرمایه گذاری در اوراق مشارکت و سهام شرکتها به آنها سپرده‌اند، برای اطمینان از این که از وجود سرمایه گذاری شده آنان به طور درست و موثر استفاده می‌شود به صورتهای مالی سالانه و میاندوره‌ای شرکتها اتکا می‌کنند. حتی افراد بیشتری پس اندازهای خود را به بانکها و موسسات دیگر می‌سپارند که آنها به نوبه خود این وجوده را در سهام شرکتها سرمایه گذاری می‌کنند. بنابراین تقریباً هر فردی به طور مستقیم یا غیرمستقیم منافعی در شرکتها دارد و حفظ

نمودار ۱- ارزشهای فرهنگی، اجتماعی و ریزفرهنگ حسابداری



نه تنها در مورد تجارت بلکه در خصوص حرفه‌های مختلف هم مصدق پیدا کرده و تقاضا برای دقت نظر بیشتر نسبت به نتایج فعالیتهای حرفه‌ای افراد افزایش می‌یابد. این تاکید و ضرورت که ناشی از پاسخ به تقاضای فراینده برای اطلاعات مالی در سطح بین‌المللی می‌باشد باعث گردیده که سازمان تجارت جهانی به طور رسمی در سال ۱۹۹۷ ضمن حمایت از کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری و فدراسیون بین‌المللی استانداردهای حسابداران، گروه کاری خدمات حرفه‌ای سازمان تجارت جهانی را تشکیل داد که حاصل آن امضای موافقتنامه‌های شناسایی متقابل در حوزه حسابداری بود.

نقش حسابداران و حسابرسان در یک

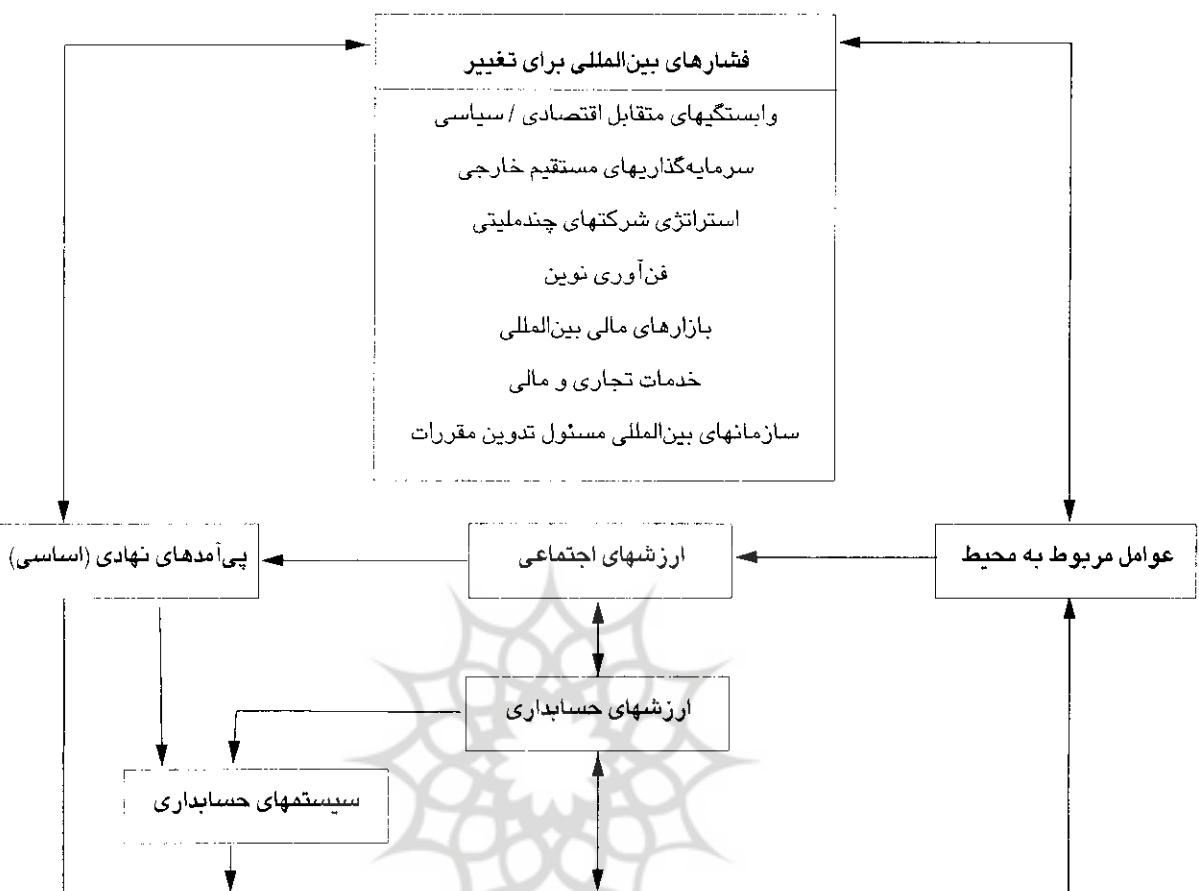
نقش بالقوه تأثیرات ناشی از عوامل بین‌المللی و تاثیر این عوامل بر تغییرات حسابداری نیز غیرقابل انکار می‌باشد. در نمودار ۱ ارزش‌های فرهنگی، اجتماعی و ریز فرهنگ حسابداری و در نمودار ۲ تغییر و توسعه ارزشها و سیستمهای حسابداری در سطح بین‌المللی در جهان کنونی نمایش داده شده است.

جهانی شدن تجارت و توسعه مفهوم بازار پیامدهای مهمی را برای حسابداری و حسابرسی فراهم آورده است. این ضرورت ناشی از اعمال یک سری رهندود و ضوابط یکسان موسوم به استانداردسازی عملیات مالی و حسابداری شرکتها، موسسات و دولتها در یک محیط بین‌المللی می‌باشد. جهانی شدن

تغییر خواهد یافت. از سوی دیگر با راهاندازی دانشگاههای اینترنتی و یادگیری از طریق رایانه‌ها و اتگذاری این روش تدریس بر کیفیت آموزش بخصوص در حوزه دروس علوم انسانی و حسابداری باید از هم‌اکنون به استقبال تغییرات شگرف قرن آینده رفت.

حسابدهی و حسابرسی همچون سایر پدیده‌های جهان بازتاب فرایند فعل و اتفاقات محیطی و فرامحیطی جهان سرمایه به شمار می‌رود. اهمیت فرهنگی و ریشه‌های تاریخی آن در هر جامعه و جایگاه حساب پس‌دهی و حساب‌کشی به عنوان دو رکن نظارتی تداوم فعالیت هر جامعه در رشد و توسعه فرهنگ حسابرسی و حسابداری جایگاهی خاص دارند.

نمودار ۲- تغییر و توسعه ارزشها و سیستم‌های حسابداری در سطح بین‌المللی



وظایف خود عمل کنند. مسئولیت اجتماعی حسابرسان و حسابداران مستقل در قبال دولت، جامعه و سهامداران شرکتها این مسئله حیاتی را بوجود آورده که حسابداران مستقل به عنوان تنها مرجع قابن انکا برای هرگونه مشاوره‌های چندمهارتی^۳ مدیران به شمار روند.

چالش‌های عصر فنا صنعت در قرن آینده وظایف حسابداران مستقل و حسابرسان را به عنوان بخشی از مجموعه‌های مشاوره‌ای مدیریت دو چندان خطیر و با ارزش می‌نماید. خدمات اعتباردهی و حسابرسی در مرحله کنترل استراتژیهایی که اجزای فرایند مدیریت استراتژیک هستند غیرقابل اغماض می‌باشد. آنچه که در دنیای فراتکن لوزی شاهد آن خواهیم

نمایند. چالش‌هایی که حسابداران و حسابرسان در قرن فراتکنلوزی- قرن ۲۱- با آن مواجه خواهند شد مستلزم ایجاد مهارت‌های خلاق در بیان و حل مشکلات مالی می‌باشد. تمام راهها در هزاره سوم به حسابرسان و حسابداران مستقل ختم می‌شوند که قادرند خدمات مالی و مدیریت را در دستیابی و پرورش اطلاعات فردا به مشتریان امروز عرضه نمایند. حسابداران خبره باید از هم اکنون آماده باشند تا در دنیای آینده ارزش‌های نوینی را به جامعه عرضه نمایند. تغییرات سریع و پرشتاب فن آوری اطلاعات، دستیابی همگانی به اینترنت و شبکه‌های پردازش اطلاعات باعث خواهد شد که حسابرسان و حسابداران بسی فراتر از

محیط متغیر جهانی به طور مداوم تحت تاثیر ارزش‌های اجتماعی و فرهنگی قرار دارد. حسابداران خبره اینک خود به یک عامل ایجاد تغییرات تبدیل شده‌اند. نقش حسابداران و حسابرسان به موازات گسترش بروون مرزی اقتصاد ملی و امور تجاری فزونی یافته است. سمتگیری فعالیت حسابداران مستقل، متخصص شدن در امر اطلاعات به گونه‌ای است که قادر باشند اطلاعات خام را به فهم و قوه و ادراک سازمانی تبدیل کنند. چنین اشخاصی قادر هستند به سرعت به افراد حرفه‌ای تبدیل شوند که می‌توانند مدیران و مسئولان بنگاههای اقتصادی را به منظور تأمین نیازهای آنها از طریق شبکه وسیع اطلاعاتی کمی و کیفی تأمین

بالاترین کیفیت است. براساس این مفهوم مناسب ترین استراتژی تولید محصولات با بهترین کیفیت است که در این حالت از معیارهای ساده، دینامیک و ماهیّت غیر مالی در صد محصولاتی که آزمون کنترل کیفیت را پست سرگذشتند، میزان کالاهای مرجوعی، تحویل به موقع سفارشات و... استفاده می‌شود.

براین اساس در دنیای فراتکنولوژی اهم وظایفی که حسابرسان مستقل و حسابداران در مجموع خدمات مالی - مشاوره‌ای می‌توانند ارائه نمایند عبارتند از:

- اطلاع‌رسانی درست، به موقع و قابل انتکا در نقش حسابرسی متصل؛
- ارزیابی عملکرد مدیران در استفاده بهینه از منابع و امکانات؛

- ارزیابی سهام در بازار سرمایه؛
- خصوصی‌سازی واحدهای اقتصادی در قالب مهندسی مالی؛
- خدمات مالی و مدیریت مشاوره‌ای در زمینه مالیات، قیمتگذاری سهام.

پی‌نوشت

- 1- Comprehensive Audit
- 2- Trade Points
- 3 Multi Skilling
- 4- Accounting for Strategic Positioning (ASP)
- 5 Activity Accounting (AA)
- 6- Strategic Management Accounting (SMA)
- 7- Accounting for Advanced Manufacturing Technology (AAMT)
- 8- Activity Based Costing (ABC)
- 9- Target costing
- 10- Total Control
- 11- Total Quality Management (TQM)

منابع

- مقاله فوق تلخیص و برگرفته از نشریات زیر می‌باشد:
- ۱- نشریه حسابرس شماره ۶ و ۷ انتشارات سازمان حسابرسی
 - ۲- نشریه شماره ۱۲۱ بانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی انتشارات سازمان حسابرسی
 - ۳- نشریه شماره ۸۷ - اصول حسابرسی انتشارات سازمان حسابرسی

حسابداری مدیریت استراتژیک تکنیک هزینه‌یابی برمبنای هدف^۴ است که بیشتر در ژاپن کاربرد دارد و شامل فرایندی سه مرحله‌ای است. اولین مرحله آن شناسایی احتمال موفقیت محصولات جدید است. در این مرحله باید قیمت بازار، حجم فروش و سهم بازار مورد توجه قرار گیرد. بدین ترتیب می‌توان هزینه‌یابی برمبنای هدف را به عنوان روشی در راستای بازار فرض کرد به جای آن تنها به عنوان روش بازاریابی در نظر گرفته شود. مرحله دوم شامل تعیین سطح هدف است که در این صورت باید هزینه در مقایسه بازار، حاشیه سود مناسبی را تأمین کند. نهایتاً در مرحله سوم محصول با برآورد هزینه‌های احتمال طراحی، توسعه و غیره تولید می‌شود.

بود در حسابداری برای موقعیت استراتژیک^۵ خلاصه خواهد شد.

حسابداری برای موقعیت‌های استراتژیک اصطلاحی است که برای کمک به مدیران ارشد جهت تامین و حفظ مزیت رقابتی طراحی شده است و به منظور رشد و توسعه حسابداری مدیریت به کار می‌رود. واحدهای تجاری با به کارگیری مزایای رقابتی در صدد کسب استراتژیهای مانند رهبری بازار یا موضعگیری در مقابل رقبا هستند. بدین ترتیب مزیت رقابتی وسیله‌ای برای رسیدن به وضعیت استراتژیک است و به همین دلیل اصطلاح حسابداری برای موقعیت‌های استراتژیک نسبت به سایر اصطلاحات ارجحیت دارد.

تاکنون سه روش متفاوت در این مورد به کار گرفته شده است که عبارت است از:

● حسابداری فعالیت^۶؛

● حسابداری مدیریت استراتژیک^۷؛

● حسابداری برای فن آوری پیشرفته تولید^۸؛

اصطلاح حسابداری فعالیت به شناسایی مجموعه‌ای از تکنیکهای طراحی شده در حسابداری مدیریت می‌پردازد که تاکیدشان بر فعالیتهاست. این نوع حسابداری اطلاعاتی را فراهم می‌آورد که براساس آن می‌توان در مورد قبول و یا رد سفارشات تصمیم‌گیری کرد. از حسابداری فعالیت در هزینه‌یابی براساس فعالیت^۹ استفاده شده است.

حسابداری مدیریت استراتژیک

از دهه ۱۹۸۰ به بعد حسابداری مدیریت به طور مداوم در حال توسعه بوده و بر استراتژی تاکید داشته است. حسابداری مدیریت استراتژیک در مقایسه با حسابداری مدیریت صنعتی، دارای نگرشی بیرونی است و در مقایسه با هزینه‌یابی برمبنای فعالیت نیز توسعه مداوم تری را ایجاد می‌کند به نظر آنها آنچه حسابداری مدیریت را استراتژیک می‌سازد و به کارگیری آن را نسبت به هزینه‌یابی برساس فعالیت مفیدتر می‌کند، تاکید بیرونی آن است. ۲۰ یکی از تکنیکهای مطرح شده در