

حسابرسی سیستم‌های راهبردی

زهره حاجیها

عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران
شرق (قیامدشت)

حسابرسی سیستم‌های راهبردی نخستین بار در دهه‌ی ۱۹۹۰ پدیدار شد. پیدایی این نوع حسابرسی تلاشی برای ارتقای کیفیت حسابرسی و نیز دیدگاهی جدید در پاسخ به تغییر در ماهیت فعالیت‌های خلق ارزش و تغییرات محیط حسابرسی بود. در این مقاله، ویژگی‌های محیط جدید حسابرسی بررسی می‌شود. از مهم‌ترین این ویژگی‌ها تغییرات مدل‌های تجاری سازمان‌ها، مسئولیت حسابرسان برای کشف تقلب مدیریت، توجه به ریسک غیر نمونه‌گیری و تاکید دوباره بر مدل ریسک حسابرسی است. در ادامه نیز تفکر سیستمی به عنوان ابزاری در حسابرسی سیستم‌های راهبردی SSA و چگونگی استفاده‌ی حسابرسان در محیط تجاری جدید از این ابزار تشریح خواهد شد. در نهایت، حسابرسی به عنوان فرایندی بازگشتی و ارزیابی ریسک‌های راهبردی در این فرایند مورد بررسی قرار می‌گیرد. حرفه‌ی حسابرسی باید با حرکت به سوی تردیدگرایی بیشتر همچنان موضع خدمت به جامعه را حفظ کند. حسابرسی سیستم‌های راهبردی رویکرد مناسبی برای این مساله است.

مقدمه

تغییر در ماهیت فعالیت‌های ارزش‌آفرینی، راهبردها و فرایندهای تجاری سازمان‌ها را تغییر داد. این تغییر در پاسخ به تعامل چندین عامل و مهم‌ترین آن‌ها نوآوری‌های شگرف در اطلاعات، حمل‌ونقل، تکنولوژی‌های ارتباطات، در نتیجه‌ی جهانی‌سازی و ارتباط سازمانی بود (فردمن، ۲۰۰۵).

حسابرسی در خلاء رخ نمی‌دهد بلکه در محیط تجاری مدرن امروز انجام می‌شود. در حقیقت، رویکردهای حسابرسی در پاسخ به تغییرات در نیازهای اطلاعاتی جامعه، مقررات، فرایندهای خلق ارزش سازمان‌های تجاری و تکنولوژی‌های حسابداری و حسابرسی در دسترس به کار می‌رود. تغییرات در رویکردهای حسابرسی هم‌زمان هم تأثیر می‌گذارند و هم تأثیر می‌پذیرند.

به لحاظ جهانی نیز، اختلاس‌ها و تقلب‌های منتسب به شرکت‌ها در طی اولین دهه‌ی قرن بیست و یکم فراوان است. مواردی چون انزون، ورلدکام، یا پارمالات، بر لزوم قانون‌گذاری‌هایی مانند قانون ساربنز-آکسلی^۱ سال ۲۰۰۲ در ایالات متحده تاکید دارد. قوانینی که از طریق آن فریاد رسای عموم جامعه بر حسابرسان شرکت‌های سهامی عام شنیده شد که انتظارات جامعه برآورده نشده است. از این روست که حسابرسی سیستم‌های راهبردی (SSA) نوآوری ارزشمند و مهمی در حسابرسی شرکت‌های سهامی است. چون SSA پاسخی به ویژگی‌های محیط حسابرسی است از اینرو با مفهومی به نام «بوم‌شناسی حسابرسی معاصر»^۲ پیوند دارد.

محیط پیچیده‌ی حسابرسی معاصر

کم‌تر محیطی را به پیچیدگی محیط حسابرسی می‌توان یافت. امروزه چهار بُعد محیط حسابرسی را پیچیده می‌سازد:

۱. واحدهای تحت حسابرسی در حال به‌کارگیری مدل‌های تجاری، راهبردهای تجاری و فرایندهای جدید هستند و موانع برای رقابت، کاهش یافته و تغییر در حال شتاب گرفتن است. چسبنا و روزم بلوم (۲۰۰۲) تعریفی ضمنی برای عبارت مدل تجاری بیان می‌کنند که مؤسسه مشاوره KML به آن اعتبار می‌دهد: «مدل تجاری توصیفی از این است که چه‌گونه شرکت شما قصد دارد در بازار ارزش‌آفرینی کند چنان‌که شامل ترکیب منحصر به فرد محصولات، خدمات، تصویر و توزیعی است که شرکت شما را به جلو پیش می‌برد. همچنین، شامل سازمان زیربنایی افراد و ساختار عملیاتی است که آن‌ها برای انجام کارشان از آن استفاده می‌کنند.

۲. توجه روزافزونی درباره‌ی مسئولیت حسابرسان در کشف تقلب مدیریت در صورت‌های مالی تحریف‌آمیز وجود دارد. از جمله در سال ۲۰۰۰ هیات استانداردهای حسابرسی موسسه‌ی حسابداران رسمی آمریکا تحقیقی میدانی به نام «اقدامات الزامی SEC حسابرسان در برابر تقلب»^۲ (۱۹۸۷-۱۹۹۷) را مدیریت کرد (بازلی، کارسلو و هرمانسون، ۲۰۰۱).^۴ این تحقیق بر مثال‌هایی تمرکز داشت که در آن حسابرسان برای شناسایی تقلب صاحب‌کار با استفاده از ابزارهای فرآیند حسابرسی ناکام ماندند. در ۴۵٪ از ۴۵ مورد بررسی‌شده، برنامه‌ریزی نامناسب حسابرسی به عنوان دلیل شکست شناسایی شد. یک عنصر برنامه‌ریزی حسابرسی که به طور خاص عنوان شد «ارزیابی نامناسب ریسک ذاتی و تعدیل کردن برنامه‌ی حسابرسی طبق آن» بود (بازلی و دیگران، ۲۰۰۱). گرچه مطالعه‌ای که پیش‌تر اشاره شد به‌طور خاص بر شکست حسابرسی برای کشف تقلب تمرکز داشت به عقیده‌ی ولیق نتایج می‌توانست به‌خوبی برای سایر ناکارآمدی‌ها در حسابرسی مالی نیز به‌کار گرفته شود (ولیق، ۲۰۰۴). ونا^۵ (۲۰۰۸) معتقد است ارزیابی ریسک سنتی و ارزیابی ریسک تقلب از جنبه‌های بااهمیت با هم متفاوتند. ریسک تقلب، تلاشی عمدی، دانسته و سنجیده برای پنهان کردن حقیقت است. در مورد تقلب مستندات نادرست هستند، عملکرد کنترل‌های داخلی بد تبیین می‌شود و افراد دروغ می‌گویند. تقلب با پنهان‌سازی مرتبط است. بنابراین ارزیابی ریسک تقلب برای شناخت استراتژی‌های پنهان‌سازی مربوط به برنامه‌ی تقلب به‌کار گرفته می‌شود. اما در ارزیابی ریسک حسابرسی چنین مفروضاتی برقرار نیست. بنابراین حسابرسان باید توجه ویژه‌ای به این مقوله داشته باشند.

۳. شواهد اثباتی وجود دارد که وقتی شکست حسابرسی (شکست در فرآیند حسابرسی) رخ می‌دهد، نوعاً ناشی از کنترل غیردقیق خطا و ریسک غیر نمونه‌گیری است. پورتر و همکاران (۱۹۹۶) نشان می‌دهند که ریسک عدم کشف از ریسک نمونه‌گیری و ریسک کنترل کیفیت (ریسک غیر نمونه‌گیری) استخراج می‌شود. ریسک نمونه‌گیری ریسک این است که حسابرسان ممکن است نتوانند تحریف بااهمیت را کشف کنند که

در صورت‌های مالی وجود دارد، زیرا همه‌ی شواهد در دسترس آزمون نمی‌شود، و معامله‌ی خاصی یا مانده حساب خاصی که به‌طور بااهمیت تحریف شده شامل نمونه‌های آزمون‌شده در طی حسابرسی نیست. ریسک نمونه‌گیری همچنین اشاره به ریسکی دارد که نمونه‌ی انتخاب‌شده نماینده‌ی جامعه‌ای که از آن استخراج شده نیست. ریسک غیر نمونه‌گیری وقتی رخ می‌دهد که حسابرسان نتوانند تحریف بااهمیتی را که در صورت‌های مالی وجود دارد کشف کنند چون شواهد حسابرسی مناسب کافی جمع‌آوری نشده و یا به‌طور مناسب ارزشیابی نشده است (پورتر و همکاران به نقل از خوروات، ۲۰۰۸).

۴. مدل ریسک حسابرسی (ARM)^۶ کمک مهمی در برنامه‌ریزی حسابرسی است و کنترل کیفیت حسابرسی در هر پروژه‌ی حسابرسی را سازمان‌دهی می‌کند. هیز و همکاران^۷ (۱۹۹۹) مدل ریسک حسابرسی را «مدلی رسمی که رابطه‌ی بین ریسک حسابرسی (AR)^۸، ریسک ذاتی (CR)^۹، و ریسک عدم کشف (CR)^{۱۰} را منعکس می‌سازد» تعریف می‌کنند. این مدل به عنوان چارچوب مفهومی اصلی برای فرآیند حسابرسی مفید است (کوشینگ و همکاران، ۱۹۹۵)^{۱۱} به نقل از خوروات، (۲۰۰۸).

زمینه‌ی تجاری اثر عمیقی روی ریسک تجاری سازمان صاحب‌کار (مثلاً در مورد تهدید مدل تجاری سازمان) و همین‌طور روی ریسک حسابرسی دارد. در دنیای تجاری امروز، پیشرفت در ارتباطات، اطلاعات و مزیت تکنولوژی‌های حمل‌ونقل محیطی فرارقابتی خلق کرده است. برای مثال، نزدیکی جغرافیایی دیگر مزیت رقابتی عمده‌ای نیست. در حقیقت، رقبای بالقوه و نوآوری‌ها می‌توانند به‌صورت مجازی در هر جایی اطراف دنیا فراهم شوند. به همین شکل، بسیاری از واحدهای تجاری از طریق ایجاد و توسعه‌ی دارایی‌های مشهود، ارزش اندکی ایجاد می‌کنند و بیش‌تر ارزش از طریق خلق و توسعه‌ی دارایی‌های نامشهود، مانند اموال فکری و فرایندهای تجاری، است. این مدل‌های تجاری جدید سیستم گزارشگری مالی، تعالی، دقت و اهمیت برآوردها، به‌خصوص ارزشیابی برآوردها را الزامی کرده، و نقش قضاوت در حسابداری را روشن می‌کند؛ مساله‌ای که در قرن گذشته تا این اندازه اهمیت نداشت. حسابرسی ارزیابی اصول حسابداری استفاده شده و برآوردهای با اهمیت انجام شده به‌وسیله‌ی مدیریت و همین‌طور ارزیابی کلیت صورت‌های مالی را در برمی‌گیرد. ارائه‌های حسابداری شامل برآوردهای پیچیده‌ای است که به‌طور ذاتی دارای ابهام است و به‌وسیله‌ی رویدادهای آتی، تایید ارقام (دارایی و بدهی‌های) احتمالی، رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، معاملات با اشخاص وابسته و... تحت تأثیر قرار می‌گیرد (لا، ۲۰۰۸). برآوردهای پیچیده یکی از عوامل ریسک ذاتی نیز است (آستن، ایلفسون و مسیر، ۲۰۰۰). انتظارات حسابرسان و استراتژی‌های تحصیل شواهد باید بر مبنای درکی غنی و کامل از مدل تجاری صاحب‌کار تعیین گردد. در حقیقت، درک حسابرسان از مدل تجاری صاحب‌کار و تغییر شرایط صنعت امروزه به عنوان بخش کلیدی درکی که بر



بر مبنای آن اظهار نظر حسابرسی قرار می‌گیرد، شناخته می‌شود (ISA ۳۱۵ در IAASB ۲۰۰۵). متأسفانه در پاسخ به تقلب در صورت‌های مالی امروزه، حرفه‌ی حسابرسی در بسیاری از کشورها از صنعتی خودانتظام به صنعتی تحت قانون‌گذاری دولتی منتقل شده است. این موضوع حسابرسی را از کیفیت یک حرفه دور می‌سازد (پیچر و همکاران، ۲۰۰۷). در هنگام بروز خطا در قضاوت حسابرس (در مورد احتمال تقلب مدیریت) همواره برخی از موقعیت‌های زیر، وجود داشته است:

- شکست در به دست آوردن درکی کافی از تجارت صاحب‌کار
 - شکست در اثبات کافی ارائه‌ها و توضیحات مدیریت
 - شکست در شک‌گرایی حرفه‌ای درباره‌ی معاملات آخرین لحظه یا غیرمعمول یا با اشخاص وابسته
 - شکست در ارزیابی‌های دقیق ریسک
- آخرین مورد، پیامد دیگر موارد بالا، به‌خصوص مورد نخست است. یعنی، اگر حسابرس نتواند درک عمیق و محکمی از تجارت و صنعت صاحب‌کار کسب کند، ارزیابی نادرست ریسک به‌طور واقعی بدیهی و حتمی خواهد بود، و اگر حسابرس فاقد چنین درکی باشد، دیگر موارد احتمالاً به دنبال آن رخ می‌دهد. اهمیت خطاها در قضاوت حسابرسی، ممکن است این سؤال را مطرح کند که چه رهنمودی برای حسابرسان در این مورد وجود دارد که چه‌گونه خطاها را در محیط حسابرسی معاصر به حداقل رسانند؟

تاریخچه

نقش آزمون‌های جزئیات در چشم‌انداز حسابرسی امروز موضوعی پیچیده‌تر از آن است که در ابتدا ممکن است به نظر برسد. این بحث در سال ۱۸۰۰ و زمانی آغاز شد که حسابرسی عموماً شامل ارائه‌ی خدماتی به مالک (مدیر) یک واحد تجاری کوچک به قصد پیش‌گیری و کشف اختلاس و خطای دفترداران و کارمندان بود.

البته در آن زمان دفترداری، دستی و مستعد خطا بود. بنابراین کار حسابرس، که حسابرسی تفصیلی^{۱۲} نامیده می‌شد، اساساً بررسی همه‌ی جزئیات کار در دفاتر حسابداری شرکت بود. تمرکز این حسابرسی تفصیلی بر روی دفاتر بود، مثلاً آزمون ثبت‌ها، انتقال به دفاتر روزنامه، دفاتر معین و دفتر کل، تراز آزمایشی و صورت‌های مالی (پیچر و همکاران، ۲۰۰۷).

مونتگمری (۱۹۳۹) بر اساس تجربیات خود بیان می‌کند که «در برخی حسابرسی‌ها و نه تنها حسابرسی‌های کوچک هر ثبت و هر انتقالی کنترل می‌شد. چنین بررسی فراگیری شامل اطمینان دقت ریاضی و ثبت در درون دفاتر شرکت می‌شود». اما حتی قبل از قرن بیست‌ویکم، امکان‌سنجی حسابرسی انتخابی^{۱۳} به‌جای حسابرسی تفصیلی بحث می‌شده است. هم‌چنان که سازمان‌های تجاری بزرگ‌تر و پیچیده‌تر شدند، حسابرسی به سمت آزمون‌های انتخابی جزئیات حساب‌ها، به‌جای آزمون همه‌ی جزئیات در دفاتر شرکت‌ها رفت (استاب، ۱۹۴۲) این آزمون‌ها، آزمون‌های محتوای جزئیات^{۱۴} نامیده

می‌شود. سال‌های زیادی چنین آزمون‌هایی بر ثبات درونی بین جزئیات موجود در دفاتر مالی شرکت تمرکز داشت. تغییر بسیار مهم دیگر در قرن نوزدهم افزایش مالکیت افراد غایب^{۱۵} است. اکنون حسابرسی مستمر یا چندین مرتبه و کشف تقلب مدیریت که سبب می‌شد صورت‌های مالی تحریف بااهمیتی داشته باشد، در کانون توجه حسابرسی است، نه کشف تقلب دفتردار که از اهمیت کم‌تری برخوردار است. این روند مستمر ادامه یافته است. جامعه اکنون حسابرس را مسئول ایجاد اطمینانی منطقی در این‌باره می‌داند که صورت‌های مالی فاقد تحریف بااهمیتی ناشی از تقلب مدیریت است. در جهان امروز در حالی که نگرانی‌ها برای وجود تحریف غیرعمدی صورت‌های مالی (مانند خطاها) همچنان وجود دارد، نگرانی مشابه یا حتی بزرگ‌تری درباره‌ی تحریف عمدی (مثلاً ناشی از تقلب مدیریت) وجود دارد. توانایی رویه‌های حسابرسی سنتی برای کشف تقلب مورد ظن است. اسمیلیاسکاس (۲۰۰۸) برای اشاره به تحریف عمدی (همه‌ی انواع آن) که منتج به تحریف در صورت‌های مالی می‌گردد از واژه‌ی گزارشگری تقلب‌آمیز^{۱۶} استفاده کرده است. این واژه شامل گزارشگری گمراه‌کننده همراه باختلاس ازدارایی‌ها است که منتج به تحریف در گزارشگری مالی می‌شود.



حسابرسی سیستم‌های راهبردی

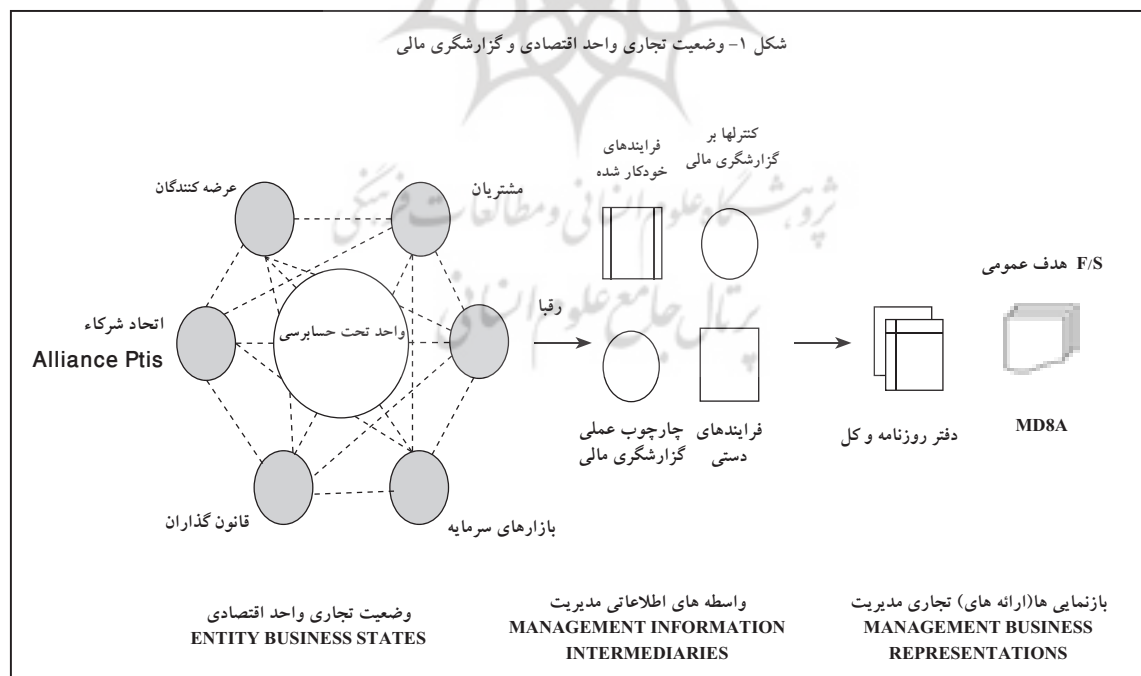
حسابرسی سیستم‌های راهبردی را به کار می‌گیرند، حسابرسی را به عنوان فرآیند استخراج شواهد، مبتنی بر باورها،^{۱۷} و ارزیابی ریسک می‌شناسند. این گونه حسابرسی، به درک کامل از این که چگونه مدیریتی کارآمد در حال اجرای مدل تجاری خود است، و با انتظارات کاملی از مقادیر آتی صورت‌های مالی و افشا نیاز دارد. این انتظارات معیاری است که در برابر آن حسابرس سیستم‌های استراتژیک بعداً آن‌ها را مقایسه می‌کند و مقادیر ادعاشده‌ی صورت‌های مالی توسط مدیریت و موارد افشا را مورد تحقیق و بررسی قرار می‌دهد. SSA برای متعادل کردن و تطابق هر چه بیشتر حسابرسی با تغییرات محیطی جدید، به‌ویژه تقاضا برای حفاظت بیش‌تر در برابر تقلب در صورت‌های مالی، استمرار دارد.

انتظار از حسابرس صورت‌های مالی فراهم کردن اطمینان بالایی نسبت به صورت‌های مالی ارائه‌شده توسط مدیران است به نحوی که ارائه‌ی منصفانه‌ی از اطلاعات باشد. در این شرایط، حسابرس وضعیت تجاری واحد اقتصادی (EBS)^{۱۸} را تعیین می‌کند (شکل ۱). وضعیت تجاری واحد اقتصادی همه‌ی استراتژی‌های تجاری واحد اقتصادی، شرایط، فرآیندها و اقدامات (عملیات)، رویدادهای اقتصادی، در گذشته، حال و احتمالاً روابط تجاری در آینده با دیگر واحدهای اقتصادی را دربر می‌گیرد (بل و همکاران، ۲۰۰۵). توجه حسابرس به زیرمجموعه‌ی EBS به دلیل مربوط بودن بالقوه‌ی آن به هرگونه ادعای مربوط در صورت‌های مالی واحد اقتصادی است.

تفکر سیستمی حسابرسان و ارزیابی ریسک

همانطور که در شکل یک به تصویر درآمد، مدیریت پلی بین EBS و ارائه‌ی صورت‌های مالی برقرار و آن را حفظ می‌کند. این پل واسطه‌های اطلاعات مدیریت (MIT)^{۱۹} نامیده می‌شود. این واسطه‌ها شامل گزارشگری مالی، کنترل‌های داخلی و چارچوب‌های مدیریت ریسک، شبکه‌های رایانه‌ای و سیستم‌های اطلاعاتی و همین‌طور مستندسازی و پردازش اطلاعات انسانی است. چنین واسطه‌هایی هوش را گردآوری، تسخیر و اندازه‌گیری کرده و EBS واحدهای مختلف را به طیف وسیعی از بازنمایی‌های (ارائه‌های) تجاری مدیریت (MBR)^{۲۰} انتقال می‌دهد. این بازنمایی‌ها به شکل نسخه‌های الکترونیکی و کاغذی آشکار می‌شوند و بر طیف وسیعی از قضاوت‌ها و تصمیمات و مفاهیم در درون شبکه اقتصادی واحد تجاری تأثیر می‌گذارند. به همین شکل، حسابرسی که SSA را به کار می‌گیرد در جایگاهی است که برایش امکان‌پذیر نیست اطمینان بالایی در این باره به دست آورد که آیا بازنمایی‌های مدیریت در صورت‌های مالی به هدف نشان دادن منصفانه‌ی وضعیت نایل می‌شود یا خیر. مگر اینکه حسابرس به درکی کامل از وضعیت تجاری صاحبکار نایل گردد (پیچر و همکاران، ۲۰۰۷). البته درک حسابرس از وضعیت تجاری خود می‌تواند خطا و ذهنی باشد (برانسویک، ۱۹۴۳ و هاموند، ۱۹۵۵).

در محتوای حسابرسی قرن بیست‌ویکم، حسابرس باید بسیار محتاط و هوشیار باشد زیرا تحریف بااهمیت (MII) می‌تواند به تصادف یا به طور عمدی انتخاب EBS را مورد غفلت قرار



توضیح: حسابرس تعیین می‌کند که آیا ارائه‌های مدیریت در صورت‌های مالی بطور منصفانه می‌باشد.

منبع: بل و همکاران، ۲۰۰۵، به نقل از پیچر و همکاران، ۲۰۰۷

دهد یا تحریف کند. بدلیل احتمال بازنمایی (ارائه‌ی) غیرمنصانه EBS در صورت‌های مالی توسط مدیریت و برای مقابله با این نگرانی، حسابرس SSA واحداقتصادی تحت حسابرسی را از عدسی سیستم‌های راهبردی و زیرمجموعه‌های EBS می‌نگرد. (بل و همکاران، ۱۹۹۷، ۲۰۰۲، ۲۰۰۵) در حالی که رویکردهای غیر SSA درک تجارت واحد اقتصادی تحت حسابرسی را تنها برای برخی اهداف، مانند برنامه‌ریزی حسابرسی مفید می‌دانند. (مثلاً SAS شماره ۲۲، "برنامه‌ریزی و سرپرستی") اما در درون SSA، درک حسابرس از EBS برای اطمینان یافتن از کیفیت کل فرایند حسابرسی، نگرش غالب است، حسابرس دامنه و ماهیت EBS حاکم بر واحد اقتصادی را برای بازنمایی (ارائه‌ی) منصفانه در صورت‌های مالی شناسایی می‌کند. همان‌طور که کینی (۱۹۹۷) اشاره می‌کند، قبل از SSA حسابرس نه راهبرد تجاری واحد اقتصادی را تحلیل می‌کرد و نه درباره‌ی قابلیت دستیابی به آن راهبرد و قابلیت بقای سازمان داوری می‌کرد.

بعلاوه، برای توسعه‌ی دامنه‌ی EBS مورد آزمون حسابرس، عدسی‌های SSA بر واژگان استراتژیک و سیستمی تأکید دارند. گرچه رفتار استراتژیک برای مدیران آشناست اما بی‌میلی حرفه در مورد اظهار نظر درباره‌ی تحریفات عمدی بااهمیت در مدل ریسک حسابرسی سنتی (ARM) لحاظ شده است (شیبانو، ۱۹۹۰). اساس ARM (مدل ریسک حسابرسی) درباره‌ی مفهوم ضمنی مدیریت استراتژیک مسکوت باقی مانده است.

واژه‌ی راهبردی، مدیریت شرکت تحت حسابرسی را فراتر از مرزهای شبکه‌ی اقتصادی واحد تجاری مورد حسابرسی در بر می‌گیرد. این شبکه بازیگران استراتژیک بی‌شماری را در بر می‌گیرد. بازیگران خاص انگیزه‌هایشان را با مدیریت واحد اقتصادی مورد حسابرسی بر اساس ماهیت روابط گذشته، فعلی و احتمالاً آینده سهیم می‌شوند. برخی از بازیگران احتمالاً روابط نمادین با مدیریت واحد اقتصادی تحت حسابرسی دارند (مثلاً شرکا، کارکنان و مشتریان) در حالی که سایرین احتمالاً روابط متضاد دارند و این روابط در طی زمان تغییر می‌کنند. حسابرسی SSA ظرفیت‌های ایجاد ارزش واحد اقتصادی مورد حسابرسی را ارزیابی می‌کند و با تفکر درباره‌ی قدرت نسبی بازیگران مختلف و همین‌طور ترجیحات آن‌ها ظرفیت‌های ارزش‌آفرینی واحد اقتصادی تحت حسابرسی را طی زمان بررسی می‌کند. مسیرهای مختلف ریسک‌های مختلفی برای واحد مورد رسیدگی دارند.

برای این منظور حسابرس SSA از دیدگاهی سیستمی بهره می‌برد. بر اساس این دیدگاه، واحد مورد رسیدگی یک سیستم پیچیده است. سیستم‌های پیچیده سیستم‌هایی هستند که به‌طور انطباقی یاد می‌گیرند. اجزایی که سیستم‌های پیچیده را تشکیل می‌دهد بر این که چه‌گونه با دیگر عناصر (اجزاء) رابطه دارند و با یکدیگر به‌طور یکپارچه به عنوان یک کل در طی زمان تراز و بده‌وبستان می‌کنند، تأکید دارد، نه بر هویت جداگانه‌ی هر جزء. سیستم‌های پیچیده اغلب غیرخطی بوده، گاه در طول زمان به رفتارهای مختلف تحول می‌یابد (برتالانفی، ۱۹۶۸).

سیستم پیچیده‌ی واحد مورد حسابرسی که در SSA آزمون می‌شود، شبکه‌ای پویا از روابطی است که پدیدار شده و به‌خاطر شبکه‌ی وسیع‌تر اقتصادی آن ادامه یافته است (بل و همکاران، ۱۹۹۷). برخی از این رابطه‌ها به‌طور ضمنی یا صریح با قراردادهایی همراه شده‌اند، و بسیاری نیز چنین نیست. بدین مفهوم، بررسی واحد تحت حسابرسی به عنوان سیستمی پیچیده لزوماً با نظریه‌ی قراردادهای که واحد تجاری را سلسله‌ای از قراردادها می‌داند، یکسان نیست (بریکلی، و همکاران، ۱۹۹۶).

یکی از بزرگ‌ترین چالش‌ها که حسابرسی قرن بیست‌ویکم با آن روبه‌روست پیش‌بینی این است که تأخیرهای زمانی، شوک‌های قانون‌گذاری و دیگر ریسک‌های غیرخطی چه‌گونه در طی زمان بر یک واحد اقتصادی تحت حسابرسی یا شبکه‌ی اقتصادی آن و نیز بر قابلیت دوام و سودآوری استراتژیک واحد اقتصادی تأثیر خواهد گذاشت (بل و همکاران، ۱۹۹۷). حسابرسانی که دارای مهارت‌های تفکر سیستمی هستند، نسبت به حسابرسانی که فاقد این مهارت‌ها هستند، با احتمال بیش‌تری این چالش را برآورده می‌سازند.

بر اساس تعریف هچ (۲۰۰۴)، تفکر سیستمی، مجموعه ابزار شناختی و دیدگاه‌هایی است که تصمیم‌گیرندگان را قادر به شکل دادن منطقی دقیق و کامل بازنمایی‌های (ارائه‌ی) ذهنی محیط‌های پیچیده می‌سازد. حسابرسی که دیدگاه تفکر سیستمی را تعقیب می‌کند، وضعیت تجاری پویای واحد اقتصادی، وضعیت‌های گذشته، فعلی و احتمالاً آتی واحد تحت حسابرسی و دیگر واحدها را در شبکه‌ی اقتصادی آن شرکت، شناسایی می‌کند (بل و همکاران، ۲۰۰۲). شواهد نشان می‌دهد که متفکرین غیرسیستمی در پیش‌بینی پویایی‌ها در درون سیستم‌های پیچیده با مشکل روبرو بوده‌اند (استرمن، ۱۹۸۶، برهمر، ۱۹۹۲، استرمن، ۲۰۰۰، به نقل از پیچرو و همکاران، ۲۰۰۷). اما هچ (۲۰۰۴) مشاهده کرد که بر اثر یادگیری (Training) شرکت‌کنندگان در یک تحقیق تجربی قادر به درک بهتر ساختار علت و معلولی سیستمی و پویایی‌های سیستمی در درون محتوا و زمینه‌ی حسابرسی صورت‌های مالی بودند، یعنی آن‌ها نسبت به شرکت‌کنندگانی که برای شناخت پیامدهای منفی، به‌طور عمدی آموزش ندیده‌اند قوی‌تر عمل کرده بودند. گروه دوم که آموزش ندیده بود بعد از به‌کارگیری فعالیت‌های کنترلی اضافی عمدی توسط مدیریت، فریب خوردند. در نتیجه، متفکرین سیستمی آموزش دیده ملاحظه کردند که پی‌آمدهای غیرعمدی منفی ممکن است با هر گونه پی‌آمدهای عمدی و مثبت به تعادل رسد، در حالی که متفکرین غیرسیستمی به‌شدت روی نتایج مثبت تمرکز کردند.

ارزیابی ریسک

طرفداران SSA حسابرس را به دیدگاه انطباقی و استفاده از عدسی و رویکردهای سیستم‌های راهبردی فرا می‌خوانند، از سوی دیگر تقاضای اجتماعی روزافزونی برای بهبودی عمده در حوزه‌های ارزیابی و شناسایی منابع ریسک حسابرسی و مدیریت

منابع وجود داشته است.

استانداردها و رهنمودهای ارزیابی ریسک حسابرسی از برخی موارد مانند ریسک غیر نمونه‌گیری چشم‌پوشی می‌کنند (مسیر و همکاران، ۲۰۰۶) و فرض می‌شود ریسک غیر نمونه‌گیری مانند شکست و ناتوانی حسابرس در شناسایی خطاها یا در ارزیابی آزمون حسابرسی مناسب قابل چشم‌پوشی است. هر گاه نقاط ضعف نگران‌کننده باشند، این ریسک به‌طور ثمربخش از طریق برنامه‌ریزی، سرپرستی، بررسی و انتخاب دقیق رویه‌های حسابرسی کنترل می‌گردد.

این نقطه‌ضعفی برای صلاحیت‌های حرفه‌ای حسابرس است، اما نشان می‌دهد که چه‌قدر ارزیابی و مدیریت ریسک دشوار است. لویت و دابنر (۲۰۰۵) می‌گویند «اکثر ما ارزیابان ریسک بدی هستیم».

نظریه‌پردازان تصمیم‌گیری مدت‌هاست اشاره کرده‌اند که حتی خبرگان در ارزیابی ریسک مشکل دارند، گرچه اغلب تمایزی بین ریسک‌های درک‌شده و عینی، وجود دارد شناخت اغلب مخاطرات جدید و پیچیده حتی ریسک‌های عینی شناخته‌شده، مبتنی بر قضاوت^{۲۱} است.

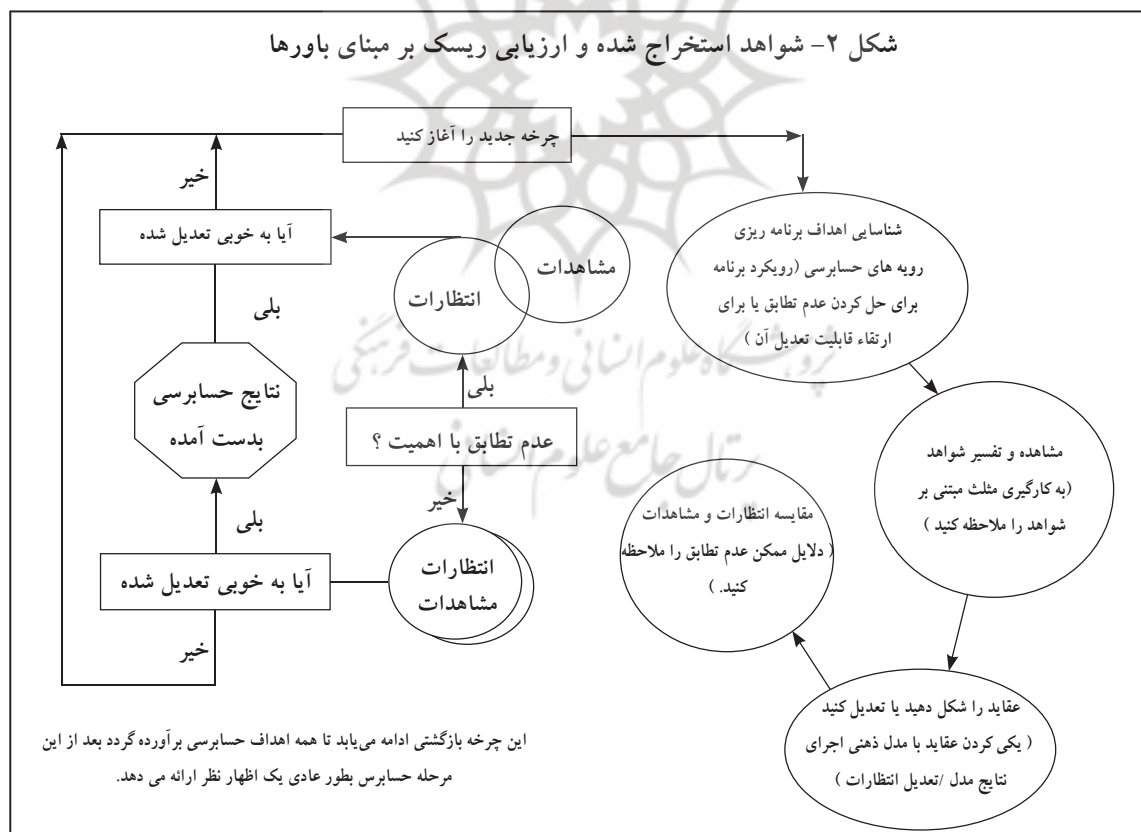
در بهترین حالت، ریسک‌ها بیانگر ادراکات خبرگان فنی فرهیخته است. اما حتی چنین خبرگانی، ممکن است درک

ناکاملی داشته باشند. حتی آموزش حرفه‌ای آنها ممکن است آنها را برای نگاه به مسأله، محدود ساخته باشد (پیچر و همکاران، ۲۰۰۷). بنابراین حسابرس در SSA می‌کوشد شکاک باشد، نه تنها نسبت به مدیریت و شواهد، بلکه حتی نسبت به خود فرایندهای قضاوت در مورد آنها.

برای مدیریت تهدید چشم‌پوشی از ریسک غیر نمونه‌گیری، حسابرس SSA، در کل حسابرسی به عنوان فرآیند بازگشتی شواهد استخراج شده، به ارزیابی ریسک مبتنی بر باور^{۲۲} می‌پردازد. حسابرس SSA راهبرد تحصیل شواهد به نام مثلث مبتنی بر شواهد^{۲۳} برای باورسازی ایجاد می‌کند و ارزیابی ریسک را به‌کار می‌گیرد.

مثلث مبتنی بر شواهد حسابرس را برای تحصیل شواهد حسابرسی که از سه منبع بنیادی استخراج شده آماده می‌سازد (شکل یک). در حالی که حسابرس SSA شواهد را از هر سه منبع مکمل یکدیگر و بنیادی با استفاده از ابزارهای متنوعی گردآوری می‌کند، دیدگاه مثلثی بر این مبناست که شواهد مبتنی بر EBS همراه با شواهد مبتنی بر MII که مدیریت به‌طور عادی برای اهداف گزارشگری مالی از آن شواهد استفاده نمی‌کند، منابع قدرتمندتری از شواهد هستند. به‌ویژه، در مقایسه با شواهد مبتنی MII، احتمال کمتری وجود دارد که

شکل ۲- شواهد استخراج شده و ارزیابی ریسک بر مبنای باورها



حسابرسی یک فرایند بازگشتی ارزیابی (یا تجدید ارزیابی) ریسک^{۲۴} است منبع: بل و همکاران، ۲۰۰۵.

مدیریت به‌طور راهبردی این دو منبع شواهد را مستقیماً برای پشتیبانی از ارائه‌ی صورت‌های مالی تحریف‌کند. وقتی احتمال و امکان کم‌تری برای مدیریت وجود دارد که شواهد را تحریف کند، حسابرس بیش‌تر می‌تواند بر شواهد اتکا کند، هنگام تجدیدنظر در عقاید و ارزیابی ریسک، شواهد مبتنی بر EBS به حسابرس کمک می‌کند. حسابرسان ابزارهای زیادی را در SSA به‌کار می‌گیرند، به عنوان مثال تحلیل استراتژیک و تحلیل فرآیند تجاری، این ابزارها، با اینکه مفیدند ریسک‌های خود را دارند (اودانل، ۲۰۰۴، بالو، آرلی و ریچ، ۲۰۰۵). حسابرسانی که فاقد مهارت‌های تفکر سیستمی هستند، ممکن است این ابزارها را به عنوان عملیات دشوار مستندسازی دریاوند، نه سازوکاری برای بهبود درکشان از EBS واحد تحت حسابرسی.

حسابرس، بر مبنای شواهد مثلثی، عقاید یا انتظارات برای ارائه‌ی صورت‌های مالی را توسعه می‌دهد و در مورد آنها تجدیدنظر می‌کند (شکل ۲). درجه‌ی تطبیق در مقابل عدم تطابق بین این انتظارات و ارائه‌های مدیریت فرآیند ارزیابی ریسک بازگشتی حسابرس را تعیین می‌کند. به‌ویژه، وقتی عدم تطابق بین انتظارات حسابرس از بازنمایی‌ها (ارائه‌های) تجاری مدیریت و مشاهدات حسابرس از ارائه‌های تجاری حقیقی وجود دارد، حسابرس برای تشخیص این‌که آیا عدم تطابق به‌وسیله‌ی تحریف یا عدم تحریف به وجود آمده، شواهد حسابرسی بیش‌تری گردآوری می‌کند.

عدم تطابق بین انتظارات حسابرس و مشاهدات با توجه به مانده‌ی حساب ضرورتاً به معنای وجود تحریف نیست (مثلاً رویدادی به‌طور منطقی وقتی رخ دهد که احتمال اندکی برای وقوع داشت و سبب شود که عایدات افزایش یابد، و این رویداد ارزیابی شده باشد).

حسابرسان SSA به‌طور مداوم منابع و جریان‌ات ریسک تحریف بااهمیت را ارزیابی کرده و با تعدیل کردن ماهیت، زمان‌بندی و محتوای رویه‌های ارزیابی ریسک خود، واکنش نشان می‌دهند.

از سوی دیگر، وقتی مدیران فکر می‌کنند که حسابرس مسلح به درک عمیق و به‌روز از وضعیت تجاری واحد اقتصادی است، از تحریف خودداری می‌کنند. همان‌طور که لویت و دابنر (۲۰۰۵) معتقدند «اطلاعات، برج کنترل، چماق، یک شاخه زیتون و مانع است، بسته به این‌که به کدام هدف تهیه شود و این اطلاعات خاص آن قدر قوی است که فرض وجود اطلاعات (برای طرف مقابل)، حتی اگر اطلاعات واقعاً وجود نداشته باشد، می‌تواند اثری آگاهی‌بخش داشته باشد».

نتیجه‌گیری

جامعه به‌صراحت درخواستش برای متصفانه بودن حسابرسی برون‌سازمانی را بیان داشته است. آنچه حسابرسان انجام می‌دهاند به پیشرفت بااهمیتی در تامین این تقاضاها منتهی نشده است. حسابرسی سیستم‌های راهبردی (SSA) روشی برای درک حسابرسان، تعهدی مهم برای برآوردن نیازهای جامعه و درخواستی برای حسابرسی با

کیفیت بالا است.

احتمالاً اگر آموزش حسابداری نیز وجود داشته باشد، انواع دانش و مهارت‌هایی که برای دانشجویان حسابرسی و حسابرسان از طریق آموزش و یاددهی مفید خواهد بود، لازم است. برای اثربخش بودن SSA، حسابرسان باید از دانش‌هایی نظر مدیریت راهبردی، خطمشی تجاری و سیستم‌های پویا آگاه باشند. به‌علاوه، آن‌ها باید به مهارت‌های به‌کارگیری چنین دانشی نیز مجهز باشند.

نمونه مهارت‌های کاربردی نظیر مهارت‌های تفکر سیستمی، مهارت‌های ارزیابی ریسک و مهارت‌های ساختن مدل است. سه حوزه‌ی مهم وجود دارد که عبارتند از: اول این‌که محققان باید روش‌های کارآمدی برای شکل‌دادن دوباره و پیاده‌سازی مدل ریسک حسابرسی سنتی ارائه کنند، دوم، اگرچه مثلث مبتنی بر شواهد مناسب است، برای نشان دادن دقیق‌تر شرایطی که تحت آن شواهد مبتنی بر EBS می‌تواند به حسابرس کمک کند که بهتر تحریف با اهمیت را کشف کند خصوصاً تحریفاتی که شاخه‌ای از تقلب مدیریت است، به تحقیق تحلیلی و یا تجربی نیاز داریم (بل و همکاران، ۲۰۰۵).

سوم، تردیدگرایی حرفه‌ای حسابرسان به فرآیندهای قضاوتی خودشان ضروری است. برای مثال، حسابرسان می‌توانند چند حسابرس را به ارزیابی ریسک‌ها که حاصل آن ارزیابی ترکیبی ریسک خواهد بود، الزام کنند (ساروویکی، ۲۰۰۴) یا یک مؤسسه حسابرسی یا کل حرفه، برای انتخاب پروژه‌های حسابرسی، می‌تواند تردیدگرایی را اعمال کنند، برای مثال با به‌کارگیری بررسی‌های شریک دوم^{۲۵} (پیچر و همکاران، ۲۰۰۷).

به هر حال، برای تامین نیازهای جامعه باید گام‌هایی بیش از آنچه موجود است برداشته شود تا همچنان بتوان از این ادعا حمایت کرد که هنوز هدف حسابرسی خدمت به جامعه است.

منابع

1. Austen, Lizabeth A. , Eilifsen, Aasmund and William F. Messier, (2000). THE RELATIONSHIP OF RISK ASSESSMENTS AND INFORMATION TECHNOLOGY TO DETECTED MISSTATEMENTS, December.
2. Ballou, B. , Earley, C. E. , & Rich, J. (2004). The impact of strategic positioning evaluation on auditor judgments about business process performance. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 23(September), 71–88.
3. Beasley, M. S. , Carcello, J. V. and Hermanson, D. R. (2001). Top 10 audit deficiencies, Journal of Accountancy, April, Vol. 191, No. 4, pp. 63–66.
4. Bell, T. , Marrs, F. , Solomon, I. , & Thomas, H. (1997). Auditing organizations through a strategic-systems lens: The KPMG business measurement

5. Bell, T. , & Solomon, I. (Eds.) (2002). Cases in strategic-systems auditing: KPMG and University of Illinois at Urbana- Champaign Business Measurement Case Development and Research Program. KPMG LLP.
6. Bell, T. B. , Peecher, M. E. , & Solomon, I. (2005). The 21st century public company audit: Conceptual elements of KPMG's global audit methodology. KPMG, LLP.
7. Bertalanffy, L. V. (1968). General system theory. Foundations, development, applications. New York: George Braziller.
8. Brehmer, B. (1992). Dynamic decision making: human control of complex systems. *Acta Psychologica*, 81, 211–241.
9. Brickley, J. A. , Smith, C. W. , & Zimmerman, J. L. (1996). Organizational architecture: A managerial economics approach. New York: Richard D. Irwin.
10. Brunswik, E. (1943). Organismic achievement and environmental probability. *Psychological Review*, 50, 255–272.
11. Chesbrough, H. , & Rosenbloom, R. S. (2002). The role of the business model in capturing value from innovation: evidence from Xerox Corporation's technology spin-off companies. *Industrial and Corporate Change*, 11(3), 529–555.
12. Friedman, T. L. (2005). The world is flat. New York: Farrar, Straus and Giroux.
13. Hammond, K. R. (1955). Probabilistic functioning and the clinical method. *Psychological Review*, 62, 255–262.
14. Hecht, G. W. (2004). Systems thinking, mental representations, and unintended consequence identification. Doctoral Thesis. University of Illinois at Urbana-Champaign.
15. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2005). Handbook of international auditing, assurance, and ethics pronouncements 2005 Edition (February).
16. Khorwatt, Esamaddin, Audit Risk Assessment –the Professional Balancing Act, Monthly Electronic Bulletin, ASCA, September 2008, available at: www.ascasociety.org
17. Kinney, W. R. (1997). cited. In T. Bell, F. Marrs, I. Solomon, & H. Thomas (Eds.), Auditing organizations through a strategic-systems lens: The KPMG business measurement process. KPMG LLP.
18. Law, Philip, (2008), Auditors' perceptions of reasonable assurance in audit work and the effectiveness of the audit risk model, *Asian Review of Accounting* ", Vol. 16 No. 2, pp. 160178-.
19. Levitt, S. D. , & Dubner, S. J. (2005). *FREAKONOMICS*. New York: HarperCollins Publishers Inc.
20. Messier, W. F. , Glover, S. M. , & Prawitt, D. F. (2006). Auditing & assurance services: A systematic approach (4th ed.). New York: McGraw-Hill Irwin.
21. Montgomery, R. H. (1939). Fifty years of accountancy. New York: The Ronald Press, Co.
22. O'Donnell, E. , & Schultz, J. (2005). The halo effect in business risk audits: can strategic risk assessment bias auditor judgment about accounting details? *The Accounting Review*, 80(3), 921–940.
23. Peecher, Mark E. Schwartz, Rachel and Ira Solomon, It's all about audit quality: Perspectives on strategic-systems auditing, *Accounting, Organizations and Society* 32 (2007) 463–485
24. Shibano, T. (1990). Assessing audit risk from errors and irregularities. *Journal of Accounting Research*, 28(Supplement), 110–140.
25. Smieliauskas, Wally, (2008), A Framework for Identifying (and Avoiding) Fraudulent Financial Reporting, *ACCOUNTING PERSPECTIVES / PERSPECTIVES COMPTABLES*, Vol. 7 No. 3 —PC, vol. 7, no3 (2008) pages 189–226 © CAAA/ACPC.
26. Staub, W. A. (1942). Auditing developments during the present century. Cambridge, MA: Harvard University Press.
27. Sterman, J. D. (1989). Modeling managerial behavior: Misperceptions of feedback in a dynamic decision making experiment. *Management Science*, 35(3), 321–339.
28. Sterman, J. D. (2000). Business dynamics: Systems thinking and modeling for a complex world. Irwin McGraw-Hill.
29. Surowiecki, J. (2004). The wisdom of crowds: Why the many are smarter than the few and how collective wisdom shapes business, economies, societies, and nations. Doubleday.
30. Wielligh, SPJ von,)2004(,High inherent risk elements in financial statements of listed South African long-term insurers, *Meditari Accountancy Research* Vol. 12 No. 1: 195–217
31. Vona , Leonard W. ,(2008), FRAUD RISK ASSESSMENT Building a Fraud Audit Program, John Wiley & Sons, Inc. pp5060- (Endnotes)

پی نوشت ها

- 1- Sarbanes–Oxley Act
- 2- The Contemporary Audit Ecology
- 3- Fraud – Related SEC Enforcement Actions Against Auditors
- 4- Baasely, Carcello and Hermanson
- 5- Vona
- 6- Audit Risk Model
- 7- Hayes et al.
- 8- Adut Risk
- 9- Inherent Risk
- 10- Detection Risk
- 11- Cushing et al.
- 12- Detailed Audit
- 13- Selective Audit
- 14- Substantive Tests of Details
- 15- Absentee Ownership
- 16- Fraudulent Financial Reporting
- 17- Belief – Based
- 18- Entity Business States
- 19- Management Information Intermediaries
- 20- Management Business Representations
- 21- Judgmental Component
- 22- Belief – Based Risk Assessment
- 23- Evidentiary Triangulation
- 24- Recursive Process of Risk (re)-Assessment
- 25- Second – Partner