

# ضرورت اجرای حسابرسی

ویدا مجتهدزاده و سیدحسین علوی طبری  
عضای هیئت علمی دانشکده اقتصاد (رس)

کمیته تدوین تئوری حسابداری، وابسته به انجمن حسابداری آمریکا، حسابداری را به صورت زیر تعریف می‌نماید:

“حسابداری عبارت است از فرایند تشخیص، اندازه‌گیری و در اختیار قراردادن اطلاعات اقتصادی تا استفاده‌کنندگان به طور آگاهانه به قضاوت و تصمیم‌گیری بپردازند.”

این تعریف سرآغازی در تشخیص ماهیت، دامنه و موضوع حسابرسی است. حسابرسی اغلب جزء لاینفک انتقال اطلاعات اقتصادی به شمار می‌آید و در نتیجه بازتاب با اهمیتی در شناسایی و اندازه‌گیری اطلاعات پیشگفته دارد. گسترش روزافزون جوامع و پیچیدگی

مسائل خاص آنها، افزایش نیاز به اطلاعات اقتصادی مربوط و در نتیجه افزایش تقاضا برای وجود سیستمها و فرایندهایی که فراهم‌کننده چنین اطلاعاتی هستند را ایجاد کرده است. همین عوامل موجب افزایش و گسترش نیاز به حسابرسی به عنوان قسمتی از کل فرایند انتقال اطلاعات شده است.

در سال ۱۹۷۳، کمیته مفاهیم اساسی حسابرسی<sup>۲</sup> اعلام نمود که نیاز به انجام حسابرسی به دلیل وجود چهار وضعیت است:

● تضاد منافع<sup>۳</sup> - وجود تضاد منافع بالقوه یا بالفعل بین تهیه‌کننده اطلاعات و استفاده‌کننده آن، امکان مغرضانه بودن (عمدی یا سهوی) اطلاعات ارائه شده را

قوت می‌بخشد زیرا کیفیت اطلاعات مورد تردید قرار می‌گیرد. از این رو وجود شخص مستقلی که بتواند به صورتهای مالی اعتبار ببخشد، ضرورت می‌یابد.

● پیامدها<sup>۴</sup> - اطلاعات دارای تاثیر اساسی بر تصمیمگیریهاست. اگر تصمیمات گرفته شده بسرمبنای اطلاعات مغرضانه، گمراه کننده، نامربوط و یا ناقص باشد، نتایج نامطلوبی به بار خواهد آمد و تصمیمگیرنده مستضرر خواهد شد. از این رو استفاده کنندگان از اطلاعات، خواستار بررسی مستقل صورتهای مالی هستند.

● پیچیدگیها<sup>۵</sup> - استفاده کنندگان از اطلاعات مالی می‌دانند که موضوعات پیچیده مالی همواره ممکن است دارای اشتباهات سهوی و یا عمدی باشد. در نتیجه برای به دست آوردن رضایت مطلوب از کیفیت اطلاعات باید افراد متخصص به اطلاعات مذکور اعتبار ببخشند.

● دور از دسترس بودن<sup>۶</sup> - حتی اگر استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری قادر باشند در ارتباط با کیفیت اطلاعات به نتایج مطلوبی دست یابند، اما به دلیل وجود فاصله بین آنها و تهیه کنندگان اطلاعات، چنین کاری ممکن است امکانپذیر نباشد. فاصله موجود بین تهیه کنندگان و استفاده کنندگان اطلاعات می‌تواند فیزیکی، قانونی، سازمانی و یا ناشی از بار مالی باشد. در نتیجه آنها باید اطلاعات را به همان صورت بپذیرند و یا از کمک افراد ثالث برای اعتباربخشی به اطلاعات استفاده کنند.

با توجه به وضعیتهای پیشگفته، استفاده کنندگان از اطلاعات مالی در می‌یابند که بدون کمک افراد مستقل که به اطلاعات مذکور اعتبار می‌بخشند، امکان

دریافت اطلاعات با کیفیت مطلوب وجود ندارد. این افراد مستقل حسابرسان نامیده می‌شوند و خدمات ارائه شده از طرف آنان حسابرسی نام دارد.

وانسدا والاس (Wallace, W.) در مجموعه‌ای تحت عنوان نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و قانونمند به ارائه چارچوبی تئوریک برای بررسی نقش اقتصادی حسابرسی می‌پردازد. وی در این ارتباط از سه فرضیه مباشرت، اطلاعات و بیمه استفاده می‌کند و مطرح می‌کند که شرایط بیان شده توسط کویاک (Cobac)، در آن فرضیات وجود دارد.

تئوری نمایندگی<sup>۷</sup>: فرضیه مباشرت با گسترش تمدن، بشر مجبور شد که برای انجام بعضی امور به ایجاد رابطه نمایندگی اقدام نماید. رابطه نمایندگی عبارت است از قراردادی که براساس آن مالک، نماینده یا نمایندگانی از جانب خود انتخاب نموده و اختیار تصمیمگیری را به آنها تفویض می‌نماید. از آنجا که اموال مالک در اختیار نماینده قرار دارد، بررسی صداقت و درستکاری وی از ضروریات به شمار می‌آید.

در سالهای اخیر وظیفه مباشرت به عنوان یکی از مشکلات رابطه نمایندگی، به‌طور رسمی مورد بررسی قرار گرفته است. در این رابطه فرض می‌شود که هر یک از طرفین سعی دارد که منافع شخصی خود را به حداکثر رساند. اگر نشان دادن عملکرد، هزینه داشته باشد، آنگاه در می‌یابیم که نماینده ممکن است در جهت منافع مالک گام برندارد. منافع فردی هرکس بستگی به تابع مطلوبیت و وضعیت ثروت وی دارد که احتمالاً در ارتباط با مالک و نماینده

یکسان نیست، هر چند مالک می‌تواند با تعدیل مبالغ پرداختی بابت خدمات نماینده خود را از خطر محفوظ بدارد.

برای مثال، اگر تابع مطلوبیت یک مدیر، بستگی به داشتن دفتر کاری زیبا، یا ارائه کمکهایی به موسسات خیریه باشد و در این راه مبالغ هنگفتی صرف نماید، مالک سعی می‌کند که حقوق وی را به اندازه مزایای غیرنقدی پیشگفته کاهش دهد. از این رو، اگر از نظر مدیر مطلوبیت حقوق کاهش یافته بیش از دفتر کار زیبا یا ارائه کمک به موسسات خیریه باشد، به انعقاد قرارداد برای جلوگیری از صرف هزینه‌های پیشگفته، اقدام خواهد کرد.

رقم سود و تصمیمات مدیر در ارتباط با تخصیص منابع، مقیاسهایی برای ارزیابی عملکرد است. از این رو انجام حسابرسیهای عملیاتی که تمرکز بر ارزیابی اثربخشی و کارایی عملیات مدیران دارد وسیله‌ای برای بررسی عملکرد مدیریت و تعیین میزان تفاوت آن با مطلوبیت مالک، به شمار می‌آید.

یکی از مفاهیم با اهمیت در ارتباط با نیاز به صورتهای مالی حسابرسی شده، تئوری اقتصادی جدید انتظارات منطقی است. براساس این تئوری، مردم اطلاعات در دسترس را که گمان می‌برند در تصمیماتشان موثر است، به‌طور هوشمندانه مورد استفاده قرار می‌دهند. بنابراین به‌طور سیستماتیک اشتباه نمی‌کنند. اصطلاح به‌طور سیستماتیک بدین معناست که مردم از تجربه‌های گذشته می‌آموزند و به‌طور متوسط دوبار اشتباه نمی‌کنند. با توجه به اینکه مدیر آگاه است که:

۱ - مالک انتظار دارد که بین منافع او و مدیر

تضاد وجود داشته باشد،

۲- مالک قادر به تخمین ارزش این تضاد منافع می باشد،  
۳- مالک این ارزش را از حقوق مدیر کسر می نماید و با توجه به تئوری انتظارات منطقی او نیز همانند مالک علاقمند به انعقاد قرارداد حسابرسی به عنوان فعالیتهای نظارت کننده می باشد.

البته توجه به این نکته ضروری است که منظور از تئوری نمایندگی این نیست که مدیران عموماً نادرست هستند و یا در خلاف جهت منافع مالکان به کار می پردازند. در واقع ممکن است که تلاش مدیر در جهت منافع مالک باشد. اما نمی توان انکار کرد که همواره این احتمال وجود دارد که اقدامات مدیر موجب به حداکثر رساندن منافع مالک نشود. از این رو فعالیتهای نظارت کننده که ضرورتاً شامل حسابرسی به عنوان یک وسیله ممکن برای جلوگیری یا کشف این قبیل سوءاستفاده هاست، انجام می پذیرد.

#### فرضیه اطلاعات<sup>۸</sup>

گفته شد که سرمایه گذاران برای تصمیم گیریهای اقتصادی، تقاضای صورتهای مالی حسابرسی شده می نمایند؛ زیرا اطلاعات مندرج در این صورتهای موجب می شود که تصمیمات اقتصادی مفید گرفته شود. مدل های تصمیم گیری متداول در ادبیات مالی، یک واحد انتفاعی را از طریق محاسبه ارزش فعلی جریانهای نقدی آینده آن که ارتباط زیادی با اطلاعات مندرج در صورتهای مالی دارد، ارزش گذاری می کند. حسابرسی به عنوان وسیله ای برای بالا بردن کیفیت اطلاعات مالی، به این صورتهای اعتبار می بخشد.

را کاهش دهد.

## حسابرسی با تاکید بر اثر بخشی عملیات موجب صرفه جویی در هزینه می شود و زیانهای ناشی از اشتباهات را کاهش می دهد.

در ادبیات مالی، اقتصادی و حسابداری سه منفعت اصلی برای اطلاعات در نظر گرفته شده است:

- ۱- کاهش ریسک سرمایه گذاری،
- ۲- بهبود بخشیدن به تصمیم گیریها،
- ۳- به دست آوردن بازدهی بیش از بازده عادی.

#### کاهش ریسک سرمایه گذاری

اگر سرمایه گذاران ریسک گریز<sup>۹</sup> باشند، برای ریسک بالاتر بازده بالاتری طلب می نمایند، یا قیمت بالاتری در شکل صرف ریسک می پردازند تا سطح عدم اطمینان یا ریسک یک سرمایه گذاری را کاهش دهند. انجام حسابرسی موجب می شود که عدم اطمینان نسبت به اطلاعات مالی گزارش شده، کاهش یابد. در این صورت اگر صرف ریسک هر یک از سرمایه گذاران در واحد انتفاعی را با هم جمع کنیم و مبلغ به دست آمده بیش از هزینه حسابرسی واحد مذکور باشد، به نفع تمام گروههاست که قرارداد حسابرسی منعقد گردد و عدم اطمینان با انتشار صورتهای مالی حسابرسی شده، کاهش پذیرد. حسابرسی می تواند ریسک سیستماتیک (مربوط به بازار) و غیر سیستماتیک (مربوط به واحد انتفاعی)

بهبود بخشیدن به تصمیم گیریها

انجام حسابرسی موجب می شود که کیفیت اطلاعات مالی مورد استفاده در تصمیم گیریهای مدیریت بالا رود. حسابرسی از طریق یافتن اشتباهات و یا وادار کردن کارمندان به دقت بیشتر در فراهم آوردن شواهد و مدارک، داده ها را بهبود می بخشد. اطلاعات صحیحتر موجب می شود که تصمیم گیریهای بهتری در ارتباط با بودجه سرمایه ای، برنامه ریزی موجودی کالا و تجزیه و تحلیل نقطه سر به سری به عنوان مبنایی برای تصمیمات مربوط به تولید و قیمت گذاری انجام پذیرد. بررسی فعالیتهای پرتفوی افراد نشان می دهد که با استفاده از اطلاعات حسابرسی شده، تصمیمات بهتری گرفته اند. در واقع اگر با این دید به موضوع بنگریم که حسابرسی تغییری در انتظارات بازار نمی دهد، دیده شده است که اطلاعات مالی حسابرسی شده به طور وسیعی می تواند انتظارات افراد در ارتباط با ریسک و بازده را تغییر دهد. بنابراین حسابرسی می تواند تصمیمات سرمایه گذاری افراد را بهبود بخشد.

به دست آوردن بازدهی بیش از بازده عادی  
تمایز بین ارزش اطلاعات و توانایی به دست آوردن سود از معاملات دارای اهمیت است. برای مثال، شواهد تجربی نشان می دهد که اطلاعات مالی انتشار نیافته واحدهای انتفاعی در صورتی که در اختیار یک سرمایه گذار قرار گیرد، موجب می شود که پیشبینی ها و معاملات بهتری انجام یافته و بازده اضافی به دست آید. به سخن دیگر اطلاعاتی که فقط در اختیار یک نفر و نه

- 1- American Accounting Association
- 2- Committee on Basic Auditing Concepts
- 3- Conflict of interests
- 4- Consequences
- 5- Complexities
- 6- Remoteness
- 7- Agency theory
- 8- The information hypothesis
- 9- Risk averse
- 10- The insurance hypothesis

منابع:

- 1- Beaver, William H., "The Information Content of Annual Earnings Announcements", *Empirical Research in Accounting: Selected Studies*, (1968), pp. 67-92.
- 2- Beaver, W.H., P. Kettler, and M. Scholes, "The Association Between Market - Determined and Accounting - Determined Risk Measures," *The Accounting Review*, (October 1970), pp. 654 - 682.
- 3- Committee on Basic Auditing Concepts. *A Statement of Basic Auditing Concepts*. Sarasota, Florida: American Accounting Association, (1973).
- 4- Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, *A Statement of Basic Accounting Theory*, (Evanston: American Accounting Association, 1966), P.1.
- 5- Fama, Eugene F., and Arthur B. Laffer, "Information and Capital Markets." *Journal of Business*, (July 1971), pp. 289-298.
- 6- Jensen, Michael C., and William H. Meckling, "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure," *Journal of Financial Economics*, (October 1976), pp. 305 - 360.
- 7- Shakan, Melvin F., *Cost - Benefit Analysis of Auditing*, Research study No. 3, Commission on Auditor's Responsibilities, New York: American Institute of Certified Public Accountants, Inc., (1978).
- 8- Wallace, Wanda A., *The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets*, Graduate School of Management, University of Rochester, NY.

حسابرسی خود را در برابر آسیب پذیری حقوقی بیمه می کنند، باید گفت:

۱- نقش حسابرس آنچنان با جامعه عجین شده است که انجام ندادن حسابرسی، قصور یا تخلف مدیران یا سایر افراد حرفه‌ای به‌شمار می‌آید.

۲- موسسات حسابرسی دارای وکلای متخصص و متبحر هستند که در صورت اقامه دعوی امکان فیصله دادن به موضوع از طریق آنها امکانپذیرتر است.

۳- پوشش بیمه‌ای حسابرسان کارتر می‌باشد.

۴- حسابرسان نیز همانند مدیران به موضوع آبرو و حیثیت حرفه‌ای اهمیت زیادی می‌دهند. در نتیجه، در مواجهه با اقامه دعوی نه تنها نگران زیان مادی هستند، بلکه نگران حیثیت حرفه‌ای خود نیز می‌باشند. در حالی که شرکت‌های بیمه فقط خسارت وارد را جبران می‌کنند و به اعتبار حرفه‌ای توجهی ندارند.

نتیجه‌گیری

از این بحث نتیجه گرفته می‌شود که حسابرسی سه نیاز متفاوت را برآورده می‌سازد:

- نیاز به مکانیزم نظارت،
- نیاز به فراهم آوردن اطلاعات در خور اتکاس به منظور بهبود بخشی به تصمیم‌گیرهای سرمایه‌گذاران،
- نیاز به بیمه به منظور حفظ و حراست در مقابل زیانهای ناشی از اطلاعات تحریف شده.

حسابرسی با تاکید بر اثر بخشی عملیات موجب صرفه‌جویی در هزینه می‌شود و زیانهای ناشی از اشتباهات را کاهش می‌دهد، و نهایتاً حسابرسی به صورتهای مالی اعتبار می‌بخشد.

عموم قرار گیرد، موجب به دست آوردن بازدهی بیش از بازده عادی می‌گردد. اگرچه در صورت کارا بودن بازار سرمایه، اطلاعات بدون هزینه و به‌طور همزمان در اختیار همه قرار می‌گیرد و در نتیجه انتظار نمی‌رود که بازده غیرعادی به دست آید.

به‌رغم ناتوانی در به دست آوردن بازده غیرعادی با استفاده از اطلاعاتی که در اختیار عموم قرار می‌گیرد، شواهدی وجود دارد که انتشار اطلاعات به صورت عمومی برای سرمایه‌گذاران منفرد دارای ارزش است. زیرا موجب از بین رفتن بعضی از نبود اطمینانها شده، و ارزش معاملات مربوط را به روز می‌کند.

فرضیه بیمه<sup>۱۱</sup>

علاوه بر این که فرضیه‌های مباشرت و اطلاعات نیاز به حسابرسی را مطرح می‌نماید، اخیراً مسئله آسیب‌پذیری حقوقی مدیران مطرح شده است که انجام حسابرسی را طلب می‌کند. براساس قانون در ارتباط با زیانهای ناشی از صورتهای مالی تحریف شده، حسابرس و مدیریت واحد مورد حسابرسی در برابر اشخاص ثالث ذی‌نفع دارای مسئولیت هستند. از آنجا که توانایی انتقال مسئولیتهای مالی اطلاعات گزارش شده به یک حسابرس، زیان مورد انتظار یک دعوای حقوقی، یا موارد مشابه را کاهش می‌دهد، موسسات سرمایه‌گذاری، موسسات ضامن انتشار اوراق بهادار، وکلا و مدیران به دلیل مشارکتشان در فعالیتهای مالی علاقمندند که از طریق حسابرسی خود را بیمه نمایند. اما در ارتباط با این که چرا مدیران و سایر افراد حرفه‌ای به انعقاد قرارداد با شرکت‌های بیمه نمی‌پردازند و از طریق