

# حسابرسی و حسابداری در آستانه قرن ۲۱

غلامحسین دوانی

عضو انجمن حسابداران مدیریت امریکا

عضو شورای عالی انجمن حسابداران خیره ایران

بانکداری که در مورد تایید یک تقاضای وام تصمیم می‌گیرد، و دولت که برای وصول درآمد مالیات متکی بر اظهارنامه‌های مالیاتی است، همگی بر اطلاعاتی اتکا می‌کنند که توسط دیگران تهیه شده است. در بسیاری از این موارد، هدفهای تهیه‌کنندگان این اطلاعات با هدفهای استفاده‌کنندگان از آن مغایر است. نیاز به وجود حسابرسی مستقل در چنین استدلالی مستتر است، یعنی افرادی با صلاحیت و صداقت حرفه‌ای که بتوانند مشخص کنند اطلاعات مالی که بر آن اتکا می‌شود تصویری مطلوب و کامل از واقعیت امر است یا خیر.

دهه اخیر تحولات شگرف فن‌آوری 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 اتکا امکان‌پذیر نیست. جریان سرمایه‌ها زمانی به سوی فعالیتهای اقتصادی برتر سرازیر می‌شود که تصمیمات صاحبان سرمایه در زمینه سرمایه‌گذاری متکی به اطلاعات بموقع، مربوط و قابل اتکا باشد. در این فرایند حسابرسی نقشی حیاتی را در تعیین میزان اعتبار اطلاعات ایفا می‌کند.

حسابداری فرایند شناسایی، اندازه‌گیری و گزارشگری اطلاعات اقتصادی است که برای استفاده‌کنندگان اطلاعات مزبور، امکان قضاوت و تصمیم‌گیری آگاهانه را فراهم می‌سازد. حسابرسی همچنین جزئی لاینفک 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 مولد اطلاعات را توجه می‌کند. رشد فراینده و پیچیدگیهای جامعه، همچنین نیاز به حسابرسی را به عنوان بخشی از فرایند گزارشگری گسترش می‌دهد. استفاده بخشهای مختلف یک جامعه از خدمات حسابرسی در شرایطی به حداکثر 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.

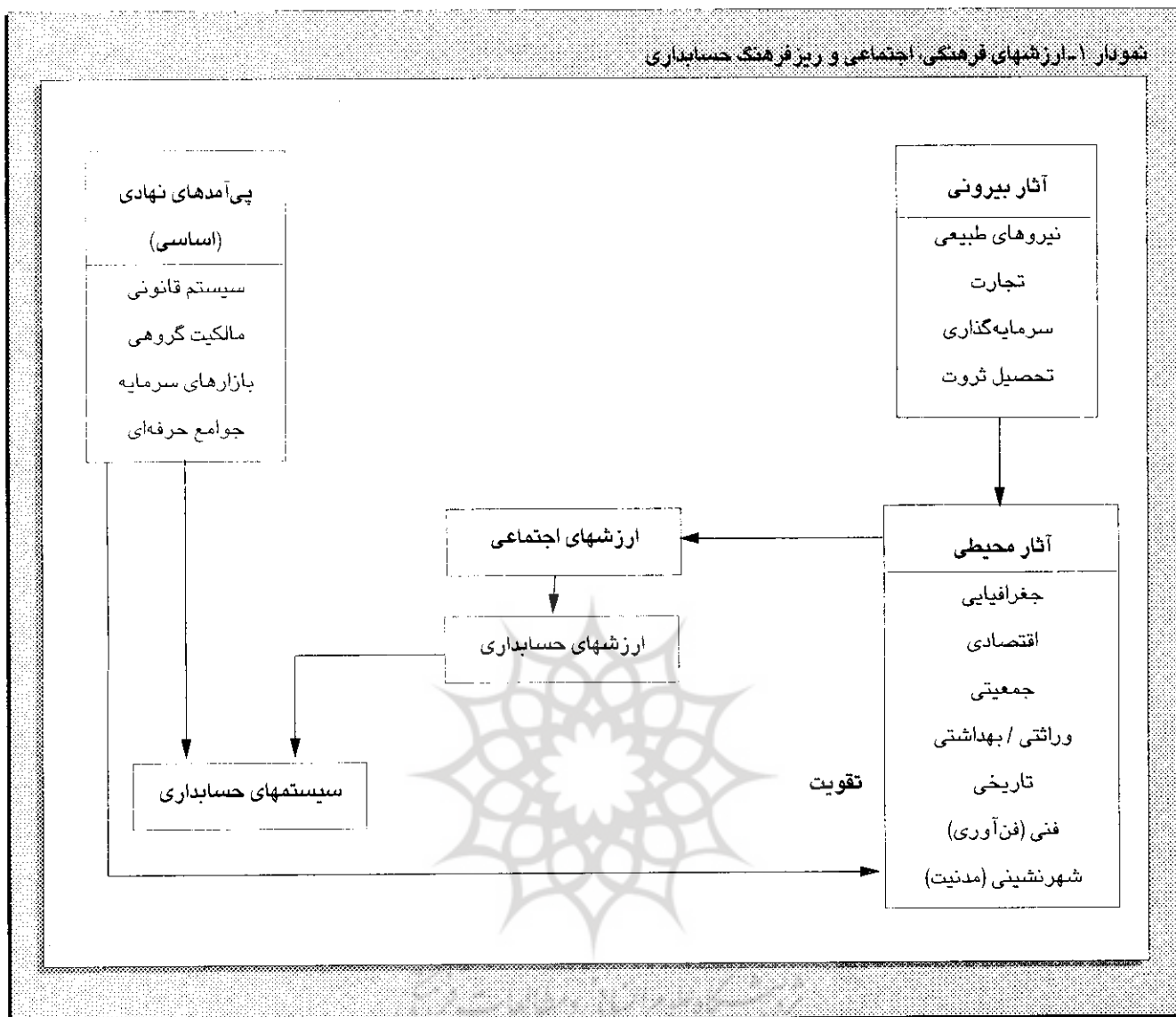
وجود اطلاعات مالی قابل اتکا، لازمه بقای جامعه امروزی است. فرد سرمایه‌گذاری که تصمیم به خرید یا فروش سهام می‌گیرد،

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 پشتوانه مردمی دارند و منتخب واقعی مردمند، 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 ذی‌نفع و استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی مسئول و موظفند از طریق ارائه اطلاعات شفاف و درست و قابل اعتماد، اشخاص ذی‌نفع را در جریان نحوه بکارگیری منافع اقتصادی قرار دهند. این جریان متقابل از رعایت قانون و حق طبیعی بشری سرچشمه 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 وی تفویض 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 اتکاست و قابلیت اتکای اطلاعات به دلایل مختلفی مستلزم بررسی آنها توسط شخصی مستقل از تهیه‌کننده اطلاعات است. در فرایند پاسخگویی، حسابرسی از طریق تعیین اعتبار اطلاعات، ارزش افزوده ایجاد می‌کند. از سوی دیگر اتخاذ تصمیمات اقتصادی و



## نمودار ۱- ارزشهای فرهنگی، اجتماعی و ریز فرهنگ حسابداری

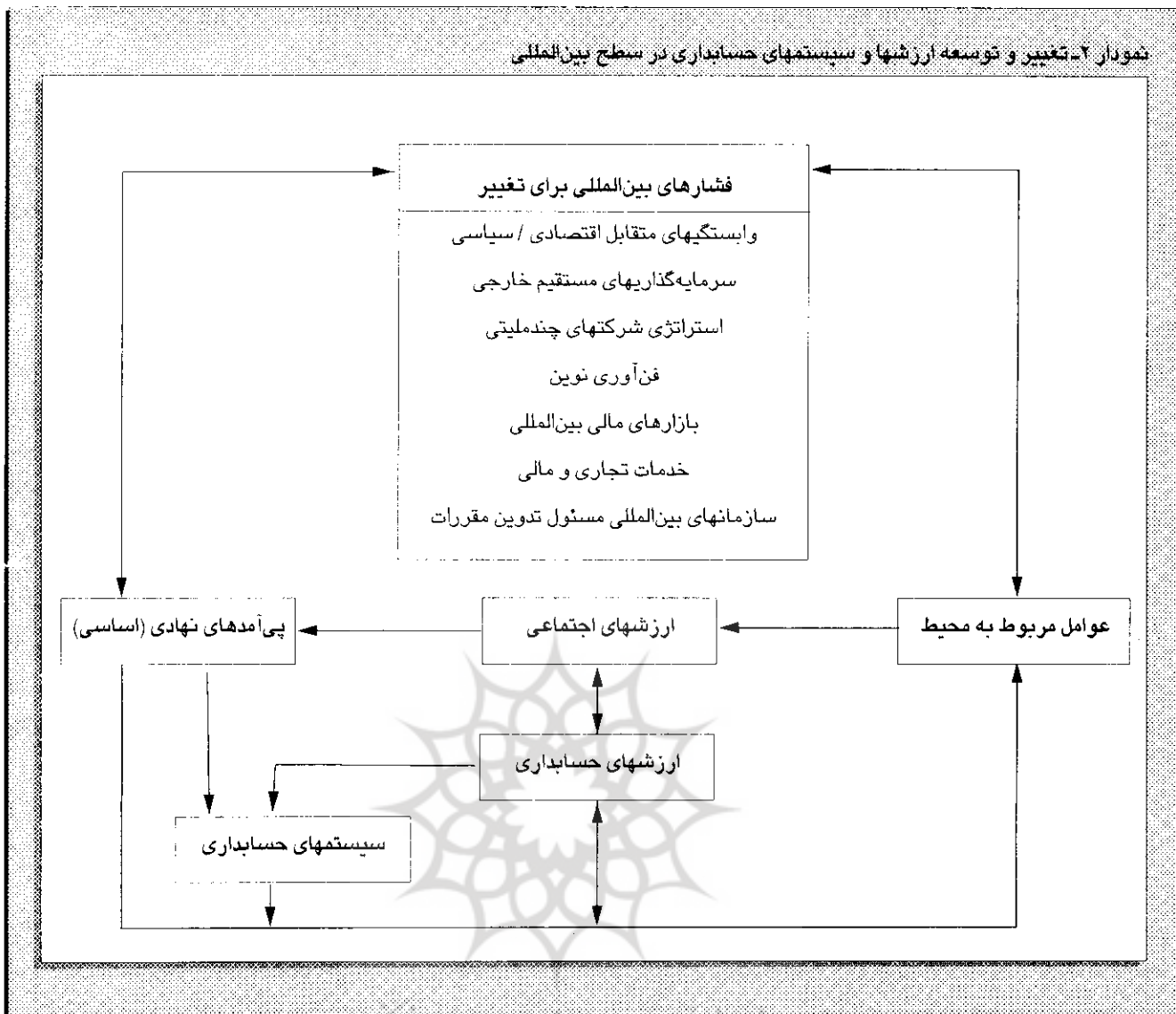


نه تنها در مورد تجارت بلکه در خصوص حرفه‌های مختلف هم مصداق پیدا کرده و تقاضا برای دقت نظر بیشتر نسبت به نتایج فعالیتهای حرفه‌ای افراد افزایش می‌یابد. این تأکید و ضرورت که ناشی از پاسخ به تقاضای فزاینده برای اطلاعات مالی در سطح بین‌المللی می‌باشد باعث گردیده که سازمان تجارت جهانی به‌طور رسمی در سال ۱۹۹۷ ضمن حمایت از کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری و فدراسیون بین‌المللی 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 حساب‌برسان در یک

نقش بالقوه تأثیرات ناشی از عوامل بین‌المللی و تأثیر 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 رهنمود و ضوابط یکسان موسوم به استانداردهای 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 اثرگذاری این روش تدریس بر کیفیت آموزش بخصوص در حوزه علوم انسانی و حسابداری باید از هم‌اکنون به استقبال تغییرات شگرف قرن آینده رفت.

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



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 قابل اتکا برای هرگونه مشاوره‌های چندمهارتی<sup>۳</sup> مدیران به شمار روند.

چالشهای عصر فرا 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 فراتکنولوژی شاهد آن خواهیم

نمایند. چالشهایی که حسابداران و حسابرسان در قرن فراتکنولوژی- 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 فن‌آوری 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 برون 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 تامین نیازهای آنها از طریق شبکه وسیع اطلاعاتی کمی و کیفی تامین

بود در حسابداری برای موقعیت استراتژیک<sup>۴</sup> 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 به‌کارگیری مزایای رقابتی درصدد کسب استراتژی‌هایی مانند رهبری بازار یا موضعگیری در مقابل رقبای 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<sup>۵</sup>؛

#### ● حسابداری مدیریت استراتژیک<sup>۶</sup>؛

#### ● حسابداری برای فن‌آوری پیشرفته تولید<sup>۷</sup>؛

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<sup>۸</sup> 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 پر مبنای فعالیت نیز توسعه مداوم‌تری را ایجاد می‌کند به نظر آنها آنچه حسابداری مدیریت را استراتژیک می‌سازد و به‌کارگیری آن را نسبت به هزینه‌یابی براساس فعالیت مفیدتر می‌کند، تاکید بیرونی آن است. یکی از تکنیکهای مطرح شده در

حسابداری مدیریت استراتژیک تکنیک هزینه‌یابی بر مبنای هدف<sup>۹</sup> 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 بر مبنای هدف را به‌عنوان 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 تامین کند. نهایتاً در مرحله سوم محصول با برآورد هزینه‌های احتمال طراحی، توسعه و غیره تولید می‌شود.

#### حسابداری برای فن‌آوری پیشرفته تولید

هدف اصلی تکنیکهای حسابداری برای فن‌آوری پیشرفته تولید ابداع شیوه‌هایی برای سنجش بهبود در عملکرد است. این تکنیک با کنترل همه‌جانبه<sup>۱۰</sup> رابطه نزدیک دارد و مانند حسابداری فعالیت نیز درصدد فراهم کردن اطلاعات حسابداری از درون شرکت است. تا از این راه مدیر ارشد، اطلاعات را در فرایند تصمیم‌گیری استراتژیک به‌کاربرد و با پیگیری مستمر موفقیت‌آمیز، مزیت رقابتی حاصل شود در حسابداری برای فن‌آوری پیشرفته تولید دو مسئله زمان و کیفیت که هر دو با مفهوم پیشرفت پایدار سازگاری دارد، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. این عوامل موجب رشد و توسعه حسابداری در دو بخش قبلی نیز می‌شود. به دنبال این تحولات، مفهوم مهندسی

تولید بوجود آمد که یکی از عناصر مهم آن، مدیریت جامع کیفیت<sup>۱۱</sup> محصولات است. ماسکل (Maskell, 1998) حسابداری به منظور بهبود در کیفیت محصولات را به عنوان عنصری از بازار تولیدات جهانی معرفی کرده است که هدف آن رسیدن به عملیات تولیدی بدون عیب و نقص است و لازمه آن پیوند بین نیروی کار و تمهد کاری برای ارائه محصولات با

بالاترین کیفیت است. براساس این مفهوم مناسب‌ترین استراتژی تولید محصولات با بهترین کیفیت است که در این حالت از معیارهای ساده، دینامیک و ماهیتاً غیر مالی درصد محصولاتی که آزمون کنترل کیفیت را پست سرگذاشته‌اند، میزان کالاهای مرجوعی، تحویل به موقع سفارشات و... استفاده می‌شود. براین اساس در دنیای فرانتکنولوژی اهم وظایفی که حساب‌رسان مستقل و حسابداران در مجموع خدمات مالی - مشاوره‌ای می‌توانند ارائه نمایند عبارتند از:

- اطلاع‌رسانی درست، به موقع و قابل اتکا در نقش حسابرسی متصل؛
- ارزیابی عملکرد مدیران در استفاده بهینه از منابع و امکانات؛
- ارزیابی سهام در بازار سرمایه؛
- خصوصی سازی 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 بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی انتشارات سازمان حسابرسی
  - ۳- نشریه شماره ۸۷ - اصول حسابرسی انتشارات سازمان حسابرسی