

تطبيق حسابداری و حسابرسی با الزامات گزارشگری مستمر بر خط

دکتر محمد عرب مازاری
عضر هیئت علمی دانشگاه شهیدبهنستی

وقابلیت اتکا، مسائل مهمی را در ارتباط با مفید بودن حسابداری پدید آورده است، دغدغه اصلی حسابداران موضوعی بسیار مهم‌تر یعنی به موقع بودن اطلاعات است. همانطور که سرمایه‌گذاران و بستانکاران به منابع متنوعی از اطلاعات برای ارزیابی چگونگی پایداری و بقای شرکت متوسل می‌شوند، این استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به یافتن اطلاعاتی بر مبنای وضعیت روز شرکت‌ها نیز علاقه دارند. هرچه اطلاعات بیشتر از طریق پایگاه‌های داده‌های عمومی و مخصوصاً از طریق اینترنت در دسترس تصمیم‌گیرندگان قرار می‌گیرد، آنها بیشتر به استفاده از مجموعه متنوع‌تری از اطلاعات به موقع در تصمیم‌گیری‌های خود عادت می‌کنند. البته آنان هنوز هم ناگزیر از استفاده از اطلاعات صورت‌های مالی حسابرسی شده‌اند که فقط در فواصل زمانی طولانی و معمولاً دیرتر از موقع در اختیار آنها قرار داده می‌شود. اگر مدلی برای تهیه اطلاعات به موقع برای تصمیم‌گیرندگان پدید نیاید آنها هر روز به اطلاعات صورت‌های مالی حسابرسی شده مرسوم بی‌توجه‌تر شده و این اطلاعات اهمیت و منزلت خود را تدریجاً از دست خواهند داد.

در ایسن زمینه چالشی برای آن دسته از محققان حسابداری پدید آمده است که به قلمرو سیستم‌های اطلاعاتی پرداخته‌اند. پرسش محققان این است که چگونه فناوری اطلاعات می‌تواند در تسهیل آنچه ما آن را

تغییرات در سازمان‌های امروزی به واسطه پیامدهای فناوری اطلاعات، موجب بروز چالش‌هایی چندوجهی در برابر دست‌اندرکاران حرفه حسابداری و پدیدآورندگان استانداردها شده است. از آنجا که امروزه با ارزش‌ترین دارایی‌های شرکت‌ها، کارکنان و طرف‌های تجاری، یعنی تامین‌کنندگان کالا و خدمات (فروشنندگان) و مشتریان آنها، هستند، آشکارا مدل ارزشیابی مورد استفاده در دنیای امروز به طور فزاینده‌ای دائماً نامربوط‌تر می‌شود. هرچه شرکت‌ها بیشتر بر مزیت‌های رقابتی محوری خود متمرکز می‌شوند و باقی فعالیت‌ها را بیرون‌سپاری می‌کنند، توانایی آنها در حفظ موقعیت تجاری‌شان، به شدت به توانایی تامین‌کنندگان در تامین مواد و محصولات به صورت انبار صفر یا به هنگام با حفظ سطح کیفیت وابسته می‌شود. در همان حال، توانایی شرکت در زمینه حفظ سهم بازار خود در صنعتی (مشابه صنعت ریز رایانه‌ها)، که مدام رقابتی‌تر می‌شود به شدت وابسته به حفظ روابط قوی با مشتریان است به شرطی که سبب ایجاد حس وفاداری صادقانه نسبت به مشتریان باشد. حسابداران هنوز این دارایی‌های نامشهود را در ترازنامه‌های خود نشان نمی‌دهند. با این حال این تنها نمونه از مسائلی است که استانداردها در گزاران در قبال مدل جدید کسب و کار با آن مواجه‌اند.

در همان حال که ملاحظات تغییرناپذیر به عنوان عامل کلیدی توانمندسازی دسترسی به چگونگی ارزشیابی

اطلاعات به موقع لحظه‌ای در اختیار کاربران را مفروض تلقی کنیم، سؤال دومی که مطرح می‌شود این است که "در چه شکل و قالبی؟" این قلمرویی است که محققان حسابداری به خوبی توان و آمادگی بررسی و تحقیق در این زمینه را دارند. در وهله اول باید به بازنگری پیش فرض‌ها و مقدمات مدل فعلی گزارشگری پردازیم. این مدل در زمانی پدید آمده که گزارشگری صرفاً از طریق گزارشگری کاغذی ممکن بوده و برای کاربران داده‌های خامی فراهم می‌کرده که به هیچ روی توان دست‌کاری آن برایشان وجود نداشته است.

در عصر پرونده‌های الکترونیکی و اینترنت، توزیع الکترونیکی داده‌های پراکنده و انباشته نیز امکان‌پذیر است. حال این سؤال مطرح است که چه چیزی برای کاربران اطلاعات مالی مفیدتر از همه است؟ برای یک کاربر منفرد ممکن است این سؤال موردی نداشته یا پاسخگویی به آن آسان باشد. اما برای مجموعه وسیعی از کاربران، پاسخ این سؤال چالش برانگیز است. زیرا برخی خواهان اطلاعات فشرده و انباشته و برخی خواهان دانستن جزئیات هستند. نهایتاً هردوی این موارد، مهم و مطلوب هستند. برای کاربرانی که از مهارت کمتری برخوردارند دسترسی به تعداد معدودی از اشکال از پیش تعریف شده گزارش‌های مالی حاوی اطلاعات تجمیعی، مطلوب‌تر است. از سوی دیگر، کاربران ماهرتر احتمالاً خواهان دسترسی کامل به داده‌ها و امکان تجمیع داده‌ها در اشکال دلخواه و مورد نیاز خود هستند. اما این موضوع در هر حال نیازمند تفکر بیشتر است. به احتمال زیاد، محققان و متفکران باید ضمن بررسی گزینه‌های مختلف به ایجاد یک مدل تجویزی برای گزارشگری مالی در عصر فناوری اطلاعات دست یابند. البته تعداد گزینه‌های ممکن بسیار است و نمی‌توان در این مقطع، هیچ یک از آنها را نادیده گرفت.

این قبیل تحقیقات را نمی‌توان کاملاً جدید تلقی کرد. از بسیاری جنبه‌ها، ارائه اطلاعات و دسترسی مناسب به آن به مباحث حسابداری مبتنی بر رویدادها در برابر حسابداری مبتنی بر ارزش مربوط می‌شود که از اواخر دهه ۱۹۶۰ مطرح شده است. مسلماً موضوعاتی نظیر نتایج تحقیقات مربوط به حسابداری منابع رویداد کارگزار (REA)^۲ می‌تواند به پیشبرد این مباحث کمک کند. بخشی از تحقیقات آتی در این زمینه تحت تاثیر تحقیقات وسیعی است که در قلمرو حسابداری و سیستم‌های اطلاعاتی و در ارتباط با

"گزارشگری مالی مستمر برخط" می‌خوانیم، مورد استفاده قرار گیرد؟ این نوع دسترسی اطلاعاتی مسلماً از طریق اینترنت (یا شیوه‌های احتمالی جایگزین آن در سال‌های آینده) خواهد بود. موضوعاتی که مبهم است عبارتند از اینکه: (۱) چگونه اطلاعات شرکت‌ها را می‌توان به صورتی لحظه‌ای از اینترنت دریافت کرد؟ (۲) در چه قالب و به چه شکلی؟

از نقطه نظر فنی، به نظر می‌رسد که تغییرات پدید آمده در سیستم‌های امروزی این مفاهیم را امکان‌پذیر ساخته است. سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع بنگاه یا (ERP) از یک مخزن متمرکز اطلاعات مورد نیاز برای تسهیل چنین فرایندهایی برخوردار است. هم‌چنان که عرضه‌کنندگان سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع بنگاه در جهت اتصال سیستم‌های خود به اینترنت برای تسهیل امور تجارت الکترونیکی مشغولند این اقدامات باید منجر به تسهیل دریافت اطلاعات مالی حاصل از سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع بنگاه از طریق اینترنت برای طرف‌های ذی‌نفع بشود. بنابراین فناوری اطلاعات به دلایل کاملاً متفاوتی باید پایه میدان نهد.

حتی به فرض وجود همه امکانات فنی لازم باز هم مسئله امکان‌پذیر بودن بستن حساب‌ها به صورتی منظم و به موقع هم چنان مطرح است. در این جا هم شواهدی وجود دارد که چنان تغییراتی به صورت فزاینده در شرف وقوع است. سخن گفتن از "بستن مجازی حساب‌ها" معنایی جز توانایی بستن حساب‌های ادواری در ظرف یک روز و آن هم در هر روز از روزهای یک فصل، ندارد. در بسیاری از شرکت‌ها سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع بنگاه به امکان‌پذیری چنین فرایندی کمک کرده‌اند. به عنوان مثال، برخی نرم‌افزارهای برنامه‌ریزی منابع بنگاه شامل قابلیت‌های از پیش برنامه‌ریزی شده پرس و جو، است که به کاربران امکان می‌دهد تا خود تاریخ شروع و پایان دوره مالی برای تجمیع و گزارش‌دهی اطلاعات را تعیین کنند. به این وسیله، کاربران می‌توانند گزارش‌هایی موردی یا موقتی برای تسهیل تحلیل‌های مالی گوناگون یا سایر انواع تجزیه و تحلیل فراهم آورند. به همین دلیل، امکان‌پذیر بودن گزارشگری مالی مستمر و برخط کاملاً منطقی به نظر می‌رسد.

اگر موضوع امکان‌پذیر بودن اتصال اطلاعاتی سیستم‌های داخلی شرکت‌ها به اینترنت و قرار گرفتن

شکل ارائه گزارش‌ها و ابزار کمک به تصمیم‌گیری انجام می‌شود. در هر حال، باید توجه داشت که اگرچه تحقیقات بعدی از نتایج تحقیقات گذشته سود می‌برد اما این امر نباید محدودکننده خلاقیت و نوآوری‌های متناسب با فضای نوین کار و کسب و الزامات اطلاعاتی آن باشد.

تطبيق حسابرسی با الزامات گزارشگری مالی مستمر امروزه حرفه حسابرسی، گریزناپذیر بودن مدل گزارشگری مستمر را پذیرفته و خود را مهیای مواجهه با این فضای کاملاً متفاوت گزارشده می‌کند. رویکرد سنتی حسابرسی که بر انتخاب نمونه‌ای از معاملات و رویدادها و انجام آزمون‌های بررسی جزئیات آنها و بر منتخبی از مانده حساب‌ها تمرکز دارد در مدل گزارشده‌ی ادواری می‌تواند کارآمد باشد. اما در مدل "گزارشگری مالی مستمر" که آزمون‌های مرتبط با معاملات و مانده‌ها باید به صورت روزانه انجام شود، استفاده از رویکردهای سنتی حسابرسی امکان‌پذیر نیست. این فضای جدید مستلزم ایجاد تغییر است.

دو تغییر بنیادی در فرایندهای حسابرسی معاصر رخ داده است. اولین تغییر، گرایش به ارزیابی فرایندها و عملیات شرکت و تسغیر دوم حرکت به سمت تأکید بیشتر بر کنترل‌های داخلی مرتبط با قابلیت اتکای سیستم‌های اطلاعاتی است. به نظر می‌رسد که تمرکز بر فرایندها به معنی به رسمیت شناختن مدل کار و کسب است یعنی تنها راه ارزیابی واقعی وضعیت مالی شرکت و موقعیت تجاری آن، درک یک تصویر تمام نما از عملیات و فرایندهای شرکت است. اما همچنان سؤالاتی در این زمینه وجود دارد که آیا این تمرکز بر عملیات شرکت پدید آورنده حسابرسی بهتری از واحد تجاری است؟ علاوه بر آن، این پرسش هم مطرح است که حسابرس تا چه اندازه می‌تواند به طرف‌های انجام‌دهنده خدمات بیرون‌سپاری شده، اعتماد کند؟ اگر حجم وسیعی از کارهای شرکت بیرون‌سپاری شده باشد (یعنی همان چیزی که در دنیای واقعی امروز یک اتفاق عادی است) آیا می‌توان بدون داشتن نگاهی عمیق و دقیق به این قبیل طرف‌های تجاری، در مورد شرکت نظر داد؟ اینها بخشی از مواردی است که پیش از دانستن میزان اثربخشی رویکردهای جدید حسابرسی باید درباره آنها تحقیق شود. از دو مورد حرکت و تغییر در رویه‌های حسابرسی،

تمرکز بیشتر بر کنترل‌های سیستمی، با موضوع سیستم‌ها مرتبط‌تر است. با افزایش روزافزون میزان خودکارسازی پردازش معاملات، ردیابی سنتی معاملات نیز دشوارتر می‌شود. یکی از ابعاد حیاتی‌تر موضوع این است که آیا سیستم اطلاعاتی جمع‌آوری و ذخیره‌سازی اطلاعات مالی تا چه اندازه قابل اعتماد و اتکاست و با چه دقتی اقدام به گردآوری تمام داده‌ها می‌کند. مسئله این است که چگونه می‌توان تعیین کرد که آیا سیستم اطلاعاتی قابل اعتماد است؟ به نظر می‌رسد که تمرکز اولیه باید بر سیستم کنترل‌های داخلی باشد که در درون و ماورای سیستم اطلاعاتی به منظور تقویت احتمال قابلیت اتکا به سیستم تعین شده‌اند. اما در دراز مدت نیاز به شناسایی راه‌های تازه‌ای است که از طریق آن بتوان قابلیت اتکای سیستم‌ها را ارزیابی کرد. این قلمرو دیگری است که به روی محققان حسابداری باز شده است.

در حالی که تحقیقات زیادی در حیطه سیستم‌های اطلاعاتی انجام و نتایج آن منتشر شده، اما هنوز درک اندکی در این مورد وجود دارد که چه چیز، سیستم را قابل اتکا می‌سازد و چگونه می‌توان سیستم قابل اتکا را تشخیص داد؟ نتایج چنین تحقیقاتی سبب خواهد شد تا سایر محققان به درک بهتری از موضوع قابلیت اتکا در سیستم‌ها نائل شوند. اما با این حال، اگر به جای تمرکز بر طراحی و نگهداری سیستم‌ها از منظر حسابرسی به این قبیل تحقیقات نزدیک شویم، حاصل کار بسیار متفاوت خواهد بود.

واقعیت دیگر مطرح از دیدگاه حسابرسی این است که تقریباً محدودیت‌های مشخصی در رابطه با بررسی صرف فرایندها و کنترل‌های سیستمی شرکت یا کار و کسب وجود دارد. بنا به دلایل متعددی لازم است که معاملات شرکت در راستای درک کاملی از میزان قابلیت اتکای اطلاعات تولید شده توسط سیستم، مورد حسابرسی و بررسی قرار گیرد. در دنیای در حال تحول امروز نمی‌توان با همان روش‌های سال‌های گذشته این کارها را انجام داد. مجموعه آنچه امروز وجود دارد ما را به سوی نوع تازه‌ای از حسابرسی هدایت می‌کند که می‌توان از آن به حسابرسی مستمر برخط تعبیر کرد. حوزه دیگری که به واسطه تغییرات جدید، نیازهای جدی در آن مطرح شده، قلمرو مرتبط با فتون به کارگیری نرم افزارهای موسوم به عامل هوشمند^۳ در درون نرم‌افزارهای کاربردی مالی و اداری یا استفاده از چنین نرم‌افزارهایی در

پذیرش آن امتناع می‌کردند. بنابراین تحقیقات برارزش بعدی می‌تواند دید ما را نسبت به موضوع قابل عرضه بودن چنین خدماتی بهبود بخشیده و مثلاً نشان دهد که وجود آرم وب تراست بر روی وبسایت یک شرکت واقعاً چه ارزشی دارد.

در مورد سایر قلمروهای تضمین عملکرد سیستم‌های اطلاعاتی نیازهایی در رابطه با ایجاد روش‌هایی برای هدایت امر ارائه این قبیل خدمات در یک سطح قابل قبول حرفه‌ای احساس می‌شود. برای نمونه، یکی از چیزهایی که منطقاً باید در کنار خدمات وب تراست ایجاد شود، پدید آوردن مدلی مشابه برای معاملات بین شرکتی (B2B) در اینترنت است. قلمرویی که امروزه مبلغ معاملات موجود در آن سر به چند میلیارد دلار می‌زند.

یکی دیگر از حوزه‌های جذاب ارائه خدمات تضمین عملکرد، به موضوع کیفیت و قابلیت اتکای پایگاه‌های داده مربوط می‌شود. جهت‌گیری اولیه عرضه این نوع خدمات، متوجه پایگاه‌های داده‌های عمومی و دولتی است. باید تحقیقاتی در مورد راه‌های بهینه تعریف این خدمات و نحوه انجام و گزارش‌دهی آن صورت گیرد.

در شرایطی که حرفه حسابرسی دستخوش تغییرات سریع و پرتنش در مورد نحوه انجام خدمات حسابرسی، شده است و موضوع تضمین عملکرد سیستم‌های اطلاعاتی نیز به عنوان یک موضوع نوظهور، لااقل در ابعاد فعلی آن مطرح است، فرصت‌های بی‌ظنیری پیش‌روی محققان پدید آمده تا در نقش سکانداران هدایت جامعه حرفه‌ای، در این شرایط پر تحول وارد عمل شوند. نقشی که در هیچ برهه‌ای از تاریخ نظیری برای آن نمی‌توان یافت.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- Just-In-Time(JIT)
- 2- Resources-Events-Agents
- 3- Intelligent Agent
- 4- Assurance Service
- 5- Webtrust

منبع:

International Journal of Accounting Information Systems, 2000

خارج از سیستم کاربردی و به عنوان عامل مسلط بر آن است. این عوامل هوشمند نرم‌افزاری باید توانایی مراقبت بر انواع معاملات مالی و ثبت‌ها و بیرون کشیدن موارد غیرمتعارف یا مواردی را داشته باشند که بنا به دلایلی شک برانگیز است. علاوه بر این، همواره و به صورت به هنگام، باید نمونه‌هایی تصادفی از معاملات از مجموعه معاملات، استخراج و بررسی شود. بالاخره به مجرد این که معاملات خاصی جهت بررسی، نشان‌گذاری یا استخراج شدند عوامل هوشمند نرم‌افزاری، در شکل ایده‌آل آن، باید بتوانند آزمون‌های حسابرسی لازم را در مورد آنها به انجام برسانند. واضح است که تمام این موارد به نوعی دارای پیچیدگی‌های خاص خود می‌باشد و این همان دشواری‌هایی است که محققان عصر حاضر باید بر آن فائق آیند. در تحقیقات قبلی و از اواخر دهه ۱۹۹۰ به برخی موضوعات مطرح پیرامون حسابرسی مستمر برخط، اشاره شده است.

گرایش حرفه حسابرسی به رویکردهای سیستم محور، سبب ظهور منفعت جانبی آن یعنی بروز فرصت‌هایی برای ارائه خدمات اطمینان بخش یا تضمین عملکرد^۴ در مورد سیستم‌های اطلاعاتی هم شده است. طرح این فرصت‌ها در فضای نوین، این چالش را پیش می‌کشد که اصولاً چرا تاکنون چنین خدماتی بر زمین مانده و ارائه نشده است. شناسایی این فرصت‌ها از طریق مقایسه با روش‌های واقعی عرضه خدمات به سادگی انجام شدنی است. این هم قلمرو دیگری است که محققان می‌توانند در آن نقش مهمی برای تعیین نوع جهت‌گیری شیوه‌های عملی در حرفه، ایفا کنند. قلمروهای بالقوه خدمت رسانی در حوزه خدمات "تضمین عملکرد" سیستم‌ها بسیار وسیع و شامل موضوعاتی چون "قابلیت اتکای سیستم‌های اطلاعاتی"، "قابلیت اتکای پایگاه‌های عمومی داده‌ها"، "امنیت وب سایت‌ها برای کار و کسب و انجام معاملات"، و سایر موضوعات مرتبط با تجارت الکترونیک می‌شود. گرچه امروزه خدماتی در زمینه اطمینان‌بخشی در مورد امنیت وب سایت ارائه می‌شود (مثل وب‌تراست^۵) اما این آن چیزی نیست که مجامع حرفه‌ای سرشناسی مثل انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) را راضی کند. این بحث وقتی جنبه جدی‌تر به خود می‌گیرد که بدانیم در برهه‌ای از زمان، در حالی که اروپایی‌ها خدمات وب تراست را پذیرفته بودند در گوشه دیگری از دنیا (مثلاً در استرالیا) حسابداران رسمی از