

		پژوهش مسابرداری شماره ۳، زمستان ۱۳۹۰
<b>حسابرسی پیوسته ابزاری موثر برای حسابرسان داخلی</b>		
ترجمه: مهدی نیکبخت نام استاد: دکتر شعری		
		<b>چکیده</b>
<b>واژه‌های کلیدی :</b>		

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

افزایش فشارهای قانونی و مسئولیت حساب دهی شرکت‌ها، حسابرسان داخلی را به سوی یافتن راه‌هایی جدید برای افزایش اثر بخشی و کارایی کارهایشان سوق داده است تا به این طریق بتوانند به مدیریت در ایفای نقش مباشرت کمک کنند.

حسابرسان داخلی با چالش‌های فراوانی مواجه اند از جمله این چالش‌ها بالاترین میزان تقلب در تاریخ است. سازمان‌ها برای مبارزه با تقلب و تخلف به دنبال اجرای روش‌های جدید هستند. حسابرسی پیوسته<sup>۱</sup> یکی از روش‌هایی است که حسابرسان داخلی می‌توانند در این راستا از آن بهره گیرند.

این مقاله در پی بیان توان اثرگذاری محیط فعلی بر حسابرسی پیوسته و ذینفعان آن است. در این مقاله درباره پرسش‌های زیر سخن به میان رفته است:

- شرکت چگونه از حسابرسی پیوسته بهره‌مند می‌شود؟
  - حسابرسان مستقل تا چه میزان ممکن است به شواهد پدید آمده از کار حسابرسان داخلی، اتکا کنند؟
  - قانون ساربینزاکسلی و قانون گذاری کمیسیون بورس و اوراق بهادار تا چه میزان در افزایش تقاضا برای حسابرسی پیوسته نقش داشته‌اند؟
  - ذینفعانی مانند نهادهای قانونی، مدیریت، حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی تا چه حد باید به ایجاد حسابرسی پیوسته سرعت بخشند؟
- افزون بر این، مقاله حاضر، چگونگی کمک حسابرسی پیوسته در فراهم آوردن اطلاعات مورد نیاز مدیریت برای ایفای وظیفه امانت‌داری را نشان می‌دهد.

## حسابرسی پیوسته چیست

حسابرسی پیوسته، مجموعه روش‌هایی است که حساب‌برسان برای اجرای حسابرسی به گونه‌ای متوالی و بی وقفه، از آن‌ها استفاده می‌کنند. حسابرسی پیوسته معاملات را بر اساس رویه‌های مجاز آزمون کرده، انحراف از رویه‌ها را شناسایی می‌کند و مسئولیت آن با حساب‌برس است. تلاش‌هایی که جهت بهبود حاکمیت شرکتی<sup>۲</sup> و افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران می‌شود، منجر به افزایش استفاده از حسابرسی پیوسته خواهد شد.

در مقابل، نظارت پیوسته<sup>۳</sup> مسئولیت مدیریت است و به مدیریت در ایفای وظایف خود به عنوان امانت‌داری، کمک می‌کند. کانون توجه نظارت پیوسته معاملات نیست بلکه محیط کنترلی است. در هر حال، حساب‌برسان داخلی، با اجرای روش‌های حسابرسی پیوسته، نظارت پیوسته مدیریت را می‌آزمایند و مدیریت را از اجرای مناسب آن مطمئن می‌کنند.

در سال‌های اخیر به دلیل نارسایی‌های گزارشگری مالی و رسوایی‌ها، حرفه حسابداری و عموم شرکت‌های سهامی زیر ذره بین قرار گرفته‌اند. بیش از سه سال است که قانون سارینز آکسلی وضع شده و کمیسیون بورس و اوراق بهادار قوانین و مقرراتی برای شرکت‌های سهامی وضع کرده تا از قانون مذکور پیروی کنند. بورس اوراق بهادار نیویورک و نزدیک<sup>۴</sup> شرایط لازم برای اداره شرکت‌های درون فهرست<sup>۵</sup> را منتشر کرد. انجمن حساب‌برسان داخلی، انجمن حسابداران رسمی آمریکا، انجمن بین‌المللی مدیران ارشد مالی به رهنمود اعضایشان در خصوص نحوه اداره، مطابقت با الزامات قانون و کشف تقلب ادامه می‌دهند. این رویدادها حساب‌برسان، حسابداران و حرفه را ملزم می‌کند روش‌های خود را متحول کنند تا اعتماد عمومی به حسابرسی و گزارشگری مالی را مجدد جلب کنند.

انجمن‌های علمی، شرکت‌های سهامی، مشاوران و حرفه‌های حسابداری و حسابرسی سال‌ها به طور گسترده درباره ابزارها، فنون و بسترهای فن آوری لازم و پیشرفت آن‌ها و نیاز به حسابرسی پیوسته بحث کرده‌اند. در سال ۱۹۹۹ گزارش تحقیق انجمن حسابداران خبره کانادا با عنوان "حسابرسی پیوسته" منتشر شد که به پژوهش نمونه‌ای فرضی در حسابرسی پیوسته پرداخت و

نتیجه گرفت در صورت برقراری شرایطی خاص، حسابرسی پیوسته کامیاب خواهد شد در نهایت این گزارش زمینه های برای تحقیق و مطالعه بیشتر پیشنهاد داد. گزارش تحقیق بنیاد تحقیقات انجمن حسابرسان داخلی با عنوان "حسابرسی پیوسته: پتانسیلی برای حسابرسان داخلی" در سال ۲۰۰۳ منتشر شد که نتایج نظر سنجی از حسابرسان داخلی درباره استفاده آنان از حسابرسی پیوسته را نشان داد و نتیجه گرفت که در آینده حسابرسان داخلی از حسابرسی پیوسته بهره خواهند گرفت.

### چگونه شرکت‌ها از حسابرسی پیوسته منتفع می‌شوند

تجارت پویا و تغییر ثابت است. فن آوری همواره تغییر می‌کند و پیچیده تر می‌شود. شرکت‌ها به دنبال فن آوری‌های جدید هستند تا فرآیند های تجاری خود را بهبود بخشند. هر قدر سیستم‌های اطلاعاتی شرکت‌ها پیچیده تر شود زنجیرهٔ عطف<sup>۶</sup> سنتی کم‌رنگ تر شده یا حذف می‌شود در نتیجه کنترل‌های داخلی و اقدامات امنیتی به موضوعی حیاتی بدل می‌شود و روش‌هایی که صحت و قابلیت اتکای اطلاعات مالی را آزمون می‌کند به فرآیندهایی جدید نیاز دارند که فقدان زنجیره عطف حسابرسی را جبران کنند. اغلب ممکن است نرم افزارهای عمومی حسابرسی نتوانند داده های ثبت شده در فایل‌های پیچیدهٔ پایگاه داده‌ها را استخراج کنند، ناچار حسابرسان باید در جستجوی فن آوری‌های جدید مانند پایشگر سیستم‌های رایانه ای<sup>۷</sup> یا انبار داده های حسابرسی<sup>۸</sup> باشند تا به آن‌ها در آزمون چنین محیط‌های کنترلی کمک کند. سیستم‌های پردازش بلادرنگ<sup>۹</sup> معاملات بر روش‌های به کار گرفته شده توسط حسابرسان اثر می‌گذارند. روش حسابرسی پیوسته شیوه مناسبی برای بسیاری از سیستم‌های بلادرنگ است.

محیط پیشرفتهٔ فن آوری امروزی که از طریق قابلیت‌های شبکه، برای تصمیم گیرندگان اطلاعات مالی فراهم می‌کند، نیاز به روش‌های بهتری دارد که ماهیت پویای محیطی که اطلاعات در آن پدید می‌آید را در نظر گیرد زیرا فن آوریهای جدید فرآیندهای تجاری شرکت‌ها را بهبود

می‌بخشد. اینترنت و فن آوری اطلاعات بر چگونگی سازماندهی شرکت‌ها، نحوه تجارت آن‌ها، ارتباط با رقبا و سرمایه گذاران اثر داشته و خواهد داشت و فن آوری تجارت را به سوی جهانی شدن سوق می‌دهد.

ویژگی‌های فن آوری و پیچیدگی تجارت شرکت‌ها، حساب‌رسان را ناگزیر به ایجاد رویه‌ها و متدلوژی‌های جدید برای حساب‌رسی کرده‌اند و پیشرفته‌های اخیر، به ویژه در حیطه قانون‌گذاری، حساب‌رسان را به سوی نوعی حساب‌رسی پیوسته سوق می‌دهد.

### اتکای حساب‌رسان مستقل به کار حساب‌رسان داخلی

حساب‌رسان داخلی می‌تواند به حساب‌رسان مستقل به طور مستقیم کمک کنند. استانداردهای پذیرفته شده حساب‌رسی از حساب‌رسان مستقل می‌خواهد برای اتکا به کار حساب‌رسان داخلی، شناختی از کار آنان به دست آرند، صلاحیت و بی‌طرفی آنان را ارزیابی نمایند و کار آنان را آزمون کنند.

گزارش تحقیق سال ۱۹۹۹ انجمن حسابداران خیره‌کانادا یادآور شده که حساب‌رسان مستقل در حساب‌رسی پیوسته باید مناسب بودن استفاده از کار حساب‌رسان داخلی را مشخص کنند. برای این منظور حساب‌رسان مستقل همان عوامل استقلال و بی‌طرفی حساب‌رسان داخلی، حوزه کاری آنان و صلاحیت آنان در انجام کار را در نظر خواهند گرفت.

در مارچ ۲۰۰۴ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام<sup>۱۰</sup>، استاندار حساب‌رسی شماره ۲ با عنوان "حساب‌رسی همزمان کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و حساب‌رسی صورت‌های مالی"<sup>۱۱</sup> را منتشر کرد این استاندارد از پاره‌ای جهات با استاندارد پیشین حساب‌رسی که حساب‌رسان مستقل از آن پیروی می‌کردند مشابه است. استاندارد حساب‌رسی شماره ۲ به حساب‌رسان مستقل اجازه می‌دهد در حساب‌رسی سیستم کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، کار حساب‌رسان داخلی را با کار خود درآمیزند. همانند استاندارد حساب‌رسی پیشین، در این

استاندارد نیز حسابرسان مستقل ملزم شده‌اند صلاحیت و بی طرفی حسابرسان داخلی را ارزیابی کنند.

هر قدر حسابرسان داخلی متدولوژی حسابرسی پیوسته را به کار گیرند. حسابرسان مستقل نیز با اتکا به کار حسابرسان داخلی این متدولوژی را اتخاذ خواهند کرد.

### اثر بالقوه قانون ساربینز آکسلی بر حسابرسی پیوسته

بخش ۴۰۴ قانون ساربینز آکسلی برای شرکت‌هایی که مشمول الزامات گزارشگری قانون می‌شوند اهمیت ویژه ای دارد. کمیته بورس و اوراق بهادار برای اجرای بخش ۴۰۴ قانون قواعدی منتشر کرد که الزامات گزارشگری مدیریت در خصوص کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و گواهینامه افشا طبق قانون بورس را تعیین می‌کند. مدیریت موظف است هر سال گزارشی درباره موارد ذیل بدهد: مسئولیت استقرار و حفظ کنترل‌های داخلی کافی بر فرآیند گزارشگری مالی، چارچوب مورد استفاده در ارزیابی کنترل‌های داخلی (به عنوان مثال چارچوب کنترل‌های داخلی کمیته سازمان‌های مسئول<sup>۱۲</sup>)، اثر بخشی کنترل‌های داخلی طی دوره مورد گزارش و اینکه حسابرس مستقل بر اساس ارزیابی مدیریت اظهار نظر کرده است.

مدیران ارشد مالی و مدیران اجرایی فناوری اطلاعات بخش ۴۰۴ قانون را حیاتی‌ترین بخش می‌دانند. دغدغه شرکت‌ها انطباق نحوه عمل آنان (از نظر کنترل‌های داخلی و مالی) با قانون است و به نظر می‌رسد شرکت‌ها برای رفع این نگرانی، مایلند در فن آوری سرمایه گذاری کنند.

شرکت پپل سافت<sup>۱۳</sup>، مدیران ارشد مالی و عوامل اجرایی فن آوری اطلاعات شرکت‌هایی که در مطالعه اثر قانون ساربینز آکسلی بر سازمان خود مشارکت کردند، همایشی برگزار نمودند، یافته‌ها نشان داد ۴۶ درصد از شرکت‌ها، تأمین مالی پروژه‌های گزارشگری منطبق با الزامات

قانونی را در اولویت قرار داده بودند و ۳۱ درصد آن‌ها قبل از تأمین مالی، پروژه‌هایشان را آغاز کرده بودند. این مدیران اجرایی اعتقاد داشتند که پیروی از قانون هزینه‌های آن‌ها را افزایش خواهد داد. حدود ۴۰ درصد معتقدند شرکت آنان مجبور خواهد شد رویه‌های مالی خود را ارتقا دهد آنچه مهم است اینکه ۱۵ درصد در ارزیابی میزان انطباق کنترل‌های داخلی خود با قانون پیش قدم هستند.

بر اساس قانون ساربینز آکسلی، حسابرسان مستقل باید هر سال در خصوص ارزیابی مدیریت از کنترل‌های داخلی اظهار نظر کنند. هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی، در استاندارد حسابرسی شماره ۲ خود تشخیص داد که ممکن است حسابرسان مستقل از کار حسابرسان داخلی در حسابرسی‌های کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی بهره‌گیرند. با الزامات گزارشگری مداوم قانون ساربینز آکسلی، شرکت‌ها به نوعی فرآیند نظارت یا حسابرسی پیوسته نیازمند شدند تا مدیریت را در اجرای وظایف گزارشگری یاری کنند. به نظر می‌رسد، در این شرایط، قانون برای حسابرسی پیوسته تقاضای بیشتری ایجاد کند و برای حسابرسان داخلی فرصت‌هایی پدید آورد تا به مدیریت ارشد در ایفای وظایف گزارشگری کمک کنند.

ممکن است، مدیران ارشد بخواهند بدانند که آیا روش‌های مناسبی برقرار است تا اطمینان یابند افشاگری‌های مالی و سیستم‌های کنترل داخلی آنان مطابق قانون می‌باشد یا خیر. فن‌آوری‌های امروز برای مدیریت فرصت بسط متدولوژی حسابرسی را فراهم می‌آورد که از طریق آن می‌تواند فرایند تجارت، کنترل‌های داخلی و افشاگری مالی را بر مبنای پیوسته آزمون کند. این متدولوژی می‌تواند به نحوی طراحی شود که برای مدیر ارشد مستنداتی فراهم آورد تا از کفایت افشاگری‌های مالی و کنترل‌های داخلی اطمینان حاصل کند.

سرانجام مدیران اجرایی شرکت برای عمل به وظایف قانونی گزارشگری، فرآیندهای پیوسته خود را گسترش می‌دهند و در همان زمان حسابرسان داخلی به جستجوی راه‌هایی می‌پردازند که

مدیریت را مطمئن کنند، کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، دربرگیرنده همان فرآیندهای پیوسته است. برخی مدیران اجرایی به دلیل امکان بروز مشکلات ذاتی تضاد منافع با حسابرسان مستقل، تمایل ندارند آنان از حسابرسی پیوسته استفاده کنند در حالی که در زمینه حسابرسی پیوسته به همان صورت که با حسابرسان داخلی مشورت می‌کنند با آنان نیز مشورت می‌کنند.

در محیط قانونی امروز، به دلیل وضع قانون ساربینز آکسلی، تقاضای بیشتر برای حسابرسی پیوسته و فرصت‌های بیشتری برای حسابرسان داخلی پدید آمده است. با توجه به اینکه به زودی حسابرسان داخلی باید به طراحی سیستم‌های اطلاعاتی بپردازند که این سیستم‌ها، مسایل مورد توجه حسابرسی و ریسک تجاری را مشخص کنند، مدیران ارشد اجرایی و مالی در پی آموزش کافی حسابرسان داخلی خود برای اخذ گواهینامه لازم هستند.

### ذینفعان حسابرسی پیوسته

ذینفعان حسابرسی، اغلب از مدل حسابرسی سنتی کنونی به دلیل ناتوانی آن در کشف تقلب یا دیگر اعمال غیر قانونی و نیز ناتوانی آن در شناسایی خطرهای مربوط، انتقاد کرده اند به نظر می‌رسد بحران‌های مالی اخیر مانند اتهام تقلب وردکام، اتهام اعمال غیر قانونی در تایکو و عدم شناسایی خطرهای شرکت انرون ناشی از ساختار واحدهای اقتصادی ایجاد شده با هدف خاص در آن شرکت، مبنای این انتقادها می‌باشد. این بحران‌ها و بحران‌های مشابه باعث شده استفاده کنندگان صورت‌های مالی و مراجع قانونی درستکاری حسابرسان و مدیران شرکت‌ها را زیر سؤال ببرند.

اندکی پس از بحران انرون، این سؤال که " آیا حسابرسی پیوسته می‌توانست پیش از آنکه وضعیت انرون بحرانی شود، مشکلاتش را آشکار کند؟ " مطرح شد. یک دیدگاه می‌تواند این



باشد که به دلیل ماهیت معاملات (مانند تأمین مالی غیر مستقیم یا انعکاس نیافته در ترازنامه)، حسابداری پیوسته نمی‌توانست مسئله را مشخص کند چرا که این معاملات در ثبت‌های حسابداری انعکاس نمی‌یابند. اما دامنه حسابداری پیوسته گسترده تر از حسابداری صورت‌های مالی است و روش‌هایی که تأمین مالی انعکاس یافته یا انعکاس نیافته در ترازنامه را مشخص کنند می‌توانند در حسابداری پیوسته گرد هم آیند. در مثال انرون، ممکن بود قبل از فروپاشی شرکت، روش‌های حسابداری پیوسته، مشکلات جریان نقدی ناشی از تأمین مالی (چه مستقیم چه غیر مستقیم) را آشکار کند. حسابداری پیوسته به تمامی فرآیندها از جمله فرآیندهایی که جزئی از گزارش مالی نمی‌باشند، توجه می‌کند، بیشتر نظارت حین فرآیند است تا پس از فرآیند، به تحلیل‌های مرتبط با فرآیند تجاری شرکت اتکا می‌کند و خطرهای مشخص می‌کند.

علاوه بر این، متدولوژی حسابداری پیوسته با تمرکز بر اقلام غیر متعارف (مانند معاملات غیر تکراری، غیر معمول و یا استثنایی) حوزه متدولوژی حسابداری سنتی را گسترش می‌دهد. حسابداری پیوسته می‌تواند شامل مدل‌هایی باشد که به تحلیل‌هایی چون جریان‌های نقدی می‌پردازند چنین مدلی نه تنها باید دربرگیرنده تعهدات مستقیم باشد بلکه باید شامل تعهدات غیر مستقیم مثل تأمین مالی انعکاس نیافته در ترازنامه نیز بشود. همان گونه که قبلاً گفته شد، اگر چنین فرآیندی در انرون برقرار بود، مدیریت و حسابرسان از مشکلات جریان نقدی که واحدهای اقتصادی با هدف پدید آورده بودند به موقع تر آگاهی می‌یافتند.

ذینفعان نیازهای اطلاعاتی گوناگونی دارند. مدیریت داده‌های استراتژیک و عملیاتی نیاز دارد تا بتواند به وظیفه مباشرت خود عمل کند و می‌تواند با طراحی سیستم‌های فن آوری برای تولید این گونه اطلاعات نیاز اطلاعاتی خود را رفع کند. از دیگر سو سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان، مشتریان، تأمین‌کنندگان مواد و قطعات و دیگر استفاده‌کنندگان به اطلاعات داخلی که برای

مدیریت تهیه می‌شود دسترسی ندارند و باید به اطلاعاتی که در دسترس عموم قرار گرفته اتکا کنند. اطلاعات مالی و غیر مالی برای این گونه استفاده کنندگان باید مربوط و قابل اتکا باشد.

در محیط تجاری بلادرنگ ارزش اطلاعات تاریخی کاهش می‌یابد و ممکن است در فرآیند تصمیم‌گیری استفاده کنندگان نامربوط باشند هر قدر نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان آنی‌تر شود، نیاز به حسابرسی پیوسته افزایش می‌یابد چرا که استفاده کنندگان به اطمینان بخشی به موقع اشخاص ثالث برای اطمینان از قابلیت اتکا و مربوط بودن اطلاعات مالی نیاز دارند.

نظر سنجی از چهار موسسه بزرگ حسابرسی مشخص کرد، بیشتر شرکا معتقدند حسابرسی پیوسته گزارشگری بلادرنگ (پیوسته)، موجب افزایش انتظارات استفاده کنندگان از مسئولیت حسابرسان در گزارش به موقع مشکلات تداوم فعالیت، کشف تقلب و میزان اطمینان بخشی از قابلیت اتکای اطلاعات مالی، خواهد شد.

موانع حسابرسی پیوسته به سه گروه تقسیم می‌شوند: موانع انسانی، موانع ناشی از روش‌های موجود و موانع فن‌آوری. از جمله موانع انسانی، فقدان منابع مرجع برای تهیه برنامه حسابرسی، تغییر در ساختار فکری اعضای گروه حسابرسی و صاحب کار و همچنین کمبود مهارت‌های حسابرس برای اجرای حسابرسی پیوسته می‌باشد. موانع ناشی از روش‌های موجود شامل عدم کفایت محیط کنترلی صاحب کار و مسایل مربوط به مدل حسابرسی کنونی است. موانع مرتبط با فن‌آوری شامل عدم یکپارچگی کافی و مناسب سیستم‌های صاحب کار و فقدان ابزارهای پیشرفته حسابرسی می‌باشد. آموزش بیشتر، بهبود ابزارهای حسابرسی، بهبود کنترل‌های صاحب کار و تشریح ارزش حسابرسی پیوسته برای صاحب کار از جمله راه‌حل‌های این موانع می‌باشند.

## مدیریت خطرها

متدولوژی حسابداری پیوسته بر اساس گزارشگری موارد خاص می‌باشد. به دلیل حجم بالای داده‌ها برای حسابداری، هشدار بی‌وقفه به حساب‌برسان و گزارشگری موارد خاص در زمان اجرای فرآیند معاملات اجتناب‌ناپذیر است.

حساب‌برسان داخلی برای پیشینه کردن ارزش سازمان باید در روش حسابداری سنتی خود بازننگری کنند و به خطرهای بلادرنگ و کنترل آن‌ها بسیار توجه نمایند. این رویکرد جدید باید به حساب‌برسان داخلی در مطمئن کردن مدیر ارشد از مدیریت موثر و به موقع خطرهای کمک کند (به عبارت دیگر ارزیابی پیوسته خطر).

یافته‌های گزارش تحقیق سال ۲۰۰۳ بنیاد تحقیقات حساب‌برسان داخلی که حاصل نظر سنجی از حساب‌برسان داخلی درباره استفاده آنان از حسابداری پیوسته بود نشان داد:

۱. استفاده از حسابداری پیوسته در حسابداری آتی شرکت‌های پیچیده گریزناپذیر خواهد بود.
۲. تاریخ مصرف روش‌های حسابداری سالانه رو به اتمام است.
۳. گذر از حسابداری سنتی به حسابداری پیوسته به کندی صورت می‌گیرد.
۴. سرمایه مورد نیاز برای توسعه و اجرای فرآیند حسابداری پیوسته و دشواری توجیه اقتصادی هزینه‌ها و محاسبه دوره بازگشت سرمایه از جمله موانع حسابداری پیوسته اند.

### پیچیدگی تجارت

پیچیدگی تجارت شامل عوامل داخلی و خارجی محیط یک شرکت می‌شود. بازاری که شرکت در آن فعالیت می‌کند، صنعتی که در آن رقابت می‌کند و قوانین حاکم بر آن مثال‌هایی از عوامل خارجی می‌باشند. علاوه بر این عوامل خارجی خود تحت تأثیر اقتصاد، تقاضا برای

محصولات و مخاطرات صنعت و محیط می‌باشند. عوامل داخلی شامل ساختار سازمانی، سیاست‌های مدیریت، مهارت‌های کارکنان، فرآیند تجاری و فن آوری مورد استفاده در آن و نیز حجم فعالیت می‌باشد.

### محیط فن آوری اطلاعات

فن آوری اطلاعات از فرآیندهای تجاری جدا نشدنی است. سیستم‌های فن آوری اطلاعات، داده‌های مالی را گرفته و گزارش‌های مالی و عملیاتی برای کمک به مدیریت در ایفای نقش مباشرت تولید می‌کند. گستره این کمک از تصمیمات برنامه‌ریزی راهبردی تا تصمیمات مرتبط با عملیات روزانه می‌باشد. فن آوری اطلاعات نسل به نسل پیچیده‌تر و پیشرفته‌تر می‌شود. در طول دهه ۱۹۹۰ سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع بنگاه به طور گسترده اجرا شدند این کار نه تنها مستلزم برنامه‌ریزی دقیق برای ترکیب کردن فن آوری اطلاعات و عملیات شرکت بود، بلکه باید اطمینان حاصل می‌شد که استفاده کنندگان به قدر کافی آموزش دیده‌اند و فهمیده‌اند چگونه به بهترین وجه سیستم را به خدمت گیرند. به همین طریق مدیریت و حسابرسان در تعیین اینکه آیا متدولوژی‌های حسابرسی پیوسته مناسبند، باید محیط فن آوری اطلاعات شرکت را بررسی کنند.

حسابرسان در مرحله برنامه‌ریزی، برای تعیین خطر حسابرسی به ارزیابی خطرهای داخل و خارج واحد تجاری می‌پردازند. پس از ارزیابی خطر، ماهیت، دامنه و زمان بندی آزمون‌های حسابرسی تعیین می‌شوند. این موضوعات کاملاً تحت تأثیر فن آوری امروزی قرار گرفته‌اند. به عنوان مثال سیستم اطلاعاتی یک شرکت بزرگ معمولاً سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع بنگاه و سایر سیستم‌های پیشرفته می‌باشند که در آن‌ها زنجیره عطف حسابرسی از بین رفته است. قابلیت اتکای سیستم‌ها باید آزمون شود و فقدان زنجیره عطف حسابرسی، حسابرسان را مجبور کرده در برنامه

ریزی آزمون‌های حسابرسی برای تعیین اعتبار، صحت و کامل بودن معاملات، به فن آوری (مانند فنون حسابرسی به کمک کامپیوتر) روی آورند.

گرچه ممکن است فنون حسابرسی به کمک کامپیوتر برای پاره‌ای از سیستم‌ها مناسب باشند اما حسابرسی پیوسته برای محیطی با فن آوری اطلاعات پیچیده مناسب‌تر است و فنون حسابرسی به کمک کامپیوتر ممکن است مکمل روش‌های حسابرسی پیوسته باشند. حسابرسان داخلی و مستقل نیاز حرکت به سوی رویکردهای جدید را تشخیص داده‌اند و هر چند به طور محدود، اما در حال گسترش و بهره‌گیری از فنون حسابرسی پیوسته‌اند.

### مدیران اجرایی شرکت‌ها

به اعتقاد مدیران اجرایی شرکت‌ها، بزرگ‌ترین مانع حسابرسی پیوسته سرمایه مورد نیاز برای طراحی، توسعه و اجرای فن آوری لازم می‌باشد. اغلب مدیریت مایل نیست وجوهی صرف نوآوری‌های فن آوری کند مگر اینکه منافع آن همانند تعیین نرخ بازده سرمایه، به خوبی قابل اثبات باشد. علاوه بر سرمایه‌گذاری در فن آوری، مدیران اجرایی شرکت‌ها نگرانند که ممکن است کارکنان با وجود آموزش جهت فراگیری فن آوری جدید، برای فهم کامل حسابرسی پیوسته و ستاده‌های آن زمان لازم را صرف نکنند.

شرکت‌های چند ملیتی برای پذیرش حسابرسی پیوسته مانع دیگری را در محیط شرکت برشمرده‌اند. نحوه تجارت و فرهنگ هر کشور متفاوت از دیگری است. مدیریت در بخش‌ها یا شرکت‌های تابعه خارجی اغلب اوقات بر نتایج محلی و اینکه عملیات واحد او از نظر شرکت اصلی چگونه به نظر می‌رسد، متمرکز می‌شود. در نتیجه ممکن است رویه‌های حسابداری (مثل ذخیره گرفتن) را به کار گیرد که در قلمرو قانونی آنان پذیرفته شده است تا بدین طریق نتایج گزارش‌های خود به واحد اصلی را مدیریت کند. در چنین فرهنگی حسابرسی پیوسته از نظر

مدیریت محلی، ممکن است تعدی به صلاحیت او برای مدیریت واحد تجاریش به نظر رسد. اداره های مرکزی می توانند به صورت ناظر دائمی مدیریت محلی به نظر رسند در این صورت امکان دارد این گونه نظارت، از دید واحدی دور از مرکز، همانند حسابرسان داخلی (که مدیریت محلی اغلب از حضور آنان ناراحت است) به نظر رسد. بدین ترتیب ممکن است دلیل عمده تعویض مدیریت برای اتخاذ متدولوژی حسابرسی پیوسته در یک شرکت چند ملیتی، تفاوت های فرهنگی درون و بین کشورها باشد.

مسائل مربوط به منابع انسانی که در جریان اجرای سیستم های برنامه ریزی منابع بنگاه رخ داد ممکن است در جریان اجرای حسابرسی پیوسته نیز بروز کند. به عنوان مثال یکی از پیامدهای مهم که در جریان اجرای سیستم های برنامه ریزی منابع بنگاه تجربه شد، مشکل حفظ اعضای ستاد گروه اجرای پروژه بود. کارکنانی که در اجرای پروژه مشارکت می کردند، در بازار کار ارزشمند می شدند و اغلب شرکت های دیگر آنان را جذب می کردند. هر فن آوری جدید مانند حسابرسی پیوسته ممکن است چنین پیامدهایی داشته باشد. هر قدر کارکنان ستادی در حسابرسی پیوسته ماهرتر شوند در بازار کار ارزشمندتر خواهند شد و نگهداری آنان دشوارتر می شود. تغییر کارکنان ستادی می تواند مهم ترین دلیل شکست اجرای حسابرسی پیوسته شود. برای حفظ پرسنل ستادی باید از روش های انگیزشی بهره گرفت.

قانون ساربینزاکسلی مدیران تجاری را ناگزیر به بازراندیشی در انواع روش هایی کرده است که ممکن است برای اطمینان از مناسب بودن افشاگری های مالی و کفایت کنترل های داخلی نیاز باشند. بسیاری از مدیران اجرایی واحدهای تجاری معتقدند که ممکن است سرانجام نوعی روش پیوسته لازم باشد تا به آنان کمک کند که مطابقت نحوه عمل و روش شرکت با قانون را تعیین کنند. وظیفه این روش های پیوسته بیش از استقرار احتمالی در بخش حسابرسی داخلی خواهد بود. مدیران اجرایی به دلیل احتمال خرابی داده های شرکت و در نتیجه کاهش اثربخشی عملیاتی

سیستم‌های شرکت، مایل نیستند به حساب‌رسان مستقل اجازه دهند در سیستم‌هایشان نرم افزارهای حسابرسی پیوسته را مستقر کنند. بعلاوه چنانچه حساب‌رسان اجازه یابند نرم افزار حسابرسی پیوسته را در سیستم اطلاعاتی صاحب کار تعبیه کنند، مسایل مرتبط با استقلال حساب‌رسان پدید می‌آید.

### حساب‌رسان مستقل

دیدگاه حساب‌رسان مستقل در مورد حسابرسی پیوسته متفاوت و تا حدودی همانند مؤسسات بزرگ حسابرسی است. به عنوان مثال حسابرسی از یکی از چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی، تصریح کرد که باید بین اطمینان بخشی پیوسته و حسابرسی پیوسته تمایز قابل شد در صورتی که اغلب این دو واژه به عنوان مترادف یکدیگر به کار می‌روند. گرچه اطمینان بخشی پیوسته همان اطمینان بخشی دایمی و بلادرنگ و صدور گزارش نتایج آن است لیکن حسابرسی پیوسته فنون بیشتری برای اجرای حسابرسی به گونه ای پیوسته دارد خواه اطمینان بخشی پیوسته باشد یا سالانه.

اطمینان بخشی پیوسته مستلزم حسابرسی پیوسته است. در اطمینان بخشی پیوسته و همچنین در محیط‌های سنتی که اطمینان بخشی در آن‌ها به صورت سالانه انجام می‌شود، حسابرسی پیوسته سودمند است. اطمینان بخشی پیوسته خدمتی است که صاحب کاران در حال حاضر متقاضی آن نمی‌باشند اما ممکن است در آینده به آن نیاز باشد. از سویی دیگر، حسابرسی پیوسته در چرخه گزارشگری سنتی به طور بالقوه اثر بخش تر (مانند یافتن سریع‌تر تحریفات و مشکلات خاص با اطمینان بیشتر) و کارا تر (به عنوان مثال خود کارتر و تقسیم هموار حجم کار طی دوره) است.

به طور کلی حسابداران رسمی معتقدند سرمایه گذاری در توسعه و اجرای حسابرسی پیوسته معمولاً بسیار پرهزینه است. ممکن است به علت منحصر به فرد بودن سیستم‌های فن آوری اطلاعات، صاحب کاران ناگزیر شوند نرم افزارهای حسابرسی پیوسته را تا حد زیادی سفارشی کنند و مؤسسات حسابرسی نیز نتوانند نرم افزارهای حسابرسی پیوسته را برای صاحب کاران

مختلف به کار گیرند. علاوه بر این اندازه شرکت صاحب کاران خود یک مسئله است به عبارت دیگر سرمایه گذاری که برای صاحب کاران بزرگ و پیچیده لازم است برای صاحب کاران کوچک تر و ساده تر لازم نیست.

با وجود قانون سارینز آکسلی، ممکن است احکام استقلال، حسابرسان مستقل را از اجرای حسابرسی پیوسته منع کنند. تعبیه پایشگر سیستم‌های رایانه ای در سیستم فن آوری اطلاعات صاحب کاران (که هدف آن هشدار به حسابرسان برای واکنش مناسب است) ممکن است به عنوان وابستگی حسابرس به روش‌های مدیریت به نظر رسیده و توسط احکام استقلال ممنوع شود.

### مراجع قانونی

نقش مراجع قانونی نه اجباری کردن حسابرسی پیوسته است و نه امر و نهی به شرکت‌ها برای چگونگی اداره امورشان. تقاضا برای گزارشگری و حسابرسی پیوسته، مراجع قانونی را متقاعد می‌کند که امور بر اساس قوانین و مقررات وضع شده انجام می‌شود. به عنوان مثال در حال حاضر هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام مسئول تدوین استانداردهای حسابرسی شرکت‌های سهامی عام است و چنانچه حسابرسی پیوسته تغییر در استانداردهای موجود را ضروری سازد، این هیئت باید استانداردهای لازم را تدوین کند در این صورت کمیته بورس و اوراق بهادار مطمئن می‌شود استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی توسط حسابرسان شرکت‌های سهامی عام که از متدولوژی حسابرسی پیوسته استفاده می‌کنند در انطباق با استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، به کار گرفته شده‌اند.



## حسابرسان داخلی

پاسخ دهندگان به نظرسنجی سال ۲۰۰۳ بنیاد تحقیقات انجمن حسابرسان داخلی، به گرایش حسابرسان داخلی به حسابرسی پیوسته اشاره کردند. بدین معنا که ۲۹ درصد از پاسخ دهندگان به روش‌هایی حسابرسی می‌کردند که ماهیت پیوسته داشت.

حسابرسان داخلی هم آزمون‌های حسابرسی و هم فنون نظارت را در محیط حسابرسی پیوسته به خدمت می‌گیرند. آزمون‌های حسابرسی شامل آزمون اعتبار، صحت و کامل بودن معاملات باشد در حالی که فنون نظارت شامل نظارت بر محیط کنترلی (مثل تغییرات برنامه) برای اطمینان از عملکرد مناسب کنترل‌های داخلی می‌باشد.

بنا بر نظرسنجی بنیاد تحقیقات انجمن حسابرسان داخلی، حدود ۸۰ درصد از حسابرسان داخلی معتقدند حسابرسی پیوسته در سازمان آن‌ها اجرا خواهد شد و ۷۵ درصد از آن‌ها که از حسابرسی پیوسته استفاده نمی‌کردند به امکان پذیری آن در شرکت خود معتقد بودند.

حسابرسان داخلی همانند حسابرسان مستقل، اصلی‌ترین مانع برای اجرای حسابرسی پیوسته (به خصوص در محیط اقتصاد کنونی) را هزینه‌های آن می‌دانند. دیگر موانع از نظر آنان شامل عدم حمایت مدیریت، فقدان مهارت‌های مناسب و نبود زیرساخت فن آوری می‌باشد.

## خلاصه و نتیجه گیری

پیچیدگی تجارت و محیط فن آوری اطلاعات ایجاب می‌کند که حسابرسان داخلی از رویکرد حسابرسی پیوسته بهره گیرند. معمولاً تجارت پیچیده تر و محیط فعالیت تجاری پیچیده تر، خطرهای تجاری بالاتری به همراه دارد. حسابرسی پیوسته می‌تواند کمک کند که این گونه خطرها مدیریت شوند.

حسابرسان داخلی عهده دار مسئولیت حسابرسی سیاست‌ها و رویه‌ها و تعیین عملکرد صحیح سیستم کنترل شده‌اند. آنان از واحدهای مورد رسیدگی مستقل بوده و مسئول گزارش دهی به مدیریت ارشد و هیئت مدیره سازمان هستند بنابراین حسابرسان داخلی پتانسیل فراوانی برای منتفع شدن از حسابرسی پیوسته دارند.

بخش حسابرسی داخلی شرکت‌ها که سیستم‌های با فن آوری پیشرفته را با هدف مدیریت اطلاعات برای تصمیم‌گیری به کار گرفته‌اند، آشکارا داوطلب هدایت توسعه حسابرسی پیوسته هستند. این شرکت‌ها در بازارهای پیچیده جهانی فعالیت می‌کنند و زیرساخت پیچیده مدیریت اطلاعات را به خدمت می‌گیرند.

همان‌گونه که شرکت‌ها به فن آوریهای جدید توجه می‌کنند باید حسابرسی پیوسته را نیز در نظر گیرند. چرا که حسابرسی پیوسته تنها یک نوآوری فن آوری نیست بلکه ابتکاری است که کل سازمان باید آن را درک کند. حمایت همگان در سازمان نیاز است تا حسابرسی پیوسته اجرا شود. در این راستا ممکن است حسابرسان داخلی به عنوان عامل ایجاد تغییر عمل کنند. توسعه حسابرسی پیوسته هم مستلزم پایداری واحد حسابرسی داخلی است و هم به حمایت مدیریت ارشد برای امید دادن و همچنین ایجاد محیط مناسب است.

**پی نوشت ها**

- <sup>1</sup> Continuous auditing
- <sup>2</sup> Corporate governance
- <sup>3</sup> Continuous monitoring
- <sup>4</sup> NASDAQ
- <sup>5</sup> Listed companies
- <sup>6</sup> Audit trial
- <sup>7</sup> Embedded Audit Modules (EAM)
- <sup>8</sup> Audit mart
- <sup>9</sup> Real-time
- <sup>10</sup> Public Company Accounting Oversight Board(PCAOB)
- <sup>11</sup> An audit of internal control over financial reporting performed in conjunction with an audit of financial statements.
- <sup>12</sup> Committee Of Sponsoring Organizations(COSO)
- <sup>13</sup> Peoplesoft

