

بیانیه
مفاهیم بنیادی حسابداری
ترجمه و تالیف:
آقای دکتر علی نیکخواه آزاد (CPA)
از انتشارات
کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری
سازمان حسابداری

مسئولیت کمیته مفاهیم حسابداری

در سال ۱۹۶۹ میلادی هیأت رئیسه انجمن حسابداران آمریکا (۲) اعلام کرد این انجمن به دانش حسابداری توجه چندانی نداشته است، لذا کمیته مفاهیم حسابداری (۳) را بامسئولیت‌های زیر منصوب کرد:

- بررسی نقش و وظایف حسابداری در جامعه.
- پیشنهاد پروژه‌های تحقیقاتی.
- بررسی مشکلات مربوط به شواهد حسابداری.
- انتشار گزارش در مورد محدوده فعالیت‌های حسابداری.

تلاش کمیته بر این است که بتواند با تهیه بیانیه‌هایی، مطالبی به شرح زیر را بسط و توسعه دهد:

- تعریف و تبیین نقش حسابداری در جامعه.
- شناسایی خصوصیات موضوعات قابل حسابداری.
- تدوین هدف‌ها و معیارهایی که رهنمودهای لازم را برای برنامه‌ریزی، انجام و اتمام حسابداری فراهم کند.

- شناسایی زیربنای حسابداری و روش جمع‌آوری و ارزیابی شواهد.

- شناسایی مهارت‌های حرفه‌ای و سایر ویژگی‌های لازم برای حسابداری و ایفای نقش حسابداری در جامعه.

- نگارش نتایج حاصل از این پروژه تحقیقاتی جهت به‌نمایش گذاشتن فرآیند حسابداری.

- ارائه پیشنهاد درباره موضوعاتی که به تحقیق جدی در زمینه حسابداری نیاز دارد.

تعریف واژه‌ها و روابط بین آنها

برای استنباط مفاهیم بنیادی حسابداری، دانستن تعریف‌پاره‌ای از واژه‌ها و روابط میان آنها ضروری است.

حسابداری: حسابداری فرآیندی است منظم و با قاعده جهت جمع‌آوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذی‌نفع.

سیستم حسابداری حلقه ارتباطی بین فعالیت و وقایع اقتصادی و ادعاهای مربوط به آنهاست. بنابر این موضوع مورد رسیدگی در برگزیده سیستم حسابداری و نیز فرآیند حسابداری است. از جمله مواردی که بطور مستقیم به موضوع مورد رسیدگی ارتباط دارد « ویژگی‌های اطلاعات حسابداری » است. در بیانیه اساسی تئوری حسابداری چهار ویژگی به‌عنوان معیارهای ارزیابی اطلاعات ارائه شده است:

۱- مربوط بودن: این ویژگی اصلی‌ترین خصوصیت اطلاعات حسابداری است و بدین معنی است که اطلاعات باید مرتبط با فعالیت‌ها و نتایج مورد نظر باشد. تشخیص مربوط بودن اطلاعات حسابداری ملزم به درک واقعی (یا ذهنی) از نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان است. معنی واقعی مربوط بودن با پاسخ به پاره‌ای پرسش‌ها روشن می‌شود از جمله: مقید برای چه کسی؟ برای چه مقصودی و چه استفاده‌ای؟

۲- تاییدپذیری: این ویژگی بدین معنی است که اگر دو یا چند نفر افراد متخصص، اطلاعات را آزمون کنند، به نتایج و اندازه‌گیری مشابهی دست یابند. این ویژگی از آن رو اهمیت دارد که اطلاعات حسابداری بطور کلی به وسیله افرادی استفاده می‌شود که دسترسی محدودی به آن اطلاعات دارند. اگر اطلاعات مالی تاییدپذیر نباشد، دلیلی برای انجام حسابداری وجود ندارد. با کنارگذاشتن این فرض، حسابداری به طور کلی کنار گذاشته می‌شود.

۳- عاری از سوگیری: این ویژگی بدین معنی است که اطلاعات مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی باید به گونه‌ای بیطرفانه تهیه و گزارش شود. همچنین تکنیک‌های استفاده شده در تهیه اطلاعات باید فاقد توان ذاتی برای مخدوش کردن بیطرفی اطلاعات باشد. حسابداری بیش از همه به ویژگی‌عاری بودن از سوگیری یا مغرضانه نبودن اطلاعات توجه دارد.

۴- کمیت‌پذیری: بدین معنی است که اطلاعات می‌باید برحسب ارقام و اعداد اندازه‌گیری و گزارش شود. استفاده از واحد پول، متداولترین روش کمی کردن اطلاعات است، اما تنها روشی نیست که مورد استفاده حسابداران قرار می‌گیرد. در مواردی که حسابداران اطلاعات غیرکمی را در راستای رعایت سایر استانداردها ارائه می‌کنند، نباید به قابلیت اندازه‌گیری آن گونه اطلاعات اشاره کنند.

شهادت: شهادت (گواهی) عبارت است از گزارش عقیده‌ای (قضاوتی)، بر مبنای شواهد متقاعد کننده، به وسیله فردی مستقل، ذی‌صلاح و مطلع، در مورد درجه انطباق تمامی جوانب با اهمیت اطلاعات حسابداری گزارش شده با معیارهای از قبل تعیین شده به وسیله یک سازمان.

حسابداری: حسابداری عبارت است از فرآیند شناسایی، اندازه‌گیری، و گزارشگری اطلاعات اقتصادی

تخصص‌حسابرسی زمینه مساعدی برای کشف تحریفات ناشی از پیچیدگی‌های معاملات اقتصادی و سیستم‌های اطلاعاتی فراهم می‌سازد.

۴- عدم دسترسی مستقیم: دور افتادگی استفاده‌کننده از تهیه‌کننده اطلاعات ممکن است به علت جدایی فیزیکی یا ناشی از موانع حقوقی و مقررات سازمانی باشد. این عدم دسترسی مستقیم، دستیابی به مدارک و منابع اطلاعاتی را جهت ارزیابی کیفیت آنها از طریق آزمون مستقیم غیرممکن می‌سازد و در شرایطی که ارزیابی مستقیم توسط استفاده‌کننده غیرممکن و یا غیرعملی باشد، وی باید یا به کیفیت اطلاعات اعتماد کند و یا آنکه از افراد مستقل (حسابرسان) در ارزیابی اطلاعات دریافتی استفاده و به قضاوت آنان اتکا کند.

تأثیر حسابرسی بر ویژگی کیفیت اطلاعات

ارزش حسابرسی ارزشی مستقل (مطلق) نیست و تابع ارزش اطلاعات حسابداری گزارش شده است و اینکه اطلاعات حسابداری برای چه مصارفی مورد بهره‌برداری قرار می‌گیرد. ارزش افزوده (مضاعف) حسابرسی متشکل از دو بعد است: بعد کنترلی و بعد اعتبار بخشی.

از دیدگاه کنترلی، به دو دلیل حسابرسی به عنوان عاملی مستقل بر کیفیت اطلاعات نظارت دارد. دلیل اول آنکه، بررسی مستقل میزان تطابق اطلاعات حسابداری با معیارهایی از قبل تعیین شده که این معیارها احتمالاً منعکس کننده نیاز و خواست استفاده‌کنندگان اطلاعات است. دلیل دوم آنکه، ایجاد انگیزه برای تهیه‌کنندگان جهت تولید اطلاعات در چارچوب معیارهایی از قبل تعیین شده، زیرا تهیه کننده می‌داند که مورد حسابرسی قرار خواهد گرفت. از دیدگاه اعتبار بخشی، حسابرسی بر اعتبار اطلاعات می‌افزاید، زیرا استفاده‌کنندگان می‌توانند مطمئن باشند که عوامل کنترلی پیش گفته بر فرآیند گزارشگری حاکم و باعث بهبود کیفیت اطلاعات شده است. ارزش اطلاعات حسابداری در نهایت تابع استفاده از اطلاعات است، نه تهیه و گزارش آن. به طور خلاصه، حسابرسی مشکلات اعتباردهی ناشی از تضاد منافع را کاهش می‌دهد.

گسترش دامنه حسابرسی

در سال‌های اخیر تقاضای جدی برای گسترش ارائه خدمات حسابرسی به سایر موضوعات مورد علاقه استفاده‌کنندگان ایجاد شده و نیاز به بررسی و تایید اطلاعات اقتصادی به شدت در حال افزایش است. حرفه حسابرسی بر اساس تاریخچه خود، اجباری به محدود کردن دامنه فعالیت خود، به شهادت دهی درباره صورت‌های مالی ندارد. به دلیل این تصور که حسابرسان تنها در زمینه بررسی و تایید اطلاعات اقتصادی تخصص دارند، مسئولیت حسابرسی در گذشته محدود به تایید این گونه فعالیت‌ها بوده است. هنوز پاسخ قاطعی به این سوال که آیا فعالیت‌های حسابرسی فقط باید محدود به موضوعات

جهت تصمیم‌گیری آگاهانه به وسیله استفاده‌کنندگان اطلاعات، یکی از ویژگی‌های خاص این تعریف مفهوم اصطلاح «اطلاعات حسابداری» است که بر مبنای آن از دیدگاه گسترده «اطلاعات حسابداری» را می‌توان «اطلاعات اقتصادی» تلقی کرد.

گزارشگری مالی: گزارشگری مالی عبارت است از گزارش اطلاعات حسابداری یک سازمان به استفاده‌کنندگان آن اطلاعات.

رابطه بین حسابداری و حسابرسی

توجه حسابرسی به طور کلی به سوی فرآیند حسابداری و سیستم‌های پردازش اطلاعاتی آن است، در حالی که حسابداری شامل سیستم و فرآیندهایی است که به تهیه اطلاعات و گزارشگری آن می‌پردازد. اطلاعات فراهم شده در فرآیند حسابداری، موضوع حسابرسی است و اغلب شواهدی که در فرآیند حسابرسی مورد استفاده قرار می‌گیرد به وسیله حسابداری تهیه می‌شود. حسابداری اساساً فرآیندی مولد برای تهیه اطلاعات اقتصادی مفید و کمی است. حسابرسی اساساً یک فرآیند بررسی است که توان تولید اطلاعات «قضاوتی» مفید دارد. حسابرسی عمدتاً منجر به تولید اطلاعات جدید اقتصادی نمی‌شود، بلکه می‌تواند ارزش اطلاعات اقتصادی تهیه شده به وسیله فرآیند حسابداری (اطلاعات حسابداری) را افزایش دهد.

توجیه تقاضا برای حسابرسی

شرایطی که وجود آنها توجیه کننده نیاز برای حسابرسی به وسیله حسابرسان مستقل و ارائه شهادت (گواهی) خواهد بود به شرح زیر است:

۱- تضاد منافع: زمانی که استفاده‌کننده اطلاعات تصور می‌کند بین او و تهیه‌کننده اطلاعات تضاد منافع بالفعل یا بالقوه وجود دارد، احتمال مغرضانه بودن (عمدی و یا سهوی) اطلاعات دریافت شده برایش مطرح می‌شود. از این رو کیفیت اطلاعات دریافت شده مظنون تلقی می‌شود و انجام حسابرسی توسط شخص مستقل و عاری از تصور تضاد منافع را لازم می‌شمارد.

۲- پیامدهای اقتصادی با اهمیت: منظور از فرآیند گزارشگری هدفمند، مساعدت به استفاده‌کننده اطلاعات در امر تصمیم‌گیری اقتصادی است. سودار بودن، گمراه‌کنندگی، نامربوط بودن یا ناقص بودن اطلاعات می‌تواند منجر به تصمیم غلط شود و به تصمیم‌گیرنده زیان وارد کند. لذا، تصمیم‌گیرنده نیازمند اطلاعات عاری از آلودگی است و حسابرسی منجر به شفافیت اطلاعات می‌گردد.

۳- پیچیدگی: هر چه موضوعات اقتصادی و فرآیند تبدیل آنها به اطلاعات پیچیده‌تر می‌شود، استفاده‌کننده اطلاعات با مشکلات بیشتری در رابطه با تشخیص کیفیت اطلاعات روبرو می‌گردد. همچنین پیچیدگی موضوع یا سیستم پردازش اطلاعاتی، امکان بروز اشتباهات را به وجود می‌آورد.

مالی باشد یا می‌تواند سایر موضوعات را هم در برگیرد در دست نیست. لیکن پیش‌نیاز حسابرسی در قالب « گواهی‌دهی » وجود اجماع در خصوص معیارهای ارزیابی می‌باشد.

ویژگی‌های حسابرس

این ویژگی‌ها را می‌توان به دو گروه تقسیم کرد: ویژگی‌های فردی و ویژگی‌های ساختاری.

ویژگی‌های فردی: ویژگی‌های فردی خصوصاً این است که منحصر به حسابرس است که شامل موارد زیر است:

۱- استقلال: تضاد منافع بین دو گروه تهیه‌کننده و استفاده‌کننده اطلاعات، مهمترین توجیه برای نیاز به حسابرسی است. وجود تضاد منافع بین این دو گروه، انجام خدمات حسابرسی توسط فردی مستقل از هر دو گروه را اجباری می‌سازد. اهمیت استقلال برای حسابرسی تا حدی است که تمامی ویژگی‌های دیگرش را تحت الشعاع قرار می‌دهد. جایگاه سازمانی، نگرش ذهنی، آزادی عمل در بررسی و گزارشگری و رابطه مالی از جمله عواملی است که بر استقلال حسابرس تأثیر می‌گذارد.

۲- جایگاه سازمانی: استقلال سازمانی باعث رهایی حسابرس از نفوذ تهیه‌کننده اطلاعات می‌شود. جایگاه سازمانی مستقل، فراهم کننده اطمینانی منطقی است که حسابرس تحت تأثیر حرکات سودار واحد مورد رسیدگی قرار نمی‌گیرد و می‌تواند پذیرش نقش حسابرسی را به عنوان مکانیزمی نظارتی توسط استفاده‌کنندگان و جامعه بهبود بخشد. انتخاب حسابرس و فراهم کردن زمینه و امکانات حسابرسی برای او می‌باید از مسئولیت‌های هیأت مدیره و یا زیر مجموعه‌ای از هیأت مدیره و با تأیید سهامداران باشد.

۳- نگرشی ذهنی: در هر فرآیند آزمونی و گزارشگری که توأم با قضاوت باشد، یک نگرش ذهنی مستقل ضروری است. اساساً نگرش ذهنی بخشی از اعتقادات و تفکرات حسابرس و بیانگر این است که حسابرسی، با استقلال رای و عمل انجام‌گرفته است.

۴- بیطرفی: بیطرفی در دستیابی به قضاوت‌های حساس و دقیق الزامی است. یافته‌ها می‌باید مبنای قضاوت حسابرس باشند و هیچ گونه منافع شخصی نباید نقشی در قضاوت حسابرس داشته باشد.

۵- آزادی عمل در آزمون و گزارشگری حسابرسی: انتخاب ارزیابی شواهد مبنای قضاوت حرفه‌ای حسابرس است. حسابرس در این امر باید آزادی عمل و استقلال داشته باشد. تأکید بر استقلال در اینجا به این دلیل است که فرآیند آزمون و گزارشگری، مسئولیت حسابرس است و نه تهیه‌کننده اطلاعات.

۶- منافع مالی: جهت اطمینان دادن به استفاده‌کنندگان اطلاعات و پذیرش بیطرفانه بودن اظهار نظر حسابرس، وی می‌باید هیچ‌گونه منافع مالی مستقیم و یا منافع مالی با اهمیت غیرمستقیم در رابطه با واحد مورد رسیدگی نداشته باشد.

۷- صلاحیت حرفه‌ای: صلاحیت حرفه‌ای حسابرس لازمه رسیدگی موثر به موضوعات پیچیده است. صلاحیت حرفه‌ای از طریق آموزش، تجربه کار حرفه‌ای، آموزش ضمن خدمت و سایر موارد مشابه به دست می‌آید. به عنوان یک شخص با صلاحیت حسابرس می‌باید از یک رشته دانش‌های عمومی مربوط نیز برخوردار باشد و درکی عمیق از فرآیند حسابرسی و موضوع مورد رسیدگی که اطلاعات از آن استخراج شده نیز داشته باشد.

صلاحیت اخلاقی و سایر ویژگی‌های شخصی: پایبندی به اصول اخلاقی از شخصیت ذاتی و اعتقادات شخصی فرد سرچشمه می‌گیرد و نه از یک رشته قوانین و مقررات. در نتیجه ابعاد درستکاری حرفه‌ای می‌باید فراتر از مجموعه‌ای از آیین‌نامه‌های حرفه‌ای باشد.

ویژگی‌های ساختاری: برخی از ویژگی‌های حسابرس از طرف استفاده‌کنندگان برون سازمانی اطلاعات به او تفویض شده است. این ویژگی‌ها تحت عنوان ویژگی‌های ساختاری شناخته می‌شود که شامل موارد زیر است:

۱- اختیار: از آنجا که حسابرس باید بدون هیچ محدودیتی در جستجوی شواهد مورد نیاز و گزارشگری به استفاده‌کنندگان اطلاعات باشد، می‌باید مجوز و اختیارات کافی جهت جمع‌آوری هرگونه شواهد لازم برای اعمال قضاوت را داشته باشد.

۲- پذیرش: استفاده‌کنندگان اطلاعات باید صلاحیت حسابرس برای ارائه خدمات حسابرسی را بپذیرند تا بتوانند بر اظهار نظر و قضاوت وی اتکا کنند. پذیرش واجد شرایط بودن و قضاوت حسابرس متکی بر تصور استفاده‌کننده از استقلال، صلاحیت حرفه‌ای، صلاحیت اخلاقی و اختیارات حسابرس است. جایگاه حرفه‌ای حسابرس تابع وجود سیستم کنترل کیفیت است و منجر به ایجاد اطمینان در استفاده‌کننده اطلاعات می‌شود. بنابراین در شرایطی که اطمینان استفاده‌کننده اطلاعات جلب نشود، هدف‌های حسابرسی تحقق نمی‌یابد.

ماهیت فرآیند آزمون

تعریف عملیاتی فرآیند آزمون، جمع‌آوری و ارزیابی شواهد جهت تعیین میزان اعتبار یک گزاره است. گزاره مورد آزمون در بررسی صورت‌های مالی معمولاً به شرح زیر است:

.... ترانزنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان انباشته و صورت جریان‌های نقدی، وضعیت مالی شرکت xyz را در تاریخ ۱۳/۲۹/۱۳ و نتایج حاصل از

تعدادی مفروضات که تجربه قبلی حسابرس ویا ادراك وي منبای اعتبار آن باشد ضروري است.

مشكلات کیفیت و کمیت شواهد حسابرسی در مواردی که مشاهدات و تصورات به میزان کافی تحت کنترل باشد و بتواند با استفاده از سایر روشها هم تایید شود، می تواند برای اثبات گزارهها قابل استفاده باشد. اشاره به این موضوع که روشهای کنترل تصور و استفاده از سایر روشها تاییدکننده لازمه کیفیت شواهد است کفایت می کند. موردی که بطور نزدیک با کیفیت شواهد مرتبط است کافی بودن میزان شواهد است. بطور کلی کافی بودن شواهد بستگی به تعداد موارد یا ویژگیهایی دارد که جهت مستدل کردن نتیجه گیری کلی لازم به نظر می رسد.

قابلیت اثبات با روشهای متفاوت

قابلیت اثبات با روشهای مختلف، خود يك روش اثبات است که سعی بر تضمین نسبی این اصل دارد که موارد خاص مشاهده شده فقط در برگیرنده آن گروه ویژگیهایی است که تمامی افراد مشاهده کننده به طور یکسان و مشترکاً به آن پی برده اند. طبعاً در صورت عدم درک یکسان مشاهده کنندگان در رابطه با وجود ویژگیهای خاص، اعتبار وجود آن ویژگیها اثبات نشده تلقی می شود و قابل تایید نیست.

وقوع اشتباه در مشاهده

مشاهداتی می تواند به عنوان شواهد حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد که توان تایید از سایر روشهای اثباتی رانیز داشته باشد. زمانی که توجه این الزام دستیابی به

بیطرفانه بودن در امر مشاهده است، اذعان به این موضوع در حقیقت پذیرش احتمال ارتکاب خطا و وقوع اشتباه در مشاهده است و این مهم را نمی توان نادیده گرفت و باید آمادگی مقابله با آن را داشت. از جمله عوامل وقوع اشتباه، عامل انسانی - بی اطلاعی، عامل انسانی - عدم بیطرفی، ابزار و اندازه گیری تاثیر گذاری حسابرس بر محیط حسابرسی، مشکلات مربوط به شواهد غیر مستقیم می باشند.

روشهای کنترل اشتباه

بروز اشتباه در مشاهدات مربوط به مسایل تحقیقاتی در علوم رفتاری اجتناب ناپذیر است. در حسابرسی به عنوان یکی از رشته های علوم رفتاری، روشهای کنترل اشتباهات از اهمیت بسیاری برخوردار است. در اینجا استفاده از واژه «کنترل» نه به معنی حذف و یا از بین بردن اشتباهات، که امری غیر ممکن است، بلکه به معنی تاکید بر کاهش اشتباهات است. سه روش متداول کنترل اشتباهات در علوم رفتاری عبارت است از «جداسازی»، «حنثی کردن» و «جبران اشتباه» سیستم کنترل داخلی و نیز مجموعه شواهد حسابرسی (کاربرگها) دو روش دیگر کنترل اشتباهات است که ویژه حسابرسی است.

عملکرد را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور طبق اصول پذیرفته شده حسابداری که به طور یکنواخت نسبت به سال قبل اعمال شده، به نحو منصفانه نشان می دهد.

یادآوری می شود ادعای فوق در برگیرنده موضوعات (اطلاعات) حسابداری و نیز معیارهای تهیه این اطلاعات است.

ادعاهای مجاز

نقش حسابرس در فرآیند حسابرسی شامل انجام بررسی های مناسب به منظور تعیین میزان اعتبار برخی گزارهها و اظهار نظر درباره یافته هاست. اظهار نظر حسابرس یا ادعاهای مجاز و موجه همان پدیده ای است که به فعالیت حسابرسی ارزش می دهد.

شرایط لازم برای ادعای مجاز

۱- معیار شواهد: برای اینکه شواهد منبای باور حسابرس قرار گیرد، باید دارای ویژگیهای خاصی باشد. بدیهی است يك گزاره کلی همانند « ارائه منصفانه » هرگز نمی تواند مستقیماً برای آزمون کننده مشهود باشد و یا در آن قالب کلی قابلیت اثبات داشته باشد. در این موارد می توان يك سری گزاره های تفصیلی (فرعی) از گزاره کلی استنتاج کرده و با جمع آوری شواهد معتبر و اثبات گزاره های تفصیلی به اثبات گزاره کلی دست یافت.

۲- معیار باور: حسابرس باید پی در پی از طریق جمع آوری شواهد، خود را در مورد اظهارات مندرج در صورت های مالی متقاعد کند. واژه کلیدی در اینجا

« خود متقاعد کردن » است که دلالت بر باور حسابرس دارد. معیار باور، مولد پیچیدگی دیگری است که رابطه تنگاتنگ و مهم با اصول اخلاقی دارد.

مفروضات فرآیند حسابرسی

حسابرسی در برگیرنده تعدادی گزاره است که باید آنها را به همان صورت موجود پذیرفت. این گزاره به طور عمومی در قالب قواعد، تعاریف و فرضیات بدیهی است. برای مثال حسابرس این قاعده حسابداری را می پذیرد که ارزشیابی بر مبنای بهای تمام شده روش مناسبی جهت شناسایی منابع مولد در قالب دارایی و یا هزینه است. همچنین باید فرض بدیهی را بپذیرد که سیستم اطلاعاتی - که در چارچوب ساختار کنترلی رضایت بخش طراحی شده است - توان تولید اطلاعات معتبرتری را دارد.

نقش تصور در آزمون حسابرسی

۱- ادعاهایی که مورد تایید حسابرسان قرار می گیرد می باید حتی المقدور دارای پاره ای از مفروضات باشد که قابلیت آزمون تجربی داشته باشد و نتایج حاصل از آزمون آنان پایه و اساس ادراك و تصور حسابرس شود. این بدین معنی است که وجود

نقطه آغاز آن که مفروضات باشد شروع و تا مرحله پایانی آن که دستیابی به نتایج است ادامه می‌یابد.

منطق قیاسی: منطق قیاسی نیازمند رابطه خاصی بین گزاره‌های متفاوت است. به گونه‌ای که نتیجه استدلال در نهاد مفروضات اولیه نهفته و بر آن مبنای قابل توجیه است. بنابراین، اگر مفروضات اولیه ذاتاً صحیح باشد، نتایج حاصل نیز باید صحیح باشد. یک مثال حسابرسی مبنی بر استدلال قیاسی به شرح زیر است:

مفروضات:

۱- صورتهای مالی تهیه شده طبق اصول پذیرفته‌شده حسابداری، وضعیت مالی و نتایج عملیات را به نحو منصفانه نشان می‌دهد.

۲- صورتهای مالی شرکت « الف » طبق اصول پذیرفته شده حسابداری پذیرفته شده است. نتیجه:

صورتهای مالی شرکت الف وضعیت مالی و نتایج عملیات را به نحو منصفانه نشان می‌دهد.

منطق استقرایی: استدلال بر مبنای منطق استقرایی، همانند استدلال بر مبنای قیاسی نیازمند وجود روابط خاصی بین گزاره‌های متفاوت است، با این تفاوت که نتیجه استدلال در مفروضات اولیه نهفته نیست. عوامل تاثیر گذارنده و مطرح بر نتیجه‌گیری استقرایی از حد و مرز مفروضات فراتر است. تمامی روش‌های استدلال استقرایی از دو روش اصلی «شمارش» و «مقایسه» سرچشمه می‌گیرد.

فرآیند گزارشگری

هر سیستم اطلاع‌رسانی متشکل از عوامل متعددی است که فرستنده، دریافت کننده، پیام و ... از آن جمله است. یکی از روش‌های تحلیل سیستم اطلاع‌رسانی، بررسی تاثیر هر یک از عوامل و بخش‌های مرتبط با آن عامل بر موثر بودن امر اطلاع‌رسانی است. یکی از شیوه‌های تحلیل از طریق پاسخ به سؤالات زیر است: چه کسی چه گفت، چگونه، از چه طریق و به چه کسی گفت و تاثیرش چه بود؟

فرآیند گزارشگری در حسابرسی

در حسابرسی، حسابرس فرستنده پیام است. رسانه (وسیله ارسال پیام) معمولاً گزارش کتبی است، اگرچه بعضاً گزارش می‌تواند شفاهی هم باشد. پیام، اظهار نظر حسابرس است که همراه با اطلاعات حسابداری در اختیار استفاده‌کنندگان که گیرندگان پیام می‌باشند، قرار می‌گیرد. تاثیر مورد نظر حسابرسی در مخاطبان، استفاده صحیح استفاده‌کنندگان از اطلاعات ارائه شده است.

حسابرس - فرستنده پیام

اظهار نظر حرفه‌ای حسابرس پیامی است که باید گزارش شود. جهت انتقال موثر پیام به استفاده‌کنندگان، ویژگی‌های استقلال، صلاحیت

جداسازی: اساسی‌ترین عامل جداکننده حسابرس از واحد مورد رسیدگی استقلال اوست. لزوم استقلال برای حسابرسان، اثرات مثبت در بردارد و احراز هر چه بیشتر آن بطور جدی مورد نظر حرفه است.

خنثی کردن اشتباه: زمانی که مشاهدات توسط چندین مشاهده‌کننده انجام می‌گیرد، اشتباهات غیرسیستماتیک یک مشاهده‌کننده، گرایش به خنثی کردن اشتباهات غیرسیستماتیک مشاهده‌کننده دیگر خواهد داشت. در اصل در مورد تکرار مشاهدات توسط یک مشاهده‌کننده نیز صادق است. اگرچه حسابرسان مشاهده یک پدیده را تکرار نمی‌کنند، ولی به مشاهده مستقل پدیده‌های یکسان و مشابه می‌پردازند.

جبران اشتباه: در حسابرسی، روش متداول جبران اشتباه، از طریق ارزیابی عملکرد حسابرسان انجام می‌شود. ارزیابی عملکرد گذشته یک حسابرس زمینه مساعدی جهت برآورد احتمال وقوع اشتباه به وسیله او و نوع آن می‌باشد. احتمال ارتکاب اشتباه توسط یک حسابرس با سرپرستی تنگاتنگ‌تر، کارآموزی بیشتر، گماشتن به کارهای کم اهمیت‌تر و در غایت خاتمه خدمت وی جبران و در نتیجه کنترل می‌شود.

کنترل‌های داخلی: در حسابرسی، اتکا به ساختار کنترل داخلی سازمان مورد رسیدگی به عنوان یک مکانیزم کنترل اشتباهات بسیار متداول و از اهمیت خاصی برخوردار است. اهمیت ساختار کنترلی یک سازمان برای حسابرسان به دلیل نبود یا کمبود شواهد مستقیم و نیز این امر است که مبنای تصمیم‌گیری حسابرسان، در اغلب موارد شواهد غیرمستقیم است.

مجموعه شواهد حسابرسی (کاربرگ‌ها): استفاده گسترده از کاربرگ‌های متنوع برای مستند کردن شواهد و جمع‌آوری آنها در مجموعه شواهد حسابرسی، در واقع به رسمیت شناختن مشکلات مربوط به حافظه است. یکی از اهداف مجموعه شواهد حسابرسی، کمک‌رسانی به حافظه حسابرس در پاسخگویی به سؤالاتی است که در آینده ممکن است مطرح شود. همچنین باید توجه داشت مجموعه شواهد حسابرسی یکی از روش‌های انتقال اطلاعات بین اعضای گروه حسابرسی است.

استدلال بر مبنای منطق در آزمون حسابرسی

پیشرفت دانش بشری تا حد زیادی به اصل تعمیم‌دهی وی مربوط است بدون اصل تعمیم و استفاده از اصل استنتاج، اکثر قضاوت‌های بشری غیرممکن خواهد بود. اعتبار یک استنتاج، مستلزم منطق صحیح استدلال به کارگرفته شده جهت دستیابی به آن استنتاج است. این فرآیند از

حرفه‌ای، صلاحیت اخلاقی، صلاحیت تخصصی و پذیرش نظرات حسابرس همگی به همان اندازه فرآیند آزمون، در فرآیند گزارشگری اهمیت و کاربرد دارد.

گزارش حسابرسی - پیام

هدف گزارش حسابرسی آگاه ساختن استفاده‌کنندگان از میزان انطباق اطلاعات حسابداری با معیارهای از قبل تعیین شده است. فرض بر این است که معیارهای از قبل تعیین شده مربوط است و در نتیجه نیازهای اساسی استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابرسی شده را تامین می‌کند. در شرایطی که معیارهای مقایسه صریح و واضح نیست، یا درک از فرآیند حسابرسی ناقص است و یا در مورد صلاحیت حرفه‌ای حسابرس تردید وجود دارد، احتمالاً وجود این ابهامات، نیاز به ارائه توضیحات بیشتر در گزارش حسابرسی را ضروری جلوه می‌دهد. این توضیحات بیشتر زمینه مساعدتری را برای اتکای استفاده‌کنندگان به اطلاعات تایید شده توسط حسابرس فراهم می‌سازد. انتشار صورت‌های مالی و گزارش حسابرس مستقل که به همراه آن ارائه می‌شود مسئولیت قانونی مشخص برای حسابرسان در بردارد که وجود این مسئولیت‌های قانونی می‌تواند بر نحوه گزارشگری و شکل گزارش تاثیر محتوایی بگذارد. وضع قوانین مربوط به گزارشگری می‌تواند یا توسط نهادهای دولتی، و یا می‌تواند ناشی از احکام صادر شده از طرف دادگاه‌های حقوقی - قضایی باشد.

استفاده‌کننده - گیرنده پیام

نتایج تحقیقات انجام شده در گزارشگری نشان می‌دهد دریافت‌کنندگان پیام از جایگاه و اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. نمادها و سایر عوامل و ابزار اطلاع‌رسانی باید با در نظر داشتن سلاقی دریافت‌کنندگان پیام انتخاب شود تا درک معانی را برای آنان تسهیل کند. ساختار گزارش باید بر محور برآوردن نیازهای استفاده‌کنندگان شکل گیرد و همزمان مربوط و متقاعدکننده باشد. در گزارشگری، هدف نهایی شناسایی سلاقی استفاده‌کنندگان و پردازش گزارش بر مبنای آن، افزودن به اثر بخشی گزارشگری است.

وسیله ارتباط - گزارش

گزارش‌های کتبی: با توجه به پراکندگی گسترده استفاده‌کنندگان و بازتاب حقوقی که اظهارنظرهای حرفه‌ای حسابرسان می‌تواند داشته باشد، ارائه گزارش‌های حسابرسی به صورت کتبی ضرورت می‌یابد. همچنین نتایج تحقیقات انجام شده حاکی از این است که استفاده از گزارش‌های کتبی جهت درک و تفهیم موضوعات پیچیده مناسب‌تر است.

گزارش شفاهی: ارائه گزارش‌های شفاهی توسط حسابرسان فرصتی جهت دریافت اطلاعات «بازخورد» را

- اگرچه اغلب در سطحی محدود - فراهم می‌سازد. به دلیل نیاز به ارائه گزارش‌های شفاهی، مهارت در این گونه گزارشگری باید به فهرست مهارت‌های مورد نیاز حسابرسان اضافه شود. در موارد زیادی از حسابرسان درخواست می‌شود در جلسات مجمع سهامداران حضور یابند و به سوالات مرتبط به حسابرسی پاسخ گویند.

تاثیر گزارش بر رفتار استفاده‌کننده

برای بحث درباره تاثیرگذاری در اولین مرحله، شناسایی مخاطبان مورد نظر ضروری است. استفاده‌کنندگان اغلب گزارش‌های حسابرسی، طیف گسترده‌ای را تشکیل می‌دهند و قابل شناسایی دقیق نیز نیستند. این امر حسابرسان را در معرض آسیب‌پذیری نامحدودی قرار می‌دهد. امروزه، در اغلب موارد، تاثیرات مورد انتظار گزارش حسابرسی روشن نیست و از تاثیراتی که گزارش از خود به جا می‌گذارد نیز اطلاع دقیقی وجود ندارد. ناآگاهی از تاثیرات مورد انتظار و نیز تاثیرات حاصل از گزارش، نیاز به بررسی این موضوع را ضروری می‌سازد و تحقیقات بیشتری در این زمینه را می‌طلبد. قدر مسلم این است که نتایج گزارشگری خنثی نیست و بر رفتار استفاده‌کنندگان تاثیر می‌گذارد. قصور در بررسی و انجام تحقیقات در رابطه با این مهم می‌تواند به طور عمیقی اهداف حسابرس را متاثر سازد و کلیه اثرات مثبت آن را به مخاطره اندازد.

این کتاب توسط دفتر مطالعات مالی و حسابداری مدیریت و با تایید

آقای دکتر علی‌نیکخواه‌آزاد تلخیص شده است.

۲ (AAA (American Accounting Association

۳ (Auditing Concept Committee.

انسانی و مطالعات فرهنگی
با مع علوم انسانی