

شواهد حسابرسی



نویسنده: یان زیمیر



مترجم: رضا قنبریان
Reza.ghanbarian@gmail.com

بازرسی شامل بررسی و آزمایش دفاتر، اسناد، یا دارایی‌های مشهود است. شواهد حسابرسی اسنادی شامل شواهد تهیه و نگهداری شده توسط گروه‌های ثالث (مانند، اوراق بهادار یا گواهی‌های سهام نگهداری شده در یک بانک)، شواهد تهیه شده توسط گروه‌های ثالث و نگهداری آن نزد صاحب‌کار (مانند، فهرست اوراق بهاداری که توسط بانک نگهداری می‌شود و به مشتری ارسال می‌گردد) و شواهد تهیه و نگهداری شده توسط صاحب‌کار (مثل، دفاتر داخلی مربوط به خریده‌ها و فروش‌های سرمایه‌گذاری) است. بازرسی دارایی‌های مشهود مثل موجودی کالا و اموال، ماشین‌آلات، تجهیزات روش مستقیم اثبات وجود یک دارایی است.

مشاهده متضمن نگریستن حسابرس به فرآیند یا روش انجام امور توسط دیگران، معمولاً کارکنان صاحب‌کار است. مثلاً یک حسابرس می‌تواند کارکنان را هنگام زدن ساعت مشاهده کند یا از طریق بازدید کارخانه اموال، ماشین‌آلات و تجهیزاتی را مشاهده کند که فرسوده به نظر می‌رسند.

تأییدنامه‌ی برون‌سازمانی به دریافت پاسخ مکتوب از یک شخص ثالث مستقل از طریق کاغذ، وسائل الکترونیکی و... گفته می‌شود. تأییدنامه‌ی برون‌سازمانی اغلب مربوط به ادعاهای یک حساب خاص یا عناصر آن است. اما، تأییدنامه‌های برون‌سازمانی نباید فقط به مانده‌ی حساب‌ها محدود شود.

محاسبه‌ی مجدد به بررسی صحت ریاضی مستندات و مدارک

شواهد حسابرسی به اطلاعاتی اشاره دارد که یک حسابرس برای رسیدن به نتیجه‌گیری‌هایی به دست می‌آورد که اظهار نظر حسابرسی بر آنها استوار می‌شود. تصمیم‌گیری درباره‌ی کمیت و کیفیت شواهد به دست آمده در هر حسابرسی و رویه‌های کسب شواهد موضوع اصلی کل فرآیند حسابرسی است. رهنمود مربوط به این تصمیم‌ها در استانداردهای حسابرسی ارائه شده است؛ استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۵۰۰؛ استاندارد حسابرسی استرالیا ۵۰۲؛ استاندارد حسابرسی کانادا ۵۰۳؛ استاندارد حسابرسی انگلستان ۴۰۰؛ استاندارد حسابرسی آمریکا ۳۲۶.

استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۵۰۰ بیان می‌کند شواهد حسابرسی از طریق (۱) روش‌های ارزیابی ریسک (۲) سایر روش‌های حسابرسی که ترکیبی است از: (الف) آزمون‌های کنترلی و (ب) آزمون‌های محتوایی جمع‌آوری می‌شود. روش‌های محتوایی خود نیز شامل (۱) آزمون‌های جزئیات تراکنش‌ها و مانده‌ها، و (۲) تحلیل نسبت‌ها و روندهای عمده از جمله بررسی موارد غیرعادی (که به آن "روش‌های تحلیلی" گفته می‌شود) است.

کسب شواهد حسابرسی

استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۵۰۰ روش‌های زیر را برای کسب شواهد پیشنهاد می‌کند: بازرسی، مشاهده، تأییدنامه‌ی برون‌سازمانی، محاسبه‌ی مجدد، اجرای مجدد، روش‌های تحلیلی، پرس و جو.

مستغلات یک منطقه‌ی خاص، فروش مورد انتظار محصولات مختلف، توسعه‌ی فناوری‌های جدید که می‌توانند بر مشتری اثر بگذارند و... باشد. پرس و جو می‌تواند به صورت کتبی یا حتی شفاهی و غیر کتبی باشد. ارزیابی پاسخ‌ها به پرس و جو بخش جدایی‌ناپذیر فرآیند پرس و جو است. باید شواهد متقاعدکننده‌ای از مشتری کسب شود.

نقش قضاوت

در چند دهه‌ی اخیر ادبیات دانشگاهی و حرفه‌ای حسابداری به اهمیت و سلطه‌ی قضاوت در حسابداری پی برده‌اند. اخیراً، در استانداردهای حرفه‌ای درباره‌ی نیاز به قضاوت حرفه‌ای در زمینه‌های متعدد بحث شده است. بعضی از نمونه‌های قضاوت حسابرسان عبارتند از تعیین اهمیت، شناسایی ادعای نامرئی و اهداف مهم حسابداری، ارزیابی محیط ریسک ذاتی، ارزیابی کنترل‌های داخلی، صورت‌بندی راهبرد حسابداری، انتخاب و ارزیابی رویه‌های بازبینی تحلیلی، ارزیابی نتایج آزمون حسابداری و تشخیص مناسب بودن فرض تداوم فعالیت (بمب و همکاران، ۱۹۹۵). بمب و همکاران می‌گویند باید سؤالاتی که در ادامه می‌آیند در ارتباط با شواهد حسابداری بررسی شوند: چه روش‌های حسابداری باید اجرا شوند؟ حسابداری باید بر چه زمینه‌ها و موضوعاتی متمرکز شود؟ ماهیت، زمان‌بندی و دامنه‌ی روش‌های حسابداری چگونه باید باشد؟ شواهد کسب شده از منابع مختلف چگونه باید جمع‌بندی شوند؟ نتیجه‌گیری‌های حسابداری چگونه می‌تواند استنتاج شود؟

شواهد قابل قبول کافی

حسابرسان ملزم به کسب شواهد قابل قبول کافی برای استنتاج نتیجه‌گیری‌های معقولی هستند که اظهار نظر حسابداری بر آنها استوار می‌شود. قضاوت‌هایی که در این قسمت بررسی خواهد شد باید به منظور کسب شواهد قابل قبول کافی توسط حسابرسان انجام شوند.

- در تصمیم‌گیری درباره‌ی این که شواهد حسابداری قابل قبول کدامند، قضاوت حسابرسان تحت تاثیر عوامل زیر قرار خواهد گرفت:
- ارزیابی حسابرسان از ماهیت و میزان ریسک ذاتی هم در سطح صورت‌های مالی و هم در سطح گروه تراکنش‌ها یا مانده‌ی حساب؛
- ماهیت ساختار کنترل داخلی و ارزیابی ریسک کنترل؛
- اهمیت اقلام بررسی شده؛
- تجربه‌ی کسب شده در حسابداری‌های قبلی؛
- نتایج روش‌های حسابداری، شامل تقلب سایر اقدامات غیرقانونی و اشتباهاتی که ممکن است کشف شوند؛ و منبع و اتکالپذیری اطلاعات موجود.

حسابداری مربوط می‌شود. مثلاً، حسابرسان ممکن است اقلامی مثل محاسبه‌ی استهلاک، فهرست حساب‌های دریافتی، کل فاکتورها، و دفتر روزنامه‌ی فروش‌ها را بررسی کند. محاسبه‌ی مجدد می‌تواند به صورت دستی یا الکترونیکی انجام شود.

اجرای مجدد به معنی اجرای مستقل روش‌ها یا کنترل‌ها توسط حسابرسان است که این روش‌ها و کنترل‌ها در ابتدا به عنوان قسمتی از کنترل داخلی واحد تجاری اجرا شده است.

روش‌های تحلیلی شامل ارزیابی اطلاعات مالی از طریق تحلیل روابط احتمالی بین داده‌های مالی و غیرمالی است. به عبارت دیگر، روش‌های تحلیلی شامل تحلیل روندها و نسبت‌های مهم از جمله بررسی نوسان‌ها و روابطی است که با انتظارات ناسازگار است، روش‌های تحلیلی شامل:

(۱) مقایسه‌ی اطلاعات مالی با اطلاعات قابل مقایسه‌ی دوره‌های قبل؛

(۲) مقایسه‌ی اطلاعات مالی با نتایج پیش‌بینی شده (مثل، بودجه‌ها و پیش‌بینی‌ها)؛

(۳) مقایسه‌ی اطلاعات مالی با اطلاعات مشابه میانگین‌های صنعت، نتایج رقبا یا سایر عملیات‌ها در صنعت مشابه؛

(۴) مطالعه‌ی روابط بین عناصر اطلاعات مالی که انتظار می‌رود بر مبنای تجربه‌ی واحد تجاری الگوی قابل پیش‌بینی را تأیید کند (مثل درصد حاشیه‌ی سود)؛

(۵) مطالعه‌ی روابط بین اطلاعات مالی و اطلاعات غیرمالی مربوط (مثل، هزینه‌های حقوق و دستمزد به تعداد کارکنان).

روش‌های تحلیلی از مقایسه‌های ساده تا تحلیل رگرسیون و مدل سری‌های زمانی که از پیچیدگی معقولی برخوردار است تغییر می‌کند. در سال‌های اخیر بازبینی تحلیلی به عنوان بخشی از آزمون‌های محتوا بیشتر مورد تأکید قرار گرفته است. مطالعات نشان می‌دهند بازبینی تحلیلی می‌تواند یک روش بسیار مؤثر برای کشف اشتباهات باشد (مانند، هایلز و اشتن، ۱۹۸۲؛ رایت و اشتن، ۱۹۸۹).

پرس و جو به معنی جستجوی اطلاعات (هم مالی و هم غیرمالی) از کارکنان مشتری یا سایر افراد مطلع مستقل از مشتری است. مثلاً، می‌توان از کارکنان مشتری دلایل کاهش درآمد فروش را پرسید. پرس و جو از افراد برون‌سازمانی می‌تواند درباره‌ی موارد متفاوتی مثل تغییر در ارزش املاک و



شواهد به دست آمده از مطالعات دانشگاهی و حرفه‌ای مربوط به هریک از این عوامل به ترتیب بررسی خواهند شد.

اولاً، مطالعاتی در خصوص این که چه عواملی در ارزیابی سطح ریسک ذاتی برای حسابرس با اهمیت هستند انجام شده است. به صورت کلی، این مطالعات نشان می‌دهند حسابرسان معتقدند متغیرهای مربوط به ویژگی‌های مدیریت و پیشینه‌ی اشتباهات عمده‌ترین عوامل در ارزیابی ریسک ذاتی (برای مثال، مونرو و همکاران، ۱۹۹۳) هستند.

در حالی که استانداردهای حسابداری می‌گویند ارزیابی حسابرس از ریسک ذاتی بر سطح میزان آزمون اثر می‌گذارد، مطالعات اولیه نشان می‌دهند که تغییرات در ریسک ذاتی بر میزان آزمون‌های برنامه‌ریزی شده یا واقعی اثر ندارد (ماک و رایب، ۱۹۹۳).

ثانیاً، قضاوت حسابرس در ارتباط با سامانه‌های کنترل داخلی یکی از متداول‌ترین موضوعات مطالعاتی حسابداری است. بیشتر این مطالعات توسط اشتون (۱۹۷۴) انجام شده است. وی قضاوت‌های کنترل داخلی حسابرس در ارتباط با لیست حقوق و دستمزد را بررسی کرده است. اشتون دریافت که حسابرسان بیشترین اهمیت را به تفکیک وظایف افراد می‌دهند و اجماع در قضاوت‌های حسابرسان از قدرت سامانه‌های کنترل داخلی در مقایسه با اجماع مشاهده شده در مطالعات از سایر متخصصان، مثل کارگزاران سهام و رادیولوژیست‌ها نسبتاً بیشتر است. مطالعه‌ی اشتون (۱۹۷۴) بارها تکرار شده است و در مطالعات بعدی بسط یافت. تراتمن و وود (۱۹۹۱) مطالعه را شناسایی کردند که در آنها اجماع نظر در قضاوت‌های کنترل داخلی بررسی شده بود. آنها دریافتند اگر چه تفاوت قابل ملاحظه‌ای در اجماع‌های این مطالعات وجود دارد، اما در مجموع نتایج آنها اجماع بیشتری را در مقایسه با اجماع گزارش شده در مطالعات غیر حسابداری نشان می‌دهند. این میزان اجماع نظر با استفاده از فرآیند بازنگری افزایش یافته است (تراتمن و ریسن، ۱۹۸۵). بعضی از این مطالعات استفاده از راهنمایی، ثبات قضاوت در طول زمان، و خودآگاهی نسبت به استفاده از راهنمایی را هم بررسی نموده‌اند. در تمام مطالعاتی که استفاده از راهنمایی بررسی شده است، مدل سیاست‌گذاری تقریباً تمام تفاوت موضوعات قضاوت را مشخص کرده است. معمولاً چهار تا شش راهنمایی با اهمیت دانسته شده‌اند و به طور قابل ملاحظه در بین حسابرسان متفاوت بوده‌اند (سالمن و شیلدرز، ۱۹۹۴). بانر (۱۹۹۰) دریافت که تفاوت اجماع بین حسابرسان با تجربه و تازه‌کار در وزن راهنمایی‌ها برای ارزیابی ریسک آزمون‌های تحلیلی (وظیفه‌ی متخصص) بیشتر از ارزیابی ریسک کنترل (وظیفه‌ی مبتدی) است. در حالی که



در مطالعات حسابداری ابتدایی شواهدی از استفاده از راهنمایی یافت نشده است، در مطالعاتی که توسط سالمن و براون (۱۹۹۰؛ ۱۹۹۱) انجام شد شواهد فرآیند ایجاد علامت در شرایطی فراهم شده که ماهیت فرآیند ایجاد بر مبنای ارزیابی‌های حرفه‌ای به طور مشخص پیش‌بینی شده استوار شده بود. همچنین در

مطالعاتی که ثبات قضاوت را در طول زمان مورد

بررسی قرار داده‌اند مشخص شده است که ثبات در بین موضوعاتی که منطبق با سایر حوزه‌های قضاوت/تصمیم‌گیری است بالاتر می‌باشد. همچنین حسابرسان به طور منطقی سطح بالایی از خودآگاهی را در رابطه با استفاده‌شان از اطلاعات اثبات کرده‌اند.

در اظهار نظر درباره‌ی یک حساب، گروه ترانکس‌ها، یا یک کنترل، حسابرس معمولاً تمام اطلاعات موجود را بررسی نمی‌کند. بلکه، حسابرس از قضاوت یا روش نمونه‌گیری آماری استفاده می‌کند. با وجود این که به طور منطقی سطح بالایی از اجماع درباره‌ی ارزیابی‌های کنترل داخلی وجود داشته است، اما این مطلب درباره‌ی اندازه‌ی نمونه صدق نمی‌کند. مثلاً، در مطالعه‌ای که توسط ماک و ترنر (۱۹۸۱) انجام شد، تفاوت‌های زیادی در اندازه‌ی نمونه‌های پیشنهادی توسط حسابرسان با تجربه در رسیدگی به کاربرگ‌های تفصیلی دیده شد.

ثانیاً، در تعدادی از مطالعات اهمیت بررسی شده است. در زمان برنامه‌ریزی یک حسابرسی، حسابرسان باید عواملی را که می‌توانند موجب ایجاد اشتباهات با اهمیت در صورت‌های مالی شوند بررسی کنند. در بیشتر مطالعات انجام شده مشخص شده است که مهم‌ترین عامل در مشخص نمودن با اهمیت بودن یک قلم درصد تأثیر آن بر سود است (مسی‌یر، ۱۹۸۳؛ چوپینگ و همکاران، ۱۹۸۹). سایر عوامل عمده عبارتند از روند سودآوری و جمع دارایی‌ها. در این مطالعات، علاوه بر تفاوت‌های بین استفاده‌کنندگان صورت‌ها و حسابرسان تفاوت‌های زیادی در تعیین آستانه‌های اهمیت در بین حسابرسان مشاهده شد (برای مثال، چوپینگ و همکاران، ۱۹۸۹).

چهارمین عامل، شناخت قبلی که در طول حسابرسی‌های گذشته به دست آمده است هم می‌تواند بر دامنه‌ی آزمون‌های لازم اثر بگذارد. مثلاً، هانتون و فاکرتی (۱۹۹۱) به منظور تعیین ویژگی‌های اشتباهات کشف شده‌ی حسابرس و این که آیا زمینه‌های وقوع اشتباهات می‌توانند در طول زمان برنامه‌ریزی تعیین شود بررسی را انجام دادند. آنها دریافتند که ۷۳ درصد اشتباهات بررسی شده بر مبنای شناخت قبلی حسابرس

سوگیری فقط در ارزیابی شواهد رخ نمی‌دهد بلکه می‌تواند در جستجوی شواهد هم حادث شود. در شماری از مطالعات (مثل، کیدا، ۱۹۸۴) راهبردهای مورد استفاده‌ی حساب‌برسان در جستجوی شواهد بررسی شده است. حساب‌برسان اغلب به صورت صریح یا ضمنی فرضیه‌هایی را برای توضیح عوامل (مثل، تغییر کلیدی در نسبت‌ها در دوره‌ی بررسی تحلیلی ابتدایی) می‌سازند و سپس به دنبال شواهدی برای آزمون این فرضیه‌ها هستند. کیدا (۱۹۸۴) به بررسی این مطلب پرداخت که آیا راهبردهای آزمون فرضیه‌ای که حساب‌برسان به کار می‌گیرند برای جستجوی آنها برای یافتن شواهد اثر می‌گذارد یا خیر. کیدا بیان می‌کند که وظایف حساب‌بررسی حساب‌برسان را ملزم می‌کند قسمت‌هایی از اطلاعات را غربال کنند، برخی از این شواهد می‌تواند تأییدکننده و برخی دیگر ردکننده باشد. نتیجه‌ی قابل تأملی که از ادبیات روانشناسی حاصل شده است نشان می‌دهد، افراد ترجیح می‌دهند شواهدی را جمع‌آوری کنند که به جای رد فرضیه‌هایشان در جهت تأیید آنها باشد. اگر چه کیدا شواهد محدودی مبنی بر وجود راهبردهای محدودکننده یافته است، این اثر نسبت به آن چه در بسیاری از مطالعات روانشناسی مشاهده شده است ضعیف‌تر بوده است. مطالعه‌ی بعدی تأیید خیلی ضعیفی از وجود راهبردهای تأییدکننده در فرآیند فراخوان حساب‌برسان و جستجوی اطلاعات فراهم نموده است.

هم‌چنین مطالعه‌ی حساب‌بررسی برای جستجوی شواهد تأییدکننده و ردکننده‌ی یک فرضیه می‌تواند تحت تأثیر فرضیه‌های ایجاد شده‌ی جاری باشد. این امر به عنوان آثار مداخله‌ی شناخته شده و در مطالعات بررسی‌کننده‌ی روش‌های تحلیلی یافت می‌شود (مثل، لیبی، ۱۹۸۵، لیبی و فردریک، ۱۹۹۰، هیمن، ۱۹۹۰).

در نتیجه، تحقیق در مورد چگونگی انتخاب، تفسیر، ترکیب، و ارزیابی شواهد توسط حساب‌برسان و تصمیمی که این گونه قضاوت‌ها را بهبود می‌بخشد احتمالاً هم‌چنان یکی از موضوع‌های مطالعاتی مهم حساب‌بررسی در آینده خواهد بود.

✓ Abdel-khalik, A. Rashad, "The Blackwell Encyclopedic Dictionary of Accounting", Blackwell Publishing Ltd, p33-36.

✓ IFAC International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), "ISA 500- Audit Evidence", April 2009.

در مرحله‌ی برنامه‌ریزی شناسایی شده یا می‌توانستند شناسایی شوند.

پنجمین عامل نتایج روش‌های حساب‌بررسی، شامل تقلب، اقدامات غیر قانونی، و اشتباهاتی است که کشف شده‌اند. در عمل استفاده از چک لیست شاخص‌های تقلب بالقوه به بخش مهمی از فرآیند ارزیابی ریسک تبدیل شده است (گاشین و همکاران، ۱۹۹۵). در ارتباط با سایر اشتباهات، بیدارد و بیگس (۱۹۹۱) نشان دادند که حساب‌برسان می‌توانند فرضیه‌سازی اشتباهات احتمالی را از طریق بررسی اختلافات الگوها بهبود دهند.

عامل نهایی مربوط به منبع و اتکاپذیری اطلاعات در دسترس است. در مقایسه با مطالعات غیر حساب‌بررسی، در پژوهشی که به بررسی حساسیت حساب‌برس نسبت قابلیت اتکای منبع شواهد پرداخت مشخص شد که حساب‌برسان نسبت به اتکاپذیری شواهد حساس هستند (برای مثال، هرست، ۱۹۹۴).

اکتشاف و سوگیری

مطالعات ابتدایی در خصوص قضاوت‌های احتمالی حساب‌برسان نشان می‌دهند حساب‌برسان نیز در معرض بسیاری از اکتشاف و سوگیری یافته

شده در ادبیات روانشناسی، مثل نمایندگی و اتکاء، و تعدیل، قرار دارند. اخیراً این پژوهش در برخی زمینه‌ها که مستقیماً به جمع‌آوری و ارزیابی شواهد توسط حساب‌برسان مربوط می‌شود بسط یافته است. مثلاً، پژوهش‌های حساب‌بررسی مدل باور - تعدیل هوگرس و ایهورن (۱۹۹۲) را مورد استفاده قرار داده‌اند، که در این مدل فرض می‌شود برای مطالعه‌ی شواهد حساب‌بررسی که به روش متوالی حاصل می‌شوند، باور - تعدیل از یک فرآیند تعدیل و اتکاء پیروی می‌کند. چندین مطالعه (مثل، اشتن و اشتن، ۱۹۸۸؛ تابز، ۱۹۹۰) نشان داده‌اند که حساب‌برسان بر شواهدی که به تازگی دریافت شده‌اند اتکای بیشتری می‌کنند. این موضوع اثر تاخر نامیده می‌شود. این اثر مهمی بر رویه‌ی حساب‌بررسی دارد، چون این موضوع نشان می‌دهد روندی (ترتیبی) که حساب‌برسان شواهد را دریافت و ارزیابی می‌کنند می‌تواند تأثیر اساسی بر تصمیم‌گیری داشته باشد، یعنی، دو حساب‌برس می‌توانند شواهد کاملاً یکسانی دریافت کنند اما متفاوت بودن ترتیب و توالی منجر به نتیجه‌گیری‌های متفاوت شود. بنابراین به طور بالقوه اثر بخشی یا کارایی حساب‌بررسی کاهش می‌یابد.