

حسابرسی حرفه‌ای
PRO AUDIT



نظریه‌های حسابرسی

❖ علم و عمل حسابرسی

❖ نظریه‌های حسابرسی

۱- نظریه‌های کلان

۲- نظریه‌های خُرد

❖ سیر تحول نظریه‌های حسابرسی

"به نام هستی آفرین"

مطلب حاضر بُعد نظری حسابرسی را مورد توجه قرار داده است. بسیاری از روشهای حسابرسی براساس رفتار گروه‌های دخیل در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی شامل سهامداران، اعتباردهندگان و مدیران شکل گرفته است و هر کدام از این گروه‌ها به دنبال یافتن مبنای مستحکمی برای تصمیم‌گیری درباره تخصیص بهینه یا استفاده بهینه از منابع اقتصادی هستند.

شناخت متغیرهای اقتصادی و روابط بین آنها برای ترقی حسابرسی ضروری می‌باشد. چنین شناختی در گرو تدوین **مبانی نظری حسابرسی** است که توضیح کافی درباره این متغیرها، روابط بین آنها و محیط اقتصادی فراهم کند.

واحد آموزش حسابرسی حرفه‌ای

ما را با انتقادات و پیشنهادات خود، در خلق ارزش افزودهای تحسین آفرین یاری کنید.
info@proaudit.ir



علم و عمل حسابرسی

علم به معنای عام؛ تمامی دانسته‌های بشر در مقابل ندانسته‌های او. دانسته‌های که بر عقل استوار است. ریاضات، منطق، فلسفه، کلام، اخلاق و ... ارکان اصلی تدوین علم براساس فرضیات مبنا (حدود - مفاهیم بنیادی)، اصول متعارفه، اصول موضوعه (رکن عقلانی) قرار گرفته است.

علم به معنای خاص؛ دانسته‌های که بشر آن را به کمک عقل و با محک تجربه کسب می‌کند و آن را **علوم تجربی** می‌نامند.

علوم تجربی علاوه بر داشتن حدود، اصول متعارفه و موضوعه باید در ادعاها و گزاره‌های تبیینی خود از آزمون تجربی هم سربلند بیرون آید. علوم تجربی به دو بخش اصلی "علوم طبیعی" و "علوم اجتماعی" تقسیم می‌شود. موضوع اصلی در علوم طبیعی، مطالعه رفتار تمامی پدیده‌های دنیا به استثنای رفتار بشر می‌باشد و مطالعه رفتار بشر منحصر در حیطه موضوع علوم اجتماعی قرار دارد.

تمامی رشته‌های علوم تجربی از جمله فیزیک، شیمی، روانشناسی، جامعه‌شناسی، اقتصادی، حسابداری و حسابرسی هم جنبه علمی دارند و هم جنبه کاربردی. به رغم مطالب فوق هنوز حسابداری و حسابرسی براساس جنبه‌های حرفه‌ای و عملی آنها تعریف می‌شود.

یکی از معتبرترین تعاریف در "بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی"

حسابرسی فرآیندی است بسامان جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی طرفانه 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 ذی نفع.

این تعریف معطوف به بُعد حرفه‌ای حسابرسی می‌باشد و حاکی از آن است که حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی چگونه و به چه نحو عمل می‌کنند و بُعد علمی حسابرسی نادیده گرفته شده است. البته بین عمل و علم یک رابطه دوسویه موثقی وجود دارد.

یعنی از یک سو روش‌های حسابرسی تحت تاثیر یافته‌های علمی حسابرسی است و از سوی دیگر علم حسابرسی هم در جای خود با مطالعه روش‌های حسابرسی تفسیرهای تازه به دست می‌دهد. به این تفسیرها در اصطلاح "**نظریه**" گفته میشود. به بیان دیگر هدف اصلی علوم اجتماعی ساخت و آزمون نظریه است.



نظریه

"مجموعه‌ای از گزاره‌ها که به **توصیف**، **توضیح** و **پیش‌بینی** رویدادها در دنیای واقعی می‌پردازد."

توصیف (شناخت): با جمع آوری و گزارش اطلاعات مربوط با چستی پدیده‌ها ارتباط دارد. توصیف به بیان آنچه هست و یا آنچه بود می‌پردازد. به زبان آماری، توصیف شامل محاسبه میانگین و انحراف معیار متغیرها و گاهی نیز محاسبه همبستگی بین دو متغیر است.

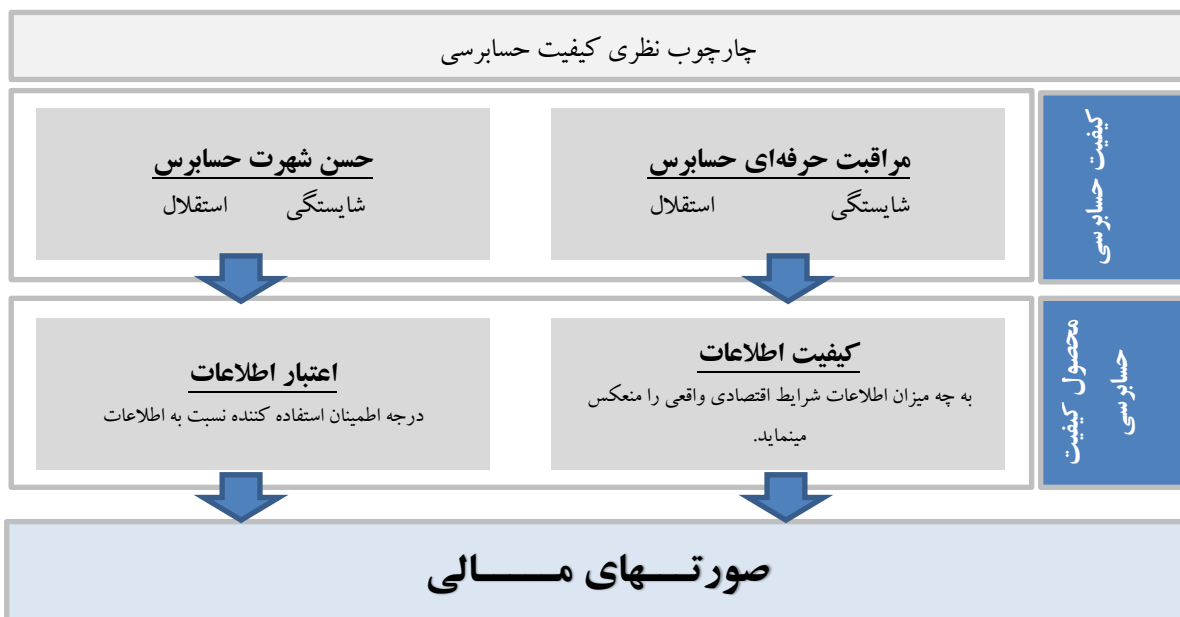
توضیح: تعیین روابط علت و معلولی بین متغیرها براساس نظریه است.

پیش‌بینی: الگویی از مشاهدات را مشخص می‌کند، بنحوی که بتوان پیش‌بینی‌های قابل آزمونی را در مورد وقایع نامعلوم به عمل آورد.

نظریه حسابرسی

نظریه حسابرسی از یک سو به دنبال پاسخ به سؤالاتی همچون؛ علت وجودی حسابرسی چیست؟، حسابرسی چه نقشی در گزارشگری مالی شرکتها دارد؟، کیفیت حسابرسی چیست؟ و میزان حق الزحمه، صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان و خدمات غیرحسابرسی چه تاثیری بر کیفیت حسابرسی دارد؟ و از سوی دیگر در نظریه حسابرسی توضیح داده می‌شود چرا اصول موضوعه و مفاهیم بنیادی برای حسابرسی اهمیت حیاتی دارد. علاوه بر مطالب یاد شده نظریه حسابرسی میتواند با فراهم کردن چارچوبی جامع به شناخت روابط بین گروه‌های مختلف ذی نفع در شرکتها هم کمک کند.

نظریه حسابرسی به کشف قوانین مربوط به فرآیند حسابرسی و روشهای آن کمک می‌کند، به بیان دیگر نظریه تنها افزایش اطلاعات درباره روش‌های حسابرسی نیست، بلکه فهم، توضیح و پیش‌بینی این روش‌ها هم است.



نظریه‌های حسابرسی

نظریه‌های کلان

نظریه‌های کلان که نگاهی از بیرون به حسابرسی دارند. این نظریه‌ها به علت وجودی حسابرسی ، عرضه و تقاضا و در نهایت آثار و پیامدهای آن می‌پردازند. نظریه پویایی (نظریه اعتماد الهامی یا نظریه انتظارات عقلایی) ، نیاز جامعه به اطلاعات مالی قابل اعتماد. نظریه تئوری نمایندگی .

نظریه‌های خرد

نظریه‌های خرد که نگاهی از درون به حسابرسی دارند. این نظریه‌ها مبادی علم حسابرسی ، شامل ؛ مفاهیم بنیادی و اصول موضوعه حسابرسی ، ویژگی‌های حسابرس ، شامل ؛ صلاحیت حرفه‌ای ، استقلال و مراقبت حرفه‌ای و فرآیند حسابرسی ، شامل ؛ برنامه ریزی ، رسیدگی و گزارشگری را مورد بحث قرار می‌دهد.



سیر تحول نظریه‌های حسابرسی

حسابرسی طی قرن گذشته پیشرفت قابل ملاحظه‌ای داشته است. در اوایل دوره هدف حسابرسی ارایه اطمینان درباره صحت و دقت اطلاعات حسابداری مربوط به نقدینگی و اموال سازمان‌های دولتی و نهادهای عمومی بود و در نهایت امور تاجران تازه پا، با گذشت زمان و همراه با رشد و توسعه اقتصادی و انتظارات گروه‌های مختلف ذی‌نفع در فعالیت‌های اقتصادی، مفاهیم حسابرسی هم گسترش یافت.

پیشینه حسابرسی در جهان در دو دوره قابل تامل و بررسی است:

دوره اول؛ به قبل از شکل‌گیری حسابرسی، دوران قبل از سده نوزدهم.

دوره دوم؛ مربوط به شکل‌گیری حرفه حسابرسی و بعد از آن است در حکومت‌های باستانی، معمولاً از وجود دو نفر برای ثبت مستقل حسابهای خزانه استفاده می‌شد.

تاسیس شرکت‌های بزرگ برای انجام فعالیت‌های تجاری که با سرمایه‌های فردی امکان‌پذیر نبود، در اوایل قرن نوزدهم، تاثیر عمیقی بر تفکیک مالکیت از مدیریت و تاکید بر عملکرد مباشرت حسابرسی داشت.

در اوایل قرن نوزدهم، موضوع حسابرسی و هدف حسابرسی، کماکان معطوف به موضوع تقلب بود و در واقع این نوع حسابرسی‌ها توسط مورخین حسابرسی با عنوان حسابرسی دفتر داری و بطور اخص با عنوان عمل ردیابی سند حسابداری به ثبت حسابداری نامیده شده است.

پروفسور تئودور لیمپرگ در دهه ۱۹۲۰ و ۱۹۳۰ **نظریه پویایی (نظریه اعتماد الهامی یا نظریه انتظارات عقلایی)** را مطرح نمود (دیدگاه کلان) و در این نظریه، نیازهای جامعه به اطلاعات مالی قابل اعتماد را با توانایی روش‌های حسابرسی برای تامین آن نیازها پیوند می‌زد. به بیان دیگر توضیح می‌دهد که نیازهای جامعه ثابت نیستند و با گذشت زمان تغییر می‌کند و به همین ترتیب روش‌های حسابرسی هم طی گذشت زمان تغییر و در حال بهیچ‌گونه‌ای باشد. در این نظریه، حسابرس مستقل در مقام نماینده مورد اعتماد جامعه در نظر گرفته شده است.

به نظر داگلاس کارمایکل (سال ۲۰۰۴)؛ نظریه پویایی بر اساس علم اقتصاد تجارت بنا نهاده شده و تکامل نقش حسابرسی را از منظر اقتصادی مورد توجه قرار داده است.



رابرت ماتز و حسین شرف کتاب " فلسفه حسابرسی " سال ۱۹۶۱، آنها در این کتاب درباره فلسفه حسابرسی، روش‌شناسی حسابرسی، اصول موضوعه حسابرسی و مفاهیم بنیادی حسابرسی از جمله؛ شواهد، مراقبت حرفه‌ای، ارایه منصفانه، استقلال و رفتار حرفه‌ای را مورد بحث قرار دادند (دیدگاه خُرد). ماتز و حسین شرف، طرح نظریه حسابرسی را مستلزم آزمون روش‌ها، پیش فرض‌ها و مفاهیم حسابرسی دانسته و بدین منظور آنها مفاهیم و اصول موضوعه حسابرسی را به صورت واضح مطرح کردند و با این کار به روش‌ها و مطالب نظری حسابرسی ساختاری منظم بخشیدند.

فلینت - سال (سال ۱۹۸۸)؛ فلینت نقش حسابرسی را از دیدگاه کل جامعه مورد توجه قرارداد و بر اساس این دیدگاه (کلان) به آزمون نظریه، روش‌ها و استانداردهای حسابرسی پرداخت. فلینت از منظر کسی که نگران رفاه جامعه است، حسابرسی را می‌نگرد و حسابرسی را هم یکی از مولفه‌های جامعه می‌داند. وی ادعا دارد شرط اول برای اجرای حسابرسی، وجود رابطه پاسخگویی بین دو طرف است.

این دیدگاه با تفکرات مطرح شده در **نظریه نمایندگی** قرابت دارد، البته نظریه نمایندگی به نقش حسابرسی از منظر کاهش هزینه‌های نظارت در رابطه نمایندگی دارد ولی فلینت هم زمان هم بُعد اخلاقی و هم بُعد اقتصادی حسابرسی را مد نظر قرار می‌دهد (مایکل پاور ۱۹۹۰).

به نظر او حسابرس تنها نقش اقتصادی ندارد، بلکه مأموریت اخلاقی هم دارد که به نحوی از انحا باید از آن محافظت شود. این محافظت به کمک قوانین و مقررات یا به هر شیوه ممکن دیگری باید تامین شود. به بیان دیگر، فلینت منافع اقتصادی یا اجتماعی حسابرسی را هم مورد توجه قرار می‌دهد و بر خلاف نظریه نمایندگی آن را جزء اصول موضوعه دانسته است.

هدف حسابرسان در دهه اخیر، گواهی تطابق صورتهای مالی بر اصول پذیرفته شده یا استانداردهای حسابداری و قوانین موضوعه بوده است. وقتی حسابرسی موسسات خیلی رقابتی شد، حرکت از حسابرسی موسسات ورشکسته به سوی موسسات فعال، ناشی از نفع شخصی پیشرفت کرد. حسابرسی حرفه‌ای نوین موجب گردید برتری تاریخی کشف و جلوگیری از تقلب و اشتباه که عنوان هدف اولیه حسابرسی در ابتدای فرآیند حسابرسی بود را بحدی تقلیل دهد که حرفه حسابرسی در حال حاضر، نقش و مسئولیت خود را در مورد تقلب و اشتباه به حد اطمینان معقول از کیفیت گزارش‌های مالی محدود می‌کند.

منابع:

- کتاب نظریه‌های حسابرسی / جواد رضا زاده / انتشارات ترمه / چاپ سوم / سال ۱۳۹۷.
- کتاب فلسفه حسابرسی / یحیی حساس یگانه / انتشارات ترمه / چاپ نهم / سال ۱۳۹۴.
- فصل نامه تحلیلی جامعه حسابداران رسمی تابستان ۱۳۸۵.