



نقش فن آوری اطلاعات و سیستمهای اطلاعات حسابداری در گزارشات حسابداری

نویسنده اول : پیروز جوانمیری

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد نور ، حسابرس

استاد : دکتر علی فلاح

چکیده :

سیستم اقتصادی یک کشور به میزان قابل توجهی به تصمیم گیریهای مدیریت در واحدهای اقتصادی بستگی دارد. بدیهی است این تصمیم گیریها نقش تعیین کننده ای در میزان درآمد های اقتصادی و ثمر بخش بودن فعالیتهای تعیین شده و استفاده بهینه از امکانات تولیدی و خدماتی مؤسسات انتفاعی و غیرانتفاعی کشور دارند. لذا اصولاً صاحبان سهام و یا نمایندگان آنها همواره می خواهند بدانند که آیا مدیران اجرایی در تصمیم گیریهای خود صحیح عمل کرده اند یا خیر؟ و آیا توانسته اند از امکانات موجود حداکثر استفاده را کنند یا خیر؟ آیا در مؤسسات افزایش کارایی و رعایت صرفه اقتصادی انجام شده است؟ امروز در محیط اقتصادی که دارای نظامهای متعدد و ابعاد گوناگون است، مدیریت سازمانی تأکید فزاینده ای بر ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثر بخشی عملیات سازمانی دارد. حسابداری عملکرد به عنوان ابزاری برای این ارزیابی به کار می رود. در محیطهای رقابتی ضروری است تا مدیران با استفاده از فرایند ارزیابی عملکرد به هدایت صحیح امور در مسیر پیشرفت کار و در جهت اهداف و استراتژی های مورد نظر سازمان به شیوه ای آگاهانه بپردازند .

با توجه به تغییرات و تحولات سریع و افزایش توان و قابلیت های رقابتی شرکتها وسازمانها در جهان امروز میزان مطلوبیت عملکرد تک تک اجزای کاری سازمان و مجموع آن می تواند به عنوان معیار سنجش موفقیت یک سازمان برای مدیران بسیار حائز اهمیت باشد و با استفاده از آنها می توانند به سنجش ارزیابی وضعیت موجود طرحهای استراتژیک سازمان و بررسی عملکرد اجزای کاری آن پرداخته و برای ارتقا و بهبود اثربخشی و کارایی آنها اقدام کنند. گسترش رقابت موجب شده تا مدیریت ارشد در بسیاری از سازمانهای نوین در به دست آوردن موقعیت مناسب در بازار و حفظ آن تمرکز یابد. مدیران دریافته اند بسیاری از سیستم های سازمانی که انتظار می رود برای پیشبرد عملیات مفید واقع شود در جهت عکس اهداف سازمان حرکت می کند و موجب عقب ماندگی می شود . حسابداری عملکرد یک ابزار مفید برای اصلاح این سیستم ها و هدایت سازمان به سوی اهداف آن است. در کشور ما مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی بر عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در سرنوشت ملت آثار اساسی دارد. مدیران بخش دولتی باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند و ابزار این پاسخگویی را بر اساس اطلاعات معتبر فراهم کنند. ماهیت بخش دولتی ایجاب می کند که در این بخش، حسابداری عملکرد علاوه بر رسیدگی به صورتهای مالی و اظهار نظر در چارچوب اصول و ضوابط حسابداری مالی الزامی شود. از این رو لازم است حسابرسان ضمن استفاده از خدمات متخصصان در زمینه های مختلف به ارزیابی کیفیت تصمیم گیریهای مدیریت بپردازند و نتیجه گیریها و پیشنهادات اصلاحی خود را جهت بهبود هر چه بیشتر مدیریت ارائه کنند . با توجه به اهمیت بهبود در ارتقا مدیریت در سازمانها به خصوص در بخش دولتی ضرورت دارد که مدیران نسبت به استقرار سیستم های جامع کنترل مدیریت اهتمام ورزند و آن را از لحاظ ارزیابی مستمر کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی مورد بازنگری قرار دهند. در این راستا حسابرسان مدیریت مشابه حسابرسان مالی می توانند در جهت بهبود و تقویت این سیستم ها نقش مهم و ارزنده ای را ایفاء کنند. در نتیجه حسابخواهی مطلوب بخش دولتی هنگامی ایجاد می شود که با برنامه ریزی و عملکرد ارگانها بر اساس بیان آشکار اهداف و نتایج مورد انتظار مورد رسیدگی قرار گیرد، بنابراین حسابداری عملکرد بیان واضحی از رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در عملکرد تمامی سازمانهای بزرگ و کوچک است .

واژگان کلیدی: فن آوری اطلاعات ، حسابداری عملیاتی ، حسابداری عملکرد ، حسابداری مالی ، گزارشات حسابداری



مقدمه :

میحط کسب و کار، پویا و همیشه دستخوش تغییر و گرگونی است. فناوری مدام در حال تغییر و پیچیده تر شدن است. شرکت ها و سازمانها به دنبال فناوری جدید برای ارتقای کارایی فرایند های کسب و کارشان هستند و از این رو سیستم های اطلاعاتی پیچیده تر شده اند. حوزه حسابرسی نیز از این قاعده مستثنا نبوده و به شدت تحت تاثیر توسعه فناوری اطلاعات قرار گرفته است.

با کامپیوتری شدن هرچه بیشتر سازمان ها، تصمی گیران بیشتر نگران صحت داده ها یا اطلاعاتی میشوند که باید بر اساس آنها تصمیم های راهبردی بگیرند. ران وب ronwebr.com در مقدمه کتاب خود با عنوان (حسابرسی سیستم های اطلاعاتی) بر این مطلب تاکید کرده است که حسابرس باید در کسب و کار از مشتری برتر باشد. در دهه اخیر که فناوری در حال تغییر دنیای کسب و کار بوده است، متاسفانه حسابرسان از این تغییر عقب مانده اند. فریب دادن حسابرسان با مدارک ساختگی، امضا جعلی، توضیح های دروغین و مواردی اینگونه، برای مدیران بنگاه یا واحد تحت رسیدگی بسیار ساده شده است.

حسابرسان باید به یاد داشته باشند که چنانچه تقلبی اشکار شود، جامعه به بهانه هایی مانند اینکه ((مدیران به ما نگفتند که حساب سازی کرده اند!)) یا ((ما برای کشف تقلب آموزش ندیده ایم)) توجه یا آن را باور نخواهند کرد (خدا رحمی و آزاد 1386).

در دنیای در حال تغییر رسیدن به چنین درجه ای از مهارت، رویایی نیست بلکه وظیفه است (نیرمانی و سپهرام، 1386).

شغل حسابرس علاوه بر حسابرسی، پیشبینی تغییر جهت فناوری اطلاعات و تاثیری که ای تغییر ها و پیامد های آنها ممکن است بر هدف های تجاری بگذارند را نیز در بر میگیرد.

یکی از عوامل کلیدی موفقیت در رسیدن به این اهداف، درک کامل نقش حسابرس است. حسابرسان باید تلاش کنند که تصویر حسابرس به عنوان (پلیس فناوری اطلاعات) را با تصویر حسابرس به مثابه فردی که به عنوان شریک کسب و کار، واحد های تحت رسیدگی را در نیل به هدفهایشان یاری میرساند، جایگزین کنند.

با تغییر سریع فناوری و توسعه الگو های تجاری، شیوه دسترسی به شواهد حسابرسی دگرگون شده و چالش جدیدی متوجه حسابرسی سنتی گشته است؛ کامپیوتر از دو جنبه بر حسابرس اثر گذاشته است.

جنبه اول: موجب پیدایش مقدمه بسیار مهمی در حسابرسی کامپیوتری بنام (حسابرسی سیستم های کامپیوتری) شده است. درورتی که نتایج حاصل از حسابرسی سیستم های اطلاعاتی به درستی انجام گیرد و اتکا پذیر تشخیص داده شود، شرایط برای ورود به مرحله بعدی آسان میگردد.

جنبه دوم: بعد از آنکه از صحت سیستم اطلاعاتی اطمینان به دست آمد، میتوان از (کامپیوتر به عنوان یک ابزار حسابرسی) استفاده کرد.

در صورتی که (استفاده از کامپیوتر به عنوان یک ابزار حسابرسی) در خور اتکا و کاربری نباشد، بطور معمول از (حسابرسی دور زدن کامپیوتر) استفاده میشود. در این (حسابرسی)، حسابرس فرض میکند که کامپیوتری درمیان نیست و با شناخت روابط در



میحیط و نادیده گرفتن سیستم کامپیوتری، حسابرسی را در واقع با نادیده گرفتن کامپیوتر انجام میدهند. این شیوه، در محیط سیستم های ساده تا کمی پیچیده کامپیوتری امکان پذیر است؛ ولی در محیط های سیستم های پیچیده و پیشرفته کامپیوتری ممکن است امکان پذیر نباشد (فرقاندوست 1385).

مزایای استفاده از فناوری اطلاعات در حسابرسی

حسابرسی باید با هوش مصنوعی بیان شود و چنانچه حسابرسی بخواند به عنوان گرایش فناوری اطلاعات مطرح شود باید سیستمهای حسابرسی با ضوابط هوش مصنوعی ایجاد شود

فناوری اطلاعات که به طور کوتاه در انگلیسی آی تی (IT) نامیده می شود از سه بخش تشکیل شده است که عبارتند از سیستم اطلاعات مدیریت الکترونیکی (e-MIS)، هوش مصنوعی (AI)، و مبادله الکترونیکی داده ها (EDI).

داشتن توضیح مختصری درباره هر یک از آنها به بحث ما کمک خواهد کرد:

سیستم اطلاعات مدیریت الکترونیکی جنبه مدیریت فناوری اطلاعات را پشتیبانی کرده و هوش مصنوعی گرایش فناوری اطلاعات را بیان می کند و مبادله الکترونیکی داده ها که سومین بخش فناوری اطلاعات است جنبه تبادل داده ها را توضیح می دهد. در دانشگاهها فناوری اطلاعات گرایش دارد. بنابراین، در عمل هم فناوری اطلاعات باید گرایش داشته باشد که این گرایش، با هوش مصنوعی که دومین بخش فناوری اطلاعات است بیان می شود.

مهمترین مزایای استفاده از فناوری اطلاعات در حسابرسی

فناوری اطلاعات یا «فا» گرایش می خواهد و در اینجا گرایش، همان حسابرسی است.

بنابراین حسابرسی باید با هوش مصنوعی بیان شود و چنانچه حسابرسی بخواند به عنوان گرایش فناوری اطلاعات مطرح شود باید سیستمهای حسابرسی با ضوابط هوش مصنوعی ایجاد شود؛ یعنی باید تمامی سیستمهای حسابرسی به صورت هوشمند طراحی شود و از ابزار سیستمهای خیره استفاده شود. از این رو یک استاندارد جهانی بر سیستمهای حسابرسی تحت فناوری اطلاعات حاکم می شود که می توان آن را مهمترین مزایای استفاده فناوری اطلاعات در حسابرسی تلقی کرد.

محیط امروزی حسابرسی سرشار از مسئولیت و فشار کار است.

در عصر فناوری اطلاعات، انسان به جایگاه واقعی خود می رسد؛ یعنی انسان باید به جایگاهی برسد که فقط فکر کند و راه حل های جدید ارائه دهد. از این رو کار حسابرسی هم خارج از این مفهوم نیست. بنابراین نمی توان گفت که در عصر فناوری اطلاعات، کارها سرشار از مسئولیت و فشار است. به ویژه فشار کاری که اصلاً نباید وجود داشته باشد. با سیستمهای هوشمندی که در راستای حل مشکلات حسابرسی، به وجود می آیند تصور چنین بیانی (فشار کار) هم مجاز نخواهد بود. بدین ترتیب قسمت اول پرسش شما به طور طبیعی در محیط فناوری اطلاعات حذف می شود، بنابراین قسمت دوم آن هم معنا نخواهد داشت. البته برای دستیابی به این مفاهیم باید فناوری اطلاعات را به معنای واقعی آن در حسابرسی پیاده کرد تا نه محیط حسابرسی سرشار از مسئولیت و فشار باشد و نه رویکرد خاصی لازم باشد. اگر قواعد حسابرسی در یک سیستم هوشمند مبتنی بر فناوری اطلاعات تعریف شوند، مشکلات برطرف شده، حسابرسان در محیطی آرام و بدون فشار کاری، به کار خود ادامه داده و وظایف خود را به انجام می رسانند (البته منظور از مسئولیت وظیفه شناسی توأم با استرس و نگرانی است، وگرنه احساس مسئولیت در تمامی حالتها به خصوص مفاهیم علمی در محیطی آرام و دور از دغدغه بسیار پسندیده است).



ولی در اینجا کار حسابرسان خبره و باتجربه مجهز به علم فناوری اطلاعات بسیار حساس و غیر قابل انکار است. چون این گروه هستند که باید برای حسن ایجاد سیستمهای هوش مصنوعی که بیانکننده گرایش فناوری اطلاعات که در اینجا حسابرسی است، نظارت علمی دقیق با توجه به مفهوم فناوری اطلاعات داشته باشند. هرچه دقت این گروه بیشتر باشد، آرامش و آسایش در محیط حسابرسی بیشتر خواهد شد و استرس و فشار و صرف زیاد زمان هیچ جایگاهی نخواهد داشت.

فناوری اطلاعات و ارتباطات مستلزم انجام تغییراتی است.

از آنجایی که نرم افزارهای هوشمند گرایش حسابرسی فناوری اطلاعات به صورت مرحله بندی شده اجرا می شود، تیم حسابرسی باید متناسب با این مراحل زیرگروههایی تشکیل دهد و هر زیرگروه در رابطه با تخصص خود مرحله مناسب را اجرا کند و یک نفر هم برای هماهنگی، بر تمامی این زیرگروهها نظارت داشته باشد تا هر زیرگروه، خروجی خود را به صورت کامل ایجاد کرده، در اختیار زیرگروه دیگر قرار دهد و برای اینکه بتوان این زیرگروهها را به راحتی ایجاد کرد باید به کمک یک نرم افزار مرتبط زیرگروهها را مشخص کرد. البته لازم به ذکر است که هر زیرگروه باید آموزش خاص خود را دیده باشد.

عوامل مؤثر بر تمایل حسابرسان در استفاده از دستاوردهای فناوری اطلاعات از دید حسابرسان مستقل

سامانههایی که براساس فناوری اطلاعات ایجاد می شود دارای دو ویژگی است؛ اول آنکه نیاز به حضور فیزیکی انسان در زمان اجرا کم خواهد شد؛ دوم اینکه سرعت و دقت در اجرای امور بالا می رود. به طور احتمال در حسابرسی، حسابرسان ویژگی اول را قابل قبول نمی دانند ولی ویژگی دوم را می پذیرند؛ از این رو در حال حاضر باید ویژگی دوم را تقویت نموده، سعی کرد تا ویژگی اول را هم به باور حسابرسان اضافه نمود.

به هر حال با توجه به شرایط فعلی به نظر من عوامل مؤثر می تواند همان عوامل استفاده از کامپیوتر در حسابرسی باشد که با فناوری اطلاعات ارتباطی ندارد؛ چون هنوز فناوری اطلاعات در حسابرسی آنچنان وارد نشده است و به این ترتیب بیان عوامل مؤثر در استفاده از آن هم جایی ندارد.

استفاده از فناوری اطلاعات در گزارشگری مالی بسیاری از واحدهای تجاری رایج شده است. حسابرسان می توانند اطمینان لازم در مورد قابل قبول بودن ریسکهای مربوط به استفاده از فناوری اطلاعات را به دست بیاورند .

همانطور که اشاره کردم در شرایط کنونی از فناوری اطلاعات به معنای واقعی استفاده نمی شود و نمی توان چنین تصور کرد که فقط گزارشهای مالی با استفاده از فناوری اطلاعات تهیه می شود؛ چون تا اطلاعات براساس ضوابط فناوری اطلاعات ایجاد نشده باشد استفاده از فناوری اطلاعات در گزارشگری مالی معنا ندارد. از این رو چنانچه دادهها با امکانات فناوری اطلاعات ایجاد شده باشند، هم اطلاعات و هم گزارشهای آنها بدون هیچ گونه ریسکی قابل قبول است و در این حالت ریسک اصلاً معنا ندارد

انواع حسابرسی و فناوری اطلاعات :

حسابرسی پردازش نوآوری های فناوری

هدف این حسابرسی طرح ریزی شکلی از ریسک و پروژه های موجود و آینده است

حسابرسی مقایسه ای نوآوری ها :



شکل دیگری از حسابرسی و فناوری اطلاعات حسابرسی مقایسه ایی نوآوری هاست. این حسابرسی همانطور که از نامش پیداست به معنای انجام دادن تجزیه و تحلیل و توانایی های نوآوری و ابداعات شرکت های مورد حسابرسی در مقایسه با سایر رقیبان شرکت هاست .

حسابرسی وضعیت فناوری :

شکل سوم حسابرسی فناوری اطلاعات حسابرسی وضعیت فناوری است این حسابرسی نیز فناوری هایی را که در حال حاضر در شرکت وجود دارد و فناوری هایی را که شرکت نیاز دارد تا به آن دست یابد بررسی میکند .

فناوری اطلاعات و فرضیه ای بدیهی حسابرسی:

مرور ادبیات موجود نشان میدهد که به طور معمول فیلسوفان و علمای منطق 5 ویژگی برای فرضیه های بدیهی قایل اند

1. برای توسعه هر زمینه علمی ضروری آند
2. به طور مستقیم قابل تایید نیستند
3. مبنایی برای استنتاج میباشدند
4. مبنایی ایجاد ساختار یک تئوری هستند
5. در پرتو پیشرفت علم در معرض پرسش و تردید قرار دارند.

فرضیه های بدیهی سنگ زیربنای هر تئوری را تشکیل می دهند؛ زیرا بدون آنها نمیتوان نقطه آغازی داشت. این فرضیه ها در حقیقت نوعی قضیه اند که باید بدون هر سوالی آنها را پذیرفت . در علم حسابداری نیز وضع به همین گونه است. برای مثال، یکی از فرضیه های بدیهی که در درس (اصول حسابداری 1) در بدو ورود به دانشگاه با آن آشنا شدیم این بود: (رویداد های مالی را میتوان بر اساس مقادیر پولی و به صورت معنی داری بیان کرد). فرض پول به عنوان واحد اندازه گیری ، یک فرض بدیهی است که هیچ فرد مبتدی هرگز آنرا مورد تردید و سوال قرار نمیدهد؛ درحالی که ممکن است پس از آن اعتبار خود را از دست بدهد که در آن صورت، دیگر یک فرض بدیهی نخواهد بود (حساس یگانه 1390)

بررسی های نظر های موجود و متون معتبر حسابرسی نشان میدهد که اعتماد به گواهی حسابرس ، اظهار نظر در خصوص کیفیت اطلاعات ، میزان مهارت حسابرس و شواهد حسابرسی بطور مستقیم تحت تاثیر فناوری اطلاعات قرار گرفته اند که در نتیجه فرضیه های بدیهی حسابرسی مرتبط را نیز متاثر خواهند ساخت. در زیر به برخی از این فرضیه های بدیهی اشاره میشود:

1. (کیفیت اطلاعات مندرج در صورت های مالی، بدون گواهی حسابرسان مستقل اعتماد پذیر نیست).
2. (گواهی کیفیت اطلاعات مندرج در صورت های مالی برای ذینفعان ، با انجام حسابرسی حاصل میشود).
3. (حسابرس برای گواهی کیفیت اطلاعات مندرج در صورت های مالی ، دارای مهارت و تجربه کافی است).
4. (حسابرس به عنوان کارشناس حرفه ای نسبت به کیفیت کار خود پاسخگوست).



5. (شواهد کافی و معتبر برای تایید نظر حسابرسی در مورد کیفیت صورت های مالی وجود دارند و حسابرس میتواند این شواهد را در یک زمان منطقی و با هزینه ی معقول جمع آوری و ارزشیابی کند).

با توجه به فرض های فوق، حسابرس باید اطمینان یابد که داده های مندرج در صورت های مالی عاری از تحریف با اهمیت هستند تا کیفیت اطلاعات مندرج در صورت های مالی درخور گواهی باشد (حساس یگانه 1390) و حسابرسان باید برای انجام کار حسابرسی دارای صلاحیت (مهارت و تجربه) کافی باشند .

در محیط های فناوری اطلاعات، ماهیت شواهد تغییر کرده و حسابرس را در موقعیت پیچیده ای قرار داده است. با فرض وجود سیستم های اطلاعاتی کامپیوتری، این امر بدین معناسن که حسابرسان در مورد فناوری اطلاعات و شیوه حسابرسی آن مهارت کافی دارند و اینکه ایا آنان در حال حاضر دارای چنین مهارت هایی هستند، جای شک دارد. حسابرسی مربوط به ایید و اثبات کیفیت یک موضوع فنی و پیچیده است ؛ بنابر این بجاست که فرض کنیم حسابرس مهارت و تجربه کافی و مناسبی برای دستیابی به اهداف حسابرسی را دارا است. این فرض بدیهی با دیدگاه تدوین استانداردهای حسابرسی در آمریکا در مورد آموزش فنی، صلاحیت حرفه ای و مهارت کافی حسابرس، مطابقت دارند.

اگر حسابرسان به طور اثری بخشی قادر به حسابرسی سیستم های فناوری اطلاعاتی که صورت های مالی از آن استخراج میگردد، نباشند، دیگر دانش تخصصی آنها در مود اصول پذیرفته شده حسابرسی بی ارزش خواهد بود. بنابر این ، حسابرسان باید حسابرسی خود را در سیستم های اطلاعاتی صاحبکار به نحوی برنامه ریزی کنند که شامل سیستم های مبتنی بر فناوری اطلاعات نیز باشد.

حسابرسان نه تنها باید مهارت های فناوری اطلاعات را دارا باشند ، بلکه همچنین باید در مهارت های فناوری اطلاعات متخصص باشند تا از عهده وضعیت های مختلف حسابرسی برآیند. chambers and curt 1998.

آنها باید ریسک حسابرسی را مطابق با بی اطمینانی هاییکه در یک محیط فناوری اطلاعات وجود دارد ارزیابی کنند ؛ به ویژه بی اطمینانی هایی که مربوط به کنترل میشود ، آنها همچنین باید کیفیت عملیت حسابرسیشان را با توجه به هزینه حسابرسی، کارایی و اثر بخشی، بوسیله استفاده از روش های حسابرسی مبتنی بر کامپیوتر بهبود بخشند(حساس یگانه 1390).

پیشرفت های اخیر در حوزه فناوری اطلاعات و خطر دستکاری اطلاعات با استفاده از آن ممکن است از توانایی حرفه حسابرسی پیشی بگیرد و حسابرسان نتوانند از عهده ی آن برآیند.تقلب های کامپیوتری که بر کیفیت صورت های مالی حسابرسی شده اثر میگذارد، بطور مستقیم به حسابرسان مربوط میشود.

اگرچه بسیاری از موسسات حسابرسی هنوز به آموزش حرفه ای مستمر به عنوان یک هزینه اجباری مینگردند ، باید برای مقابله با چالش پیش گفته و بالا بردن سبک صلاحیت و آگاهی موسسات حابرسی، از طریق تشویق یا(اجبار) موسسه های حسابرسی، حسابرسان را به دریافت مدرک رسمی حسابرسی سیستم های اطلاعاتی برانگیخت .



فناوری اطلاعات و مفاهیم اهمیت و ریسک :

اهمیت، موضوعی است که با ریسک حسابرسی بسیار در ارتباط است. در واقع، ریسک حسابرسی در ارتباط با احتمال کشف نشدن تحریف های حسابداری با اهمیت، بیان میشود. بنابراین، ارتباط اساسی موضوع اهمیت با حسابسان، زمانی که ریسک حسابرسی یک رویداد مالی را ارزیابی میکنند، عبارت است از اینکه در چه نقطه ای یک تحریف احتمالی به اندازه کافی با اهمیت میشود تا بر عملیات حسابرسی و اظهار نظر آن اثر گذارد؟ در کار حسابرسی دو عامل مرتبط با این موضوع وجود دارد؛ اول ریسک کشف تحریف حسابداری بوسیله حسابسان (به دلیل عوامل مرتبط با کنترل های شرکت و سطح صلاحیت حسابسان) و دوم، مسئله ماهیت کمی و یا کیفی تحریف و اثر بر صورت های مالی حسابرسی شده و گزارش حسابرسی. بنا براین، اهمیت باید به عنوان موضوعی با ماهیت چند بعدی در نظر گرفته شود؛ موضوعی که هم بر حسابدار و هم بر حسابرس اثر میگذارد؛ بخصوص در ارتباط با اطلاعاتی که محتوای آن بر قضاوت استفاده کننده اثر میگذارد. در مورد مفهوم اهمیت در حسابرسی، موضوع مشخص این است که اهمیت به طور مستقیم بر تصمیم های حسابرسی در مورد کیفیت صورت های مالی گزار شده، اثر گذار است. اهمیت بر مربوط بودن و قابلیت اعتماد صورت های مالی اثر میگذارد. بنابر این اهمیت باد بوسیله حسابرس و در ارتباط با تاثیر آن بر عملکرد و تصمیم های استفاده کننده، آرایه صادقانه پدیده ها و در واقع مسئله پاسخ گویی مدیریت به صاحبان سهام و سایر ذینفعان، ارزیابی شد (حساس یگانه 1390).

نقطه تمرکز حسابرسی مبتنی بر ریسک به واسطه فناوری تغییر کرده است. با استفاده از امکانات کامپیوتری و شبکه های ارتباطی، بسیاری از اموری که پیش از این بصورت جداگانه انجام میگرفت، باهم ترکیب شده اند که این کار، احتمال خطای سیستمی تکرار شونده را افزایش داده است. تعریف ساده حسابرسی مبتنی بر ریسک چنین است: "یک حسابرسی که در آن گروه حسابرسی تلاش های خود را بر مواضع دارای ریسک بیشتر متمرکز میکند." از این رو، افراد حرفه ای باید برای اینکه وقت خود را کجا صرف کنند، دست به انتخاب بزنند. طبیعیتست که تمرکز بر مواضع، دارای بیشترین ریسک منطقی خواهد بود و این همان هدف حسابرسی مبتنی بر ریسک است (خدا رحمی و آزاد 1386).

سرشت بسیار تکرار شونده بسیاری از توابع استفاده شده در برنامه های کامپیوتری به این مفهوم است که خطاهای کوچک ممکن است به زیان های بزرگ بیانجامند. برا مثال، یک خطا در سیستم کامپیوتری رخ دهد، بر تمام موارد اثر خواهد گذاشت. آزمون فراین های نامرئی، آسیب پذیری ها در یک سیستم اطلاعاتی را برای ممیزی بازمین، حتمی و لازم الاجرا میکند تا این اطمینان پدید آید که نه تنها کنترل های کافی وجود دارند، بلکه این کنترل ها به صور موثری کار میکنند. همچنین اطمینان داده میشود که این کنترل ها مطابق با ریسک ها برآورد شده اند. و عملیات سازمان را در مقابل خطاها، کلاهبرداری ها، تقلب و دیگر اعمال، فجایع و تصادف هایی که ممکن است رخ دهد، ارزیابی میکنند.

با توجه به تغییر نقطه تمرکز حسابرسی مبتنی بر ریسک به واسطه فناوری و سرشت بسیار تکرار شونده از توابع استفاده شده، تعریف مفهوم اهمیت به معنای بازبینی اعداد بزرگ به شناسایی موارد پرتکرار تغییر کرده است.



کنترل های فناوری-انچه درست درک نشده است :

بیانیه استاندارد های حسابرسی شماره 78 با عنوان بررسی ساختار کنترل دارخلی در حسابرسی صورت های مالی بین میکند که کنترل داخلی فرایندی است که (برای فراهم کردن اطمینان معقول از دستیابی به هدف هایی که در گروه های زیر میابند، طراحی شده است: الف.اعتماد پذیری گزارشگری مالی ، ب.اثر بخشی و کارایی عملیات ، ج.رعایت قوانین و مقررات مربوط) .

برای خنثی نمودن تغییرات فناوری برای مقابله با چالش سریع در حسابرسی صاحبکار با ریسک بالا یا پیچیده ، موسسات حسابرسی باید استفاده از متخصصان حساب رسی را به عنوان عضوی از گروه ، مد نظر قرار دهند .بطور مسلم این همکاری منجر به حسابرسی باکیفیت بالاتری خواهد شد و احتمال دارد گروه حسابرسی با شناسایی ضعف ها و فرصت های فناوری اطلاعات ، خدمات بهتری را به صاحبکاران ارایه نمایند(خدا رحمی و ازاد 1386).

برای درک بهتر کنترل هایی که ممکن است در شرکت وجود داشته باشد ، از الگوی مفهومی ادیت واچ _ auditwatch استفاده شده است . در این الگوی مفهومی، مسیر حرکت یک معامله از آغاز تا مقصد نهایی که همانا صورت های مالی است به صورت(جریان) نمایش داده شده است کنترل های ورودی موجب اطمینان از ورود صحیح اطلاعات به سیستم رایانه ای میشود . برای مثال: حسابداری قبل از وارد کردن اطلاعات به رایانه اثبات میکند که همه ی سفارشات خرید به نحو مناسبی تایید و کد گذاری شده است. طی سال ها، حسابرسان به هنگام کسب شناخت از سیستم صاحبکار روی این نوع کنترل ها تمرکز کرده اند .

کنترل های فناوری اطلاعات،کنترل های خودکارند که به پیشگیری از تحریف ها کمک میکنند . برای مثال،ممکن است یک نرم افزار حقوق و دستمزد ، اطلاعات غیر معقولی مانند حقوق ساعتی بیش از 500 هزار تومان را نپذیرد.با وجود رواج فزاینده فناوری اطلاعات در دنیای تجارت، بسیاری از حسابرسان این کنترل هارا نمیفهمند و آز آنها دوری میکنند .

کنترل های خروجی پس از پردازش اطلاعات در سیستم رایانه ای وارد عمل میشوند . این کنترل ها در هنگام بررسی ستانده های تولید شده به وسیله سیستم، مورد استفاده قرار میگیرد. برای مثال اگر برای اطمینان از ثبت کلیه بدهی ها ، پرداخت های بعد از تاریخ تراز نامه کنترل شود، این کنترل ها میتوانند بسیار مفید باشند به همین دلیل تعدا فزاینده ای از حسابرسان برای درک بهتر نحوه عملکرد آنها زمان صرف میکنند(خدا رحمی و ازاد 1386) .

هرچند بطور معمول میزان اتکا کردن به کنترل ها اختیاری است، اما حسابرسان برای برنامه ریزی مناسب حسابرسی ، همواره ملزم به درک کافی کنترل ها هستند . کنترل های فناوری اطلاعات به منظور کاهش ریسک های مرتبط در محیط فناوری اطلاعات گرفته میشوند.این کنترل ها جزئی از فرایند کنترل داخلی کلی درونی هر سازمان تحت بازبینی هستند. مدیران ارشد



مؤسسات حسابرسی باید ضمن در اولویت قراردادن کنترل های فناوری اطلاعات، در زمینه حساب سازی و تهدید کنندگان زیر ساخت های سیستم از جمله ویروس ، تروا ، درب شتی، یا بنده های رمز، استراق صمع، و حمله های مهندسی اجتماعی ، آگاهی داشته باشند و از واگذاری مسئولیت های خود به رده های پایین تر ، بدون اعمال نظارتی موثر ، خوداری کنند .

فناوری اطلاعات و خطر تقلب :

سازمان ها در همه زمینه ها نظیر انجام کسب و کار، برقراری ارتباطات و فراوری اطلاعات مالی ، بر واحد فناور اطلاعات تکیه میکنند. در شایطی که فناوری اطلاعات به طور مناسبی طراحی نشده و یا به نحو مطلوبی کنترل نمیشود ، سازمان ممکن است در معرض تقلب قرار داشته باشد. امروزه سیستم های رایانه ای که متصل به شبکه های ملی و بین المللی هستند، در معرض تهدید های مداوم فضای مجازی و انواع تهدید هایی قرار دارند که ممکن است منجر به زیان های اطلاعاتی و بیشماری شوند. فناوری اطلاعات جز پر اهمیتی از فرایند مدیریت خطر است ؛ بویژه زمانی که خطر تقلب در دستور کار قرار گیرد. خطر های فناوری اطلاعات شامل تهدید علیه تمامیت و پیوستگی اطلاعات و همچنین تهدید های نفوذ کنندگان رایانه ای ، امنیت سیستم و دزدی اطلاعات حساس مالی مربوط به کسب و کار سازمان است. خطر فناوری اطلاعات به هر صورتی که باشد ، از قبیل نفوذ رایانه ای ، جاسوسی اقتصادی ، دگرگون سازی ، دستبرد به اطلاعات ، ویروس ها، دستیابی غیر مجاز به اطلاعات و سایر خطر ها ، هرکسی را ممکن اس تحت تاثیر قرار دهد. درحقیقت، فناوری میتواند از سوی افرادی که نیت ارتکاب تقلب دارند ، در هر یک از سه زمینه تقلب های مربوط به شغل که به وسیله انجمن بررسی کنندگان خبره تقلب تعریف شده است، مورد استفاده قرار گیرد .

گزارشگری مالی متقلبانه :

دسترسی غیر مجاز به سیستم های عملیاتی حسابداری :

کارکنان با دسترسی غیر مجاز به دفتر کل، سیستم های فرعی یا ابزار گزارشگری مالی، ممکن است نسبت به انجام ثبت های متقلبانه اقدام کنند .

بی اثر کردن سیستم های کنترل های داخلی-کنترل های عمومی رایانه ای :

شامل محدودیت در دستیابی به سیستم ، دستیابی محدود به سیستم های عملیاتی و کنترل های تعویض برنامه است. کارکنان فناوری اطلاعات ممکن است قاد به ستیابی غیر مجاز به اطلاعات محدود شده و یا تعدیل ثبت ها بطور متقلبانه باشند .

سوء استفاد از دارایی ها :

سرقت دارایی های مشهود: در سازمان ها، افرادی که به دارایی های مشهود (مانند پول نقد، کلا و دارایی های ثابت) و به سیستمهای حسابداری مربوط به ثبت فعالیت های این دارایی ها دسترسی دارند ، میتوان با استفاده از فناوری اطلاعات ، دزدی دارایی ها را مخفی کنند. برای نمونه فردی ممکن است تامین کننده ای جعلی در پرونده ی اصلی تامین کنندگان ایجاد کند تا پرداخت در مقابل صورت حساب جعلی خرید را تسهیل سازد .



سرقت آرایه های نامشهود :

در دنیای امروز با توجه به اقتصاد دانش مهور و مبتنی بر خدمات ، پرارزش ترین دارایی های سازمان ، دارایی های نامشهودی مانند فهرست مشتریان، تجربه های تجاری، حق اختراع و چاپ و تقلید است . به عنوان نمونه هایی از دزدی دارایی نامشهود میتوان دزدی نرم افزار ها یا محصولات، یا حق چاپ و تقلید بوسیله افراد داخل یا خارج از سازمان را نام برد

مفاد :

سوء استفاده از مشتریان- کارکنان داخل یا خارج از سازمان میتوانند اطلاعات کارکنان یا مشتریان را بدست آورند و از این اطلاعات برای دستیابی به اعتبار یا هدف های متقلبانه دیگر استفاده کنند .

بخاطر داشته باشید که افراد متقلب در فضای مجازی ، حتی مجبور به ترک خانه های خود برای ارتکاب به تقلب نیستند؛ بلکه آنان میتوانند به طور عادی و از طریق شرکت های تلفن محلی ، خدمات راه دور ، ارائه دهندگان خدمات اینترنت و شبکه های ماهواره ای و بیسیم با دیگران ارتباط برقرار کنند. آنان میتوانند قبل از حمله به سیستم های هدف در راسر جهان و به منظور اختفای خود ، به رایانه های مستقر در سایر کشور های جهان وارد شده و از آنجا اقدام کنند. آنچه اهمیت دارد این است که تمام اطلاعات و نه تنها اطلاعات مالی از این بابت در خطر است و خسارت های ناشی از اینگونه مخاطرات روز بروز همزمان با تکامل فناوری، بیشتر و بیشتر میشود. به منظور مدیریت خطر روبه رشد اداره سازمان ها در عصر اطلاعات ، باید زمینه های آسیب پذیری شناسایی شود و باید قادر بود مخاطرات را به روشی مقرون به صرفه کاهش داد. بنابر این ، خطر فناوری اطلاعات باد در ارزیابی خطر تقلب کلی سازمان مورد توجه قرار گرفته و بطور کامل در نظر گرفته شود(رحیمیان 1389) .

بحث و نتیجه گیری

ممیزی سیستم های اطلاعاتی باید این اطمینان را ایجاد کند که علاوه بر حفاظت شایسته از دارایی ها، امکان استفاده بهینه از آنها در جهت رسیدن به هدف های سازمانی نیز فراهم است.

حسابرسان برای دستیابی به درک مورد نیاز از کنترل ها باید آشنایی فزاینده ای با کنترل های فناوری اطلاعات بیابند؛ ولی عمده حسابرسان آگاهی کافی از این موضوع ندارند. هیات تدوین استاندارد حسابرسی این مشکل را تشخیص داده و در بیانیه استانداردا حسابرسی شماره 78 ، رهنمون های بیشتری درباره کنترل های فناوری اطلاعات ارائه کرده است. متأسفانه این بیانیه تأثیر اندکی بر نحوه اجرای حسابرسی بوسیله موسسات حسابرسی داشت؛ بنابر این هیات تدوین استاندارد های حسابرسی در بیانیه 94 تأثیر فناوری اطلاعات بر بررسی کنترل های داخلی بوسیله حسابرسان را مورد توجه قرار داد. به صورت مختصر ، در این استاندارد چنین بیان شده است: (بشتابید حسابرسان؛ دیگر نمیتوانید فناوری را نادیده بگیرید) .

رسیدن به عملیات کارا و اثربخش، مسئولیت اصلی مدیریت است و در کلیه ساختار سیستم مدیریت سازمان، عملیات و کنترل مدیریت باید در راستای رسیدن به این هدف طراحی گردد .

حسابرسی عملکرد مدیریت، مصداق بارزی از خدمات مشاوره مدیریت است که ممکن است برخی از ویژگیهای حسابرسی صورتهای مالی را داشته باشد. این نوع حسابرسی دربر گیرنده بررسی روشمند فعالیت های یک سازمان یا بخش مشخص از آن در دستیابی به اهداف مشخص است . اهداف کلی حسابرسی عملکرد الف) ارزیابی عملکرد در مقایسه با اهداف تعیین شده به وسیله مدیریت یا سایر معیارهای سنجش مناسب. ب)



شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات از نظر صرفه اقتصادی و کارایی و اثربخشی و (ج) ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات یا انجام اقدامات و رسیدگی‌های بیشتر است

بررسی و آزمون کنترل‌های مدیریت نیز به عنوان یکی از مراحل اجرای حسابرسی عملکرد است که هدف اصلی آن تعیین هدف قطعی حسابرسی و نیز قابلیت اتکاء مدارک و شواهد داخلی واحد است .

- منابع داخل متن:

مقاله	سی	لیسی
سند اول	روز جوانمیری (1395)	(Pirooz Javanmiry 2016)



منابع و ماخذ :

- حساس یگانه ، فلسفه حسابرسی ،انتشارات علمی و فرهنگی ، چاپ چهارم، 1390
- نریمانی امیر حسین و امیر سپرام، حسابرسی سیستم های اطلاعاتی، موسسه حسابرسی هوشیار ممیز حسابداران رسمی ، انتشارات نص، 1386.
- خدارحمی بهروز و عبدالله آزاد ، ضرورت دگرگون سازی حسابرسی چرایی و چگونگی ، انتشارات ترمه 1386
- رحیمیان نظام الدین ، رهنمود عملی مدیریت خطر تقلب در کسب و کار، موسسه حسابرسی مفید راهبر، انتشارات اطلاعات .1389.
- فرقان دوست حقیقی کامبیز، آثار کامپیوتری بر حسابرسی مجله تجارت الکترونیک و رایانه ، شماره 24 تیر 1385



Brown, Williams and Gallagher. Auditing Performance in Government . 1982.

Ellsworth H. Morse. ((Performance and operational auditing)). The journal of accountancy, June 1971.

H. Smith, Charles et.al. ((The need for and scope of the audit of management: A survey of attitudes)) .The accounting review , April 1972.

Office of the Comptroller and Auditor General of Bangladesh (C&AG) website. Government auditing standards in Bangladesh .2001.

W.A. Broadus, Joseph D. Comtoic. Performance auditing. AICPA. 1998.

Chambers.A. and G.M. curt, computer auditing, pitman . London 1998

Flint.D. philosophy and principles of auditing: an introduction, Macmillan, London 1988