

## حسابرسی مستمر، از ایجاد تا اجرا

محمدعلی جابری

### چکیده:

الگوی حسابرسی سنتی در واقع در اقتصاد کنونی منسوخ شده است. نوآوری در فرآیند دورویه های حسابرسی سنتی جهت فراهم آوردن اطمینان بخشی ضروری است. دست اندرکاران و دانشگاهیان با خلق حسابرسی مستمر آن را به عنوان یک جانشین بالقوه برای حسابرسی سنتی معرفی کردند. استفاده از تکنولوژی و اتوماسیون، باعث افزایش اثربخشی و کارایی فرایند حسابرسی و اطمینان بخشی به حسابرسی مستمر می شود. در این مقاله به ایجاد حسابرسی مستمر و بکارگیری آن در هفت حوزه و چهار روش مرحله ای برای تحقیقات آتی پرداخته ایم. به علاوه یک مجموعه از طرحهای روش شناختی مرتبط به اطمینان بخشی آتی برای مجامع حرفه ای و پژوهشگران دانشگاهی تنظیم کرده ایم.

### اصطلاحات کلیدی:

حسابرسی مستمر، حسابرسی سنتی، روش بررسی حسابرسی، فرآیند حسابرسی، مراحل حسابرسی، اجرای حسابرسی، روشهای تحلیلی، مدل‌های حسابرسی مستمر، تحلیل‌های حسابرسی مستمر



## مقدمه

هدف از گزارشهای مالی فراهم آوردن اطلاعات مفید برای مدیریت و سهامداران به منظور اخذ تصمیمات مناسب جهت تخصیص منابع است (FASB ۲۰۰۶). اطلاعات مالی، برای مفید واقع شدن می بایست به موقع، عاری از اشتباهات با اهمیت، از قلم افتادگی و تقلب باشد. در اقتصاد کنونی به موقع بودن و قابل اتکا بودن اطلاعات مالی برای اخذ تصمیمات به روز تجاری راجع به طرحهای استراتژیک، افزایش سرمایه، تصمیمات اعتباری، خریداران و فروشندگان سهام با اهمیت می باشد. امروزه سیستمهای اطلاعاتی پیشرفته ای ظهور کرده اند مانند ERP که قادرند اطلاعات حسابداری را به موقع فراهم کند. بنابراین بکارگیری حسابرسی سنتی با اقتصاد امروزی همگام نمی باشد و از نظر اطمینان بخشی دارای نقاط ضعف خواهد بود. عدم ارائه به موقع اطلاعات مالی ممکن است در ابتدا به علت ماهیت دستی و روشهای سنتی حسابرسی باشد زیرا منجر به تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی و به دنبال آن صورت های مالی می گردد. در نتیجه اعتماد سهامداران بر به موقع بودن اطلاعات مالی می تواند آنها را به سمت اخذ تصمیمات غلط جهت تخصیص منابع سوق دهد.

استفاده از تکنولوژی و اتوماسیون باعث کاهش محدودیت در زمان و نیروی کار می شود. اعتماد بر تکنولوژی در کلیه روشهای حسابرسی منجر به کاهش نیروی کار و افزایش کارایی خواهد شد. اعتماد بر تکنولوژی در کلیه روشهای حسابرسی باعث کاهش شدید نیروی کار و به

افزایش کارایی منجر خواهد شد. نوآوری در روشهای حسابرسی سنتی در استفاده از تکنولوژی و اتوماسیون مانند حسابرسی به طور عمده منجر به افزایش قابلیت اطمینان بخشی خواهد شد.

OECD (۱۹۹۷) فرآیند تکنولوژیکی ابداعی در جهت اجرای جدید یا بهبود چشمگیر تولید یا روش تحویل کالا یا خدمات تعریف می شود. در رابطه با حسابرسی مستمر، بیشتر روشهای بررسی ارائه شده در خدمات حسابرسی که منجر به کارایی و اثربخشی فرآیند حسابرسی شده از اتوماسیون و تکنولوژی استفاده کرده است. افزایش کارایی و اثربخشی، روشهای حسابرسی را قادر می سازد که حسابرسی به موقع تر باشد و از طرفی باعث افزایش قابلیت اتکا صورتهای مالی می شود. الگوی حسابرسی مستمر، نوآوری بکاررفته در حسابرسی سنتی در طول هفت حوزه اصلی تعریف شده است که عبارتند از:

۱. استمرار یا تعداد دفعات بیشتر حسابرسی

۲. مدل حسابرسی پیش فعال

۳. اتوماسیون در فرآیند حسابرسی

۴. تکمیل تدریجی عملیات حسابرسی و نقش حسابرسان

۵. تغییر در ماهیت، زمان بندی و حجم حسابرسی

۶. استفاده از مدل داده ها و تحلیل داده ها جهت رسیدگی و آزمون

۷. تغییر در ماهیت و زمان بندی گزارش حسابرسی

در مجموع این هفت حوزه ابداعی بر به موقع بودن و قابل اتکابودن صورتهای مالی کمک میکند. علاوه بر این در این مقاله چهار مرحله برای پیشرفت حسابرسی مستمر در تحقیقات آینده و توسعه آن پیشنهاد شده است.

جدول ۱: مقایسه حسابرسی سنتی و مستمر

حسابرسی سنتی	حسابرسی مستمر
۱- تکرار (تناوب): دوره ای	۱- تکرار (تناوب): به طور مستمر یا تکرار متعدد
۲- روش: واکنشی	۲- روش : کنشی (کنش گرا)
۳- شیوه ها: دستی	۳- شیوه ها : اتوماتیک
۴- وظیفه و نقش حسابرسان: بیشتر وظایف اجرایی بر نیروی کارو زمان متمرکز شده است مستقل بودن نقش حسابرسان خارجی از حسابرسان داخلی	۴- وظیفه و نقش حسابرسان: بیشتر وظیفه آنها رسیدگی بر موارد استثنایی است که نیازمند قضاوت حرفه است.
۵- ماهیت، زمان بندی و اجرا: شامل آزمون روشهای تحلیلی و آزمون بیشتر جزئیات (ماهیت) آزمون کنترل و آزمون جزئیات رویدادها به طور مستقل (زمان بندی) نمونه گیری (اجرا)	۵- ماهیت ، زمان بندی و اجرا: آزمون شامل رسیدگی های کنترلی و اطمینان از استمرار داده ها رسیدگیهای کنترلی و آزمون رویدادها به طور همزمان

۶-آزمون : توسط نیروی انسانی انجام می شود	۶- آزمون : مدلها و تحلیل داده ها جهت آزمون و رسیدگی به کار گرفته می شود
۷-گزارش حسابرس: به صورت دوره ای ارائه می شود	۷-گزارش حسابرس: به طور مستمر یا همزمان

افزایش تقاضا برای گزارشهای بهنگام و قابل اطمینان باعث می شود که حسابرسی مستمر به سمت تکامل حرکت کند و سپس جایگزین حسابرسی سنتی شود.

در ادامه مقاله به جزئیات پیدایش حسابرسی مستمر، مراحل و فرآیند رسیدگی مبتنی برالگوی حسابرسی مستمر و در پایان نتیجه گیری می پردازیم.

## ۲- نوآوری های حسابرسی مستمر در روش شناختی حسابرسی

مفهوم حسابرسی مستمر اولین بار توسط گرومر و مارتی<sup>۱</sup> (۱۹۸۹) و وارسارهلی و هالپر<sup>۲</sup> (۱۹۹۱) مطرح شد. علاقه به استفاده از حسابرسی مستمر موجب توسعه موضوع در بین مجامع حرفه ایی شد گروه های حرفه ایی نیز با انجمن های تحقیقاتی دانشگاهها مشارکت کردند. این علاقه و جلب توجه موجب شد مدیران و حسابرسان متوجه شوند که حسابرسی سنتی منسوخ شده است و در اقتصاد امروزی کاربردی نیست .

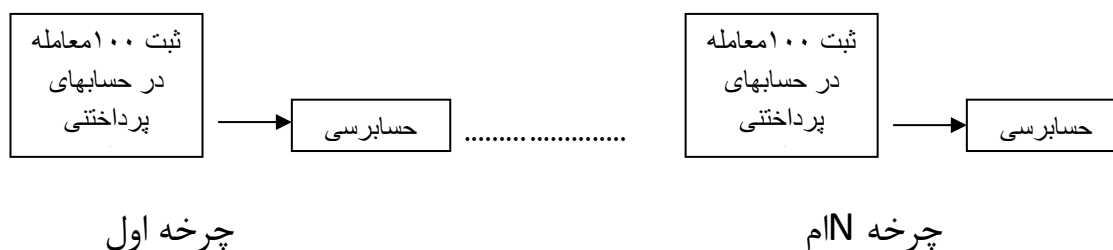
### ۲-۱- استمرار یا تکرار حسابرسی

استمرار حسابرسی یا به موقع بودن آن به نظر ایده آل می رسد. ولی حسابرسی به موقع سیستمهای اطلاعات حسابداری می تواند پیچیده باشد و ممکن است همیشه اثربخش نباشد. در نتیجه به موقع بودن حسابرسی مستمر به سمت فرآیندهای پرخطر تجاری گرایش دارد. برای نمونه در شرکتهای صنعتی که فرآیند پرداختهای خزانه به روز و ریسک بالایی دارد

<sup>۱</sup> Groomer and Murthy

<sup>۲</sup> Vasarhelyi  
and Halper

استمرار حسابرسی مستمر محتاطانه است. از طرف دیگر ممکن است حسابرسی پیش پرداخت هزینه ها که ریسک کمتری دارد به طور دوره ای یا چرخه ای کافی باشد. یک مدل از چرخه حسابرسی مستمر حسابهای پرداختی تجاری ارائه شده است. این چرخه وقتی حسابرسی به سیستم اطلاعات حسابداری متصل می شود آغاز و وقتی اتصال قطع می شود پایان می پذیرد. حسابرسی می تواند بعد از یک دوره زمانی یا بعد از چند رویداد مالی به سیستم اطلاعات حسابداری متصل شود. به هر حال پتھک<sup>۳</sup> (۲۰۰۴) پی برد که چرخه حسابرسی مستمر به حجم معاملات بستگی دارد که ممکن است منجر به اثربخشی هزینه شود. به طور مثال یک حسابرسی، بعد از اینکه تعدادی از حسابهای پرداختی تجاری در سیستم اطلاعات حسابداری ثبت شد آغاز می شود.



۲-۲- حسابرسی سنتی براساس اطلاعات حسابداری در پایان یک دوره مالی انجام می شود. در نتیجه اشتباهات با اهمیت، از قلم افتادگی یا تقلب ها ممکن است تا ماهها قبل از حسابرسی کشف نشود. در مقابل حسابرسی مستمر به صورت متعدد یا مستمر انجام می شود. رسیدگی مستمر بر کنترلهای داخلی و آزمون معاملات این امکان را به حسابرس می دهد که خیلی سریعتر و به طور فعال موارد استثنایی را کشف و رسیدگی کند قبل از اینکه مدت زیادی به طول بیانجامد. وجود تخلفات در کنترل داخلی چرخه معاملات و معاملات غیر عادی می تواند موجب ابطال یا تعلیق به موقع بودن رسیدگیهای حسابرسی شود. از اینرو حسابرسی مستمر نسبت به حسابرسی سنتی واکنشی می تواند رسیدگی کنشی داشته باشد. امروزه پیچیدگیهای سیستم های اطلاعات حسابداری افزایش یافته است و چرخه های تجاری مدام در هم ادغام می شوند.

حسابرسی کنشی (پیش فعال) مانع انتقال خطاها ، از قلم افتادگی ها و تقلبها از مرحله ای به مرحله دیگر خواهد شد.

بنابراین سیستم های اطلاعاتی آینده ویژگیهایی خواهند داشت که منجر به کاهش تعداد خطاها ، از قلم افتادگی ها و تقلبها در تمام فرآیندهای متوالی خواهد شد.



## ۲-۳- روشهای حسابرسی خودکار ( اتوماسیون در روش های حسابرسی)

در حسابرسی سنتی نیروی کار و زمان محدود است و روشهای دستی حسابرسی به آن بستگی دارد. روشهای حسابرسی خود کار مورد استفاده شده در حسابرسی مستمر می تواند این محدودیتها را کاهش دهد اما اجرای اتوماسیون در تمامی روشهای حسابرسی شدنی نیست . روشهای حسابرسی که هنوز نیازمند قضاوت پیچیده و تردید حرفه ای خواهند بود می بایست به وسیله حسابرسی به صورت دستی در محیط حسابرسی مستمر اجرا شوند. برای نمونه ، ارزیابی برآوردهای مدیران ممکن نیست به صورت خود کار انجام شود. اما پیشرفت در هوش مصنوعی ممکن است روزی روشهایی که مستلزم قضاوت و تردید حرفه ای است را به سوی روشهای حسابرسی اتوماتیک هدایت کند . سیستمی کردن تعدادی از روشهای حسابرسی سنتی فشردگی نیروی کار و زمان را کاهش می دهد و به کارایی تمام مراحل حسابرسی کمک می کند. برای اثر بخشی بیشتر روشهای حسابرسی سیستمی ، لازم است یک سیستم کنترل داخلی موثر تنظیم و داده های استاندارد تهیه شود. اگر داده های ثبت شده در سیستم حسابداری استاندارد نباشد حسابرس باید قبل از اینکه روشهای حسابرسی خود را به کار گیرد آنها را به صورت دستی تصحیح کند. علت طرفداری از مزایا و کارایی روشهای حسابرسی

سیستمی، ملالت آور بودن تصحیح داده ها به صورت دستی در حسابرسی سنتی است. به علاوه رویه های کنترل داخلی موجود در یک شرکت می بایست به خوبی تعریف یا تنظیم شده باشد تا شناخت نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی را فراهم کند. استاندارد سازی داده ها و تنظیم رویه های کنترل داخلی به روشهای حسابرسی سیستمی اجازه خواهد داد بدون هیچ نوع محدودیتی، حسابرسی به صورت یکپارچه ادامه پیدا کند.

## ۲-۴- وظیفه و نقش حسابرسان داخلی و خارجی

وارسارهلی چهار سطح از اهداف حسابرسی برای اطمینان بخشی مستمر و رسیدگیهای تحلیلی پیشنهاد کرده است:

سطح اول : اثبات معاملات

← کشف معاملات تجاری غیرعادی

سطح دوم : اثبات رعایت

← اثبات سنجش میزان رعایت قوانین موجود

سطح سوم : اثبات برآورد

← ارزیابی معقول بودن برآوردهای حسابداری

سطح چهارم : اثبات قضاوت

← کاربرد سطح پیچیده تری از قضاوت حرفه ای برای کاهش ریسک حسابرسی

روشهای حسابرسی به کار رفته برای اثبات رعایت و معاملات در محیط حسابرسی مستمر سیستمی است. معاملات خودکار و روشهای حسابرسی رعایت، کار حسابرسان را بیشتر به سمت پیچیدگی اهداف حسابرسی سوق می دهد، مانند سرو کار داشتن با برآوردهای مدیریتی و اثبات صحت قضاوتهای آنها که نیازمند تردید و قضاوت حرفه ای حسابرس می باشد. از طرفی نقش اصلی حسابرس در محیط حسابرسی مستمر، سروکار داشتن با روشهایی است که نیازمند قضاوت و تردید حرفه ای می باشد.



پیاده سازی حسابرسی مستمر به وسیله حسابرسان داخلی و خارجی به دوشکل متفاوت از نظر اجرای روشهای حسابرسی ، موجب عدم کارایی ماهیت ، زمان بندی و حجم آزمونها و رسیدگیها خواهد شد. در نتیجه ، اجرای حسابرسی مستمر به وسیله حسابرسان داخلی ممکن است ایده آل به نظر بیاید زیرا به مقدار زیادی داده و رسیدگیها و آزمون فراوان نیاز است . اما حسابرسان مستقل نیز می توانند در فرایند حسابرسی مستمر با اجرای روش های تحلیلی و ردیابی در سیستم ،اشتباهات و تقلبات مدیریت را کشف کنند. نقش حسابرسان مستقل ممکن است نتیجه گیری در مورد تصدیق حسابرسی مستمر انجام شده توسط حسابرسان داخلی باشد. از این گذشته در آینده حسابرسان مستقل ممکن است مانند یک بیمه گر، اطلاعات مالی را درمقابل ایجاد نواقص با اهمیت ، با استفاده از حسابرسی داخلی رسمی یعنی همان سیستم حسابرسی مستمر مصون کنند.

سومین بخش از نمودار جعبه سیاه ثبت مستندات و ضمائم حسابرسی در سیستم حسابرسی مستمر است که میتوان از آن استفاده کرد.در این نمودار که در رسیدگی و بررسی های مستمر استفاده می شود اشتباهات یا مداخله انجام شده به وسیله مدیریت در طول عملیات حسابرسی مستمر ثبت می شود . نمودار بکار رفته همانند شواهد موجود در شیوه های حسابرسی، با استاندارد های حسابرسی سازگار است . ارزش افزوده روش حسابرسی این است که،حسابرس مستقل خواهدتوانست درفواصل زمانی معین سطوح تحلیلی یکسان را به اجرا در آورده و در توضیح سیستم حسابرسی مستمر به مدیریت مشاوره خواهد داد.حسابرسان به کمک مقایسه شرکت های همان صنعت، در بکارگیری یکسان روش های تحلیلی، می توانند سطوح تحلیلی یکسان را اجرا کنند.علاوه براین،دانش و تجربه به دست آمده از ارزیابی و تایید سیستمهای حسابرسی مستمر شرکت های همان صنعت ، به حسابرس مستقل اجازه می دهد در جهت بهبود بخشیدن به سیستم حسابرسی مستمر ارباب رجوعان توضیح مشاوره ای را تهیه کند.

## ۵,۲. ماهیت ، زمان بندی و حجم آزمون

در حسابرسی مستمر ماهیت ، زمان بندی و حجم آزمون نسبت به حسابرسی سنتی تغییر پیدا کرده است . در حسابرسی سنتی آزمون کنترل داخلی و آزمون محتوا به صورت دوره ای ادعا های مدیریت را مورد ارزیابی قرار می دهد. در مقابل در حسابرسی مستمر آزمون کنترل های داخلی به صورت اتوماتیک و منابع اطلاعاتی به طور مستمر مورد رسیدگی قرار می گیرد. جهت قابلیت اطمینان بخشی اطلاعات مستمر، اطلاعات رایج به طور مستمر از جهت غیر عادی بودن آزمون می شوند. نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی و معاملات غیرعادی به وسیله سیستم حسابرسی مستمر در رسیدگیهای به عمل آمده توسط حسابرس در گزارش حسابرسی افشا می شود.



به طور کلی در حسابرسی سنتی کنترلهای داخلی برنامه ریزی شده و آزمون های محتوادر یک میدان کاری به شکل پی در پی و مرحله ای اجرا می شود. بالعکس در حسابرسی مستمر، رسیدگیهای کنترل داخلی و آزمون معاملات در به طور همزمان انجام می شود. رسیدگی همزمان کنترلهای داخلی و آزمون معاملات بایستی ویژگی به موقع بودن را فراهم کند. حسابرسی سنتی با استفاده از نمونه گیری انجام شده به وسیله نیروی انسانی و زمان بندی جهت آزمون متمرکز شده است. در مقابل در حسابرسی مستمر کلیه معاملات رسیدگی و

آزمون می شوند که این می تواند اثربخشی حسابرسی را افزایش دهد و باعث کاهش خطاهای با اهمیت ، از قلم افتادگی و تقلبات احتمالی شود و همچنین معایب کنترل داخلی را کشف کند. اگرچه نمی توان مانع همه موارد ذکر شده شد ولی در سیستم حسابرسی مستمر می توان تبانی و سوء استفاده مدیران را بهتر کشف کرد.

## ۶,۲. مدل و تحلیل اطلاعاتی جهت رسیدگی و آزمون

تکنیکهای آماری مانند تحلیل نسبت ها، روند و رگرسیون تک متغیره و چند متغیره، از جمله روشهای تحلیلی مورد استفاده در حسابرسی سنتی است. در حسابرسی مبتنی بر روش های آماری از تکنیکهای تحلیل اطلاعاتی استفاده می شود. مدل اطلاعاتی و تکنیکهای تحلیل آماری ، از شاخص های آماری، اطلاعات استخراج شده و پژوهشهای آموزشی حاصل شده است. اگرچه از شاخصهای آماری به طور معمول در بیشتر پژوهشهای حسابداری و حسابرسی استفاده شده است ، همچنین از اطلاعات استخراج شده و تکنیکهای فراگیری ماشینی جهت پیش بینی ورشکستگی با وسعت زیاد ، کشف تقلبات صورتهای مالی، انتخاب حسابرس و کیفیت حسابرسی استفاده می شود. مدل اطلاعاتی و تکنیکهای تحلیل اطلاعات در آزمون و رسیدگی جزئیات معاملات و مانده حسابها به کاربرده می شوند. مدلهای اطلاعاتی استفاده شده در اطلاعات معاملات تاریخی حسابرسی شده و مانده حسابها یک قاعده کلی ایجاد می کند. تحلیلهای اطلاعاتی به کار رفته به وسیله مبانی مقایسه ایجاد شده به وسیله مدلهای اطلاعاتی در برابر مانده حسابها و معاملات حسابرسی نشده مقایسه می شود. در محیط حسابرسی مستمر، فرآیند رسیدگی و آزمون عبارت است از مقایسه مشاهدات جاری با مبانی مقایسه. پیش فرض مدل اطلاعاتی و تحلیلهای اطلاعاتی ، اطلاعات معاملات آتی حسابرسی نشده و ویژگیهای رفتاری که می بایست مشابه گذشته باشد. در رسیدگی کنترل های داخلی ، روندهای کنترل داخلی در برابر فعالیتهای کارکنان مقایسه می شود. به طور کلی نقش رسیدگیهای کنترل داخلی به کار رفته مبنای تجزیه و تحلیل داده ها به طور مضاعف در آزمونهای رعایت اجرا می شود.

وقتی تکنیکهای مدل داده و تحلیل داده در سطوح معاملات به کار گرفته می شوند، خصوصیات و رفتار ویژگیهای هر یک از معاملات را مورد ملاحظه قرار می دهند . برای

نمونه ، تاریخ صورتحساب ، نام فروشنده ، اقلام سفارش ، هزینه اقلام ، مشخصات سفارش و مبلغ کل ، در آزمون صورتحساب معاملات مورد رسیدگی قرار می گیرد. این رسیدگیها ادعاهای مدیریت را که بسیار جامع تر است را آزمون می کند و از اینرو موجب افزایش اطمینان بخشی می شود. جهت تحلیل سطوح حسابها، و ابستگی رفتار هر مانده حسابداری با مانده دیگر حسابها بررسی می شود. و اندروالد (۲۰۰۶) رسیدگی تمام صورتهای مالی و ارتباط بین حسابها را در موقع تعیین کردن ریسک پیشنهاد کرد. مرتبط کردن وابستگی و رفتار بین حسابها می تواند در رسیدگی و برآورد میزان ریسک بالقوه به کار گرفته شود. تحلیلهای دو سطحی از داده های معاملات و مانده حسابها که در محیط حسابرسی مستمر به کار رفته است به کشف تقلبات یا تبانی مدیریت کمک می کند.

## ۷,۲. گزارش حسابرسی

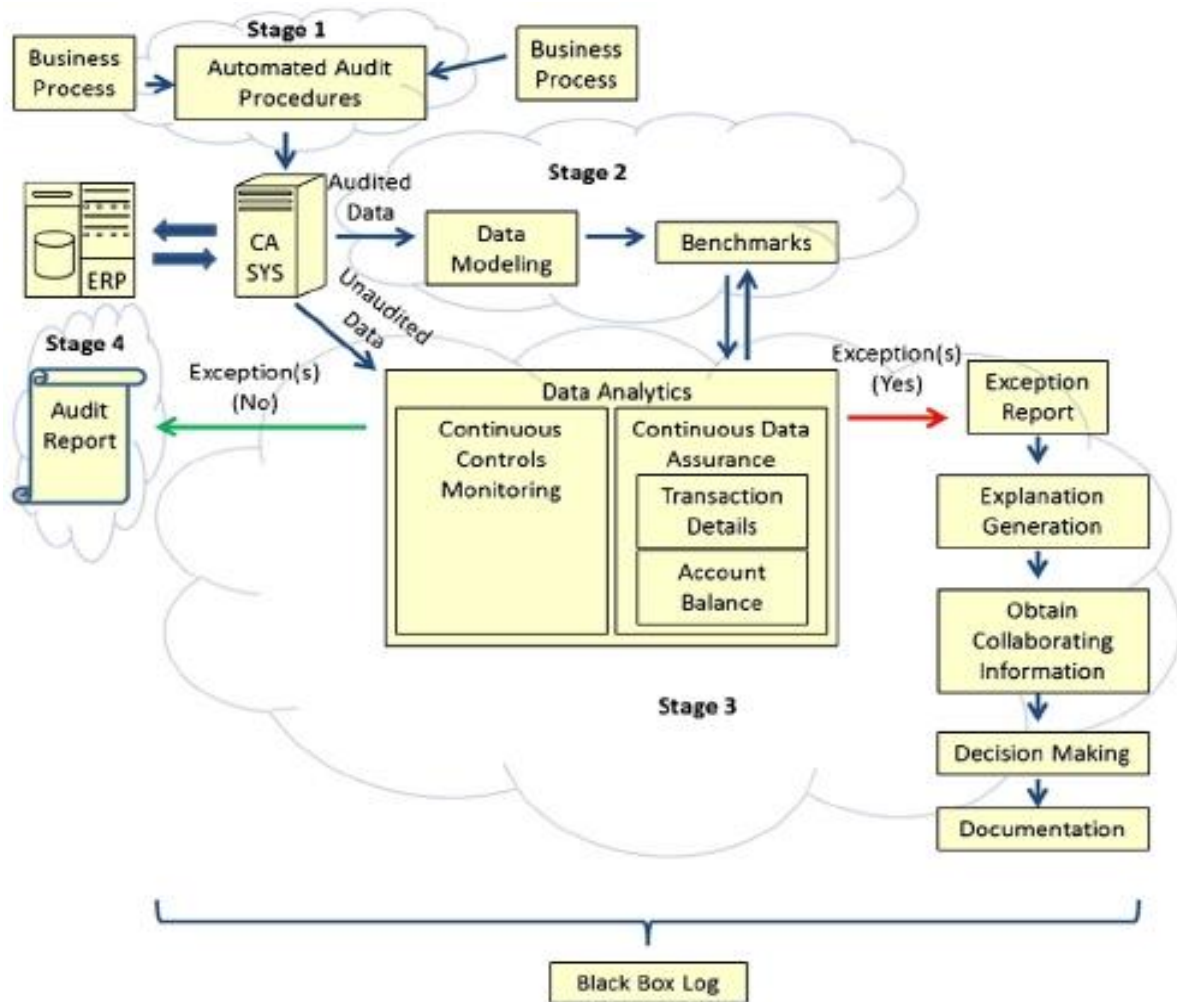
در اطلاعات تولید شده به وسیله سیستم اطلاعات حسابداری فرض شده که عاری از خطاهای بااهمیت ، از قلم افتادگی و تقلب بوده مگر اینکه در گزارش حسابرسی مورد انتظار خلاف این نشان داده شود. اگر گزارش مورد انتظار نشان دهنده یک خطای با اهمیت در کنترل داخلی یا معاملات غیرعادی باشد انتظار می رود اصلاح شود تا صورتهای مالی اطمینان بخش باشند. از دید حسابرس مستقل یک اظهار نظر یا گزارش غیرمشرط زمانی می تواند منتشر شود که در سیستم حسابرسی مستمر در نمودار جعبه سیاه عاری از موارد غیرعادی و خلاف قاعده کشف نشود. اصلی ترین نقش حسابرس مستقل اعتباردهی است و این اعتبار دهی در طی زمان حسابرسی و ادامه آن ، از محتویات بدون عیب و نقص در جریان حسابرسی مستمر و آزمونهای آن ناشی می شود. بنابراین گزارشگری مالی و کنترل و درستی داده ها مستلزم این خواهد بود که انحراف اساسی از مقررات امروزی نداشته باشد. حسابرسی مستقل نقش رسیدگی کننده را بعهده خواهد داشت و احتمالاً یک نتیجه متفاوت از اطمینان بخشی حاصل شده را فراهم میکند.

### ۳. مراحل و فرآیند حسابرسی مستمر

حسابرسی مستمر شامل ۴ مرحله است ، مرحله ۱ : خودکارسازی شیوه های حسابرسی مرحله ۲ : مدل سازی داده ها و توسعه ی مبنایها(الگوها) مرحله ۳ : تجزیه و تحلیل داده ها مرحله ۴ : گزارش . فرآیند و مراحل یک نمونه حسابرسی مستمر در شکل شماره ۲ به تصویر کشیده شده است.

مرحله ۱ : حسابرس یک سطحی از فرآیند تجاری را که حسابرسی مستمر در آن سطح می تواند کاربرد داشته باشد شناسایی می کند. عرف است زمانیکه سطوح فرآیند تجاری اولیه را تعیین می کنیم تا در حسابرسی مستمر به کارگیریم باید داده های اضافی برای رسیدگی اولیه داشته باشیم . اولین باری که در یک فرآیند تجاری شناسایی می شود حسابرس شیوه های حسابرسی که قبلاً وجود داشته و اجرا می شده است را امتحان می کند تا انواع نظارت ها و آزمون هایی که می تواند به حسابرسی رسمیت ببخشد و آن را مکانیزه کند را شناسایی می کند.

مرحله ۲ : مدل سازی داده ها برای توسعه ی الگوها مورد استفاده قرار می گیرد تا ارقام معاملات آینده و مانده حسابها را ارزیابی کند. الگوها و مبنای ابداعی به کار رفته در برآوردها، طبقه بندی ها، تجمیع یا دسته بندی داده های حسابرسی شده ی قبلی می باشند.هدف از مدل سازی داده ها انجام محاسبات عددی و مدل های تحلیلی می باشد که ارقام معاملات آتی یا مانده حسابها یی که به عنوان ارقام غیر عادی مشخص شده اند را برآورد کند.فرآیند مدلسازی داده ها عبارت است از تقسیم داده های تاریخی حسابرسی شده به دو بخش آموزش و اعتباردهی است.اجرای بخش آموزش به منظور اینکه یک مدل تحلیلی یا محاسبات رقمی تحلیلی برای ایجاد الگوها و مبنای سنجش و اندازه گیری معاملات و مانده ی حسابها به کارگرفته می شود. بخش اعتباردهی به کار می رود تا عملکرد صحت مدل های تحلیلی ایجاد شده را اندازه گیری و آزمون کند.



مرحله ۳: تجزیه و تحلیل داده ها برای ارزیابی کنترل‌های داخلی ، جزئیات معاملات و مانده حسابها در مقابل الگوها و مبنای کاربرد دارند. در بررسی های کنترلی مستمر، تحلیل‌های قانونمند ، فعالیت‌های کارکنان را در مقابل سیاست‌های کنترل داخلی مقایسه می شود تا هرگونه تخطی و تخلف را کشف کنند. برای اطمینان از داده های مستمر، جزئیات معاملات و مانده حسابهای حسابرسی نشده با الگوهای توسعه یافته در مرحله مدلسازی داده ها با هم مقایسه می شوند تا هرگونه انحراف نامتعارف کشف شود. آن دسته از معاملاتی که به عنوان انحراف کنترل داخلی و یا دیگر تخلفات شناسایی می شوند به عنوان استثناء طبقه بندی شده و نمی توانند به صورت معلق و بی نتیجه باقی بمانند. برای هر یک از استثناها یک گزارش تهیه می شود و در آن علل ایجاد مشکل و تخلف مشخص می شود. حسابرس جزئیات گزارش موارد استثنایی را ارزیابی می کند و تصمیم می گیرد که آیا بررسی های مجددی روی آنها صورت گیرد یا نه. فرآیند تحقیق و رسیدگی فرآیند انجام بازبینی تحلیلی می باشد که در سال ۱۹۹۶

توسط هیئت شرح داده شده است. اگر حکم رسیدگی مجدد صادر شود حسابرس می تواند امکان توضیحات را برای این استثنائات فراهم آورده و اطلاعاتی برای پشتیبانی این توضیحات جمع آوری کند. حسابرس براساس این اطلاعات مرتبط جمع آوری شده تصمیم گیری می کند که رسیدگیهای مجدد و اضافی را برای جمع آوری شواهد انجام دهد یا خیر. اگر حسابرس با توضیحات و اطلاعات جمع آوری شده متقاعد شد در آن صورت می تواند به کشف اسناد و تجزیه و تحلیل آنها پردازد.

مرحله ۴ : حسابرسی مستمر یک حسابرسی خاص می باشد. اگر سیستم حسابرسی مستمر هیچ نوع گزارشی ویژه ای را ارائه نکند در آن صورت فرض می کنیم که هیچ نوع خطای سهوی اساسی ، حذف و از قلم افتادگی و تقلب صورت نگرفته است. یک گزارش بدون قید و شرط و یا سطحی از اطمینان توسط سیستم حسابرسی مستمر می تواند صادر شود در صورتیکه هیچ استثنای اساسی در حسابرسی کشف نشده باشد.



#### ۴- نتیجه گیری

حسابرسی مستمر یک نوع آوری تکنولوژیکی در فرآیند حسابرسی سنتی می باشد. مفهوم حسابرسی مستمر نزدیک به ۲۰ دهه است که مطرح شده، اگرچه در عمل یک شیوه کاملاً جدیدی است. حسابرسی مستمر با استفاده از تکنولوژی در حسابرسی سنتی و متداول نوآوری ایجاد کرده است. دست اندرکاران و دانشگاہیان در حال پذیرش حسابرسی مستمر به عنوان

یک روش حسابرسی می باشند که از تضمین زمان واقعی حمایت می کند و با استفاده از ایجاد یک نمونه و آزمایش ، قابل اجرا بودن آن را در سازمانهای بزرگ اثبات کرده اند. گذشته از این روش و تکنولوژی حسابرسی مستمر در حال ترقی و پیشرفت در جاهایی است که شاغلین برای ابداع و نوآوری های جدید در حال آغاز همکاریهای خود با پژوهشگران و محققان دانشگاهی هستند. قبلاً هدایت مجموعه ای از طرح های پیشنهادی مربوط به اطمینان از محیط و فضای آتی مورد بحث قرار گرفت. الگوی حسابرسی مستمر در شکل ۲ ترقی خواهد یافت و سرانجام به طور تکامل یافته ای جایگزین الگوی حسابرسی سنتی خواهد شد. حسابرسی مستمر زمان واقعی در فرآیند های تجاری با ریسک بالا رخ خواهد داد. و حسابرسی مکرر در فرآیندهای تجاری دیگر رخ خواهد داد. در محیط حسابرسی مستمر، حداقل خطاها را در سیستم های اطلاعاتی خواهیم داشت و بیشتر خطاها محدود به فرآیندهای دائمی خواهد شد. استاندارد سازی مجموعه داده ها و استاندارد سازی سیاستهای کنترل داخلی برای اتوماسیون حسابرسی ضروری خواهد بود. حسابرسان نقش ترقی دهنده ی روشهای حسابرسی ملال آور و خسته کننده در رسیدگیهای مربوط به اختلافات را بازی خواهند کرد و همچنین تقسیم وظایف در مورد روشهای لازم برای قضاوت و تردید حرفه ای را به عهده خواهند داشت. در الگوی حسابرسی مستمر سرانجام نقش حسابرسان داخلی به حسابرسان مستقل ترقی خواهند کرد و به سویی خواهد رفت که گواهی مستقلی در مورد سیستم های حسابرسی مستمر صادر کنند. رسیدگی کامل معاملات اثربخشی حسابرسی را بالا خواهد برد و احتمال کشف خطاهای اساسی ، خطاهای سهوی و تقلب را افزایش خواهد داد. تجزیه و تحلیل دوگانه ی داده های معاملات و مانده حسابهای به کاربرده شده در محیط حسابرسی مستمر به کشف تقلب و تبانی مدیریت کمک خواهد کرد. اجرای اولیه حسابرسی مستمر آن دسته از فرآیندهای تجاری رخ خواهد داد که از لحاظ داده های اضافی هیچ مانعی نداشته باشند. اهمیت این مقاله در میان مقالات مربوط به حسابرسی مستمر در سه بخش است : ۱- تعریف و تعیین چگونگی ایجاد نوآوری حسابرسی مستمر در حسابرسی سنتی ۲- شرح و توصیف مراحل و فرآیند حسابرسی مستمر ۳- تنظیم طرحهای مربوط به اطمینان بخشی آتی .



مقاله موجود این امکان را برای محققان و پژوهشگران در آینده فراهم می کند تا حسابرسی مستمر را توسعه داده و در آن پیشرفت ایجاد کنند. محققان می توانند از الگوی حسابرسی مستمر به عنوان سکوی پرتابی برای توسعه ی مراحل و فرآیندهای ویژه ای از حسابرسی مستمر استفاده کنند. اگرچه تحقیق در مورد حسابرسی مستمر توسط صنایع و دانشگاهها می تواند فصولی مشترکی داشته باشد، اما دانشگاهها رقابت سالم و سودمندی در ایجاد نوآوری در مراحل و مدل سازی داده ها و تحلیل داده ها دارند زیرا دانشگاهیان عموماً به خوبی در قسمت های آماری، استخراج داده ها و آموزش دستگاهها تحصیل کرده اند. بنابراین نوآوری های تحقیقات دانشگاهی بدون قابلیت اجرا و صحت درستی در اجرای آن توسط شاغلین بی ثمر خواهد بود. در نتیجه تأکید می کنیم همکاری بین دست اندرکاران و پژوهشگران دانشگاهی برای دستیابی به پیشرفت های اساسی در کاربرد حسابرسی مستمر لازم و ضروری است.

منابع

Innovation and practice of continuous auditing

David Y. Chan ۱, Miklos A. Vasarhelyi Rutgers Business School,

Rutgers University, One Washington Park, Newark, NJ ۰۷۱۰۲-۳۱۲۲,

USA