

تاریخچه حسابرسی

امیر حسین افضلی^۱

چکیده

حسابرسی به مجموعه کارهای انجام شده برای بررسی صورت‌های مالی یک شرکت توسط شخصی حقیقی یا شخص حقوقی مستقل از آن شرکت که حسابرس نامیده می‌شود، برای پی بردن به انحراف‌های احتمالی از قانون یا اساسنامه شرکت است. استانداردهای حسابرسی که معمولاً توسط سازمان حسابرسی هر کشور تعیین می‌شود، ایجاب می‌کند که حسابرسی چنان برنامه‌ریزی و اجرا شود که از نبود تحریفی با اهمیت در صورت‌های مالی، اطمینانی معقول به دست آید. حسابرسی از جمله شامل رسیدگی نمونه‌ای به شواهد پشتوانه مبالغ و اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی است. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی اصول و رویه‌های حسابداری استفاده شده و برآوردهای عمده به عمل آمده توسط هیئت مدیره و ارزیابی کلیت ارائه صورت‌های مالی است. در نهایت حسابرسی انجام شده می‌بایست مبنایی معقول برای اظهار نظر پیرامون صداقت در صورت‌های مالی ارائه شده توسط شرکت‌ها فراهم آورد.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی، اهمیت حسابرسی، پیدایش حسابرسی

^۱ دانشجوی کارشناسی (شماره دانشجویی ۴۰۰۲۰۳۲۰۰۷) - دانشگاه خوارزمی دانشکده مدیریت

مقدمه

در طی قرون وسطی، گسترش مبادلات تجاری در کشورهای اروپایی نیاز به خدمات حسابرسی را بیش از پیش مطرح کرد. از میان کشورهای اروپایی آن زمان، ایتالیا گسترش چشمگیری یافت و این روند تا آنجا ادامه یافت که در سال ۱۳۹۴ میلادی، دفاتر و اسناد مالی شهر پیزا در ایتالیا به گونه ای مشابه آنچه که در یونان باستان متداول بود، مورد حسابرسی و استماع قرار گرفت. از سال ۱۵۰۰ تا ۱۸۵۰ میلادی، دامنه اجرای خدمات حسابرسی به طور قابل توجهی گسترش یافت و رسیدگی به فعالیتهای مالی بنگاههای تولیدی معلول انقلاب صنعتی اروپا را نیز فراگرفت. این مسأله موجب شد تا در سال ۱۸۴۴ میلادی در انگلستان قانونی وضع شود که به موجب آن اختیار تصمیم گیری در مورد استفاده از خدمات حسابرسان مستقل به صاحبان سهام تفویض شود. سابقه حسابرسی داخلی نیز به هزاران سال قبل برمی گردد. یونانیان، رومیان و مصری ها در زمره اولین کسانی بودند که از پیش از میلاد مسیح از حسابرسی داخلی استفاده می نموده اند. جالب اینکه حوزه این حسابرسی های اولیه خیلی شبیه به آنچه که امروز انجام می شود بوده است.

در سیستم اقتصادی امروز دنیا، انتقال و گزارش اطلاعات صحیح مالی و سایر اطلاعات اقتصادی به مراکز تصمیم گیری دارای اهمیتی فراوان و انکار ناپذیر است. یکی از خصوصیات این سیستم، وجود سازمانهای بزرگی است که بصورت شرکتهای سهامی عام، سرمایه میلیونها سرمایه گذار را در یکجا جمع و فعالیتهای اقتصادی وسیعی را در سرتاسر یک کشور یا حتی در اقصی نقاط جهان اداره می کند. برای مدیرانی که این سازمانها را اداره می کنند امکان نظارت بر تمام جزئیات و کسب تمامی اطالعات ممکن نیست و ناگزیر داوری خود را بر مبنای گزارشهای مالی و اطالعات دیگری که دریافت می دارند، بنا می نهند. همچنین میلیونها سهامدار

که اندوخته های خود را در اختیار این قبیل سازمانها می گذارند، برای آگاهی از چگونگی اداره سرمایه های خود و اطمینان از صحت عمل و کارآئی مدیران، جز صورتهای مالی و گزارشهای سالانه، وسیله دیگری در اختیار ندارند. از طرف دیگر، دولت نیز که سهمی عمده از منابع مالی را به شکلهای گوناگون برای انجام دادن وظایف و برنامه های خود به مصرف می رساند، از بررسی اطلاعات مالی برای اطمینان از درستی تأمین و مصرف وجوه، بی نیاز نیست. رعایت اصول صحیح حسابداری و برقراری سیستم، مناسب انتقال درست، بصورت گزارشهای مالی موسسات مختلف یک کشور، عامل بسیار موثری در تحقق بخشیدن به آرمانهای توسعه اقتصادی کشور به شمار می آید. سؤال اساسی این است که چگونه باید نسبت به قابلیت قبول و درست بودن اطلاعات مالی اطمینان لازم را بدست آورد؟ بی شک سهم عمده ای از این مهم، وظیفه ای است که حسابرسان در رسیدگی به چنین گزارشهایی، ایفاء می کنند. امروزه در جریان فعالیتهای اقتصادی و تصمیمات سرمایه گذاری، صورتهای مالی حسابرسی شده توسط حسابرسان مستقل وسیله بسیار مناسبی در انتقال اطلاعات است. حسابرسان برای انتقال اطلاعات نیاز به استانداردهائی برای ارائه گزارش و یکنواختی در ارکان گزارشگری دارند.

سیر تاریخی حسابرسی

پیدایش حسابرسی به لحاظ زمانی با ظهور حسابداری همراه بوده است. در واقع، زمانی که پیشرفت و تحول در تمدن بشر این ضرورت را به وجود آورد که مسئولیت اداره اموال یک شخص به فرد دیگری تفویض شود، اعمال نوعی نظارت بر پایبندی و وفاداری نسبت به تعهدات قراردادی نیز ضرورت یافته است. با نوعی نگرش تاریخی و جهانی نسبت به بازار خدمات حسابرسی، می توان پیشینه ارائه خدمات حسابرسی را به ۳۰۰ تا ۵۰۰ سال قبل از میلاد مسیح در شهر آتن در یونان

باستان ردیابی کرد، هرچند که در تاریخ مکتوب حسابداری اولین حسابرسان در ایران، مصر و بابل، حسابرسان دولتی بودند و نقش اجتماعی آنها حمایت از اموال مالی بود که در اختیار حاکم قرار داشت. (امیراصالنی، حامی)، در طی قرون وسطی، گسترش مبادالت تجاری در کشورهای اروپایی نیاز به خدمات حسابرسی را بیش از پیش مطرح کرد.

از میان کشورهای اروپایی آن زمان، ایتالیا گسترش چشمگیری یافت و این روند تا آنجا ادامه یافت که در سال ۱۳۹۴ میلادی، دفاتر و اسناد مالی شهر پیزا در ایتالیا به گونه ای مشابه آنچه که در یونان باستان متداول بود، مورد حسابرسی و استماع قرار گرفت. از سال ۱۵۰۰ تا ۱۸۵۰ میلادی، دامنه اجرای خدمات حسابرسی به طور قابل توجهی گسترش یافت و رسیدگی به فعالیتهای مالی بنگاههای تولیدی معلول انقلاب صنعتی اروپا را نیز فراگرفت.

این مسأله موجب شد تا در سال ۱۸۴۴ میلادی در انگلستان قانونی وضع شود که به موجب آن اختیار تصمیم گیری در مورد استفاده از خدمات حسابرسان مستقل به صاحبان سهام تفویض شود.

در آمریکا نیز شواهد ارزشمندی در ارتباط با تقاضا برای خدمات حسابرسی در سالهای پیش از تدوین الزامات بورس نیویورک وجود دارد. این شواهد نشان می دهد که در دهه های ۱۸۸۰ و ۱۸۹۰ میلادی، واحدهای اقتصادی فعال در کشور آمریکا به صورت داوطلبانه از خدمات حسابرسان جهت رسیدگی به صورتهای مالی استفاده می کردند (امیراصالنی، حامی). بنابراین حسابرسی به تازگی پیدا نشده است و بعضی از ابعاد ساده تر آن همزمان با آغاز ثبت دو طرفه به وجود

آمد. از واژه حسابرسی^۱ حسابرسی امروزه آن مفهوم اولیه مدنظر نیست. زیرا در ابتدا حسابرسی به مفهوم ردیابی فعالیتهای انجام شده توسط دفتردار بود، در حالی که، امروزه حسابرسی به مفهوم رسیدگی مستقل صورتهای مالی است که ماهیت حسابرسی را بهتر بیان می کند (تیموری، حبیب)

حرفه حسابرسی در بریتانیا:

مبدأ شروع حسابرسی به زمانی برمی گردد که لزوم برقراری نوعی کنترل نسبت به عملیات و معاملات کسانی که به مباشرت دیگران اقدام به وصول و یا خرج وجوه متعلق به آنان مینمودند احساس گردید. این ضرورت بخصوص در مورد کنترل وصول و مصرف وجوه عمومی از دیرباز احساس گردیده است.

بدیهی است در آن روزگار به علت ابتدایی بودن روشهای حسابداری و مدارک و دفاتری که نگهداری م شده ی است و مهم تر از آن به علت ناچیز بودن نسبی اعداد و ارقام و میزان و تعداد معاملات، وظایف شخص رسیدگی کننده بسیار مختصر بوده و گاه به استماع توضیحاتی که توسط مباشران یا عمال مالی داده می شده محدود می گردید.

شاید به همین علت در عرف و فرهنگ نگلوساکسون ها شخص رسیدگی کننده اصطلاحاً AUDITOR مشتق از کلمه AUDIO به معنی شنیدن و استماع کردن نامیده می شود. (مختار، نصرالله) تداوم انقلاب صنعتی در اروپای قرن نوزدهم، ایجاد کارخانه های بزرگ و احداث طرحهای عظیمی را میطلبید که نیازمند به سرمایه های کلان بود. تامین چنین سرمایه هایی از امکانات مالی یک یا چند سرمایه گذار فراتر بود و از سویی، یک یا چند سرمایه دار نیز آمادگی پذیرش خطر تجارتي چنین

^۱ Audit

فعالیت‌هایی را نداشتند. از این رو، با بهره‌گیری از دو دست‌آورد بزرگ انقلاب صنعتی، یعنی سازماندهی و همکاری، شرکت‌هایی شکل گرفت که مسئولیت صاحبان سرمایه آنها محدود به مبلغ سرمایه‌گذاری‌شان بود و در قالب چنین مشارکت‌هایی، سرمایه‌های کوچک تجهیز و راه‌حل مناسبی برای تامین سرمایه‌های کالن فراهم آمد.

سرمایه‌چنین شرکت‌هایی به سهام قابل نقل و انتقال تقسیم شد که با وضع قوانینی در بورس‌هایی که ایجاد شده بود قابل نقل و انتقال بود. شرکت‌های سهامی توسط هیئت‌های مدیره‌ای اداره می‌شد و می‌شود که معمولاً از سهامداران بزرگ تشکیل و یا منتخب آنها هستند.

در چنین شرایطی، بخصوص با توجه به این که فعالیت همه این شرکت‌ها موفقیت‌آمیز نبود و در بعضی موارد خسارت عمده‌ای را به صاحبان سرمایه وارد می‌کرد، لزوم استخدام مدیران کارآزموده بوسیله صاحبان این قبیل سازمانها بیشتر احساس گردید و در نتیجه طبقه صاحبان سرمایه و گردانندگان این سرمایه‌ها در غالب موارد از یکدیگر متمایز شدند.

سازمان جدید سرمایه، زمینه وظایف حسابداری را گسترده‌تر کرد و تهیه و ارائه گزارش‌هایی الزم شد که بتواند سهامداران را از چگونگی اداره سرمایه‌هایشان، ارزیابی عملکرد و سنجش کارآیی مدیران و گردانندگان موسسه و بالخره آینده سرمایه‌گذاری‌هایشان مطلع کند.

از طرفی در تداوم این تحول، بازار معاملات پولی و اعتباری گسترش یافت و بانک‌ها و موسسات اعتباری که بخش بزرگی از اعتبارات الزم را برای عملیات جاری و سرمایه‌ای واحدهای اقتصادی فراهم می‌آورد متوجه صورتهای مالی شرکت‌ها و

سایر واحدهای اقتصادی شدند. افزایش موارد استفاده و شمار استفاده کنندگان از اطلاعات مالی واحدهای اقتصادی به دنبال و در تداوم افزایش شمار شرکت‌های سهامی و توسعه و رونق بازارهای سرمایه و پول، هدف حسابداری را از رفع نیازهای محدود صاحبان سرمایه به پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی گروه‌های متعدد ذی حق و ذی علاقه ارتقاء داد و به کار حسابداری نقش اجتماعی بخشید. تاریخچه اخیر حسابرسی به انقلاب صنعتی اروپا برمی گردد.

در آن زمان برای اولین بار برخی از مدارک حسابداری، توسط حسابداران متخصص مورد آزمون قرار گرفت. اگرچه این عمل دارای اثر با اهمیتی بر کار حسابرسی بود، اما حسابرسی حسابهای یک بنگاه اقتصادی به صورتی که امروزه انجام می پذیرد، در قرن نوزدهم متداول گردید. در قرن نوزدهم در بریتانیای کبیر مسئولیت دفتر دارای ابتدا به حسابداری و سپس به حسابرسی تغییر شکل داد. ادلبرگ معتقد است که توسعه حسابرسی در بریتانیا پاسخی به رکورد اقتصادی آن کشور در سالهای ۱۸۱۵، ۱۸۳۶، ۱۸۷۵ بوده است. زیرا هر یک از این رکوردها، زیانهای سنگین مالی و ورشکستگی تعداد زیادی از موسسات تجاری را به دنبال داشت.

در نتیجه تایید بیطرفانه صورتهای مالی شرکتهای ورشکسته به منظور حمایت از منافع وام دهندگان ضرورت یافت. از این پس تایید بیطرفانه صورتهای مالی جزئی از مسئولیت جدید حسابداران گردید. علاوه بر موارد فوق، قانون شرکتهای بریتانیایی در سال ۱۸۶۲، شرکتهای سهامی عام را ملزم نمود که به تهیه و نگهداری مدارک حسابداری پرداخته و آن را به تایید حسابداران مستقل برسانند.

در نتیجه نیاز بیشتری به خدمات حسابرسی مستقل احساس گردید، و موضوع این حرفه نوپا را هرچه بیشتر مستحکم کرد. به نظر ادلبرگ به وجود آمدن

حرفه حسابرسی به دلیل وجود این الزام قانونی بوده است. اگرچه این دیدگاه بر اساس تجربه به دست آمده در بریتانیا پایه گذاری شده است. (مجتهد زاده، ویدا،)

تاریخ پیدایش حسابرسی

تداوم انقلاب صنعتی در اروپای قرن نوزدهم، ایجاد کارخانه‌های بزرگ و بزرگتر و اجرای طرح‌های عظیمی چون احداث شبکه‌های سراسری راه آهن را می‌طلبید که نیازمند به سرمایه‌های کلان بود. تأمین چنین سرمایه‌هایی از امکانات مالی یک یا چند سرمایه‌گذار فراتر بود و از سویی، یک یا چند سرمایه‌دار نیز آمادگی پذیرفتن خطر تجارتي چنین فعالیت بزرگی را نداشتند. از این رو، با بهره‌گیری از دو دست آورد بزرگ و مفید انقلاب صنعتی، یعنی سازماندهی و همکاری شرکت‌هایی شکل گرفت که مسئولیت صاحبان سرمایه آن‌ها محدود به مبلغ سرمایه‌گذاری‌شان بود و در قالب چنین مشارکت‌هایی، سرمایه‌های کوچک تجهیز و راه‌حل مناسبی برای تأمین سرمایه‌های کلان و توزیع مخاطرات تجارتي فراهم آمد.

سرمایه‌های چنین شرکت‌هایی به سهام تقسیم و سهام آن‌ها قابل نقل و انتقال بود رواج معاملات سهام باعث رونق بازار سرمایه مشارکت صاحبان سرمایه‌های کوچک در این بازار شد. تنظیم نحوه اداره شرکت‌های سهامی و رابط بین صاحبان سهام از طریق وضع قوانین و مقررات توسط دولت‌ها، نظم یافتن بخشی از معاملات اوراق بهادار با ایجاد بورس‌های اوراق بهادار از جمله عوامل دیگری بود که به نضج شرکت‌های سهامی و فزونی شمار طبقه‌ای از سرمایه‌گذاران انجامید که نه مستقیماً در اداره شرکت‌ها مشارکت داشتند و نه دارای چنین تمایلی بودند.

شرکت‌های سهامی توسط هیات‌های مدیره‌ای اداره می‌شد و می‌شود که معمولاً از سهامداران بزرگ تشکیل و یا منتخب آنها هستند.

ادامه فرآیند تحول در مناسبات مالکیت و اداره سرمایه در کشورهای توسعه یافته صنعتی به پیدایش گروه تازه‌ای از مدیران کارآزموده و حرفه‌ای انجامید که در عین اقتدار کامل در اداره واحدهای اقتصادی گاه در سرمایه آنها سهمی ناچیز داشتند و اندیشه جدایی مالکیت از مدیریت را مصداق عملی بخشید. سازمان جدید سرمایه، زمینه وظایف حسابداری را گسترده‌تر کرد و تهیه و ارائه گزارش‌هایی لازم شد که بتواند سهامداران را از چگونگی اداره سرمایه‌هایشان مطلع کند.

از طرفی در تداوم این تحول، بازار معاملات پولی و اعتباری گسترش یافت و بانک‌ها و مؤسسات اعتباری که بخش بزرگی از اعتبارات لازم را برای عملیات جاری و سرمایه‌ای واحدهای اقتصادی فراهم می‌آوردند متوجه صورتهای مالی شرکت‌ها و سایر واحدهای اقتصادی شدند و در این مسیر، دامنه عملیات حسابداری و گزارشگری مالی گسترش بیشتری یافت.

افزایش شمار شرکت‌های سهامی و توسعه و رونق بازارهای سرمایه و پول، هدف حسابداری را از رفع نیازهای معدودی صاحب سرمایه به پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی گروه‌های متعدد ذی‌حق، ذینفع و ذی‌علاقه ارتقاء داد و به کار حسابداری نقشی اجتماعی بخشید.

نقش اجتماعی حسابداری را حسابداران شاغل در مؤسسات نمی‌توانستند به تنهایی ایفا کنند؛ زیرا وجود رابطه استخدامی مستقیم، آنان را به پذیرش نظرات مدیران شرکت‌های سهامی و سایر واحدهای اقتصادی ملزم می‌کرد و از طرفی اشتغال آنان در مؤسسات، نوعی جانب‌داری طبیعی از موسسه مدیران تهیه می‌شد نمی‌توانست با بی‌طرفی و اعتماد قابل قبول، نیازهای گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از اطلاعات مالی را که حقوق، منافع و علایق گوناگون و گاه متعارض داشتند،

برطرف نماید. چاره این مشکل، انتخاب حسابداران خبره‌ای توسط مجامع عمومی صاحبان سهام بود که با رسیدگی به مدارک، اسناد و حساب‌های یک واحد اقتصادی هرگونه تقلب و سوءاستفاده‌ای را کشف و نسبت به صورت‌های مالی تهیه‌شده توسط موسسه بی‌طرفانه اظهار نمایند.

تجمع حسابداران متخصص، با سابقه و ورزیده که چنین وظایفی را به عهده می‌گرفتند در انجمن‌هایی که التزام به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای مدونی لازمه عضویت در آنها بود و بالاخره پذیرش اجتماعی حسابداران مستقل با نمایش راستگویی، درستکاری و تخصص، در عمل، نخستین نظام حرفه‌ای حسابداری را در اواخر قرن نوزدهم در انگلستان پدید آورد که مقارن همان سال‌ها و در نیمه اول قرن بیستم در کشورهای دیگر نیز نظام‌های حرفه‌ای حسابداری ایجاد و در بعضی از کشورها علاوه بر پذیرش اجتماعی، ضمانت اجرایی قانونی نیز یافت.

در برخی دیگر از کشورها صنعتی اروپا، از جمله فرانسه، نیز ضرورت رسیدگی به حساب‌های شرکت‌های سهامی و شرکت‌های با مسئولیت محدود به نحو دیگری طرح و راه‌حل متفاوتی اختیار شد. بدین معنا که مجمع عمومی صاحبان سهام هر یک از شرکت‌ها، بازرس یا بازرسانی را انتخاب می‌کرد تا حساب‌های شرکت را رسیدگی و نسبت به صورت‌های مالی تهیه‌شده توسط مدیریت اظهار نظر کند.

این راه‌حل با وجود اصلاحات متعدد بعدی و تکمیل آن با برقراری نظام حرفه‌ای بازرسان قانونی، به علت عدم توجه به عامل محوری تخصص، تجربه و استقلال رأی چندان مؤثر واقع نشد و پس از راه‌های پر پیچ‌وخم در اواخر دهه ۱۹۶۰ کما بیش به همان راه‌حل پذیرش حسابداری حرفه‌ای منتج شد. توضیح مختصر بالا نشان می‌دهد که حسابرسی به عنوان یک حرفه، یک تخصص و یک رشته عمر نسبتاً

کوتاهی دارد که به زحمت به بیش از یکصد سال می‌رسد؛ اما همزمان و همراه با تحولات شتاب آمیز یک صد سال گذشته، حرفه حسابرسی به سرعت خود را با شرایط و اوضاع و احوال زمان تطبیق داده، به عنوان یک دانش تخصصی مطرح و علاوه بر نشریات مراجع و جوامع حرفه‌ای، مؤلفان و پژوهشگران متعددی رسالات، مقالات و کتاب‌های گوناگونی را تهیه کرده‌اند که به بیان اصول، روش‌ها و عملکرد این رشته از فعالیت می‌پردازد.

در عین حال فرآیند تکاملی حسابرسی با به کارگیری علوم و فنون دیگر، مانند آمار و ریاضیات، مدیریت و سیستم‌های اطلاعاتی در حسابداری و حسابرسی همراه بود و تغییرات وسیع در تکنولوژی اطلاعات که به گسترش فزاینده سیستم‌های کامپیوتری پردازش اطلاعات مالی انجامید حسابداری را متحول و تغییرات و تحولات سریع حسابرسی را الزامی کرده است.

علاوه بر این با وضع قوانین و مقررات تازه حاکم بر واحدها و فعالیت‌های اقتصادی، قوانین مالیاتی و تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی توسط مراجع حرفه‌ای و نهادهای عمومی به‌ویژه از دهه ۷۰ به بعد، رشته حسابرسی را به رشته‌ای پیچیده و پویا تبدیل کرده است که دامنه آن به سرعت گسترده می‌شود و چشم‌انداز آتی آن به حسابرسی مدیریت و رسیدگی به آثار اجتماعی - اقتصادی فعالیت واحدها یا حسابرسی اجتماعی می‌رسد.

پیدایش حسابرسی و تحولات آن در ایران قبل از انقلاب اسلامی اندیشه حسابرسی واحدهای اقتصادی در ایران زاده تغییرات و تحولات اقتصادی کشور نبود؛ به عبارت دیگر، پیدایش و گسترش شرکت‌های سهامی یا با مسئولیت محدود و با توسعه بازار سرمایه، نیاز به حسابرسی را پدید نیاورد بلکه در اقتباسی ساده و

الگوبرداری بدون مضمون از روابط اقتصادی- اجتماعی غرب، در قانون تجارت ۱۳۱۰ که به اقتباس از قانون تجارت بلژیک تهیه و تصویب شد در بحث راجع به شرکت‌های سهامی مقرر گردید که مجمع عمومی هر شرکت سهامی یک یا چند بازرس (مفتش) را از بین صاحبان سهام در سال بعد بدهد اگرچه مجامع عمومی شرکت‌هایی که پس از این قانون ظاهراً به شکل سهامی تشکیل گردیدند بنا به الزام مزبور بازرس یا بازرسانی را انتخاب می‌کردند و این بازرسان گاه به حساب‌های شرکت نیز رسیدگی می‌کردند اما انجام حسابرسی در معنای متعارف آن توسط بازرسان در کار نبود و هنوز هم نیست. استفاده از خدمات حسابداران خبره در امر حسابرسی مالیاتی نخستین بار در قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۲۸ عنوان شد.

قانون مزبور مقرر داشت هر موقع که انجمن محاسبین قسم‌خورده را در مورد حساب یا ترازنامه بازرگان یا شرکت‌ها بپذیرد و در این صورت برای تشخیص مالیات، دیگر حاجت رسیدگی به دفاتر مؤدی نخواهد بود. علیرغم این حکم صریح قانونی، اقدام عملی قابل ذکر در تنظیم و ایجاد مرجع حرفه‌ای حسابداری به عمل نیامد.

در قانون مالیاتی سال ۱۳۳۵ این حکم قانونی عیناً تکرار شد و در اجرای آن، آیین‌نامه مربوط در سال ۱۳۴۰ تهیه و به تصویب وزیر دارایی رسید. اساسنامه انجمن محاسبین قسم‌خورده نیز در سال ۱۳۴۲ تهیه و تصویب شد و در آن علاوه بر ذکر مقرراتی راجع به ارکان انجمن، تدوین اصول حسابداری و حسابرسی و موازین حرفه‌ای و اخلاقی حسابداران عضو انجمن نیز پیش‌بینی گردید.

با این حال، سابقه فعالیت مؤثری از این انجمن در دست نیست. با تصویب قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۴۵ عملاً تکیه‌گاه قانونی انجمن محاسبین قسم

خورده فرو ریخت و این قانون مقرر داشت که به منظور تعیین و معرفی حسابداران رسمی و فراهم آوردن وسایل لازم برای بالا بردن سطح معلومات حسابداری و تهیه زمینه مساعد برای تدوین و نظارت در اجرای موازین حرفه، قانون حسابداران رسمی تشکیل شود.

آیین نامه مربوط به نحوه انتخاب حسابداران رسمی در سال ۱۳۴۶ و اساسنامه قانون در سال ۱۳۵۱ به تصویب رسید و حسابداران رسمی منتخب از بعد مالیاتی، رسیدگی به دفاتر حساب و سود و زیان و ترازنامه مؤدیان را در موارد ارجاعی به عهده گرفتند.

به موازات انجام اقداماتی در مورد ایجاد نظام حرفه‌ای حسابداری در جهت استفاده از خدمات حسابداران متخصص در امر حسابرسی مالیاتی، اصلاحیه قانون تجارت (راجع به شرکت‌های سهامی) مصوب ۱۳۴۷، شرکت‌های سهامی عام را مکلف کرد که به حساب‌های سود و زیان و ترازنامه شرکت گزارش حسابداران رسمی را نیز ضمیمه نمایند. حسابداران رسمی نیز مکلف شدند که در گزارش خود علاوه بر اظهارنظر درباره حساب‌های شرکت گواهی نمایند که صورت‌های مالی تنظیم شده از طرف هیات مدیره وضع مالی شرکت را به نحو صحیح و روشن نشان می‌دهد.

به این ترتیب موضوع حسابرسی شرکت‌های سهامی عام در قانون تجارت نیز جایی باز کرد؛ اما تصور بر این بود که وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی مجزا و تفکیک پذیر می‌باشند. به هر حال از آنجا که انجام حسابرسی پیش‌بینی شده در اصلاحیه قانون تجارت به عهده حسابداران رسمی موضوع قانون مالیات‌ها محول گردیده بود عده‌ای از حسابداران رسمی به عنوان بازررس قانونی اغلب شرکت‌های

سهامی انتخاب و وظایف ظاهراً جداگانه بازرسی - حسابرسی را توأماً به عهده گرفتند اما دو گزارش جداگانه به مجامع عمومی عرضه می‌داشتند.

در پی افزایش روزافزون شرکت‌ها و مؤسسات انتفاعی دولتی و ایجاد انواع و اقسام مؤسسات مختلف توسط دولت، در سال ۱۳۵۰ شرکت سهامی حسابرسی که سهام آن تماماً متعلق به دولت بود به منظور انجام خدمات حسابرسی شرکت‌های تابعه وزارت آب و برق تشکیل شد. لکن نظر به اینکه این شرکت عملاً در شمار سازمان‌های تابعه وزارت دارایی قرار گرفت، حسابرسی اغلب شرکت‌های دولتی متعاقباً به آن واگذار گردید.

در طول سال‌های ۱۳۴۵ تا ۱۳۵۷ قوانین دیگری نیز به حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عطف داشتند و حسابرسی را الزامی شناخته بودند؛ ازجمله، برابر مقررات مربوط به بورس اوراق بهادار تهران، سهام شرکت‌هایی در بورس پذیرفته می‌شد که حساب‌های آن توسط مؤسسات حسابرسی مورد قبول هیأت پذیرش برس، حسابرسی شده باشند.

در قانون شرکت‌های تعاونی هم حسابرسی آنها الزامی گردیده اما توضیحی درباره حسابرسیان نیامده بود. باوجود الزامات قانونی مختلف (اما مبهم و گاه متعارض) حسابداری حرفه‌ای در دوره مورد بحث به کندی جای پای در جامعه ایران باز کرد اما پیش از آنکه به عنوان یک نهاد کلی در قالب شرایط اقتصادی- اجتماعی و تحت مناسبات حقوقی حاکم بر فعالیت‌ها و واحدهای اقتصادی‌ساز و کار متناسبی بیابد در مدار اقتصاد و صنعت وابسته قرار گرفت و بسیاری از مؤسسات حسابرسی داخلی به صورت اقمار مؤسسات حسابرسی بین‌المللی درآمدند. بدین معنا که تعدادی از بزرگ‌ترین مؤسسات حسابرسی خارجی با انتخاب حسابداران رسمی

ایرانی به عنوان شریک، شعبه‌هایی را در ایران دایر کردند و کار حسابرسی شرکت‌های بزرگ را در اختیار و یا درواقع در انحصار خود گرفتند. درهرحال در این دوره از لحاظ ایجاد مؤسسات تشکل حسابداران حرفه‌ای و به‌کارگیری روش‌ها و تکنیک‌های جدید حسابرسی پیشرفت‌هایی حاصل شد و نسل تازه‌ای از حسابداران باتجربه ایرانی تربیت شدند؛ اما ازلحاظ برقراری ضوابط اخلاقی و رفتار حرفه‌ای، تدوین استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی و حتی رواج استانداردهای خارجی در ایران موفقیتی به دست نیاورد.

حسابرسی بعد از انقلاب با بروز انقلاب اسلامی در بهمن ۱۳۵۷ که به انتخاب مدیران دولتی برای تعدادی از شرکت‌های مصادره متعلق به تعدادی از سرمایه‌داران وابسته به رژیم گذشته و ملی کردن تعدادی از صنایع و واحدها انجامید، ادامه فعالیت مؤسسات حسابرسی موجود و بخصوص شعب مؤسسات حسابرسی خارجی (که عملاً به حالت تعطیل درآمده بودند) با اشکالات جدی مواجه شد و بالاخره در سال ۱۳۵۹ در لایحه قانونی مربوط به اصلاح پاره‌ای از مواد قانون مالیات‌های مستقیم مواد راجع به حسابداران رسمی لغو در نتیجه کانون حسابداران رسمی عملاً منحل گردید و در مواد ۶۱ و ۱۱۶ عنوان حسابدار رسمی و مؤسسات حسابرسی به حسابدار موردقبول وزارت امور اقتصادی و دارایی تغییر یافت و به‌این‌ترتیب ازلحاظ قانون مالیات‌های مستقیم تنها رسیدگی حسابداران موردقبول وزارت امور اقتصادی و دارایی به دفاتر و صورت‌های مالی مؤدیان قابل پذیرش شد.

کنترل و مالکیت بخش عمومی بر تعداد زیادی از شرکت‌ها و سایر واحدهای اقتصادی به دنبال ملی کردن تعدادی از صنایع و مصادره تعداد دیگری از شرکت‌ها که به ایجاد سازمان‌ها و نهادهای اداره‌کننده انجامید تشکیل مؤسساتی را

ضروری ساخت که حسابرسی شرکت‌ها و سایر واحدهای اقتصادی ملی یا مصادره شده را عهده‌دار شوند و تشکیل موسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه، موسسه حسابرسی بنیاد مستضعفان و موسسه حسابرسی بنیاد شهید در سال‌های ۱۳۵۹ تا ۱۳۶۱ ناشی از این نیاز بود.

مؤسسات مزبور تعداد زیادی از حسابداران شاغل در مؤسسات حسابرسی سابق را به خدمت گرفتند و هر یک در قلمرو مالکیت و کنترل سازمان مربوط، حسابرسی شرکت‌ها به عهده گرفتند. در سال ۱۳۶۲ موضوع ادغام مؤسسات حسابرسی بخش عمومی مطرح و قانون تشکیل سازمان حسابرسی به تصویب رسید. با تصویب اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی در سال ۱۳۶۶، مؤسسات حسابرسی موجود، در بخش دولتی ادغام و سازمان حسابرسی تشکیل گردید. در قانون و اساسنامه قانونی مزبور وظایف بازرس قانونی و امور حسابرسی کلیه دستگاه‌هایی که مالکیت عمومی بر آنها مرتبط است منحصرأً به سازمان حسابرسی محول گردید.

علاوه بر آن سازمان حسابرسی به عنوان مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی تعیین گردید. بدین ترتیب برای نخستین بار وظایف بازرسی قانونی و حسابرسی عملاً با یکدیگر تلفیق، سازمانی برای انجام حسابرسی مؤسسات انتفاعی بخش عمومی معین و مرجعی رسمی برای تدوین اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی مقرر گردید اما موضوع حسابرسی شرکت‌ها و مؤسسات انتفاعی، ایجاد نظام حرفه‌ای حسابداری، چگونگی تشکیل و قلمرو فعالیت مؤسسات حسابرسی غیر دولتی نامشخص باقی ماند.

پیدایش حسابرسی و تحولات آن در ایران:

استفاده از خدمات حسابداران خبره در امر حسابرسی مالیاتی نخستین بار در قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۲۸ عنوان شد. قانون مزبور مقرر داشت هر موقع که انجمن محاسبین قسم خورده را در مورد حساب یا ترازنامه بازرگان یا شرکتها بپذیرد و در این صورت برای تشخیص مالیات، دیگر حاجت رسیدگی به دفاتر مودی نخواهد بود.

علیرغم این حکم صریح قانونی، اقدام عملی قابل ذکر در تنظیم و ایجاد مرجع حرفهای حسابداری به عمل نیامد. در قانون مالیاتی سال ۱۳۳۵ این حکم قانونی عیناً تکرار شد، و در اجرای آن، آییننامه مربوط در سال ۱۳۴۰ تهیه و به تصویب وزیر دارایی رسید. اساسنامه انجمن محاسبین قسم خورده نیز در سال ۱۳۴۲ تهیه و تصویب شد و در آن عالوه بر ذکر مقرراتی راجع به ارکان انجمن، تدوین اصول حسابداری و حسابرسی و موازین حرفهای و اخالقی حسابداران عضو انجمن نیز پیشبینی گردید.

با این حال، سابقه فعالیت موثری از این انجمن در دست نیست. با تصویب قانون مالیاتهای مستقیم سال ۱۳۴۵ عمال تکیه ۱۳۴۵ گاه قانونی انجمن محاسبین قسم خورده فرو ریخت و این قانون مقرر داشت که به منظور تعیین و معرفی حسابداران رسمی و فراهم آوردن وسائل الزم برای بال بردن سطح معلومات حسابداری و تهیه زمینه مساعد برای تدوین و نظارت در اجرای موازین حرفه، کانون حسابداران رسمی تشکیل شود.

آییننامه مربوط به نحوه انتخاب حسابداران رسمی در سال ۱۳۴۶ و اساسنامه کانون در سال ۱۳۵۱ به تصویب رسید و حسابداران رسمی منتخب از بعد مالیاتی، رسیدگی به دفاتر حساب و سود و زیان و ترازنامه مودیان را در موارد ارجاعی به

عاهده گرفتند. به موازات انجام اقداماتی درمورد ایجاد نظام حرفهای حسابداری در جهت استفاده از خدمات حسابداران متخصص در امر حسابرسی مالیاتی، اصلاحیه قانون تجارت راجع به شرکتهای سهامی مصوب، ۱۳۴۷ شرکتهای سهامی عام را مکلف کرد که به حسابهای سود و زیان و ترازنامه شرکت گزارش حسابداران رسمی را نیز ضمیمه نمایند.

حسابداران رسمی نیز مکلف شدند که در گزارش خود عالوه بر اظهار نظر درباره حسابهای شرکت گواهی نمایند مه صورتهای مالی تنظیم شده از طرف هیات مدیره وضع مالی شرکت را به نحو صحیح و روشن نشان میدهد. به این ترتیب موضوع حسابرسی شرکتهای سهامی عام در قانون تجارت نیز جایی باز کرد. اما تصور بر این بود که وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی مجزا و تفکیک پذیر میباشند.

به هر حال، از آنجا که انجام حسابرسی پیشینی شده در اصلاحیه قانون تجارت به عهده حسابداران رسمی موضوع قانون مالیاتها محول گردیده بود عدهای از حسابداران رسمی به عنوان بازرس قانونی اغلب شرکتهای سهامی انتخاب و وظایف ظاهرا جداگانه بازرسی - حسابرسی را تواما به عهده گرفتند اما دو گزارش جداگانه به مجامع عمومی عرضه میداشتند.

در پی افزایش روز افزون شرکتهای و موسسات انتفاعی دولتی و ایجاد انواع و اقسام موسسات مختلف توسط دولت، در سال ۱۳۵۰ شرکت سهامی حسابرسی که سهام آن تماما متعلق به دولت بود به منظور انجام خدمات حسابرسی شرکتهای تابعه وزارت آب و برق تشکیل شد. لیکن نظر به اینکه این شرکت عمال در شمار سازمانهای تابعه وزارت دارایی قرار گرفت، حسابرسی اغلب شرکتهای دولتی متعاقبا به آن واگذار گردید. در طول سالهای ۱۳۴۵ تا ۱۳۵۷ قوانین دیگری نیز به حسابرسی

و موسسات حسابرسی عطف داشتند و حسابرسی را الزامی شناخته بودند؛ از جمله، برابر مقررات مربوط به بورس اوراق بهادار تهران، سهام شرکت‌هایی در بورس پذیرفته میشد که حسابهای آن توسط موسسات حسابرسی مورد قبول هیات پذیرش برس، حسابرسی شده باشند.

در قانون شرکت‌های تعاونی هم حسابرسی آنها الزامی گردیده اما توضیحی درباره حساب‌رسان نیامده بود. با وجود الزامات قانونی مختلف اما مبهم و گاه متعارض حسابداری حرفه‌ای در دوره مورد بحث به کندی جای پای در جامعه ایران باز کرد اما پیش از آنکه به عنوان یک نهاد کلی در قالب شرایط اقتصادی - اجتماعی و تحت مناسبات حقوقی حاکم بر فعالیتهای واحدهای اقتصادی ساز و کار متناسبی بیابد در مدار اقتصاد و صنعت وابسته قرار گرفت و بسیاری از موسسات حسابرسی داخلی به صورت اقمار موسسات حسابرسی بین‌المللی درآمدند.

بدین معنا که تعدادی از بزرگترین موسسات حسابرسی خارجی با انتخاب حسابداران رسمی ایرانی به عنوان شریک، شعبه‌هایی را در ایران دایر کردند و کار حسابرسی شرکت‌های بزرگ را در اختیار و یا در واقع در انحصار خود گرفتند. در هر حال در این دوره از لحاظ ایجاد موسسات تشکل حسابداران حرفه‌ای و به کارگیری روشها و تکنیک‌های جدید حسابرسی پیشرفتهایی حاصل شد و نسل تازه‌ای از حسابداران با تجربه ایرانی تربیت شدند.

اما از لحاظ برقراری ضوابط اخلاقی و رفتار حرفه‌ای، تدوین استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی و حتی رواج استانداردهای خارجی در ایران موفقیتی به دست نیاورد. با بروز انقلاب اسلامی در بهمن که به ۱۳۵۷ انتخاب مدیران دولتی برای تعدادی از شرکت‌های مصادره از سرمایه متعلق به تعدادی داران وابسته به رژیم گذشته

و ملی کردن تعدادی از صنایع و واحدها انجامید، ادامه فعالیت موسسات حسابرسی موجود و بخصوص شعب موسسات حسابرسی (خارجی) که عمال به حالت تعطیل درآمده بودند (با اشکالات جدی مواجه شد و بالاخره در سال ۱۳۵۹ در لایحه قانونی مربوط به اصلاح پاره‌های از مواد قانون مالیاتهای مستقیم مواد راجع به حسابداران رسمی لغو در نتیجه کانون حسابداران رسمی عمال منحل گردید و در مواد ۶۱ و ۱۱۶ عنوان حسابدار رسمی و موسسات حسابرسی به حسابدار مورد قبول وزارت امور اقتصادی و دارایی تغییر یافت و به این ترتیب از لحاظ قانون مالیاتهای مستقیم تنها رسیدگی حسابداران مورد قبول وزارت امور اقتصادی و دارایی به دفاتر و صورتهای مالی مودیان قابل پذیرش شد.

کنترل و مالکیت بخش عمومی بر تعداد زیادی از شرکتها و سایر واحدهای اقتصادی به دنبال ملی کردن تعدادی از صنایع و مصادره تعداد کتھا دیگری از شرکتها که به ایجاد سازمانها و نهادهای اداره کننده انجامید تشکیل موسساتی را ضروری ساخت که حسابرسی شرکتها و سایر واحدهای اقتصادی ملی یا مصادره شده را عهدهدار شوند و تشکیل موسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه، موسسه حسابرسی بنیاد مستضعفان و موسسه حسابرسی بنیاد شهید در سالهای ۱۳۵۹ تا ۱۳۶۱ ناشی از این نیاز بود. موسسات مزبور تعداد زیادی از حسابداران شاغل در موسسات حسابرسی سابق را به خدمت گرفتند و هر یک در قلمرو مالکیت و کنترل سازمان مربوط، حسابرسی شرکتها به عهده گرفتند. در موضوع ادغام ۱۳۶۲ سال سسات حسابرسی بخش عمومی مطرح و قانون تشکیل سازمان حسابرسی به تصویب رسید. با تصویب اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی در سال ۱۳۶۶، موسسات حسابرسی موجود، در بخش دولتی ادغام و سازمان حسابرسی تشکیل گردید.

در قانون و اساسنامه قانونی مزبور وظایف بازرس قانونی و امور حسابرسی کلیه دستگاههایی که مالکیت عمومی بر آنها مرتبط است منحصرأ به سازمان حسابرسی محول گردید. علاوه بر آن سازمان حسابرسی به عنوان مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی تعیین گردید. بدین ترتیب برای نخستین بار وظایف بازرسی قانونی و حسابرسی عمال با یکدیگر تلفیق، سازمانی برای انجام حسابرسی موسسات انتفاعی بخش عمومی معین و مرجعی رسمی برای تدوین اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی مقرر گردید اما موضوع حسابرسی شرکتها و موسسات انتفاعی، ایجادنظام حرفهای حسابداری، چگونگی تشکیل و قلمرو فعالیت موسسات حسابرسی غیر دولتی نامشخص باقی ماند.

حسابرسی داخلی:

سابقه حسابرسی داخلی نیز به هزاران سال قبل برمی گردد. یونانیان، رومیان و مصری ها در زمره اولین کسانی بودند که از پیش از میلاد مسیح از حسابرسی داخلی استفاده می نموده اند. جالب اینکه حوزه این حسابرسی های اولیه خیلی شبیه به آنچه که امروز انجام می شود ر دوی آنها بوده است. ها شامل رسیدگی به صحت ثبت های حسابداری و همچنین ارزیابی درستی فعالیت های منعکس شده در حساب میباشد.

در آن زمان نیز تاکید اصلی، بر بهبود کنترل های مدیریت بر فعالیت های سازمان معطوف بود. چنین تاکید گسترده ای بعد از جنگ هج نی دوم دوباره مورد توجه قرار رفت. گک در آمریکا در دوران مستعمرات، بدلیل فقدان صنایع بزرگ نیاز چندانی به حسابرسی داخلی حس نمی شد. در واقع در کتب حسابداری آن هرگز مفاهیدوران یمی مانند حسابرسی داخلی یا کنترل داخلی به چشم نمی خورد. با این وجود در بخش دولتی ضرورت وجود یحسابرس داخلی تشخیص داده شده بود.

اولین کنگره آمریکا در سال ۱۷۸۹ قانونی را وضع نمود که به موجب آن تعیین وزیر خزانه داری، بازرس کلویک حسابرس اجباری شد. وظیفه حسابرس دریافت حساب های عمومی، بازرسی و تایید تراز حساب ها بود، کاری که عمدتاً یک کار دفتری به شمار می رفت. شرکت ای راه آهن اولین کارفرمای حسابرسان داخلی محسوب می شوند.

در نیمه دوم قرن نوزدهم بود که حسابرسی داخلی واقعی متداول شدند. این عنوان به آن دسته از کارکنان یا حسابرسان در حال سفر راه آشد که کان اطلاق میه رشان سرکشی به عاملان فروش بلیط به منظور کنترل حسابداری فروش بلیط ها بود. از دیگر شرکت هایی که حسابرس داخلی استفاده می نمودند شرکت معظم کروپ ۱۴ در آلمان است. این شرکت در سال ۱۸۷۵ تعدادی کارمند که کارشان نوعی حسابرس داخلی به شمار می رفت استخدام کرده بود.

شاهد این ادعا وجود دستورالعمل حسابرسی است که تاریخ آن به ۱۷ ژانویه این سال مربوط می گردد. در این دستورالعمل آمده است که؛ "وظیفه حسابرسان این است که مشخص کنند آیا قوانین، قرارداد اعیت شده را به درستیه و رویه ها، سیاست ه هاند و همچنین مبادالت تجاری در راستای سی هاست ای تعیین شده و با موفقیت انجام شده اند یا خیر. در این راستا، حسابرسان داخلی مجاز هبه توصیه برای ب بود امکانات و رویه ها و پیشنهاد، نقد قرارداد اد راه حل، و غیره هستند. اگرچه حسابرسی داخلی ریشه در قرن نوزدهم دارد اما توسعه واقعی آن در اوایل قرن بیستم همراه با رشد شرکت های بزرگ تجاری به وقوع پیوست. دلیل عمده رشد حسابرسی داخلی، گسترش حوزه کنترل مدیریت بر کارکنان بسیارزیدی بود که در مناطق جغرافیای ی مختلف مشغول به کار بودند. اهداف اولیه حسابرسان داخلی بیشتر حفظ

و حراست دارایی و کشف تقلب بود. لذا تمرکز عمده حسابرسی داخلی، بازرسی ثبت های حسابداری و تایید درستی آنها بود. ایده رایج در میان مدیران نسل های قبل این بود که هدف اصلی یک برنامه حسابرسی ایجاد مانعی روانی در قبال کلاهبرداری کارکنان است. تا پیش از سال ۱۹۴۱، حسابرسی داخلی اساساً یک کارکرد دفتری بود که هیچ ساختار سازمانی و استاندارد کاری برخوردار نبود.

به واسطه ماهیت دفتری و سنتی نگهداری سوابق حسابداری، حسابرسی باید درستی رتبه حسابداری را کنترل می کردند. آنها امکان اختلاس و تقلب را نیز کنترل و بازرسی می نمودند. از همین رو، حسابرسی فقط داخل یک تایید کننده یا یک پلیس بود که وظیفه حراست از دارایی های سازمان را بر عوم ستنیتهده داشت.

حرفه حسابرسی داخلی را می توان با نوعی از بیمه مقایسه کرد. هدف اصلی، کشف تقلب قبل از کشف شدن آن توسط حسابرس عمومی یا مستقل در حسابرسی های سالانه بود. به عبارت دیگر حسابرس داخلی کاری شبیه به یک افسر پلیس یا کارآگاه را انجام می داد. اما در مفهوم جدید، حسابرسی داخلی یعنی بازوی کمکی مدیریت. امروزه حسابرسی داخلی عنصر تفکیک ناپذیر در فرآیند مدیریت بوده و همانگونه که نگران اختلاس و تقلب هستند، نگران اتلاف منابع و عدم کارایی نیز باید باشند.

بخشی از این تغییر نگرش به حسابرسی داخلی را می توان به تغییرات تکنولوژی مربوط دانست. با توسعه فناوری اطلاعات، فرایند کنترل ثبت ها و سوابق به طور خودکار انجام می شود و لذا ضرورت کنترل کلیه عملیات مالی کاهش یافته است. این اتفاق باعث شده تا حسابرسی داخلی به فرایندی فراتر از یک فعالیت دفتری صرف مبدل شود. نقطه عطفی در حسابرسی داخلی: سال ۱۹۴۱ نقطه عطفی در تحول

حسابرسی داخلی به حساب می آید زیرا دو اتفاق هم م در این سال روی داد. یکی، تالیف و انتشار اولین کتاب مهم در این حوزه تحت عنوان حسابرسی داخلی توسط ۲۴ نفر از پیشکسوتان این حرفه در آمریکا IIA ویکتور برینک ۱۵ و دیگری ۱۶، تشکیل انجمن حسابرسان داخلی بود. جالب اینکه اتفاق دوم با مورد اول مرتبط بود. پایان نامه دکترای آقای ویکتور برینک در ژانویه ۱۹۴۱ از سوی انتشارات رونالد به چاپ رسید.

در همان زمان، جاتورستن ۱۷، حسابرس داخلی شرکت نورث امریکن در شهر نیویورک، نیز در فکر تاسیس انجمنی برای حسابرسان داخلی بود. تورستن و رابرت میلن - حسابرس کل ۱۸ شرکت کلمبیا انجیرینگ - در یک کمیته فرعی حسابرسی داخلی که توسط موسسه ادیسون الکتریک و انجمن امریکن گس ۱۹ تشکیل شده بود با هم فعالیت مشترک داشتند.

آنها معتقد بودند که ارتقاء حرفه حسابرسی داخلی نیازمند تاسیس یک نهاد مستقل برای حسابرسان داخلی است. وقتی تورستن از وجود کتاب برینک آگاه شد، متوجه شد که هر سه نفر عالیق مشترکی به ارتقاء حرفه حسابرسی داخلی دارند. این سه تن با تعدادی از دوستان و همکاران خود تماس گرفتند که پیرو آن ۲۴ نفر تمایل خود را برای مشارکت در تشکیل انجمنی برای حرفه حسابرسی داخلی اعلام نمودند. در ۲۳ سپتامبر ۱۹۴۱ اولین جلسه انجمن با حضور ۱۷ نفر و در شهر نیویورک تشکیل شد و بدین ترتیب انجمن حسابرسان داخلی به طور رسمی به ثبت رسید و هدف از تاسیس آن به شرح زیر اعلام IIA شکل گرفت. در نوامبر همان سال (IIA) گردید

- ترویج، ارتقاء و گسترش دانش حسابرسی داخلی و موضوعات مرتبط به این حرفه،

- تعیین و حفظ استاندارد ای درستکه اری، افتخار و شخصیت حرفه ای برای حسابرسان داخلی،
- گردآوری اطلاعات مربوط به حسابرسی داخلی -ای انجام کارهو شیوه های نظیر رویه - برای اعضا و سایر عالقمندان و عموم جامعه
- زمینه سازی انتشار مقالات مرتبط با حرفه حسابرسی داخلی،
- ایجاد کتابخانه، سالن ای ه مطالعه و جلسات و گردهم آیی برای استفاده اعضا،
- انجام سایر امور قانونی و مقتضی برای پیشبرد اهداف فوق الذکر

تشکیل و طی آن جان تورستن به عنوان اولین رییس این انجمن IIA در دسامبر ۱۹۴۱، اولین مجمع عمومی سالانه انتخاب شد. تعداد اعضای این انجمن به سرعت رشد کرد و به ۱۰۴ نفر در سال اول و ۳۷۰۰ نفر در سال ۱۹۵۷ بالغ گردید که ۲۰ درصد از این تعداد از خارج از آمریکا بودند. مجله تخصصی این انجمن به نام حسابرسان داخلی ۲۰ از سپتامبر ۱۹۴۴ پا به عرصه وجود گذاشت. تا پایان سال ۱۹۴۷، تعداد شعب این انجمن در آمریکا و کانادا به ۱۹ مورد بالغ گردید.

اولین شعب خارج از آمریکای شمالی این انجمن، لندن و مانیل فیلیپین بود که در سال ۱۹۴۸ تاسیس شدند. حوزه حسابرسی داخلی طی دهه هبه زمینه ۱۹۴۰ ایی فراتر از حسابرسی مالی سنتی گسترش یافت. این گسترش حوزه کاری اساسا ری شه در انتقال به یک اقتصاد مبتنی بر جنگ در طی اوایل آن دهه بود. در این دوران نگرانی اصلی مدیریت نه فقط صورت لکه ای مالی به برنامه ریزی تولید، کمبود مواد اولیه و نیروی کار، و رعایت مقررات و قوانین بود.

از این رو حسابرسان داخلی تالش ای خود را بر ه پشتیبانی مدیریت در کلیه عرصه ای مورد نیاز ه معطوف نمودند. پس از پایان جنگ، نقش و جایگاه حسابرسان

داخلی آنقدر برای مدیریت اهمیت و ارتقاء یافته بوده که دیگر ضرورتی برای کاهش حوزه کاری آنها به دوران قبل از جنگ دیده نمیشد. اصطلاح حسابرسی عملیات یا عملیاتی، واژه ای بود که برای توضیح این گسترش حوزه بوجود آمد.

مقاله آرتور کنتبا عنوان حسابرسی عملیات ۲۲ که در ماه مارس ۱۹۴۸ در مجله حسابرس داخلی منتشر شد، اولین مقاله ای بود که به توصیف حوزه گسترش یافته حسابرسی پرداخت. البته سایرین نیز این موضوع را با اشاره به حسابرسی امور غیرحسابداری مورد بررسی قرار داده بودند ولی کنت بارها و بارها اصطلاح حسابرسی عملیات را در مقاله خود به کار برده است.

اولین مقاله فنی ایی که واژه حسابرسی عملیاتی در عنوان آن به کار رفت، مقاله فردریک مینتس بود که ر ژوئن ۱۹۵۴ در مجله حسابرس داخلی منتشر شد. تا اواسط دهه ۱۹۵۰، دیگران نیز در سخنرانی ها، مقالات، و نشریه های تخصصی این اصطلاح را به کار می بردند.

در همان سال ه، امور حسابداری بیشتر از قبل ماشینی و رایانه ای شده بود و سوابق مالی با نظارت حسابداران داخلی در مواقعی که الزم بود به طور خودکار کنترل می شد. منعکس شد IIA. این روند در سال ۱۹۴۷ در بیانیه وظایف حسابرسی داخلی ۲۳ منتشره توسط سیر تحول حوزه وظایف حسابرسی داخلی را می توان با مقایسه نسخه ۴۳۱۳ بیانیه وظایف حسابرس داخلی و اصلاحیه سال ۱۹۵۷ این بیانیه نشان داد.

بنا بر نسخه اولیه بیانیه مذکور، "حسابرسی داخلی عمدتاً با امور مالی و حسابداری سروکار دارد ولی ممکن است به اموری با ماهیت عملیاتی نیز پردازد". این تمرکز وظیفه بر امور حسابداری، ظرفیک دهه دچار تغییر شد. در بیانیه سال ۱۹۵۷

وظایف حسابداری داخلی، وظایف گسترده ای برای حسابرسی داخلی تعریف و منتشر شد. همانگونه که اشاره گردید، طبق بیانیه سال ۱۹۴۷، حسابرس ممکن است با امور عملیاتی سر و کار داشته باشد ولی به موجب اصلاحیه سال ۱۹۵۷، یک حسابرس باید با هر بخش از فعالیت شرکت در ارتباط باشد. در بیانیه سال ۱۹۵۷، وظایف حسابرس داخلی به شرح زیر ارایه شده است:

- ارزیابی صحت، کفایت و رعایت کنترل های حسابداری، مالی و عملیاتی،
 - ارزیابی میزان رعایت مقررات، برنامه ای مصوب، ها و رویه ها
 - ارزیابی میزان مسئولیت پذیری نسبت به دارایی ها و نیز حفاظت از آن ها در برابر زیان ها
 - ارزیابی قابلیت اتکاء اطلاعات حسابداری و سایر اطلاعات تهیه شده در سازمان،
- ارزیابی عملکرد وظایف تعیین شده در سازمان. با انجام تحقیقی به این نتیجه رسید که ۹۵ درصد از پاسخ دهندگان به تحقیق، حسابرسی عملیاتی IIA، در سال ۱۹۵۷ را با پی گیری مقاصد کارایی، اثربخشی، و هزینه- فایده انجام داده اند.
- همین تحقیق مشخص نمود که ۵۱ درصد از زمان صرف شده بر فعالیت های حسابرسی عملیاتی متمرکز بوده است. لذا مشاهده شد که تا چه حد تمرکز حسابرسی داخلی، از امور مالی به امور عملیاتی غیر مالی معطوف شده بود و دیگر حسابرسی مالی مانند قبل در کانون توجه صرف این حرفه نبود.

وظیفه جدید حسابرسی داخلی، بیش از آنکه بررسی صحت ثبت های حسابداری باشد به حسابرسی کارایی و اثر بخشی تبدیل شده و بخش تفکیک ناپذیری از مدیریت شده بود.

خلاصه:

کارکرد حسابرسی داخلی دستخوش تغییرات مهم و زیادی در طی قرن بیستم شده است. امروزه حسابرسان داخلی در حوزه هفمی ای مختل نظیر کشف تقلب و اختلاس، ارزیابی کارایی عملیات، تجزیه و تحلیل و سنجش و گزارشگری ریسک، حسابرسی مالی، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مدیریت، حسابرسی تطبیق، و سایر فعالیت های مشاوره ایی انجام وظیفه می کنند و نقطه تمرکز تمامی این وظایف نیز ریسک و کنترل می باشد. امروزه کسب تجربه در بخش حسابرسی داخلی، زمینه آموزشی بسیار مفیدی برای حسابرسان داخلی در ارتقاء به سطوح از حسابرسی داخلی باردیگر IIA مدیریت ارشد سازمان ها محسوب می شود.

در خاتمه با ارایه جدیدترین تعریف تحول این حرفه را از آغاز تا کنون به طور خالصه مرور می کنیم. این تعریف جامع اولین بار پس از بازنگری دراستانداردهای حسابرسی داخلی در سال ۱۹۹۹ ارایه شد و در آخرین ویرایش این استانداردها در نوامبر ۲۰۱۰ قابل اجرا از ژانویه ۲۰۱۱ کماکمان دارای اعتبارات.

حسابرسی داخلی، یک فعالیت اطمینان بخش و مشاوره ای مستقل و بی طرف است که با هدف ارزش افزایی و بهبود عملیات سازمان انجام می شود. حسابرسی داخلی با به کارگیری شیوه ای اصولی و نظام مند هوب برای ارزیابی بود اثربخشی فرایند ای حاکمیه ت، کنترل و -مدیریت ریسک سازمان را در دستیابی به اهداف یاری می کند.

حسابرسی در طول تاریخ اهمیت خود را نشان داده است و ما روند شکل گیری و پیدایش ان را در این مقاله بررسی کردیم داشتن حسابرسی منظم در صورت های مالی برای اعتماد پذیری شرکت ضروری است. حسابرسی به شما کمک می

کند تا مسائل داخلی را ردیابی و حل کنید و به شما کمک می کند تا اطمینان بیشتری را به سرمایه گذاران، سهامداران، بانک ها و مقامات مالیاتی انتقال دهید. هنگامی که حسابرسان به یافته های خود رسیدند، گزارش نهایی را به شما ارائه می دهند. از اینجا، شما یک تصویر کامل از نحوه کار کسب و کار خود خواهید داشت. حتی اگر زمان زیادی را صرف اطمینان از داشتن سوابق پاک و درست در شرکت خود و رعایت هر قانون ممکن کرده باشید، مطمئناً اشتباهات کوچکی وجود دارد که باید اصلاح شوند .

علاوه بر این، گزارش به شما نشان می دهد که شرکت شما در کجا پایدار است و ثبات دارد. یک مدیر خوب باید بداند که وقت خود را کجا بگذراند و اولین قدم برای درک این مسئله این است که بداند دیگر لزوماً نباید به کجا تمرکز کند. به این ترتیب به کمک حسابرسی می توان نقاط ضعف و قوت خودتان را تا حد زیادی شناسایی کنید.

مراجع

سایت

سایت اداره کل حسابرسی شهرداری شیراز

مقاله سید تقوا پیشوای

امیراصالنی، حامی، ۱۳۸۲، هزینه یابی استلندارد در محیطهای نوین تولید،

حسابدار شماره ۱۵۴، ص ۱۴ و ۱۵

تیموری، ۱۳۸۰، ص ۲۵ تا ۳۱

مجتهد زاده، ویدا، ۱۳۸۱، ص ۵۶