

# خدمات اطمینان بخشی

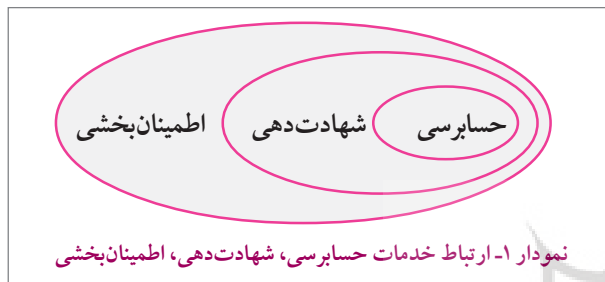
## مقدمه

سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، مدیران، نهادهای قانونی و... در زمینه تخصیص بهینه منابع، به اطلاعات مربوط و اتکاپذیر نیاز دارند. خدمات اطمینان بخشی<sup>۱</sup> برای استفاده کنندگان اطلاعات، این اطمینان را فراهم می‌آورد که اطلاعات از معیارهای پیشگفته برخوردار است.

حسابرسان در سالهای اخیر، خدماتی فراتر از حسابرسی سنتی صورتهای مالی ارائه داده‌اند که می‌توان به خدماتی از قبیل گزارش درباره کنترل‌های داخلی، رعایت قوانین و الزامات قراردادهای ارزیابی ریسک و عملکرد اشاره کرد. فناوری اطلاعات<sup>۲</sup> یکی از عواملی است که باعث گسترش خدمات حرفه حسابرسی شده و روشهای گردآوری، ذخیره‌سازی، پردازش و انتشار اطلاعات را تغییر داده است. واحدهای تجاری، رویدادهای مالی خود را با عرضه کنندگان و مشتریان از طریق تبادل الکترونیکی داده‌ها انجام می‌دهند. افزون‌براین، منابع جدید اطلاعاتی که در ارزیابی موقعیت مالی و عملکرد واحد تجاری مفید است به صورت الکترونیکی در دسترس قرار می‌گیرد. این تغییرات برای حرفه حسابرسی، فرصتهایی را به منظور ارائه خدمات مرتبط با اتکاپذیری سیستمهای اطلاعاتی و تجارت الکترونیکی فراهم آورده است.

## خدمات اطمینان بخشی

به دلیل افزایش تقاضا برای خدمات اطمینان بخشی، انجمن حسابداران رسمی امریکا<sup>۳</sup> (AICPA)، کمیته ویژه خدمات اطمینان بخشی<sup>۴</sup> را به وجود آورد. این کمیته براساس نام رئیس اولیه آن «رابرت الیوت» کمیته الیوت نامیده می‌شود. وظیفه این کمیته، تحقیق و توسعه فرصتهای جدید خدمات اطمینان بخشی برای حسابداران رسمی است تا از آن طریق، به افرادی کمک شود که نیازمند اطلاعات مربوط و اتکاپذیر برای تصمیمگیری خود هستند. نمودار ۱ ارتباط خدمات اطمینان بخشی، شهادت‌دهی و حسابرسی را نشان می‌دهد (Arenz, Edler & Beasley, 2003, 5).



## حسابرسی

کمیته تدوین بیانیه‌های مفاهیم بنیادی حسابرسی<sup>۵</sup> انجمن حسابداری امریکا<sup>۶</sup>، حسابرسی را به شرح زیر تعریف کرده است:

«حسابرسی فرایندی است منظم و قاعده‌مند (سیستماتیک) برای گردآوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیتها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها (اظهارات) با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹، ۳).»

معمولاً خدمات حسابرسی در قالب پنج نوع خدمت حسابرسی صورتهای مالی، حسابرسی رعایت، حسابرسی عملیاتی و حسابرسی دادگاهی و حسابرسی قانونی طبقه‌بندی می‌شود. گفتنی است که در استانداردهای حسابرسی ایران، تنها حسابرسی صورتهای مالی تعریف شده است.

## حسابرسی صورتهای مالی

هدف از حسابرسی صورتهای مالی، تعیین این موضوع می‌باشد که آیا کلیت صورتهای مالی، مطابق با معیار ویژه‌ای ارائه شده است یا نه؟ معمولاً این معیار، اصول پذیرفته شده حسابداری<sup>۷</sup> است؛ هرچند این نوع حسابرسی می‌تواند در مورد

مهدی عالم‌زاده  
mehdialamzadeh@yahoo.com

صورت‌های مالی تهیه شده بر مبنای نقدی یا سایر مبانی حسابداری مناسب یک سازمان انجام شود (Arenz, Edler & Beasley, 2003, 15). در بخش ۲۰ استانداردهای حسابداری ایران، حسابرسی صورت‌های مالی چنین تعریف شده است: "هدف از حسابرسی صورت‌های مالی این است که حسابرس بتواند درباره این که صورت‌های مالی از تمامی جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است یا نه اظهار نظر کند. حسابرسی منطبق بر استانداردهای حسابرسی به گونه‌ای طراحی می‌شود که از نبود اشتباه یا تحریفی بااهمیت در صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه، اطمینان به دست آید."

### حسابرسی رعایت

هدف از حسابرسی رعایت، تعیین این موضوع است که آیا واحد مورد رسیدگی از رویه‌ها، قوانین یا مقررات وضع شده توسط مقامات مجاز ارشد، پیروی کرده است یا نه. به عنوان نمونه، در واحدهای تجاری، حسابرسی رعایت می‌تواند شامل بررسی پیروی کارکنان حسابداری از رویه‌های تعیین شده توسط رئیس حسابداری، بررسی رعایت قوانین در مورد کمینه حقوق کارکنان یا آزمون رعایت مفاد قراردادهای منعقد شده با بانکها یا سایر اعتباردهندگان باشد. در واحدهای دولتی به دلیل وسعت مقررات وضع شده توسط مقامات مجاز دولتی، حسابرسی رعایت جایگاه ویژه‌ای دارد (Arenz, Edler & Beasley, 2003, 14).

### حسابرسی عملیاتی

هدف از حسابرسی عملیاتی، بررسی رویه‌ها و روش‌های عملیاتی سازمان به منظور ارزیابی کارایی و اثربخشی است. پس از انجام حسابرسی عملیاتی، مدیریت سازمان انتظار دارد پیشنهادهایی برای ارتقای عملیات از سوی حسابرس ارائه شود. نمونه‌ای از حسابرسی عملیاتی، ارزیابی کارایی و صحت فرایندهای مربوط به حقوق و دستمزد در سیستم رایانه‌ای جدید است. به دلیل بخشهای متفاوتی که می‌توان اثربخشی و کارایی آنها را ارزیابی کرد، توصیف دقیق حسابرسی عملیاتی، کار دشواری است. به عنوان نمونه، حسابرس ممکن است در یک سازمان، مربوط بودن و کفایت اطلاعات استفاده شده توسط مدیریت در تصمیمگیری در ارتباط با تحصیل دارایی ثابت جدید را ارزیابی کند در حالی که در سازمان دیگری، به بررسی کارایی جریان

اطلاعات در فرایند فروش پردازد.

در حسابرسی عملیاتی، بررسی تنها به حسابداری محدود نمی‌شود بلکه می‌تواند شامل ارزیابی ساختار سازمانی، عملیات رایانه‌ای، روشهای تولید، بازاریابی و... باشد. انجام حسابرسی عملیاتی و گزارش نتایج آن دشواری بیشتری نسبت به حسابرسی صورت‌های مالی و حسابرسی رعایت دارد. در واقع ارزیابی کارایی و اثربخشی عملیات بسیار دشوارتر از بررسی رعایت قوانین یا مطابقت صورت‌های مالی با اصول پذیرفته شده حسابداری است. افزون بر این، ایجاد معیارهایی برای ارزیابی اطلاعات در حسابرسی عملیاتی، موضوعی بیش از حد ذهنی است (Arenz, Edler & Beasley, 2003, 13,14).

### حسابرسی دادگاهی

هدف از حسابرسی دادگاهی، کشف یا جلوگیری از فعالیتهای فریب آمیز است. به بیان دیگر، حسابرسی (حسابداری) دادگاهی، یک اصطلاح عمومی است در توصیف هرگونه تحقیق مالی که ممکن است به پیامد حقوقی بینجامد. حسابرسی تقلبات، رشته‌ای تخصصی درون مقوله حسابرسی دادگاهی است. زمینه ساز پیدایش حسابرسی تقلبات، عموماً قوانین و مقررات حاکم بر دنیای پیشگی بوده است که به عنوان نمونه می‌توان به قانون ضدانحصار شرمن در سال ۱۸۹۰، قانون عواید داخلی (قانون مالیات بر درآمد) در سال ۱۹۱۳ و قانون کمیسیون ارز و اوراق بهادار در سال ۱۹۳۴ اشاره کرد (تیموری، ۱۳۸۶، ۴۷ و ۷۶).

پیچیدگی‌های فزاینده فعالیتهای تجاری در محیطی پر از دعاوی حقوقی، سبب افزایش نیازمندی به حسابرسی دادگاهی شده است که عرصه کاربرد آن را می‌توان به بخشهای زیر تقسیم نمود:

الف - تحقیقات شرکتها: شرکتها نسبت به مسائلی که از منابع گوناگون برمی‌خیزد و گمان اعمال خلاف درون شرکت یا بیرون از آن را برمی‌انگیزد واکنش نشان می‌دهند.

ب - پشتیبانی دعاوی: پشتیبانی دعاوی، شامل کارهایی است از قبیل کمک به مشاوران حقوقی در بازرسی و ارزیابی درستی و مبلغ مربوط به موضوعاتی چون:

• از دست رفتن سود،

• دعاوی برخاسته از ساخت و ساز،

• مسئولیت فرآورده‌ای (الزام قانونی سازنده یا فروشنده به جبران

مجموعه‌هایی فراتر از اطلاعات مالی تاریخی شهادت دهند. با توجه به این که انجام دادن این کار در حیطه استانداردهای حسابرسی تعریف نشده است، حرفه برای پاسخ دادن به نیاز استفاده‌کنندگان، مجموعه جداگانه‌ای از استانداردهای شهادت‌دهی را منتشر کرد (Messier, 2003, 9).

استانداردهای شهادت‌دهی، خدمات شهادت‌دهی را بدین گونه تعریف کرده است:

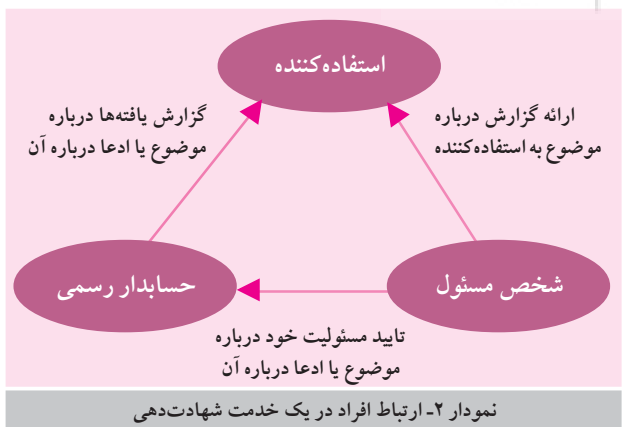
«خدمت شهادت‌دهی عبارت از گزارش فرد حرفه‌ای<sup>۱۴</sup> درباره موضوع<sup>۱۵</sup> یا ادعا درباره موضوعی می‌باشد که مسئولیت آن با فرد دیگری است.»

در ارتباط با این تعریف، اشاره به موارد زیر ضروری است:

- منظور از فرد حرفه‌ای، حسابدار رسمی<sup>۱۶</sup> (CPA) است. در واقع به خاطر این که تفاوت بررسیهای شهادت‌دهی با حسابرسی مشخص شود به جای استفاده از واژه حسابرس از اصطلاح فرد حرفه‌ای استفاده شده است.

- بررسی شهادت‌دهی گسترده‌تر از حسابرسی است به دلیل این که محدود به فعالیتها یا رویدادهای اقتصادی نشده است. در واقع موضوع بررسی شهادت‌دهی، اشکال مختلفی به خود می‌گیرد. همان‌طور که در نمودار ۲ ملاحظه می‌شود در خدمت شهادت‌دهی، سه شخص وجود دارد که عبارتند از:

۱. استفاده‌کننده اطلاعات،
  ۲. شخصی که مسئولیت موضوع یا ادعا درباره آن موضوع را به عهده دارد،
  ۳. حسابدار رسمی (Messier, 2003, 749).
- در ادامه نمونه‌هایی از بررسیهای شهادت‌دهی تشریح شده است که به وسیله حسابرسان انجام می‌شود.



خسارت و آسیبی که به دلیل نقص فرآورده بر خریدار، استفاده‌کننده و حتی شخص دیگر وارد آید، مشاجرات با سهامداران، نقض قراردادها.

ج- موضوعات کیفی: در حوزه جرم‌های کارمندی، همیشه از خدمات حسابداران و حسابرسان در دست‌بندی، ارزیابی و گزارش معاملات مالی مربوط به ادعاهای علیه افراد و شرکتها استفاده شده است. در زمینه موضوعات کیفی، حسابداران و حسابرسان از طریق ادای شهادت در دادگاهها، اهمیت فزاینده می‌یابند.

ه- دعاوی بیمه‌ای: هم در تهیه و هم در ارزیابی دعاوی، چه از جانب بیمه‌شدگان و چه از طرف شرکت‌های بیمه، ممکن است نیاز به کمک حسابرسان دادگاهی باشد تا هم درستی و هم کمیت مورد مطالعه را ارزیابی کنند. مهمترین مسائل در این زمینه، به محاسبه زیانهای توقف کسب و کار، سند وثیقه درستکاری و آسیب دیدگی مربوط است.

د- حکومت: حسابرسان دادگاهی می‌توانند به حکومت کمک کنند تا رعایت قوانین و مقررات، با اطمینان از این که شرکتها از قوانین مربوط تبعیت می‌کنند، تضمین شود (تیموری، ۱۳۸۶، ۷۲-۷۰).

### حسابرسی قانونی

هدف از حسابرسی قانونی<sup>۱۷</sup>، کشف یا جلوگیری از فعالیتهای تقلب‌آمیز<sup>۱۸</sup> است. نمونه‌هایی که ممکن است در مورد آنها حسابرسی قانونی انجام شود عبارتند از:

۱. تقلب واحد تجاری یا کارکنان آن،
۲. اختلاف سهامداران یا شرکا،
۳. زیانهای اقتصادی واحد تجاری.

به عنوان نمونه، در بررسیهای مربوط به تقلب واحد تجاری، حسابرسی ممکن است شامل رهگیری وجوه یا داراییها و بازگرداندن آنها باشد. در مورد بررسی تقلب کارکنان، حسابرسی ممکن است وجود، ماهیت، دامنه و شناسایی عامل تصاحب غیر مجاز داراییها را در برگیرد (Messier, 2003, 17).

### بررسیهای سایر افراد حرفه‌ای<sup>۱۹</sup>

به دلیل اینکه حسابرسان به مستقل بودن مشهور هستند، استفاده‌کنندگان اطلاعات تمایل دارند به اینکه حسابرسان درباره

## گزارش درباره کنترل‌های داخلی<sup>۷</sup>

یکی از مواردی که در سالهای اخیر از حساب‌برسان خواسته شده، گزارش درباره اثربخشی کنترل‌های داخلی موسسات است. کنگره آمریکا در سال ۱۹۹۱، قانون شرکت‌های بیمه حکومت مرکزی<sup>۸</sup> را تصویب کرد. طبق این قانون، مدیریت نهادهای مالی بزرگ ملزم به ارائه گزارش درباره اثربخشی کنترل‌ها شدند. همچنین از حساب‌برسان خواسته شد تا درباره گزارش‌های مدیریت، شهادت دهند (Messier, 2003, 754).

## بررسی اجمالی صورتهای مالی

هدف از بررسی اجمالی صورتهای مالی<sup>۹</sup> این است که حساب‌برسان بتواند بر اساس رسیدگی‌هایی که به مراتب محدودتر از حساب‌بررسی است و تمام شواهد لازم و کافی را برای حساب‌بررسی صورتهای مالی تامین نمی‌کند، اظهار نظر کند که به مورد یا موارد بااهمیتی برخوردار نکرده است که حاکی از انحراف از استانداردهای حسابداری باشد. به دلیل این که دامنه رسیدگی در بررسی اجمالی کمتر از حساب‌بررسی است، به منظور پرهیز از برداشت نادرست از این خدمت، در قرارداد تصریح می‌شود که بررسی اجمالی صورتهای مالی به منزله حساب‌بررسی طبق استانداردهای حساب‌بررسی نیست. در گزارش نیز دامنه کار توصیف می‌شود تا استفاده کننده بتواند از نوع و ماهیت کار انجام شده، شناخت کافی به دست آورد. بنابراین، در گزارش تصریح می‌شود که بررسی اجمالی انجام شده، حساب‌بررسی نیست و روش‌های اجرا شده، اطمینان کمتری را نسبت به حساب‌بررسی فراهم می‌کند و نظر حرفه‌ای حساب‌بررسی نیز اظهار نخواهد شد (بخش ۹۱ استانداردهای حساب‌بررسی).

ممکن است حساب‌برسان احساس کند در صورتی انجام خدمت بررسی اجمالی صورتهای مالی مناسب است که وی خدمت تنظیم اطلاعات مالی یا سایر خدمات حسابداری را برای صاحبکار انجام دهد. صورتهای مالی بررسی شده باید به همراه گزارش حساب‌برسان به تاریخ تکمیل کار بررسی ارائه شود (Ricchiute, 2001, 709).

## اجرای روشهای توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی

اجرای روشهای توافقی می‌تواند شامل روشهای مشخصی درباره هر یک از اقلام یکی از صورتهای مالی (مانند حسابهای پرداختنی، حسابهای دریافتنی، خرید از اشخاص وابسته و سود

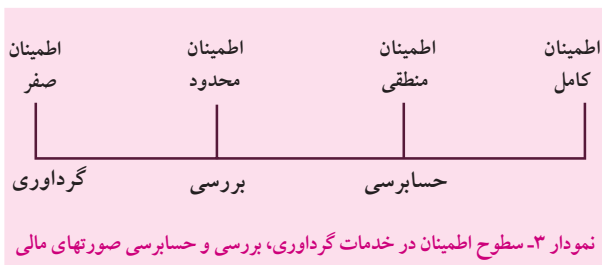
هر یک از بخشهای واحد مورد رسیدگی) یا حتی مجموعه‌ای از صورتهای مالی باشد. هدف از اجرای روشهای توافقی، گزارش یافته‌های عینی ناشی از اجرای روشهای مشخصی با ماهیت حساب‌بررسی است که مورد توافق حساب‌برسان یا هر شخص ثالث ذیربطی قرار گرفته است. در قرارداد، نوع و ماهیت کار توصیف می‌شود و به این واقعیت اشاره می‌گردد که اجرای روشهای توافقی، حساب‌بررسی یا بررسی اجمالی صورتهای مالی نیست. نظریه اینکه حساب‌برسان تنها به گزارش یافته‌های عینی ناشی از اجرای روشهای توافقی بسنده می‌کند، بنابراین هیچ اطمینانی نیز اظهار نمی‌شود بلکه استفاده کننده، یافته‌های گزارش شده توسط حساب‌برسان را شخصاً ارزیابی و بر مبنای آن نتیجه‌گیری می‌کند. گزارش یافته‌های عینی منحصرأ به اشخاصی داده می‌شود که در مورد اجرای این روشها، توافق کرده‌اند زیرا اشخاص دیگر ممکن است به دلیل ناآگاهی از دلایل انتخاب روشهای توافقی، نتایج نادرستی از آن گزارش بگیرند (بخش ۹۲ استانداردهای حساب‌بررسی).

## تنظیم اطلاعات مالی

هدف از تنظیم اطلاعات مالی<sup>۱۰</sup>، به‌کارگیری دانش و تخصص حساب‌برسان در زمینه حسابداری برای گردآوری، طبقه‌بندی و تلخیص اطلاعات مزبور است. در این نوع کار، حساب‌برسان به‌طور معمول اطلاعات تفصیلی را در قالب صورتهایی خلاصه و قابل فهم تجمیع می‌کند بدون آن که الزامی به آزمون درستی مندرجات این صورتهای داشته باشد. حساب‌برسان به همراه اطلاعات مالی تنظیم شده، گزارشی نیز ارائه می‌کند. در قرارداد تنظیم اطلاعات مالی و همچنین گزارش همراه آن، نوع و ماهیت کار تشریح می‌شود و به این نکته اشاره می‌گردد که تنظیم اطلاعات مالی، حساب‌بررسی یا بررسی اجمالی نیست و بنابراین اطمینانی درباره اطلاعات تنظیم شده نیز اظهار نمی‌شود. افزون بر این مورد، تاکید می‌شود که مسئولیت دقیق و کامل بودن اطلاعات ارائه شده به حساب‌برسان برای تنظیم اطلاعات مالی دقیق و کامل، به عهده مدیریت واحد اقتصادی است (بخش ۹۳ استانداردهای حساب‌بررسی).

در واقع این خدمت مستلزم به‌کارگیری رویه‌های حساب‌بررسی نیست ولی ممکن است حساب‌برسان از وجود اشتباه، حذف یا ناکافی بودن اطلاعات ارائه شده توسط مدیریت مطلع شود. در این حالت اگر صاحبکار از فراهم آوردن اطلاعات لازم خودداری کند، حساب‌برسان باید کار تنظیم اطلاعات مالی را رها کند.

این خدمت به دلیل کم هزینه بودن، اغلب توسط موسسه‌های کوچک انجام می‌شود که نه تخصصی در تهیه صورتهای مالی دارند و نه نیازی برای اطمینان از مطابقت صورتهای مالی با اصول پذیرفته شده حسابداری احساس می‌کنند (Ricchiute, 2001, 707).  
**نمودار ۳**، درجه اطمینان حاصل از خدمات تنظیم اطلاعات مالی، بررسی اجمالی و حسابرسی صورتهای مالی را نشان می‌دهد.



همانطور که ملاحظه می‌شود حتی در حسابرسی صورتهای مالی که بالاترین سطح اطمینان را ارائه می‌کند، اطمینان کامل به استفاده‌کننده داده نمی‌شود که این امر به دلیل وجود محدودیتهای ذاتی حسابرسی است که بر توانایی حسابرس در کشف تحریفهای بااهمیت، تاثیر می‌گذارد.

- محدودیتهای مزبور از عواملی چون موارد زیر پدید می‌آید:
- استفاده از رسیدگی نمونه‌ای،
- وجود محدودیتهای ذاتی در هر سیستم حسابداری و سیستم کنترل داخلی (به عنوان مثال، امکان تبانی و جعل)،
- این واقعیت که بیشتر شواهد حسابرسی، متقاعدکننده است نه قطعی (بخش ۲۰ استانداردهای حسابرسی).

### رسیدگی به اطلاعات مالی آتی

اطلاعات مالی آتی یعنی اطلاعات مالی که مبتنی بر مفروضاتی درباره رویدادهای آتی و اقدامات احتمالی واحد مورد رسیدگی است. اطلاعات مالی آتی می‌تواند به شکل پیشبینی، فرضی یا ترکیبی از هر دو باشد.

اطلاعات مالی پیشبینی شده، یعنی اطلاعات مالی آتی تهیه شده بر مبنای مفروضاتی درباره رویدادهای آتی که مدیریت انتظار دارد رخ دهد و اقداماتی که مدیریت در تاریخ تهیه اطلاعات انتظار دارد در آینده انجام دهد (مفروضات بهترین برآورد).

اطلاعات مالی فرضی یعنی اطلاعات مالی آتی که بر اساس یکی از مبانی زیر تهیه شده است:

- مفروضات ذهنی درباره رویدادهای آتی و اقدامات مدیریت که

لزوماً انتظار وقوع آنها نمی‌رود،

- ترکیبی از مفروضات بهترین برآورد و مفروضات ذهنی.

این اطلاعات پیامدهای احتمالی رویدادها و اقدامات را با فرض رخداد آنها در تاریخ تهیه اطلاعات نشان می‌دهد. اگر چه ممکن است شواهدی به منظور پشتیبانی از مفروضات زیربنای تهیه اطلاعات مالی آتی در دسترس باشد اما این شواهد، خود مربوط به آینده است و از این رو به دلیل ماهیت نظری با شواهد معمول قابل دسترسی در حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی متفاوت است؛ بنابراین حسابرس نمی‌تواند درباره تحقق نتایج نشان داده شده در اطلاعات مالی آتی اظهار نظر کند.

در گزارش رسیدگی به اطلاعات مالی آتی تصریح می‌شود که مسئولیت اطلاعات مالی آتی (شامل مفروضات زیربنای آنها) با مدیریت واحد مورد رسیدگی است و نتایج واقعی، احتمالاً متفاوت از پیشبینی خواهد بود. حسابرس در زمان گزارشگری درباره معقول بودن مفروضات مدیریت، معمولاً اطمینان سلبی ارائه می‌کند. با این وجود، اگر حسابرس به اندازه کافی متقاعد شده باشد از اظهار اطمینان مثبت درباره مفروضات منع نشده است. هنگامی که مفروضات کاملاً غیرواقعی بینانه باشد یا حسابرس بر این باور باشد که اطلاعات مالی آتی برای استفاده مورد نظر نامناسب است وی باید از پذیرش کار خودداری یا از آن کناره‌گیری کند (بخش ۳۴۰ استانداردهای حسابرس).

### خدمات اطمینان بخشی

تفاوت عمده بین خدمات شهادت‌دهی و اطمینان بخشی، وجود رقیب برای حسابرسان در انجام خدمات اطمینان بخشی است. به عنوان نمونه، یکی از خدمات اطمینان بخشی، کمک به افراد در تهیه تحقیقات مشتری<sup>۳۱</sup> است که این امر می‌تواند توسط حسابرسان و یا موسسات تحقیقاتی انجام شود در حالی که انجام خدمات حسابرسی و شهادت‌دهی تنها در حیطه اختیارات حسابرسان است (Arenz, Edler & Beasley, 2003, 6).

کمیتة لیوت، خدمات اطمینان بخشی را به شرح زیر تعریف کرده است:

«خدمت اطمینان بخشی، خدمت حرفه‌ای مستقلى است که کیفیت یا نحوه ارائه اطلاعات را برای تصمیم‌گیرندگان ارتقا می‌بخشد.»

در ارتباط با این تعریف، اشاره به موارد زیر ضروری است:

- تعریف شامل اصطلاح **خدمت حرفه‌ای**<sup>۳۲</sup> است که کاربرد قضاوت حرفه‌ای را نشان می‌دهد،
  - بر مستقل بودن تاکید دارد،
  - خدمت اطمینان بخشی را مرتبط با ارتقا کیفیت و یا نحوه ارائه اطلاعات می‌داند. در واقع این خدمت می‌تواند از طریق افزایش اعتماد<sup>۳۳</sup> درباره اتکاپذیری<sup>۳۴</sup>، اعتبار<sup>۳۵</sup>، مربوط بودن<sup>۳۶</sup> و بهنگام بودن<sup>۳۷</sup> اطلاعات، منجر به افزایش کیفیت اطلاعات شود،
  - بر تصمیمگیری تاکید دارد (Messier, 2003, 10).
- جدول ۱**، ارتباط بین خدمات حسابرسی، شهادت دهی و اطمینان بخشی را نشان می‌دهد.
- در ادامه نمونه‌هایی از خدمات اطمینان بخشی که توسط

خدمت	تعریف خدمت	ارزش افزوده به اطلاعات گزارش شده
حسابرسی	گزارش درباره صورتهای مالی برای یک مشتری	۱- قابلیت اتکا ۲- معتبر بودن
شهادت دهی	گزارش درباره یک موضوع یا ادعا درباره آن که مسئولیت آن با فرد دیگری است	۱- قابلیت اتکا ۲- معتبر بودن
اطمینان بخشی	خدمت حرفه ای مستقلی که کیفیت و یا نحوه ارائه اطلاعات را برای تصمیمگیرندگان ارتقا می‌بخشد	۱- قابلیت اتکا ۲- معتبر بودن ۳- مربوط بودن ۴- به موقع بودن

**جدول ۱- ارتباط بین خدمات حسابرسی، شهادت دهی و اطمینان بخشی**

حسابرسان ارائه می‌شود، تشریح شده است.

### خدمت مشاوره ریسک<sup>۳۸</sup>

شرکتها برای موفقیت در اقتصاد نوین باید در زمینه مدیریت ریسک موفق باشند. انجمن حسابداران خبره امریکا برای کمک به افراد در زمینه ارزیابی ریسک شرکتها، خدمت مشاوره‌ای ریسک را به وجود آورده است و از حسابرسان خواسته است تا فرایند مدیریت ریسک شرکتها را ارزیابی کنند و درباره آن گزارش خود را صادر کنند (Messier, 2003, 21).

### خدمت ارزیابی عملکرد

در گذشته برای ارزیابی عملکرد فقط بر معیارهای مالی اتکا می‌شد. به دلیل اینکه معیارهای مالی، شاخصهای گذشته‌نگری<sup>۳۹</sup> هستند، اتکا کردن به صورت انحصاری بر آنها، رفتاری را رواج می‌دهد که ایجاد ارزش درازمدت را فدای عملکرد کوتاهمدت می‌کند. برای جلوگیری از این عمل، **ارزیابی متوازن**<sup>۴۰</sup> به وجود آمد که در آن افزون بر معیارهای مالی، از معیارهای محرک عملکرد

آینده که **شاخصهای راهبردی**<sup>۴۱</sup> نیز نامیده می‌شوند استفاده شد. ارزیابی متوازن از چهار دیدگاه عملکرد را ارزیابی می‌کند که عبارتند از:

۱. دیدگاه مالی<sup>۴۲</sup>،
  ۲. دیدگاه مشتری<sup>۴۳</sup>،
  ۳. دیدگاه فرایندهای داخلی<sup>۴۴</sup>،
  ۴. دیدگاه یادگیری و رشد<sup>۴۵</sup> (Kaplan & Norton, 2001, 87&90).
- در واقع با توجه به اهمیت اندازه‌گیری عملکرد، انجمن حسابداران خبره امریکا، خدمت ارزیابی عملکرد را به وجود آورد تا به مدیریت در زمینه تشخیص و اندازه‌گیری عوامل اصلی موفقیت<sup>۴۶</sup> کمک شود (Messier, 2003, 21).

### خدمت اعتماد بخشی به شبکه<sup>۴۷</sup>

به منظور پاسخگویی به افزایش تقاضا برای اطمینان از تجارت اینترنتی، انجمن حسابداران خبره امریکا و انجمن حسابداران خبره کانادا (CICA)<sup>۴۸</sup> مشترکاً نوعی خدمت به نام اعتماد بخشی به شبکه را ایجاد کردند و اصولی را برای ارزیابی قابلیت اعتماد شبکه تدوین کردند که در **جدول ۲** ارائه شده است.

اگر موسسه‌ای تمام اصول مقرر را برآورده سازد می‌تواند

اصول	تعریف
محرمانه بودن <sup>۴۹</sup>	شبکه از حریم اطلاعات شخصی افراد محافظت می‌کند
ایمنی <sup>۵۰</sup>	دسترسی به سیستم و داده‌های شبکه محدود به افراد مجاز است
اعمال تجاری / صحت معاملات <sup>۵۱</sup>	معاملات به طور صحیح و کامل پردازش شده است
در دسترس بودن <sup>۵۲</sup>	سیستم تجارت الکترونیک زمانی که افراد به آن نیاز دارند قابل دسترسی است

**جدول ۲- اصول ارزیابی قابلیت اتکای شبکه**

**نشان اعتماد بخشی به شبکه**<sup>۴۹</sup> را در شبکه خود نمایش دهد. این نشان، ارائه نمادین<sup>۴۰</sup> از گزارش حسابرسی درباره ادعاهای مدیریت درباره افشای اعمال تجارت الکترونیک است (Arenz, Edler & Beasley, 2003, 6).

### خدمت اعتماد بخشی به سیستم<sup>۴۵</sup>

همان طور که سازمانها برای تعامل با مشتریان و عرضه کنندگان، بیشتر وابسته به فناوری اطلاعات می‌شوند، حیاتی است که سیستم اطلاعاتی شرکتها به شکل اثربخش عمل کند. انجمن حسابداران خبره امریکا و انجمن حسابداران خبره کانادا برای حسابرسان

۱۶- در استانداردهای حسابرسی ایران، به جای اصطلاح حسابدار رسمی از عنوان حسابرس استفاده شده است. ولی تصریح شده است که منظور از حسابرس، الزاماً فرد یا موسسه‌ای نیست که حسابرسی صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی را به عهده دارد. بنابراین به منظور رعایت یکنواختی با استانداردهای حسابرسی ایران، در ادامه مقاله از اصطلاح حسابرس استفاده می‌شود.

- 17- Reporting On Internal Control
- 18- Federal Deposit Insurance Corporation Act of 1991
- 19- Review of Financial Statements
- 20- Compilation of Financial Information
- 21- Customer Surveys
- 22- Professional Service
- 23- Confidence
- 24- Reliability
- 25- Credibility
- 26- Relevance
- 27- Timeliness
- 28- Risk Advisory Service
- 29- Lag Indicator
- 30- Balanced Scorecard
- 31- Lead Indicators
- 32- Financial Perspective
- 33- Customer Perspective
- 34- Internal Processes Perspective
- 35- Learning and Growth Perspective
- 36- Critical Success Factors
- 37- Web Trust Service
- 38- Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)
- 39- Web Trust Seal
- 40- Symbolic Representation
- 41- Privacy
- 42- Security
- 43- Business Practices/ Transaction Integrity
- 44- Availability
- 45- Sys Trust Service
- 46- Infrastructures
- 47- Logical
- 48- Integrity
- 49- Maintainability

#### منابع:

- بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، ترجمه علی، نیکخواه آزاد، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، نشریه ۱۲۱، ۱۳۷۹
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، استانداردهای حسابرسی، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۳
- تیموری، حبیب‌الله، حسابرسی تقلبات و کارشناسی مالی (حسابداری دادگاهی)، چاپ اول، مدیریت بررسیهای فنی و حرفه‌ای سازمان حسابرسی، ۱۳۸۶
- Arens, R., Elder, and M., Beasley, **Auditing and Assurance Services**, Prentice Hall, 2003
- Kaplan. R., and D., Norton, **Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management**, Part I, Accounting Horizon, 15(1): , 2001, pp.87-104
- Messier. W.F., **Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach**, McGraw-Hill, Irwin, 2003
- Ricchiute. D.N., **Auditing and Assurance Services**, South-Western College Publishing, 2001

■ مهدی عالم‌زاده، عضو هیئت علمی دانشگاه پیام نور واحد بیرجند

فرصتی فراهم آورده‌اند تا درباره قابلیت اعتماد سیستمهای اطلاعاتی شامل زیرساختها<sup>۴۶</sup>، نرم‌افزار، کارکنان، رویه‌ها و داده‌ها اظهار نظر کنند. اصول مقرر برای ارزیابی قابلیت اعتماد سیستم اطلاعاتی در جدول ۳ ارائه شده است.

اصول	تعریف
در دسترس بودن	سیستم همواره جهت عملیات و استفاده در سطوح مقرر در بیانیه‌ها یا قراردادها، در دسترس می‌باشد.
ایمنی	سیستم در مقابل دسترسی فیزیکی و منطقی <sup>۴۷</sup> غیرمجاز، محافظت شده است.
صحت <sup>۴۸</sup>	پردازش سیستم کامل، صحیح، به موقع و مجاز است
قابلیت نگهداری <sup>۴۹</sup>	سیستم می‌تواند به طور مستمر به منظور برآورده کردن اصول در دسترس بودن، ایمنی و صحت به روز شود
جدول ۳: اصول ارزیابی قابلیت اتکای یک سیستم اطلاعاتی	

برای اجرای خدمت اعتمادبخشی به سیستم، حسابرس سیستم را با اصول مقرر مقایسه می‌کند و مشخص می‌سازد که چگونه بر سیستم کنترل وجود دارد. سپس اثربخشی کنترلها را مورد آزمون قرار می‌دهد. به منظور دریافت گزارش مقبول، سیستم موسسه باید تمام اصول مقرر را برآورده ساخته باشد. گزارش حسابرسی، مشابه گزارش خدمات اعتمادبخشی به شبکه است با این تفاوت که شامل اظهارات مدیریت درباره اثربخشی کنترلهای سیستم نیز می‌شود (Messier, 2003, 747).

#### پانزده‌گانه:

- 1- Assurance Services
- 2- Information Technology
- 3- Electronic Data Interchange (EDI)
- 4- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- 5- Special Committee on Assurance Services (SCAS)
- 6- Elliott Committee
- 7- Committee On Basic Auditing Concepts
- 8- American Accounting Association (AAA)
- 9- Assertions
- ۱۰- در استانداردهای ایران به جای استفاده از اصول پذیرفته شده حسابداری (GAAP) از اصطلاح استانداردهای حسابداری استفاده شده است.
- 11- Forensic Audit
- 12- Fraudulent Activities
- 13- Other Attest Engagements
- 14- Practitioner
- 15- Subject Matter