

# تحریف‌های ناشی از نواحی خاکستری

نظام‌الدین رحیمیان  
دانشجوی دکتری حسابداری  
فائزه محمدی  
دانشجوی رشته حسابداری

پردازد (Philips, 1996).

تحقیقات تجربی انجام شده در سال‌های اخیر نشان می‌دهد که وقتی حساب‌برسان اجزای شواهد حسابرسی را به طور جداگانه مورد نظر قرار می‌دهند (Jamal et al. 1995) اغلب نمی‌توانند تحریف‌های نواحی خاکستری را به طور صحیح ارزیابی کنند. این تحریف‌ها، هنگامی آشکار می‌شوند که حساب‌برسان بتوانند ارتباط منطقی بین اجزای شواهد حسابرسی برقرار کنند. اگرچه حساب‌برسان بابت این مساله مورد انتقاد قرار گرفته و حتی جریمه شده‌اند، اما بررسی و تحقیق برای شناسایی عوامل تعدیل‌کننده این مشکل، بندرت مورد توجه قرار گرفته و به رغم تنوع راهبردهای بررسی حسابرسی، تحقیقات قبلی اثر این تنوع را روی عملکرد بررسی حسابرسی مورد توجه قرار نداده است (Bamber et al. 1988).

تحقیقات انجام گرفته در زمینه حسابرسی و روانشناسی نشان می‌دهد که عملکرد بررسی حسابرسی، تحت تأثیر دو عامل از محیط بررسی کاربرگ‌ها قرار می‌گیرد.

۱. حساب‌برسان براساس دیدگاه خود نسبت به وجود اشتباه‌های با اهمیت در حساب‌های صاحبکار، طرح حسابرسی را تنظیم و براساس آن فرایند حسابرسی را اجرا

حساب‌برسان حرفه‌ای همواره از ارزیابی صحیح صورت‌های مالی صاحبکاران به عنوان چالش برانگیزترین موضوع حسابرسی یاد می‌کنند. ارزیابی صورت‌های مالی دارای نواحی خاکستری<sup>۱</sup> کار بسیار دشواری می‌باشد، زیرا در این حوزه‌ها، استانداردهای حسابداری رویه‌های مناسبی را به طور واضح مشخص نکرده‌اند (Gibbins and Mason, 1988) در این مقاله، منظور از تحریف‌های ناشی از نواحی خاکستری<sup>۲</sup> اشاره به وضعیتی است که در آن، استانداردهای حسابداری، دارای رویه‌ای مناسب و بدون ابهام نمی‌باشد تا برای رویدادهای اقتصادی یا معاملات خاص به کار رود. به‌عنوان نمونه می‌توان به شناخت درآمد، ارزیابی دارایی‌ها و سرمایه‌ای کردن هزینه‌ها اشاره کرد (AICPA, 1991) با وجود اینکه در استانداردهای حسابرسی، حوزه‌های تحریف ناشی از نواحی خاکستری شناسایی و رهنمودهایی پیرامون این حوزه‌ها به حساب‌برسان ارائه می‌شود، اما در نهایت این استانداردها، حساب‌برسان را به بررسی تمام شواهد حاصل از حسابرسی تشویق می‌کند. این تحقیق قصد دارد به بررسی اثر راهبردهای فرایند بررسی حسابرسی بر شواهد حسابرسی و ارزیابی تحریف‌های ناشی از نواحی خاکستری

خطر عدم کشف تحریف‌های با اهمیت توسط آزمون‌های حسابرسی است.

احتمال خطر ذاتی و احتمال خطر کنترل متفاوت از احتمال خطر عدم کشف می‌باشند. زیرا آنها ناشی از نوع فعالیت و محیط سازمانی صاحبکارند و نمی‌توانند از فرایند حسابرسی تاثیر بپذیرند. حال آنکه احتمال خطر عدم کشف، تحت تاثیر سطح آزمون‌های حسابرسی می‌باشد (AICPA, 1991, AU 312.21) بنابراین، حسابرسان از طریق آزمون‌های حسابرسی، احتمال خطر عدم کشف را تحت تاثیر قرار می‌دهند و بدین ترتیب می‌توانند احتمال خطر حسابرسی را به حداقل ممکن تقلیل دهند.

حسابرسان برای برآورد صحیح میزان احتمال خطر عدم کشف و در نتیجه تعیین سطح آزمون‌های حسابرسی، فرایند برنامه‌ریزی را با ارزیابی میزان احتمال خطر ذاتی آغاز می‌کنند. آنها در ضمن ارزیابی میزان احتمال خطر ذاتی، مسائل دیگری چون محیط سازمانی صاحبکار، صداقت و درستکاری مدیر، گزارش‌های حسابرسی سال‌های گذشته، پیچیدگی فرایند حسابداری صاحبکار و ضریب احتمال اختلاس در دارایی‌های صاحبکار را نیز مورد بررسی و ارزیابی قرار می‌دهند (AICPA, 1991, AU 316.09) حسابرسان بعد از ارزیابی میزان احتمال خطر ذاتی، در پی شناخت سیستم کنترل داخلی صاحبکار برای ارزیابی میزان احتمال خطر کنترل می‌باشند و به بررسی محیط کنترلی صاحبکار، کیفیت سیستم کنترل داخلی طراحی شده، تطابق سیستم اجرایی با سیستم طراحی شده حسابداری و شیوه‌های کنترلی می‌پردازند (Arens & Loebbeck, 1994).

حاصل این بررسی‌ها، احتمال وجود تحریف در صورت‌های مالی صاحبکار را به حسابرسان نشان می‌دهد. اما قبل از انجام آزمون‌های حسابرسی، حسابرسان باید میزان احتمال وجود تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی صاحبکار را ارزیابی کنند. حسابرسان برای انجام این ارزیابی از روش‌های تحلیلی روی مانده حساب‌های گزارش شده توسط صاحبکاران استفاده می‌کنند.

مغایرت زیاد بین مانده حساب‌های برآوردی با میزان واقعی آنها، احتمال وجود تحریف‌های با اهمیت را نشان می‌دهد. مانده حساب‌هایی که به طور قابل

می‌کنند. در واقع دیدگاه حسابرس درباره میزان وجود تحریف‌های با اهمیت بر فرایند بررسی کاربرگ‌های حسابرسی و در نتیجه شناسایی شواهد مربوط به تحریف‌های نواحی خاکستری سایه می‌افکند.

۲. عامل موثر دیگر روی عملکرد بررسی، نحوه سازماندهی فرایند بررسی حسابرسی است.

راهبردهای گوناگون بررسی حسابرسی بر نحوه جمع‌آوری شواهد حسابرسی و ارزیابی آنها اثر می‌گذارد. بر مبنای نتایج حاصل از تحقیقات قبلی، پیش‌بینی می‌شود که این دو عامل در محیط حسابرسی با یکدیگر تعامل داشته و بدین ترتیب، عملکرد حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهند.

حسابرسی صورت‌های مالی به عنوان فعالیت‌های متوالی<sup>۳</sup> تعریف می‌شود که حسابرسان انجام می‌دهند تا بتوانند نسبت به صورت‌های مالی صاحبکار خود اظهار نظر کنند (Felix and Kinney 1982). این فعالیت‌های متوالی شامل سه مرحله اصلی برنامه‌ریزی حسابرسی، انجام آزمون‌های حسابرسی و ارائه گزارش حسابرسی است.

هدف از برنامه‌ریزی حسابرسی، ارزیابی میزان احتمال خطر وجود تحریف‌های با اهمیت قبل از انجام حسابرسی می‌باشد. این ارزیابی بعداً "برای انجام آزمون‌های حسابرسی بکار می‌رود که تحریف‌های با اهمیت را کشف و در نتیجه میزان احتمال خطر عدم کشف را کاهش می‌دهد (AICPA 1991, AU 312.20). حسابرسان در فرایند برنامه‌ریزی از مدل احتمال خطر حسابرسی استفاده می‌کنند که بیانگر ارتباط کلی میان احتمال خطرهای موجود در فرایند حسابرسی می‌باشد (AICPA, 1991, AU 350-48) طبق مدل احتمال خطر حسابرسی، احتمال خطر کلی حسابرسی ترکیبی از احتمال خطر ذاتی، احتمال خطر کنترل و احتمال خطر عدم کشف است. احتمال خطر ذاتی به عنوان توانایی بالقوه یک حساب برای تحریف‌های با اهمیت بیان می‌شود. احتمال خطر کنترل، احتمال خطر عدم کشف تحریف‌های با اهمیت توسط سیستم کنترل داخلی صاحبکار تلقی می‌شود. احتمال خطر عدم کشف، احتمال

شرکای حسابرسی انجام می شود (Ramsay, 1994) همان طور که قبلاً بیان شد، بررسی مقدماتی شواهد، تنها حوزه خاصی از حسابرسی را مورد ارزیابی قرار می دهد. در حالی که، بررسی نهایی، بوجود و ارزیابی شواهد مربوط به حساب‌های صاحبکار و کشف مسائل ناشناخته در کلیه صورت‌های مالی تاکید دارد (Rich et al. 1995).

یک روش بررسی کاربرگ‌های حسابرسی که می‌تواند منجر به کشف مسائل در طول بررسی نهایی گردد، (Bamber et al. 1988) یافتن موارد ضد و نقیض موجود در شواهد حسابرسی است (Moeckel, 1990) تبانی‌ها، مانند به‌کارگیری سیاست‌های حسابداری افزایش دهنده سود، می‌تواند نشانه‌ای از تحریف‌های نواحی خاکستری باشد (Jamal et al. 1995) همچنین بررسی‌کنندگان ممکن است با توجه به وجود حساسیت نسبت به حساب‌هایی با احتمال وقوع تحریف، مسائل را کشف کنند. البته، استانداردهای حسابرسی بیان می‌کند که بررسی‌ها باید به دقت یافته‌های مربوط به حسابرسی، مخصوصاً زمان وجود احتمال وقوع تحریف را مورد ارزیابی قرار دهند. برعکس، هنگامی که بررسی‌ها سطح پایینی از احتمال خطر تحریف‌های با اهمیت را نشان می‌دهد، باید زمان کمتری را برای ارزیابی شواهد حسابرسی صرف کرد (AICPA, 1991, AU 312. 21).

تحقیقات توصیفی حسابرسی نشان می‌دهد که در زمان بررسی شواهد حسابرسی، حساب‌برسان نسبت به احتمال خطر وجود تحریف با اهمیت در حساب‌ها حساس هستند. مخصوصاً "بامبر و همکاران (۱۹۹۸) نشان داده‌اند، حساب‌هایی که مستلزم توجه بیشتر در طی فرایند بررسی کاربرگ‌ها می‌باشند، با استفاده از ابزارهای ارزیابی احتمال خطر، مانند روش‌های تحلیلی شناسایی می‌شوند. همچنین تحقیقات نشان می‌دهد وقتی که روش‌های تحلیلی بیانگر احتمال خطر بالای تحریف باشند، بررسی‌کنندگان زمان زیادی برای ارزیابی شواهد بدست آمده از صورت‌های مالی صرف می‌کنند. برعکس، هنگامی که روش‌های تحلیلی بیانگر وجود احتمال خطر پایین تحریف باشند، زمان کمتری برای ارزیابی شواهد حسابرسی صرف می‌شود (Bamber and Bylinski, 1987).

ملاحظه‌ای نسبت به مانده‌های برآوردی مغایرت دارند (AICPA, 1991, AU. 316.21) حاکمی از وجود تحریف‌های با اهمیت می‌باشد. نتایج حاصل از این روش‌های تحلیلی به عنوان مبنایی برای قضاوت در مورد میزان احتمال خطر تحریف‌های با اهمیت قبل از انجام حسابرسی یا احتمال خطر تحریف بکار می‌رود و حساب‌برسان را در تنظیم طرح حسابرسی یاری می‌کند (به نمایشگر یک مراجعه فرمایید).

طرح حسابرسی، ماهیت، زمان‌بندی و میزان آزمون‌های حسابرسی را مشخص می‌کند و شامل شیوه‌های آزمون کارایی سیستم کنترل داخلی و نیز کسب شواهد حائز اهمیت درباره امکان وجود تحریف‌های با اهمیت نیز می‌باشد. اگر بررسی سیستم کنترل داخلی بیانگر وجود کنترل‌های داخلی قوی باشد حساب‌برسان میزان آزمون‌های حسابرسی را کاهش می‌دهند. اما اگر آزمون‌های کنترل، عدم کارایی مناسب سیستم کنترل داخلی را نشان دهند، حساب‌برسان با انجام آزمون‌های حسابرسی، فرایند حسابرسی را پیش می‌برند (AICPA, 1991, AU316. 21).

بعد از تنظیم طرح حسابرسی، انجام حسابرسی آغاز می‌شود. در مرحله آزمون‌های حسابرسی، اعضای تیم حسابرسی باید آزمون‌های حسابرسی را با توجه به طرح حسابرسی انجام دهند تا با گردآوری شواهد لازم بتوانند ارزیابی صحیحی از صورت‌های مالی صاحبکار ارائه و همچنین میزان احتمال خطر عدم کشف را تا سطح مطلوبی کاهش دهند. برای هر حساب، اعضای تیم حسابرسی باید شواهد به‌دست آمده در طول آزمون‌های حسابرسی را در کاربرگ‌ها گردآوری کنند تا نسبت به وجود یا عدم تحریف‌های با اهمیت در آن آگاهی یابند (Arens and Loebbecke, 1994) پس از اتمام آزمون‌های حسابرسی، کاربرگ‌های حسابرسی جمع‌آوری شده و برای اطمینان از تنظیم کامل و صحیح آنها توسط سرپرست حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرند (Ramsay, 1994).

بررسی نهایی کاربرگ‌های حسابرسی

بررسی نهایی کاربرگ‌های حسابرسی توسط اعضای با تجربه تیم حسابرسی شامل حساب‌برسان ارشد، مدیران و

بررسی نهایی حسابرسی بر مطالعه و گردآوری شواهد حسابرسی از آزمون جزئیات مانده حساب‌ها تاکید دارد. هدف از این بررسی، کشف مسائل ناشناخته مرتبط با صورت‌های مالی است و شاید از طریق ارتباطی منطقی میان شواهدی صورت پذیرد که نشان‌دهنده مسائلی مانند تحریف نواحی خاکستری است (Jamal et al. 1995). بنابراین، فرایند شناختی در بررسی نهایی کاربرگ حسابرسی شامل مطالعه، یکپارچه‌سازی و ارزیابی یافته‌های حسابرسی می‌باشد (Bamber et al. 1988).

تحقیقات قبلی وجود سه مرحله وابسته به هم شامل شناسایی، گردآوری و ارزیابی را در فرایند شناختی حسابرسی نشان داد و محققان در تحقیق خود، تجزیه و تحلیل پروتکل شفاهی<sup>۵</sup> را انجام دادند که در آن، از حسابرسان حرفه‌ای خواسته شده بود تا براساس مجموعه‌ای از نسبت‌های صورت‌های مالی، فرضیه‌ای ارائه دهند که دلیل تغییر غیر منتظره در نسبت‌ها چیست؟ تحقیق مزبور از نسبت‌های دارای اشتباه آغاز شد تا معیارهایی ارائه دهند که در مقابل آن‌ها بتوانند عملکرد حسابرسان را مورد ارزیابی قرار دهند. تجزیه و تحلیل پروتکل شفاهی نشان می‌دهد که سه گام کلیدی برای کارایی عملکرد وجود دارد. در این تحقیقات، حسابرسان، به طور موفقیت‌آمیزی، اولاً اطلاعاتی را شناسایی کردند که مرتبط با ارائه فرضیه صحیح بود و ثانیاً، حسابرسان اطلاعات بدست آمده از شواهد را گردآوری کردند. نهایتاً، حسابرسان این شواهد گردآوری شده را به منظور تدوین و ارزیابی فرضیه صحیح به کار بردند. علت اینکه چرا برخی از حسابرسان نتوانستند فرضیه صحیح را ارائه دهند، عدم شناسایی و یا گردآوری اطلاعات نسبت‌های مالی تشخیص داده شد. در نتیجه، شناسایی و گردآوری شواهد حسابرسی برای ارزیابی صحیح علت نوسان‌ها در نسبت‌های مالی ضروری است. اگرچه نسبت‌های صورت‌های مالی بخشی از شواهد مورد آزمون در طی فرایند بررسی نهایی را تشکیل می‌دهد، عمده شواهد حسابرسی به صورت اسناد و مدارک در کاربرگ حسابرسی ثبت می‌شوند (Rich et al. 1995). در نتیجه، فعالیت‌های شناخت پردازش اسناد و مدارک از اهمیت

خاصی برخوردار هستند. اگر چه تعداد کمی از تحقیقات حسابداری، این فرایندها را مورد آزمون قرار داده‌اند (Moeckel, 1991). بسیاری از تحقیقات در زمینه روانشناسی هم مطالعه اسناد و مدارک و سایر اشکال متن را مورد بررسی قرار داده است که دقیقاً با شیوه گردآوری اسناد و مدارک کاربرگ‌های حسابرسی مطابقت دارد (Guthrie, 1988).

گوتری (1998) مدلی از فعالیت‌های شناختی تدوین و آزمون کرد که شامل خواندن این اشکال از متن می‌شود. بررسی وی بیانگر مجموعه‌ای از فرایندهای شناختی مشابه با نتایج تحقیقات بیگز و بامبر (1991) می‌باشد. مخصوصاً گوتری (1988) فرض کرده است که فرد بعد از آن که هدفی را برای مطالعه تعیین و بر مبنای آن موارد مناسب را انتخاب کرد، در صدد شناسایی اطلاعاتی است که برای تحقق هدف مورد نظر مفید باشد. بعد، این اطلاعات با اطلاعات قبلی بدست آمده یکپارچه (تلفیق) می‌شود و نهایتاً برای دستیابی به مقتضیات هدف به کار می‌رود. او در مجموعه‌ای از آزمون‌ها نشان می‌دهد که این مراحل اختلاف قابل ملاحظه‌ای در عملکرد مطالعه اسناد و مدارک ایجاد می‌کنند. اگرچه افراد به سختی با مرحله یکپارچه‌سازی مواجه می‌شوند، عملکرد آنها بر مجموعه آزمون‌ها هماهنگ با اموری است که شامل یکپارچه‌سازی و ارزیابی هدف است (Guthrie, 1988).

در بررسی نهایی حسابرسی، این مساله در جایی رخ می‌دهد که حسابرسان شواهد حسابرسی را با هدف ارزیابی مسائل بحث‌برانگیز آزمون می‌کنند. این مدل شامل شناسایی، یکپارچه‌سازی و ارزیابی شواهد می‌باشد.

با در نظر گرفتن تشابهات موجود در بررسی نهایی حسابرسی در بررسی‌های انجام گرفته، به نظر می‌رسد که چارچوب مفید برای ارزیابی عملکرد بررسی کاربرگ شامل سه مرحله باشد که در نمایشگر ۲ نشان داده شده است. بررسی‌ها، شواهدی را شناسایی می‌کنند که بیانگر تحریف‌های ناشی از نواحی خاکستری باشند و شواهد بدست آمده را با هم تلفیق کنند. این دو مرحله منجر به ارائه شواهد کامل درباره وجود تحریف‌های با اهمیت، شده و سپس در مرحله سوم این شواهد برای ارزیابی این موضوع

به کار می‌روند که آیا صورت‌های مالی به‌طور با اهمیتی تحریف شده‌اند.

این توصیف براهمیت مراحل شناسایی و گردآوری شواهد برای ارزیابی نهایی صورت‌های مالی تاکید دارد که تحریف‌های ناشی از نواحی خاکستری را مشخص می‌کند. در صورتی که بررسی‌ها نتوانند اجزای شواهد وقوع تحریف‌ها را شناسایی کنند، گردآوری این اطلاعات ناقص و در نتیجه حسابرس در ارزیابی صورت‌های مالی گمراه می‌شود.

راهبردهای بررسی نهایی

بسیاری از حسابرسان در بررسی نهایی کاربرگ‌های حسابرسی شواهد مربوط به حساب‌های با احتمال خطر بالا را در ابتدای فرایند بررسی و شواهد مربوط به حساب‌های دارای احتمال خطر پایین را در پایان فرایند بررسی آزمون می‌کنند. هنوز بسیاری از حسابرسان نیز بررسی حسابرسی را بر مبنای استنباط خود درباره احتمال خطر تحریف انجام نمی‌دهند و ممکن است بررسی کاربرگ‌ها را به ترتیب گردآوری انجام دهند. تجزیه و تحلیل راهبرد بررسی نهایی نشان می‌دهد که دو عامل، عملکرد بررسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد:

۱) استنباط بررسی‌کنندگان درباره میزان احتمال خطر تحریف.

۲) نحوه سازماندهی بررسی.

تحقیقات قبلی حسابرسی نشان می‌دهد که دیدگاه حسابرس درباره احتمال خطر تحریف بر شناسایی شواهد مربوط به تحریف‌های نواحی خاکستری اثر می‌گذارد. مخصوصاً این تحقیقات نشان می‌دهد هنگامی که حسابرسان در طی فرایند بررسی در می‌یابند که حساب خاصی دارای احتمال خطر بالایی از تحریف با اهمیت است، با دقت شواهد حسابرسی مربوط به این حساب را مورد بررسی قرار می‌دهند (Bamber and Bylinski, 1987, Bamber et al. 1988). با افزایش دقت در بررسی، احتمال شناسایی تحریف‌ها افزایش می‌یابد (Sprinkle and Tubbs 1995). همچنین تحقیقات قبلی حسابرسی، نشان می‌دهد که نحوه سازماندهی فرایند بررسی، گردآوری

شواهد را تحت تاثیر قرار می‌دهد (Ricchiuti, 1992).

اما در تحقیق روانشناسی در مورد فهم و درک متون، مبنایی برای تدوین فرضیه‌هایی درباره امکان همکاری متقابل میان استنباط درباره میزان احتمال خطر تحریف و سازماندهی بررسی‌ها، ارائه می‌دهد. این تحقیق نشان می‌دهد که درک خواننده از متن می‌تواند به آگاهی وی نسبت به وجود اطلاعات با اهمیت در متن و همین‌طور نحوه سازماندهی اطلاعات در متن بستگی داشته باشد. روانشناسان معتقدند که اهمیت اطلاعات دریافتی مشابه با دیدگاه حسابرس در مورد احتمال خطر تحریف می‌باشد (Voss et al. 1982) زیرا با افزایش میزان احتمال خطر تحریف کسب شواهد حسابرسی، درباره وقوع تحریف‌ها با اهمیت‌تر می‌شود (Sprinkle and Tubbs, 1995) علاوه بر این، نحوه سازماندهی اطلاعات متن، قابل مقایسه با نحوه سازماندهی بررسی نهایی کاربرگ‌های حسابرسی می‌باشد. به‌رغم وجود این تشابهات در درک و فهم متن و محیط‌های بررسی حسابرسی، تفکیک اثرات اهمیت اطلاعات دریافتی مرتبط با سازماندهی آن اطلاعات، در این دو زمینه متفاوت می‌باشند. مخصوصاً، در مورد درک و فهم متن، این دو عامل اشتباه گرفته می‌شوند (Voss et al. 1982) زیرا اغلب خوانندگان فکر می‌کنند اطلاعات با اهمیت در قسمت‌های اولیه متن جای دارند (Kieras, 1980)، در نتیجه، عملاً اطلاعات با اهمیت را در ابتدای متن سازماندهی می‌کنند. اما در مورد فرایند بررسی حسابرسی، کاربرگ‌ها به ترتیب اهمیت، جمع‌آوری نمی‌شوند. در نتیجه، بررسی‌کنندگان این استنباط را ندارند که شواهد بدست آمده در ابتدای فرایند بررسی برای شناسایی تحریف‌های نواحی خاکستری حائز اهمیت است. بنابراین، در مورد بررسی‌های حسابرسی، اهمیت اطلاعات دریافتی مستقل از نحوه سازماندهی متن می‌باشد (Franks et al. 1982).

تحقیق درباره تحریف نواحی خاکستری

در تحقیق فیلیپس (۱۹۹۶) بررسی نهایی روی شواهد بدست آمده در طول اجرای حسابرسی توسط ۱۰۰ حسابرس صورت گرفت. در میان شواهد، مواردی مشاهده شد که بیانگر وجود تحریف متن از نواحی خاکستری در



# معرفی موسسات حسابرسی عضو انجمن حسابداران خبره ایران

در اجرای مصوبه شورایی عالی انجمن حسابداران خبره ایران و به استناد ماده ۱۰ اساسنامه انجمن بدین وسیله موسسات حسابرسی عضو انجمن حسابداران خبره ایران که حداکثر ششگانه آنها حسابداران مستقل عضو انجمن می باشند، به شرح زیر و به ترتیب الفبا معرفی می گردند.

## فهرست

- ۱- آژمودگان
- ۴- آژمون
- ۵- آژمون سامانه
- ۶- آریاروش
- ۲- امجدتران سپاهان
- ۳- ایران مشهود
- ۷- اصول پایه فراگیر
- ۸- آریان فراز
- ۹- اراکان سیستم
- ۱۰- بهراد مشار
- ۱۱- بیات رایان
- ۱۲- بیداران
- ۱۳- به روز آوران ژرف اندیش
- ۱۴- تدوین و همکاران
- ۱۵- تلاش ارقام
- ۱۶- حسابرسیین
- ۱۷- خبره
- ۱۸- دایارایان
- ۱۹- دش و همکاران
- ۲۰- رایمند و همکاران
- ۲۱- سخن حق
- ۲۲- سپاهان تراز
- ۲۳- فراز مشار
- ۲۴- ممیز
- ۲۵- تواندیشان
- ۲۶- همیار حساب

## انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۸۹۰۲۹۲۶

۸۸۹۰۵۹۲۰

فاکس ۸۸۸۹۹۷۲۲

FMail: Anjoman@systemgroup.net

info@iranianica.com

## موسسه حسابرسی آژمودگان

- مهاد آل علی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- فرهاد فرزاد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عبدالمجید قنبریز (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات حسابداری، مشاوره ای و طراحی سیستم های مالی - نظارت بر انور صنفه  
تلفن: ۸۸۷۵۷۳۴۰ - ۸۸۸۰۲۶۳۹ - ۸۸۸۰۳۴۶۵  
فاکس: ۸۸۷۵۷۳۴۱  
نشانی: خیابان کریمخان زند - خیابان حافظ شماره ۷۰۱ - طبقه چهارم صندوق پستی: ۱۴۳۳۵-۷۹۷

## موسسه حسابرسی آژمون

- فریدون کشانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- جواد گوهرزاد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیدکمال موسوی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، طراحی سیستم، نرم افزار و مشاوره مالی و مالیاتی  
تلفن: ۸۸۰۰۰۸۷۱  
فاکس: ۸۸۰۱۲۳۱۵  
نشانی: کارگر شمالی، ۴۴۶، طبقه دوم  
صندوق پستی: ۱۴۳۹۵/۷۱۶  
Email: Azmoon\_co@yahoo.com

## موسسه حسابرسی امجد

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمدحسین واحدی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- اصغر بهنیا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عباس اسماعیلی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی و مالیاتی، بازرسی قانونی، مشاوره ای، مدیریت مالی، طراحی و یادسازی سیستم های مالی، دفتر تهران: خیابان ولیعصر، پلاک ۱۱۱، ساختمان جم، شماره ۱۴۷۹، طبقه چهارم، واحد یک  
تلفن: ۰۲۱.۲۲۰۱۲۹۳۱  
فاکس: ۰۲۱.۲۲۰۱۲۹۳۲  
دفتر اصفهان: میدان آزادی، خیابان آزادگان، کوی کارگران، ساختمان ۲۰، طبقه سوم، واحد ۶  
تلفن: ۰۳۱۱.۶۶۲۱۳۲۵  
فاکس: ۰۳۱۱.۶۶۲۸۹۹۲  
صندوق پستی اصفهان ۱۹۹-۸۱۶۴۵  
http://www.amjad.ir  
info@amjad.ir

## موسسه حسابرسی آژمون سامانه

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- عبدالرضا (فرهاد) نوربخش (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علی اصغر نجفی مهری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین قاسمی روچی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و مدیریت و طراحی، استقرار سیستم های مالی و ارزیابی سهام  
نشانی: خیابان بهار شیراز تقاطع سه رودی جنوبی شماره ۹۷ واحد ۸  
تلفن: ۷۷۵۳۷۹۴۴ - ۷۷۶۳۷۷۳۰  
فاکس: ۷۷۵۲۷۴۵۸ - صندوق پستی: ۱۵۷۴۵/۱۴۹  
نشانی: میدان آرژانتین، خیابان زاگرس، شماره ۵ واحد ۲  
تلفن: ۸۸۷۹۸۴۸۱

## ایران مشهود

موسسه حسابرسی و خدمات مالی و مدیریت  
عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمدرضا گلچین پور (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علیرضا عطفی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیدعباس اسمعیل زاده پاکدامن (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدصادق حشمتی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره ای مالی و مدیریت و طراحی سیستم های مالی و ارزیابی سهام  
تلفن: ۸۸۷۹۱۴۳۷ - ۸۸۷۹۱۴۳۷ - ۸۸۷۸۵۷۶۵  
فاکس: ۸۸۷۹۱۴۷۰  
نشانی: خیابان وحید دستگردی (ظفر) - بین خیابان آفریقا و بزرگراه مدرس - پلاک ۲۴۸ - طبقه چهارم صندوق پستی: ۱۴۱۵۵ - ۴۸۹۹  
دفتر اهواز: فلکه سوم کیانپارس، خیابان اردیبهشت، پلاک ۳۲، طبقه سوم، تلفن: ۰۶۱۱-۳۳۳۶۶۲۵  
Email: info@iranmashhood.com  
Website: www.iranmashhood.com

## آریاروش

موسسه حسابرسی آریاروش  
عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- حبیب جامعی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیدمحمد بزرگزاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مجتبی غلامی (حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره ای و مدیریت، طراحی سیستم های مالی و اصلاح حساب  
تلفن: ۸۸۵۱۶۴۴۶  
نشانی: تهران: سعدخندان ابتدای سه رودی شمالی، خیابان شهید کوروش مهاجر، شماره ۷ واحد ۵  
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۷۹۱۹

## معرفی موسسات حسابرسی

عضو انجمن حسابداران خبره ایران





## موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت اصول پایه فراگیر

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- ابراهیم موسوی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسن صالح آبادی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- هوشنگ منوچهری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۸۴۲۳۵۲۴ - ۸۸۴۱۱۵۰۵  
فاکس: ۸۸۴۲۳۵۳۴ - ۸۸۴۱۱۵۰۵  
نشانی: خیابان مطهری - جنب باشگاه بانک سپه  
پلاک ۴۳ طبقه ۴  
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵ - ۵۹۳۵

## موسسه حسابرسی ارکان سیستم

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمد شو قیان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عبدالله شفاعت (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- جبرائیل بهاری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی (به همراه نرم‌افزارهای مالی)  
تلفن: ۲ و ۸۸۸۰۴۹۴۱ فاکس: ۸۸۸۰۴۹۴۰  
دفتر مرکزی: تهران، خیابان ولیعصر، نرسیده به خیابان فاطمی، خیابان شهید حمید صدر پلاک ۳۸ طبقه دوم آپارتمان شماره ۱۰  
دفتر تبریز: خیابان امام سهرامی طالقانی، مجتمع خدمات تجاری سهند طبقه دوم واحد ۸  
تلفکس: ۰۴۱۱ - ۵۵۳۳۵۷۰  
Email: m\_shoghian@yahoo.com

## موسسه حسابرسی بیات رایان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- منوچهر بیات (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- ابوالقاسم مرآتی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عبدالحسین رهبری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: طراحی سیستم (نرم‌افزار) مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابداری، خدمات حسابرسی عملیاتی و مالیاتی  
تلفن: ۸۸۵۰۴۵۸۶-۸  
فاکس: ۸۸۵۰۲۰۴۵  
نشانی: خیابان مطهری - بین کوه نور و دریای نور - شماره ۲۳۹ - طبقه دوم  
Email: kpmg-br@parsonline.net  
Kpmg-br@neda.net

## موسسه حسابرسی آریان فراز

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- مهدی سوادلو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- داریوش امین‌نژاد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمود رضا ناظری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی و بازرسی قانونی، حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، ارائه خدمات مالی و مشاوره‌ای، طراحی سیستم‌های مالی، ارزیابی سهام و حسابرسی داخلی.  
تلفن: ۸۸۵۲۱۹۰۷ - ۸۸۷۵۲۶۳۱  
فاکس: ۸۸۵۲۱۹۰۶  
نشانی: تهران - خیابان دکتر بهشتی، میدان تخته‌چینی، خیابان صابونچی، کوچه دوم (اداشی)، پلاک ۵، واحد ۷، کد پستی: ۱۵۳۳۳۵۴۱۹

## موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت بهراد موشار

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- مهربان پرویز (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- فریده شیرازی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- بهروز ابراهیمی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- شیرین مشیر فاطمی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- رضا یعقوبی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی.  
تلفن: ۸-۸۸۳۲۶۵۲۷ فاکس: ۸۸۳۰۹۴۹۰  
نشانی: تهران - خیابان مطهری خیابان فجر (جم سابق) پایین تر از کانون زبان پلاک ۲۹ طبقه دوم  
صندوق پستی ۱۵۸۷۵/۵۵۵۱  
کد پستی ۱۵۸۹۷۸۳۱۱۶  
Email: info@behradmoshar.com

## موسسه حسابرسی بیداران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- عباس اسرار حقیقی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
  - یدالله امیدواری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
  - حسین فرج‌اللهی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، طراحی سیستم‌های مالی، مشاوره مالی و مالیاتی، ارزیابی سهام  
تلفن: ۸۸۸۳۵۲۰۷ - ۸۸۸۲۹۷۶۱ - ۸۸۸۲۹۱۱  
فاکس: ۸۸۸۳۱۶۸۱  
نشانی: شمال میدان هفت‌تیر، خیابان زیرک‌زاده، شماره ۲۲، طبقه اول

## موسسه حسابرسی به‌روز آوران

### ژرف‌اندیش

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- حمید طباطبائی زاده فشارکی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علیرضا مسعود خورشیدی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عبدالناصر احمدیان (حسابدار رسمی)
- داریوش فارسی‌منش (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی صورت‌های مالی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، خدمات مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابرسی داخلی، ارزیابی سهام  
تلفن: ۲۲۲۲۸۴۴۵ - ۲۲۹۱۳۲۴۰ فاکس:  
نشانی: خیابان شریعتی، نبش بلوار میرداماد، ساختمان ۲۰۰۰، طبقه دوم، واحد ۱۰

## انجمن حسابداران خبره ایران



تلفن‌های: ۸۸۹۰۲۹۲۶

۸۸۹۰۵۹۲۰

فاکس: ۸۸۸۹۹۷۲۲

Email: Anjoman@systemgroup.net

info@iranianica.com



### موسسه حسابرسی

#### دش و همکاران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- بهروز دارش (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سید حسین عربزاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- میلتن ایوان کریمیان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و مالیاتی، اصلاح حساب، ارزیابی سهام، طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۶۶۹۴۵۴۶۷-۶۶۹۴۵۴۶۵  
فاکس: ۶۶۴۲۹۹۷۱  
نشانی: تهران- خیابان جمالزاده شمالی بالاتر از بلوار کشاورز روپرویی بانک ملی شماره ۲۵۳  
صندوق پستی: ۱۴۱۸۵/۴۸۷  
Email: Dash\_Co@neda.net

### موسسه حسابرسی

#### رایمند و همکاران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- عباسعلی دهدشتی نژاد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- فریبرز امین (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- همایون مشیرزاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و مالیاتی، اصلاح حساب  
تلفن: ۸۸۸۰۳۰۴۴  
فاکس: ۸۸۹۰۳۴۹۶  
نشانی: تهران - خیابان زرتشت غربی، پلاک ۳۲  
طبقه پنجم  
Email: rymand@rymand.com



### راهنمای موسسات حسابرسی

#### عضو انجمن حسابداران

#### خبره ایران

۸۸۹۰۵۹۲۰-۸۸۹۰۲۹۲۶

### موسسه حسابرسی خبره

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- داود خمارلو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- نعمت‌اله علیخانی‌راد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیاوش سهیلی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۸۸۰۴۵۱۹-۲۱  
فاکس: ۸۸۹۰۲۳۲۰

نشانی: خیابان ولیعصر، کوی پزشکیپور (شمال فروشگاه قدس) شماره ۲۳ کدپستی: ۱۵۹۴۸

### موسسه حسابرسی و خدمات مالی

#### دایاریان



عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- علی امانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- غلامحسین دوانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عبدالحسین فرزاد (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی بازرسی قانونی، مشاوره مدیریت مالی، طراحی و پیاده‌سازی سیستم مالی، نظارت مالی و حسابداری و مالیاتی، نظارت بر امور تصفیه  
تلفن: ۸۸۵۲۸۶۰۰  
فاکس: ۸۸۷۳۹۰۵۶

نشانی: خیابان شهیدبهبشتی، خیابان سرفراز، خیابان هفتم، شماره ۵۰، طبقه دهم  
صندوق پستی: ۱۵۷۴۵-۹۴۷  
Email: DAYA RAYAN@apadana.com

### موسسه حسابرسی تدوین و همکاران

#### ERNST & YOUNG INTERNATIONAL

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- احمد ثابت مظفری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- ابوالقاسم فخاریان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علیرضا خالقی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی - حسابرسی مالیاتی - بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸-۸۸۷۸۲۰۹۶ فاکس: ۸۸۸۸۶۱۵۰  
نشانی: خیابان ولیعصر، پائین تر از میدان ونک، پلاک ۱۲۷۹/۱

صندوق پستی: ۱۹۳۹۵/۳۱۴۹  
Email: tadvinco@mail.dci.co.ir

### موسسه حسابرسی تلاش ارقام

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- حسن خدایی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- فیروز عربزاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- خلیل گنجی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای مالی و مالیاتی، اصلاح حساب، ارزیابی سهام و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۸۷۷۸۸۱۱ فاکس: ۸۸۸۷۲۷۵۴

دفتر تهران: خیابان گاندی، خیابان بیستم، شماره ۱۸، واحد ۶  
دفتر تبریز: خیابان ولیعصر، خ کریم خان، خیابان شهیدآزادینا، بن بست رهی  
تلفن: ۳۳۱۲۷۷۸ فاکس: ۳۳۳۰۵۵۵

### حسابرسین

#### موسسه حسابرسی و بهبود سیستم‌های مدیریت

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- حسن اسمانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- منوچهر زندی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- منیره آریانی‌پور (حسابدار رسمی)
- مصطفی خادم‌الحسینی (حسابدار رسمی، حسابدار مستقل)
- ابوالفضل بیظامی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۸۷۲۱۲۶۹، ۸۸۷۱۹۷۴۳، ۸۸۷۲۶۵۱۸  
نشانی: خیابان قائم مقام فرامانی، ساختمان ۲۱۶، طبقه سوم، واحد ۲۶  
Email: hesabresin@rayankoosh.com





۲۵ موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

نواندیشان

عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- سورن آیفوس (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
  - غلامعلی رشیدی (حسابدار رسمی)
  - کار و هوانسیان فر (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- خدمات: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی و حسابداری صنعتی  
تلفن: ۸۸۳۰۲۳۱۶ فاکس: ۸۸۴۱۲۲۷  
نشانی: خیابان میرزای شیرازی، نیش خیابان کامکار ساختمان ۸۳، آپارتمان ۱۶، کدپستی: ۱۵۸۵۷  
Email : nouandishan@yahoo.com



همیار حساب

۲۶ موسسه حسابرسی و خدمات مالی

عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- نریمان شعبانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مسعود مبارک (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدتقی سلیمان‌نیا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۸۷۷۴۱۴۱ - ۸۸۸۷۴۳۰۸  
فاکس: ۸۸۷۹۰۸۹۹  
نشانی: تهران - میدان ونک، خیابان ونک، پاساژ ونک، طبقه اول، آپارتمان شماره ۱۰۷  
صندوق پستی: ۱۴۱۵۵/۱۶۴۳  
Email : Hamyar@iranianica.com

۲۳ موسسه حسابرسی

فراز مشاور

عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- پرویز صادقی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- نریمان ایلخانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- اصغر عبدالهی تیرآبادی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی، بازرسی قانونی، خدمات حسابداری، ارزیابی سهام  
تلفن: ۸۸۸۹۴۴۶۸ - ۸۸۸۹۲۰۳۶  
فاکس: ۸۸۹۰۰۵۲۸  
نشانی: تهران - ولیعصر نیش استاد مطهری کوچه افتخار پلاک ۱۲ طبقه دوم کدپستی: ۱۵۹۵۸

۲۴ موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

ممیز

عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمدنبی ناهی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین سیادت‌خو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سعید سینائی مهریانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۸۹۰۱۵۴۷، ۸۸۸۹۵۳۷۷  
فاکس: ۸۸۸۰۲۹۰۱، ۸۸۹۰۷۶۷۹  
نشانی: خیابان کریم‌خان زند، خیابان آبان جنوبی، خیابان سپند، پلاک ۹۲، طبقه سوم، واحد ۶، کدپستی: ۱۵۹۸۶۸۵۵۱۷

۲۱ موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

سخن حق



عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- شهره شهلائی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- هوشنگ خستونی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- اسداله نیلی‌اصفهانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره در زمینه امور بانک، بیمه، فن‌آوری اطلاعاتی  
تلفن: ۸۸۷۹۴۶۴۶  
تلفاکس: ۸۸۷۹۴۹۲۸  
صندوق پستی: ۴۱۷۵ - ۱۴۱۵۵  
نشانی: میدان آرژانتین، اول بزرگراه آفریقا، روبروی پارکینگ بیهقی، پلاک ۹، بلوک ب، واحد شماره ۳  
پست الکترونیک: info@sokhanehagh.com  
www.sokhanehagh.com

۲۲ موسسه حسابرسی سپاهان تراز

عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- سیدامیر حسین ابطی نائینی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عباس صیبری کبریانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیدشهریار نوریان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مهران پوریان (حسابدار رسمی)
- علیرضا جعفری‌نسیب (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی و بازرسی قانونی، حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، مشاوره مدیریت مالی، طراحی و پیاده‌سازی سیستم مالی، خدمات مالی و حسابداری و مالیاتی، ارزیابی سهام، نظارت بر امور تصفیه تهران: بلوار میرداماد، خیابان شهید بهزاد حصار (رازان جنوبی)، بن بست بیست و یکم، پلاک ۴ طبقه دوم  
تلفن: ۲۹۰۳۷۵۸۹ - ۲۲۲۷۶۳۳۸  
فاکس: ۲۲۲۷۶۳۳۸  
اصفهان: خیابان آزادگان (سعادت آباد) شماره ۹، طبقه دوم  
تلفن: ۰۳۱۱-۶۶۹۹۴۹۴-۶۶۹۹۵۹۵  
فاکس: ۰۳۱۱-۶۶۸۷۶۰۰

www.sepahantraz.com  
info@sepahantraz.com

راهنمای موسسات حسابرسی

۸۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۸۹۰۲۹۲۶

(تجربی) فرایند بررسی حسابرسی کمک می‌کند. موسسات حسابرسی فرایند بررسی را به عنوان گام‌نهایی برای شناسایی تحریف‌های کشف نشده تلقی می‌کنند Rich et al. 1995, Akresh et al. 1988 و باید عواملی را شناسایی کنند که منجر به کارایی فرایند بررسی حسابرسی می‌شود (Libby and Trotman, 1993). این تحقیق نشان می‌دهد که چگونه دو عامل موجود در محیط بررسی کاربرگ‌های حسابرسی شامل استنباط درباره احتمال خطر تحریف و راهبردهای سازماندهی فرایند بررسی، بایکدیگر ترکیب می‌شوند تا عملکرد بررسی را تحت تاثیر قرار دهند. علاوه بر این، نتایج حاصل از تحقیق نشان می‌دهد آن راهبرد بررسی، کارا و موثر است که در آن حسابرس ابتدا حساب‌های با احتمال خطر بالای عدم کشف را مورد بررسی قرار دهد. لذا این تحقیق شیوه‌های عملی را به حسابرسان معرفی می‌کند، که کارایی حسابرسی را افزایش دهند.

دیدگاه‌ها درباره میزان احتمال خطر تحریف نه تنها میزان زمان و کار لازم روی حساب‌های خاص را تحت تاثیر قرار می‌دهد، بلکه بر نحوه سازماندهی فرایند بررسی نیز اثر می‌گذارد. در این تحقیق، به عنوان بخشی از فرایند تحقیق، مصاحبه‌هایی صورت گرفت و نشان داد که بررسی‌کنندگان، استنباط خود درباره میزان احتمال خطر تحریف را برای سازماندهی فرایند بررسی‌نهایی در نظر می‌گیرند (Philips, 1996).

بررسی‌کنندگان، براساس راهبرد مبتنی بر احتمال خطر به طور خاص، شواهد بدست آمده در رابطه با حساب‌های با احتمال خطر بالا را در ابتدای فرایند بررسی و حساب‌های با احتمال خطر پایین را در پایان فرایند بررسی ارزیابی می‌کنند. به هر حال، استفاده از این راهبرد در میان حسابرسان مرسوم نمی‌باشد، و بسیاری از حسابرسان، فرایند بررسی حسابرسی را مبتنی بر استنباط خود از احتمال خطر تحریف، سازماندهی نمی‌کنند.

بررسی شواهد بدست آمده از گزارش‌های حسابرسی، حسابرسان شرکت‌کننده در این تحقیق نشان می‌دهد که ۳۵ درصد از شرکای موسسات حسابرسی از راهبرد مبتنی

صورت‌های مالی صاحبکار بودند. نتایج بدست آمده نشان داد هنگامی که حسابرسان ملزم به آزمون حساب‌های دارای احتمال خطر بالا در ابتدای فرایند بررسی باشند، شواهد مربوط به وجود تحریف‌ها را به طور صحیح جمع‌آوری و ارزیابی می‌کنند. علاوه بر این، نتایج بیانگر کارایی راهبرد مبتنی بر احتمال خطر<sup>۶</sup> به اندازه سایر راهبردهای بررسی حسابرسی است.

تحقیق فیلیپس (۱۹۹۶)، با توجه به اینکه عوامل اثرگذار بر جمع‌آوری شواهد را شناسایی کرده و اثر این عوامل را روی ارزیابی تحریف‌های نواحی خاکستری نشان داده، اثر به‌سزایی بر نظریه حسابرسی می‌گذارد. این تحقیق از لحاظ روانشناسی دارای نتایج قابل ملاحظه‌ای است و نشان می‌دهد که استنباط حسابرس درباره احتمال خطر ناشی از تعامل با سازمان شواهد، روی شناخت او اثر می‌گذارد. در تحقیقات روانشناسی، متغیرهای مشابه صرفاً به طور مستقل مورد آزمون قرار می‌گیرند. برای نمونه، تحقیق ریدر (۱۹۸۰) اثر استنباط درباره اهمیت اطلاعات را بر فهم متون، مورد بررسی قرار داده است که مشابه با تحقیق حسابرسی درباره اثر میزان احتمال خطر استنباط شده از تاثیر تحریف بر عملکرد بررسی بود (Bamber and Bylinski, 1987) اما روانشناسان به طور مستقیم اهمیت اطلاعات و نحوه سازماندهی متون را بررسی نکرده‌اند. چنین تحقیقی پیشرفت در روانشناسی را به تاخیر می‌اندازد زیرا معمولاً استنباط خوانندگان این است که مطالب مهم در ابتدای متن درسی می‌آید (Kieras 1980)، و بدین طریق اهمیت اطلاعات با نحوه سازماندهی متن اشتباه گرفته می‌شود (Voss et al. 1982). اما در تدوین شیوه بررسی حسابرسی، متغیرها با هم اشتباه نمی‌شوند زیرا احتمال خطر تحریف برای حساب خاصی ممکن است بالا یا پایین پیش‌بینی شود بدون توجه به اینکه شواهد بدست آمده در مورد این حساب در ابتدا یا پایان فرایند بررسی مورد آزمون قرار گرفته باشد. این تحقیق نشان می‌دهد که چگونه متغیرها با یکدیگر ترکیب شده و بدین وسیله پیشرفتی در ادبیات روانشناسی حاصل می‌شود.

این تحقیق در نهایت، به درک بهتر جنبه‌های عملی

را شناسایی کنند که نقش این مراحل را در فرایند ارزیابی تحت تاثیر قرار می دهد.

به طور کلی، نتایج حاصل از تحقیق فیلیپس (۱۹۹۶) به حساب‌برسان پیشنهاد می کند که می توانند با آزمون حساب‌های دارای احتمال خطر بالا در ابتدای فرایند بررسی نهایی، کار خود را بهتر ارائه و با سازماندهی کردن فرایند بررسی طبق این روش، در شیوه گردآوری شواهد از حساب‌های دارای احتمال خطر بالا و برقراری ارتباط بین این شواهد با سایر شواهد بدست آمده در بخش‌های دیگر، تغییر چشمگیری را در کاربرگ‌های حساب‌بررسی مشاهده کنند.

به نظر می رسد که برای حساب‌برسان، راهبرد مبتنی بر احتمال خطر در فرایند بررسی حساب‌بررسی، کاربردهای عملی داشته باشد. برای انجام این راهبرد، آنها باید ابتدا مانده حساب‌ها را براساس دیدگاه خود نسبت به میزان احتمال خطر تحریف طبقه‌بندی و سپس حساب‌ها را براساس میزان احتمال خطر تحریف از بالا به پایین بررسی کنند.

برخی از حساب‌برسان شرکت‌کننده در این تحقیق، از این راهبرد برای اجرای حساب‌بررسی استفاده می کردند، اما اکثریت آنها از راهبردهای دیگر مانند بررسی کاربرگ‌های حساب‌بررسی به ترتیبی استفاده می کنند که در پرونده حساب‌بررسی قرار دارند. یکی از اثرات مفید ناشی از به کارگیری این راهبرد، حذف تفاوت در عملکرد بررسی است که در این تحقیق و همین طور سایر تحقیقات مدنظر بوده است. علاوه بر این، به کارگیری این راهبرد نیازی به برقراری دوره‌های آموزش رسمی و تغییر در شیوه‌های تنظیم کاربرگ‌های حساب‌بررسی ندارد، لذا هزینه‌های اجرای آن پایین است. البته، این مساله ممکن است در حین اجرای این راهبرد رخ دهد که کاربرگ‌های حساب‌بررسی برای حساب‌های با احتمال خطر بالا قبل از آغاز بررسی نهایی حساب‌بررسی تکمیل و آماده نباشند.

پانوشت ها:

- 1- Gray areas
- 2- Gray area misstatements

بر احتمال خطر استفاده می کنند و ۶۵ درصد دیگر سایر راهبردهایی را به کار می برند که عمدتاً "حساب‌های با احتمال خطر بالا را در پایان فرایند بررسی نهایی حساب‌بررسی ارزیابی می کنند. بنابراین، همان‌طور که مشاهده می شود راهبردهای بررسی حساب‌بررسی متنوع و گوناگون هستند.

### خلاصه و نتیجه گیری

نتایج تحقیق فیلیپس (۱۹۹۶) نشان می دهد که میزان احتمال خطر تحریف و نحوه سازماندهی بررسی، دارای تعاملات متقابل اند و بر شناسایی شواهد مبتنی بر وجود تحریف، توسط حساب‌برسان و ارزیابی آنها از صورت‌های مالی صاحبکار اثر می گذارند. اما، تعامل این دو عامل، اثری بر یکپارچه‌سازی شواهد تحریف ندارد. علت این نتایج را می توان دو موضوع دانست: اولاً، ممکن است این دو متغیر واقعاً تعاملاتی برای اثرگذاری بر فرایند یکپارچه‌سازی داشته باشند اما معیارهای یکپارچه‌سازی مورد استفاده در این تحقیق برای کاهش چنین اثراتی توانایی کافی نداشتند باشند. ثانیاً ممکن است نقش مرحله تعیین و گردآوری شواهد در ارزیابی صورت‌های مالی یکسان نباشد. در نهایت ممکن است حساب‌برسان برای ارزیابی صورت‌های مالی تنها به شناسایی شواهد مبتنی بر وجود تحریف تکیه کنند. اگرچه این توضیح نیز امکانپذیر است که تفاوت‌های فرایند یکپارچه‌سازی میان حساب‌برسان در شرایط احتمال خطر بالا و شرایط احتمال خطر پایین تشخیص داده نمی شود. در نتیجه، حساب‌برسانی که در شرایط احتمال خطر بالا قرار دارند نه تنها شواهد مربوط به تحریف‌های نواحی خاکستری بیشتری را نسبت به حساب‌برسانی شناسایی می کنند که شرایط احتمال خطر پایین قرار دارند، بلکه در زمان ارزیابی صورت‌های مالی صاحبکار شواهد بدست آمده را دقیق‌تر، مرتبط ساخته و یکپارچه می کنند. تفاوت‌های مشابهی که در ارزیابی‌های بررسی‌های حساب‌بررسی مشاهده می شود نشان از نقش با اهمیت یکپارچه‌سازی شواهد در فرایند ارزیابی صورت‌های مالی دارد. اما تحقیقات بیشتری مورد نیاز است تا نقش مراحل شناسایی و یکپارچه‌سازی را در فرایند ارزیابی صورت‌های مالی مشخص و همین طور جنبه‌های دیگر محیط حساب‌بررسی

- 11- Jamal, K., P. E. Johnson, and R. G. Berryman. 1995. Detecting framing effects in financial statements. *Contemporary Accounting Research* 12 (Fall): 85-105.
- 12- Kieras, D. E. 1980. Initial mention as a signal to thematic content in technical passages. *Memory & Cognition* 8: 345-353.
- 13- Libby, R., and K. T. Trotman. 1993. The review process as a control for differential recall of evidence in auditor judgments. *Accounting, Organizations and Society* 18: 559-574.
- 14- Moeckel, C. 1991. Two factors affecting an auditor's ability to integrate audit evidence. *Contemporary Accounting Research* 8 (Fall): 270-292.
- 15- Moeckel, C. 1990. The effect of experience on auditors' memory errors. *Journal of Accounting Research* 28 (Autumn): 368-387.
- 16- Phillips, F. J. 1996. Evaluating Financial Reporting Misstatements: The Influence of Audit Work paper Review strategies. Ph. D. Dissertation. University of Texas at Ausin.
- 17- Ramsay, R. J. 1994. Senior/manager difference in audit workpaper review performance. *Journal of Accounting Research* 32 (Spring): 127-135.
- 18- Reder, L. M. 1980. The role of elaboration in the comprehension and retention of prose: A critical review. *Review of Educational Research* 50: 5-53.
- 19- Ricchiute, D. N. 1992. Working-paper order effects and auditors' going-concern decisions. *The Accounting Review* 67 (January): 46-58.
- 20- Rich, J. S., I. Solomon, and K. T. Trotman. 1995. The audit review process: A cognitive characterization from the persuasion perspective. Unpublished working paper, University of Illinois at Urbana Champaign.
- 21- Sprinkle, G. B., and R. M. Tubbs. 1995. The effects of audit risk and information importance on auditor memory during working paper review. Unpublished working paper, University of Iowa.
- 22- Voss, J. F., S. W. Tyler, and G. L. Bisanz. 1982. Prose comprehension and memory. In *Handbook of Research Methods in Human Memory and Cognition*, edited by C. R. Puff, New York, NY: Academic Press.
- 3- Sequence of activities
- 4- Cognitive process
- 5- پروتکل شفاهی (Verbal protocol) نوعی روش شناسی است که توسط محققان شناختی تدوین شده و مستلزم ثبت پاسخ‌های شفاهی افراد شرکت‌کننده در آزمون تجربی است.
- 6- Risk-based Strategy
- منابع و مآخذ
- 1- Akresh, A. D., J. K. Loebbecke, and W. R. Scott. 1988. Audit, approaches and audit techniques. In *Research Opportunities in Auditing: The Second Decade*, edited by A. R. Abdel-khalik and I. Solomon, Sarasota, FL: American Accounting Association
- 2- American Institute of Certified Public Accountants, Auditing Standards Division. 1991. AICPA Professional Standards. Chicago, IL: Commerce Clearing House.
- 3- Anderson, R. C., and P. D. Pearson. 1984. A schema-theoretic view of basic process in reading comprehension. In *Handbook of Reading Research*, edited by P. D. Pearson, New York, NY: Longman.
- 4- Arens, A. A., and J. K. Loebbecke. 1994. *Auditing: An Integrated Approach (Sixth Edition)*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- 5- Bamber, E. M., L. S. Bamber, and J. H. Bylinski. 1988. A Descriptive study of audit managers' working paper review. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 7 (Spring): 137-149.
- 6- Bamber, E. M., and J. H. Bylinski. 1987. The effects of the planning memorandum, time pressure and individual auditor characteristics on audit managers' review time judgments. *Contemporary Accounting Research* 4 (Fall): 127-143.
- 7- Felix, W., and W. Kinney. 1982. Research in the auditor's opinion formulation process: State of the art. *The Accounting Review* 57 (April): 245-271.
- 8- Franks, J. J., J. D. Bransford, and P. M. Auble. 1982. The activation and utilization of knowledge. In *Handbook of Research Methods in Human Memory and Cognition*, edited by C. R. Puff, New York, NY: Academic Press.
- 9- Gibbins, M., and A. Mason. 1988. *Professional Judgment in Financial Reporting*. Toronto, ON: CICA.
- 10- Guthrie, J. T. 1988. Locating information in documents: Examination of a cognitive model. *Reading Research Quarterly* 23 (Spring): 178-199.