

بررسی آثار ناشی از فقدان چارچوب نظری حسابرسی

حمید اژداری

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. (نویسنده مسئول)
Hamid_azhdari@yahoo.com

مهدی بشکوه

استادیار گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.
beshkoo@qiau.ac.ir

جواد رضازاده

دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران.
j.rezazadeh@modares.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۶/۲۵ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۷/۰۸

چکیده

هدف مقاله حاضر این است که آثار و آسیب های ناشی از فقدان چارچوب نظری حسابرسی کشف و مورد بررسی قرار گیرد. با عنایت به اینکه تا کنون توافق عمومی بر سر یک چارچوب نظری مدون حاصل نشده، لذا ضرورت وجود چارچوب نظری و نیز آثار ناشی از عدم آن برای حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. روش تحقیق استفاده از معادلات ساختاری و تحلیل نتایج آماری مرتبط با پرسشنامه تهیه شده به همین منظور می باشد. یافته های تحقیق نشان می دهد که فقدان چارچوب نظری می تواند منجر به عدم درک صحیح نقش حسابرسی مستقل شده و آموزش و درک حسابرسی نیز با چالش مواجه شود، می تواند مقبولیت استاندارد های حسابرسی را کاهش دهد، می تواند در مغفول ماندن وعدم شناسایی حوزه هایی که نیاز به استانداردهای دگرگاری دارند موثر باشد، می تواند فرایند هماهنگ سازی وجهانی سازی استانداردهای حسابرسی را مشکل تر و کندتر نماید، همچنین می تواند موجب نیاز به تجدیدنظر مداوم در استانداردهای حسابرسی (ناپایداری) شود.

واژه های کلیدی: چارچوب نظری حسابرسی، استانداردهای حسابرسی.

۱- مقدمه

طرح اصول موضوعه و مفاهیم و در نهایت چارچوب نظری برای هر رشته ای در درجه اول به این نتیجه منجر شده که به سوالاتی که بطور عموم در آن رشته مطرح می گردد پاسخی در خور و مناسب ارائه می شود. ضمناً وجود چنین چارچوبی، راه را برای توسعه آن رشته از جمله تعیین معیارها و استانداردها باز کرده و نیز به توسعه آموزشی آن تیز کمک قابل توجهی می کند. چرایی بکارگیری رویه های معمول در چارچوب معیارها و استانداردها عموماً سوالاتی را از سوی ذهن های کنجکاو در پی دارد و بایستی به دور از هرگونه سوگیری و تعصبی به این قبیل سوالات پاسخی مناسب و مستدلی ارائه شود. پاسخ چنین سوالاتی در چارچوب نظری هر رشته ای نهفته است مشروط بر اینکه این چارچوب نظری جامع و کامل مطرح شده باشد. جامع بودن از این جهت که کلیه ابعاد و حوزه های مربوط به آن رشته در چارچوب نظری مورد توجه قرار گرفته و موضوع یا حوزه ای مغفول نمانده باشد. در رشته حسابداری پس از فراز و نشیب های فراوان و ارائه آگوهای متعدد سرانجام در سال (۱۹۸۹) چارچوب مفهومی مدون و مورد پذیرش از سوی کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری ارائه شد (در سال های ۲۰۱۳ و ۲۰۱۵ مورد بازنگری قرار گرفت) لیکن در رشته حسابرسی علیرغم تلاش هایی که از سوی اندیشمندان نظیر ماتز و شرف و فلینت و ... صورت گرفته، اما تاکنون در ارتباط با چارچوب نظری مشخصی اتفاق نظر بین جوامع حرفه ای حسابرسی حاصل نشده است. صاحب نظران حسابرسی، فواید متعددی را برای چارچوب مفهومی حسابرسی برشمرده اند که از آن جمله می توان به کمک به درک بیشتری از چگونگی کمک عناصر فرایند حسابرسی به کل فرآیند حسابرسی، کمک به انضباط و انسجام برنامه های آموزشی و همچنین تدوین استانداردها و دستورالعمل های حسابرسی اشاره کرد. تدوین مجموعه ای از معیار و استاندارد برای حسابرسی که علاوه بر ایجاد وحدت رویه، بتواند کارایی و اثربخشی حسابرسی را نیز افزایش دهد، مستلزم اینست که چنین معیارهایی دارای پشتوانه نظری و فلسفی باشند. وجود چنین پشتوانه ای به نوبه خود می تواند به قابلیت اتکای گزارش های حسابرسی و در نتیجه اعتبار بیانجامد. در مقابل فقدان چارچوب نظری برای حسابرسی نیز آثار و تبعاتی را در پی دارد که در این مقاله تلاش براین است که اهمیت و جایگاه چارچوب نظری برای حسابرسی تبیین و آثار ناشی از فقدان آن مورد بررسی قرار گرفته تا لزوم تدوین چارچوب مفهومی برای حسابرسی به ویژه برای کسانی که معتقدند، حسابرسی صرفاً دارای جنبه عملی بوده و نیازی به چارچوب نظری ندارد، روشن شود. در بخشهای بعدی تحقیق به

پیشینه و ادبیات تحقیق، روش تحقیق، بررسی آثار ناشی از فقدان چارچوب نظری برای حسابرسی، تحلیل آماری، نتیجه گیری و پیشنهادات پرداخته خواهد شد.

پیشینه و ادبیات تحقیق

چارچوب نظری (Theoretical Framework) یا چارچوب مفهومی (Conceptual Framework) - که کم و بیش مترادفند همچون دریاچه است که محقق از آن منظر به پدیده مورد بررسی نگاه می کند. وجود کلمه چارچوب (Framework) در این ترکیب برگرفته از همین واقعیت است. گویی محقق در ابتدای مطالعه خود، لنز مشخصی را انتخاب کرده و بر اساس آن به پدیده مورد نظر می نگرد و بر اساس آن داوری می کند (منصوری، یزدان، ۱۳۹۲).

از نظر دیوید فلینت (۱۹۸۲) یک نقطه شروع خوب برای کتابی با موضوع فلسفه، نظریه و اصول حسابرسی، توجه به این نکته است که چرا باید فکر کنیم که فلسفه و نظریه ای وجود دارد و چه منافعی از توسعه و مطالعه آن می تواند مورد انتظار باشد.

نظریه حسابرسی در درجه اول به یافتن پاسخ سوالاتی از این دست کمک می کند:

علت وجودی حسابرسی چیست؟ در گزارشگری مالی شرکتها و محیط فعالیت آنها، حسابرسی چه نقشی دارد؟ چرا بعضی از شرکتها از موسسات حسابرسی بزرگ برای حسابرسی صورت های مالی خود دعوت به عمل می آورند و بعضی از شرکتها چنین نمی کنند؟

کیفیت حسابرسی چیست و میزان حق الزحمه حسابرسی، صلاحیت حرفه ای حسابرسان و خدمات غیر حسابرسی چه تاثیری بر کیفیت حسابرسی دارد؟ علاوه بر سوالات یادشده نظریه حسابرسی می تواند با فراهم کردن چارچوبی جامع به شناخت روابط بین گروه های مختلف ذی نفع در شرکتها کمک کند (رضا زاده، جواد ۱۳۹۵)

نقش های تئوری عبارتند از:

- تشریح وضع موجود
- پیش بینی شرایط مشابه
- حل مشکلات و مسائل پیش روی حرفه

یکی از دلایل نیاز حسابرسی به چارچوب نظری وجود مسائل حل نشده می باشد. یکی از این مسایل این است که آیا آزمونهای معمول و نمونه هایی که حسابرسان در رسیدگیهای خود به آنها اتکا میکنند، اظهار نظر آنان را توجیه می کند؟ (ماتز، شرف ۱۹۶۱)

هیات استانداردهای حسابداری مالی امریکا در اجرای طرحی برای ارائه یک چارچوب نظری (برای گزارشگری مالی) طرح ریزی مزبور را چنین شرح می دهد:

چارچوب نظری یک زیربنا، اساس یا نوعی بنیاد اساسی را تشکیل می دهد. این چارچوب یک نظام منسجم از هدف ها و مبانی است که با یکدیگر ارتباط متقابل دارند و می تواند به استانداردهای با ثبات (دارای یکنواختی) منجر شود و ماهیت، نقش، وظیفه و محدوده حسابداری مالی و صورت هایی را تعیین (تجویز) نمایند. این هدف های بلند مدت، مقصودها و هدف های کوتاه مدت حسابداری را تعیین می نمایند. این مبانی عبارتند از مفاهیم اصلی حسابداری (یعنی مفاهیمی که مسیر گزینش رویدادهایی را که باید مورد توجه قرار داد، معیارسجش این رویدادها و شیوه خلاصه کردن و انتقال اطلاعات به گروه های ذینفع را تعیین می نمایند). این مفاهیم از آن دیدگاه اساسی یا زیربنایی هستند که سایر مفاهیم از آن جانشات می گیرند و برای ارائه یا تدوین استانداردهای گزارشگری مالی، تفسیر و به کار بردن روش های حسابداری، بارها به آنها مراجعه می شود (ریاحی بلکویی، احمد ۲۰۰۰)

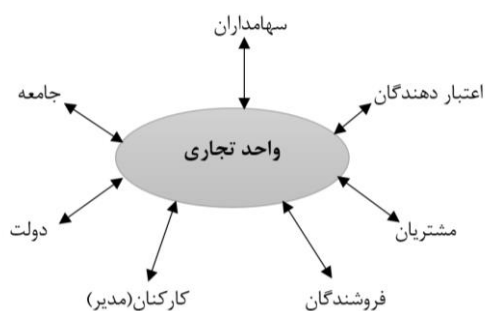
یکی از اهداف مهم چارچوب های مفهومی، کمک به استانداردها گذاران در اتخاذ تصمیمات منطقی درباره نوع و ماهیت استانداردهای حسابداری است (دنيس، ايان، ۲۰۱۴). از نگاه هیات استانداردهای حسابداری مالی امریکا (FASB) بیانیه های مفهومی که چارچوب مفهومی گزارشگری مالی را تشکیل می دهند، با ارائه استدلال های بنیادی، به این هیات در بسط و توسعه رهنمودهای گزارشگری مالی کمک می کنند.

در ارتباط با جایگاه چارچوب نظری برای حسابرسی نیز نظرات مشابهی ارائه شده است. پرت و پیورسام، (۱۹۹۲) معتقدند که چارچوب نظری ابزار جامعی است برای تجزیه و تحلیل ارتباط مفاهیم مشخص شده، با استانداردهای حسابرسی و دستورالعمل های انجمن ملی حسابداری.

سوانسون و همکاران (۱۹۹۳) در مقاله ای با عنوان «یک چارچوب مفهومی مبتنی بر سیستم برای حسابرسی» نتیجه گیری می کنند که یک چارچوب مفهومی حسابرسی از نظر سیستم های ارزیابی عینی، بینشی را در مورد تکامل فعلی حرفه حسابرسی ارائه می دهد. این تحول را در بستر تکامل مدرن تمدن - تکامل سیستم های زندگی سطح بالاتر - تعیین می کند و نشان می دهد که تداوم جوامع بازار کثرت گرا به میزان قابل توجهی به توسعه بیشتر فرایند حسابرسی حرفه ای بستگی دارد. این روند بین سازمان ها و جوامع متقاطع است و بنابراین مستلزم آن است که حسابرسان حرفه ای در چندین رشته تحصیل کنند. این نوع آموزش ممکن است با معرفی در آموزش حسابرسان

با تئوری مناسب می توان وضع موجود را به خوبی توضیح داد و تبیین نمود. گاهی شناخت درست و کامل وضع موجود در یافتن بهترین راه حل برای مساله بسیار کلیدی است. و در این راستا تئوری می تواند یاری نماید. در مرحله بعد با تئوری مناسب و جامع می توان تا حد زیادی آینده را پیش بینی نمود و سناریو های آتی را مطرح نمود و با احتمال زیادی امید به تحقق پیش بینی ها داشت. چرا که اگر شرایط مشابه تکرار شود، انتظار عقلایی حکم می کند نتایج مشابهی بدست آید. (حاجیهها، زهره ۱۳۹۷ به نقل از حساس یگانه).

گروه های مختلفی از قبیل سهامداران، اعتبار دهندگان، مشتریان، فروشندگان، دولت، کارکنان و جامعه با واحد تجاری طرف قرارداد هستند (نیکومرام و همکاران ۱۳۸۸).



واحد تجاری به عنوان مجموعه ای از قرار دادها (نیکومرام و همکاران ۱۳۸۸)

تامین اطلاعات مورد نیاز و در عین حال قابل اتکا و معتبر در باره واحد تجاری برای طرف های مذکور در نمودار فوق معرف جایگاه حسابرسی می باشد. و حسابرسی مانند همه رشته ها برای توسعه نیازمند به مفاهیم تئوریک و چارچوب نظری می باشد. در بخش شماره یک از مقدمه مفاهیم نظری گزارشگری مالی چنین بیان شده است:

جهت دستیابی به استانداردهای هماهنگ، وجود یک مجموعه پیوسته از اهداف، و مبانی مرتبط که بتواند ماهیت، نحوه عمل و حدود گزارشگری مالی را مشخص کند لازم است. چنین مجموعه ای، همانند یک قانون پایه، در تدوین استانداردهای حسابداری و حل و فصل مسائلی که ممکن است در این راه پیش آید، ملاک عمل قرار خواهد گرفت. علاوه بر مزیت فوق، وجود یک مجموعه از مفاهیم نظری، به تعیین حدود قضاوت حرفه ای در تهیه صورت های مالی و محدود کردن رویه های حسابداری به منظور افزایش قابل مقایسه بودن اطلاعات مالی کمک خواهد کرد.

حرفه‌ای یک رشته منسجم و یکپارچه مبتنی بر تفکر سیستم‌ها تسهیل شود. چنین سیستم‌های علمی، به نوبه خود، وسیله‌ای برای استفاده از آنچه ما در علوم یاد می‌گیریم در فرآیندهای حسابداری فراهم می‌کند.

ضرورت و لزوم وجود چارچوب نظری حسابداری

به رغم جایگاه مهمی که حسابداری در جامعه دارد، شرایط منتهی به طرح و تکامل آن و به بیان دیگر علت وجودی حسابداری و تکامل مستمر آن هنوز به طور کامل شناخته شده نیست (رضا زاده، جواد، ۱۳۹۵). پروفیسور لیمبرگ در قالب سلسله مباحثی در دهه ۱۹۲۰ و ۱۹۳۰، نظریه پویایی طرح کرد که در آن نیازهای جامعه به اطلاعات مالی قابل اعتماد را به توانایی روش‌های حسابداری برای تامین آن نیازها پیوند می‌زند (رضازاده، جواد، ۱۳۹۵). یک دلیل برای مطالعه و تحقیق جدی و اساسی در مورد امکان تدوین ماهیت تئوری حسابداری این است که برای ما راه حل‌ها، یا حداقل سرنخ‌هایی، در جهت رفع مشکلات فراهم شود. این دلیل فی نفسه دلیل مطلوبی است لکن دلیل دیگری نیز وجود دارد که مهم‌تر و قابل استنادتر است. اگر حسابداری یک حرفه فراگیر باشد که هست، افرادی که در این حرفه اشتغال دارند باید در مورد آن کنجکاوی نشان دهند. شاید انتظار بی‌جایی باشد که هر حسابداری که با مشکلات روزمره مواجه است، وقت قابل توجهی را صرف اندیشیدن در این موضوع بکند که چه می‌کند و چرا این کار از نظر اجتماعی مطلوب است (حساس یگانه، یحیی ۱۳۸۴، ص ۱۴).

ماتز و شرف (۱۹۶۱) پاسخ این سوال که چرا به چارچوب نظری نیاز داریم را به این صورت پاسخ می‌دهند که

۱) فلسفه به اصول اولیه و به دلیل عقلی که اقدامات و اندیشه‌هایی که تمایل به پذیرفتن آنها وجود دارد برمی‌گردد.

۲) فلسفه با سازماندهی منظم دانش درگیر است به گونه‌ای که به یک باره سودمندتر می‌شود و کمتر به تناقض می‌رسد.

۳) فلسفه مبنایی را فراهم می‌کند که روابط اجتماعی بتوانند شکل گرفته و درک شوند.

ما معتقدیم رویکرد فلسفی به حسابداری می‌تواند اعتماد عمومی در کارکرد و کارایی حسابداری را از طریق سازمان سیستماتیک دانش حسابداری و به حداقل رساندن تناقضات داخلی آن افزایش دهد.

لیمبرگ (۱۹۸۵) معتقد است که حسابداری ریشه در اعتمادی دارد که جامعه به اثربخشی حسابداری و به نظر

حسابرس قائل است. بنابراین اعتماد شرط وجود آن عملکرد است. اگر به این اعتماد خیانت شود، عملکرد نیز از بین می‌رود، زیرا بی‌فایده می‌شود. او باید کارهای لازم برای توجیه اعتماد به حسابداری و به عقیده خود انجام دهد. به نظر لیمبرگ چارچوب مد نظر وی می‌تواند درک بیشتری از چگونگی کمک عناصر فرآیند حسابداری به کل فرآیند ارائه دهد. این امر می‌تواند به انضباط و انسجام برنامه‌های آموزشی و نیز تدوین استانداردها و دستورالعمل‌های حسابداری کمک کند. تجربه نشان می‌دهد که یکی از عمده‌ترین مشکلات در آموزش و یادگیری حسابداری در ایجاد درک درستی از عناصر مختلف برنامه درسی نهفته است. ارائه برنامه درسی مبتنی بر چارچوب مفهومی می‌تواند چنین درکی را تسهیل کند.

وندا والاس (۱۹۸۰) معتقد است که بررسی ادبیات حسابداری گویای نقش انکارناپذیر فرضیه‌های در پیشبرد فرآیند تکوین نظریه‌هاست. نقش محوری فرضیه‌ها، انتزاع آن دسته از مشخصه‌های اساسی پدیده‌های عالم بیرونی است که با فرض برقراری مجموعه‌ای از شرایط معین، در راستای پیش‌بینی وضعیت موجود در زمان حال و آینده، سودمند واقع می‌شود. به منظور نشان دادن اثربخشی چارچوب به عنوان ابزاری جامع برای تجزیه و تحلیل، ارتباط مفاهیم مشخص شده، با استانداردهای حسابداری و دستورالعمل‌های انجمن ملی حسابداری حرفه‌ای ما، انجمن حسابداران نیوزلند (NZSA) مورد توجه قرار گرفته است. در حالی که همبستگی قابل توجهی ذکر شده است، برخی از ناسازگاری‌ها نیز مشخص می‌شوند. در این مقاله پیشنهاد می‌شود که استانداردها و رهنمودها ممکن است ناشی از هیچ تحلیل فلسفی نباشد و به نظر می‌رسد ناسازگاری بین مفاهیم و معیارها ناشی از عدم وجود یک نظریه روشن در مورد آنچه یک استاندارد است و آنچه یک رهنمود است، باشد (پرت و همکاران).

پرت و همکاران با ارائه الگویی برای چارچوب مفهومی حسابداری امیدوار بودند که چارچوب پیشنهادیشان بتواند به آموزش و درک حسابداری مستقل کمک کند.

آنان (پرت و همکاران) نتیجه‌گیری می‌کنند که استفاده از این مفاهیم می‌تواند به بحث آگاهانه‌تر در مورد برخی از موضوعات بحث برانگیز که در این زمان با حرفه حسابداری با آنها روبرو هست، منجر شود و به یک درک جامع از رشته حسابداری و همچنین اعلامیه‌های حسابداری حرفه‌ای برسد. توصیه می‌شود که تدوین کنندگان استاندارد به فکر اتخاذ یک رویکرد جامع‌تر نسبت به تدوین استاندارد باشند، که اساس آن در یک چارچوب مفهومی استوار است، و معلمان حسابداری باید چنین

هایی در جامعه است که با آن موقعیت اجتماعی رابطه‌ی مشخصی دارند. موقعیت اجتماعی حسابرسان آن عمل حرفه‌ای است که به عنوان ابزار کنترل اجتماعی در فرآیند پاسخگویی مورد نیاز بنگاه‌های اقتصادی می‌باشد. پاسخگویی به عنوان نظارتی بر قدرت اعطا شده توسط جامعه از طریق تأمین منابع مالی، انسانی و سایر منابع غیر مالی به این سازمان‌ها تحمیل می‌شود. این کار حسابرسان مستقل نظارت بر گزارشهای پاسخگویی ارائه شده توسط مدیران این بنگاههای اقتصادی است. این توضیحات درباره نقش حسابرسان به عنوان یک نقطه شروع فلسفی برای توسعه این چارچوب مفهومی مورد استفاده قرار می‌گیرد (پرت و همکاران).

از جملات فوق معلوم می‌شود که حسابرسی نقش بسیار مهمی در حفظ منافع اجتماعی ایفا می‌کند. استفاده کنندگان از محصول گزارشگری مالی نیاز مند به اطلاعات قابل اتکا و معتبر جهت اتخاذ تصمیمات اقتصادی هستند نظیر بانکها، جهت اعطای تسهیلات و یا انجام سرمایه‌گذاری‌ها، سرمایه‌گذاران جهت انتخاب سرمایه‌گذاریهای بهینه، سازمانهای متولی امور مالیات و ... همانگونه که ملاحظه میشود بخش قابل توجهی از جامعه با موضوع گزارشهای مالی مرتبط هستند و اهمیت و نقش حسابرسی بعنوان ابزاری برای اعتبار بخشی به این گزارشها بیش از پیش روشن می‌شود. بیانیه اساسی تئوری حسابداری (۱۹۶۶:۱۰)، تاثیر متقابل تایید پذیری و حسابرسی را به شرح زیر مطرح می‌کند (رضا زاده، جواد ۱۳۹۵):

ضروریست ابزاری موجود باشد که با استفاده از آن، قابلیت اتکای اطلاعات ارائه شده به استفاده کنندگان - که خود نیازهای اطلاعاتی متنوعی دارند- تایید شود. استفاده از اصول و روش‌های پذیرفته شده و ثبات رویه در اعمال آنها شواهدی برجای می‌گذارد که قابل رسیدگی است و زمینه تایید قابلیت اتکای اطلاعات را فراهم می‌سازد. تایید پذیری، ویژگی لازمی برای اطلاعات حسابداری است زیرا امکان اتکاب اطلاعات را برای افرادی مهیا می‌کند که نه به مدارک زیربنایی اطلاعات دسترسی دارند و نه صلاحیت تخصصی حسابرسی آن را.

رسیدن به درک درست از چنین جایگاهی از حسابرسی برای استفاده کنندگان از گزارش‌های مالی، استفاده کنندگان از خدمات حسابرسی مستقل و نیز حسابرسان بسیار مهم و ضروریست. همچنین از بعد آموزش حسابرسی نیز درک صحیح این جایگاه منتج به تبیین مفاهیم، اصول و روشهای مرتبط با حسابرسی خواهد شد. چارچوب مفهومی حسابرسی می‌تواند به آموزش و درک حسابرسی مستقل کمک کند (پرت و همکاران). البته بعد آموزشی از دید بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی نیز مغفول نمانده است بطوریکه در پیش‌گفتار این بیانیه رئیس

چارچوبی را اتخاذ کنند تا دانش آموزان را در درک نقش و فرآیند حسابرسی و به دور از حفظ کردن تکنیک‌ها یاری کنند. اعتقاد بر این است که یک چارچوب مفهومی می‌تواند برای پیوند فلسفه موجود در عملکرد حسابرسی به یک مجموعه منسجم، که جامع و دارای استحکام درونی است، مفید باشد و از آن برای کمک به درک یا ایجاد قوانین و رویه‌هایی که حاکم بر رفتار آن (حسابرسی) هستند استفاده شود. یک چارچوب جامع باید چشم انداز نقش حسابرسان را فراهم کند و مبنایی را فراهم کند که از آن بتوان مشکلات اساسی پیش روی حرفه حسابرسی را تعیین کرد (پرت و همکاران).

آثار ناشی از فقدان چارچوب مفهومی برای حسابرسی

پس از طرح مفهوم چارچوب مفهومی و ضرورت وجودی آن حال به بررسی آثار ناشی از فقدان چارچوب مفهومی در حسابرسی پرداخته می‌شود.

عدم درک درست و صحیح نقش حسابرسی مستقل

ابتدا به منظور روشن شدن نقش، جایگاه و اهمیت حسابرسی به تبیین آن می‌پردازیم. فلینت (۱۹۷۱) یک مفهوم اجتماعی از حسابرسی را ارائه می‌کند و نقش گسترده و متغیر حسابرسان را به شرح زیر توضیح می‌دهد:

در یک جامعه دموکراتیک قدرت مطلق نیست و کسانی که از آن استفاده می‌کنند پاسخگو هستند. این قدرت باید در جهت منافع عمومی بکار گرفته شده و برای نظارت بر کیفیت گزارش پاسخگویی باید برخی از سیستم‌های نظارت عملیاتی شوند. ویژگی مسئولیت پذیری به طور دقیق قابل تعریف نیست و ماهیتی در حال تحول دارد که با تغییراتی در اندیشه‌های اجتماعی، سیاسی و اقتصادی و در اخلاق و معیارهای جامعه تنظیم می‌شود. به رغم جایگاه مهمی که حسابرسی در جامعه دارد شرایط منتهی به طرح و تکامل آن و به بیان دیگر علت وجودی حسابرسی و تکامل مستمر آن هنوز به طور کامل شناخته شده نیست (رضا زاده، جواد ۱۳۹۵).

گیلینگ (۱۹۷۸) مفهوم فلینت را توسعه داد و با تعریف هنجارهای قانونی و حرفه‌ای الزام آور که به وضعیت حسابرسان پیوند خورده است، از نقش حسابرسان به عنوان عامل کنترل اجتماعی یاد کرد. پورتر (۱۹۸۸، ص ۹۲) به کارهای قبلی فلینت و گیلینگ می‌پردازد و نقش حسابرسان مستقل در جامعه را به شرح زیر توضیح می‌دهد:

نقش حسابرسان مستقل شامل نگرش‌ها، ارزش‌ها و رفتارهای منتسب به موقعیت اجتماعی حسابرسان، افراد و گروه

کمیته مفاهیم حسابرسی اظهار می دارد «در این تحقیق مفاهیمی ارائه شده است که باید در دوره های دانشگاهی کارشناسی و تحصیلات تکمیلی مطالعه شود تا دانشجویان درک و شناخت بهتری از فرایند حسابرسی به دست آورند».

استانداردهای حسابرسی بدون پشتوانه توجیهی

یکی از اهداف مهم چارچوب مفهومی کمک به استاندارد گذاران در اتخاذ تصمیمات منطقی درباره نوع و ماهیت استانداردهای حسابداری است (دنيس ، ايان ۲۰۱۴). از نگاه هیات هیات استانداردهای حسابداری مالی امریکا (FASB) بیانیه های مفاهیم که چارچوب مفهومی گزارشگری مالی را تشکیل می دهند ، به ارائه استدلال های بنیادی ، به این هیات در بسط و توسعه رهنمودهای گزارشگری مالی کمک می کنند (۲۰۱۰، FASB). این مطلب توسط هیات استانداردهای بین المللی حسابداری (IASB) و هیات استانداردهای حسابداری انگلستان (ASB) نیز مورد توجه قرار گرفته است. این موضوع با نگاه ماتر و شرف از تئوری حسابرسی که چرایی و چگونگی استفاده از رویه های مختلف را مد نظر قرار می دهد ، ارتباط نزدیکی دارد (دنيس ، ايان ۲۰۱۵).

استانداردها رویه های عمل هستند که محدوده های انجام کار را نشان می دهند . در حسابداری استانداردها مبتنی بر چارچوب مفهومی مربوطه بوده و توجیه و تفسیر این استانداردها در چارچوب مذکور ارائه شده است. در حسابرسی نیز استانداردها بایستی مبتنی بر چارچوب مفهومی مناسبی باشد تا توجیه کننده آنها باشد (در حسابرسی تحلیلی و تفاسیری از سوی برخی اندیشمندان رشته نظیر ماتر و شرف و فلینت و ... ارائه شده لکن چارچوب مفهومی مدونی که مورد توافق و پذیرش جوامع حرفه ای حسابرسی باشد حاصل نشده است).

فقدان چارچوب نظری می تواند مقبولیت استاندارد های حسابرسی و استانداردهای گزارشگری را کاهش دهد.

ایان دنيس (۲۰۱۴) معتقد است استدلال عملی به این سوال پاسخ می دهد که فرد چه کاری باید انجام دهد. نقطه شروع این استدلال ، سوالی دستوری است که می پرسد یک فرد از بین مجموعه بدیل هایی برای اقدام که هیچکدام از آنها هنوز انجام نشده است ، چه کاری را باید انجام دهد یا بهتر است انجام دهد. بنابراین ، این استدلال به حقیقت و توضیح آنها مربوط نمی شود، بلکه به مسائل ارزش (آنچه باید انجام شود) مرتبط است. در استدلال نظری ، «نتیجه» باور به آن چیزی است که از مقدمات لازم می آید و در استدلال عملی ، «نتیجه» عمل است. با بیان

استدلال نظری خویش ، ممکن است توضیح دهیم که چرا به گزاره ای خاص معتقد هستیم . با بیان استدلال عملی خویش ممکن است توضیح دهیم که چرا عمل بخصوصی را انجام داده ایم. مثلا ممکن است استدلال کنیم که تندرستی مطلوب است و ورزش وسیله ای است برای تندرستی . نتیجه این استدلال این است که ورزش می کنیم. براساس مطالب فوق ، در برابر سوالی که در ارتباط با چرایی وضع استاندارد مطرح می شود چه پاسخ و استدلالی باید ارائه شود ؟. چارچوب نظری می تواند چنین پاسخی را ارائه نماید و فقدان آن منجر دبه کاهش مقبولیت استانداردها می شود.

فقدان چارچوب مفهومی برای حسابرسی می تواند در مغفول ماندن وعدم شناسایی حوزه هایی که نیاز به استاندارد دارند موثر باشد.

آگاهی از اصول و مفاهیم و فلسفه هر رشته و حوزه ای بی شک توسعه آن رشته را به دنبال خواهد داشت. اولین فرض از مفروضات بدیهی مطرح شده توسط ماتر و شرف عبارت است از اینکه « برای توسعه هرگونه نظام فکری ضروری هستند». مفروضات بدیهی خود بخش مهمی از چارچوب نظری و تئوری هر رشته را تشکیل می دهد. با توسعه رشته میتوان به جامعیت استانداردها و در نتیجه کاهش هرچه بیشتر حوزه هایی از رشته که شناسایی نشده و در نتیجه استاندارد برای آنها تدوین نگردیده است ، کمک کرد.

فقدان چارچوب نظری برای حسابرسی می تواند فرایند هماهنگ سازی و جهانی سازی استانداردهای حسابرسی را مشکل تر و کندتر نماید.

مقصود از چارچوب نظری این است که برای فرایند تدوین استانداردها به عنوان یک پایه یا اساس [قانون اساسی] مورد استفاده قرار گیرد. هدف یا مقصود اصلی چارچوب نظری این است که بری حل اختلاف های موجود در فرایند تدوین استانداردها و محدود کردن این دیدگاه ها به پرسشی که در این زمینه مطرح خواهد شد که آیا استانداردهای مورد نظر با چارچوب نظری سازگارند یا خیر، رهنمودهایی ارائه شود (بلکویی، احمد ریاحی، ۲۰۰۰). از عبارت مذکور میتوان پی برد که چارچوب نظری می تواند مرجعی برای حل اختلاف در فرایند تدوین استانداردها و هماهنگ سازی و جهانی سازی این استانداردها باشد و نبود در نبود آن این هماهنگ سازی مشکل تر خواهد بود. با توجه به مطالب ذکر شده ، فرضیه های تحقیق بشرح زیر تدوین شده است:

استفاده از روش آماری در تبیین موضوع

در اینجا، به منظور فراهم نمودن پشتوانه علمی و قابل قبول در ارتباط با آثار فقدان چارچوب مفهومی برای حسابرسی، از نتایج آماری پرسشنامه ای که بمنظور تهیه الگوی چهارچوب مفهومی پیشنهادی برای حسابرسی طراحی شده بود استفاده می شود و در بین کارشناسان و متخصصان رشته حسابرسی و حسابداری توزیع و پاسخ های مربوطه جمع آوری گردید. پرسشنامه مذکور حاوی ۶۷ سوال بوده که تعداد ۱۰ مورد از سوالات مرتبط با آثار نبود چارچوب مفهومی و ۴ مورد از سوالات پیرامون آثار ناشی از وجود چارچوب مفهومی برای حسابرسی می باشد. سوالات مربوط به آثار نبود چارچوب مفهومی برای حسابرسی شرح زیر است:

- تا چه حد نبود شفافیت در درک وظایف حسابرسان توسط حسابرسان را در نتیجه فقدان چارچوب مفهومی برای حسابرسی می دانید؟
- تاچه حد، ضعف در ادراک استفاده کنندگان (اتکا کنندگان) از گزارش حسابرسی را نتیجه فقدان چارچوب مفهومی برای حسابرسی می دانید؟
- تاچه حد با فقدان پشتوانه نظری مدون برای پشتیبانی از استانداردهای تدوین شده موافق هستید؟
- تا چه حد نیاز به تجدیدنظر مداوم در استانداردهای حسابرسی (ناپایداری) را در نتیجه فقدان چارچوب نظری برای حسابرسی می دانید؟
- تا چه حد فقدان چارچوب نظری برای حسابرسی میتواند بین استانداردهای حسابرسی از یکسو و قوانین مالیات، کار و... ناهماهنگی ایجاد کند؟
- تا چه حد فقدان چارچوب نظری برای حسابرسی می تواند از سودمندی استانداردهای حسابرسی (کارکرد مورد انتظار) بکاهد؟
- تاچه حد، فقدان چارچوب نظری می تواند مقبولیت استاندارد های حسابرسی و استانداردگذار را کاهش دهد؟
- تاچه حد فقدان چارچوب نظری می تواند جامعیت استانداردهای حسابرسی را کاهش دهد؟
- تاچه حد فقدان چارچوب مفهومی برای حسابرسی می تواند در مغفول ماندن و عدم شناسایی حوزه هاییکه نیاز به استاندارد دارند موثر باشد؟
- تا چه حد فقدان چارچوب نظری برای حسابرسی میتواند فرایند هماهنگ سازی و جهانی سازی استانداردهای حسابرسی را مشکل تر و کندتر نماید؟

فرضیه اول: نبود شفافیت در درک وظایف حسابرسان توسط حسابرسان، در نتیجه فقدان چارچوب مفهومی حسابرسی می باشد.

فرضیه دوم: ضعف در ادراک استفاده کنندگان (اتکا کنندگان) از گزارش حسابرسی در نتیجه فقدان چارچوب مفهومی حسابرسی می باشد.

فرضیه سوم: فقدان پشتوانه نظری مدون باعث بدون پشتیبان بودن استانداردهای تدوین شده می باشد.

فرضیه چهارم: نیاز به تجدیدنظر مداوم در استانداردهای حسابرسی (ناپایداری) در نتیجه فقدان چارچوب نظری حسابرسی می باشد.

فرضیه پنجم: فقدان چارچوب نظری حسابرسی میتواند باعث ناهماهنگی بین استانداردهای حسابرسی از یکسو و قوانین مالیات، کار و... شود.

فرضیه ششم: فقدان چارچوب نظری حسابرسی می تواند منجر به کاهش سودمندی استانداردهای حسابرسی (کارکرد مورد انتظار) شود.

فرضیه هفتم: فقدان چارچوب نظری حسابرسی منجر به کاهش مقبولیت استاندارد های حسابرسی و استانداردگذار شود.

فرضیه هشتم: فقدان چارچوب نظری حسابرسی می تواند منجر به کاهش جامعیت استانداردهای حسابرسی شود.

فرضیه نهم: فقدان چارچوب نظری حسابرسی می تواند در مغفول ماندن و عدم شناسایی حوزه هایی که نیاز به استاندارد گذاری دارند، موثر واقع شود.

فرضیه دهم: فقدان چارچوب نظری حسابرسی میتواند فرایند هماهنگ سازی و جهانی سازی استانداردهای حسابرسی را مشکل تر و کندتر نماید؟

روش تحقیق

در این تحقیق علاوه بر انجام مصاحبه با صاحب نظران رشته، از روش پرسشنامه و تحلیل آن با استفاده از برنامه PLS نیز استفاده شده تا یافته های تحقیق از پشتوانه آماری لازم برخوردار باشد. پرسشنامه طراحی شده حاوی ۶۷ سوال بود که تحت ۱۰ عنوان دسته بندی شده است و یکی از این عناوین، آثار نبود چارچوب نظری برای حسابرسی با تعداد ۱۰ سوال در نظر گرفته شد که در بخش تحلیلی به این سوالات اشاره خواهد شد. پرسشنامه در بین اساتید رشته و کارشناسان ارشد مجرب توزیع و پاسخهای آنان جمع آوری گردید.

در هر ۱۰ فرضیه پژوهش به شرح فوق، فرضیه های آماری به صورت زیر تعریف می شود

$$H_0 : \beta = 0$$

$$H_1 : \beta \neq 0$$

اگر در سطح اطمینان ۹۵، P value % کمتر از ۵/ باشد فرضیه آماری H_0 رد میشود و فرض مقابل H_1 پذیرفته میشود و در واقع

فرضیه پژوهشی مورد تایید قرار میگیرد. در غیر این صورت فرضیه پژوهشی مربوطه مورد تایید قرار نمیگیرد.

با توجه به اینکه الگو از پژوهش کیفی استخراج شده است، ضریب آلفای کروناخ بالای ۰/۶ نیز قابل قبول می باشد طبق اطلاعات جدول شماره ۳ کلیه ضرایب آلفای کروناخ از جمله آثار نبود چارچوب نظری بالای ۰/۶ می باشند و بنابراین پایایی بر اساس این آزمون مورد تایید قرار میگیرد.

جدول شماره ۳- آزمون پایایی الگو

	آلفا کروناخ	rho_A	پایایی مرکب	(AVE) میانگین واریانس استخراج شده
آثار نبود چارچوب	0.902	0.908	0.920	0.539
استقلال	0.763	0.764	0.848	0.584
اهداف	0.839	0.842	0.880	0.513
راهبردها	0.843	0.846	0.882	0.521
ساختار گزارش	0.860	0.863	0.887	0.421
شرایط زمینه ای	0.789	0.794	0.843	0.404
شواهد	0.812	0.819	0.862	0.475
قضاوت	0.658	0.651	0.816	0.598
مثوله اصلی	0.934	0.936	0.940	0.331
بیابعد وجود چارچوب	0.877	0.901	0.916	0.732

پایایی مرکب

پایایی مرکب عبارتست از همبستگی درونی سوالات یک متغیر. همبستگی سوالات ممکن است تحت تاثیر عواملی نظیر ضرایب بار عاملی، خطاها، ضرایب مسیر و... قرار بگیرد. در این ارتباط، آزمون پایایی مرکب مهمترین آزمون پایایی محسوب می گردد زیرا رابطه بین سوالات بر مبنای اجزای مدل مورد بررسی قرار میگیرد. در مدل های تازه متولد یافته (مدلهایی که قبلا مورد بررسی قرار نگرفته اند) حداقل ضریب قابل قبول، ۰.۶ میباشد.

با توجه به جدول شماره ۳ کلیه ضرایب پایایی مرکب، بالای ۰/۶ است لذا سوالات در داخل الگو از همبستگی و ثبات برخوردار بوده و نتایج به نمونه های دیگر از همان جامعه قابل تعمیم است.

ضریب پایایی همبستگی اسپیرمن

ضریب همبستگی اسپیرمن، که به ضریب همبستگی رتبه ای اسپیرمن معروف است، یک ضریب همبستگی بر اساس رتبه (نمرات یا داده ها) است که میزان همبستگی بین دو متغیر در سطح ترتیبی را اندازه گیری می کند. ضریب همبستگی اسپیرمن که معادل ناپارامتری ضریب همبستگی پیرسون است

صرفاً همبستگی میان رتبه های دو متغیر در جامعه های با حجم نمونه کم را نشان می دهد. بنابراین در همبستگی رتبه ای اسپیرمن، جفت متغیرها به جای اندازه های فاصله ای یا نسبی، به اندازه های ترتیبی (رتبه ای) بیان می شوند. این ضریب (rho-) برای هر سازه باید بزرگتر از ۰/۷ باشد. همانطور که در جدول شماره ۳ ملاحظه می گردد، این ضریب برای سازه «آثار نبود چارچوب نظری برای حسابرسی» بیش از ۰/۷ (۰/۹۰۸) می باشد.

آزمون پایایی اشتراکی

این آزمون بررسی میکند که هر سوال به تنهایی و فارغ از سوالات دیگر چقدر قدرت تعمیم پذیری و تکرار نتایج در پژوهشهای دیگر را دارد و بر اساس همبستگی سوالات، پایایی سنجی ندارد (تنن هاوس ۲۰۰۵). مقدار ضریب پایایی اشتراکی میبایست بزرگتر از ۰/۵ تا ۰/۵ Commuality باشد. همانطور که در جدول شماره ۴ مشاهده می گردد مقدار این ضریب برای متغیر مورد نظر ۰/۵۳۹ می باشد.

آزمون روایی همگرا

مطابق با نظر هیر (۲۰۰۶)، هنسler (۲۰۰۹) و رینگل (۲۰۱۲) باید مقادیر میانگین واریانس استخراجی AVE برای هر متغیر بالای ۰/۵ باشد. نتایج آزمون روایی همگرا در جدول شماره ۴ نشان داده شده است. همانگونه که ملاحظه میگردد، میانگین برای سازه آثار نبود چارچوب نظری بالای ۰/۵ (۰/۶۶۳) می باشد بنابراین روایی الگو مورد تایید قرار می گیرد.

یافته ها

شاخص های مرکزی به مقدار یا عددی که به بهترین شکل ویژگی گروه را به عنوان یک کل نشان می دهد اشاره می کنند. یکی از شاخص های مرکزی میانگین می باشد. همان طور که

در جدول فوق (۱) مشاهده می شود، تعداد پاسخ دهندگان ۴۵ نفر بوده و مقدار میانگین بالای ۳ (حداقل میانگین ۳.۸۲) می باشد. کمترین میانگین برای فرضیه ها ۳.۸۶۶۷ برای فرضیه بدون پشتوانه بودن استانداردهای حسابرسی و بیشترین میانگین ۴.۱۳۳۳ برای فرضیه های کاهش جامعیت استانداردها، کاهش سودمندی استانداردها و ناهماهنگی بین استانداردها و قوانین مالیات، کار و... می باشد. بالا بودن میانگین به این معنی است که مفروضات مطرح شده در قالب سوال از تایید بالایی برخوردار هستند و پاسخ دهندگان در مفروضات مطرح شده اتفاق نظر بالایی دارند. همچنین انحراف معیار نزدیک به عدد یک می باشد که به این معنی است که پاسخها از پراکندگی قابل قبولی برخوردار هستند.

جدول شماره ۴- آزمون روایی همگرا

	نمونه های اصلی (O)	میانگین نمونه (M)	انحراف استاندارد (STDEV)	T آماره	P مقادیر
آثار نبود چارچوب - < مقوله اصلی	0.647	0.663	0.081	7.951	0.000
راهبردها - < پیامد وجود چارچوب	0.604	0.626	0.092	6.536	0.000
شرایط زمینه ای - < راهبردها	0.368	0.414	0.142	2.592	0.010
مقوله اصلی - < استقلال	0.720	0.727	0.066	10.870	0.000
مقوله اصلی - < اهداف	0.847	0.856	0.033	25.506	0.000
مقوله اصلی - < راهبردها	0.413	0.395	0.141	2.936	0.003
مقوله اصلی - < ساختار گزارش	0.893	0.894	0.030	29.580	0.000
مقوله اصلی - < شواهد	0.818	0.825	0.055	14.966	0.000
مقوله اصلی - < تضاد	0.756	0.762	0.071	10.709	0.000

جدول شماره ۱- آمار توصیفی

موضوع سوال	تعداد	میانگین	انحراف معیار	بیشترین مقدار	کمترین مقدار
کندتر شدن روند جهانی سازی استانداردها	45	3.8667	.89443	۵	۲
مغفول ماندن حوزه های نیازمند استاندارد	45	3.9556	1.12726	۵	۲
کاهش جامعیت استانداردها	45	4.1111	.80403	۵	۲
کاهش مقبولیت استانداردها	45	4.1333	.81464	۵	۲
کاهش سودمندی استانداردها	45	4.1333	.84208	۵	۱
ناهماهنگی بین استانداردها و قوانین مالیات، کار و...	45	4.1333	.81464	۵	۲
تجدیدنظر مداوم در استانداردها	45	3.9333	1.03133	۵	۲
استانداردهای بدون پشتوانه نظری	45	3.8222	1.00654	۵	۲
ضعف در ادراک استفاده کنندگان از گزارش حسابرسی	45	3.8889	1.00504	۵	۲
نبود شفافیت در درک وظایف حسابرسان توسط حسابرسان	45	4.0222	.89160	۵	۱

آزمون t تک نمونه ای

در داده های کمی، برای آزمودن این فرضیه که آیا میانگین یک نمونه با میانگین جامعه - که فرض بر این است دارای توزیع نرمال باشد - یکسان است، از آزمون t تک نمونه ای استفاده می کنند. از این آزمون در مواقعی استفاده می شود که می خواهید بدانید آیا میانگین برآورد شده با میانگین جامعه همخوانی دارد یا خیر؟ جدول ۲ نشان می دهد که فرضیه ها از آماره های T بالایی برخوردار بوده (بیشتر از ۱.۹۶) و سطح احتمال کمتر از ۱ درصد (معناداری) نشان دهنده آن است که سوالات پرسشنامه با احتمال ۹۹ درصد تایید می گردد. یعنی در یک نمونه بزرگتر از همان جامعه نیز مورد تایید قرار خواهد گرفت. به عبارت دیگر در هر ۱۰ فرضیه پژوهش، فرض صفر رد و فرض پژوهش تایید می گردد. با توجه به جدول شماره ۴ خواهیم داشت:

H1 - فرضیه اول مبنی بر نبود شفافیت در درک وظایف حسابرسان توسط حسابرسان، در نتیجه فقدان چارچوب مفهومی حسابرسی می باشد، با توجه به مقدار T.value که خارج از بازه

[۱/۹۶ و -۱/۹۶] است و P.value که کمتر از ۰/۰۱ است در سطح اطمینان ۰/۹۹ فرض H0 رد و فرض H1 پذیرفته میشود. H2- فرضیه دوم مبنی بر ضعف در ادراک استفاده کنندگان (اتکاکندگان) از گزارش حسابرسی در نتیجه فقدان چارچوب مفهومی حسابرسی می باشد، با توجه به مقدار T.value که خارج از بازه [۱/۹۶ و -۱/۹۶] است و P.value که کمتر از ۰/۰۱ است در سطح اطمینان ۰/۹۹ فرض H0 رد و فرض H1 پذیرفته میشود.

H3- فرضیه سوم مبنی بر فقدان پشتوانه نظری مدون باعث بدون پشتیبان بودن استانداردهای تدوین شده می باشد، با توجه به مقدار T.value که خارج از بازه [۱/۹۶ و -۱/۹۶] است و P.value که کمتر از ۰/۰۱ است در سطح اطمینان ۰/۹۹ فرض H0 رد و فرض H1 پذیرفته میشود.

همانگونه که در جدول شماره ۴ ملاحظه می گردد سایر فرضیه ها نیز مانند ۳ فرضیه فوق با توجه به مقدار T.value که خارج از بازه [۱/۹۶ و -۱/۹۶] و همینطور مقدار P.value که کمتر از ۰/۰۱ می باشد در سطح اطمینان ۰/۹۹ فرض صفر مربوطه رد و فرض پژوهش تایید می گردد.

جدول شماره ۲- آزمون T تک نمونه ای (آزمون T)

	t	درجه آزادی df	میانگین	Sig. (2-tailed) معیار تصمیم (معناداری)
کندتر شدن روند جهانی سازی استانداردها	6.500	44	3.8667	.000
مغفول ماندن حوزه های نیازمند استاندارد	5.686	44	3.9556	.000
کاهش جامعیت استانداردها	9.270	44	4.1111	.000
کاهش مقبولیت استاندارد ها	9.333	44	4.1333	.000
کاهش سودمندی استانداردها	9.028	44	4.1333	.000
ناهماهنگی بین استانداردها و قوانین مالیات، کار و...	9.333	44	4.1333	.000
تجدیدنظر مداوم دراستانداردها	6.071	44	3.9333	.000
استانداردهای بدون پشتوانه نظری	5.480	44	3.8222	.000
ضعف در ادراک استفاده کنندگان از گزارش حسابرسی	5.933	44	3.8889	.000
نبود شفافیت در درک وظایف حسابرسان توسط حسابرسان	7.691	44	4.0222	.000

نتیجه گیری

نتایج زیر با توجه به تحلیل های آماری تحقیق و مطابقت آن با نظرات اندیشمندان رشته که پیشتر مورد اشاره قرار گرفت و نیز مصاحبه صورت گرفته با متخصصین و اساتید ذیربط، نتایج زیر بدست می آید.

نبود شفافیت در درک وظایف حسابرسان توسط حسابرسان در نتیجه فقدان چارچوب مفهومی برای حسابرسی می باشد

ضعف در ادراک استفاده کنندگان (اتکاکندگان) از گزارش حسابرسی در نتیجه فقدان چارچوب مفهومی برای حسابرسی می باشد. در صورت نبود چارچوب نظری، استانداردهای تدوین شده برای حسابرسی فاقد پشتوانه نظری خواهند بود. یکی از دلایل عمده نیاز به تجدیدنظر مداوم دراستانداردهای حسابرسی (ناپایداری) در نتیجه فقدان چارچوب نظری برای حسابرسی می باشد.

- فقدان چارچوب نظری برای حسابرسی می تواند بین استانداردهای حسابرسی از یکسو وقوانین مالیات، کار و... ناهماهنگی ایجاد کند.
- فقدان چارچوب نظری برای حسابرسی می تواند از سودمندی استانداردهای حسابرسی (کارکرد مورد انتظار) بکاهد.
- فقدان چارچوب نظری می تواند مقبولیت استاندارد های حسابرسی و استاندارددگذار را کاهش دهد.
- فقدان چارچوب نظری می تواند جامعیت استانداردهای حسابرسی را کاهش دهد.
- فقدان چارچوب مفهومی برای حسابرسی می تواند در مغفول ماندن وعدم شناسایی حوزه هاییکه نیاز به استانداردگذاری دارند موثر باشد .
- فقدان چارچوب نظری برای حسابرسی می تواند فرایند هماهنگ سازی وجهانی سازی استانداردهای حسابرسی را مشکل تر وکندتر نماید .
- بنابراین پیشنهاد می گردد چارچوب نظری برای حسابرسی تدوین شود.همچنین به منظور دست یابی به یک چارچوب نظری مورد پذیرش اکثریت نهادهای حرفه ای ذیربط در امر حسابرسی، پیشنهاد می شود تحقیقاتی با موضوعات ذیل بعمل آید:
- ۱) بررسی تغییرات صورت گرفته در استانداردهای حسابرسی و ارتباط آن با فقدان چارچوب نظری حسابرسی .
- ۲) بررسی میزان شفافیت در درک وظایف حسابرس توسط حسابرسان و ارتباط آن با فقدان چارچوب مفهومی برای حسابرسی.
- ۳) بررسی میزان هماهنگی بین استانداردهای حسابرسی و قوانین مالیاتی ، کار و ... و ارتباط آن با فقدان چارچوب نظری برای حسابرسی.
- فهرست منابع**
- * دنیس، ایان، (۲۰۱۵)، تئوری حسابرسی ، ترجمه غلام رضا کرمی-حامدعمرانی- امیدآخوندی، ۱۳۹۷، تهران، انتشارات نگاه دان
- * رضازاده، جواد، (۱۳۹۵) ، نظریه های حسابرسی، تهران، چاپ چهارم ، انتشارات ترمه
- * حاجیها، زهره، (۱۳۹۷)، تئوری حسابرسی (نظریه ها با تاکید بر تحقیقات ایران و رویکرد اخلاقی)، تهران، چاپ اول، انتشارات ترمه
- * حساس یگانه، یحیی، (۱۳۸۸)، فلسفه حسابرسی، تهران ، چاپ اول، شرکت انتشارات علمی و فرهنگی
- * ریاحی بلکویی، احمد ، (۱۹۴۳)، تئوری حسابداری ،ترجمه علی پارسائیان ، ۱۳۸۱، تهران، دفتر پژوهش های فرهنگی، چاپ اول.
- * کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، (۱۳۹۷)، استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات اطمینان بخشی، چاپ شانزدهم، سازمان حسابرسی
- * کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، (۱۳۹۹)، استانداردهای حسابداری، چاپ سی و یکم، سازمان حسابرسی
- * کمیته مسئول تدوین بیانیه های مفاهیم بنیادی حسابرسی AAA، (۱۳۹۵)، بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، تهران، ترجمه و تالیف علی نیکخواه آزاد چاپ دوم ، سازمان حسابرسی.
- * والاس، وندا، (۱۳۸۸)، ترجمه امیر اصلانی، امیر ، نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت، مدیریت تدوین استانداردها، سازمان حسابرسی.
- * Flint, David.(1982), Philosophy and Principles of Auditing an Introduction. . London: Macmillan Education LTD.
- * Johnson, V.E, Khurana, I.K and Reynolds, J.K. (2012). Audit Firm Tenure and the Quality of Financial Reports. Contemporary Accounting Research, 19, 637-660.
- * Kend, M. (2008). Client industry audit expertise: towards a better understanding. Pacific accounting review, 20, 49-62.
- * Lee, T. (1993). Corporate Audit Theory. London: Chapman and Hall.
- * Mautyz, R.K and Sharaf, H.A. (1961). The Philosophy of Auditing.
- * Michael J. Pratt, and Karen Van Peurse, (1993), Towards a Conceptual Framework for Auditing, Accounting Education 2 (1), 11-32 (1993)
- * Shaub M.K., (1996), Trust and Suspicion: The Effects of Situational and Dispositional Factors on Auditors Trust of Client, Behavioral Research in Accounting 8: 154-174
- * Tan, B.S. (2015) The Value of Audit and the Economic History of Market. International Journal of Economics and Accounting, Forthcoming.
- * Wang, K. j., and B.M. Tuttle. (2015). The Impact of Auditor Rotation on auditor client Negotiation. Accounting, Organizations and Society 34(2): 222-243.



Accounting Knowledge & Management Auditing

Vol. 11/ No. 42/ Summer 2022

Investigate the effects of the lack of an audit conceptual framework

Hamid Azhdari

Ph.D. Student in Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran
(Corresponding Author)
Hamid_azhdari@yahoo.com

Mahdi Beshkooch

Assistant Professor of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran
beshkooch@qiau.ac.ir

Javad Rezazadeh

Associate Professor of Accounting, Tarbiat modares University, Tehran, Iran
j.rezazadeh@modares.ac.ir

Abstract

The purpose of this article is to detect and investigate the effects of the lack of a audit conceptual framework. Considering that no general agreement has been reached on a conceptual framework so far, the necessity of a theoretical framework and the consequences of its absence for auditing have been investigated. The research method is the use of structural equations and analysis of statistical results related to the questionnaire prepared for this purpose. Research findings show that the lack of theoretical framework can lead to a lack of understanding of the role of independent auditing and training and understanding of auditing can be challenged, can reduce the acceptance of auditing standards, can be effective in neglecting and not identifying areas that need standardization, can make the process of harmonizing and globalizing auditing standards more difficult and slow, and can also lead to the need for constant revision of auditing standards (instability).

Keywords: Audit Theoretical Framework, Auditing Standards