



بررسی تطبیقی آرا و نظرات ارائه شده در اصول و مفاهیم حسابرسی و ارائه الگوی پیشنهادی چارچوب نظری حسابرسی

حمید اژدری

دانشجوی مقطع دکتری رشته حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران

دکتر مهدی بشکوه^۱

استادیار گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران

دکتر جواد رضازاده

دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران

(تاریخ دریافت: ۲۶ تیر ۱۴۰۲؛ تاریخ پذیرش: ۱۶ بهمن ۱۴۰۲)

لزوم وجود چارچوب نظری به عنوان یک نظام منسجم از اهداف و مبانی در هر رشته ای مورد قبول جوامع حرفه ای واقع شده است. در رشته حسابرسی علیرغم وجود آثار و تالیفات متعددی با موضوع تئوری حسابرسی، فلسفه حسابرسی و... تاکنون چارچوب نظری واحدی که مورد پذیرش اکثریت جوامع حرفه ای قرار بگیرد، شکل نگرفته است. در این مقاله تلاش بر آن است تا ضمن بررسی تطبیقی نظرات پژوهشگران حوزه حسابرسی در زمینه اصول و مفاهیم حسابرسی، با ارائه یک الگوی پیشنهادی چارچوب نظری برای حسابرسی، مانند اندیشمندان گذشته و حال، گامی هرچند کوتاه در امر آموزش و درک بهتر حسابرسی مستقل برداشته شود. تلاش های اولیه توسط اندیشمندان چون ماتز و شرف^۲ [۱۴] کمیته مفاهیم بنیادی حسابرسی [۸]، فلینت^۳ [۱۲] پرت و پیورسم^۴ [۱۵] و لی^۵ [۱۳]، می باشد. هریک از اهداف، مفروضات و مفاهیم حسابرسی ارائه شده از سوی پژوهشگران مذکور در این مقاله مطرح و در جدولی بصورت مقایسه ای ارائه میگردد. مفاهیم و مفروضات مذکور با استفاده از مدل تئوری زمینه ای با خبرگان رشته مطرح و از این رهگذرالگوهای ارائه شده نظیر الگوی پرت و پیورسم توسعه یافته و مفاهیم جدیدی نیز، به مفاهیم قبلی افزوده می شود. مفاهیم توسعه یافته طی فرآیند کدگذاری طبقه بندی و با کشف روابط مقوله ها، الگوی پیشنهادی چارچوب نظری حسابرسی ترسیم می گردد. مفاهیم صداقت و خود انتظام در بخش مفاهیم اساسی و مفاهیم بموقع بودن گزارش حسابرسی، صراحت و طبقه بندی صحیح در بخش ویژگیهای کیفی گزارش حسابرسی مواردی هستند که از متن مصاحبه های نخبگان به مفاهیم قبلی اضافه می گردد.

واژه‌های کلیدی: اهداف حسابرسی، مفروضات بنیادی حسابرسی، مفاهیم حسابرسی، چارچوب نظری حسابرسی.

¹ beshkoo@qiau. ac. ir

© (نویسنده مسئول) مقاله علمی - پژوهشی

² Mautz, R. K and Sharaf, H. A

³ Fint David.

⁴ Michael J. Pratt, and Karen Van Peurse

⁵ Lee Tom

مقدمه

در حوزه حسابرسی بر خلاف حسابداری که دارای چارچوب نظری مدون و مورد توافق جوامع حرفه ای می باشد، چارچوب نظری واحدی که مورد توافق و پذیرش جوامع حرفه ای باشد، علیرغم تعاریف، مفاهیم و مفروضات مطرح شده، تدوین نگردیده است. شاید یکی از دلایل این امر عدم توافق بر سر اهداف، مفروضات و مفاهیم این حوزه باشد. بنابراین بررسی آثار مرتبط در این زمینه (که در ادامه همین فصل مورد اشاره قرار خواهد گرفت) نشان می دهد که پژوهشگران این حوزه در زمینه های مذکور متفق القول نبوده اند اگرچه در مواردی دارای نظرات مشترک هستند لکن این اشتراکات برای دستیابی به یک چارچوب نظری جامع و مورد قبول، کافی به مقصود نبوده است. هدف حسابرسی از دیدگاه ماتز و شرف، بررسی تناسب اندازه گیری ها و روابط اطلاعات صورتهای مالی می باشد در حالی که از دیدگاه فلینت، هدف حسابرسی، پاسخ به نیاز افراد یا گروههایی از جامعه که به دنبال اطلاعات یا اطمینان از رفتار یا عملکرد دیگران هستند که در آنها منافع قانونی دارند، می باشد که البته این دیدگاه نیز با دیدگاه کمیته AAA و سایر صاحب نظران و مراجع حرفه ای متفاوت است. موارد اختلاف بین این پژوهشگران که براساس تالیفات و آثار آنان استخراج شده است در این مقاله ارائه شده است. تجمیع و ارائه مقایسه ای آراء و نظرات مطرح شده می تواند ضمن ایجاد اشراف نسبت به آنها از یکسو مشخص شدن مواردیکه احتمالاً در پژوهشهای مورد نظر مورد توجه قرار نگرفته از دیگر سو، پژوهشگران و اندیشمندان فعال در حوزه حسابرسی را در نیل به یک چارچوب نظری مورد پذیرش کمک نماید. وجود چارچوب نظری برای حسابرسی به تدوین استانداردهای دیرپا، تدوین استاندارد برای مواردی که تاکنون استاندارد برای آنها ارائه نگردیده و... می انجامد. اژدری، حمید و همکاران [۱] که انجام این پژوهش را ضروری می سازد. مساله اصلی تحقیق حاضر فقدان چارچوب نظری برای حسابرسی و ارائه یک الگوی پیشنهادی براساس مطالعات و پژوهشهای انجام شده و نظرات صاحب نظران مصاحبه شونده است. دوسوال اساسی که در این ارتباط وجود دارد اینست که چرا تاکنون چارچوب مفهومی حسابرسی بصورت جدی مورد توجه قرار نگرفته است؟ و آیا بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی بعنوان چارچوب مفهومی حسابرسی مورد پذیرش جوامع حرفه ای واقع شده است؟ با توجه به اینکه مبنای پژوهش حاضر، آرا و نظرات متقدمینی چون ماتز و شرف، فلینت، لی و... می باشد از این جهت نتیجه حاصله ضمن مطابقت با نظریات آنان، دربرگیرنده مفاهیم جدید نیز می باشد که نشان از دانش افزایی آن دارد. با توجه به آنچه که گفته شد.

ادبیات و پیشینه تحقیق

پیشینه تحقیق به تفکیک اهداف، مفروضات بدیهی و مفاهیم حسابرسی ارائه می شود.

هدف حسابرسی

در آثار محققین حسابرسی اهداف متعددی برای حسابرسی بیان شده است. ماتز و شرف [۱۴] (۱۹۶۱ص، ۱۴) معتقد هستند که هدف حسابرسی بررسی تناسب اندازه گیری ها و روابط اطلاعات صورتهای مالی می باشد. آنها در این ارتباط می گویند «وظیفه آن بررسی اندازه گیری ها و ارتباطات حسابداری از لحاظ

تناسب است. حسابرسی تحلیلی است، ساختاری نیست. حسابرسی، نقادانه و تحقیقی، به دنبال ارزیابی مبنای اندازه گیری ها و ادعاهای حسابداری است. حسابرسی بر اثبات حمایت از صورتهای مالی و داده ها تأکید دارد. حسابرسی بر اثبات وجود پشتیبانی (شواهد) از صورتهای مالی و داده ها تأکید دارد. بنابراین ریشه اصلی، نه در حسابداری که مورد بررسی قرار می دهد، بلکه در منطقی است که به شدت به ایده ها و روش ها متکی است. یافتن قیاس مناسب دشوار است. «دیوید فلینت [۱۰] هدف حسابرسی را پاسخ به نیاز افراد یا گروههایی از جامعه که به دنبال اطلاعات یا اطمینان از رفتار یا عملکرد دیگران هستند که در آنها منافع قانونی دارند. او معتقد است، این امر به این دلیل وجود دارد که افراد یا گروههای علاقه مند به یک یا چند دلیل قادر نیستند که برای خود اطمینان لازم را بدست آورند. مفهوم اجتماعی حسابرسی نوع خاصی از رسیدگی توسط شخص دیگری غیر از طرف های ذی مدخل است که عملکرد را با انتظار مقایسه کرده و نتیجه را گزارش می دهد: این بخشی از سازوکار کنترل دولتی و خصوصی برای نظارت و اطمینان از پاسخگویی است. تام لی [۱۳] (۱۹۹۳، ص ۱۰) با نظر ولنایزر [۲۱] (۱۹۸۷) و روود [۱۶] (۱۹۸۹) در ارتباط با هدف حسابرسی موافقت دارد. ولنایزر معتقد است، حسابرسی باید اطمینان حاصل کند که صورتهای مالی تأیید شده نمایشی کاملاً معتبر از وضعیت و جریان مالی است. بنابراین قابل اتکاست. همچنین روود هدف حسابرسی را تأیید مطابقت اطلاعات گزارش شده با واقعیت اقتصادی می داند. کمیته مسئول تدوین بیانیه های مفاهیم بنیادی حسابرسی [۸] ایجاد ارزش افزوده برای اطلاعات حسابداری (اعتبار) را هدف حسابرسی معرفی می کند.

نام پژوهشگر	هدف حسابرسی
ماتر و شرف	هدف حسابرسی بررسی تناسب اندازه گیری ها و روابط اطلاعات صورتهای مالی می باشد.
کمیته AAA	ایجاد ارزش افزوده برای اطلاعات حسابداری (اعتبار) و مرتبط کردن این ارزش افزوده با نیازهای استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری
فلینت	پاسخ به نیاز افراد یا گروههایی از جامعه که به دنبال اطلاعات یا اطمینان از رفتار یا عملکرد دیگران هستند که در آنها منافع قانونی دارند
پرتو پیورسم	کنترل اجتماعی در طی فرآیند پاسخگویی
تام لی	کسب اطمینان از این که صورتهای مالی تأیید شده نمایشی کاملاً معتبر از وضعیت و جریان مالی است. بنابراین قابل اتکاست.

مفروضات بدیهی حسابرسی

از نظر ماتر و شرف، فرضیات بدیهی مفروضاتی هستند که خود را در معرض تأیید مستقیم قرار نمی دهند. گزاره استنباط شده از فرضیه های سیستم داده شده، با این حال می تواند به طور مستقیم تأیید شود و چنین تأییدیه ای اثبات حقیقت فرضیه ها را در بر می گیرد. مفروضات بدیهی حسابرسی از نظر ماتر و شرف عبارتند از:

- ۱- صورتهای و داده های مالی قابل تایید هستند.
- ۲- تضاد منافع ضروری بین حسابرس و مدیریت شرکت مورد رسیدگی وجود ندارد.
- ۳- صورتهای مالی و اطلاعات نیازمند تایید، عاری از تبانی و بی ترتیبی است.
- ۴- وجود یک سیستم کنترل داخلی مطلوب احتمال بی نظمی را از بین می برد.
- ۵- اثبات در بکارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری منجر به ارائه منصفانه وضعیت مالی و عملکرد مالی می شود.
- ۶- هرآنچه که در گذشته صحیح بوده در آینده نیز صحیح خواهد بود مگر آنکه شواهدی برخلاف آن وجود داشته باشد.
- ۷- وقتی که حسابرسی داده های مالی را بمنظور ارائه اظهار نظر مستقل آزمون میکند، او صرفاً بعنوان یک حسابرس عمل می کند.
- ۸- وضعیت حرفه ای حسابرس مستقل تعهدات حرفه ای متناسب را تحمیل می کند.
کمیته مسئول تدوین بیانیه های مفاهیم بنیادی حسابرسی، [۸] عوامل توجیه کننده تقاضا برای حسابرسی را بشرح زیر بیان کرده است:
 - ۱- تضاد منافع ۲- پیامدهای اقتصادی با اهمیت ۳- پیچیدگی ۴- عدم دسترسی مستقیماز نظر فلینت [۱۲] (۱۹۸۸، ص ۲۰) گزاره های زیر به عنوان مفروضات بدیهی حسابرسی مطرح می شود بر این اساس که آنها شامل اصول اساسی هستند که می توان نظریه حسابرسی را برروی آنها بنا کرد. آنها به عنوان اصل در مفهوم اصول غیرقابل اثبات مطرح شده اند. آنها مفروضاتی در باره حسابرسی هستند.
- ۱- شرط اولیه برای یک حسابرسی وجود دو مورد زیر است:
 - الف- رابطه مسئولیت پذیری بین دو یا چند طرف وجود
 - ب- نیاز برخی از طرفین به اطمینان از اعتبار و قابلیت اتکای اطلاعاتی که در قبال آن مسئول هستند و انتظار می رود توسط گروه یا گروههای مشخصی مورد استفاده قرار گیرد و به آنها اتکا شود.
- ۲- موضوع مسئولیت پذیری بسیار دور از دسترس، بیش از حد پیچیده و / یا از اهمیت بسیار زیادی برخوردار است.
- ۳- ویژگی های اساسی متمایز کننده حسابرسی، استقلال وضعیت آن و آزادی آن از محدودیت های رسیدگی و گزارشگری است.
- ۴- موضوع حسابرسی، به عنوان مثال رفتار، عملکرد یا موفقیت، یا ثبت وقایع یا وضعیت امور، مستلزم اثبات توسط شواهد است.
- ۵- می توان برای کسانی که پاسخگو هستند استانداردهای پاسخگویی تعیین نمود،
- ۶- معنی، اهمیت و قصد صورتهای مالی و سایر اظهارات و داده هایی که مورد بررسی قرار می گیرند به اندازه کافی واضح هستند و اعتبار قابل اتکا در نتیجه حسابرسی به روشنی بیان و ابلاغ می شود.
- ۷- یک حسابرسی دارای منافع اقتصادی یا اجتماعی است.

مایکل جی پرت و کارن فان پیورسم در سال [۱۵] در مقاله ای با عنوان «به سوی یک چارچوب نظری برای حسابرسی» مفروضات حسابرسی را هم نظر با فلینت ارائه نموده است همچنین تام لی [۱۳] (۱۹۹۳، ص ۷۹) مفروضات حسابرسی را به دسته مفروضات رفتاری و کارکردی حسابرسی تقسیم بندی نموده که در جدول زیر ارائه می گردد

جدول مقایسه ای مفروضات بنیادی حسابرسی

تام لی (۱۹۹۳)	پرت و پیورسم (۱۹۹۱)	کمیته AAA (۱۹۷۳)	فلینت (۱۹۸۸)	ماتز و شرف (۱۹۶۳)
اطلاعات بدون تایید نفاذ اعتبار است	یک رابطه مسئولیت پذیری وجود دارد.	تضاد منافع	رابطه مسئولیت پذیری بین دو یا چند طرف وجود دارد.	صورتها و داده های مالی قابل تایید هستند.
حسابرسی صورتهای مالی مطلوبترین حسابرسی است	دور، پیچیده و قابل توجه بودن موضوع	پیامدهای اقتصادی با اهمیت	موضوع مورد حسابرسی بسیار دور از دسترس، بیش از حد پیچیده و / یا از اهمیت بسیار زیادی برای اثبات وظیفه انجام شده می باشد	تضاد منافع ضروری بین حسابرس و مدیریت شرکت مورد رسیدگی وجود ندارد.
تایید کیفیت بواسطه مقررات	استقلال	پیچیدگی	استقلال و رسیدگی گزارشگری بدون محدودیت از ویژگیهای ممتاز حسابرسی است.	صورتهای مالی و اطلاعات نیازمند تایید، عاری از تبانی و بی ترتیبی است.
میتوان بطور مناسب، با فرایند تأیید حسابرسی، کیفیت صورتهای را تصدیق کرد	تایید مبتنی بر شواهد	عدم دسترسی مستقیم	موضوع مورد رسیدگی به واسطه شواهد قابل اثبات است.	وجود یک سیستم کنترل داخلی مطلوب احتمال بی نظمی را از بین می برد.
موقعیت ذینفعان مانع از بررسی کیفیت دادهای مالی توسط آنها	قابلیت تدوین و سنجش استانداردهای مسئولیت پذیری و ابلاغ به حسابرس	-	می توان برای کسانی که پاسخگو (مسئول) هستند استاندارد های پاسخگویی تعیین نمود.	ثبات در بکارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری منجر به ارائه منصفانه وضعیت مالی و عملکرد مالی می شود.

تضادمنافعی بین حسابرس و صاحبکار وجود ندارد	بیان شفاف از حرفه به جامعه	-	بواسطه وضوح ساختار صورت های مالی می توان اعتبار ارائه شده از طریق حسابرسی را به روشنی بیان و ابلاغ کرد.	هرآنچه که در گذشته صحیح بوده در آینده نیز صحیح خواهد بود مگر آنکه شواهدی برخلاف آن وجود داشته باشد.
هیچ محدودیتی در کار حسابرس وجود ندارد			حسابرسی منافع اقتصادی یا اجتماعی ایجاد می کند.	وقتی که حسابرس داده های مالی را بمنظور ارائه اظهار نظر مستقل آزمون می کند، او صرفا بعنوان یک حسابرس عمل می کند.
حسابرس از نظرفکری و فیزیکی مستقل است				وضعیت حرفه ای حسابرس مستقل تعهدات حرفه ای متناسب را به آنان تحمیل می کند.
حسابرس دارای تجربه و مهارت کافی جهت تایید صورتهای مالی می باشد.				صورتها و داده های مالی قابل تایید هستند.
حسابرس را میتوان نسبت به کار خود پاسخگو دانست				تضاد منافع ضروری بین حسابرس و مدیریت شرکت مورد رسیدگی وجود ندارد.
استانداردهایی برای تایید کیفیت صورتهای مالی وجود دارد				
شواهد معتبر، مناسب و کافی در دسترس حسابرس قرار دارند				

صورتهای مالی فاقد خطا و کلاهبرداری عمده است				
حسابرس می تواند درباره تناسب صورتهای مالی گزارش معنی دارد.				

مفاهیم حسابرسی

ماتز و شرف [۱۴] (۱۹۶۱)، اعتقاد دارند مفاهیم، اشکال انتزاعی ناشی از مشاهده و تجربه هستند که کمک می کنند تا تفاوتها و شباهت ها را بینیم و موضوع مورد سوال را خوب درک کنیم. بدون مفاهیم، حوزه مطالعه به جز انبوهی از مشاهدات نخواهد بود. این امر در فرآیند تعمیم بخشی از مشاهدات یا برداشت ها است که تفکر مفهومی باعث کمک به سازماندهی هر حوزه از دانش می شود. آنها مفاهیم اولیه حسابرسی بشرح زیر بیان کرده (ص ۶۷) و چنین ابراز می نمایند که درک کامل بودن این لیست ادعایی ندارند:

شواهد - مراقبت حسابرسی - ارائه منصفانه - استقلال - رفتار حرفه ای

کمیته مفاهیم بنیادی حسابرسی [۷] (۱۹۷۳) مفاهیم حسابرسی را در سه دسته کلی بشرح زیر تقسیم بندی نموده است:

مفاهیم مرتبط با ویژگی های حسابرس	مفاهیم مرتبط با ویژگی های آزمون	ویژگی های گزارش
استقلال	معیار شواهد	فرستنده پیام
صلاحیت اخلاقی	معیار باور (خود متقاعد کردن)	پیام
صلاحیت حرفه ای		گیرنده پیام
حدود اختیارات		

دیوید فلینت [۱۰] (۱۹۸۸ ص ۴۵) مفاهیم حسابرسی را در سه دسته کلی تقسیم نموده است که هر دسته و جزئیات آن بشرح زیر است:

مفاهیم مرتبط با اعتبار	مفاهیم مرتبط با فرآیند	مفاهیم مرتبط با گزارشگری
صلاحیت	ریسک	اجرا
استقلال	شواهد	استانداردها
اخلاق	اهمیت	مراقبت
		کنترل کیفی

مفاهیم حسابرسی از نظر پرت (pratt) و پیورسم (peursem) (۱۹۹۱) در چهار دسته کلی بشرح زیر بوده است:

اعتبار و اخلاق	اعتبار فرایند	ارتباط	اجرا
----------------	---------------	--------	------

صلاحیت	ریسک	گزارشگری	اجرا
استقلال	اهمیت		مراقبت
قضاوت	شواهد		استانداردهای عمل
			کنترل کیفیت

تام لی [۱۱] (۱۹۹۳) مفاهیم حسابرسی را در دو دسته کلی تقسیم بندی نموده که بشرح زیر است:

مفاهیم مرتبط با رفتار حسابرس:	مفاهیم مرتبط با جنبه های فنی حسابرسی:
صلاحیت	ویژگی های کیفی
استقلال	شواهد
مسئولیت حسابرس	

مفاهیم ارائه شده به شرح فوق بصورت مقایسه ای در جدول زیر ارائه می گردد.

جدول مقایسه ای مفاهیم حسابرسی

ماترشف (۱۹۶۱)	کده AAAA (۱۹۹۳)	فیت (۱۹۸۸)	برت و پورسم (۱۹۹۱)	تام لی (۱۹۹۳)
-	ویژگیهای حسابرس	مفاهیم اعتبار	اعتبار و اخلاق	مفاهیم مرتبط با جنبه های فنی حسابرسی
شواهد	معیار شواهد	صلاحیت	ریسک	مفاهیم مرتبط با رفتار حسابرس
مراقبت حسابرسی	معیار باور پیام	استقلال	اهمیت	ویژگیهای کیفی
ارائه مصفانه ای	معیار باور حرفه	مراقبت	استقلال	شواهد
استقلال	حدود اختیارات	اخلاق	قضاوت	استانداردهای مسئولیتهای حسابرس
رفتار حرفه ای		کنترل کیفی	کنترل کیفیت	
شواهد				

همانگونه که ملاحظه می گردد مفاهیم صلاحیت، استقلال، مراقبت حرفه ای، شواهد و... در بین ۵ منبع ارائه شده مشترک می باشد. از طرفی هریک از مفاهیم ارائه منصفانه، حدود اختیارات، معیار باور، فرستنده پیام، پیام، گیرنده پیام، قضاوت، گزارشگری و مسئولیت های حسابرس صرفا توسط یکی از پژوهشگران مطرح شده و اتفاق نظر بین آنان وجود ندارد. مفاهیم ریسک، اهمیت، کنترل کیفی (ویژگی کیفی)، اجرا و استانداردها نیز در بین دو یا حداکثر ۳ منبع مشترک بوده اند. شایان ذکر است که در پژوهشهای اخیر مانند پژوهش گل محمدی، مجتبی و همکاران [۱۱] (۱۳۹۹) ه مواردی نظیر تاخیر در اظهار نظر حسابرسی (که در پژوهش حاضر با عنوان بموقع بودن گزارش حسابرسی مطرح شده) مورد توجه قرار گرفته است.

پرسش های تحقیق

دوسوال اساسی که در زمینه چارچوب نظری حسابرسی مطرح می باشد بشرح زیر ارائه و پاسخ آنها از میان آثار اندیشمندان حوزه حسابداری و حسابرسی بیان می گردد:

چرا تاکنون چارچوب مفهومی حسابرسی بصورت جدی مورد توجه قرار نگرفته است؟

از مشکلات نگارش کتاب تئوری در حوزه حسابرسی، تصور عمومی مبنی بر عدم نیاز به تئوری حسابرسی است. اعتقاد بر این است که حسابرسان عمدتاً افرادی عملگرا هستند، اعتقادی که منجر به شکل گیری این باور در حسابرسان می شود که در حسابرسی به فلسفه یا مجموعه ای از تئوری ها نیاز نیست (کرمی و همکاران، ۱۳۹۷). این ادعا توسط ماتز و شرف نیز مورد اشاره قرار گرفته است: از نگاه حسابرسان حسابرسی مجموعه ای از روشها و رویه های عمل بوده که نیاز چندانی به توضیح، توصیف و استدلال هایی ندارند که در مجموع یک تئوری را شکل می دهند (کرمی و همکاران به نقل از ماتز و شرف ۱۳۹۷). فلینت بر این باور است که علیرغم اهمیت نقش اجتماعی حسابرسی و این حقیقت که حسابرسی از بخشهای با اهمیت حرفه حسابداری می باشد، با این وجود علاقه چندانی جهت مطالعه تئوری حسابرسی و بسط پژوهش های مرتبط با این حوزه وجود ندارد (کرمی و همکاران به نقل از فلینت ۱۳۹۷). از این رو حسابرسی در مسیری عملگرایانه توسعه یافته است. جای بسی تعجب دارد با تمام تلاش و توجهی که صرف توسعه تئوری یا چارچوب مفهومی حسابداری شده، توجه اندکی به توسعه تئوری حسابرسی شده است (کرمی و همکاران به نقل از پورتر ۱۳۹۷). رد پیشنهاد پروژه اصول بنیادی حسابرسی توسط هیات استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB)، فقدان علاقه به تئوری یا چارچوب مفهومی برای حسابرسی را مورد تایید قرار می دهد. (کرمی و همکاران به نقل از دنیس ۱۳۹۷). دلیل چنین تصمیمی توسط IAASB وقت گیر بودن فرآیند توسعه چارچوب مفهومی در حسابرسی است. امری که شاید استانداردهای حسابرسی را از اهداف خود منحرف کند. از اینرو ضرورت تدوین تئوری حسابرسی با نوجیه صرف بیهوده هزینه و زمان، کنار گذاشته شده است. دلیل دیگر مشکل درک ماهیت چارچوب مفهومی به سبب گستردگی حوزه گزارشگری مالی بود (کرمی و همکاران به نقل از دنیس ۱۳۹۷). کماکان در یادداشتهای نظرخواهی پیش نویس پیشنهادی استانداردهای بین المللی حسابرسی (ISA)، نارضایتی هایی مبنی بر عدم توجه به توسعه چارچوب مفهومی مشاهده می شود (کرمی و همکاران ۱۳۹۷).

آیا بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی بعنوان چارچوب مفهومی حسابرسی مورد پذیرش جوامع حرفه ای واقع شده است؟

سوالی که شاید در حوزه حسابرسی چه از جانب جامعه دانشگاهی و چه از جانب اعضای حرفه مورد توجه باشد این است که آیا بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی که از سوی کمیته مسئول تدوین بیانیه های مفاهیم بنیادی حسابرسی منتشر شد جای خالی یک چارچوب مفهومی را برای حسابرسی پر می کند یا خیر؟ برای پاسخ به این سوال اگر به مقدمه بیانیه مذکور توجه شود (نشریه ۱۲۵ سازمان حسابرسی صفحه ۳)، رئیس کمیته مفاهیم حسابرسی چنین بیان نموده است :

«این تحقیق تلاشی برای کمک به ایجاد تئوری حسابرسی است. اگرچه این تحقیق بیشتر گرایشی نظری دارد و با توجه به نظریات تئوریکسین های حسابرسی نوشته شده است، اما به دلیل ارائه توضیحات نظری پشتوانه برخی استانداردها و روشهای حسابرسی، برای حسابرسان هم در خور استفاده است. 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 فرآیند حسابرسی به دست آورند. سرانجام این تحقیق زمینه های

متفاوتی را در حسابرسی پیشنهاد می کند که تحقیق در آن زمینه ها به ایجاد تئوری حسابرسی و همچنین ایفای موثر نقش حسابرسی در جامعه کمک می کند». همانگونه که ملاحظه می شود، تهیه کنندگان بیانیه مورد نظر حاصل تحقیق خود را بعنوان یک چارچوب مفهومی جامع و رسمی معرفی نمی کنند و بلکه آن را بعنوان گامی در جهت نیل به یک چارچوب مفهومی و تئوری قلمداد میکنند. ضمن آنکه تاکید دارند که این بیانیه برای برخی از استانداردها پشتوانه نظری ارائه می کند (ونه همه استانداردها).

روش شناسی تحقیق

براساس اهداف، مفروضات و مفاهیم بیان شده به شرح پیش گفته، طی پژوهش حاضر ابتدا به روش تئوری زمینه اقدام به مصاحبه با نخبگان حرفه حسابرسی شامل استادان دانشگاه، اعضای کمیته تدوین استانداردها و... شد. انتخاب مصاحبه شوندهگان (نحوه انتخاب نمونه) براساس آثار و فعالیت آنان در حوزه حسابرسی صورت گرفته است برای این منظور، اساتید مطرح رشته حسابداری و حسابرسی، اشخاصی که در کمیته تدوین استاندارد های حسابرسی عضویت داشته و یا دارای تالیفات و مقالات معتبر در این زمینه بودند برای مصاحبه در نظر گرفته شدند. مصاحبه های صورت گرفته تا اشباع شدن موضوع یعنی تا جاییکه صحبت های مصاحبه شوندهگان جدید تکرار صحبت های مصاحبه شوندهگان قبلی بوده و مطلب جدید به موضوع پژوهش اضافه نمی نمودند، (نفر دوازدهم) ادامه پیدا کرد. سپس بر اساس کد گذاری باز و نیز کد گذاری محوری و ترسیم ارتباط مفاهیم (کدگذاری انتخابی) الگوی چهار چوب نظری ترسیم شد.

کدگذاری نظرات مصاحبه شوندهگان

پس از انجام مصاحبه و اشباع نظرات ارائه شده ابتدا اقدام به کدگذاری باز و سپس از نتایج حاصل از کدگذاری باز برای کدگذاری محوری استفاده شد که بشرح زیر می باشد.

کدگذاری باز

کدگذاری باز فرآیندی تحلیلی است که با آن مفهوم ها شناسایی و ویژگیها و ابعاد آن ها در داده ها کشف می شوند. (استراوس و کربین، افشار، ص ۱۲۳). دلیل نام گذاری این شیوه بعنوان کدگذاری باز این است که برای پرده برداشتن از مفاهیم، و برای نامیدن و پروراندن آن ها باید متن را بگشاییم و افکار، اندیشه ها و معناهایش را در معرض دید قرار دهیم. بدون این نخستین گام تحلیلی، مابقی تحلیل و ارتباطی که پس از آن برقرار می شود، نمی تواند رخ دهد.

بخشی از پاسخهای مصاحبه شوندهگان در ارتباط با مقوله علی (اهداف و مفروضات بدیهی حسابرسی) بشرح زیر بوده است.

برای تصمیم گیری اقتصادی نیاز به آسودگی خاطر نسبی در باره اطلاعات و اطلاعات مالی معتبر است و حسابرسی این اعتبار را برای صورتهای مالی فراهم می کند. [اعتباربخشی]. البته حسابرسی جنبه دیگری هم دارد و آن این است که مدیریت را از انجام موارد مغایر با استانداردها در موارد زیادی باز می دارد [بازدارندگی].

خب طبیعتاً تضاد منافع بین مالک و مدیر وجود دارد و لازم است تا فردی بی طرف در مورد اطلاعات صورت های مالی اظهار نظر کند. [تضاد منافع بین مدیر و مالک]. همینطور عدم دسترسی مالک/ استفاده کننده از اطلاعات صورتهای مالی به آن اطلاعات می باشد [دور از دسترس بودن اطلاعات]. ضمناً حتی در صورت وجود دسترسی، احتمالاً عدم درک درست از اطلاعات به علت پیچیدگی آن نیز مشکل بعدی است [پیچیدگی اطلاعات].

توجه داشته باشید که تصمیماتی که استفاده کنندگان بیرونی میگیرند، منظور تصمیمات اقتصادیست. بعضاً بسیار مهم هستند و نیاز من اطلاعاتی هستند که معتبر باشد [تصمیمات اتکاکنندگان بر گزارش های مالی دارای پیامدهای اقتصادی با اهمیت است]. و همونطور که عرض کردم این معتبر بودن رو با حسابرسی میشه بهش رسید [میتوان با حسابرسی، کیفیت اطلاعات صورت های مالی را گواهی نمود]. یعنی اینکه حسابرس باید اولاً صالح [صلاحیت] باشد برای این کار و ثانیاً مستقل باشد هم ظاهری و هم باطنی چرا که اعتبار ایجاد می‌دهد این استقلال هست [حسابرس برای گواهی کیفیت اطلاعات صورت های مالی دارای استقلال ظاهری و باطنی است]. .. حسابرس باید صلاحیت حسابرسی داشته باشد. منظور اینه که حسابرس باید هم دانش و هم تجربه و هم مهارت داشته باشه [حسابرس برای گواهی کیفیت اطلاعات مندرج در صورت های مالی دارای دانش، مهارت و تجربه کافی است]. مبنای رسیدگی حسابرس استانداردهای حسابداری هستند که فرض براینه که اگر این صورت ها با این استانداردها منطبق باشه در اون صورت معتبره [اصول یا استانداردهایی وجود دارد که به کمک آنها حسابرس می تواند کیفیت اطلاعات مندرج در صورت های مالی را ارزیابی کند].

پس از اینکه برچسب ها بشرح فوق و نیز سایر بخشهای مصاحبه ها زده شد، مقوله های منطبق با الگوی تئوری زمینه ای شامل مقوله علی (اهداف و مفروضات)، مقوله اصلی (مفاهیم)، مقوله زمینه ای، مقوله مداخلهگر، مقوله راهبردها (گزارشگری) و مقوله پیامدها بشرح جداول زیر استخراج گردید.

مقوله علی (مفروضات)

پس از تجمیع و تحلیل کلیه پاسخ ها و برچسب زنی آنها مقوله علی که شامل مفروضات بدیهی می باشد بشرح جدول زیر استخراج گردید

ردیف	مفهوم حاصل از کدگذاری باز
۱	عدم امکان ارزیابی عملکرد مدیران از سوی مالکان
۲	وجود تضاد منافع بین مالک و مدیر بنگاه اقتصادی
۳	افزایش پیچیدگی و گسترش دامنه الزامات گزارشگری
۴	تصمیمات اتکا کنندگان بر گزارش های مالی دارای پیامدهای اقتصادی با اهمیت است

کیفیت اطلاعات مندرج در صورت های مالی را می توان با فرآیند حسابرسی مستقل گواهی نمود.	۵
---	---

مقوله اصلی

پس از جمع و تحلیل کلیه پاسخ ها و برچسب زنی آنها مقوله اصلی که شامل مفروضات بدیهی می باشد بشرح جدول زیر استخراج گردید.

ردیف	مفهوم حاصل از کدگذاری باز
۱	اعتبار بخشی به صورتهای مالی
۲	بازدارندگی
۳	هیچگونه محدودیت مقرراتی یا نظارتی غیر منطقی وجود ندارد که برحسابرسان اعمال شود و مانع گواهی اطلاعات شود
۴	حسابرس در یک موضوع مستقل ظاهری و باطنی برای گواهی کیفیت اطلاعات مندرج در صورت های مالی قرار دارد.
۵	حسابرس مستقل برای گواهی کیفیت اطلاعات صورت های مالی دارای دانش، مهارت و تجربه کافی است.
۶	حسابرس به عنوان یک کارشناس حرفه ای نسبت به کیفیت کار خود پاسخگو است.
۷	اصول یا استانداردهایی وجود دارد که به کمک آنها حسابرس می تواند کیفیت اطلاعات صورتهای مالی را ارزیابی کند.
۸	شواهد کافی و معتبر برای تایید اظهار نظر حسابرس وجود داشته و حسابرس این شواهد را در یک زمان و هزینه ای معقول کسب و ارزیابی می کند.
۹	خود انتظامی و تقویت حرفه ای گری و اخلاق، موثرترین عامل کنترل کیفیت حسابرسی است.
۱۰	صلاحیت
۱۱	استقلال
۱۲	بی طرفی
۱۳	قضاوت
۱۴	صداقت
۱۵	خودانتظام
۱۶	شواهد
۱۷	گزارشگری
۱۸	استانداردها
۱۹	مراقبت حرفه ای
۲۰	کنترل کیفیت
۲۱	بندمقدمه
۲۲	بند مسئولیت هیات مدیره درقبال صورت های مالی
۲۳	بند مسئولیت حسابرس

بندهای شرط	۲۴
اظهار نظر	۲۵
تاکید برمطلب خاص	۲۶
بی طرفی در اظهارنظر	۲۷
به موقع بودن گزارش حسابرسی	۲۸
صراحت	۲۹
طبقه بندی صحیح	۳۰

مقوله زمینه ای

پس از تجمیع و تحلیل کلیه پاسخ ها و برچسب زنی آنها مقوله زمینه ای که شامل مفروضات بدیهی می باشد بشرح جدول زیر استخراج گردید.

مفهوم حاصل از کدگذاری باز	ردیف
جدایی مالکیت از مدیریت	۱
حسابرسی مستقل ارزش افزوده ایجاد می کند	۲
منافع حاصل از حسابرسی مستقل بیشتر از مخارج آن است	۳
فرهنگ عمومی اتکا کنندگان	۴

مقوله مداخله گر

پس از تجمیع و تحلیل کلیه پاسخ ها و برچسب زنی آنها مقوله مداخله گر که شامل مفاهیم می باشد بشرح جدول زیر استخراج گردید.

مفهوم حاصل از کدگذاری باز	ردیف
اهمیت	۱
ریسک	۲

مقوله راهبردها

پس از تجمیع و تحلیل کلیه پاسخ ها و برچسب زنی آنها مقوله راهبردها که شامل گزارشگری می باشد بشرح جدول زیر استخراج گردید.

مفهوم حاصل از کدگذاری باز	ردیف
تطبیق صورتهای مالی با استانداردها	۱
کشف تقلب	۲

مقوله پیامدها

پس از تجمیع و تحلیل کلیه پاسخ ها و برچسب زنی آنها مقوله پیامدها که شامل نتایج حسابرسی می باشد بشرح جدول زیر استخراج گردید.

ردیف	مفهوم حاصل از کدگذاری باز
۱	اعتبار حاصله
۲	بازدارندگی

کدگذاری محوری

از لحاظ عملی، کدگذاری محوری عمل مرتبط کردن مقوله‌ها با زیر مقوله‌ها در راستای ویژگی‌ها و ابعاد آن‌ها است. کدگذاری محوری به چگونگی تلاقی مقوله‌ها با یکدیگر و به نحوه اتصال آن‌ها نظر دارد. مقوله معادل پدیده است و آن عبارت است از مسئله، موضوع، امر یا رویدادی که پذیرفته ایم برای پاسخگویان ما اهمیت دارد. پدیده تحت کنترل می‌تواند گسترده باشد نظیر مذاکرات صلح میان دو کشور، یا محدود باشد نظیر تصور شخص از تغییرات بدنی اش بعد از قطع عضوی. پدیده استعداد آن را دارد که توضیح دهد چه چیز در جریان است. یک زیر مقوله نیز، همان طور که از اسمش برمی‌آید یک مقوله است. اما زیر مقوله‌ها به جای آن که نمایاننده خود پدیده باشند، تنها پاسخ پرسش‌هایی را می‌دهند که در مورد آن پدیده طرح می‌شود نظیر این که کی، کجا، چرا و چطور، و با چه پیامدهایی؛ و بدین ترتیب زیر مقوله‌ها به مفهوم مورد نظر ما قدرت توضیح بیشتری می‌دهند (افشار، ابراهیم [۲]، ص ۱۴۶).

مقوله علی

نتیجه کدگذاری محوری و ارتباط مقوله علی با زیر مقوله‌های علی بشرح جدول زیر است.

مقوله	مقوله فرعی	مفهوم
مقوله علی	مفروضات بدیهی توجیه کننده حسابرسی	عدم امکان ارزیابی مدیران از سوی مالکان (عدم دسترسی به اطلاعات)
		وجود تضاد منافع بین مالک و مدیر
		افزایش پیچیدگی و گسترش دامنه الزامات گزارشگری
		تصمیمات اتکا کنندگان بر گزارش‌های مالی دارای پیامدهای اقتصادی با اهمیت است
		کیفیت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی را می‌توان با فرآیند حسابرسی مستقل گواهی نمود.

مقوله اصلی

نتیجه کدگذاری محوری و ارتباط مقوله اصلی با زیر مقوله های آن بشرح جدول زیر است.

مفهوم	مقوله فرعی	مقوله
اعتبار بخشی به صورتهای مالی	اهداف حسابرسی	مقوله اصلی
بازدارندگی		
هیچگونه محدودیت مقرراتی یا نظارتی غیر منطقی وجود ندارد که برحسابرسان اعمال شود و مانع گواهی اطلاعات شود	مفروضات بدیهی رفتاری	
حسابرس در یک موضوع مستقل ظاهری و باطنی برای گواهی کیفیت اطلاعات مندرج در صورت های مالی قرار دارد.		
حسابرس مستقل برای گواهی کیفیت اطلاعات صورت های مالی دارای دانش، مهارت و تجربه کافی است.		
حسابرس به عنوان یک کارشناس حرفه ای نسبت به کیفیت کار خود پاسخگو است.		
خود انتظامی و تقویت حرفه ای گری و اخلاق، موثرترین عامل کنترل کیفیت حسابرسی است.		
اصول یا استانداردهایی وجود دارد که به کمک آنها حسابرسی می تواند کیفیت اطلاعات صورتهای مالی را ارزیابی کند.	مفروضات بدیهی کارکردی	
شواهد کافی و معتبر برای تایید اظهار نظر حسابرس وجود داشته و حسابرسی این شواهد را در یک زمان و هزینه ای معقول کسب و ارزیابی می کند.		
صلاحیت	مفاهیم اساسی	
استقلال		
بی طرفی		
قضاوت		
صداقت		
خودانتظام		
شواهد		

گزارشگری		عناصر گزارش حسابرسی
استانداردها		
مراقبت حرفه ای		
کنترل کیفیت		
بند مقدمه		
بند مسئولیت هیات مدیره در قبال صورت های مالی		
بند مسئولیت حسابرسی		
بند های شرط		
اظهار نظر		
تاکید بر مطلب خاص		
بی طرفی در اظهار نظر	ویژگی های کیفی گزارش	
به موقع بودن گزارش حسابرسی		
صراحت		
طبقه بندی صحیح		

مقوله زمینه ای

نتیجه کدگذاری محوری و ارتباط مقوله زمینه ای با زیر مقوله های آن بشرح جدول زیر است.

مفهوم	مقوله فرعی	مقوله
جدایی مالکیت از مدیریت	الزامات زمینه ای	مقوله زمینه ای
حسابرسی مستقل ارزش افزوده ایجاد می کند		
منافع حاصل از حسابرسی مستقل بیشتر از مخارج آن است		
فرهنگ عمومی اتکا کنندگان		

مقوله مداخله گر

نتیجه کدگذاری محوری و ارتباط مقوله مداخله گر با زیر مقوله های آن بشرح جدول زیر است.

مفهوم	مقوله فرعی	مقوله
اهمیت	مفاهیم آستانه ای	مقوله مداخله گر
ریسک		

مقوله راهبردها نتیجه کدگذاری محوری و ارتباط مقوله راهبردها با زیر مقوله های آن بشرح جدول زیر است.

مفهوم	مقوله فرعی	مقوله
تطبیق صورتهای مالی با استانداردها	گزارشگری	مقوله
کشف تقلب و اشتباهات		راهبردها

مقوله پیامدها

نتیجه کدگذاری محوری وارتباط مقوله پیامدها با زیر مقوله های آن بشرح جدول زیر است.

مفهوم	مقوله فرعی	مقوله
اعتبار حاصله	اهداف حسابرسی محقق شده (رضایت اتکا کنندگان)	مقوله
بازدارندگی		پیامدها

کدگذاری انتخابی

پژوهشگر در کدگذاری محوری، اساس کدگذاری انتخابی را پی ریزی میکند. حال به مقوله هایی دست یافته ایم که از نظر خصوصیات بارز، ابعاد و روابط الگویی پیوسته، رویشان کار شده است که به مقوله ها غنا وعمق بخشیده است. در مرحله کدگذاری انتخابی ارتباطات بین مقوله ها شکل می گیرد و الگوی نظری پژوهش

استخراج میگردد. کدگذاری انتخابی با سطح سوم کدگذاری، روند انتخاب مقوله ی اصلی که پدیده ی اصلی محصول کدگذاری محوری است و سایر مقولات بر محور آن گرد می آیند و کلیتی را تشکیل میدهند به طور منظم و ارتباط دادن آن با سایر مقوله ها، اعتبار بخشیدن به روابط و پرکردن جاهای خالی با مقوله هایی است که

نیاز به اصلاح و گسترش بیشتر دارند حاصل این مرحله، طبقه ی اصلی است که با سایر طبقات ارتباط دارد، آنها را توضیح میدهد، در حقیقت، نتیجه ی پالایش شده ی کدهای اولیه است. کدگذاری انتخابی را به در کدگذاری باز، تحلیلگر به پدید آوردن مقوله ها و « همراه کدگذاری باز و محوری این گونه تشریح میکنند. ویژگی های آنها می پردازد و سپس می کوشد تا مشخص کند که چگونه مقوله ها در طول بُدهای تعیین شده تغییر میکنند. در کدگذاری محوری، مقوله ها به طور نظام مند بهبود یافته و با زیر مقوله ها پیوند داده میشوند. با این حال، اینها هنوز مقوله های اصلی نیستند که در نهایت برای یک آرایش نظری بزرگتر یکپارچه شوند به طوری که نتایج پژوهش، شکل نظریه پیدا کنند. کدگذاری انتخابی، فرایند یکپارچه سازی و بهبود مقوله ها کدگذاری انتخابی، یافته های مراحل کدگذاری قبلی را گرفته، مقوله محوری را انتخاب میکند و به شکل نظام مند آن را به دیگر مقوله ها ربط میدهد، آن روابط را اثبات میکند و مقوله هایی را که به بهبود و توسعه بیشتری نیاز دارند، تکمیل میکند. بنابراین مقوله محوری، نقش بسیار مهمی در یکپارچه سازی و بهبود مقوله ها بر عهده دارد. امیربیگی و همکاران، [۳].

جهت بررسی و آزمون کمی، الگوی حاصله با استفاده از روش معادلات ساختاری مورد بررسی قرار گرفت. نتیجه بررسی های کمی نشان می دهد که رابطه معنا داری بین مقوله زمینه ای (الزامات زمینه ای) و مقوله راهبردها (گزارشگری) و همچنین بین مقوله مداخله گر (مفاهیم آستانه ای) و مقوله راهبردها وجود ندارد ولی رابطه معنا داری بین مقوله علی با مقوله اصلی، مقوله اصلی با مقوله راهبردها و مقوله راهبردها با مقوله پیامدها وجود دارد. در نتیجه الگوی اصلاح شده بعنوان الگوی پیشنهادی چارچوب نظری حسابرسی ارائه شد (در صفحه قبل). همانگونه که مشاهده می گردد مفاهیم صداقت و خود انتظام در بخش مفاهیم اساسی و مفاهیم بموقع بودن گزارش حسابرسی، صراحت و طبقه بندی صحیح در بخش ویژگیهای کیفی گزارش حسابرسی مواردی هستند که از تن مصاحبه های نخبگان احصا و به مفاهیم قبلی مطرح شده از سوی پژوهشگران پیشین اضافه می گردد.

پیشنهادهات

اگرچه ممکن است عواملی نظیر کم حوصله گی پاسخ دهندگان به سوالات پرسشنامه و یا محدودیتهای نظیر شرایط ناشی از بیماری کرونا در امر مصاحبه با نخبگان بر روند پژوهش و به تبع آن، نتایج حاصل از پژوهش تاثیر گذاشته باشد، لکن نتایج حاصل از این پژوهش و الگوی حاصل از آن می تواند گام موثری در جهت نیل به یک الگوی چارچوب نظری حسابرسی باشد. لذا پیشنهاد می شود پژوهشگران حوزه حسابرسی، با بهره گیری از نتایج حاصل از پژوهش حاضر نسبت به بسط و توسعه این نتایج اقدام نموده تا با تقریب دیدگاهها، امکان دستیابی به یک الگوی مورد پذیرش اکثریت مراجع حرفه ای و اعضای حرفه حسابرسی فراهم گردد. همچنین متولیان امر تدوین استانداردهای حسابرسی از نتایج حاصل از پژوهش حاضر در جهت مطالعات و تدوین استانداردها و نیز تهیه الگوی چارچوب نظری حسابرسی بهره برداری نمایند.

فهرست منابع

۱. اژدری، حمید، بشکوه، مهدی، رضازاده، جواد، (۱۴۰۱)، "بررسی آثار ناشی از فقدان چارچوب نظری"، **دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، شماره ۴۳، پائیز ۱۴۰۱.
۲. استراوس، آنسلم، کوربین، جولیت، ترجمه ابراهیمی، افشار، مبانی پژوهش کیفی فنون و مراحل تولید نظریه ی زمینه ای، ۱۳۹۳، نشر نی
۳. امیریگی لنگرودی، کردستانی، غلامرضا، رضایی، فرزین (۱۳۹۹)، " الگوی یکپارچه حسابداری مدیریت توسعه پایدار"، **نشریه علمی حسابداری مدیریت**، شماره ۴۴، بهار ۱۳۹۹.
۴. استراوس، آنسلم، کوربین، جولیت، ترجمه ابراهیمی، افشار، **مبانی پژوهش کیفی فنون و مراحل تولید نظریه ی زمینه ای**، ۱۳۹۳، نشر نی
۵. حاجیها، زهره، (۱۳۹۷)، **تئوری حسابرسی (نظریه ها با تاکید بر تحقیقات ایران و رویکرد اخلاقی)**، تهران، چاپ اول، انتشارات ترمه

۶. حساس یگانه، یحیی، (۱۳۸۸)، **فلسفه حسابرسی**، تهران، چاپ اول، شرکت انتشارات علمی و فرهنگی.
۷. دنیس، ایان، (۲۰۱۵)، **تئوری حسابرسی**، ترجمه کرمی، غلام رضا، عمرانی، حامد، آخوندی امید، ۱۳۹۷، تهران، انتشارات نگاه دان
۸. رضازاده، جواد، (۱۳۹۵)، **نظریه های حسابرسی**، تهران، چاپ چهارم، انتشارات ترمه
۹. کمیته مسئول تدوین بیانیه های مفاهیم بنیادی حسابرسی AAA، (۱۳۹۵)، **بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی**، تهران، ترجمه و تالیف نیکخواه آزاد، علی، چاپ دوم، سازمان حسابرسی.
۱۰. کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، (۱۳۹۷)، **استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات اطمینان بخشی**، چاپ شانزدهم، سازمان حسابرسی
۱۱. والاس، وندا، (۱۳۸۸)، ترجمه امیر اصلانی، امیر، **نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت**، مدیریت تدوین استانداردها، سازمان حسابرسی.
۱۲. گل محمدی، مجتبی، آبیاری، مجید (۱۳۹۹)، "رابطه بین قابلیت مقایسه حسابداری، تاخیر گزارش حسابرسی و اظهار نظر حسابرسی"، **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۴۰(۴)، صص ۸۱-۹۶

13. Flint, David. (1982), **Philosophy and Principles of Auditing an Introduction**. London: Macmillan Education LTD.
14. Lee, T. (1993). **Corporate Audit Theory**. London: Chapman and Hall.
15. Mautz, R. K and Sharaf, H. A. (1961). **The Philosophy of Auditing**.
16. Michael J. Pratt, and Karen Van Peursem, (1993), "Towards a Conceptual Framework for Auditing", **Accounting Education** 2 (1), 11-32 (1993)
17. Ruud, T. F. (1989) **Auditing as Verification of Financial Information**, Norwegian University press.
18. Sox. 2002. The Sarbanes-Oxley Act of (2002). **United States House of Representatives, Public Law** 107-204 [H. R. 3763]. Washington D. C.
19. Stephen Kwaku Asare; Joost P. Van Buuren; Barbara Majoor : "The Joint Role of Auditors' and Auditees' Incentives and Disincentives in the Resolution of Detected Misstatements"; **AUDITING: A Journal of Practice & Theory** (2019) 38 (1): 29-50.
20. Tan, B. S. (2015) "The Value of Audit and the Economic History of Market". **International Journal of Economics and Accounting**, Forthcoming.

21. 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.
22. Wolnizer, P. W. (1987) “Auditing as Independent Authentication”. Sydney University Pree.



Comparative Study of Opinions and Views Presented in Auditing Principles and Concepts and Presenting a Proposed Model of the Audit Conceptual Framework

Hamid Ajdari

Phd Student of Accounting, Qazvin branch, Islamic Azad University, qazvin, Iran

Mehdi Beshkooch (PhD)¹©

Assistant Professor of Accounting Department, Qazvin branch, Islamic Azad University, qazvin, Iran

Javad Rezazadeh (PhD)

Associate Professor of Accounting Department, Modres University, Tehran, Iran

(Received: July 17, 2023; Accepted: February 5, 2024)

In this dissertation, an attempt is made to present and propose a conceptual framework for auditing based on the valuable work of researchers such as Mutz and Sharaf, Flint and others. The proposed model is based on valuable works such as Matz and Sharaf's "Audit Philosophy", David Flint's "Philosophy and Principles of Auditing, an Introduction", Tom Lee's "Company Auditing Theory" and the article Towards a Theoretical Framework for Auditing by Perth and Pert. Are colleagues. In each of the works of jurisprudence, special emphasis has been placed on the social status of auditing. Mutz and Sharaf hold the auditor accountable for the damage caused to users by relying on incorrect information. Flint basically considers auditing to be a social concept. Having a social status is responsible for the interests of society. Accordingly, due to its special importance, it shows the need for theoretical support for more auditing standards. In the first chapter, the subject is explained and in the second chapter, the background of studies and literature of the subject is presented. In the third chapter, the methods used in the research are described and in the fourth chapter, first qualitatively and using the grounded theory method to achieve a theoretical model and then using a regulatory questionnaire and structural equation model and analysis of related outputs. The obtained pattern is tested in a qualitative method.

Keywords: Audit Conceptual Framework , Audit Objectives, Audit Postulates, Audit Concepts.

¹ beshkooch@qiau. ac. ir © (Corresponding Author)