

## بررسی راهکارهای حفاظت از مرزهای حرفه حسابرسی با تبارشناسی

### مفهوم «قضاوت»

مرضیه توحیدی نژاد<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۲/۲۱

جعفر باباجانی<sup>۱\*</sup>

تاریخ دریافت: ۹۷/۱۱/۱۶

### چکیده

پاسبانی از مرزهای حرفه، وظیفه‌ای است که تنها توسط اعضای آن به دوش کشیده می‌شود. این وظیفه برای حسابرسان، که دارای وظایف حرفه‌ای با پیامدهای مالی و اقتصادی هستند، اهمیتی دوچندان دارد. در واقع وجود پیامدهای مالی و اقتصادی است که امنیت مرزهای حرفه حسابرسی را در برابر حقوقدانان و دادگاه‌های قانونی تهدید می‌کند. قانون‌گذاران بارها و بارها در طول تاریخ کشورهای پیشرو در حوزه حسابرسی (نظیر بریتانیا و آمریکا) به بهانه همین پیامدها، به حوزه استحفاظی حسابرسان نفوذ کرده و اصلی‌ترین عنصر تشکیل دهنده حرفه را هدف قرار داده‌اند: «قضاوت حرفه‌ای». گاهی رأی برای قانونمند ساختن قضاوت حرفه‌ای حسابرسان (حسابداری مبتنی بر قواعد) صادر و گاهی بر اهمیت تأثیر شرایط ویژه بر قضاوت حرفه‌ای آنها (حسابداری مبتنی بر اصول) تأکید شده است. پژوهش حاضر با کمک «تبارشناسی» فوکو، درصد شناسایی سازوکارهای حفاظت از حرفه حسابرسی در برابر امواج قانون‌گذاری است. یافته‌های پژوهش، اهمیت رابطه دو سویه «قدرت - دانش» را گوشزد کرده و نشان می‌دهد که با توجه به دانش بنیان بودن حرفه حسابرسی و در نظر گرفتن تضاد همیشگی میان اعضای حرفه با افراد یا نهادهای خارجی، حسابرسان راهکارهای متفاوتی همانند تدوین رهنمودهای کلی و تأکید بر قضاوت‌های فردی (رویکرد مبتنی بر اصول) یا تدوین استانداردهای حسابداری متعدد، پیچیده، مبهم و ناکامل (رویکرد مبتنی بر قواعد) برای پاسخ به الزامات تحمیلی خارجی ارائه داده‌اند.

**کلیدواژه‌ها:** استانداردهای حسابداری، تبارشناسی، حسابداری مبتنی بر اصول، حسابداری مبتنی بر قواعد، قضاوت حرفه‌ای.

<sup>۱</sup> استاد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، دانشکده مدیریت و حسابداری (نویسنده مسئول)، jafar.babajani@gmail.com

<sup>۲</sup> دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران، Mtohidinejad@yahoo.com

## ۱-مقدمه

از نیمه دوم قرن بیستم تا به امروز، حرفه حسابداری شاهد تغییراتی در متر و معیارهای قضاوت بوده است. در این بازه زمانی، گاهی بر اهمیت شرایط ویژه واحدهای مورد رسیدگی و متعاقباً «قضاوت‌های فردی»<sup>۱</sup> و تجارب حرفه‌ای حسابرس تأکید شده و گاهی برای «قضاوت‌های جمعی»<sup>۲</sup> و استانداردهای حرفه‌ای اولویت در نظر گرفته شده است. عنوان قضاوت جمعی برای فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری و با توجه به دسته جمعی بودن این فرآیند انتخاب شده است. استانداردهایی اغلب مشروح و با جزئیات که سال‌هاست از تلاش برای ارائه پاسخ به مسائل پیچیده حسابداری، به صورت مکتوب، فروگذار نکرده و تا حدود بسیار زیادی جایگزین قضاوت‌ها و تجارب انفرادی حسابرسان شده است. گرچه اکثر این تغییرات از سوی نهادهای قانون‌گذار تحمیل شده، می‌توان برخی از این تغییرات را (مانند تدوین استانداردهای حسابداری متعدد، پیچیده، مبهم و ناکامل) نتیجه اتخاذ حالت‌های تدافعی توسط حرفه حسابداری به حساب آورد. از ابتدای شروع به کار حرفه حسابداری در کشورهای پیشرو نظیر بریتانیا و آمریکا، کاربست تجارب حرفه‌ای و داشتن نیم‌نگاه به شرایط ویژه واحد مورد رسیدگی، ملاک عمل حسابرسان را شکل می‌داد که بعدها تحت عنوان رویکرد «مبتنی بر اصول»<sup>۳</sup> شهرت یافت. تصمیم‌هایی که بر این مبنا گرفته می‌شد، بعضاً متنوع، متفاوت و گاهی ناسازگار بود (زف، ۲۰۰۳). بنابراین، اعتراضاتی در زمینه درستی و انصاف قضاوت‌های حسابرسان و غیرقابل مقایسه بودن آنها وارد شد (هپ و مکرای، ۱۹۸۲). با توجه به این مسئله، در ادامه بر تدوین استانداردهای حسابداری بر مبنای منطق جمعی اعضای حرفه و رعایت آنها اصرار شد، که با عنوان رویکرد «مبتنی بر قواعد»<sup>۴</sup> شناخته می‌شود. در حالی که هدف اولیه تدوین استانداردهای حسابداری حفاظت از منافع کاربران صورت‌های مالی بود، حسابرسان با نیت ساخت غشایی مستحکم برای حفاظت از سلول حرفه حسابداری در برابر دعاوی حقوقی و سایر محاکم، در تدوین استانداردهای حسابداری پیش-قدم شدند. اما این راهکار نیز با این نکته‌گیری روبرو شد که تکیه صرف بر استانداردهای حسابداری، چشم حسابرسان را بر روی ماهیت و محتوای رویدادهای مالی واحد مورد رسیدگی می‌بندد (لیسمن، ۲۰۰۲؛ اکونومیست، ۲۰۰۲). بعلاوه، این راهکار قدرت حفاظت تمام و کمال از حرفه حسابداری را هم ندارد. ساندر (۲۰۱۵) به عنوان یکی از صاحب‌نظران بزرگ رشته حسابداری، نیز این مطلب را چنین تأیید می‌کند:

<sup>1</sup> Individual Judgments

<sup>2</sup> Collective Judgments

<sup>3</sup> Principles-Based Approach

<sup>4</sup> Rules-Based Approach

«باور بر این است که حتی هزاران صفحه از استانداردهای حسابداری مکتوب، قادر به صیانت از حسابرسان در برابر خشم جامعه و دادگاه‌های قانونی نخواهد بود» (ساندر، ۲۰۱۵، ص ۱۰).

با این وجود، این مطلب به سادگی قابل جمع‌بندی نیست و در عمل، کشورهای مختلف با توجه به سنت‌های حسابداری خود، برای یکی از دو رویکرد «مبتنی بر اصول» و «مبتنی بر قواعد»، اولویت ویژه‌ای قائل هستند. یکی از علائم اصلی و قدیمی برای شناسایی این اولویت، بررسی ذات عبارتی است که در انتهای پاراگراف اظهارنظر گزارش حسابرسان مستقل تقریر می‌شود. برای نمونه، در بریتانیا، به‌عنوان مهد رویکرد «مبتنی بر اصول»، از عبارت «تصویر درست و منصفانه<sup>۱</sup>» استفاده می‌شود. این در حالی است که آمریکا، به‌عنوان کشور پیشرو در رویکرد «مبتنی بر قواعد»، از عبارت «ارائه منصفانه ... در انطباق با اصول حسابداری پذیرفته همگانی<sup>۲</sup>» بهره می‌برد. مقایسه این دو عبارت، حکایت از تأکید رویکرد «مبتنی بر قواعد» (کشور آمریکا) بر استانداردهای تدوین شده و تمرکز رویکرد «مبتنی بر اصول» بر اهمیت قضاوت حرفه‌ای دارد. در ایران نیز سال‌هاست که از عبارت‌هایی برای اظهارنظر در گزارش حسابرسان استفاده می‌شود. پیش از تدوین استانداردها توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی، گاهی عبارت «ارائه درست و منصفانه» و گاهی عبارت «ارائه منصفانه» در گزارش‌های حسابرسان ایرانی به چشم می‌خورد. اما در ادامه، پس از تدوین استانداردها، عبارت «ارائه به نحو مطلوب، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری» نبض گزارش‌های حسابرسی را به دست گرفته و آنها را از منظر اظهارنظر یکنواخت ساخته است. در وهله اول، پیوست «طبق استانداردهای حسابداری» در این عبارت، کاربست رویکرد «مبتنی بر قواعد» در ایران را خاطر نشان می‌سازد. اما بررسی دقیق‌تر استاندارد حسابداری شماره ۱ و مفاهیم نظری گزارشگری مالی، اهمیت عنصر قضاوت حرفه‌ای و اولویت رویکرد «مبتنی بر اصول» را گوشزد می‌کند. در واقع این رویکرد ترکیبی، مشابه راهکار «هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی<sup>۳</sup>» در ایران اعمال شده است. با ادغام مطالب ارائه شده در دو پاراگراف اخیر، می‌توان به هر یک از رویکردهای «مبتنی بر اصول» و «مبتنی بر قواعد» و یا ترکیب آنها، به مثابه سازوکاری برای حفاظت از حرفه حسابرسی نگریست. با اتخاذ چنین دیدگاهی، این سؤال مطرح می‌شود که: هر یک از رویکردهای «مبتنی بر اصول» و «مبتنی بر قواعد» و یا ترکیبی از این دو رویکرد، چگونه از مرزهای حرفه حسابرسی محافظت کرده یا آن را به مخاطره می‌اندازد؟

<sup>1</sup> True and Fair View

<sup>2</sup> Present Fairly ... , in Conformity with Generally Accepted Accounting Principles

<sup>3</sup> International Accounting Standards Board (IASB)

اهمیت پژوهش حاضر در تجزیه و تحلیل تفکرات موجود پیرامون نحوه ترکیب دو عنصر «قضاوت حرفه‌ای»<sup>۱</sup> و «استانداردهای حسابداری»<sup>۲</sup>، یا همان چگونگی تدوین سیاست‌های حسابداری نهفته است. این تفکرات خود را در مقایسه دو رویکرد «مبتنی بر اصول» و «مبتنی بر قواعد»، تأکید بر اصل «تصویر درست و منصفانه»، مسئله «اضافه‌بار استانداردهای حسابداری»<sup>۳</sup>، «تئوری تسخیرشدگان»<sup>۴</sup> و همچنین پدیده «حسابداری خلاقانه»<sup>۵</sup> آشکار می‌سازد. مسئله محوری تمام این تفکرات، حدود و ثغور استفاده از قضاوت حرفه‌ای یا استانداردهای حسابداری در تهیه، ارائه و رسیدگی گزارش‌های مالی است. در ادامه راه این جریان فکری، پژوهش حاضر درصدد مقایسه دیدگاه‌های موجود پیرامون این مسئله و نقد آنها از کانال رابطه «قدرت - دانش»<sup>۶</sup> و روش «تبارشناسی»<sup>۷</sup> فوکو<sup>۸</sup> است. به بیانی بهتر، بررسی تأثیر رابطه «قدرت - دانش» در حرفه حسابداری در کشورهای پیشرو حسابداری نوین نظیر بریتانیا و آمریکا بر تکامل راهکارهای تدوین سیاست‌های حسابداری (هر یک از رویکردهای «مبتنی بر اصول» و «مبتنی بر قواعد») مدنظر این مطالعه است. دلیل قرار دادن تمرکز مطالعه حاضر بر تبارشناسی مفهوم «قضاوت حرفه‌ای» در کشورهای غربی، ریشه داشتن حسابداری نوین در کشورهایی نظیر بریتانیا و آمریکاست. بنابراین، به‌واسطه اینکه اغلب کشورها، از جمله ایران، از راهکارهای حسابداری کشورهای بریتانیا و آمریکا به‌صورت عاریتی بهره می‌گیرند، مطالعه تبارشناسانه مفهوم قضاوت حرفه‌ای در این کشورها، یافته‌هایی بنیادین‌تر و حقیقی‌تر از مطالعه این مفهوم در ایران بدست می‌دهد. باور بر این است که شناسایی و بررسی نقاط ضعف و قوت سازوکارهای قضاوت در طول تاریخ و تحلیل آن از منظر رابطه «قدرت - دانش» با هدف رسیدن به راهکارهای محافظت از منافع حرفه حسابداری، یافته‌هایی بکر فراهم می‌سازد.

اهمیت مطالعه حاضر ریشه در بنیادی بودن آن دارد. «پژوهش بنیادی»<sup>۹</sup> که گاهی «پژوهش آسمان آبی»<sup>۱۰</sup> نام می‌گیرد (لیندن<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۸)، بر نظریه‌های پشتیبان یا ابطال‌کننده مرتبط با یک پدیده متمرکز است. این نوع پژوهش، صانع تفکرات، اصول و نظریه‌های نوینی است که

<sup>1</sup> Professional Judgment

<sup>2</sup> Accounting Standards

<sup>3</sup> Accounting Standards Overload

<sup>4</sup> Capture Theory

<sup>5</sup> Creative Accounting

<sup>6</sup> Power-Knowledge

<sup>7</sup> Genealogy

<sup>8</sup> Foucault

<sup>9</sup> Basic Research

<sup>10</sup> Blue Sky Research

<sup>11</sup> Linden

احتمالاً در وهله اول کاربردی ندارد، اما اساس پیشرفت و توسعه را در علوم مختلف شکل می‌دهد. بنابراین، هدف غائی مطالعه حاضر بسط و گسترش بینش خوانندگان آن است.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

با مرور و مطالعه قسمت‌هایی از پیشینه پژوهش، می‌توان به خوبی نقش مفهوم «قضاوت حرفه‌ای» در شکل‌گیری جریان‌های فکری و بعضاً نظریه‌های حسابداری را مستند ساخت. رقابت میان دو رویکرد «مبتنی بر اصول» و «مبتنی بر قواعد»، بارزترین نمونه جریان‌های فکری در این حوزه به حساب می‌آید. ریشه این دو رویکرد را به دو سنت کهن حسابداری نسبت می‌دهند: «انگلساکسونی<sup>۱</sup>» و «اروپایی<sup>۲</sup>». ویژگی اصلی سنت انگلساکسونی، تدوین رهنمودهای حسابداری توسط نهادهای استانداردگذار و عمده مشخصه سنت اروپایی استخراج این رهنمودها از قوانین، شامل قواعدی برای پوشش انواع موقعیت‌ها است (الکساندر و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۱). به‌طور کلی، بریتانیا، ایرلند، هلند و آمریکا در چارچوب نظام حسابداری انگلساکسون طبقه‌بندی شده و سایر کشورهای اروپای غربی از سنت حسابداری اروپایی تبعیت می‌کنند. علاوه‌براین، حسابداری انگلساکسونی اساس دو رویکرد مبتنی بر قواعد و مبتنی بر اصول است. مورد اول به انطباق اطلاعات مالی با قوانین مکتوب و تفصیلی (رویکردی که کشور آمریکا طلایه‌دار آن است) و مورد دوم به تکیه این اطلاعات بر رهنمودهای کلی و بعضاً نانوشته اشاره دارد (رویکردی که در کشور بریتانیا ریشه دارد) (اسمیت، ۲۰۰۶). در واقع، می‌توان تفاوت اصلی این دو رویکرد را در میزان کاربست عنصر قضاوت حرفه‌ای، در تهیه و ارائه گزارش‌های مالی خلاصه کرد. در حالی که مقصود رویکرد مبتنی بر قواعد، حذف عنصر قضاوت حرفه‌ای در جهت ارتقای استانداردهای گزارشگری مالی است، رویکرد مبتنی بر اصول سعی در افزایش اهمیت این عنصر و نمایش محتوای رویدادهای مالی دارد.

در رابطه با اولویت کاربست این دو رویکرد، ذکر همین نکته کفایت می‌کند که تاریخ گزارشگری مالی شاهد درجه‌های اولویت‌دهی متفاوت به هریک از این دو رویکرد، در دوره‌های زمانی مختلف بوده است. برای نمونه، پیش از دهه ۱۹۶۰ در آمریکا، در حالی که تدوین استانداردهای حسابداری در مراحل آغازین حیات خود به سر می‌برد، بخش اعظمی از مسائل حسابداری با تکیه بر «قیاس<sup>۴</sup>» و قضاوت حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان حل و فصل می‌شد (زف، ۲۰۰۳). اما از اواخر دهه ۱۹۶۰ تا اواسط دهه ۱۹۷۰ که شاخص بازار بورس اوراق بهادار

<sup>1</sup> Anglo-Saxon Tradition

<sup>2</sup> Continental Tradition

<sup>3</sup> Alexander et al.

<sup>4</sup> Analogy

آمریکا کاهش شدید و غیرمنتظره‌ای را تجربه می‌کرد، دعای حقوقی علیه حسابرسان و به نفع سرمایه‌گذاران مال‌باخته پایان می‌یافت. بنابراین، با هدف ایجاد حفاظتی شدید برای اعضای حرفه حسابرسی، تعداد استانداردهای حسابداری مشروح رو به فزونی گذاشت، تا نقش قضاوت‌های فردی و حرفه‌ای در تصمیمات اعضای حرفه کاهش یابد. این یعنی اتخاذ رویکرد مبتنی بر قواعد و تأکید بر آن. حسابداران و حسابرسان در این دوره به این باور رسیده بودند که تدوین استانداردهای حسابداری شفاف‌تر، ملجأ قانونی آنها را مستحکم می‌سازد. در همین زمان، دولت آمریکا نیز به منظور حفاظت از جامعه مالی، سیاست قانون‌گذاری گسترده‌ای را در حوزه گزارشگری مالی بنیان‌گذاری کرد (هپ و مک‌رای، ۱۹۸۲). در ادامه، دهه اول قرن بیست و یکم نیز شاهد فروپاشی‌های مالی عظیمی بود. فروپاشی‌هایی که زنگ خطر شکست در دعای حقوقی برای حسابرسان را مجدداً به صدا درآورد. این بار، در دعای حقوقی چنین استنباط می‌شد که کاربست مکانیکی استانداردها، بدون توجه به ماهیت و محتوای معاملات و رویدادهای مالی، رویه‌ای نادرست است. در این مرحله، سیاست تدوین استانداردهای برای تمام مسائل حسابداری و تعداد و حجم این استانداردها تا جایی پیش رفته بود که نگاه‌ها را به سوی اصطلاحاتی همانند «اضافه‌بار استانداردهای حسابداری» و «تئوری تسخیرشدگان» متمرکز می‌ساخت.

مطابق تئوری تسخیرشدگان، معمای پیش روی نهادهای قانون‌گذاری، تدوین و تصویب هر ساله قوانین است، حتی اگر نیازی به این قوانین در واقع وجود نداشته باشد. در این مرحله، گروه‌هایی که متقاضی تشکیل سازمان قانون‌گذاری بودند از صحنه رخت بر بسته و تنها آنچه تدوین شده باقی می‌ماند. نتیجه یک سازمان قانون‌گذاری تسخیرشده توسط همان نیروهایی است که در وهله اول قصد کنترلشان را داشت. از این‌رو، قانون‌گذاری و به‌طور ویژه، تدوین استانداردهای حسابداری به اوج توان خود می‌رسد (هندیکسن و ون‌بردا، ۱۹۹۲).

مسئله‌ای که در این نقطه بوجود می‌آید، «اضافه‌بار استانداردهای حسابداری» است. این مسئله نیز به دشواری در به‌کارگیری و رعایت استانداردهای متعدد و پیچیده حسابداری اشاره دارد. در ادامه، با توجه به شرایط و رخداد‌های سال‌های آغازین سده بیست و یکم، در مجموع تمایلات به این سمت سوق یافت که بر اصول حسابداری تمرکز شود. اصول در مقایسه با استانداردها، تنها رهنمودهایی در اختیار گذاشته تا با کمک قضاوت حرفه‌ای، تصمیمات مناسبی اتخاذ شود. این اصول به قصد تعیین مرز و محدوده‌های کلی قضاوت حرفه‌ای تدوین می‌شوند. در میان اصول حسابداری، اصل «تصویر درست و منصفانه» (در ایران «ارائه به نحو مطلوب») رابطه تنگاتنگی با مفهوم «قضاوت حرفه‌ای» دارد (ون‌هال، ۱۹۹۷؛ والدو و همکاران، ۲۰۱۲). اصل «تصویر درست و منصفانه» مدیران و حسابرسان را ملزم می‌سازد تا پس از تهیه و رسیدگی گزارش‌های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری، چند گام به عقب گذاشته و نسبت به درست

و منصفانه بودن تصویر حاصل از این صورت‌ها، با توجه به شرایط موجود، قضاوت نمایند. واقعیت این است که انطباق با استانداردهای حسابداری، الزاماً از صورت‌های مالی تصویری درست و منصفانه نمی‌سازد. گهگاهی شرایط ویژه محیطی، ناسازگاری‌هایی میان رعایت استانداردها و رسیدن به «تصویری درست و منصفانه» را آشکار می‌سازد. در صورتی که معیار انصاف و درستی صورت‌های مالی برآورده نشود، امکان انحراف از استانداردهای حسابداری برای دستیابی به آن مهیا است. گرچه اینچنین انحراف‌هایی در متن استانداردهای حسابداری «نادر» خوانده می‌شود، ویژگی «امکان انحراف از استانداردهای حسابداری» را به اصل «تصویر درست و منصفانه» پیوست کرده و آن را به «فرا-قانون<sup>۱</sup>» یا «قانون برتر<sup>۲</sup>» تبدیل می‌کند. فرا-قانون‌ها (مانند اصل «تصویر درست و منصفانه») که در تمامی مجموعه‌های قانونی یافت می‌شوند، وظیفه پوشش نواقص و کمبودهای موجود در قوانین و به‌طور ویژه، استانداردهای حسابداری را به‌عهده دارند. از جایی که محیط گزارشگری مالی پویا است، مجموعه استانداردهای حسابداری هیچ‌گاه به سرحد کمال نخواهد رسید (ساندر، ۲۰۱۵). پذیرش این مطلب که استانداردهای حسابداری از کاستی‌هایی برخوردار است، خود گویای اهمیت نقش قضاوت حرفه‌ای در تهیه و ارائه صورت‌های مالی است. افزایش اهمیت اثر قضاوت حرفه‌ای واقع‌ای سرتاسر مثبت نیست. در حالی که بخشی از پیشینه پژوهش ثمره این ماجرا را در افزایش توان حسابرسان برای مبارزه با حسابداری خلاقانه و «هموارسازی سود» خلاصه می‌کنند (گریفیتس، ۱۹۸۶؛ تویدی و کلاس، ۱۹۸۷)، گروهی دیگر از مطالعات، نتیجه آن را تقویت پدیده حسابداری خلاقانه و کاهش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی اذعان می‌دارند (آمات و همکاران، ۱۹۹۱؛ کوسملا و مک‌لولیخ، ۲۰۰۷؛ لیونی و مک‌نیکولز، ۲۰۰۹). در کنار این دو دیدگاه، عده‌ای نیز بر دو بُعد پیش‌برندگی و بازدارندگی قضاوت حرفه‌ای در تهیه و ارائه صورت‌های مالی تأکید دارند. پیش‌برندگی از این منظر که می‌توان قضاوت حرفه‌ای را جایگزین استانداردهای حسابداری منسوخ کرد و بازدارندگی از این جهت که با افزایش انعطاف در به‌کارگیری و اعمال این استانداردها، احتمال وقوع پدیده حسابداری خلاقانه افزایش یافته و خروجی فرآیندهای حسابداری و در ادامه حسابرسی را تضعیف می‌کند (تویدی، ۱۹۸۸). بنابراین، آنچنان که از پیشینه پژوهش نیز برمی‌آید، نمی‌توان به‌راحتی در رابطه با اولویت‌دهی به هریک از دو گزینه «قضاوت حرفه‌ای» و «استانداردهای حسابداری» برای تهیه و ارائه گزارش‌های مالی و در ادامه، حفاظت از حرفه حسابرسی تصمیم‌گیری کرد.

<sup>1</sup> Meta-Rule

<sup>2</sup> Overriding

### ۳- سؤال پژوهش

با توجه به مطالب ارائه شده در دو بخش قبل، سؤال پژوهش حاضر به شرح زیر تدوین شده است: «هر یک از رویکردهای حسابداری «مبتنی بر اصول» و «مبتنی بر قواعد»، چگونه از مرزهای حرفه حسابرسی حفاظت کرده و یا آن را به مخاطره می‌اندازد؟». با توجه به کیفی بودن سؤال پژوهش، گزینش روش پژوهش کیفی برای رسیدن به پاسخ، بیشترین مناسبت را خواهد داشت. بنابراین، تبارشناسی قضاوت، مبانی آن و سازوکارهای دستیابی به انصاف و درستی در طول تاریخ، راهکار منتخب پژوهش حاضر است.

### ۴- روش پژوهش

نظریه و روش تبارشناسی، پدیده‌ها را در تطور تاریخی‌شان بررسی کرده و جایگاه انتقادی مناسبی برای فهم شرایط کنونی آنها پدید می‌آورد. به‌عنوان یک روش پژوهش، تبارشناسی نسبت به پدیده مورد مطالعه خنثی نیست و در واقع نوعی جهت‌گیری نظری برای مشاهده پدیده محسوب می‌شود. باین‌حال، مهم‌ترین ویژگی این روش در تاریخی دیدن پدیده مورد مطالعه نهفته است. به بیانی دیگر، تبارشناسی در واقع خود تاریخ است، تاریخی که به‌درستی نوشته شده است (فوکو، ۱۳۸۸).

فوکو خود هیچ‌گاه بحث «روش‌شناختی» منظمی در زمینه تبارشناسی انجام نداده، اما به‌راستی تنها نمونه‌های منظم پژوهش تبارشناسانه را می‌توان در آثار او، همچون «تاریخ جنسیت» و «مراقبت و تنبیه» جستجو کرد. با تکیه بر آراء فوکو، کچویان و زائری (۱۳۸۸) برای تبارشناسی ده مرحله تعریف کرده‌اند: شناسایی مسئله، سوابق موضوع، شناسایی درجه صفر، کشف گفتمان‌ها، تحلیل گسست، تحلیل تبار، تحلیل تضاد، تحلیل قدرت، تحلیل مقاومت و نقد حال. با مرور مراحل ده‌گانه بالا، به سادگی می‌توان دریافت که مرحله تحلیل گسست شامل تحلیل تبار، تضاد، قدرت و مقاومت است. بنابراین برای پرهیز از زیاده‌نویسی، روش تبارشناسی را در شش مرحله اصلی شرح می‌دهیم:

مرحله اول، شناسایی مسئله: مسئله تبارشناسی، مسئله زمان حال است. فوکو، به‌عنوان یک تبارشناس، می‌نویسد که هدفش نگارش تاریخ حال است و بی‌شک نوشتن تاریخ زمان حال، با تشخیص وضعیت جاری آغاز می‌شود. تعبیر تاریخ حال، برای تأکید بر این نکته است که آنچه اکنون هست، می‌توانست صورتی دیگر داشته باشد. به بیانی دیگر، تأکید بر این موضوع است که تاریخ چگونه می‌توانست متفاوت باشد. فوکو درصدد است تا نشان دهد که پدیده‌ای که امروزه جزئی حیاتی از زندگی بشر به شمار می‌رود، چگونه وضعیت فعلی خود را یافته است.



مرحله دوم، بررسی سوابق موضوع<sup>۱</sup>: فوکو بر این باور است که «اکنون‌گرایی<sup>۲</sup>» و «نهایت‌گرایی<sup>۳</sup>» دو آفت تاریخ‌نویسی‌اند که مانع از درک درست پدیده‌ها می‌شوند. وی تأکید می‌کند که در مطالعه تبارشناسانه، باید فراتر از اکنون‌گرایی و نهایت‌گرایی اندیشید. از یک سو، اکنون‌گرایی مورخ را بر آن می‌دارد که پدیده‌ای را از زمان حال برگرفته، با خود به گذشته برده و به صورت ناخودآگاه نشان دهد که این پدیده در گذشته هم معنایی مشابه با زمان حال داشته است. از سوی دیگر، مورخ با کمک نهایت‌گرایی، جوهر زمان حال را در نقطه‌ای از دور دست دنبال کرده و سپس ضرورت تحقق‌یافته تحول از آن زمان تا به امروز را نشان می‌دهد.

مرحله سوم، شناسایی درجه صفر<sup>۴</sup>: تأکید ویژه تبارشناسی بر «مبدأ» و ارائه تصویری دقیق از آن است. در این روش، پدیده زمان حال، در تاریخ به عقب بازگردانده می‌شود. این بازگشت به عقب تا آنجا ادامه می‌یابد که تصور از پدیده دیگر دیده نشده و در دل تاریخ محو می‌شود. این لحظه تاریخی، همان «مبدأ» یا «درجه صفر» است.

مرحله چهارم، کشف گفتمان‌ها<sup>۵</sup>: در این مرحله، تبارشناس از «درجه صفر» در مسیر زمان حال گام برمی‌دارد. به محض جدا شدن از درجه صفر، اولین گزاره‌ها، به تعبیری دیگر اولین گفتمان، در مورد پدیده آشکار می‌شود. پس از شناسایی اولین گفتمان، حرکت به سمت زمان حال ادامه می‌یابد تا جایی که به تدریج، احکام و گزاره‌های جدیدی، متفاوت از گزاره‌های پیشین، در مورد پدیده ظاهر شود. این احکام و گزاره‌های تازه، گفتمان جدید آن پدیده را شکل می‌دهد. این روند تا رسیدن به زمان حال ادامه می‌یابد.

مرحله پنجم، تحلیل گسست<sup>۶</sup>: بر مبنای مرحله چهارم، تبارشناس در صدد شناسایی گفتمان یا احکام و گزاره‌هایی است که صورت خاصی از پدیده مورد مطالعه را در یک دوره تاریخی شکل می‌دهد. گسست یا انقطاع لحظه‌ای است که این گفتمان ادامه پیدا نکرده و در عوض گفتمان جدیدی از پدیده رفته رفته ظاهر می‌شود. نکته حائز اهمیت این است که پدیده بریده یا قطع نمی‌شود، بلکه در مسیر تازه‌ای جریان می‌یابد. این مسیر تازه، به واسطه ریشه در مسیر پیشین، در پیوست با گذشته است، اما چون در مسیر پیشین تداوم نیافته، دچار گسستگی است. در تحلیل گسست، بررسی چهار عامل اصلی برای فوکو بیشترین اهمیت را دارد: تحلیل تبار، تصادف،

<sup>1</sup> Studying Historical Documents

<sup>2</sup> Presentism

<sup>3</sup> Extremism

<sup>4</sup> Identifying Zero Degree

<sup>5</sup> Discovering Discourses

<sup>6</sup> Analyzing Discontinuity

قدرت و مقاومت. هدف نهائی پژوهش حاضر ایجاد می‌کند که از این میان تنها بر تحلیل قدرت تمرکز شود.

مرحله ششم، نقد حال<sup>۱</sup>: فوکو با نگاه تاریخی به پدیده، گفتمان‌ها و صورت‌های تاریخی آن را را شناسایی کرده و وجوه طبیعی و مسلم آن را زیر سؤال می‌برد تا ابزار مناسبی برای نقد شرایط حال حاصل آید. در این نقطه تبارشناس قادر به مشاهده و ارائه اشکال مختلف پدیده مورد مطالعه است که به واسطه دخالت امور غیرگفتمانی، از جمله قدرت و نیروهای اجتماعی از بین رفته یا تغییر کرده و نهایتاً پدیده پیکره امروزی به خود گرفته است. تبارشناس راه زمان حال به گذشته را در پیش گرفته و در راستای کشف حقیقت مسیر رفته را بازمی‌گردد. در پایان این سفر، نقد حال میسر می‌شود. چنین نقدی، بنیان پدیده موجود را در هم ریخته و تصور تازه‌ای از پدیده بدست می‌دهد.

#### ۵- یافته‌های پژوهش

یافته‌های حاصل از اجرای این روش، در ادامه به تفکیک هر یک از مراحل شش‌گانه ارائه شده است.

مرحله اول، شناسایی مسئله: با در نظر گرفتن توصیه فوکو، در این مرحله کافی است که شناختی اجمالی از قضاوت حرفه‌ای در زمان حال کسب کنیم و از ورود به جزئیات اضافی بپرهیزیم. قضاوت حرفه‌ای در معنای عام و بر مبنای تعریف کالج<sup>۲</sup> عبارت است از «کاربست دانش، مهارت و تجربه، در معیت استانداردها، قوانین و اصول اخلاق حرفه‌ای، با هدف تدوین یک اظهارنظر یا تصمیم‌گیری درباره اینکه چه کاری برای ارائه بهترین خدمت به صاحبکار باید انجام شود» (کوهن، ۲۰۱۵). در معنایی ویژه و در حرفه حسابرسی، قضاوت حرفه‌ای به کاربرد آموزش، دانش و تجربه مرتبط، در چارچوب فراهم شده به وسیله استانداردهای حسابرسی، حسابداری و اخلاقی، در رابطه با تصمیمات آگاهانه پیرامون فعالیت‌های متناسب با شرایط خاص اشاره دارد. بنابراین، قضاوت حرفه‌ای حسابرسان متأثر از قضاوت شخصی (برگرفته از آموزش، دانش و تجربه حسابرسان) و همچنین قضاوت جمعی (در قالب استانداردهای حرفه) است. عنوان قضاوت جمعی برای استانداردهای حسابرسی، حسابداری و اخلاقی بدین سبب گزینش شده که قضاوت‌های اعضای حرفه برحسب اتفاق آرا و با هدف ارتقای کیفیت قضاوت حرفه‌ای به شکل استاندارد مکتوب می‌شوند.

<sup>1</sup> Criticizing Current Situation

<sup>2</sup> The College's Working Definition

نمونه‌هایی از قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان را می‌توان چنین برشمرد: تعیین سطح اهمیت؛ ارزیابی خطر ارائه نادرست؛ تشخیص، اجرا و ارزیابی رویه‌های حسابرسی؛ ارزیابی شواهد حسابرسی برای تعیین کیفیت و مفهوم شواهد و ارزیابی نیاز به شواهد بیشتر بر مبنای فرآیند؛ و از همه مهم‌تر، اظهارنظر در رابطه با صورت‌های مالی. مشاهده می‌شود که قضاوت‌های حرفه‌ای سرتاسر فرآیند حسابرسی را پوشش می‌دهند، بنابراین می‌توان به‌طور ضمنی ابعاد قضاوت حرفه‌ای را از تعریف حسابرسی نیز استخراج کرد. یکی از تعاریف درخور «حسابرسی» توسط آرنز و همکاران (۲۰۱۲) ارائه شده است: «حسابرسی انباشت و ارزیابی شواهد پیرامون اطلاعات برای تعیین و گزارش درجه سازگاری میان اطلاعات و معیارهای معین است و باید توسط فردی صلاحیت‌دار و مستقل انجام شود» (آرنز و همکاران، ۲۰۱۲، ص ۴). این تعریف بر نکته‌های زیر تأکید دارد:

۱. اطلاعات مورد رسیدگی حساب‌رسان الزاماً تنها شامل اطلاعات حسابداری نیست.
۲. نیاز است که استانداردها و معیارهایی برای ارزیابی اطلاعات وجود داشته باشد.
۳. حساب‌رسان نه تنها باید فردی صلاحیت‌دار باشد، بلکه لازم است از استقلال ذهنی نیز برخوردار باشد.

این سه نکته بر ابعاد مختلف قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان تأکید دارند: مورد اول حدود قضاوت حساب‌رسان را تبیین کرده، مورد دوم اتکای قضاوت حساب‌رسان بر استانداردهای حسابداری و حسابرسی را گوشزد می‌کند و مورد آخر، بر شرایط ورود به حرفه حسابرسی و همچنین اهمیت آیین رفتار حرفه‌ای تأکید دارد. مسئله پژوهش حاضر این است که کدام ابزار حل و فصل اختلافات است که از حرفه حسابرسی حفاظت و حراست می‌کند: «استانداردهای حسابداری» یا «قضاوت حرفه‌ای». به بیانی دیگر، هر کدام از این دو مورد چگونه و با چه سازوکاری از حرفه حسابرسی در برابر دعاوی حقوقی و سایرین پاسبانی کرده و عاقبت‌گزینش و تأکید بر هر مورد چیست. برای شفاف‌سازی این ابهامات، راهی بجز مطالعه تبارشناسی قضاوت حرفه‌ای در طول تاریخ کشورهای پیشرو در حوزه حسابرسی نوین (نظیر بریتانیا و آمریکا) وجود ندارد. دلیل قرار دادن تمرکز مطالعه حاضر بر تبارشناسی مفهوم قضاوت حرفه‌ای در کشورهای غربی، ریشه داشتن حسابرسی نوین در کشورهای نظیر بریتانیا و آمریکاست. بنابراین، به‌واسطه اینکه اغلب کشورها، از جمله ایران، از راهکارهای حسابرسی کشورهای بریتانیا و آمریکا به‌صورت عاریتی بهره می‌گیرند، مطالعه تبارشناسانه مفهوم قضاوت حرفه‌ای در این کشورها، یافته‌هایی بنیادین‌تر و حقیقی‌تر از مطالعه این مفهوم در ایران بدست می‌دهد. پس به ناچار، قدم در وادی تاریخی قضاوت می‌نهیم.

مرحله دوم، بررسی سوابق موضوع: نهاد و نماد قضاوت در یونان باستان را «هیئت منصفه»<sup>۱</sup> در مقیاس بسیار کلان شکل می‌داد. طی قرون ۴ و ۵ پیش از میلاد مسیح، این هیئت‌ها کارکردی مشابه یک سیستم حل اختلاف داشتند و نه یک سیستم منسجم از قوانین، حقوق و تعهدات (دیویدسون، ۱۹۹۴). پس از مکتوب شدن قوانین سخت‌گیرانه دراکو<sup>۲</sup> (۶۲۱ یا ۶۲۲ قبل از میلاد) و در ادامه، اصلاحات قانونی سولون<sup>۳</sup> (سال ۴-۵۹۳ قبل از میلاد)، تنها بخشی از قضاوت‌های هیئت‌های منصفه مبتنی بر قانون شد (سیلور، ۱۹۹۵). مجمع سالانه هیئت‌های منصفه، با نام رسمی «هلیایا»<sup>۴</sup>، مشتمل بر ۶۰۰۰ عضو بود. پس از اصلاحات قانونی سولون، امکان عضویت در هلیایا برای تمام اعضای مرد و بالغ و از هر طبقه‌ای از جامعه فراهم شد. هدف این اصلاحات، مهیا ساختن سیستم قضاوت منصفانه‌تر برای اعضای ضعیف‌تر جامعه بود که پیش از این به نفع اشراف‌زادگان مستثنی می‌شدند. اعضای هلیایا از بین اعضای جامعه و اعضای هر هیئت منصفه از میان اعضای هلیایا در فاصله زمانی بسیار نزدیک به روز قضاوت (اغلب یک روز) به صورت تصادفی و با استفاده از ابزار قرعه‌کشی به نام «کلروترون»<sup>۵</sup> انتخاب می‌شدند. این اعضا تا دوره پریکلس<sup>۶</sup> (۴۵۴ قبل از میلاد) هیچ حق الزحمه‌ای دریافت نمی‌کردند (همل، ۲۰۰۳). تعداد اعضا برای قضاوت در مورد هر دادخواست، به مورد دادخواهی بستگی داشت، به طرزیکه در اقامه دعای عمومی (نظیر محاکمه سقراط) ۵۰۱ نفر و در سایر موارد ۲۰۱ تا ۴۰۱ نفر، بسته به میزان منفعت مورد اختلاف، حضور داشتند. تمام اعضای هیئت منصفه ملزم به یاد کردن «سوگند هلیاستیک»<sup>۷</sup>، به خدایان بودند:

«من رأی خود را در راستای قوانین و احکام صادره از سوی هیئت قانون‌گذاری و شورا صادر می‌کنم، اما در صورتی که قانونی وجود نداشته باشد، رأی خود را در راستای احساسم نسبت به اینکه چه چیزی منصفانه‌ترین است، بدون طرفداری یا خصومت صادر می‌کنم. من رأی خود را تنها بر مبنای مسائل مطرح شده در اتهام صادر می‌کنم و بی‌طرفانه به سخنان هر دو طرف خواهان و خواسته به‌طور مشابه گوش می‌دهم» (هنسن، ۲۰۰۱، صفحه ۱۸۲).

<sup>1</sup> Juries

<sup>2</sup> Draco

<sup>3</sup> Solon's Reforms

<sup>4</sup> Heliaia

<sup>5</sup> Kleroterion

<sup>6</sup> Pericles

<sup>7</sup> Heliastic Oath

پس از شنیدن ادعاهای هر دو طرف دعوی، که اغلب از طبقه اشراف‌زادگان بودند، اعضای هیئت منصفه بدون شور با یکدیگر و بر مبنای تفسیر شخصی از مسئله و قوانین، در رابطه با گناهکاری متهم و مجازات وی قضاوت می‌کردند. در این نوع قضاوت، بیشتر محسوسات و واقعیات در نظر گرفته می‌شد، تا مفاد خشک و بی‌روح قانون. ملاک قضاوت نهائی، اکثریت آرا بود و شاکی در صورت اخذ کمتر از ۱۰۰ رأی موافق، ملزم به پرداخت هزینه‌های دادگاه می‌بود. به‌منظور حداقل‌سازی امکان تبانی و رشوه‌گیری، کل فرآیند قضاوت (از گزینش تصادفی اعضای هیئت تا صدور رأی) در طول یک یا حتی کمتر از یک روز انجام می‌شد (فورسدایک، ۲۰۰۸). در این هیئت‌ها هیچ حقوق‌دان یا قاضی وجود نداشت، اما به مرور زمان سخنرانان مشهوری نظیر دموستنز<sup>۱</sup> (۳۸۴-۳۲۲ قبل از میلاد) پدیدار شدند که از طرف دیگران سخنرانی‌هایی ایراد کرده (کرانین، ۱۹۳۹) و خود را پیشرو حرفه و کالت ساختند.

در روم باستان (۷۵۳ قبل از میلاد تا ۴۷۶ بعد از میلاد)، مطابق قانون آکیلیان<sup>۲</sup>، سالانه ۴۵۰ نفر توسط مأموری به نام «پریتر<sup>۳</sup>»، که تقریباً وظایف قاضی را انجام می‌داد، از میان شوالیه‌های هر ایالت به‌عنوان اعضای هیئت منصفه انتخاب می‌شدند. شوالیه‌ها از زندگی مرفهی برخوردار بودند که با زندگی دهقانان تفاوت زیادی داشت. گروه‌های خاصی از افراد از شمولیت این ۴۵۰ نفر مستثنی می‌شدند: مردم عادی، مأموران نظارتی دولت، نظامیان چهار هنگ نخست، مأموران ناظر بر اعطا و تخصیص زمین، اعضای مجلس سنا، گلا دیاتورها، گناهکاران و مجرمان قضائی، افراد با کمتر از ۳۰ سال یا بالای ۶۰ سال سن، غیرساکنان شهر روم و در نهایت پدران، برادران یا پسران هر یک از افراد بالا (جانسون و همکاران، ۱۹۶۱). بنابراین هیئت‌های منصفه رومی با هم‌تایان یونانی خود از منظر اشرافی بودن اعضای آن تفاوت اساسی داشتند.

در ادامه مسیر تاریخی اروپا، قرون وسطی (سال ۴۷۶ تا ۱۵۰۰ بعد از میلاد) شاهد سازوکارهای قضائیتی دیگری نیز بوده است. در این میان، «محاکمه با نبرد<sup>۴</sup>» و «محاکمه با درد<sup>۵</sup>»، به‌عنوان جایگزین‌های هیئت منصفه، قضاوت فرازمینی را احضار می‌کردند و خداوند برای حمایت از بی‌گناه دست به معجزه می‌زد. «محاکمه با نبرد» شیوه‌ای برای حل اختلاف در نبود شاهد یا اعتراف بود که دو طرف در نبردی واحد تا سرحد مرگ می‌جنگیدند و در نهایت، برنده نبرد محق اعلام می‌شد. طی قرون وسطی این شیوه اثبات حق در سرتاسر اروپا استفاده می‌شد و به تدریج طی قرن شانزدهم میلادی ناپدید شد. آخرین محاکمه با نبرد در انگلستان در سال ۱۴۴۶ بعد از

<sup>1</sup> Demosthens

<sup>2</sup> Acilian Law

<sup>3</sup> Praetor

<sup>4</sup> Trial by combat

<sup>5</sup> Trial by ordeal

میلاد رخ داد. «محاكمه با درد» نیز یک رویه قضائی بود که با قرار دادن متهم در معرض یک تجربه دردناک، ناخوشایند و معمولاً خطرناک (سوزاندن جزئی از بدن با آتش، آب جوش یا روغن داغ)، گناهکاری یا بی‌گناهی وی مشخص می‌شد. اثبات بی‌گناهی افراد برابر بود با بهبود زخم‌ها و ادامه حیات و مجازات ملازم قضاوت، مترادف بود با مرگ. محاكمه با درد طی سال‌های آخر قرون وسطی کاهش یافت، اما برخی از انواع محاكمه با درد تا قرن هفدهم نیز استفاده می‌شد. تمام این موارد در حالی جریان داشت که «شورای چهارم لاتران<sup>۱</sup>» در سال ۱۲۱۵ محاكمه با نبرد و محاكمه با درد را منسوخ اعلام کرده بود. انگلیسی‌ها برای عبور از سد فرمان این شورا، راه عاقلانه‌ای برگزیدند؛ بدین ترتیب که دوازده نفر از همسایگان متهم را جمع می‌کردند، وقتی که متهم به جرم خود اعتراف نمی‌کرد، نظر و عقیده این هیئت منصفه را درباره وجود جرم و عامل جرم می‌خواستند (کلرمن، ۲۰۰۳).

بنابراین، مبارزه منفی کلیسای کاتولیک علیه همزمانی قضاوت و مجازات، لزوم توسعه هیئت‌های منصفه به شکل نوین را شکل داد. با این حال، باور بر این است که سازوکار نوین هیئت‌های منصفه در دو نهاد ریشه دارد: «برائت<sup>۲</sup>» و «هیئت منصفه». برائت که به «سوگند یاری‌رسان<sup>۳</sup>» نیز شهرت دارد، ابزاری دفاعی در قوانین قرون وسطی همزمان با محاكمه با نبرد و درد است (هاموی، ۲۰۰۳). بر مبنای این رویه، مدعی علیه می‌توانست بی‌گناهی یا عدم تعهد خود را با سوگند یاد کردن و همراهی سوگند مؤید تعداد مشخصی از افراد، معمولاً دوازده نفر داوطلب یا همسایه‌های مدعی علیه، تصدیق نماید. این دوازده نفر در رابطه با خود واقعیت شهادت نمی‌دادند و در واقع حتی ممکن بود هیچ آگاهی شخصی در رابطه با آن نداشته باشند. ارزش سوگند افراد با توجه به وضعیت آنها متغیر بوده و به واسطه کاربرد مذهبی سوگند و جرایم احتمالی، چه بسا که افراد از سوگند خوردن برای افراد بدنام اجتناب می‌کردند. این رویه که بر اعتبار بیشتر سوگند در مقایسه با اسناد و مدارک مکتوب در آن برهه زمانی اشاره دارد، در قوانین ابتدایی آلمان، فرانسه و انگلستان تا قرن هفدهم پایدار بوده است. مطابق «قانون اساسی کلارندون<sup>۴</sup>» مصوب سال ۱۱۶۴ در انگلستان، کاربری برائت در موارد بزه‌کاری و مسائل جنایی منع شد، اما کاربرد آن در رابطه با اختلاف‌های مدنی و مالی، نظیر بدهکاری یا بستانکاری، همچنان تداوم داشت. سرانجام در سال ۱۸۳۳ این رویه قضاوت به‌طور کامل منع و با سازوکار هیئت منصفه جایگزین شد (فریدمن، ۱۹۷۵).

<sup>1</sup> Fourth Lateran Council

<sup>2</sup> Inquest

<sup>3</sup> Oath-Helping

<sup>4</sup> Constitutions of Clarendon

مفهوم شهادت دادن را می‌توان تا سال ۱۰۶۶ در نورمندی ردیابی کرد، زمانی که هیئت منصفه از نجیب‌زادگان برای حل اختلافات ملکی تشکیل شد (مکنایر، ۱۹۹۹). با این حال، این حکومت هنری دوم در اواسط قرن دوازدهم بود که نقش بسزایی در تکامل هیئت‌های منصفه داشت (وارن، ۱۹۷۳). اغلب ۶ تا ۱۲ مرد با سوگند یاد کردن، در رابطه با جرائم رخ داده در همسایگی خود شهادت می‌دادند. قانون اساسی کلارندون در سال ۱۱۶۶ کاربست نظام‌دار این هیئت‌های منصفه در سرتاسر کشور انگلستان را الزامی ساخت. هیئت‌های منصفه در این دوره «خود اطلاع‌رسان»<sup>۱</sup> بودند، به این معنا که شواهد بسیار اندکی در دادگاه استماع می‌شد. در عوض، این اعضا از محل وقوع اختلاف انتخاب شده و انتظار می‌رفت که پیش از حضور در دادگاه از حقایق آگاهی داشته باشند. منبع آگاهی اعضای هیئت منصفه می‌توانست شامل آگاهی‌های دسته اول، پژوهش و بررسی و منابع اطلاعاتی با قابلیت اتکای کمتر نظیر شایعات و شنیده‌ها باشد (کلرمن، ۲۰۰۳).

بین سال‌های ۱۱۶۶ تا ۱۱۷۹ رویه‌های جدیدی شامل تقسیم وظایف بین کلانتر، اعضای هیئت منصفه و قضات سلطنتی در انگلستان پدیدار شد. کلانترها موارد را برای محاکمه مهیا ساخته و اعضای هیئت منصفه دارای آگاهی مرتبط را شناسایی می‌کردند. اعضای هیئت منصفه به‌عنوان شاهدان واقعیت، به صدور رأی اقدام می‌کردند. قضات سلطنتی بر این محاکمه‌ها نظارت داشته، مطابق قانون به سؤالات پاسخ داده و تصمیم دادگاه را اعلام می‌کردند. در آخر، کلانتر تصمیم دادگاه را اجرا می‌کرد. پس از فرمان معروف شورای لاتران سال ۱۲۱۵، خواست قضات در انگلستان از اعضای هیئت منصفه، ارائه واقعیت‌ها پیرامون اتهام مورد ارزیابی بود. این رویکرد تا ابتدای دوره حکومت هنری ششم (۱۴۷۱-۱۴۲۱) تداوم داشت. اما در ادامه، اعضای هیئت منصفه تبدیل به آزمایش‌ده‌های شواهد و مدارک شدند.

در سال ۱۷۳۰، پارلمان انگلستان «لایحه مقررات بهبود یافته» برای هیئت‌های منصفه را تصویب کرد. مطابق این قانون، فهرست تمام افراد متقاضی عضویت در هیئت‌های منصفه برای هر شهر ارسال و اعضای هر هیئت منصفه به‌صورت تصادفی از این فهرست انتخاب می‌شدند. پیش از این، ابزار اصلی حصول اطمینان از بی‌طرفی، صدور مجوزهای قانونی انتخاب اعضا برای کلانتر بود، اما مقررات جدید با ضمانت بی‌طرفی در نقطه‌گزینش اعضا، قدرت هیئت منصفه را تقویت می‌کرد (داولن<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸). در همان سال، سه شکل غیراستاندارد هیئت منصفه، با عنوان کلی «هیئت منصفه ویژه»<sup>۳</sup>، در چارچوب قانون شناسایی شد (اسمالکین و اسمالکین، ۲۰۰۵).

<sup>1</sup> Self-Informing

<sup>2</sup> Dowlen

<sup>3</sup> Special Jury

- (۱) هیئت منصفه نجیب‌زادگان<sup>۱</sup>: شامل افرادی از طبقه بالای اجتماعی و اقتصادی؛
- (۲) هیئت منصفه استراک<sup>۲</sup>: مالکین زمین منتخب از فهرست ۴۸ نفره؛ و
- (۳) هیئت منصفه حرفه‌ای<sup>۳</sup>: شامل اعضای با دانش یا تجربه ویژه؛
- بنظر می‌رسد که پیش از تصویب این قانون و از قرن پانزدهم، سازوکارهای مشابهی با هیئت‌های ویژه وجود داشته است (فورسیث، ۱۸۵۲). با این حال، پس از قانونی شدن هیئت‌های ویژه، کاربرد آنها طی سال‌های ۱۷۷۰ تا ۱۷۹۰ به اوج خود رسید و در ادامه وارد سیر نزولی شد. در قانون هیئت منصفه مصوب سال ۱۸۲۵ برای اولین بار به تشکیل هیئت‌های ویژه متشکل از بازرگانان، بانکداران یا افراد حاضر در طبقات بالای جامعه اشاره شده است (اولدهم، ۲۰۰۴). فهرست مخزن سالانه اعضای هیئت منصفه ویژه شامل ۴۸ نفر بوده که به تقاضای طرفین دعوی مبنی بر تشکیل هیئت منصفه ویژه، از این میان ۱۲ نفر به صورت تصادفی توسط کلانتر گزینش می‌شدند (فورسیث، ۱۸۵۲). بخش عمده‌ای از کار این هیئت‌ها در سال ۱۹۴۹ به خط پایان رسید، اما شهر لندن تا سال ۱۹۷۱ برای محاکمه‌های تجاری خود در بخش «دادگاه عالی عدالت کینگ بنچ»<sup>۴</sup> همچنان از آنها بهره می‌گرفت (کمیته اصلاح قانون، ۱۹۹۷).
- با عبور از سال ۱۸۴۶، سازوکار هیئت منصفه به انتهای مسیر پر فراز و نشیب قضاوت در راستای حل اختلافات مدنی، از جمله مسائل مالی، نزدیک شد. با بهبود تشخیص یکپارچگی قضاوت و حرفه‌گرایی نهادهای قانونی، زمانی که با تصویب «قانون رویه عرفی»<sup>۵</sup> در سال ۱۸۵۴، به طرفین دعوی حق انتخاب گزینه محاکمه با تنها یک قاضی داده شد، تمایل افراد به حل اختلاف‌های یک نفره رو به فزونی گذاشت (هنلی، ۲۰۰۵). در طول هشتاد سال بعد، کاربست هیئت‌های منصفه پیوسته کاهش یافته است (بلورتون، ۱۹۲۲).
- در این میان، سازوکارهای نوینی مانند «گواهی خبره»<sup>۶</sup> و «دادگاه تجاری»<sup>۷</sup>، وارد عرصه قضاوت شدند. دادگاه تجاری در سال ۱۸۹۵ در نتیجه تقاضای شهر لندن و جامعه تجاری برای دادگاهی که توسط قضاوت با دانش و تجربه اختلاف‌های تجاری تشکیل شد، که چنین اختلافاتی را می‌توانستند با سرعت و صرفه اقتصادی بیشتر حل و فصل نمایند. اختلافات تجاری در آغاز

<sup>1</sup> The Gentleman Jury

<sup>2</sup> The Struck Jury

<sup>3</sup> The Professional Jury

<sup>4</sup> Court of King's Bench

<sup>5</sup> Common Law Procedure Act

<sup>6</sup> Expert Witness

<sup>7</sup> Commercial Court



توسط دو قاضی با دانش و تجربه متناسب شنیده می‌شد، اما اکنون با توجه به توسعه فعالیت‌های دادگاه تجاری، هشت قاضی به حل اختلافات می‌پردازند.

در مورد سازوکار گواهی خبره، قاضی نظر فردی حائز فضایل آموزش، پرورش، مدرک، مهارت یا تجربه را می‌پذیرد. این نوع گواهی برای بار نخست در سال ۱۷۸۲ در قانون انگلستان پدیدار شد. با این حال، چنین عملی تا سال ۱۹۵۷ غیرمعمول محسوب می‌شد، شاهد این ادعا اولد بیل<sup>۱</sup> است که در مورد قتل زنجیره‌ای دکتر آدامز چنین می‌نویسد: «این یکی از کمیاب‌ترین موقعیت و شاید تنها مورد پیش آمده در این دادگاه‌ها است، که نیاز است فعل قاتل توسط یک خبره تأیید شود» (کولن، ۲۰۰۶، صفحه ۲۸۱). در حالی که طرفین دعوی در برخی موارد از نظر خبره استفاده می‌کنند، قاضی نیز می‌تواند نظر خبره را در رابطه با شواهد یا واقعیت‌ها پیش از دادگاه جویا شده و در نظر بگیرد. امروزه گواهی خبره اغلب مهم‌ترین بخش قضاوت در رابطه با اختلافات مدنی به حساب می‌آید. بر مبنای قانون رویه‌های مدنی مصوب سال ۱۹۹۸ انگلستان و ولز، استقلال گواهی خبرگان نیز الزامی شده است.

با نگاه از زاویه‌ای متفاوت، می‌توان گواهی خبره را یکی از نمودهای برون‌سپاری قضاوت و حل اختلاف در عهد معاصر به شمار آورد. به بیانی دیگر، سیستم قضائی و دادگاه‌های قانونی در راستای کاهش اختلافات، اقدام به تفویض قضاوت کرده‌اند. بخش بزرگی از این قضاوت‌ها پیش از بروز اختلاف و خارج از دادگاه‌ها انجام شده و بخش دیگری از آنها پس از بروز اختلاف و درون دادگاه‌ها، به‌عنوان راهنمایی برای قضاوت منصفانه‌تر، بکار گرفته می‌شوند. حسابداران رسمی یا حسابرسان نمونه‌ای بارز از این خبرگان هستند که مشمول هر دو نوع قضاوت یاد شده می‌شوند. از یک سو، حسابرسان با رسیدگی به گزارش‌های مالی مدیریت، اتخاذ قضاوت‌های مناسب و در نهایت اظهار نظر نسبت درستی و انصاف (در ایران، مطلوبیت) این گزارش‌ها، سازوکار اصلی حل اختلاف حاصل از جدایی مالکیت از مدیریت سازمان‌ها هستند. از سوی دیگر، حضور حسابداران رسمی با سابقه و مجرب در کنار قضات و ارائه نظرهای تخصصی، عهده‌دار بخشی از قضاوت در دادگاه‌ها شده و قضاوت نهائی را بر قاضی ساده می‌سازند. به‌منظور تشریح هرچه بهتر مطلب، لازم است سابقه تاریخی نقش و معیارهای قضاوت حسابرسی را خلاصه‌وار مرور کنیم.

در متن انقلاب صنعتی بریتانیا (۱۸۴۰-۱۷۶۰)، کسب و کار و متعاقباً نقش حسابرسان به‌صورت روزافزون در حال توسعه بود. در طول این انقلاب (تا دهه ۱۸۴۰) حسابرسی تنها نقش کشف‌کننده تقلب (نظریه پلیس<sup>۲</sup>) را به عهده داشت. در ادامه، پس از تصویب «قانون شرکت‌های

<sup>1</sup> Old Bailey

<sup>2</sup> Police Man Theory

سهامی<sup>۱</sup>» در سال ۱۸۴۴، حسابرسی دفاتر حساب شرکت‌ها قانونی و الزامی اعلام شد و در این قانون درج شده بود که حسابرس باید نسبت به ارائه «تصویری کامل و منصفانه<sup>۲</sup>» با استفاده از ترازنامه شرکت‌های سهامی اظهار نظر کند. حدود دوازده سال بعد، در سال ۱۸۵۶، عبارت ارائه «تصویری عادلانه و درست<sup>۳</sup>» از امور مالی شرکت نیز به این بند قانونی افزوده شد (چمبرز و ولنایزر ۱۹۹۱). و رای این تغییرات در متن قانون شرکت‌های بریتانیا طی سال‌های ۱۸۴۴ تا ۱۹۲۰، وظایف حسابرسی در این دوره متأثر از تصمیم دادگاه‌ها بوده است. در ادامه، بین سال‌های ۱۹۲۰ تا ۱۹۶۰، با افزایش فاصله مالکیت از مدیریت، سیستم‌های کنترل داخلی شرکت‌ها شکل گرفته و کارکرد اصلی حسابرسی به سوی اعتباربخشی به گزارش‌های مالی تهیه شده توسط مدیران برای دینفعان (نظریه اعتباربخشی<sup>۴</sup>) سوق پیدا کرد. کاربست مفاهیمی نظیر «همیت» و «تمونه‌گیری» در این برهه زمانی پدیدار شدند (پورتر و همکاران، ۲۰۰۵). در این میان، قانون شرکت‌ها در سال ۱۹۴۸، ارائه «تصویر درست و منصفانه» از صورت‌های مالی را جایگزین عبارت‌های قبلی کرد (چمبرز و ولنایزر، ۱۹۹۱). از سال ۱۹۶۰ تا ۱۹۹۰ در نتیجه افزایش چشم‌گیر حجم و پیچیدگی معاملاتی شرکت‌ها، رویکرد حسابرسی به سوی «اتکا بر کنترل‌های داخلی» متمایل شد (دیویس، ۱۹۹۶). اوایل دهه ۱۹۸۰، با توجه به اینکه ارزیابی کامل سیستم‌های کنترل‌های داخلی فرایندی هزینه‌بر تلقی شد، حسابرسان به استفاده از رویه‌های تحلیلی روی آوردند. بسط این دیدگاه در اواسط دهه ۱۹۸۰، «حسابرسی مبتنی بر ریسک<sup>۵</sup>» را شکل داد (تیورلی و کوپر، ۱۹۹۱). در این رویکرد، حسابرس بر زمینه‌هایی تمرکز می‌کند که با احتمال بیشتری حاوی خطا هستند، در نتیجه نیاز به کسب شناخت کامل از صاحبکار مطرح شد. از دهه ۱۹۹۰ تا به امروز نیز هدف نهایی حسابرسی اعتباربخشی به اطلاعات مالی و غیرمالی ارائه شده در گزارش‌های سالانه است. علاوه بر این، مؤسسات حسابرسی خدمات مشاوره‌ای نیز ارائه می‌دهند (پورتر و همکاران، ۲۰۰۵).

در صورتی که حسابدار را نویسنده و حسابرس را ویراستار در نظر بگیریم، علاوه بر استانداردهای حسابرسی (فنون ویرایش)، نیاز است که حسابرس نسبت به محتوای اطلاعات مالی (متن) نیز اشراف یا حداقل متر و معیاری برای آن در دست داشته باشد. بنابراین، نیاز به استانداردهای حسابداری به سرعت نمایان شد. تدوین استانداردها و رهنمودهای حسابداری در

<sup>1</sup> Joint Stock Companies

<sup>2</sup> Full and Fair View

<sup>3</sup> Just and Correct View

<sup>4</sup> Lending Credibility Theory

<sup>5</sup> Risk-Based Auditing

بریتانیا از سال ۱۹۴۲ آغاز و در سال ۱۹۷۰ «کمیته اداره استانداردهای حسابداری»<sup>۱</sup> با هدف تدوین استانداردهای نهائی گزارشگری مالی تأسیس شد. اولین «بیانیه استاندارد رویه حسابداری»<sup>۲</sup> در سال ۱۹۷۱ و در مجموع ۳۴ بیانیه بین سال‌های ۱۹۷۱ تا ۱۹۹۰ منتشر شد. در سال ۱۹۹۰ «شورای گزارشگری مالی»<sup>۳</sup> تأسیس شد که تا به امروز نیز فعال است. این شورا وظیفه بهبود گزارشگری مالی از طریق هیئت‌های زیرمجموعه خود، یعنی «هیئت استانداردهای حسابداری»<sup>۴</sup> و «هیئت بررسی گزارشگری مالی»<sup>۵</sup>، را برعهده دارد (سایت شورای گزارشگری مالی»<sup>۶</sup>).

در رابطه با سرآغاز فنون و راهکارهای حسابرسی نیز می‌توان به قانون شرکت‌ها در سال ۱۹۴۸ اشاره کرد که داشتن تجارب یا صلاحیت‌های حرفه‌ای ویژه را برای ورود به جرگه حسابرسان الزامی ساخت. شروط تجربه و صلاحیت‌های حرفه‌ای سال‌های سال قابلیت مقایسه قضاوت‌های حسابرسی را تأمین می‌کرد. این شرایط لازم اما کافی نبود. پس از شکل‌گیری «کمیته رویه‌های حسابرسی»<sup>۷</sup> در سال ۱۹۷۶، کتابچه پیش‌نویس استانداردهای حسابرسی، شامل سه استاندارد و هفت رهنمود، در سال ۱۹۷۸ منتشر شد. این استانداردها و رهنمودها در واقع تدوینی از بهترین رویه‌های حسابرسی موجود به حساب می‌آمدند. بنابراین انتخاب و ابلاغ بهترین رویه‌ها (اکثریت آرای تجارب) و تحمیل آنها به حسابرسان برای قضاوت، تا حدودی جایگزین تجربه شد. طی دو سال بعد، این کمیته بیش از ۱۵۰۰ صفحه بازخورد از ۲۴۰ منبع دریافت کرد (حسابدار»<sup>۸</sup>، ۱۹۸۰). اولین استانداردها و رهنمودها در سال ۱۹۸۰ و اولین یادداشت عملی در سال ۱۹۸۰ توسط همین کمیته منتشر شد. در سال ۱۹۹۱ «هیئت رویه‌های حسابرسی»<sup>۹</sup> جایگزین کمیته پیشین شد. در سال ۲۰۰۴ شورای گزارشگری مالی مسئولیت تدوین استانداردهای حسابرسی از طریق کمیته رویه‌های حسابرسی را به عهده گرفت. این شورا مسئولیت تحمیل و نظارت بر اجرای این استانداردها را به عهده داشت. اواخر سال ۲۰۰۴، کمیته رویه‌های حسابرسی اقدام به انتشار استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (بریتانیا و ایرلند) کرد که جایگزین استانداردهای قبلی شد.

<sup>1</sup> Accounting Standards Steering Committee (ASSC)

<sup>2</sup> Statement of Standard Accounting Practice (SSAP)

<sup>3</sup> Financial Reporting Council (FRC)

<sup>4</sup> Accounting Standards Board (ASB)

<sup>5</sup> Financial Reporting Review Panel (FRRP)

<sup>6</sup> [www.frc.org.uk](http://www.frc.org.uk)

<sup>7</sup> Auditing Practice Committee (APC)

<sup>8</sup> Accountant

<sup>9</sup> Auditing Practices Board (APB)