

# مفروضات بنیادین در حسابرسی

اصغر سجادی

## مقدمه

علی‌رغم اینکه عده زیادی در جامعه حسابداری و حسابرسی معتقدند که حسابرسی یک رشته کاملاً عملی است و شامل یک سری تمرینها، روشها و تکنیکهای انجام کار است و نه تنها تئوری ندارد بلکه بخشی از حسابداری است، امروز حسابرسی به عنوان یک رشته مستقل دارای فرضیات، مفاهیم و تئوری می‌باشد. در این مقاله سعی شده است که در ابتدا تعریف و ویژگیهای مفروضات بنیادین و سپس بر اساس این ویژگیها، مفروضات بنیادین در حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته و ضرورت وجود این مفروضات در حسابرسی تشریح گردد.

## تعریف مفروضات بنیادین (بدیهیات اولیه)

معمولاً فلاسفه و منطقیون پنج ویژگی را برای مفروضات بنیادین ذکر می‌کنند:

۱- برای توسعه هرگونه زمینه علمی ضروری هستند.

۲- مستقیماً قابلیت تأیید ندارند.

۳- این مفروضات مبنایی برای استنتاج می‌باشند.

۴- هر نوع تئوری از این مفروضات مشتق می‌شود.

۵- علی‌رغم اینکه مستقیماً قابلیت تأیید ندارند اما نتایج حاصل از آنها را می‌توان مورد مون قرار داد.

در تعریف مفروضات می‌توان گفت بدیهیاتی هستند که مستقیماً قابلیت تأیید ندارند. Aristotle می‌گوید در هر علمی، نقطه آغاز آن یک سری مفروضات بدیهی است که نیازی به بات آنها نیست. از این عبارت کوتاه می‌توان دلایل وجود مفروضات را تشخیص داد. می‌توان استدلال را بدون داشتن یک نقطه آغاز، شروع کرد. مفروضات اصولاً سنگ زیربنای تئوری را تشکیل می‌دهند. مهم این است که این مفروضات وجود داشته باشند خواه حقیقت داشته باشد خواه نداشته باشد زیرا بدون اینها نمی‌توان نقطه آغازی داشت. در حقیقت این مفروضات نوعی از قضایا هستند که باید بدون هیچ سؤالی آنها را پذیرفت.<sup>۲</sup>

Churchman خاطر نشان می‌سازد که مفروضات اولیه باید ویژگیهای زیر را داشته باشند هم قابلیت اعتماد داشته و هم برای ایجاد و توسعه ساختار تئوری مفید باشند:<sup>۳</sup>

اول - مفروضات بنیادین باید با یکدیگر سازگاری داشته باشند. ساختار تهیه شده بر اساس پایه‌ای لرزان چندان دوام نمی‌آورد. تئوریهای ایجاد شده بر اساس مفروضات متضاد می‌توانند با دنیای واقع مطابقت داشته باشد.

دوم - مفروضات هر علم باید برای اثبات و حمایت تئوریهای هر نظام کافی باشد. اگرروضات دو ویژگی مذکور را داشته باشند و اگر استنتاج بر مبنای آن امکانپذیر باشد می‌توان این مفروضات بنیادین، اصول مستدل و منطقی را به دست آورد. بنابراین مفروضات اولیه بنیادین چارچوبی برای توسعه و آزمون تئوری می‌باشند.

1- John Hospers, An Introduction to Philosophical analysis, Prentice Hall, 1957, P.195.

2- Susanne K. Langer, An Introduction to Symbolic Logic, New York, Dover Publications, 1957, P.185-186.

3- C. West Churchman, Element of Logic and Formal Science, New York J.B Lippincott & C 1940, P 10-11

تلاشهای زیادی به منظور ارائه فرضیات اصلی حسابداری صورت گرفته است. اگر چه تا این تاریخ به اندازه حسابداری برای تعیین فرضیات حسابرسی کار اساسی انجام نگرفته است ولی در مجموع اقداماتی در زمینه مذکور انجام گرفته که حاصل آن ارائه بدیهیاتی است که در این مقاله بررسی می‌شوند. برای فهم بهتر مفروضات بنیادین، یکی از فرضیات حسابداری شرح داده می‌شود. فرض واحد اندازه‌گیری بیان می‌کند که عملیات و وضعیت مالی یک مؤسسه باید بر حسب مقادیر پولی ارائه شود. این فرض نقطه شروع هر کاری در حسابداری است. بدون داشتن چنین فرضی، بدهکار، بستانکار و حساب در حسابداری مفهومی نخواهد داشت. صرف نظر کردن از این فرض در حسابداری امکان‌پذیر نیست. این فرض یکی از قضایایی است که حتی یک فرد مبتدی در باره آن فکر نمی‌کند و اگر هم این فرد از معلم خود در باره علت وجودی فرض مذکور سؤال کند معلم برای توضیح و توجیه این فرض مشکل خواهد داشت و شاید فقط بتواند بگوید که کار بر اساس این فرض مفید خواهد بود. چنین فرضی مبنایی برای قیاس و استنتاج می‌باشد. بدیهی است که کلیه عملیات حسابداری و صورتهای مالی بر اساس آن ثبت و گزارش می‌شوند ولی مطمئناً این فرض به تنهایی برای تعیین ساختار تئوری حسابداری کافی نیست. این فرض و سایر مفروضات حسابداری مجموعاً مبنایی را برای ایجاد و توسعه تئوری حسابداری تشکیل می‌دهند.

### مفروضات بنیادین (بدیهیات اولیه) در حسابرسی

مفروضات حسابرسی باید همچون مفروضات حسابداری واضح و بدون ابهام باشند. این مفروضات پس از مطالعه دقیق درباره فعالیت‌های حسابرسی، اهداف حسابرسی و بر اساس قضاوت و تجربه انتخاب شده‌اند. ویژگیهای این مفروضات از جمله سازگاری و کامل بودن نیز مورد بررسی قرار گرفتند. این مفروضات مبنا و چارچوبی را که برای توسعه منطقی و هماهنگ تئوری حسابرسی لازم است، ارائه می‌کنند. در عین حال ضروری است که این مفروضات به طور انتقادی مورد بررسی و آزمون قرار گیرند تا اعتبار و مفید بودنشان برای عموم بخصوص جامعه حساب‌رسان محرز گردد. اگر قرار است که حسابرسی یک نظام منطقی و عقلایی داشته باشد و اگر حساب‌رسان بخواهد مشکلات حرفه‌ای خود را حل کند و اگر بخواهد

با انتقادات در داخل و خارج از حرفه حسابرسی بصورت مستدل مقابله کند این مفروضات برای حسابرس ضروری است:

- ۱- صورتهای مالی و سایر اطلاعات مالی قابلیت تأیید دارند.
- ۲- هیچ گونه تضاد منافع بین مدیران شرکت مورد بررسی و حسابرس وجود ندارد.
- ۳- صورتهای مالی و سایر اطلاعات مالی فاقد تبانی و موارد خلاف قاعده می‌باشند.
- ۴- وجود سیستم کنترل داخلی قوی هرگونه سوء استفاده احتمالی را از بین می‌برد.
- ۵- استفاده مداوم از استانداردهای حسابداری، صورتهای مالی را بطور منصفانه ارائه می‌کند.

۶- در صورت فقدان مدارک متضاد، عملی که در گذشته اتفاق افتاده است در آینده نیز اتفاق خواهد افتاد.

۷- حسابرس فقط به عنوان حسابرس عمل می‌کند.

۸- موقعیت حرفه‌ای حسابرس مستقل ایجاب می‌کند که تعهدات حرفه‌ای متناسب را اعمال کند.

در یک مرور اجمالی موارد غیر عادی در مفروضات فوق برای خواننده بسیار کم و شاید وجود نداشته باشد. این مفروضات به عنوان مبنایی برای استدلال قیاسی و یا مبنایی برای ایجاد تئوری حسابرسی ضروری هستند. هر اندازه که این مفروضات معتبر نباشند تئوری نیز مورد تردید واقع خواهد شد اگر تئوری معتبر نباشد استدلالهای ارائه شده بوسیله آن نیز اعتبار چندانی نخواهد داشت. به هر حال اگر به تشریح ماهیت این مفروضات پرداخته شود آشنایی بیشتری در مورد نحوه انتخاب آنها بوجود می‌آید.

**فرض اول - صورتهای مالی و سایر اطلاعات مالی قابلیت تأیید دارند:**

ضرورت وجود حسابرسی در این فرض ملاحظه می‌گردد. اگر صورتهای مالی قابلیت تأیید نداشته باشند نیازی نیست که حسابرسی وجود داشته باشد. اگر این فرض نادیده گرفته شود در حقیقت حسابرسی نادیده گرفته شده است. باید مبنایی برای اظهار نظر حسابرس در مورد قابلیت اعتماد و قابلیت تأیید صورتهای مالی وجود داشته باشد. در فلسفه قابلیت تأیید جوهره اصلی بیان‌های منطقی می‌باشد. هر قضیه یا مسأله‌ای نه مفهوم دارد و نه مفید

است مگر اینکه قابلیت تأیید داشته باشد.

یک گفته و یک حساب زمانی مفهوم خواهد داشت که قابلیت رسیدگی و تأیید داشته باشد. باید دانست که آن حساب و یا گفته، حاصل چه عملیاتی است تا بتوان بر اساس آن حسابها و عملیاتها، صحت و سقم محتوای حساب یا گفته را بررسی کرد. به همین ترتیب گزارشهای مالی به عنوان یک مفهوم واقعی پذیرفته نمی‌شود مگر اینکه مراحل برای نشان دادن قابلیت تأیید و اعتبار آنها انجام شود. در دنیای تجارت این عمل و مراحل رسیدگی، از وظایف حسابرسان است. این حقیقت فلسفی در باره لزوم قابل تأیید بودن حسابهاست و دنیای تجارت این قضیه را بخوبی برای فرآیند رسیدگی پذیرفته است ولی، این رسیدگی می‌تواند شکل‌های متفاوتی داشته باشد: حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل. هر نوع از حسابرسی انجام شود اهمیت و حقیقت قابلیت تأیید بودن صورتهای مالی را بیان می‌کند.

رسیدگی و قابلیت تأیید ابزاری است که می‌تواند اعتماد را در مورد هر مسأله ارائه شده، بوجود آورد. در حقیقت اطمینان از صحیح یا غلط بودن مسأله با اجرای روشهای رسیدگی بوجود می‌آید. اعتماد نمی‌تواند بی‌پروا و کورکورانه باشد و باید مدارکی برای این اعتماد وجود داشته باشد. وجود دلایل کافی حتی برای موضوعات بدیهی باعث می‌شود که آن بدیهیات پذیرش بهتری نزد عموم داشته باشند. بنابر این، این فرض که صورتهای مالی و گزارشهای مالی قابلیت تأیید دارند مبنایی است که بر اساس آن می‌توان تئوری شواهد و آزمون را ارائه نمود. این فرض انسان را ترغیب می‌کند تا راههای رسیدن به حقیقت موضوعی که با منطق سروکار دارد را مورد مطالعه قرار دهد. وقتی که قابلیت تأیید صورتهای مالی پذیرفته شد، روشهای رسیدگی مطرح خواهند بود. علاوه بر این، رسیدگی نیز بر اساس تئوری احتمالات و نمونه‌گیری آماری انجام خواهد شد. فرض مذکور جامعه را به مسؤلیت حسابرس در اظهار نظر خود برای منصفانه بودن اطلاعاتی که او رسیدگی می‌کند، واقف می‌سازد. بنابر این اولین فرض در تئوری حسابرسی نتایج ذیل را در بردارد:

الف - تئوری شواهد و مدارک

ب - روشهای رسیدگی در حسابرسی

ج - استفاده از تئوری احتمال در حسابرسی

د - استفاده از نمونه‌گیری آماری

ه - حدود مسؤلیت حسابرس

فرض دوم - هیچگونه تضاد منافع بین مدیران شرکت مورد بررسی و حسابرس وجود ندارد. دلیل عقلی برای ضرورت وجود چنین فرضی آشکار است. مدیریت مسؤلیت اداره شرکت را به عهده دارد. یا به تعبیری به وظیفه مباشرتی خود عمل می‌کند. بنابراین، کار مدیر، برنامه‌ریزی و اداره مستقیم شرکت است. حسابرس یک درجه اعتماد و اطمینانی در مورد قابلیت اعتماد و ارائه منصفانه صورتهای مالی برای افراد ذی‌نفع، ارائه می‌کند. یقیناً وظایف مدیر و حسابرس با هم سازگار هستند. علاوه بر این مدیریت یکی از افراد ذی‌نفع است که باید از اطلاعات قابل اعتماد برای تصمیم‌گیریهای خود استفاده نماید نه از اطلاعات خام و غیر قابل اعتماد. پس اینجا یک منافع مشترک وجود دارد و منطقی است که فرض شود هیچ‌گونه تضاد منافی بین مدیران و حسابرسان وجود ندارد.

البته این احتمال وجود دارد که گاهی اوقات تضاد جزئی وجود داشته باشد. مثلاً در یک شرایط خاصی ممکن است مدیریت احساس کند فریب دادن حسابرس در سودآور نشان دادن مؤسسه یا عملکرد وی مفید باشد. شاید مؤسسه نیاز به اعتبار و شهرت داشته باشد، شاید پاداش مدیریت بر مبنای سود باشد، شاید دلایلی وجود داشته باشد که مدیریت احساس کند منافع آنی و کوتاه مدت مخالف با اهداف حسابرسی (اظهار نظر در مورد منصفانه بودن صورتهای مالی ارائه شده توسط مدیریت) باشد. حسابرس باید متوجه همه این شایدها و احتمالات باشد. اگر چه منافع مشترک مهمی وجود دارد که احتمال وجود تضاد بین حسابرس و مدیریت را بسیار ضعیف می‌سازد ولی ممکن است که این منافع مشترک در بعضی موارد وجود نداشته باشد. حسابرس باید چنین پیشامدهایی را در برنامه حسابرسی خود مدنظر قرار دهد. حال عواقب صرف نظر کردن از این فرض بررسی می‌شود. اگر فرض شود بین مدیریت و حسابرس تضاد منافع وجود دارد چه اتفاق می‌افتد؟

در حقیقت بدون مشارکت و همکاری مدیریت، حسابرسی امکانپذیر نیست. در چنین مواقعی فقط می‌توان نتیجه گرفت که یک حسابرسی بر مبنای وجود تضاد منافع بین مدیریت و حسابرس بوسیله آزمونهای بی‌نهایت گسترده امکانپذیر خواهد بود. اگر این وضعیت وجود داشته باشد مدیریت نه به سؤالات حسابرس پاسخ می‌گوید و نه این اطمینان وجود دارد که گزارشها و صورتهای مالی ارائه شده توسط مدیریت گویای حقایق است. بنابراین حسابرس باید ابتدا معاملاتی را که تحقق پیدا کرده، شناسایی و بعد یک سری حساب و گزارش تهیه کند و در نهایت آزمونهای لازم حسابرسی را انجام دهد. در صورتی که حسابرس با اجرای دو مرحله مذکور (شناسایی معاملات و تهیه صورتهای مالی بر اساس آن معاملات) صلاحیت و شرایط لازم را به عنوان حسابرس مستقل از دست خواهد داد. بنابراین ضرورت بودن این فرض بیشتر آشکار می‌شود.

بدون توجه به موارد جزئی باید فرض نمود که بین حسابرس و مدیریت شرکت مورد بررسی تضاد منافع وجود ندارد و موارد استثنایی از طریق مذاکره حل شوند. فرض مذکور یکی از مهمترین مفروضات در حسابرسی است که بر اساس آن می‌توان تئوری حسابرسی را به صورت مستدل و منطقی بسط و گسترش داد.

از این فرض می‌توان فرض‌های فرعی استنتاج نمود. برای مثال فرض بر این است که مدیریت برای تحصیل داراییها و ایجاد تعهدات و اداره امور شرکت به صورت عقلایی عمل می‌کند مگر اینکه بر اساس اسناد و مدارک خلاف آن ثابت شود.

عده‌ای معتقدند این فرض قابل اجرا نیست جواب این عده در بحث صرفنظر کردن از این فرض داده شده است و باز هم تأکید می‌شود اگر قرار است حسابرسی از نقطه نظر اقتصادی و عملیاتی به طور منطقی امکانپذیر شود، چنین فرضی ضروری است. البته این فرض بدان معنی نیست که اظهارات مدیریت با هر درجه‌ای از سوءظن که ارائه شده باشند، بررسی نشوند. فرض می‌شود که تضاد منافع ضرورتی ندارد نه عدم امکان تضاد منافع.

اگر چه حسابرس امکان تضاد منافع را می‌پذیرد ولی ذهن خود را به احتمال اینکه در هر مورد ارائه شده توسط مدیریت، تبانی و موارد خلاف قاعده وجود دارد، مشغول نمی‌کند. هوشیاری و دقت حرفه‌ای بیشتر برای مقطعی از حسابرسی است که نشان داده شود مدیریت

در انجام وظایف خود به صورت غیر عقلایی عمل کرده یا به قصد فریب دادن عمل نموده است؛ این مرحله یکی از مشکلترین مراحل حسابرسی است زیرا در این مرحله است که مسؤلیت حسابرس آشکار می‌شود.

بدون داشتن یک استاندارد مشتق شده از فرض بنیادین که حسابرس بتواند بر مبنای آن استاندارد عمل نماید، ارائه تعریف دقیق و قانع کننده‌ای در مورد میزان مسؤلیت حسابرس بعید به نظر می‌رسد.

سؤال اصلی این است که حسابرس در برابر کدام یک از گروه‌های ذی‌نفع مسؤلیت دارد؟ مدیریت، سهامداران، استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی یا کل جامعه؟ سطوح مختلفی که برای بررسی و تحقیق در باره این موضوع وجود دارد، همه مربوط به این فرض است. فرض سوم - صورتهای مالی و سایر اطلاعات مالی فاقد تباری و موارد خلاف قاعده می‌باشد. صرف نظر کردن از این فرض که صورتهای مالی فاقد تباری و موارد خلاف قاعده است، حسابرس را با همان مشکلاتی مواجه می‌سازد که در مورد نادیده گرفتن فرض دوم بوجود آمده بود. اگر فرض شود که اطلاعات ارائه شده توسط مدیریت دارای موارد خلاف قاعده و تباری است حسابرس باید یک برنامه بسیار گسترده بیش از آنچه که در شرایط عادی لازم است، طراحی نماید. عده‌ای معتقدند که حسابرس مسؤلیت دارد آزمونهای متفاوتی را طراحی نماید تا یک اطمینان منطقی حاصل شود که همه موارد خلاف قاعده و تباری در حین اجرای عملیات حسابرسی کشف بشوند. البته این فرض نمی‌گوید که حسابرس برای کشف تقلب و موارد خلاف قاعده و تباری مسؤلیتی ندارد. برای مثال اگر یک کار خلاف قاعده یا ناشی از تباری آنقدر واضح است که حسابرس باید آن را کشف کند، قاعداً باید این مورد بوسیله آزمونهای انجام شده کشف شود. اگر آزمون حسابرسی آنقدر ناقص بوده که نتوانسته آن را کشف کند در این مورد عذر حسابرس پذیرفته نیست. بنابر این حسابرس باید اولاً برنامه حسابرسی خود را به گونه‌ای طراحی نماید که از کشف اشتباهات و موارد خلاف قاعده اطمینانی منطقی کسب کند. ثانیاً در برنامه‌ریزی و انجام رسیدگیهای خود، مراقبتهای



حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای را بکارگیرد.<sup>۱</sup> البته این بدان معنی نیست که اگر اشتباه یا موارد خلاف قاعده در صورتهای مالی حسابرسی شده، کشف شود، حسابرسان سهل‌انگاری کرده‌اند. حسابرسی محدودیتهای خاصی دارد و شامل رسیدگی کامل و مفصل به تمامی مدارک و معاملات نمی‌شود. یک رسیدگی مفصل و کامل هزینه‌ای را می‌طلبد که در شرایط عادی تجاری مجاز شمرده نمی‌شود. هنگامی که رسیدگیهای یک مؤسسه حسابرسی طبق استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی انجام شده باشد نباید حسابرس را مسؤول کشف نکردن اشتباهات و موارد خلاف قاعده دانست. زیرا احتمال دارد که مدارک واحد مورد بررسی چنان ماهرانه جعل شده یا موارد خلاف قاعده به گونه‌ای استتار شده باشد که تکنیکهای حسابرسی نتواند آنها را کشف کند. در حقیقت مسؤولیت حسابرس برای کشف موارد خلاف قاعده و تبانی تا حدود زیادی بر اساس این فرض می‌باشد.

فرض چهارم - وجود سیستم کنترل داخلی قوی سوء استفاده احتمالی را از بین می‌برد. وسعت برنامه حسابرسی بستگی به وسعت کنترل داخلی مؤسسه دارد و این موضوع بر اساس فرض فوق‌الذکر است و فرض بر این است که وجود یک سیستم کنترل داخلی قوی احتمال کارهای خلاف قاعده را از بین می‌برد. البته باید دقت شود که اصطلاح «احتمال» بیشتر از اصطلاح «امکان» مورد بررسی قرار می‌گیرد. بعید است که احتمال کارهای خلاف قاعده از بین برود ولی می‌تواند کاهش یابد. همینطور از اصطلاح «از بین بردن» استفاده می‌شود تا مفهومی که در این فرض مد نظر است به خوبی بیان شود. در هر حال باید توجه داشت که احتمال کارهای خلاف قاعده است که از بین می‌رود نه خود کارهای خلاف قاعده. در یک سیستم کنترل داخلی قوی هنوز امکان تبانی و کارهای خلاف قاعده وجود دارد ولی احتمال آن خیلی ضعیف است. اگر کنترل‌های داخلی قانع‌کننده نباشد، اشتباهات و تبانی و

1- Walter B.Meigs and O.Rag Whittington and Robert F.Meigs, Principles of Auditing, Richard D.Irwin INC. 1985 P. 112.

2- Stuart Ture and Malcolm Cooper. Auditing in the United Kingdom, Prentice Hall, 1991 P.34-36.

موارد خلاف قاعده باید فراتر از اینکه صرفاً احتمال یا امکان هستند، به دقت مورد بررسی قرار گیرند. اگر این فرض نادیده گرفته شود وضعیتی بوجود خواهد آمد که در آن همواره احتمال تبانی و موارد خلاف قاعده وجود دارد. در چنین مواردی یا اینکه حسابرس از انجام عملیات حسابرسی منصرف می‌شود و یا آزمونهای حسابرسی را در سطوحی وسیع و گسترده اجرا می‌نماید که در این حالت بعید است از نظر اقتصادی چنین حسابرسی منطقی تلقی شود. پذیرفتن این فرض تأکید بر اهمیت کنترل‌های داخلی و مزایای آن برای حسابرس می‌باشد. از این فرض، ضرورت کنترل‌های داخلی، ماهیت رسیدگیهای حسابرسی، تأثیر کنترل‌های داخلی بر آزمونهای حسابرسی، مسؤلیت حسابرس برای شناسایی نقاط ضعف کنترل‌های داخلی و کشف موارد خلاف قاعده استنتاج می‌شود، شناسایی کنترل‌های داخلی که مبنای کار حسابرسی است این فرض را بوجود آورده است.

فرض پنجم - استفاده مداوم از استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، صورتهای مالی را بطور منصفانه ارائه می‌کند.

حسابرس برای قضاوت در مورد ارائه منصفانه صورتهای مالی، باید استانداردهایی داشته باشد. این استانداردها از اصول پذیرفته شده حسابداری مشتق شده‌اند. همانطور که قبلاً گفته شد اگر چه حسابرسی و حسابداری از هم مستقل هستند ولی با هم رابطه نزدیکی دارند. حسابرسی از استانداردهای پذیرفته شده حسابداری به عنوان معیاری برای قضاوت در مورد منصفانه بودن صورتهای مالی و همچنین از رشته آمار (روشهای نمونه‌گیری آمار) را برای رسیدگی مورد استفاده قرار می‌دهد. نادیده گرفتن فرض مذکور باعث می‌شود که حسابرس استانداردهایی برای قضاوت در مورد ارائه منصفانه صورتهای مالی نداشته باشد. البته عده‌ای از حسابرسان قبلاً فعالیتهای حسابداری را انجام می‌دادند و مثل حسابداران در توسعه اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری نقش داشته‌اند و حالا از این اصول به عنوان راهنمایی در کار حسابرسی استفاده می‌کنند. یک حسابرس برای انجام عملیات حسابرسی،

استانداردهای آماده را مورد استفاده قرار می‌دهد، او نمی‌تواند چیزی را به عنوان استاندارد از خود ابداع نماید. بنابر این اگر حسابرس از استانداردهای آماده استفاده می‌کند که خود وی قبلاً به عنوان یک حسابدار احتمالاً در تهیه و توسعه آنها نقشی داشته است ایرادی به کار وی در عملیات حسابرسی نیست، از این فرض می‌توان وظایف حسابرس را در ایجاد و توسعه اصول پذیرفته شده حسابرسی و همچنین اجرای این اصول در عملیات حسابرسی، شناسایی و استنتاج نمود. همانطور که یک دانشمند می‌تواند ماهیت و محدودیتهای اشیایی را که با آنها سروکار دارد شناسایی کند، یک حسابرس باید با ویژگیهای اصول پذیرفته شده حسابداری آشنایی کامل داشته باشد.

نکته مهمی که وجود دارد در مورد میزان مسؤلیت حسابرس در زمانی است که این استانداردها ناقص یا اصلاً تدوین نشده باشند. شاید هیچ کدام از مفروضات پیشنهادی به اندازه این فرض شرط و استثناء پذیرفته است. دلایل آن مشخص است. زیرا هنوز اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری قانع کننده و کاملی وجود ندارد. هنوز دیدگاه‌های متفاوتی در مورد کیفیت عمل روشهای پذیرفته شده وجود دارد. وجود تفاوت‌های فاحش در صنعت یکی دیگر از دلایل است. بنابر این با توجه به همه دلایل فوق‌الذکر، حسابرس در ارتباط با پذیرش این اصول به عنوان اصولی کامل و قانع کننده مشکل خواهد داشت که بحث در باره آن در حوصله این مقاله نیست. اگر چه این فرض دارای شرط و استثناهایی است ولی احساس می‌شود علی‌رغم این استثناءها هنوز هم قابلیت ارائه به عنوان یک فرض مستقل را دارا می‌باشد؛ زیرا، اولاً هنوز به عنوان یک فرض دارای اعتبار قوی زیادی است، ثانیاً به عنوان مبنایی برای تداوم تحقیقات در حوزه اصول پذیرفته شده حسابرسی و حسابداری لازم و ضروری است، ثالثاً صرفنظر کردن از این فرض، حسابرس را از داشتن هر استاندارد مطلوب و مفیدی محروم می‌کند.

فرض ششم - در صورت فقدان مدارک متضاد، عملی که در گذشته اتفاق افتاده است در آینده نیز اتفاق خواهد افتاد.

اگر حسابرس بتواند فرض کند هر چه که در گذشته برای شرکت مورد بررسی اتفاق افتاده در آینده نیز اتفاق خواهد افتاد (مگر اینکه مدارکی وجود داشته باشد که خلاف آن را ثابت

کند) وی می‌تواند مبنایی برای پذیرفتن یا رد اظهارات مثبت مدیریت در مورد ارزیابی حسابهای دریافتی، موجودیهای کالا و مواد، استفاده مؤثر و اقتصادی از داراییهای ثابت یا کافی بودن کنترلهای داخلی بدست آورد.

اگر چه این وضع مفهوم فرض تداوم فعالیت در حسابداری است ولی در اینجا این فرض مفهومی فراتر از فرض تداوم فعالیت دارد. این فرض راهنمایی برای حسابرسی در تمام مراحل حسابرسی است. اگر مدیریت در گذشته در تحصیل داراییهای کارخانه یا در هزینه‌های خود به صورت عقلایی عمل کرده است، حسابرس می‌تواند با اطمینان فرض کند که مدیریت در آینده هم به همین شیوه عمل خواهد کرد. اگر خرید داراییهای ثابت بر اساس برنامه و برای تولید کالا و خدمات صورت گرفته حسابرس می‌تواند انتظار داشته باشد که این داراییها در فرآیند تولید کالا و خدمات مورد استفاده قرار گیرند و باعث افزایش کمی و کیفی کالا و خدمات شود. اگر در گذشته کنترلهای داخلی ضعیف بوده و پرسنل می‌توانستند داراییهای معینی را جهت استفاده شخصی بکار گیرند حسابرس باید همیشه در مورد احتمال کارهای خلاف قاعده و تبانی در کارهای گذشته احتیاط کند. پذیرش چنین فرضی محدودیتهای مهمی بر روی میزان مسؤولیت حسابرس ایجاد می‌کند و مبنایی برای تعیین میزان تعهدات حسابرس برای پیش‌بینی آینده و کار قضاوت بر اساس مشاهدات گذشته بوجود می‌آورد.

**فرض هفتم - حسابرس فقط به عنوان حسابرس عمل می‌کند.**

اگر چه حسابدار مستقل ممکن است خدمات متفاوتی را به مشتریان ارائه دهد اما زمانی که به عنوان یک حسابرس مستقل مسؤولیت حسابرسی را پذیرفت باید منحصراً در نقش یک حسابرس کار رسیدگی و آزمون را انجام دهد. این موضوع تا اندازه‌ای شبیه وضعیت یک حقوقدان است زیرا یک حقوقدان برای ارائه خدمات متعدد به مشتریان آمادگی دارد ولی زمانی که وکالت یک مشتری را پذیرفت مسؤولیت معینی را تقبل نموده و این مانع از آن می‌شود که به عنوان یک فرد آزاد آنطور که می‌خواهد عمل کند. برای مثال وی نمی‌تواند همزمان وکیل دو نفر که منافع متضاد دارند، بشود. او تعهد کرده است که نماینده یک مشتری باشد و به طور مؤثر از حقوق موکلش دفاع کند. حسابرس مسؤولیتی مشابه دارد و نمی‌تواند

خدمتی را که مانع از انجام کار حسابرسی است ارائه کند. نکته مهم در این فرض، استقلال حسابرس است در حقیقت استقلال جوهر اصلی حسابرسی است اگر استقلال از بین برود، حسابرس صلاحیت رسیدگی و اظهار نظر را از دست می‌دهد. در این فرض علاوه بر استقلال بر مسؤولیت حسابرس نیز تأکید شده است. حسابرس مثل هر فرد حرفه‌ای دیگر، در قبال جامعه مسؤولیت دارد و همین مسؤولیت است که موقعیت حرفه‌ای او را در جامعه از اهمیت خاصی برخوردار نموده است. بنابر این لازم است که به مسؤولیت حسابرسی توجه بیشتری نمود؛ بخصوص که این سؤال اساسی همیشه مطرح است که وظیفه اجتماعی حسابرس چیست؟ و چه مسؤولیت‌های از این وظیفه ناشی می‌شود؟

فرض هشتم - موقعیت حرفه‌ای حسابرس مستقل ایجاب می‌کند که تعهدات حرفه‌ای را در حسابرسی اعمال کند.

حسابرسان به دلیل موقعیت حرفه‌ای و حقوقی و بخصوص پذیرش عمومی موقعیت حسابرسی در جامعه، تعهدات حرفه‌ای بیشتری را پذیرفته‌اند. حجم استانداردهای تهیه شده بوسیله حرفه حسابرسی منعکس کننده پذیرش چنین تعهداتی است. این فرض و فرض هفتم مبنایی برای تعیین مسؤولیت حسابرسی در مقابل مشتری و جامعه فراهم می‌کند. از این دو فرض است که دقت حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای ناشی می‌شود. فرض مذکور نقش مهمی در تئوری حسابرسی داشته است.

## خلاصه

در این مقاله ضمن عنوان اینکه حسابرسی یک رشته مستقل از حسابداری است و خود دارای مفاهیم، مفروضات و تئوری می‌باشد، مفروضات بنیادین در حسابرسی بصورت خلاصه و فشرده معرفی شد. ملاحظه شد که این مفروضات اولاً همه به یک سیستم و آن هم سیستم حسابرسی تعلق دارند. ثانیاً با هم هماهنگی و سازگاری داشته و حتی یک مورد تضاد در آنها وجود ندارد. ثالثاً این مفروضات در عین هماهنگی از هم مستقل هستند. در حقیقت مفروضات بنیادین حسابرسی تمام ویژگی‌های بدیهیات اولیه را دارا هستند. مفروضات حسابرسی برای اجرای عملیات حسابرسی، حل مشکلات حرفه حسابرسی و بخصوص

ایجاد و توسعه تئوری حسابداری مفید و ضروری می باشند.

### منابع و مأخذ

- 1- R.K. Mautz and Hussein A.Sharaf, the Philosoph of Auditing, American Accounting Association, 1961.
- 2- Stuart Turleg and Malcolm Cooper, Auditing in the United Kingdom, Prentice Hall, 1991, P.34-36, P.43-46.
- 3- Walter B.Meigs and O.Ragwithigton and Robert F.Meigs, Princples of Auditing, Richard D. Irwin INC., 1985, P.112.
- 4- A.Rashad Abdel-Khalik and Ira Solomon, Research Opportunities in Auditing, American Accounting Association: Auditing Section, 1988, P.161-162.
- 5- Susanne K.Langer, An Introduction to Symbolic Logic, New York, Dover Publication, 1953, P.185-186.
- 6- C.West Churchman, Element of Logic and Formal Science, New York J.B Lippincott Co., 1940, P.10-11.
- 7- W.A. Paton, Accounting theory, New York, the Ronald Press Company, 1922, P.471-472.
- 8- Committee on Accounting Concepts and Standards, 1957 Revision, Under Lying Concepts, The Accounting Review, 1957, P.536-537.
- 9- Alfred Palmer and J.C Crawford, Audits, Gee and Company Limited, 1963, P.150-170
- 10- John Hospers, An Introduction to Philosophical analysis, Prentice Hall, 1957, P.195.