

آیا تردید حرفه‌ای کافی است؟

# کاربرد تفکر انتقادی در حسابرسی

مهناز آهنگری

دانشجوی دوره دکتری حسابداری  
دانشگاه تهران

## تردید حرفه‌ای

همزمان با ظهور شرایطی چون جهانی شدن، پیچیدگی، پویایی و عدم اطمینان شرایط اقتصادی در سراسر جهان، نیازها و انتظارات افراد در رابطه با قابلیت اطمینان و یکپارچگی، اطلاعات صورت‌های مالی به طور مداوم در حال افزایش است. همزمان در حسابداری و گزارشگری مالی نیز به طور فزاینده‌ای موضوعات قضائیتی، جهت‌گیری‌های آتی، برآوردها و امور ذهنی از رشد قابل توجهی برخوردار بوده است (هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان بخشی، ۲۰۱۲) در زمینه این تحولات، حسابرسی نیز که هدف اصلی آن اعتباردهی و اطمینان دادن نسبت به اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی است به ابزاری مهم برای سنجش کارایی عملیات بازار سرمایه در سراسر جهان تبدیل گردیده است. به منظور دستیابی و حفظ کیفیت بالای صورت‌های مالی، ارائه اطلاعات عینی به سرمایه‌گذاران و پشتیبانی از قابل اعتماد بودن بازار، کیفیت انجام حسابرسی، امری ضروری است (کندیل، ۲۰۱۴).

تردید حرفه‌ای، از اجزای کلیدی کیفیت حسابرسی محسوب می‌شود. تردید حرفه‌ای نقش اساسی در حسابرسی ایفا می‌کند. این امر به ویژه بخاطر این واقعیت است که حسابرسی تنها حرفه‌ای است که در آن کاربرد تردید به طور شفاف و قانونی مدون شده است (کوآدیکرز، ۲۰۰۹). بند ۱۳ استانداردهای حسابرسی بین‌المللی<sup>(۶)</sup> شماره ۲۰۰ تردید حرفه‌ای را به شرح زیر تعریف می‌نمایند:

"نوعی طرز نگرش در برگیرنده ذهنی پرسشگر که باعث هوشیاری نسبت به شرایطی می‌شود که در آن امکان تحریف به دلیل اشتباه و یا تقلب وجود دارد و همچنین منجر به ارزیابی منتقدانه شواهد حسابرسی نیز می‌گردد".

طبق این تعریف، تردید حرفه‌ای در اصل موضوعی رفتاری<sup>(۷)</sup> است. در واقع تردید حرفه‌ای، موقعیتی از ذهن است که برحالی پرسش‌گرایانه<sup>(۸)</sup> در ارزیابی شواهد، پردازش اطلاعات، قضاوت و تصمیم‌گیری دلالت دارد. تردید حرفه‌ای مستلزم به چالش کشیدن اطلاعات و شواهد حسابرسی فراهم شده در سراسر فرآیند حسابرسی است که مغایر با اجرای حسابرسی در مسیر عادی خود

شرایط محیطی (داخلی و خارجی) اطراف حسابرسان مستقل، منجر به کاهش اعتماد جامعه به حسابرسان شده است. مدت‌هاست که استانداردهای حرفه‌ای، کاربرد سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای را در فرآیند گردآوری شواهد مورد تاکید قرار داده‌اند که متشکل از برنامه‌ریزی برنامه‌های حسابرسی، اجرای عملیات حسابرسی و ارزیابی شواهد حسابرسی می‌باشد. تردید حرفه‌ای در حسابرسی، مفهومی ترکیبی متشکل از جنبه‌های معرفتی<sup>(۱)</sup> و جنبه‌های روانشناسی<sup>(۲)</sup> شناخت است. جنبه معرفتی مرتبط با شناخت، اساساً به رویکردی (مثبت یا منفی) مربوط می‌شود که حسابرس قبل از پردازش شواهد، اتخاذ می‌کند. جنبه روانشناسی مرتبط با وضعیت پرسشگری حسابرس در محیط خاص حسابرسی است و اساساً به اندازه‌گیری عمق پرسشگری ذهن حسابرس می‌پردازد. حسابرسان باید شواهد حسابرسی را به صورت منتقدانه‌ای مورد ارزیابی قرار دهند. این ارزیابی می‌تواند در برگیرنده هر گونه اطلاعاتی باشد که تایید کننده و پشتوانه اظهارات مدیریت و یا در تضاد با چنین اظهاراتی است (هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، ۲۰۱۲، ۳).

حسابرسان باید، هر جا که مناسب است، راهکارهای جایگزین را در نظر گرفته و دیدگاه خود را در رابطه با آن راهکار یا پیشنهاد مستند نمایند (هیات استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی، ۲۰۱۲؛ هیات پاسخگویی عمومی کانادا، ۲۰۱۳). در این رابطه بل و همکاران (۲۰۰۵) تاکید می‌کنند که حسابرسان باید نسبت به مقوله تردید حرفه‌ای به دلیل امکان بروز اشتباه در اظهارات و قضاوت‌های خویش، هوشیار و آگاه باشند. حسابرس برای شناسایی مشکلات موجود در کار، طراحی برنامه حسابرسی مناسب و اجرای برنامه، تفکر انتقادی را به کار می‌گیرد که باید به کسب برآیندهای مورد نظر منتج شود. فرآیند حسابرسی همراه با تفکر انتقادی، تبدیل به ابزاری انعطاف پذیر شده و کیفیت بالای کار حسابرسی را تضمین می‌کند. در این مقاله، تلاش می‌شود تا به این سوال پاسخ داده شود که آیا به کارگیری تردید حرفه‌ای به تنهایی و بدون به کارگیری تفکر انتقادی برای ارزیابی شواهد پیچیده حسابرسی کافی است؟



حسابرسان از فرض صداقت مشتریان خودداری می‌کنند و به کمتر از شواهد قانع کننده، راضی نمی‌شوند (استاندارد حسابرسی ایالات متحده شماره ۱) (۱۵).

### تفکر

تفکر محور اصلی شناخت و ارائه راه حل‌های ممکن در هنگام مواجهه با مسائل است. تفکر دارای عناصری شامل نشانه‌ها و رموزی است که انسان‌ها با آن میزان یادگیری خود را گسترش داده، آموخته‌هایشان را باز شناسی می‌کنند و به کار می‌برند. «تفکر فعالیت جهت دار ذهن برای حل مسأله است» (شعبانی ۱۳۷۲). بیش از ارائه تعریفی برای تفکر انتقادی، لازم است روشن کنیم که منظور از کلمه انتقادی در اینجا تیزبینانه است نه گله‌مندانه یا شکاکیت آمیز (سیفرت، ۱۹۹۱). با این توضیح، تفکر انتقادی به صورت‌های مختلف تعریف شده است. به نمونه‌هایی از آن توجه کنید:

"تفکر مستدل و تیزبینانه درباره اینکه چه چیزی را باور کنیم و چه اعمالی را انجام دهیم". (انیز، ۱۹۸۵)

"ارزیابی تصمیمات از راه واری منطقی و منظم مسائل، شواهد و راه حل‌ها". (وولفولک، ۲۰۰۱).

### ➔ مفهوم تفکر انتقادی

تفکر انتقادی، نوعی تفکر هدایت شده (جهت دار) می‌باشد. تفکر انتقادی به بررسی ارزیابی، اصلاح، تعویض و دوباره‌سازی مسأله می‌پردازد و به سطوح بالاتر یادگیری یعنی تجزیه و تحلیل و ترکیب مربوط می‌شود. این فرآیند فکری، بحث جدیدی نیست و ریشه آن به زمان افلاطون برمی‌گردد. بهترین نمونه کلاسیک آن «تفکر انتقادی» اثر «مکس بلاک» (۱۹۵۲) و دیگری مقاله «رابرت انیس» (۱۹۶۲) با عنوان «تفکر انتقادی» است. ماهیت و ذات تفکر انتقادی قضاوت معلق یا تردید سالم است و به دسته‌ای از امور ارتباطی می‌باید که به جریان تفکر سنجیده و منطقی منجر می‌شود. کلمه انتقاد از زبان یونانی مشتق شده و به معنی سوال، انتخاب، بحث، ارزشیابی و قضاوت است (اسنونبرگ و همکاران، ۲۰۰۲، ۱۶). تفکر انتقادی، تقریباً به معنای تفکر اندیشمندانه و منطقی است که بر تصمیم‌گیری برای انجام دادن چیزی یا باور آن تأکید دارد (انیز، ۲۰۱۰، ۱۷).

تفکر انتقادی فرآیندی است که به موجب آن، فرد نظرات، اطلاعات و منابع فراهم کننده اطلاعات را ارزیابی نموده و به طور منسجم و منطقی نظم بخشیده، با عقاید و اطلاعات دیگر مرتبط می‌کند و نیز منابع دیگر را در نظر گرفته و مفاهیم ضمنی را مورد ارزیابی قرار می‌دهد (آندولینا، ۲۰۰۱).

### ➔ تعریف تفکر انتقادی

از تفکر انتقادی تعاریف متفاوت شده است که نشان دهنده تفاوت دیدگاه‌ها در تعریف این مقوله است. ریچارد پاول (۱۹۹۲) تفکر انتقادی را این گونه تعریف می‌کند: "هنر اندیشیدن درباره تفکر، زمانی که شما می‌اندیشید تا تفکر خود را بهتر کنید، یعنی آن را روشن تر، درست تر و قابل توجیه تر بیان کنید" (استونر، ۱۹۹۸). از نظر جان چافی (۱۹۹۴) تفکر انتقادی، فرآیند تفکر را با روش و قاعده کشف می‌کند که این

هستند. این تعریف عمومی به دلیل مبهم بودن و نامشخص بودن درجه معقول پرسش‌گری و بررسی انتقادی و اینکه چطور دقیقاً یک طرز نگرش تردید حرفه‌ای باید در فرآیند حسابرسی مستند و نمایش داده شود، شدیداً مورد انتقاد قرار گرفت (گلاور، ۲۰۱۳). هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی اذعان کرد که ارائه تعریف منحصر به فردی برای چنین موضوع بنیادی (۱۰)، چند بعدی (۱۱) و پیچیده، کاری غیرممکن است. علاوه بر این، شناخت گسترده از رفتار تردید حرفه‌ای می‌تواند در شمارمختلفی از راه‌ها و نه صرفاً یک مسیر مشخص، نمایش داده شود. با این وجود، این هشدارها در تعریف ارائه شده در بند ۱۳ استاندارد حسابرسی بین‌المللی شماره ۲۰۰ در نظر گرفته نشده و این تعریف تنها برخی از عناصر محوری با هدف تسهیل در درک معنی تردید حرفه‌ای در حسابرسی، را برجسته و ارائه کرده است (هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، ۲۰۱۲).

تردید حرفه‌ای، همراه با الزامات اخلاقی، قضاوت حرفه‌ای، شواهد حسابرسی مناسب و کافی و اجرای حسابرسی مطابق با استانداردهای حسابرسی، از ضروری ترین شرایط برای اجرای حسابرسی مطابق با استانداردهای حسابرسی بین‌المللی است. طبق بند ۱۵ استاندارد حسابرسی بین‌المللی شماره ۲۰۰:

"حسابرس باید حسابرسی را با تردید حرفه‌ای طراحی و اجرا نماید تا شرایطی را تشخیص دهد که می‌تواند باعث تحریف صورت‌های مالی شود"

با توجه به تجربه مثبت گذشته حسابرسان از یک مشتری، بند ۲۲ استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۲۰۰ به طور مستقیم تصریح می‌کند که باید نسبت به اعتبار و صداقت مشتری در گذشته کاملاً بی‌توجه بود و نباید انتظار داشت که آنچه در گذشته رخ داده در آینده نیز تکرار شود. با این حال، اعتقاد به وفاداری مشتری و اعتماد به او، نمی‌تواند حسابرس

را از نیاز به حفظ تردید حرفه‌ای میرا نماید و با اجازه دهد که حسابرسان به کمتر از شواهد قانع کننده برای بدست آوردن اطمینان معقول رضایت دهند. درحالی مشابه، مرکز کیفیت حسابرسی (۱۲) استدلال می‌کند که حسابرسان در زمان اجرای مسئولیت‌های خود باید به شدت به منافع عمومی توجه نمایند:

"حسابرسان وظایف خود را با طرز نگرشی تردیدآمیز اجرا می‌کنند و نمی‌توانند نسبت به چالش کشیدن اظهارات مدیریت بی‌تفاوت باشند که در تضاد با شواهد حسابرسی و قضاوت خود حسابرسان است"

طبق بند ۱۳ استانداردهای بین‌المللی حسابرسی شماره ۲۰۰، بیانیه‌های استانداردهای حسابرسی ایالات متحده (۱۳) شماره ۱، تردید حرفه‌ای را به شرح زیر تعریف کرده است:

"نوعی طرز نگرش که در برگیرنده ذهنی پرسشگر و ارزیابی منتقدانه شواهد حسابرسی است"

همچنین بر ضرورت اجرای آن برای اعمال مراقبت‌های حرفه‌ای، تأکید می‌شود. مطابق با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، استانداردهای حسابرسی ایالات متحده تأکید می‌کند که فرآیند حسابرسی باید بر مبنای نگرش تردید حرفه‌ای، برنامه‌ریزی و اجرا گردد (استاندارد حسابرسی ایالات متحده، شماره ۱۰۹) (۱۴) و اینکه



نه تنها به معنای تعمق هدفمندانه بلکه آزمودن مدرک و منطقی است که ما و دیگران از آن استفاده می‌کنیم (جانسون<sup>(۲۰)</sup>، ۲۰۰۱). بودروایز<sup>(۲۱)</sup> (۱۹۹۵) ضمن ارائه منتخبی از تعریف‌های صاحب‌نظران و پژوهشگران مختلف می‌نویسد با نظری اجمالی به این تعاریف، به سادگی می‌توان دریافت که اکثر آنها به پویایی، نظام مندی، هدف داری، مستدل بودن و منجر به حل مساله شدن تفکر انتقادی اذعان دارند و اغلب بر اصول منطق یا مهارت‌های کلی حل مساله در این زمینه تاکید می‌کنند. برآیند این تعاریف را می‌توان به این صورت عنوان کرد که تفکر انتقادی، فرآیندی منظم و هوشمندانه است که در آن اطلاعات جمع آوری شده به طرز ماهرانه‌ای درک شده و به مرحله کاربرد، تجزیه و تحلیل و ارزشیابی می‌رسد.

### ➤ خصوصیات تفکر انتقادی

سوانزبورگ (۲۰۰۲) خصوصیات تفکر انتقادی را به شرح زیر برشمرده است:

- تفکر انتقادی، فرآیند شناختی و چند بعدی است که نیازمند به کارگیری ماهرانه دانش و تجربه برای قضاوت و ارزشیابی در موقعیت‌های پیچیده است
- فرآیند-مدار است.
- چارچوبی برای چالش با پیشفرض‌ها، ایجاد تغییر، خلق فرضیات، و ایجاد تعدیل است.
- آگاهی از خود و توانایی‌های خود است و به عنوان پایه‌ای برای برقراری ارتباط با صاحبکار؛ آگاهی هوشیارانه از احساسات، باورها، ارزش‌ها و نگرش‌های خود عمل می‌کند.
- نظریه یادگیری اجتماعی را شامل می‌شود.
- برآیند مهم اجتماعی شدن است و رشد حرفه‌ای را موجب می‌شود.
- نحوه اندیشیدن را به عنوان ابزاری برای توسعه و تغییر اطلاعات، آموزش می‌دهد.
- بنابراین تفکر انتقادی مستلزم فرآیندهای عالی ذهنی و داوری بر اساس شواهد و مدارک است (سیف<sup>(۲۲)</sup>، ۲۰۰۱).

### ➤ مهارت‌های تفکر انتقادی

مهارت‌های اصلی تفکر انتقادی شامل:

**تفسیر:** به معنی درک و بیان معانی مربوط به تجربیات متنوع می‌باشد. در حسابرسی باید اطلاعات به صورت منظم و با توجه به الگویی برای دسته بندی اطلاعات جمع آوری گردیده و اطلاعات غیرضروری حذف شود.

**تجزیه و تحلیل:** به معنی تشخیص هدف مطالب و پی بردن به ارتباطات موجود در بین آنها می‌باشد و بررسی ایده‌ها، شناسایی و تجزیه و تحلیل استدلال‌ها را شامل می‌گردد (کیتینگ<sup>(۲۳)</sup>، ۲۰۰۶).

**ارزشیابی:** به معنی تعیین اعتبار مطالب و ارزیابی نحوه ارتباطات بین آنها می‌باشد.

**استنتاج:** به معنی شناسایی عناصر مورد نیاز برای نتیجه‌گیری منطقی، تدوین فرضیه‌ها، توجه به اطلاعات مهم و پیش‌بینی

پیامدهای تصمیمات و قضاوت‌ها است (فسین<sup>(۲۴)</sup>، ۱۹۹۶).  
**استنباط یا تبیین:** به معنی توانایی نتیجه‌گیری از مطالب است.  
**خودتنظیمی:** به معنی اصلاح و بازبینی تفکرات خود بر اساس مطالب مورد بررسی می‌باشد. خود تنظیمی به تجربیات فرد بستگی دارد و نوعی امتحان از خود است (لیپا<sup>(۲۵)</sup>، ۱۹۹۷). مهارت‌های خودتنظیمی در گذشته و به طور معمول تحت عناوین استدلال استقرایی و قیاسی دسته بندی می‌شدند. استدلال استقرایی به معنی استخراج نتیجه براساس دلایل منطقی است و استدلال قیاسی به عنوان نتیجه‌گیری بر اساس استنباط یا اصل کلی می‌باشد (فسین، ۱۹۹۶). تفکر انتقادی نیاز به مهارت‌های شناختی، عادت سوال کردن صادقانه و تمایل به تفکر درباره مسائل گوناگون دارد. فرد با به کارگیری این مهارت‌ها، نیاز به تجربه و بررسی متفکرانه در رابطه با به کارگیری دانش کسب شده در محیط واقعی دارد. لذا، بین میزان توانایی تفکر انتقادی و ارائه نقش حرفه‌ای فرد رابطه وجود دارد (کیتینگ، ۲۰۰۶).

**تردید حرفه‌ای، نوعی نگرش در برگزیده ذهنی پرسشگر است که باعث هوشیاری به شرایطی می‌شود که در آن امکان تحریف به دلیل اشتباه و تقلب وجود دارد.**

### ➤ چارچوب تفکر انتقادی در حسابرسی

تفکر انتقادی در تمام رشته‌های علمی، عناصر اصلی استدلال منطقی را با عناصر لازم برای حصول به قضاوت‌های صحیح، تلفیق می‌کند. به این ترتیب، تفکر انتقادی اغلب در هر رشته، شکل حل مساله یا تجزیه و تحلیل به خود می‌گیرد. با این حال، هم استدلال منطقی و هم حل مساله در چارچوب رشته‌های مختلف تحصیلی شکل‌های مختلف به خود می‌گیرند. کوئین (۲۰۰۱) نیز می‌نویسد، این دیدگاه اشتباه است که تفکر انتقادی، مهارت کلی است و می‌تواند در هر موقعیتی به کار گرفته شود. اما برای انجام تفکر انتقادی در زمینه‌ای خاص، فرد نیازمند دانش کافی در آن زمینه است. بنابراین، حسابرس ممکن است قادر به ارزشیابی نظرات افراد در زمینه‌های خاص حسابرسی باشد، اما این موضوع را نمی‌توان به ارزشیابی نظرات در تمام رشته‌ها عمومیت داد. در نتیجه وجود نگرش‌های متنوع در آموزش تفکر انتقادی تعجب آور نمی‌باشد. (کوئین<sup>(۲۶)</sup>، ۱۹۹۸) تفکر انتقادی در رشته‌های علمی مختلف باید با شیوه‌های مختلف توسعه یابد. دستورالعمل ثابتی را نمی‌توان برای آموزش و پرورش تفکر انتقادی در تمام رشته‌ها صادر کرد.

اما بیشتر متخصصان اتفاق نظر دارند که مهارت‌های تفکر انتقادی هنگام بحث و تبادل اندیشه و حل مساله به بهترین وجه پرورش می‌یابد (شبان<sup>(۲۷)</sup>، ۲۰۰۷). هافمن و همکاران (۱۹۹۵) عناصر اصلی تفکر انتقادی را به سه گروه زیر تقسیم می‌کنند:

■ **عناصر عاطفی:** پایه و بنیاد احساسی در فرد است که می‌تواند توانایی او را در تفکر منتقدانه، فعال یا محدود نماید. این مولفه‌ها شامل ارزش نهادن بالا به حقیقت مربوط به منافع شخصی، پذیرش تغییر، همدلی، استقبال از دیدگاه‌های متفاوت، میزان تحمل ابهام و میزان شناخت تعصبات شخصی است.

■ **عناصر شناختی:** بیانگر روند فکری استفاده شده در تفکر انتقادی است و عبارت از تفکر مستقل، تعریف مسائل به شکل دقیق، تجزیه و تحلیل محتوا و ارزش داده‌ها، استفاده از انواع

5. Quadackers
6. international standard on auditing (ISA 200)
7. behavioral issue
8. Questioning
9. Glover
10. fundamentality
11. Multidimensionality
12. Center for Audit Quality (CAQ)
13. Statements on Auditing Standards (SAS)
14. SAS 109, AU 314.19
15. SAS 1, AU 230.9
16. Swansburg
17. Ennis
18. Andolina
19. Smith- stoner
20. Johnson
21. Yoder-Wise
22. Seif
23. Keating
24. Facione
25. Leppa
26. Quinn
27. Shabani

#### منابع و ماخذ:

1. Swansburg R C, Swansburg R.J. Introduction to Management and Leadership for Nurse Managers. 3th ed. Boston: Jones and Bartlett Publishers 2002.
2. Ennis R H. An outline of goals for a critical thinking curriculum and its assessment.[Cited 2010 Nov 11] Available from: <http://www.criticalthinking.net/goals.html>
3. Andolina M. Critical thinking for working students. 1fir ed. Columgia: Delmar Cengage Learning 2001
4. Smith- stoner M. Critical Thinking activites for nursing. Philadelphia: Lippincott Raven 1998.
5. Johnson EB. Contextual Teaching and learning: what it is and why its here to stay. 1th ed. United kingdom: Corwin Press 2002
6. Yoder-Wise PS. Leadering and Managing in Nursing. Louis: CV Mosby1995.
7. Seif A. [Ravanshenasye parvareshi: ravanshenasye yadgiri va amoozesh]. 5thed. Tehran: Agah 2001. [Persian]
8. Keating SB. Curriculum developments and evaluation in nursing. 1st ed. Lippincott Williams & Wilkins 2006.
9. Facione NC, Facione PA. Externalizing the critical thinking in knowledge development and clinical judgment. Nurs Outlook 36-129 : (3)44 ;1996.
10. Leppa CJ. Standardized Measures of Critical Thinking: Experience with the California Critical Thinking Tests. Nurse Educ 33-29 : (5)22 ;1997.
11. Quinn FM. Principles and Practice of Nurse Education. 4th ed. UK: Croom Helm Ltd 1998.
12. Shabani H. [Raveshe tadrise pishrafte (Amoozeshe maharatha va rahbordhaye tafakor)]. 2rd. Tehran: samt 2007. [Persian]
13. Glover, S.M. and Prawatt, D.F. (2013), "Enhancing auditor professional skepticism", Global Policy Committee, available at: [www.thecaq.org/docs/research/skepticismreport.pdf](http://www.thecaq.org/docs/research/skepticismreport.pdf)
14. Quadackers, Luc. 2009. A Study of Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions. Published Ph.D Dissertation. Vrije Universiteit: Amsterdam.

فرآیندهای تفکر در حل مسئله، مقاومت در برابر تعمیم بیش از حد است.

■ **عناصر رفتاری:** دربرگیرنده اقدامات لازم در رسیدن به تفکر انتقادی است و شامل: تاخیر در قضاوت تا زمان دسترسی به داده کافی، استفاده از دوره زمانی دقیق، جمع آوری داده، تمایز دادن حقیقت از اظهار نظر، تشویق گفتگوی انتقادی، گوش دادن فعالانه، اصلاح در قضاوت در پرتو اطلاعات جدید و به کار گرفتن دانش در شرایط جدید.

به طور خلاصه، عناصر اصلی تفکر انتقادی را در فرآیند حسابرسی می‌توان به شکل زیر خلاصه نمود:

- عناصر عاطفی ← سابقه حسابرس
- عناصر شناختی ← آموزش و یادگیری حرفه‌ای
- عناصر رفتاری ← اجرای فرآیند حسابرسی

#### خلاصه و نتیجه‌گیری

تردید حرفه‌ای، عاملی ضروری و اساسی در افزایش کیفیت عملکرد حسابرسی است. فقدان واضح و آشکار تردید حرفه‌ای در کار حسابرسان، منجر به نگرانی عمده در بین قانون گذاران، نهادهای نظارتی و استاندارد گذاران شده است. حسابرسان، تجربه قابل توجهی در رابطه با مشکلات حسابرسی مربوط به حسابرسی شواهد پیچیده دارند و این امر به طور فزاینده‌ای، کیفیت گزارشگری مالی را در معرض خطر قرار می‌دهد. اتکای بیش از حد حسابرسان به فرآیندهای مدیریت، بخشی از ویژگی‌های ساختاری از چارچوب حسابرسی را به وجود می‌آورد. به این معنا که حسابرسان معمولاً مدل حسابرسی مدیر را انتخاب می‌کنند به جای اینکه از سایر روش‌ها برای حسابرسی شواهد استفاده نمایند. استدلال می‌شود که این ویژگی‌ها باعث می‌شود حسابرسان، انجام حسابرسی را به طرز تفکری نزدیک کنند که در آن تکمیل کارهای تایید شده و نه وجود تفکری انتقادی و در نظر گرفتن مجموعه گسترده‌ای از شواهد، تشویق می‌شود. بر مبنای تجزیه و تحلیل خطاهای خاصی که حسابرس مرتکب می‌شود، حسابرسان نیاز دارند تا با گستردگی بیشتری تفکر نمایند و اطلاعات مربوط به شرکت‌ها را از منابع متنوع و گوناگونی بدست آورند تا بتوانند از این طریق کیفیت حسابرسی را برای آن دسته از حسابهای با اهمیت بهبود دهند. استفاده از تفکر انتقادی، می‌تواند توانایی حسابرسان را در شناسایی شواهد غیر منطقی از طریق بهبود توانایی آنها در شناسایی و ترکیب اطلاعات متناقض ناشی از بخش‌های مختلف حسابرسی و بهبود توانایی آنها برای تفکر منتقدانه نسبت به شواهد، افزایش دهد. به عبارت دیگر، کاربرد تفکر انتقادی باعث می‌شود عملکرد حسابرسان از طریق وادار شدن به فکر کردن به شکلی متفاوت تر و نه صرفاً انجام کار به گونه‌ای سخت تر، بهبود یابد. تفکر انتقادی می‌تواند شناسایی شواهد غیر منطقی را در حین انجام کار بهبود و همچنین مسیرهای جدید برای پرداختن و رسیدگی کردن به مسائل کیفیت حسابرسی را فراهم آورد.

#### پی‌نوشت‌ها:

1. epistemic
2. psychological
3. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
4. Qandil