

تفکر نقاد

روشی برای اعمال مراقبت حرفه‌ای و آموزش کارورزان به هنگام اجرای عملیات حسابرسی

دکتر یحیی حساس یگانه

عضو هیات علمی دانشگاه علامه طباطبایی

فریدین منصوری

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

دنایای امروز به قدری پیچیده، پویا و نامطمئن است که ناگزیریم برای رشد، پیشرفت و حتی بقا هر لحظه مشکلی را حل کنیم. این مسئله بیشتر از همه گریبانگیر مجامع حرفه‌ای شده است. زیرا انتظار می‌رود این مجامع پیشگامان کاروان رشد و توسعه‌ی بشری باشند. حرفه‌ی حسابرسی نیز به عنوان یک حرفه‌ی موثر و فراگیر در عرصه اجتماع از این مقولات جدا نیست و اعضای حرفه بایستی خود را به مهارت‌های گوناگون مورد نیاز مجهز سازد.

ایجاد و به‌کارگیری مهارت تفکر نقاد در تیم حسابرسی در کنار سایر مهارت‌های تیمی، نقش به‌سزایی در شیوه‌ی تعامل شخص با محیط کاری صاحب‌کار و محیط خود مؤسسه‌ی حسابرسی ایفا می‌کند. علاوه بر این، در درون علم حسابرسی نیز تفکر نقاد سبب می‌گردد که اعضای تیم حسابرسی از قبول نظریات، عقاید و شواهد نسنجیده سرباز زنند و دچار پیش داوری و قضاوت عجولانه نگردند. تفکر نقاد این توانایی را به اشخاص می‌دهد که منتقدانه بیندیشند، برنامه‌ریزی، عمل و در نهایت قضاوت کنند؛ و این یعنی اعمال مراقبت حرفه‌ای.

در این مقاله سعی گردید ضمن تعریف مهارت تفکر نقاد در حوزه حسابرسی، به بیان اهمیت و نقش روش‌های مختلف در انجام عملیات حسابرسی و معرفی این روش به‌عنوان یک روش مناسب جهت اعمال مراقبت حرفه‌ای به‌عنوان یکی از استانداردهای ده‌گانه‌ی حسابرسی پرداخته شود.



آغاز سخن

مراقبت حرفه‌ای یکی از استانداردهای ده‌گانه‌ی حسابرسی است که ضرورت وجود و اعمال آن در حسابرسی از دیرباز مورد توجه بوده است و استانداردهاگران آن را در زمره‌ی ۱۰ استاندارد اصلی حسابرسی و به‌عنوان یکی از استانداردهای عمومی طبقه بندی کرده‌اند.

تعیین محدوده‌های مسئولیتی یک حرفه که چشم‌داشت‌های گوناگونی پیرامون آن وجود دارد و گروه‌های ذی‌نفع فراوانی از خدمات آن بهره‌مند می‌شوند و منافع آنها به عملکرد اعضای حرفه تنیده است، تا حدود زیادی مشکل، پیچیده و گاهی غیرقابل احصا است. از دیگر سو هنگامی که عملکرد حرفه به قضاوت و اظهارنظر می‌انجامد، مشکلات دوچندان می‌شود.

سازگاری مستمر یک حرفه و تغییرات محیط اجتماعی پیرامون آن در روابط با صاحب‌کار از یک طرف و مشکل وجود افراد غیرحرفه‌ای در درک امکانات و محدودیت‌های یک حرفه از

دیگر سو بر پیچیدگی موضوع افزوده است. این مشکلات و مسایل عدیده‌ی دیگر موجب شده است مراقبت حرفه‌ای (در سطح مطلوب) مورد تأکید قرار گیرد.

مراقبت حرفه‌ای، حسابرسان را به اجرای دایه‌ای و مجدانه هر مرحله از کار حسابرسی ملزم می‌سازد. در واقع مراقبت حرفه‌ای تلاشی را از حسابرسان انتظار دارد که در آن احتمال هر گونه کوتاهی یا از قلم افتادگی با اهمیت منتفی گردد.

نقش اعتباربخشی حسابرس، وی را در موقعیتی قرار می‌دهد که ابتدا باید رویدادهای مالی را به‌دقت بررسی و شواهد پشتیبانه‌ی آن‌ها را جمع‌آوری و آماده نماید، سپس رسیدگی و بازبینی خود را انجام دهد و در نهایت نسبت به صورت‌های مالی قضاوت کند، قطعاً این فرایند مستلزم داشتن مهارت‌هایی خاص است.

حسابرسی مربوط به تأیید و اثبات کیفیت یک موضوع بسیار فنی و پیچیده است. بنابراین بجاست فرض کنیم که

حسابرس مهارت و تجربه‌ی کافی و مناسب برای دستیابی به اهداف حسابرسی را داراست اگر این ویژگی‌های فردی وجود نداشته باشد یا ناکافی باشد، توجیهی برای وادار کردن حسابرس به رسیدن به اهداف مذکور وجود نخواهد داشت. (حساس یگانه، ۱۳۸۴)

به عنوان نمونه بخشی از نمونه عملیات حسابرسی در خصوص جمع‌آوری شواهد که بیانگر نیاز به مهارت‌هایی از قبیل تفکر نقاد است، مطرح می‌گردد.

مواردی همانند ضعف دانش، نقص اطلاعات، تحریف، اشتباه و حدود اعتبار ارزش شواهد و اطلاعاتی که برای کسب آن برنامه‌ریزی و تلاش می‌شود، مشکلاتی را در انجام عملیات حسابرسی ایجاد می‌کند. خطرات مختلفی که ممکن است، حین برنامه‌ریزی یا به هنگام طراحی و اجرای روشهای کسب شواهد و یا به هنگام قضاوت عملیات حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. حسابرسان معمولاً برنامه کسب شواهد در خصوص اطلاعات را با توجه به

دانش و تجربه‌ی حرفه‌ای خود طراحی می‌کنند که در صورت کامل بودن دانش و تجربه ممکن است مجموعه‌ی دیگری از شواهد و مدارک موید را برنامه‌ریزی و درخواست می‌کرد. این مطلب در شکل یک به روشنی بیان شده است. مسئله این است که در بسیاری از موارد، با صرف وقت و هزینه فراوان شواهد و مدارکی جمع‌آوری می‌شود که قسمت اعظم آن‌ها برای قضاوت درست، مورد نیاز نیست و مسئله مهمتر از آن، نداشتن اطلاعاتی است که برای قضاوت مورد نیاز بوده اما برای کسب آن برنامه‌ریزی صورت نگرفته است. در مرحله‌ی بعد، در حین جمع‌آوری

شواهد بین آن‌چه که تصور می‌شد مورد نیاز است، ولی در فرایند جمع‌آوری شواهد معمولاً آنچه به عنوان شواهد تحصیل می‌گردد، متفاوت از آن چیزی است که باید باشد. در بسیاری از مواقع شواهد اضافی زیادی با وقت و هزینه فراوان جمع‌آوری می‌گردد که نه تنها مفید نیستند بلکه موجب گمراهی می‌گردند. شکل دو این موارد را به وضوح نشان می‌دهد. حالا اگر دو نمودار شکل‌های یک و دو ادغام شوند، شکل سه حاصل خواهد شد. همین مسئله‌ی ساده در اکثر عملیات حسابرسی ممکن است، اتفاق بیافتد.

این‌که چه‌گونه یک حسابرس بتواند انحراف از آن‌چه مورد نیاز است و آنچه جمع‌آوری می‌شود را کنترل نماید، نیازمند نوع خاصی از تفکر، عملکرد و قضاوت است.

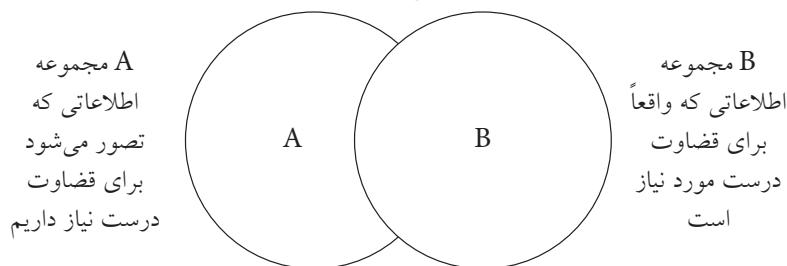
مراقبت حرفه‌ای در حسابرسی

موضوع شناخت، رعایت و اجرای عملیات و اجرای صحیح ضوابط حرفه‌ای در همه‌ی حرفه‌ها همواره مطرح بوده و مدیران و دست‌اندرکاران حرفه‌ها، پیوسته دغدغه‌ی رعایت موازین و مقررات و انجام یک عملیات با صرفه و صلاح را داشته‌اند. این مسایل در حرفه‌ی حسابرسی که نسبتاً فراگیر شده و ذی‌نفعان گسترده‌ای پیرامون خدمات آن شکل گرفته و مسئولیت‌های فراوانی نیز متوجه آنان است، مضاعف می‌گردد. عملیات حسابرسی به عنوان فرایند فنی و پیچیده‌ای برای رسیدگی، تأیید و گواهی کیفیت صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیریت برای گزارشگری برون سازمانی، قلمداد می‌گردد. اهداف این فرایند، ترکیبی از عوامل اقتصادی، روان‌شناختی و اجتماعی طرح‌ریزی شده را به منظور کاهش تردیدهای موجود درباره‌ی کیفیت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی و اطمینان بخشیدن به ذی‌نفعانی که به صورت‌ها اتکاء می‌کنند و بطور کلی یاری رساندن در جهت ایفای کارآمد وظیفه پاسخگویی مدیریتی را دربر می‌گیرد (حساس یگانه ۱۳۸۴).

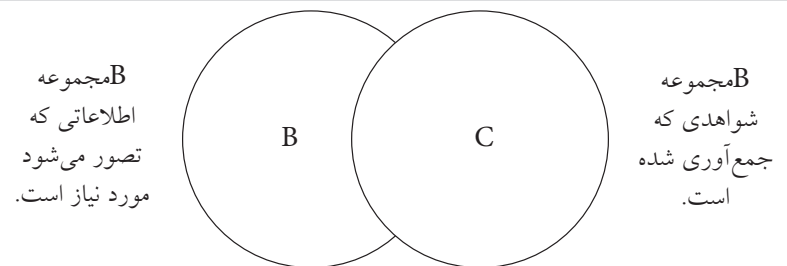
حسابرسی بر زدودن آثار شک و تردید در خصوص کیفیت اطلاعات تأکید دارد و این مسئله به‌عنوان هدف حسابرسی مطرح شده است. به‌گونه‌ای که عنوان می‌شود هدف حسابرسی در چارچوب یک فرایند آزمون با تکیه بر نظریه‌های مربوط (مانند نظریه‌ی شواهد) زدودن آلودگی‌های اطلاعات است تا از طریق افزایش قابلیت اتکای آن، بستری

شکل یک

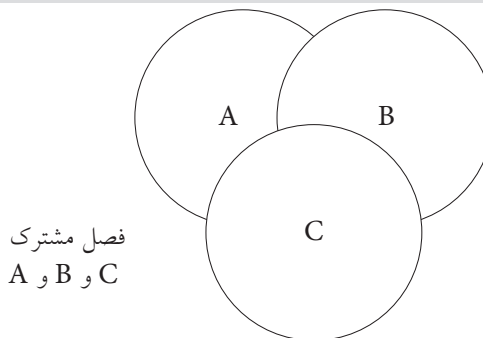
فصل مشترک



شکل دو



شکل سه





این شناخت قطعاً به درک بهتر موضوع کمک خواهد کرد.

انواع تفکر

۱- تفکر واگرا که در آن سعی می‌شود پدیده‌ها، امور و افکار را آنچنان که هستند به راحتی نپذیرند، بلکه نگاه متفاوت‌تری وجود داشته باشد و از قالب‌های فکری همسان دوری شود. به عبارتی دیگر پدیده‌ها با تردید جدی و از منظر دیگری رصد گردند. تفکر خلاق در این دسته قرار می‌گیرد.

۲- تفکر همگرا که در آن ایده‌های جدید و نو کمتر فرصت نمود می‌یابند و پدیده‌ها را آنچنان که هستند، می‌بینند و می‌پذیرند.

تفکر خلاق: معانی، ویژگی‌ها و کارکردها

در دنیای متلاطم و پر از چالش امروز که دائماً بر شرایط عدم اطمینان پدیده‌های آن افزوده می‌گردد، داشتن

برای گواهی کیفیت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی دارای مهارت و تجربه کافی است (فرض رفتاری حسابرسی). مواردی از این دست انتظارات روشن و در عین حال گسترده‌ای در اجتماع ایجاد کرده است که حسابرسان وظایف خود را بر اساس مراقبت‌هایی که برای هر کار حرفه‌ای و کارشناسی ضروری است، انجام می‌دهند. این مهم توسط مجامع حرفه‌ای نیز در قالب استانداردهایی برای حسابرسان وضع شده است. اما مسئله اینجاست که استانداردها و بیانیه‌های پیرامون مراقبت حرفه‌ای، ابزارها و مکانیسم‌های خاصی را جهت اعمال مراقبت حرفه‌ای تعیین و یا دست کم پیشنهاد نکرده‌اند.

از این رو این مقاله در صدد ارائه‌ی روشی به نام تفکر خلاق، به‌عنوان یک راهکار در اعمال مراقبت حرفه‌ای است.

قبل از ارائه تعریفی از تفکر خلاق ابتدا لازم است، انواع تفکر را بشناسیم و

مساعد برای استفاده از اطلاعات در راستای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی فراهم سازد. (نیکخواه آزاد ۱۳۷۷)

در راستای دستیابی به اهداف حسابرسی، طبیعی است که انجام عملیات حسابرسی نیازمند مهارت و مراقبت در سطوح معقول و کارآمد است. مهارت‌هایی که اشتباهات را به حداقل برساند، شواهد مناسب را گردآوری کند، قوه‌ی قضاوت کارورزان را پرورش دهد و عملیات حسابرسی را با هزینه و زمانی معقول به انجام برساند. در صورت عدم موفقیت در ارتقای مهارت‌ها به تناسب تغییر شرایط، آنان با مخاطره‌ی عدم رعایت استانداردهای عملیاتی مواجه خواهند شد. به نظر می‌رسد تفکر نقاد به ارتقای مهارت‌های حسابرسان کمک کند.

ضرورت موارد فوق به گونه‌ای است که این مسئله به‌عنوان یک فرض بدیهی در نوشتارهای حسابرسی مورد تأکید قرار گرفته است که حسابرس

حس مهارت تشخیص موارد درست از نادرست، سره از ناسره، حقیقت از تحریف و... رمز موفقیت در زندگی به‌ویژه مسئولیت‌های حرفه‌ای است. چنین مهارتی جز با داشتن یک پشتوانه‌ی قوی فکری حاصل نمی‌گردد. تفکر خلاق به ما کمک می‌کند، تا هنگام بررسی یک مسئله و تصمیم‌گیری در مورد آن و یا به هنگام قضاوت نسبت به مسئله، جوانب مختلف آن را بررسی و نقد نماییم.

تعاریف

واژه‌ی "Critical" از دو ریشه یونانی مشتق شده است؛ واژه‌ی "Kriticos" به معنای قضاوت دقیق و واژه "Kriterion" به معنای استانداردها و در مجموع به معنای قضاوت دقیق براساس استاندارد است. در فرهنگ وبستر این لغت چنین تعریف شده است: "توصیف شده به‌وسیله‌ی تحلیل و قضاوت دقیق". بنابراین می‌توان گفت واژه‌ی Critical thinking

تردید نگرستن) و صداقت نیاز دارد و همچنین توانایی تمایز تعصب از دلیل و حقیقت از عقیده نیز لازم است.

هابرماس (Habermas) تفکر نقاد را با "یادگیری نجات بخش" یکی می‌داند.

تعریف مورد توافق صاحب‌نظران توسط "پری" (Perry - ۱۹۷۰) ارائه شده است: تفکر نقاد شامل توانایی تعریف جنبه‌های کلیدی مسئله و رسیدن به حالتی با استفاده از روش‌های مناسب و استانداردهای ارزیابی مثل ادله

میشوند.

مهارت تفکر خلاق، مهارتی است که شخص از تلفیق مهارت‌های حل مسئله و تصمیم‌گیری از افکار یا روابط نو برخوردار شده و قدرت کشف و انتخاب راه حل‌های جدید را پیدا می‌کند.

در تعریف دیگری تفکر خلاق مهارتی تیزبینانه است که به صورت زیر تعریف شده است:

۱- تفکر مستدل و تیزبینانه درباره‌ی اینکه چه چیزی را باور کنیم و چه اعمالی را انجام دهیم.

۲- ارزیابی تصمیمات از راه واری منطقی و منظم مسائل و شواهد و راه‌حل‌ها.

مثال‌هایی از تفکر خلاق: درک، فهم و تفسیر مسائل، تشخیص و تحلیل پدیده‌ها، تشخیص و کاربرد منطق (قیاس، استقرا و استنباط) با نتیجه‌گیری معقول از اطلاعات حاصل از منابع مختلف کتبی، شفاهی و دفاع از آن، تمایز بین حقایق از عقاید، داوری درباره



اعتبار منابع، تصمیم‌گیری درباره‌ی اعمال مختلف، تشخیص موارد کلیشه‌ای و قالبی، تشخیص نظام‌های ارزشی و عقیدتی مختلف، طرح سوال‌ها و پاسخ‌گویی به آنها.

اصول تفکر نقادانه

شالوده‌ی اصلی تفکر نقاد از اصولی تشکیل شده که آن را از موارد مشابه تفکیک می‌کند، برخی از این اصول (به همراه تشابهات آن با حسابرسی) عبارتند از:

استقرایی و استنباطی، تحلیل عددی، منطق، روش‌های علمی،... است. به‌علاوه، مهارت تفکر نقاد، تفکری در مورد موضوعات و مسائل و مشکلات خاص یک رشته‌ی خاص است و نیاز به بررسی رشته‌ای دارد و راهکارهای مناسب با رشته خاص را می‌طلبد.

باید توجه داشت که "مهارت نقاد" لزوماً برابر با مهارت خوب فکر کردن نیست، بلکه تفکر نقاد، تفکر خلاق، تفکر استدلالی و... در مجموع مهارت‌هایی هستند که به خوب فکر کردن منتهی

از لحاظ لغوی یعنی تفکری که به‌طور صریح هدفش قضاوت صحیح با به کارگیری استانداردهای ارزیابی مناسب، برای تعیین ارزش صحیح و مناسب باشد.

استیفن (Stephen.D) معتقد است: برای تفکر نقاد تعاریف بسیاری ارائه شده است و اکثر صاحب‌نظران پیشنهاد داده‌اند که تفکر در ادله و مشخص کردن دوگانگی‌ها در بحث و یافتن تأیید تجربی برای نتایج کلی و... گردد که به کنجکاوی، انعطاف، شک‌گرایی (با دیده

۱- پرسشگری؛ پرسیدن سوالات مناسب از خود و دیگران برای فهمیدن دقیق‌تر مسائلی که مطرح شده است. (طرح سناریو در ارزیابی ریسک)

۲- اطلاعات؛ جمع‌آوری اطلاعات از منابع مختلف درباره‌ی مسائل مطرح شده (کسب شواهد در حسابرسی)

۳- ارزیابی؛ بررسی و ارزیابی اطلاعات جمع‌آوری شده و ارزش‌گذاری آن‌ها (تأثیر و اهمیت موارد بر صورت‌های مالی و گزارشی حسابرسی)

۴- نتیجه‌گیری؛ در نظر گرفتن و انتخاب بهترین و صحیح‌ترین مفهوم یا راه‌حل برای مسئله (ارائه پیشنهادهای به مدیریت صاحب‌کار و در نهایت اظهارنظر حرفه‌ای)

مراحل تفکر نقاد

آمادگی؛ در این مرحله شخص به نوع روابط بین پدیده‌هایی که ذهن او را به خود مشغول کرده‌اند، پی‌برده و با طرح سوال‌های مختلف در ذهن به نقد و بررسی آن می‌پردازد. **پختگی؛** در این

مرحله شخص با گذار از مراحل قبلی به درک و شناخت عمیق‌تری از روابط بین پدیده‌ها می‌رسد و گویی پدیده‌ها، جزئی از وجودش شده است.

اشراق؛ در این مرحله شخص به پاسخ‌های ناگهانی دست پیدا می‌کند، معمولاً با کلماتی نظیر آهان یافتم و... متجلی می‌گردد.

وارسی؛ در این مرحله فرد به بررسی بهترین ایده‌ای که در مراحل قبلی به آن رسیده است، می‌پردازد تا صحت و سقم و درستی آن را مشخص نماید.

اجرا؛ در این مرحله فرد، افکار یا ایده‌هایی را که مورد تأیید واقع شده‌اند، به مرحله اجرا در می‌آورد.

عملیات حسابرسی به عنوان فرایندی فنی و پیچیده برای رسیدگی و گواهی کیفیت صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیریت برای گزارشگری برون‌سازمانی، قلمداد می‌شود. این فرایند، ترکیبی از عوامل اقتصادی، روان‌شناختی و اجتماعی طرح‌ریزی شده را به منظور کاهش تردیدهای موجود درباره‌ی کیفیت مندرج در صورت‌های

سطوح تفکر نقاد

از دیگر مباحث جدی پیرامون تفکر نقاد سطح‌بندی این تفکر است زیرا مهارت‌های تفکر نقاد بر اساس سطوح این تفکر تشریح و تبیین می‌گردد. سطوح تفکر نقاد بر اساس طبقه‌بندی بلوم (Bloom Taxonomy) شامل فرایندی شش‌گانه است که به نظر می‌رسد در تفهیم، تفسیر و تبیین مهارت‌های این نوع تفکر موثر است. تفکر کامل در حیطه‌ی شناختی، محصول این فرایند است:

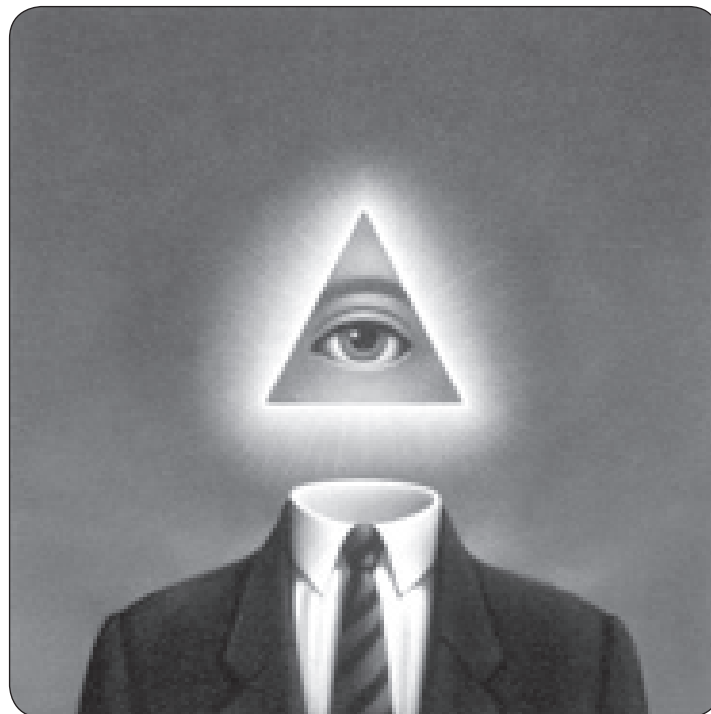
۱- دانستن (Knowledge)؛ دانستن یک مطلب، به این معنا که اطلاعات یا واقعیتی را درباره یک پدیده در اختیار داشتن. ممکن است کارورز مطلبی را بداند ولی آن را نفهمیده باشد. مثلاً اینکه بداند در یک فروش اقساطی چه زمانی درآمد شناسایی گردد، اما دلیل آن را درک نکرده باشد.

۲- فهم (Comprehension)؛ مرحله‌ای بالاتر از دانستن است و اینکه

فرد مطلبی را درک کند مثلاً چرا تفکیک بهره و بهای تمام‌شده‌ی دارایی و شناخت سود ضروری است و دلایل این عمل حسابداری چیست؟

۳- کاربرد (Application)؛ کاربرد اطلاعات به این معناست که برخی کاربردهای تجربی برای آن پیدا نمایند. مثلاً از بین روش‌های شناسایی درآمد کدام یک در عمل به کار گرفته شده است.

۴- تحلیل (Analysis)؛ تحلیل یعنی اطلاعات خاص را به مجموعه‌ای



مالی و اطمینان بخشیدن به ذی‌نفعانی که به این صورت‌ها اتکا می‌کنند، ارائه می‌نماید. (حساس یگانه، ۱۳۸۴)

انجام چنین عملیات فنی و پیچیده‌ای نیاز به مهارت‌های خاصی دارد و حساب‌رسان برای غلبه بر ریسک ناشی از عدم کفایت بایستی مهارت‌های لازم را کسب نمایند. در صورت عدم موفقیت در ارتقای مهارت‌ها به تناسب تغییر شرایط، آنان با مخاطره عدم رعایت استانداردهای عملیاتی تدوین شده مواجه خواهند شد.

تشکیل دهنده آن تفکیک و تقسیم و ارتباط این قسمت‌ها را با هم مشاهده کنند. مثلاً این که کارورز روابط بهای تمام شده، درآمد بهره و سود فروش‌های اقساطی را درک کند و از راه تحلیل روابط آن‌ها به درستی یا نادرستی محاسبه، ثبت، طبقه‌بندی و افشای این اقلام پی ببرد.

۵- ترکیب (Synthesis): ترکیب دانشی که داریم با دیگر دانش‌ها و رسیدن به یک نتیجه‌ی جدید؛ مثلاً ارتباط روش‌های شناخت درآمد و تأثیر

آن بر سودآوری و تداوم فعالیت واحد تجاری و یا درک شناخت درآمد ناشی از فروش‌های اقساطی در یک نظام اقتصادی دیگر مثلاً مباحث اقتصادی تحت تأثیر شرع اسلامی.

۶- ارزیابی (Evaluation): یعنی قضاوت و ارزیابی کردن، آیا اطلاعات مناسب هستند یا خیر؟

بر اساس تقسیم‌بندی فوق می‌توان به یک سری مهارت‌های شناختی اشاره کرد که فرد با استفاده

صحيح از این مهارت‌ها قادر خواهد بود یک متفکر خلاق و نقاد ماهر باشد.

مهارت اول: مهارت درک سناریوهای مختلف

در حرفه‌ای مثل حرفه‌ی حسابرسی مستقل رسیدگی به اطلاعات مستلزم درک حالات مختلفی است که ممکن است، اتفاق افتاده باشد. بنابراین حسابرسان باید بر اساس ریسک‌های موجود، سناریوهای مختلف را بررسی و احتمال وقوع آنها را برآورد نمایند.

نکته‌ای که به نظر می‌رسد تا حدودی در آموزش حسابرسی مغفول مانده است.

مهارت دوم: تفسیر (Interpretation)

فهمیدن و بیان معنی یا اهمیت مجموعه‌ی گسترده‌ای از تجربیات، موقعیت‌ها، داده‌ها، اتفاقات، قضاوت‌ها، آداب و رسوم، اصول، اعتقادات، قوانین و مقررات است که خود شامل سه زیرمهارت طبقه‌بندی، رمز گشایی اهمیت و شفاف‌سازی است.

شامل سه ریز مهارت؛ بررسی ایده‌ها، تفکیک نمودن مباحث، شواهد و مدارک و سرانجام تحلیل موارد مذکور است.

مهارت چهارم: قابلیت‌ها و نتایج

حاصل از مهارت تفکر نقاد شالوده‌ی بینادینی که مراقبت حرفه‌ای بر آن تمرکز دارد، مبنایی عقلایی دارد که انتظار می‌رود حسابرسان در اجرای حسابرسی، هدفمند و عقلایی عمل کند، اما همواره این نگرانی وجود دارد که چنین نشود، گاهی پیش داورى‌ها، خودخواهی‌ها و... عمل‌کرد، تصمیم‌گیری و نوع فکرکردن حسابرسان را متأثر می‌سازد.

تلاش‌های گوناگونی در گذشته انجام گرفته و در حال حاضر نیز ادامه دارد که با آموزش حسابرسان و تجهیز آنان به مهارت‌های گوناگون، مطلوب‌ها را شناخته و تا سرحد امکان عقلایی عمل کنند. مهارت‌های فراوانی برای تفکر نقاد بیان شده است که از منظر کلی شباهت‌های



فراوانی با استانداردها، اصول و احکام آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان دارد. برای نمونه می‌توان به دسته‌بندی مهارت‌های تفکر نقاد توسط کیکلاو، بینکر و پاول (Paul, Binker, kreklau ۱۹۹۰) اشاره کرد. این نویسندگان تفکر نقاد را در ۳۵ بعد و ۳ دسته کلی بیان کرده‌اند:

- ۱- استراتژی‌های موثر شامل
- مستقل فکرکردن
- گسترش بصیرت به‌جای خودخواهی

مهارت سوم: تحلیل (Analysis)

تحلیل در واقع به مرزبندی بین روابط استنباطی واقعی و آنچه در ذهن می‌گذرد، اطلاق می‌گردد. تحلیل وقایع از دیرباز در حسابرسی و برنامه‌های اجرای آن مورد توجه بوده است، به گونه‌ای که روش‌های تحلیلی یکی از روش‌های مهم و توصیه شده به هنگام اجرای عملیات حسابرسی است. مهارت تحلیل می‌تواند کمک موثری به حسابرسان در انجام وظایفشان باشد. مهارت تحلیل

امری اجتناب ناپذیر است، این مسئله به هنگام ترکیب با شرایط عدم اطمینان ابعاد جدی تری به خود می گیرد. از این رو اشخاصی که قصد بررسی و رسیدگی به اموری از این دست را دارند، بایستی با توجه به احتمال وقوع هر حالتی، سناریو و فرضیه محتمل آن شرایط را در ذهن خود تدوین و با توجه به آثار احتمالی رخداد سناریوهای محتمل برنامه‌ی کاری خود را تدوین و اجرا نمایند.

۲- آگاهی شخص از شرایطی که در آن کار می کند

متفکر نقاد از چگونگی موقعیت‌ها و شرایط خاص بر افکار و اعمالی که انجام می دهد، آگاه می گردد. این مسئله به عنوان یکی از استانداردهای اجرای عملیات حسابرسی تحت عنوان کسب شناخت از سیستم صاحب کار مورد تأکید قرار گرفته است. الزامات و راهکارهای این بخش در رهنمودهای ارزیابی محیط کنترلی مورد تاکید قرار گرفته است.

۳- کشف و تصور

گزینه‌ها، شقوق دیگر و راهکارهای جدید
مهارت تفکر نقاد نیازمند توانایی کشف و تصور راهکارهای جدید تفکر و عمل با توجه به شرایط، موقعیت‌ها و فرضیات و سناریوهای محتمل دارد.

تصور دیدگاه مطلوب در بهترین شرایط و عملی نمودن این دیدگاه و تصور حالات بدتر که ممکن است پیش آید و همچنین راه‌های جلوگیری از وقوع این حالات بد و کشف راههای

تجربی
- تفکر دقیق
- یادداشت کردن شباهت‌ها و تفاوت‌های عمده
- بررسی و ارزیابی فرضیه‌ها
- تفکیک حقایق مربوط و نامربوط
- استدلال، پیش‌بینی و یا تفسیر پدیده‌ها
- ارزیابی شواهد و حقایق
- کشف معانی ضمنی و نتایج
بررسی اجمالی موارد عنوان شده
قرابت موضوع با آموزه‌ها و الزامات



حسابرسی را به وضوح نشان می دهد و این می تواند نوید بخش نگرشی نو در بکارگیری یک روش موثر در حسابرسی باشد.

استراتژی‌ها و مراحل تحقق تفکر

نقاد
۱- طرح و بررسی سناریوها و فرضیه‌ها
برای بررسی و ارزیابی پدیده‌های مورد تردید، توجه به ابعاد، همبستگی‌ها، وجوه اشتراک، افتراق و... این پدیده‌ها

- ممارست انصاف و عدالت
- کشف روابط دو جانبه‌ی احساسات و افکار
- گسترش تواضع و انجام قضاوت‌های سنجیده
- پرورش روحیه شجاعت
- گسترش اعتقاد و نیت صادقانه
- پشتکار فراوان
- گسترش روحیه اعتماد به نفس

۲- استراتژی‌های معرفتی پیرامون کلیات

- اجتناب از ساده‌سازی بیش از حد
- مقایسه موارد مشابه
- گسترش افق دید، بحث‌ها و تئوری‌ها
- شفاف‌سازی مسائل و نتایج
- شفاف‌سازی و تحلیلی اصطلاحات
- شفاف‌سازی ارزش‌ها و استانداردها
- ارزیابی اعتبار منابع و اطلاعات
- طرح سوال‌های اساسی و محتوایی
- تحلیل و ارزیابی مباحث و تفاسیر
- ارزیابی و تخمین راه حل‌ها و تعمیم آنها

- قرائت نقادانه به منظور درک پدیده‌ها
- شنیدن نقادانه
- ایجاد ارتباط بین رشته‌ای
- ممارست منطق
- مقایسه کردن چشم اندازه‌ها و تفاسیر
- ادله منطقی

۳- استراتژی شناختی پیرامون توانایی‌های جزئی
- مقایسه و نقد موارد با نمونه‌های

پیشگیری از وقوع آن، می تواند کمک موثری به انجام قضاوتی دقیق بنماید.

۴- توسعه و گسترش شک گرای

قابل انعطاف

هنگامی که پدیده‌های مورد تردید در کشمکش تضاد منافع قرار می‌گیرند، وجود نوعی نگاه شک گرایانه، ضرورتی انکارناپذیر می‌گردد.

باور انسان‌ها، با بررسی فرضیه‌ها و تحلیل سناریوهای محتمل شکل می‌گیرد که هر چه این بررسی‌ها به واقعیت پدیده‌ها نزدیک‌تر باشد، قطعاً با ارزش‌تر خواهند بود.

عقاید کورکورانه و بی‌اساس جایگاهی در یک تفکر یا بررسی منتقدانه ندارند. آنچه به باور و قضاوت متقن می‌انجامد، فرایند کسب شواهدی معتبر است که از معبر تردید گذشته، در کشاکش شک و یقین صیقل یافته و درسایه قضاوت و تجربه دوام و قوام می‌یابد.

به باور «رنه دکارت» دستیابی به شناخت و یقین با شک و تردید آغاز می‌گردد.

۵- توجه به تناقضات و اختلافات

هرگاه گزاره‌ای که حکمی در خود دارد و گزاره‌ای دیگر آن را نقض می‌کند، در این صورت گفته می‌شود این دو گزاره در تناقض اند. حکم صدق یک گزاره به ضرورت، کذب دیگری را در پی دارد. از این رو در منطق

«اصل عدم تناقض» می‌گوید؛ که نسبت به دو وضعیت که هر یک دیگری را طرد می‌کند، نمی‌توان حکم به صدق هر دوی آنها کرد. بدین سان که اصل عدم تناقض قاعده‌ای است برای برپاداشتن براهینی که دارای اعتبار هستند.

بررسی‌کننده‌ی نقاد، باید به موارد متناقض توجه خاص و دائماً سازگاری پدیده‌های مرتبط با یکدیگر را آزمون نماید. به‌عنوان مثال سنجش تناسب میان میزان سود تضمین شده‌ای که طی یک دوره‌ی مالی شناسایی می‌شود با اصل اعتبارات اعطایی که مأخذ این نوع درآمد است، قابل اثبات است و هرگونه تناقض می‌تواند بیانگر عدم کامل بودن و یا حکایت از یک نابسامانی در حسابها باشد.

نقل قولی معروف است که هرگاه دائماً دلایل یا مدارک متناقضی از سوی کسی ارائه می‌شود، منظور این است که «آنچه می‌گویم، باور نکنید» (نقل از نوام چامسکی).

به‌طور خلاصه می‌توان مباحث مربوط به تفکر نقاد را در بررسی‌ها و رسیدگی‌ها چنین جمع‌بندی کرد:

- ۱- تصمیم‌گیری در مورد اینکه مسئله چیست؟ و چه باید باشد؟
- ۲- مخاطرات موجود کدامند؟ و چه سناریوهایی در این زمینه می‌تواند شکل بگیرد؟
- ۳- با توجه به مخاطرات و

سناریوهای محتمل، یک چارچوب اولیه از تفکر، راهکارهای عملی و قضاوت طراحی می‌گردد.

۴- اطلاعات، شواهد و مدارک پشتوانه معتبر (با گذر از معبر تردید) جمع‌آوری و احصاء گردد.

۵- موارد متناقض و آثار آن برآورد و دسته‌بندی می‌شود.

۶- با توجه به شواهد جمع‌آوری شده، قضاوت نهایی صورت گیرد.

نتیجه‌گیری

همانگونه که مطرح شد، ایجاد مهارت تفکر نقاد در کنار سایر مهارت‌ها نقش به‌سزایی در خصوص شیوه‌ی تعامل حسابرسان با محیط مورد رسیدگی و جمع‌آوری شواهد و در نهایت قضاوت ایفا خواهد کرد. از دیگر سو، در درون خود علم حسابرسی نیز منتقدانه نگرستن به مسائل این علم، اهمیت زیادی در فهم و درک بیشتر و بهتر و حتی پیشرفت و تولید آن علم دارد.

استفاده از روش‌های صحیح در برنامه‌ریزی، اجرا و اظهار نظر در حرفه حسابرسی و روش‌هایی که ایجادکننده یک تفکر نقاد باشد، سبب می‌گردد، اعضای حرفه از قبول نظرات و عقاید نسنجیده سرباز زنند و این توانایی را به فرد می‌دهد که به نحوی انتقادی به آنچه که باور دارد، قضاوت نماید.

منابع

- ۴- پیغامی عادل و آقابابایی، محمدابراهیم، تفکر نقاد و شیوه‌های تحقق آن در برنامه درسی اقتصاد مجموعه مقالات دومین همایش آموزش و پژوهش علم اقتصاد در ایران. ۱۳۸۳
- ۵- سازمان حسابرسی، بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، ترجمه نیکخواه آزاد، علمی ۱۳۷۷
- ۶- کن مک فیل و دیان والترز، حسابداری اخلاق کسب و کار، ترجمه سرایداریان، مجید و ستوده، شهرین ۱۳۸۸

1- Facione, Peter A. (1998). Critical Thinking: What it is and why it counts., California Academic Press

2- Stephen D (1997) developing critical thinkers san Francisco: Jossey Bass publishers,

۳- حساس یگانه، یحیی، فلسفه حسابرسی، چاپ اول، انتشارات علمی و فرهنگی ۱۳۸۴

