

این مقاله برای نخستین بار در آبان ماه سال ۱۳۸۱ در نشریه حسابدار شماره ۱۴۹ چاپ شده است. نظر به مباحث درگرفته پیرامون کتاب «فلسفه حسابرسی» و از آنجا که اینجانب کماکان معتقدم بدون توجه به هیاهو باید به اصل قضیه که همانا «نقش فلسفه در حسابرسی است» بپردازیم مجدداً مقاله مذکور را بازنویسی و ارایه نموده‌ام.

**ماهیت فلسفه**

فلسفه برگرفته از واژه‌ی یونانی فیلسوفیا<sup>۱</sup> است. فیلسوفیا خود از مشتقات فیلسوفوس<sup>۲</sup> است که در اصل از دو جزء فیلوس<sup>۳</sup> (عشق ورزیدن) و سوفوس<sup>۴</sup> (خرد و حکمت) ساخته شده و به معنی عشق ورزیدن به خرد و حکمت یا دانش دوستی است. فلسفه به علم حقایق اشیاء و عمل کردن به آنچه بهتر است، گفته می‌شود.

یکی از معانی فلسفه اطلاق آن به استعدادهای عقلی و فکری است که انسان را قادر می‌سازد تا اشیاء را از دیدگاهی بالا و گسترده مطالعه کند، و از این حیث یک فعالیت یا موضوع ذهنی است.

اگر نظریه حسابداری را مجموعه‌ای منسجم از اصول منطقی بدانیم که:

- ۱- موجب افزایش شیوه‌های اجرایی یا عملی برای استفاده کنندگان می‌شود،
  - ۲- یک چارچوب نظر منسجم برای ارزیابی روش‌های جاری حسابداری فراهم می‌آورد،
  - ۳- رهنمودهایی را برای ارایه روش‌ها و رویه‌های نوین ارایه می‌دهد.
- در واقع حساب‌رسان و حسابداران برای خلق نظریه

**قلمرو فلسفه و منطق در حسابرسی**

**غلامحسین دولتی**  
عضو شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران

### حسابداری

و یا حسابرسی ناچارند به شیوه -  
های مختلفی که در فلسفه و منطق وجود  
دارند نظیر استدلال قیاسی (استنتاج)،  
استدلال استقرایی (تحقیق میدانی) روی  
آورند زیرا «حسابداری روشی توصیفی  
است که همانند سایر روش‌های توصیفی به  
جنبه خاصی از یک پدیده کامل و پیچیده  
می‌پردازد و آن جنبه خاص همان جنبه مالی  
است» (بیلات ۱۹۴۷ - نقل از حسابرس ۱۶)

مهر و آبان (۱۳۸۱).  
با این خصوصیات نظریه حسابداری نطفه در  
درون فلسفه دارد زیرا آرایه یک چارچوب  
نظری منسجم بدون استفاده از استدلال و  
منطق و فلسفه راه به جایی نخواهد برد. در  
واقع نظریه‌ها باعث ایجاد پرسش‌هایی درباره  
ماهیت موضوع یا پدیده و یا به تعبیری «خلق  
سوژه» می‌شوند و موجبات خلق هر پدیده جز  
از طریق فلسفه و منطق تبیین و تشریح نمی‌شود  
زیرا استدلال استنتاجی بر این پایه قرار دارد که  
آیا این استنتاج از دیدگاه منطقی درست و  
عقلایی است که برای استدلال استقرایی  
نیز شواهد محکمی لازم است که بررسی

جایگاه این شواهد در فلسفه نهفته است.

بی‌جهت نیست که از دهه ۱۹۶۰ با انتشار کتاب  
فلسفه حسابرسی به همت «رابرت کوهن ماثو تز»  
کاتادایی و همکاری حسین شریف استاد دانشگاه  
قاهره در «فلسفه حسابرسی» به‌عنوان یک سرفصل  
مستقل جایگاه ویژه‌ای یافته است زیرا اساساً هر  
آنچه با نظریه سر و کار داشته باشد زائیده فلسفه و  
ناچار به پیروی از فرآیند قواعد حاکم بر فلسفه خواهد  
بود. به‌ویژه حساب‌رسان در آن مقطعی که می‌خواهند  
در مورد صورت‌های مالی اظهار نظر کنند (نظریه صادر  
کنند) چون در اظهار نظر خود بر دیدگاه قضاوتی قرار  
دارند لاجرم باید اصول بنیادین فلسفه در چارچوب  
مفروضات حسابرسی را بدانند و از آن مطلع باشند زیرا  
اظهار نظر در مورد قیودی هم چون «غیر ممکن» محتمل و  
ابهام و مقایسه که مصادیق قضایای شرطی لزومی و  
اتفاقی هم به‌شمار می‌روند و با برهان و جدل همراه هستند  
بدون اطلاع از مفاهیم اساسی و فلسفه آن ما را با مشکل  
مواجه خواهد ساخت. برای مطالعه فلسفه حسابرسی پیش  
از هر حرفی ضروری است تا الگوی تاریخی - اجتماعی  
که این فلسفه در آن رشد کرده مورد توجه قرار گیرد. اگر  
حساب‌رسان نتوانند مبانی فلسفی حسابرسی را به‌درستی درک  
کنند آن‌گاه به تجربه حسی خود در اظهار نظر اکتفا می‌کنند  
که این نوع تجربه حسی مبین نوع بسیار فقیری از حقیقت و  
بنابراین تهمی از مضمون تعیین‌کننده خواهد بود.

### در برخی مواقع

فلسفه بر اساس تعدادی سوال، تعریف شده است مثل: ماهیت وجود چیست؟ ماهیت حقیق و اعتبار چیست؟ ماهیت معرفت چیست؟ ماهیت زیبایی چیست؟ و... فلسفه را از حیث روش‌های پرداختن به سوالات فوق طبقه‌بندی می‌کنند مانند ایده‌آلیسم، رئالیسم، پراگماتیسم و... علاوه بر این‌ها، بررسی نیازها و انگاشت‌های اصولی و مقاصد هر رشته را نیز معمولاً فلسفه می‌نامند، بر این اساس طبقه‌بندی‌هایی را می‌بینیم: مثل فلسفه علوم، فلسفه مذهب، فلسفه اخلاق و...

این چنین طبقه‌بندی‌هایی برای مقاصد خاص کاملاً مفیدند، تلسون گودمن\* می‌گوید: «شاید روزی برسد که در فلسفه بررسی بیشتر انجام گیرد تا مجادله و فلاسفه به مانند صاحبان علم، بیشتر بر حسب عناوینی که بررسی می‌کنند شناخته شوند تا نظریاتی که دارند.

غالباً وقتی که در هر زمینه‌ای سوالاتی با مضمون «چه چیزی اصولی است؟» مطرح می‌شود، این سوال بیشتر به موضوع فلسفه مربوط می‌شود تا موضوع آن زمینه‌ی به‌خصوص.

\*گوردون هولفیش\* گفته است: «فلسفه مأموریت دارد به انسان در تفکر عمیق‌تر به نتایج اعمال روزانه‌اش کمک کند تا انسان بتواند با حکمتی بیشتر، آن نتایجی را برگزیند که به همه انسان‌ها کمک می‌کند تا تفکرشان را عمیق‌تر سازند.»

در تفاوت علم و فلسفه، مباحث و نظرگاه‌های مختلفی مطرح است که مجال وارد شدن به جزئیات آن در این بحث اندک میسر نیست، اما به طور کلی می‌توان گفت: مقصد نهایی علم، اصلاح و گسترش معرفت ما از حقیقت امور است، اما مقصد نهایی فلسفه بهبود کیفیت قضاوت‌های

ارزشی ما است. وقتی عنوان می‌شود که هدف فلسفه بهبود کیفیت قضاوت‌های ارزشی ما است، منظور این است که کاوش فلسفی باید در جهت فهم تجربه به طریقی هدایت شود که ما را برای حرکت از آنچه که دربارهی حقیقت امور می‌دانیم به قضاوت‌های درست قادر سازد.

انسان موجودی هوشمند است و قادر است این هوشمندی را در ابعاد مختلفی به کار گیرد، هرگاه هوشمندی انسان برای حصول به معرفت از حقیقت امور به کار گرفته شود در این صورت یک منظور علمی مطرح است، اما زمانی که همین هوشمندی مقابل این سوال قرار گیرد که هدف باید چه باشد، آن‌گاه منظور فلسفی است.

دیویی می‌گوید: مابین علم و فلسفه رقابتی موجود

نیست، آن‌ها به صورت ابعاد مشخص به هم متصل‌اند. علم به هر معنایی که باشد، به طور ساده صحیح‌ترین معرفت، ممکن از طبیعت انسان و جامعه‌ای است که توسط روش‌ها و فنونی که در آن زمان و مکان در دسترس است به وجود می‌آید. کار فلسفه به عنوان اساس و سازنده این نیست که تلاش کند تا معرفت بیشتری ماوراء آنچه در دسترس علم است فراهم کند، بلکه تأکید آن بر ارزش‌ها و اهدافی است که حقایق و اصول شناخته شده باید در خدمت آن باشند. این مقدمه را با اشاره به جمله‌ای از کانت به پایان می‌رسانیم: «کار فلسفه آموزش اندیشه‌ها نیست بلکه آموختن اندیشیدن است».

مثلاً در حالی که حسابرس در یک دوره خاص اسیر رویکرد استقرایی بود، فلسفه علمی دلیل ناستواری منطقی نتایج استقرایی را ارایه کرد و حساب‌رسان مدت‌ها بعد پی بردند که مسئله استقراء با روش‌های صرفاً منطقی به نتیجه‌ای عقلایی منجر نمی‌شود و به همین علت ضمن دوری از استقراء به قیاس روی آوردند غافل از آن‌که جدا ساختن استقراء و قیاس که به نحو جدایی‌ناپذیری با هم پیوند دارند مقرون به هیچ توفیقی برای حرفه نشد. رویکرد علمی نسبت به حسابرسی آن است که تحقیق منطقی و روش شناختی را مورد تأکید قرار داد بدین عنوان که در چارچوب منطقی و روش‌شناسی حسابرسی می‌توان بین الگوهای دانش حسابداری و حسابرسی و تعبیر فلسفی از این الگوها تمایز قایل شد. به طوری که بتوان پذیرفت که استقلال بین الگوها نسبت به مفاهیم فلسفی و در چارچوبی که به کار برده ربط داده می‌شوند وجود دارد.

### ذهنیت فلسفی

مجان دیویی<sup>۵</sup> پیرامون نیاز هر علمی به فرضیه‌های «علمی با کاربرد وسیع» و مشکلاتی که در برخی از علوم وجود دارد، نظریه‌ای ارایه داده است که به نظر می‌رسد در مورد دانش حسابرسی نیز صادق باشد.

«فرضیه‌های علمی با کاربرد وسیع»، در حقیقت نظریات عملی هستند. بررسی‌های خاص بدون رجوع به نظری وسیع‌تر و کلی‌تر با هر درجه‌ای که اعمال شود کم‌مایه و یک‌جانبه می‌شود. به خصوص این بیان در مراحل اولیه تکوین یک علم نوین مصداق دارد، علومی مانند: فیزیک، شیمی، زیست‌شناسی و... در مسیر حرکتی خود تاریخچه‌های دارند که آنان را در موقعیت تکیه بر اصول نسبتاً قاطع و آزمون‌شده‌ای قرار می‌دهد اما، این در مورد همه علوم صادق نیست. به نظر می‌رسد دانش حسابرسی نیز به آن‌چنان قوانینی دست نیافته تا بتواند به آن متکی شود و لذا در حال آزمایشی و نیم‌بند به سر می‌برد که آن را به فرضیه‌های مفید و گسترده به عنوان راهنمای عمل نیازمند می‌سازد.

حسابرسی به راستی یک حوزه‌ی میان‌رشته‌ای است که دامنه‌ی آن را عمدتاً حقوق تجارت، اخلاقیات، نظریه‌ی حسابداری، نمونه‌گیری آماری و پردازش رایانه‌ای در بر گرفته است. این رویکرد چندرشته‌ای به حسابرسی هر از گاه

قلمرو حسابرسی را به ویژه به فلسفه‌ی اخلاق، کشانده است. به نظر می‌رسد تعریف حسابرسی در بیانیه‌ی اساسی مفاهیم حسابرسی نیز خاستگاه فلسفی دارد.

«حسابرسی فرآیند سیستماتیک به دست آوردن و ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد پیرامون ادعاهای مربوط به اقدامات و رویدادهای اقتصادی، به منظور تعیین درجه‌ی انطباق این ادعاها با معیارهای مقرر شده و سپس گزارش نتایج به استفاده‌کنندگان ذینفع است. در بیانیه نظریه بنیادی حسابداری چهار ویژگی به عنوان معیارهای ارزیابی اطلاعات ارایه شده که عبارتند از: ربط-پذیری، تأییدپذیری، رهایی از سوگیری و کمیت‌پذیری. این ویژگی‌ها برگرفته از نیازهای استفاده‌کنندگان هستند و در فرآیند حسابرسی نیز در کانون توجه حساب‌رسان قرار دارند.

افزون بر این حسابرس با مفاهیمی چون شواهد، ادعا، حقیقت، واقعیت، معیار، انطباق، احتمال، اطمینان، یک-نواختی، مسئولیت، مقبول، استنتاج، منصفانه، مردود و مشروط درگیر خواهد بود. تدقیق در این مفاهیم نشان می‌دهد که عمدتاً از مقوله «حساب» به شمار نمی‌آیند و بخشی از قلمرو فلسفه محسوب می‌شوند که در حسابرسی نیز کاربرد یافته‌اند. اساس این موضوع بر یک پیش‌فرض استوار است که نظریه اقتصادی (شامل حسابداری و حسابرسی) پدیده‌ای تاریخی یعنی محصول عقل انسان و مجموعه‌ای از اندیشه‌هاست که برای درک ماهیت زندگی اقتصادی

طرح‌ریزی شده است. بدیهی است وقتی

علم اقتصاد محصول مغز انسانی به شمار رود

زیرمجموعه‌های آن (حسابداری و حسابرسی) نیز از این حکم خارج نمی‌باشند.

نتیجه آن‌که چنانچه حسابرسی را در تعریف بگنجانیم آن‌گاه به رابطه بین تفکر و هستی پی خواهیم برد زیرا اظهار نظر حسابرس در واقع «تفکر او از هستی اعداد و امار و ارقام مندرج در صورت‌های مالی ارایه شده توسط مدیریت است». برای بسیار دخول حوزه‌ی فلسفه در قلمرو حسابرسی شک‌برانگیز خواهد بود. چگونه حساب‌رسان می‌توانند درباره شواهد و قرائن، اعتبار و اطمینان، مربوط و نامربوط، انطباق و یکنواختی، مقبول و مشروط، نظر دهند بدون آن‌که در تژتژادی فلسفه گام نهاده باشند. شاید یکی از موارد اختلاف نظرهای حساب‌رسان در یک مقوله مشخص و ثابت همین عدم آشنایی آنان با واژه‌های مصروف شده در گزارش حسابرسی است. اگر وظیفه حسابرس جستجوی حقیقت از لایلای اسناد و مدارک و شواهد باشد لاجرم باید از «روش‌شناسی متعارف» پیروی کنند. بی‌شک یکی از دلایل تدریس «روش تحقیق در علوم اجتماعی» در رشته حسابداری آشنایی با مفاهیم اولیه همین مقولات در عرصه حسابداری به معنای عام آن (شامل حسابرسی) است. تا مدت‌ها پیش مقوله‌ای به نام «فلسفه حسابرسی یا



معرفت شناختی در حسابداری: چندان مطرح نبود

اما پیشرفت حسابرسی و دامنه فعالیت حسابرسی کار را بدان -  
 جارساند که با فلسفه گره خورد زیرا حسابسان به طور عموم  
 در مورد صورت های مالی اظهار نظر یقینی و قطعی ارایه نمی -  
 دهند و این همان نقطه اشتراکی است که با فلسفه گره می -  
 خورد زیرا فلسفه نیز با مسایل یقینی و قطعی سروکار ندارد  
 و با فرض و مفروضات متعدد پیرامون پدیده ها نظر می دهد  
 (همان امری که در اظهار نظر حسابرس وجود دارد).

در واقع فرآیندی که بر اثر آن قضیه ای در حسابرسی یا  
 حسابداری تبدیل به قانون (استاندارد) می شود یا نمی شود  
 اثبات تجربی نیست بلکه پذیرش یا عدم پذیرش، قابل استفاده  
 بودن آن برای کشف مقولات بعدی، و سودمندی آن در ایجاد  
 بر ساخته های دیگر است. این نوشته بر آن است که مبانی  
 نظری حسابرسی و چارچوب بنیادین آن پدیده ای است  
 تاریخی یعنی محصول عقل انسان است و مجموعه ای  
 از اندیشه ها است که برای درک ماهیت حسابرسی

طرح ریزی شده است. از آنجا که سوال مهم و اساسی تمامی  
 فلسفه پرسش از رابطه تفکر و هستی است، بنابراین معرفت -  
 شناسی به عنوان لازمه تفکر صحیح شناخته می شود.

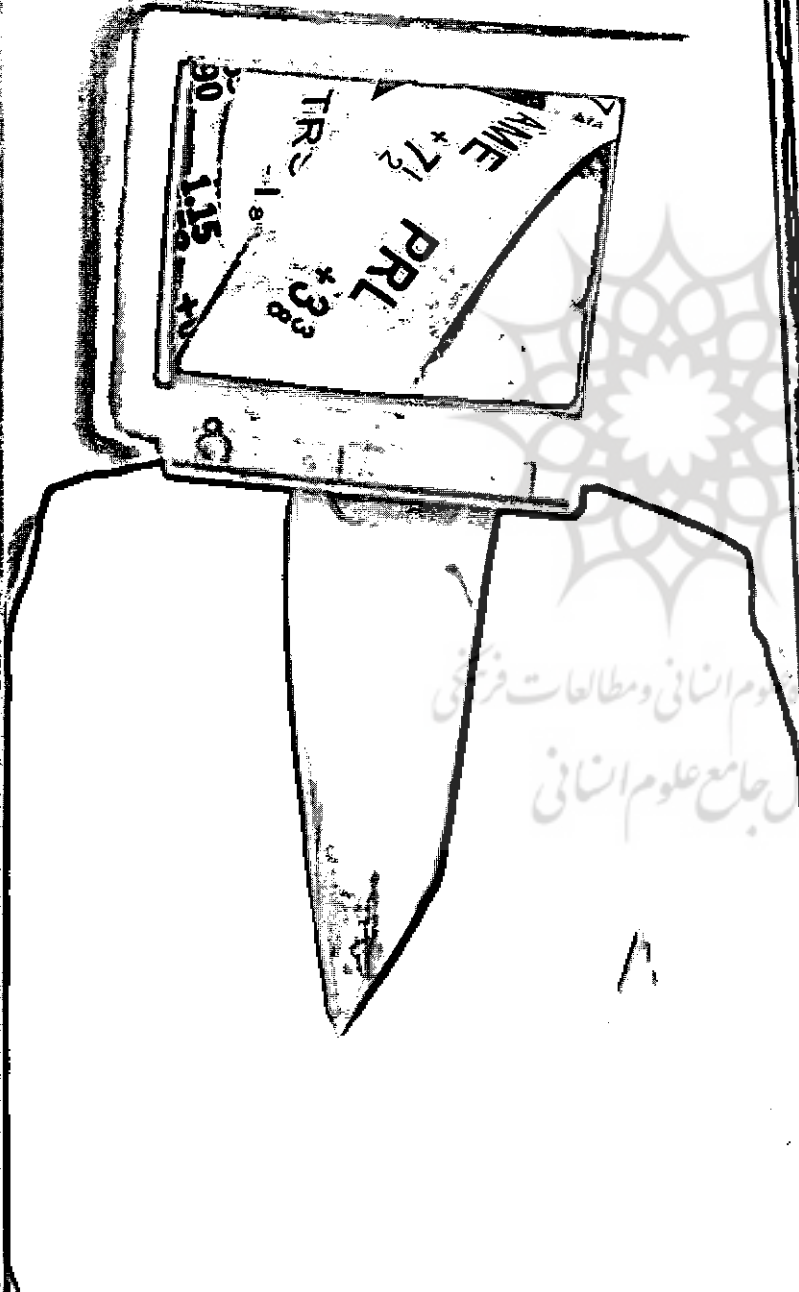
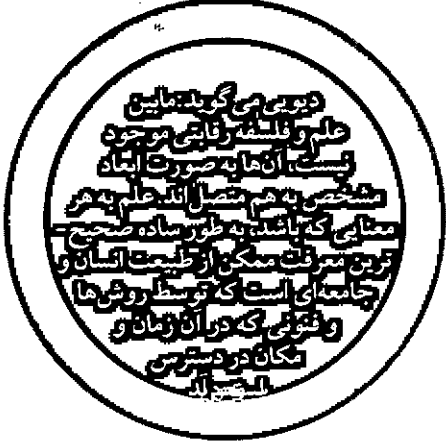
اما نکته حایز اهمیتی که حسابسان را مقید به ورود در  
 فلسفه می کند رجوع آن ها به عقل سلیم بدون توجه به  
 دیدگاه تجربی است مثلاً اظهار نظر درباره موضوعاتی چون  
 بهره برداری از ظرفیت، میانگین ارزش سهام و قیمت گذاری  
 به وسیله افزودن مبلغی به قیمت فعلی جز به مدد عقل  
 امکان پذیر نیست. حسابرس از قیاس به عنوان یک فعالیت  
 ذهنی ممتاز در ارتباط با پدیده های بی جان اقتصادی استفاده  
 می کنند که مبانی نظری این پدیده صرفاً در حوزه فلسفه تبیین  
 شده است. پیش فرض های اساسی زیربنای تفکر حسابرس  
 بر مقولاتی فلسفی چون شواهد، ادعا، انطباق، مربوط، احتمال،  
 و واقعی استوار است که گریز از آن باعث سقوط حسابرس  
 در اظهار نظر نادرست می شود. به طور مشخص کلمه واقعی  
 (real) از res به معنای یک چیز مادی می آید. در اصطلاح  
 متداول، این کلمه در مقابل موجودات یا پدیده های اسطوره -  
 ای که ساخته ی خیال است به کار می رود، اما روشن است  
 که این واژه در اقتصاد و حسابرسی به این معنا به کار نمی رود  
 بلکه حکایت از یک فعل و انفعال عملی انجام شدنی دارد.  
 معرفت شناسی حسابرسی در هزاره ی سوم بدان جا رسید که

میتنی بر یک نظریه ایجابی شناخت فارغ از کاستی -  
 های ایده آلیسم و نقایص ماتریالیسم ذهنی شده  
 است. به همین دلیل امروزه گفته می شود که رفتار  
 هزینه ها در آینده قابل پیش بینی است. در صورتی که:

- فرآیندها تعریف و شناسایی شده باشند.
- روی داده های مهم شناسایی شده باشند.

در چنین چارچوبی حسابداری پیش گویانه یعنی تعیین  
 حساب های ماه های آتی مطرح می شود. این گونه معرفت -  
 حساب شناسی را لاجرم در فلسفه باید جست.

حسابرس با کنار هم چیدن



### معلومات و آگاهی‌های قبلی (که)

در فرآیند حسابرسی بدان می‌رسد) به معلومات جدیدی دست می‌یابد و در این فرآیند ذهنی، همواره دو عنصر اساسی دخالت دارند:

- ۱- آگاهی‌های قبلی شامل تصورات و تصدیقات،
  - ۲- قالب (شکل و نحوه چیش مقدمات و معلومات)،
- که در واقع همان استانداردهای گزارش‌گری می‌باشند.

بر این اساس در حسابرسی برای رسیدن به نتیجه مطلوب و علم و آگاهی جدید و در نهایت اظهارنظر پایانی، تنها صحت و حقیقت آگاهی‌های قبلی کافی نیست، بلکه شکل و نحوه چیدن معلومات قبلی در کنار یکدیگر نیز مهم است.

علمی که عهده‌دار بیان و توضیح شکل صحیح تفکر و اندیشیدن است منطقی نامیده می‌شود. قالب و شکل‌بندی اظهارنظر حسابرس نیز فرآیندی چندوجهی در گذر از جزء به جزء، جزء به کل و کل به جزء است و اکتساب معلومات توسط حسابرس نیز چون سایر افراد از طریق مشاهده مستقیم (تبارگردانی) و داشتن چند معلوم روشن که میان این معلومات وابستگی و پیوستگی وجود داشته باشد به دست می‌آید.

### فرق منطق با معرفت‌شناسی

در معرفت‌شناسی پرسش اساسی و محوری این است که آیا انسان توان رسیدن به واقع را دارد؟ آیا عقل انسان می‌تواند انسان را به حقایق رهنمود کند؟ آیا با وجود خطا در ادراکات بشری، می‌توان به ابزار ادراک (حس و عقل) اعتماد کرد؟ در همین ارتباط می‌توان گفت آیا حساب‌رسان با توجه به ابزارهای کاربردی حرفه‌ای توان رسیدن به حقایق ارقام مالی مندرج در صورت‌های مالی را دارند؟

یعنی در واقع معرفت‌شناسی به تبیین توانایی عقل در رسیدن به واقع و ارزیابی پایه‌های زیرین معرفت بشری و ارزیابی معارف بشری و معیار صحت و سقم آن می‌پردازد اما منطق، توانایی رسیدن عقل بشر به واقع را می‌پندرد که

نحوه درست اندیشیدن و به کارگیری صحیح عقل در رسیدن به واقع را ارزیابی می‌کند. به همین علت معرفت‌شناسی بر منطق مقدم است. یعنی آزمون باید توانایی عقل در رسیدن به مجهول تبیین شود تا نوبت به کشف مجهول برسد به همین علت گفته می‌شود منطق و معرفت‌شناسی دو علم متفاوت و در طول هم دیگرند.

### مباحث منطق

مباحث منطق به دو بخش تقسیم می‌شود:

شود: تعاریف و روش‌های استدلالی.

### تعاریف و روش‌های استدلالی

در بخش تعاریف، تبیین علم و اقسام آن (تصور و تصدیق) و اقسام تصور و معنای تعریف و اقسام و شرایط آن مطرح و در بخش دوم تصدیق و انواع و اقسام استدلال طرح می‌شود.

گاهی علم حسابرس به اشیاء (آثار رویدادهای حسابداری مورد حسابرسی واقع شده) به صورت و تصویر آن‌ها است (شکلی) و گاه علم حسابرس به خود رویدادها و عملیات حسابداری بدون اثرگذاری بر آن می‌باشد. واقعیت آن است که عبارات گزارش‌های حساب‌رسان بر قضایای "حمله" و "مشرطیه" استوار است. به طور مثال حساب‌رسان در مورد تأییدیه‌های ارسالی زمانی بدین نتیجه می‌رسند که ادعاهای مربوطه باید معتبر باشند تا پاسخ تأییدیه‌ها بدون مغایرت دریافت شود.

استدلال، فرآیند تلاش برای کشف مجهول تصدیقی از طریق معلومات تصدیق قبلی است. بر این اساس حسابرسی در فرآیند حسابرسی از طریق آزمون‌های خاص خود بر مبنای رویدادهای ثبت شده حسابداری به مجهول تصدیقی (اظهارنظر حسابرس) می‌رسد. حساب‌رسان هم چون فیلسوفان برای رسیدن به استدلال به سه روش متوسل می‌شوند، که عبارتند از (۱) قیاس، (۲) استقراء، (۳) تمثیل.

قیاس به معنی فرآیند سیر از معلومات کلی به سمت معلومات دیگر (جزئی یا کلی) است. در همین رابطه گفته می‌شود چنانچه قیاس از موارد تعیین حاصل شود، نتیجه آن تعیین و به آن برهان گفته می‌شود. بدیهی است که استفاده از روش قیاس در همه موارد لزوماً امکان‌پذیر نخواهد بود.

استقراء فرآیند روی‌آوری از معلومات جزئی به یک معلوم کلی است که این طریق نیز خود دو قسم می‌باشد: تام و ناقص. استقرای تام عبارت است از بررسی همه موارد جزئی و ارزیابی حکمی کلی. استقرای ناقص عبارت از بررسی موارد معدود و ارزیابی حکمی کلی و جامع است که موارد بررسی نشده را هم شامل می‌شود. مثلاً حساب‌رسان از طریق آزمون‌های نمونه‌گیری پدیده‌های بااهمیت حسابداری نسبت به کل آن‌ها اظهارنظر می‌کنند.

تمثیل، فرآیند روی‌آوری از یک معلوم جزئی به معلوم جزئی دیگر از طریق مشابهت بین آن دو است. مثلاً چنانچه حساب‌رسان از طریق مشابهت بین آن دو است. مثلاً چنانچه حساب‌رسان از طریق نقد و بانک‌ها مشاهده می‌شود، حساب دیگری باشد که به نام تنخواه‌گردان خوانده می‌شود، آن‌گاه لزوماً این حساب نیز زیرمجموعه حساب نقد و بانک است.

به عبارت دیگر استنباط یعنی هر عملی که به وسیله آن قضیه‌ای را به دلیل رابطه‌اش با قضایای صحیح دیگر قبول کنند در حالی که حقیقت آن مستقیماً شناخته نشده باشد. در حالی که قیاس، در معنای وسیع کلمه هر استدلال استنتاجی دقیقی است که دلالت

به هیچ قضیه خارجی ضمنی نمی‌کند. مشروط-امر مشروط (condition): مشروط به معنای آن چه برای بودن هستی خویش بستگی به چیز دیگری دارد.

**حسابرسی**  
 فرآیند سیستماتیک به دست آوردن و ارزیابی بی طرفانه‌ی شواهد پیرامون ادعاهای مربوط به اقدامات و رویدادهای اقتصادی، به منظور تعیین درجه‌ی انطباق این ادعاها با معیارهای مقرر شده و سپس گزارش نتایج به استفاده‌کنندگان ذینفع است.

**پیش آمد احتمالی - احتمال وقوع یا عدم وقوع**  
 Contingence

از نظر ارسطو محتمل الوقوع هر چیزی است که به نظر آید از هر لحاظ یا در هر شرایطی بتواند باشد یا نباشد. این واژه دارای دو معنای مطلق و نسبی است.

معنای مطلق: حادثه آتی یا به طور خلاصه آینده وقتی محتمل الوقوع است، اگر همه چیز همان باشد که هست، این آینده بتواند اتفاق بیفتد یا نتواند. به طور خلاصه معنای مطلق محتمل الوقوع یعنی پدیده‌ای که در وضع کنونی تحقق یا عدم تحقق آن به یک اندازه باشد.

معنای نسبی: هر پدیده‌ای که نه پایدار است نه حتی عمومی محتمل خوانده می‌شود. از دیدگاه منطق قضیه‌ای را احتمالی گویند اگر درستی یا نادرستی رابطه‌ای را که بیان می‌دارد فقط به وسیله تجربه شناخته شده باشد نه به وسیله عقل.

**فرضیه - فرض Hypothesis**

آنچه پایه ساختمان یا ترکیبی است یا آنچه را پایه ساختمان یا ترکیبی قرار می‌دهند. در ریاضیات (و حسابرسی) به عنوان داده‌های مسیله‌ای به صورتی بیانی که از آن برای اثبات یک قضیه شروع می‌کنند.

**محدودیت Limitation**

خصیصه چیزی که حدی را نشان می‌دهد.

**ممکن Possible**

آنچه را که کسی از آن حرف می‌زند نداند که صحیح است یا غلط، چه مربوط به گذشته یا آینده پایان نامعلوم باشد. آنچه که «خیلی ممکن» است می‌تواند به طور متوسط محتمل باشد. در واقع وقتی «ممکن» به کار می‌رود یعنی آنچه به شرایط عمومی تحمیل شده به یک نظم واقعیت یا نظم عادی معلومی عمل کند.

**احتمال probability**

در معنای روان‌شناختی، اگر چه حادثه آتی همگی ممکن را در نظر بگیریم ک یکی از آن‌ها باید الزاماً در اثر طرد بقیه به وجود آید، فهم عامه بگوید که در موارد بسیاری باید منتظر وقوع حادثه «الف» باشم تا حادثه «ب». احتمالات ریاضی و آماری به شکل مقادیر و کسور بیان می‌شوند بدین ترتیب ما می‌توانیم محاسبه کنیم که شیر یا خط آمدن سکه پنجاه درصد است.

**میهم problematic**

خصیصه قضاوت یا قضیه‌ای که بتواند درست باشد ولی گوینده به طور صریح تایید نمی‌کند. قضاوت‌های میهم آنهایی هستند که فقط اثبات یا نفی شان را ممکن می‌دانند. یعنی طوری که

**ذهن**  
 نمی‌تواند یکی را برگزیند مگر به دلخواه. در واقع «ابهام» یک خصیصه عمیق فرهنگی است که در حوه حسابرسی کاربرد فراوان دارد. ابهام و عدم برخورد قطعی با پدیده‌ها و حساب‌ها و ارقام بوجود آورنده صورت‌های مالی، ذهن را خاص پرورش می‌دهد و به علت تراکم فراوان رهیافت‌های خاص، بسیاری در آن نیز به صورت بلا تکلیفی جمع‌آوری می‌شود. ابهام در حسابرسی به صورت بلا تکلیفی بلکه به معنای دقت و تمرین سخت و کشنده ذهن حسابرس است. «ابهام» یعنی به تاخیر انداختن قضاوت و پرهیز از افراط و تفریط در قضاوت نسبت به ارقام مالی روی دیگر سکه ابهام، ساده‌انگاری، بی‌دقتی، تصمیم‌دهی سریع، وجود ذهن‌های مطلق‌گرا و از همه مهم‌تر غیر علمی بودن این گونه اندیشیدن است زیرا فرهنگ ابهام، تعدد سوال‌ها و کنجکاری‌ها را به همراه خواهد داشت.

**قیاس syllogism**  
 هر استدلال استنتاجی دقیق که دلالت به هیچ قضیه خارجی نکند.



با نگاه به تعاریف واژه‌های فوق که عموماً در گزارش‌های حسابرسی به کار می‌روند مشاهده می‌شود که قلمرو فلسفه و منطق در حسابرسی بیش از آن است که نادیده گرفته شود لذا بر حساب‌رسان امر است که در شناخت واژه کاربردی به دلیل معنای آن کوشش کنند. برای این که حساب‌رسان با فلسفه در این ارتباط آشنا شوند. بد نیست تعریف فلسفه را نیز بدانیم. «فلسفه اصطلاحاً عبارت است از تحقیق در تجربیات انسانی به صورت یک محمل یا تحقیق در قسمتی از تجربیات انسانی به شرط ارتباط آن با کل ارتباط علم و فلسفه و نیز روشن است علوم مانند دریچه‌ای هستند که فلسفه از آن به جهان نگاه می‌کنند»

فلسفه بر پایه فرضیات استوار است، علم و اطلاعات واقعی را مبدا کار قرار می‌دهد و آن‌گاه فرضیه‌هایی درباره مسایل نهایی که هنوز برای آن مواد کافی در دسترس نیست می‌سازد. فلسفه فهم را با خطر (ریسک) و خیل (پیش-بینی) تکمیل می‌کند و با فرضیاتی که از راه تجربه ثابت نشده‌اند، خلاء واقع در معلومات ما را، پر می‌سازد به این معنی، هر کس (شامل حساب‌رسان) چه بخواهد و چه نخواهد فیلسوف است. به همین علت گفته می‌شود حساب‌رسان در ایفای مسئولیت‌های حرفه‌ای خود بدون نگاه به فلسفه قادر به این کار نخواهند بود.

**منطق قیاسی**

منطق قیاسی نیازمند رابطه خاصی بین گزاره‌های متفاوت است، به گونه‌ای که نتیجه استدلال در نهاد مفروضات اولیه نهفته و بر آن مبنا قابل توجیه است. بنابراین، مفروضات اولیه و غیرصریح بودن نتایج، تضادی درونی و ذاتی تلقی می‌شود. معلومات حساب‌رسان نیز مانند سایر افراد عمدتاً از دو طریق تجزیه و تفکر و تعقل حاصل می‌شود. تجربه حساب‌رسان به آنان می‌آموزد که بین حساب‌های دارای، بدهی و سرمایه باید موازنه برقرار باشد و عقل و تفکر به آنان یاد داده که جهت بررسی حساب‌ها باید به صورت نمونه‌گیری بررسی به عمل آید. حساب‌رس در فرآیند تجربه‌آموزی یاد می‌گیرد که چگونه ذهن انسان با تفکر می‌تواند بر اساس برخی اطلاعات قبلی خود به کسب دانش جدید نایل شود. این روش که آن را گاه «روش عقلی» گاه «روش استدلالی» و گاه «روش نظری» گفته می‌شود از اهمیت خاصی برخوردار است.

چرا حساب‌رسان به آموزش فلسفه و منطق نیاز دارند؟ از آنجا که هر انسانی در جریان تلاش برای اکتساب معلومات تازه از معلومات قبلی، یعنی در اجرای روش عقل و نظری، همیشه به طور یکسان موفق نیست و بعضاً مرتکب خطا می‌شود، گاهی ملاحظه می‌شود که انسان ابتدا بر اساس اطلاعات فردی به

منطق قیاسی نیازمند رابطه خاصی بین گزاره‌های متفاوت است، به گونه‌ای که نتیجه استدلال در نهاد مفروضات اولیه نهفته و بر آن مبنا قابل توجیه است

نتیجه خاصی می‌رسد لیکن به هنگام بازنگری همان اطلاعات در زمان بعد به نتیجه دیگری می‌رسد یا گاهی حساب‌رس متوجه می‌شود که اطلاعاتی که بر اساس آن‌ها قضاوت کرده است نادرست می‌باشد به همین دلیل در قضاوت قبلی خود تجدید نظر می‌کند. این امر نشان می‌دهد که نتیجه‌گیری‌های حساب‌رسان همیشه درست نیست و حساب‌رسان در فرآیند اظهار نظر ها ممکن است گرفتار خطا و لغزش شوند. در واقع از آنجا که حساب‌رسان با مشاهده وجود استنتاج‌های درست و نادرست و تلاش برای فهم علت درستی بعضی و نادرستی بعضی دیگر متوجه می‌شوند که استنتاج‌های درست و نادرست و تلاش برای فهم علت درستی بعضی و نادرستی بعضی دیگر متوجه می‌شوند که استنتاج‌هایشان عاری از خطاست لذا این فرآیند علاوه بر این که بر اطلاعات اولیه درست متکی است، از ضوابط و قالب‌های خاصی نیز پیروی می‌کند و موجب می‌شود صدق و درستی موجود در مقدمات به نتیجه (بند اظهار نظر) منتقل شود. این ضوابط و قالب‌های خاص منطق نامیده می‌شود. بدیهی است کاربرد منطق در حسابرسی در چارچوب استانداردهای حسابرسی مفهوم می‌یابد. زیرا منطق وسیله‌ای است کلی که مراعات آن ذهن را از خطا در تفکر و اظهار نظر و نتیجه‌گیری باز می‌دارد. موضوع علم منطق تصور و تصدیق است که در قلمرو حسابرسی دارای اهمیت است. به طول مثال آرایه صورت‌های مالی توسط هیأت مدیره به مثابه یک قضیه پیش روی حساب‌رسان قرار می‌گیرد که آن‌ها در جهت اثبات درستی یا نادرستی آن با استناد استانداردهای حسابداری تلاش می‌کنند. به دلیل این که نتایج مورد انتظار در مفروضات اولیه مستتر است، استدلال مبتنی بر روش منطق قیاس معتبر، توان تولید

اطلاعات جدید ندارد. با وجود این، استدلال قیاسی جهت آرایه پیامدهای قابل آزمون مفید است. یک مثال حسابرسی مبنی بر استدلال قیاسی را به شرح زیر می توان بیان کرد:

### مفروضات

- ۱- هر یک از حساب های دفتر معین حساب های دریافتی، واقعی است.
- ۲- حساب های دریافتی  $C, B, A, \dots$  و  $N$  از جمله حساب های این دفتر است.

نتیجه آن که حساب های  $C, B, A, \dots$  و  $N$  واقعی است. «استینگ» استنتاج را به شرح زیر تعریف می کند: «فرآیند ذهنی (یا تفکری) که در طی آن فردی از مرحله فهم اطلاعات مقدماتی گذشته به مرحله نتیجه گیری رسیده است...» و نتیجه حاصل در قالب پدیده های چون قضاوت، اظهار نظر یا باور شکل می گیرد. وجه تمایز بین استنتاج و منطق را چنین بیان می کنند: «استنتاج، فعالیتی ذهنی / تفکری است و حاکی از فرآیند دستیابی به نتیجه ای بر مبنای شواهد موجود یا دستیابی به اظهار نظر و باوری بر مبنای آگاهی از پدیده های دیگر است. ولی بر عکس منطق، مرتبط با یک فرآیند ذهنی / تفکری نیست و سعی بر توصیف یا تشریح فرآیند ذهنی حاکم بر استنتاج و یا تفکر و استدلال ندارد.» برای مشخص کردن رابطه بین استنتاج و منطق گفته می شود: «علی رغم تفاوت بین استنتاج و منطق، پاره ای از استنتاج ها بر مبنای منطق است و برخی دیگر خیر. جهت تشخیص این که آیا استنتاج بر مبنای منطق قرار دارد، باید آن ها را با استفاده از معیارهای منطق مورد تجزیه و تحلیل قرار داد. پس می توان ادعا کرد استنتاج معتبر، استنتاجی است که بر مبنای استدلال صحیح منطق قیاسی یا استقرایی استقرار یافته باشد. افزون بر آن باید در نظر داشت میزان اعتبار نتایج تابع مفروضات زیربنایی آن است.

اعتبار یک استنتاج، مستلزم منطقی صحیح استدلال به کار گرفته شده برای دستیابی به آن استنتاج است. این فرآیند از نقطه آغاز آن که عبارت مفروضات است شروع و تا مرحله پایانی آن که دستیابی به نتایج است ادامه می یابد. به لحاظ اهمیت منطق صحیح استدلال در این مقوله، توضیح مختصری از استدلال منطقی مناسب به نظر می رسد. با چنین اوصافی عملاً حسابرس نمی تواند بدون شناخت این گونه مقوله های فلسفی اظهار نظر واقعی آرایه کند لذا درک و فهم حسابرسان لزوماً باید در این ارتباط افزایش یابد تا به معنای واقعی اظهار نظر خود واقف باشد و به شکل اظهار نظر بسنده نکند.

با این اوصاف به نظر می رسد هر چقدر هم حسابرسان مدعی شوند که مفاهیم مورد نظر در حسابرسی دارای تعریف مشخص هستند و نیازی به ورود در قلمرو فلسفه نیست، به دلیل آن که این مفاهیم عاریتی از فلسفه می باشد آشنایی مقدماتی با چارچوب اصلی این مفاهیم ضروری خواهد بود. در واقع حسابرسان باید بنیاد عباراتی را که به کار می برند بدانند تا مسئولیت های خود را در قالب گفتار به درستی آرایه دهند. ما در ایران در بحث دانش نظری در ضعف قرار داریم و به همین علت در کاربرد آن متأسفانه دچار اشکال اساسی می شویم. به همین علت ضرورت بازآموزی مفاهیم علمی و فلسفه در قلمرو حسابرسی برای حسابرسان و حسابدازان رسمی که عهده دار اظهار نظر درباره صورت های مالی اشخاص هستند دوچندان می باشد. فراموش نباید کرد که روش فکر کردن و روش استنباط و استنتاج نیز از جامعتهای به جامعه دیگر دارای تفاوت های ماهوی است. در واقع نظم اجتماعی موجود در جوامع برآیند روش تفکر است و به همین علت ورود در حوزه عقلانیت فلسفی در قلمرو حسابرسی جایگاه

یابد به دلیل آن که عقلانیت ابزاری از یک جنس روشن علمی بهره مند است و حالت جهان شمول دارد در حالی که عقلانیت فلسفی چه در نظریه و چه در واقعیت موجود جهانی، استوانه های مختلفی را در بر می گیرد. شاید بهترین گزینه عملی در تفکر فلسفی دانشجویان رشته حسابداری آن است که «اگر به دانشجویان پیاموند که چگونه بپرسند و پاسخ دهند بسیار با ارزش تر است تا تنها از او بپرسند» (نقل از دکتر گلشن استاد دانشگاه شهید بهشتی).

### پیش نوشت

- 1- philosophia
- 2- philosaphos
- 3- philos
- 4- sophos
- ۵- جان دیویی (John Dewey) فیلسوف امریکایی (۱۸۵۹-۱۹۵۲) از بنیانگذاران مکتب عملگرایی (جدید).
- 6- Committee on basic auditing concepts, a statement of basic auditing concepts (Sarasota flam: american accounting association, 1973), p.2.
- 7- Committee to prepare a statement of basic accounting theory. A statement of basic accounting theory (Evanston: American Accounting Association, 1966) p.1.

### منابع

- ۱- کتاب مبانی فلسفه نوشته پیرو و مینی ترجمه مرتضی نصرت و حسین راغفر
- ۲- کتاب مسایل فلسفه برتراند راسل
- ۳- کتاب منطق و تفکر انتقادی تألیف حسن معلمی
- ۴- کتاب مبانی منطق دکتر محمدعلی ارژهای
- ۵- مجله بررسیهای حسابداری شماره (۷ و ۶)

استدلال فرآیند تلاش برای کشف مجهول تصدیقی از طریق معلومات تصدیق قبلی است. بر این اساس حسابرسی در فرآیند حسابرسی از طریق آزمون های خاص خود بر مبنای رویدادهای ثبت شده حسابداری به مجهول تصدیقی (اظهار نظر حسابرس) می رسد