

به کارگیری تفکر انتقادی در آموزش حسابداری؛ لازمه کاربرد
استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی

مجتبی ابراهیمی رومنجان

عضو هیئت علمی و مدیر گروه کارشناسی ارشد حسابداری،

دانشگاه آزاد اسلامی واحد فردوس

Ebrahimi362@yahoo.com

زهرا نظیفی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد فردوس

باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، فردوس، ایران

Acountt.zn@gmail.com

به کارگیری تفکر انتقادی در آموزش حسابداری؛ لازمه کاربرد استانداردهای
گزارشگری مالی بین المللی

چکیده

در زمان کنونی، که بازارها به سمت پیچیدگی و جهانی شدن در حرکت هستند و اختلافات بین دو مجموعه استانداردهای ملی و بین‌المللی به موضوعی با اهمیت تر و از منظر سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات، به امری غامض تبدیل شده است، این عوامل منجر به تمایل به هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در میان کشورها شده است. از آنجا که درک صحیح اهمیت استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی از الزام‌های پذیرش آن است و مسئله رفع چالش‌های پیش روی استقرار IFRS در کشورها، از عوامل مهم موفقیت در پیاده‌سازی آن محسوب می‌شود؛ لذا در این مقاله با عنوان " به کارگیری تفکر انتقادی در آموزش حسابداری؛ لازمه کاربرد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی " به بیان چالش‌های مهم آموزشی پیاده‌سازی IFRS از جمله مفهوم ارزش منصفانه و به کارگیری آن و نیز مبتنی بودن این استانداردها بر اصول پرداخته شده و سعی گردیده تا ضرورت به کارگیری تفکر انتقادی در سیستم آموزشی حسابداری به خصوص آموزش IFRS را نمایان سازد؛ در این مقاله این ضرورت استنتاج گردید که بالتبع برای رفع نیازهای محیط کسب و کار، نگاهی کارآمد به سیستم آموزش حسابداری لازم است.

واژگان کلیدی: آموزش حسابداری، تفکر انتقادی، استانداردهای اصول محور، ارزش منصفانه، استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی.

مقدمه

استانداردهای حسابداری متعددی در جهان وجود دارد و هر کشوری، نسخه‌ای از اصول پذیرفته شده حسابداری خود را به کار می‌گیرد که آن را به اصطلاح اصول

پذیرفته شده حسابداری خطاب می کنند؛ این کار عوارضی دارد و عوارض آن هنگامی مشهود می شود که واحد تجاری در کشورهای متعددی اقدام به تجارت کند [۱۸]. رشد تجارت بین المللی و جریان های سرمایه و پیوستگی اقتصادی فزاینده طی دو دهه گذشته، منجر به تمایل به هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری در میان کشورها شده است؛ در نتیجه، تعداد زیادی از کشورها استفاده از استانداردهای بین المللی حسابداری^۱ را پذیرفته اند؛ چرا که در خلاء استانداردها یا تفسیر برای معامله خاص، مدیریت باید از قضاوت در سیاست گذاری حسابداری بهره گیری کند تا در نهایت، منجر به ارائه اطلاعاتی مربوط و قابل اتکا شود و در این قضاوت، بند 11 از استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۸، مدیریت را مکلف می کند که تعاریف، معیارهای شناخت و مفاهیم اندازه گیری دارایی ها، بدهی ها، درآمد و هزینه ها را مطابق "چارچوب" مدنظر قرار دهد [۱۲]. یکی از مشکلاتی که بر سر راه استقرار IFRS در کشورها وجود دارد، تاکید هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی بر استفاده از ارزش منصفانه در IFRS است [۶] و نیز با مسئله اصول محور بودن ماهیت این استانداردها، نیاز است که مهارت های قضاوتی دانشجویان در برخورد با موضوعات واقعی، افزایش یافته و سمت و سوی آموزش در خصوص این استانداردها به این سمت باشد [۷]؛ که افزایش مهارت ها و درک دانشجویان مستلزم استفاده از روش های نوین آموزش می باشد. از کارآمدترین شیوه های نو در آموزش و تدریس، آموزش تفکر انتقادی است [۸]. لذا در این مقاله با تبیین ماهیت استانداردهای IFRS و عامل اصلی به کارگیری این استانداردها که همان ارزش منصفانه است، لزوم و اهمیت تغییر در روش های آموزش حسابداری بیان می شود و اینکه برای همگرایی کشورمان به سمت IFRS، باید آموزش حسابداری همگام با نیازهای محیط کسب و کار باشد؛ درنهایت سودمندی تفکر انتقادی در پروسه یادگیری و آموزش IFRS مورد بحث قرار خواهد گرفت.

¹ International Financial Reporting Standard (IFRS)

۱ - رویکرد هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی و نقش تفکر انتقادی در پذیرش استانداردها

هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی در بین خاصه های اندازه گیری که برای صورت های مالی مطرح است، ارزش منصفانه را مورد توجه قرار داده است، زیرا حسابداری ارزش منصفانه، تنها رویکرد جامع و دارای سازگاری درونی است که هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی شناسایی کرده است [۶]. از طرف دیگر به عقیده برخی صاحب نظران همین حسابداری ارزش منصفانه، از موانع موجود بر سر راه پذیرش و به کارگیری کامل IFRS می باشد [۱۵]. حال باید دید ارزش منصفانه چیست و چرا می تواند به عنوان مانع بر سر راه اجرای IFRS قلمداد شود.

۱ - ۱ - تعریف ارزش منصفانه

بر اساس بیانیه 157 هیئت استانداردهای حسابداری مالی با نام «اندازه گیری ارزش منصفانه»، ارزش منصفانه عبارت است از قیمتی که در ازای فروش یک دارایی دریافت می شود و یا جهت پرداخت یک بدهی در یک معامله حقیقی^۲ میان فعالان بازار^۳ در تاریخ اندازه گیری، مورد استفاده قرار می گیرد. تاکید تعریف فوق بر روی قیمتی است که در ازای فروش دارایی دریافت و یا برای انتقال بدهی پرداخت می شود (ارزش خروجی) و نه قیمتی که جهت تحصیل یک دارایی پرداخت و یا در مقابل ایجاد یک بدهی دریافت شده است (ارزش ورودی)؛ این تعریف در بیانیه 159 کاربرد ارزش منصفانه^۴ [۱۶] و استاندارد حسابداری بین المللی شماره 39 "کاربرد ارزش منصفانه برای ابزار مالی"^۵ نیز بیان شده است. از همان ابتدای تعریف ارزش منصفانه لزوم به کارگیری تفکر انتقادی در آموزش حسابداری نمایان می شود؛ به طور مثال استفاده کننده باید از طریق مطالعه بیانیه ها، بتواند مفهوم معامله حقیقی را درک کند و

² Orderly Transaction

³ Market Participant

⁴ Fair Value Option

⁵ Fair Value Option for Financial Instruments

منظور از فعالان بازار را در این تعریف بفهمد و در نهایت رابطه بین این مفاهیم را به یکدیگر به طور صحیح ارتباط دهد و مورد تجزیه و تحلیل قرار دهد تا بتواند درست تصمیم گیری کند، اینها مستلزم استفاده از تفکر انتقادی در یادگیری افراد می باشد، چرا که داشتن قدرت تجزیه و تحلیل و استنتاج، توجه به روابط متقابل از ویژگی های متفکرین نقاد است [۱۰]؛ تفکر انتقادی، دانشجویان را قادر می سازد تا اطلاعات مؤثری را که از طریق مطالعه کتاب، اینترنت و دانشگاه، درباره نظریه های رایج، معیارها یا استانداردهای موجود و روش های مورد استفاده به دست آورده اند، ارزیابی و سازماندهی کنند و به میزان صحت، ارزشمندی و اعتبار آن ها از طریق روش استدلالی پی ببرند و به این ترتیب آن ها را در تصرف خود در آورند [۲۱]؛ [۳]. ارزش های منصفانه منعکس کننده ارزش های فرضی منصفانه است که ناشی از شرایط و موقعیت آن دارایی در سطح بازار است. بر همین اساس در بسیاری از موارد باید شرایط به صورت صحیح و مناسب در برآورد ارزش منصفانه به کار گرفته شود [۵]. برآورد صحیح و مناسب مستلزم به کارگیری تفکر انتقادی است؛ چراکه توانایی تفکر و اندیشه مستدل و منطقی پیرامون مسائل و تشخیص و قضاوت صحیح درباره آن ها، مفهوم تفکر انتقادی است [۲۴]. همچنین در بیانیه 157 تاکید می شود که ارزش منصفانه باید بر اساس مفروضاتی که فعالان بازار در اقدام برای قیمت گذاری دارایی استفاده می کنند، تعیین شود؛ مفروضاتی که با عنوان «سلسله مراتب ارزش منصفانه» تعریف می گردد [۱۹].

۱-۲- سلسله مراتب ارزش منصفانه

بیانیه ۱۵۷، سلسله مراتب ارزش منصفانه را نیز تدوین کرده است. بر این اساس، مفروضاتی که فعالان بازار از آنها جهت قیمت گذاری یک دارایی یا بدهی و تعیین ورودی های مدل های ارزشیابی استفاده می کنند، در سه سطح گسترده و با توجه به آن، که مشاهده پذیر^۶ و یا مشاهده ناپذیرند^۷، اولویت بندی می شوند.

⁶ Observable

⁷ Unobservable

- ورودی های مشاهده پذیر: ورودی های منعکس کننده مفروضات فعالان بازار برای قیمتگذاری دارایی یا بدهی هستند. قیمت گذاری با استفاده از این مفروضات و بر مبنای داده های بازار که از منابعی مستقل از واحد گزارشگر به دست می آید، انجام می پذیرد.

- ورودی های مشاهده ناپذیر: ورودی های منعکس کننده دیدگاه واحد گزارشگر در ارتباط با مفروضاتی است که توسط فعالان بازار در قیمت گذاری دارایی ها یا بدهی ها مبتنی بر بهترین اطلاعات در دسترس، انجام خواهد شد. این بیانیه به این موضوع اشاره می کند که واحد گزارشگر باید از تکنیک تعیین ارزش منصفانه ای استفاده کند که استفاده از ورودی های مشاهده پذیر را افزایش و ورودی های مشاهده ناپذیر را کاهش می دهد [۶].

با تاملی کوتاه ملاحظه می گردد، تهیه کنندگان صورت های مالی در سرتاسر مفهوم ارزش منصفانه لاجرم از استفاده تفکر انتقادی می باشند؛ بالتبع دانشجویان و محیط دانشگاه نیز باید در راستای به کارگیری تفکر انتقادی تغییر کنند. چراکه باید مشخص گردد برای تعیین قیمت گذاری دارایی یا بدهی، آیا ورودی ها مشاهده پذیرند یا خیر؟ با کمک تفکر انتقادی و طبقه بندی ورودی ها و افزایش مهارت قضاوتی دانشجویان، مسائل متغیر جهان بصورت شفاف تری قابل حل می باشد تا به تصمیم گیری بهتری بیانجامد. کما اینکه تفکر انتقادی در وزن دهی به اطلاعات، قضاوت در میان گزینه های متعدد الزام بیشتری پیدا می کند [۲۵]. از طرفی در همین بیانیه، برای سلسله مراتب ارزش منصفانه، سطوحی مشخص شده است که در ادامه بحث خواهد شد.

۱ - ۳ - سطوح سلسله مراتب ارزش منصفانه

سطح اول: در این سطح ورودی ها عبارتند از قیمت های اعلام شده دارایی ها یا بدهی های یکسان که واحد گزارشگر در تاریخ اندازه گیری به آن دسترسی دارد. قیمت های اعلام شده اتکاپذیرترین ورودی ها هستند، مگر در یکی از دو حالت ذیل:

۱. اگر واحد گزارشگر دارای تعداد زیادی دارایی یا بدهی مشابه باشد که باید به ارزش منصفانه ارزشگذاری شوند، در این حالت ممکن است قیمت های اعلام شده در بازار دسترس پذیر باشند، اما برای تک تک آن دارایی ها در دسترس نباشند. در چنین حالتی، ارزش منصفانه با استفاده از روش قیمت گذاری جایگزین که تنها بر قیمت های اعلام شده به عنوان روش عملی اتکا نمی کند، تعیین می شود و با توجه به درصد ارزش منتسب به هر قلم دارایی نسبت به کل، قابل تعیین خواهد بود.
۲. طبق این مورد که براساس دستور عمل کمیسیون بورس اوراق بهادار تدوین شده است، در یک حالت قیمت اعلام شده ممکن است معرف ارزش منصفانه نباشد و آن هنگامی است که یک رویداد با اهمیت بعد از بسته شدن بازار و قبل از تاریخ اندازه گیری اتفاق افتاده باشد.

سطح دو: در این سطح ورودی ها عبارتند از:

۱. قیمت های اعلام شده مشاهده پذیر دارایی ها یا بدهی های مشابه در بازارهای فعال؛
۲. قیمت های دارایی ها یا بدهی های مشابه و یا یکسان در بازار غیرفعال؛
۳. ورودی های مشاهده پذیری که مستقیماً مربوط به دارایی ها یا بدهی ها هستند؛ از جمله نرخ بهره، منحنی های بازده و...؛
۴. ورودی های بازار که مستقیماً مشاهده پذیر نیستند، اما می توان آنها را از داده های قابل مشاهده استخراج کرد.

سطح سوم: ورودی هایی که مشاهده ناپذیرند و با توجه به دیدگاه واحد گزارشگر درباره مفروضات فعالان بازار مورد استفاده قرار می گیرند[۶].

بنا به توضیحات، درک مفهوم ارزش منصفانه و استفاده درست و صحیح از آن فقط با به کارگیری تفکر انتقادی میسر می باشد؛ تجزیه و تحلیل ورودی ها و استنتاج صحیح از آنها و نیز طبقه بندی ورودی ها و اینکه به چه نحو ورودی ها را در سطوح مختلف طبقه بندی نمود تا به هدف که استفاده بیشتر از ورودی های مشاهده پذیر است، رسید، جز با استمرار از تفکر انتقادی میسر نمی باشد. چراکه اضافه نمودن و یا تغییر در ارزش دارایی ها برای تهیه کننده صورت های مالی، انگیزه هایی را برای کاهش اعتبار گزارشگری های مالی افزایش می دهد. به طوری که اگر ارزش منصفانه بتواند معیار صحیحی برای ارزش گذاری به استفاده کننده از آن ارائه نماید، عملاً نقش بی طرفی خود را از دست داده است؛ به طوری که اگر تغییرات قیمت در بازار شدید باشد اندازه گیری ارزش منصفانه را صرفاً می توان براساس برداشت ها و قضاوت های ذهنی و مفروضات آن برآورد و تعیین نمود که این موضوع در نهایت می تواند به عنوان یک ابزاری تحت عنوان جعبه سیاه برای تعیین میزان درآمد و سودآوری بنگاه در اختیار مدیریت قرار گیرد که در هر زمان قابل دستکاری و تغییر است [۵]؛ در بسیاری از موارد امکان برآورد دقیق و قابل استناد ارزش منصفانه وجود ندارد و به این وسیله قضاوت های شخصی افراد به حیطة گزارشگری مالی وارد می شود و بدون به کارگیری تفکر انتقادی و شناخت راه درست استفاده از ارزش منصفانه لطمه های جبران ناپذیری به حرفه وارد شود. لذا از بین رفتن اخلاق حرفه ای در اثر به کارگیری نادرست ارزش منصفانه، بیش از پیش استفاده از تفکر انتقادی برای مرتفع نمودن مشکلات درک و هضم این مفهوم روشن می سازد. حال باید دید بعد از توزیع ورودی ها، چگونه مورد ارزشیابی باید قرار گیرند.

۱ - ۴ - ارزشیابی دارایی - بدهی

شاید مهمترین عیبی که بر این مبنا وارد است، مشکلات ناشی از اندازه گیری بر اساس این مبنا، به خصوص نحوه برخورد آن با اندازه گیری بدهی ها، و در نتیجه کم رنگ تر شدن قابلیت اتکای اطلاعات فراهم شده بر مبنای این واحد اندازه گیری باشد [۱۴]؛ [۲۲]. ارزشیابی دارایی- بدهی و انعکاس آنها در صورت های مالی، می تواند راهگشای تصمیم گیری های آینده باشد؛ پس لازم است ارزشی در گزارش های مالی قرار گیرد که علاوه بر افزایش شفافیت گزارشگری، تعبیرکننده عادلانه ترین و منصفانه ترین ارزش باشد [۶]. محققان در مقاله "معیارهای ارزش منصفانه اموال، ماشین آلات و تجهیزات" با بحث بر روی ویژگی های کیفی چارچوب نظری، اذعان داشتند استفاده از معیارهای ارزش منصفانه برای گزارشگری اموال، ماشین آلات و تجهیزات، امری ناگزیر است [۱]. هنگامی که قصد بیان واقعیت هایی که روش های حسابداری بر پایه آنها قرار دارند، را با ارقام مالی باشد، باید به سیستم های ارزشیابی مراجعه نمود که در بسیاری موارد، بر گزارش ارقام در یک دامنه مشخص تاکید می شود. یکی از سیستم های گزارشگری، ارزش منصفانه است و بر اساس ویژگی های رویدادها و محیطی که رویدادها در آن واقع شده اند، تعریف می شود. تعیین ارزش یک قلم دارایی یا بدهی بر مبنای ارزش بازار، ارزش فعلی دریافت های نقدی آینده یا براساس مبانی ریاضی خواهد بود و تمام موارد فوق به ساختار و ویژگی های محیط مورد گزارش مربوط است. در استانداردهای حسابداری بین المللی، خاصه های اندازه گیری شامل بهای تاریخی (مورد استفاده برای وجه نقد و بدهی های نگهداری شده تا سررسید)، بهای تاریخی تعدیل شده (مورد استفاده برای اموال، ماشین آلات و تجهیزات و وام های دریافتی)، ارزش منصفانه (مورد استفاده برای اوراق بهادار مشتقه و تجدید ارزیابی دارایی ها) و ارزش خاص واحد انتفاعی (مورد استفاده برای موجودی های خسارت دیده و اموال، ماشین آلات و تجهیزات از کار افتاده) است. سلسله مراتب برآورد ارزش منصفانه، در استاندارد بین المللی شماره 39، بیانیه شماره 157 هیئت استانداردهای حسابداری مالی^۸ و همچنین چارچوب نظری استاندارد بین المللی در مورد شناخت و اندازه

⁸Financial Accounting Standards Board (FASB)

گیری ابزار مالی چنین بیان می دارند که بهای بازار برای دارایی ها یا بدهی های یکسان، بهترین برآورد از ارزش منصفانه است؛ بدین دلیل که بهای بازار، تعریف ارزش منصفانه را برآورده می سازد. به عبارت دیگر، بهای بازار قیمتی است که در یک معامله حقیقی بین خریدار و فروشنده مایل به دست می آید. در این چنین سیستم گزارشگری، درمورد شناخت و اندازه گیری ابزار مالی بدون استمداد از تفکر انتقادی چگونه می توان دریافت که بهای بازار برای دارایی ها یا بدهی های یکسان، بهترین برآورد از ارزش منصفانه است؟ یا بدون تفکر انتقادی می توان به تجزیه و تحلیل ویژگی های رویدادها که مبنای استفاده از ارزش منصفانه است، پرداخت و سپس نسبت به نتایج یافته ها، بتوان به طور صحیح از خاصه های اندازه گیری مناسب استفاده و درست مورد ارزشیابی قرار داد؟ چرا که باید اطمینان حاصل شود که دارایی یا بدهی مورد معامله در بازار، همان دارایی یا بدهی است که قصد تعیین ارزش منصفانه آن وجود دارد [۶]. یک متفکر نقاد به تجزیه و تحلیل و استنتاج یافته ها، به کشف ایده های جدید دست زده و سعی می کند احتمالات و امکانات جدید موجود در یک موقعیت را با مطرح کردن سؤالاتی مثل «دیگر چه؟»، «چرا؟» و «چه می شود اگر؟» بیابد [۱۰].

۲- نقش آموزش و تفکر انتقادی در پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی

یکی از عمده ترین مسائل مطرح در خصوص پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، موضوع آموزش است. این موضوع در خصوص برخی کشورها، حتی عاملی برای عدم پذیرش استانداردها بوده است [۲۰]؛ نیز از ویژگی های مهم و قابل درک "استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی" مبتنی بودن این استانداردها بر اصول است. اگرچه مبتنی بر قواعد یا اصول بودن استانداردها، ارتباط کمی با آموزش حسابداری دارد ولی به شکل متناقضی، نقش با اهمیتی برای آموزش دارد [۷]. حال که نقش آموزش در پذیرش یا عدم پذیرش IFRS مشخص شد، باید نشان داد بنا به ماهیت این استانداردها آموزش حسابداری برای کارایی بیشتر بهتر است از کدام تفکر در آموزش استفاده کند؟ عادی یا

انتقادی؟ مطالب قبلی مشخص نمود که محیط IFRS شدیداً قضاوتی بوده و تصمیم گیری در این محیط نیازمند استدلال و استنباط می باشد که کسب این دیدگاه نیز نیازمند آموزش است؛ لذا ابتدا مفهوم آموزش را بیان نموده، سپس با بیان تفاوت مبتنی بودن بر اصول و قواعد محور استانداردها و اینکه این تفاوت ها چه تاثیری بر نوع تفکر در آموزش دارد، ضرورت به کارگیری تفکر انتقادی در آموزش و در نهایت پیشبرد پذیرش IFRS در کشورها به خصوص کشورمان " ایران " نشان داده می شود.

۲-۱ - مفهوم آموزش

روشن است که آموزش برای هر نوع اقتصاد و در هر سطحی بسیار ضروری است. از منظر محققین، آموزش عبارت است از "فرایندی که این امکان را به کشورها می دهد تا شهروندان خلاقیتی تربیت کنند که به ادامه پیشرفت فرایند یادگیری و آموزش کمک خواهند کرد". چنین استنباط می شود که آموزش وسیله ای برای رسیدن به هدف است، اما خود هدف نیست؛ بلکه فرایندی است که به هر فرد کمک می کند تا مهارت های ضروری خود را به دست آورده و به وسیله آن، خود را با محیط حرفه و بازار کسب و کار تطابق دهد. محقق در تعریف آموزش از منظری دیگر، آموزش را به عنوان کل فرایند یادگیری انسان بیان می کند که به واسطه آن سطح دانش، امکانات و مهارت ها ارتقا می یابند [۴]. لذا می توان استنباط کرد، آموزش کاراتر و تفکر انتقادی رابطه تنگاتنگی با یکدیگر دارند و مفاهیمی است که در هم تنیده شده اند. چراکه آموزش، برای افزایش مهارت ها صورت می گیرد و تفکر انتقادی نیز تفکر برتری است که در روند آموزش بکار گرفته می شود تا باعث افزایش مهارت های قضاوتی و قدرت تجزیه و تحلیل و استنتاج در دانشجویان گردد.

۲-۲ - استانداردهای قاعده محور و آموزش حسابداری

در محیط کشورهای که آموزش های آنها مبتنی بر قواعد است، آموزش ها و تمرین های حسابداری بر راه حل های درست و غلط بودن تأکید دارد. این روش برای هر معامله مشخصی، ثبت و راه حل معینی داشته و تأکید کمتری بر مبانی حسابداری دارد. کشورهای دارای استانداردهای مبتنی بر قواعد، در آموزش خود مخاطره بیشتری دارند زیرا آموزش های آنها بر دفترداری و قواعد موقت و زود گذر تأکید دارد [۱۷]؛ لذا مشخص می شود که با تنظیم قواعد و راه حل های مشخص و معینی دیگر نیاز چندانی به استفاده از تفکر انتقادی در آموزش نیست چراکه فقط یادگیری و حفظ قواعد، راهگشا می باشد و دیگر نیازی به تجزیه و تحلیل و استنتاج منطقی برای روابط متقابل در آموزش نیست. به عبارتی، انتقال صرف اطلاعات برای اندیشیدن و تفکر، در فرآیند آموزش ناکارآمد تشخیص داده شده است و باید شرایط اندیشیدن را با قرار دادن فراگیران در برابر مسائل مختلف، جهت به چالش کشاندن به طور ذهنی فراهم کرد که این خود منجر به کاربرد مهارت تفکر انتقادی در جای جای پروسه یادگیری می شود [۲]. محقق اذعان دارد، به جای اینکه حسابداران تنها به عنوان گزارش دهندگان اطلاعات حسابداری باشند، باید به عنوان مفسران اطلاعات و مشاورانی بر مبنای آن اطلاعات شناخته شوند؛ که نتیجه این موضوع، تغییر در مجموعه ای از مهارت های حسابداری می باشد و نیازمند گسترش مهارت های فردی و بین فردی است که باعث کاهش دغدغه های سنتی از قبیل دفترداری و قوانین مالیاتی (به اصطلاح مهارت های فنی^۹) و افزایش تمایل به کسب مهارت های نرم^{۱۰} از جمله بهبود توانایی ارتباط، تفکر انتقادی، مهارت حل مسئله (به اصطلاح مهارت های عمومی و یا غیرفنی) می شود [۱۳]. به عقیده محقق نیز، شیوه حسابداری مالی مبتنی بر قواعد محور، به جای تأکید و تمرکز بر افشای اطلاعات باید بر ماهیت اقتصادی رویدادی تأکید کنند که در حال وقوع است که این امر با آموزش مبانی اصول محور و گذار از اصول حسابداری به "استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی" قابل انجام است [۷]؛ اینها نشان از منسوخ شدن شیوه حسابداری مبتنی بر قواعد محور در کسب و

^۹ Technical Skills

^{۱۰} Soft Skills

کار امروز می دهد. به عبارتی، دیگر تنها حفظ قواعد و راه حل های مشخص در فرآیند یادگیری کفایت نمی کند و دانشجویان باید به یادگیری مفاهیم روی آورند تا بتوانند در مواجهه با رویدادهایی که با قوانین و استانداردهای موضوعه قرار نمی گیرند، تصمیم گیری نموده و به حل مشکلات فائق آیند.

۲-۳ - استانداردهای اصول محور و آموزش حسابداری

از آنجا که از ویژگی های مهم و قابل درک "استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی" مبتنی بودن این استانداردها بر اصول است؛ اصول، منجر به این می شود که دانشجویان به یادگیری مفاهیم گزارشگری های مالی روی آورند. محققینی بر نیاز به آموزش تئوری ها و مفاهیم اساسی تاکید داشتند که مفاهیم و روش های ارزشیابی و موضوعات اقتصادی را در بر می گیرد [۱۶]؛ [۲۳]. محققان در ایران نیز یک طرح پیشنهادی خاص برای معرفی استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی در برنامه های آموزشی مؤسسات آموزش عالی ارائه دادند؛ به عقیده آنان آموزش حسابداری باید از آموزش قواعد و ضابطه های موقتی به سمت تاکید بر درک اقتصادی و استراتژیک معاملات حسابداری حرکت کند [۹]. در طرح فراگیر به کارگیری "استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی" چارچوب مفهومی به دنبال بهبود مهارت به سمت تمرین برای قضاوت های حرفه ای است که اجازه می دهد دانشجویان حسابداری برای حل مسائل پیشرو از مفاهیم استفاده کنند [۲۳]. محققان نیز بیان داشتند حرکت به سمت استانداردهای حسابداری بین المللی، نیازمند به کارگیری قضاوت حرفه ای بیشتر می باشد چراکه این استانداردها، آزادی عمل و فرصت ذهنیت گرایی بیشتری را به حسابداران می دهد [۱۱]. لذا این امر تنها با به کارگیری تفکر انتقادی در آموزش میسر می باشد، چراکه یادگیری مفاهیم و افزایش مهارت های قضاوت حرفه ای با تفکری برتر از تفکر عادی اتفاق می افتد. پس با به کارگرفتن تفکر انتقادی و تجزیه و تحلیل و مدنظر قرار دادن ماهیت اقتصادی رویدادها می توان گامی مؤثرتر در شیوه حسابداری سنتی برداشت و روند همگرایی و استفاده

از شیوه حسابداری مالی اصول محور تسریع و استانداردهای IFRS قابل هضم برای دانشجویان در آموزش حسابداری گردد تا در نهایت منجر به پیشبرد پذیرش IFRS در کشورها شود.

نتیجه

اولین و مهمترین عاملی که در تصمیم گیری های سرمایه گذاری فراروی سرمایه گذار است، عامل قیمت است که به تبع آن ارزشیابی و برآورد ارزش ذاتی مطرح می گردد. ارزشی که در ترازنامه گزارش می شود، باید نمودی حقیقی از ارزش واقعی (ذاتی) باشد. ضروری به نظر می رسد که روشی مناسب، صحیح و متکی به اصول علمی در ارزشیابی مورد توجه قرار گیرد تا سرمایه گذاران ارزش واقعی (ذاتی) را مشاهده کنند. تبادل اطلاعات، گسترش فزاینده فناوری اطلاعات، این موقعیت را ایجاد کرده است که آن نوع گزارشگری مورد استفاده قرار گیرد که توان تطبیق واحد تجاری با شرایط جدید را انعکاس دهد؛ به طوری که هم اکنون گزارشگری مالی ارتقا یافته و اطلاعات مالی آینده نگر، از جایگاه مناسبی برای بررسی ارزش منصفانه در شرکت برخوردارند؛ در حال حاضر تعداد کشورهایی که اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را قبول کرده اند، در حال افزایش است؛ لیکن در این مسیر همگرایی مشکلاتی از جمله درک و آموزش ارزش منصفانه و نیز مبتنی بودن بر اصول در آموزش حسابداری وجود دارد. لذا این رشد همگرایی، باید با تعریف مجدد نقش حسابداران حرفه ای، مهارت های حرفه ای، مهارت های ارتباطی و فردی، مهارت های مدیریتی و قضاوت های حرفه ای همراه باشد. در این مقاله ابتدا با بیان چالش های مهم آموزشی پیاده سازی IFRS که می توان به مفهوم ارزش منصفانه و به کارگیری آن و نیز مبتنی بودن این استانداردها بر اصول، اشاره کرد، سعی گردید ضرورت تفکر انتقادی در سیستم آموزشی حسابداری به خصوص آموزش IFRS را نمایان سازد که با مطالب گفته شده این ضرورت شدیداً احساس شد و بالتبع برای رفع نیازهای محیط کسب و کار، نگاهی کارآمد به سیستم آموزش حسابداری لازم است.

منابع

۱. آقای، محمدعلی، رسائیان، امیر. (۱۳۸۸). "معیارهای ارزش منصفانه اموال، ماشین آلات و تجهیزات". **حسابدار رسمی**، دوره جدید، شماره ۸، صص ۷۲-۸۵.
۲. امیرتیموری، محمدحسن، ذوالفقاری، میترا، سعیدپور، مرضیه. (۱۳۸۸). "مقایسه مهارت‌های خودتنظیمی، تفکر انتقادی و تفکر خلاق دانشجویان برخوردار از آموزش ترکیبی و سنتی". جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد تکنولوژی آموزشی (MBA). **دانشگاه علامه طباطبایی**، دانشکده روانشناسی و علوم تربیتی.
۳. اطهری، ز، شریف، م، نعمت بخش، م، بابامحمدی، ح. (۱۳۸۸). "ارزیابی مهارت‌های تفکر انتقادی و ارتباط آن با رتبه آزمون سراسری ورود به دانشگاه در دانشجویان دانشگاه علوم پزشکی اصفهان". **آموزش در علوم پزشکی**، ۹(۱)، صص ۵-۱۲.
۴. باغومیان، رافیک، محمدی، حجت، عرب زاده، آزاد. (۱۳۹۴). "رفع شکاف بین تئوری حسابداری و نیازهای عملی حسابداران در بازار کار: نقش آموزش حسابداری". **حسابرس**، شماره ۸۱، صص ۸۲-۸۶.
۵. پاکروان، لقمان. (۱۳۹۱). "حسابداری ارزش منصفانه و نقش آن در بحران مالی اخیر". **حسابدار رسمی و کارشناس رسمی دادگستری**.
۶. تاری وردی، یداله، داغانی، رضا. (۱۳۹۰). "ارزش منصفانه، دیدگاه منصفانه". **حسابرس**، شماره ۵۲، صص ۱-۸.
۷. حقیقت، حمید، علوی، سید مصطفی. (۱۳۹۴). "نقش آموزش در پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی". **حسابدار رسمی**، صص ۵۴-۵۸.
۸. علائی، نیلوفر. (۱۳۸۴). "آموزش تفکر انتقادی و ادبیات". **سخن سمت**، زمستان، شماره ۱۶، صص ۲۵-۴۶.

۹. غلامزاده، مسعود، دزواره، محدثه، ظهیرالدینی، نیلوفر. (۱۳۹۱). "همگرایی استانداردهای حسابداری مالی و نیاز به آموزش حسابداری مفهوم محور". **نشریه راهکار**، سال دوم، صص ۶-۱۱.

۱۰. قاضی مرادی، حسن. (۱۳۹۱). **درآمدی بر تفکر انتقادی**، نشر ذات.

۱۱. مجتهدزاده، ویدا، اثنی عشری، حمیده، رباط میلی، مژگان. (۱۳۹۳). "نقش اخلاق در حسابداری و چالشهای پیش روی آموزش دانشگاهی". **پژوهش حسابداری**، شماره ۱۳، صص ۱۵۷-۱۷۹.

۱۲. همتی، حسن، چراغی، مجید، ملکی، اسماعیل. (۱۳۹۵). "بررسی تطبیقی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی با اصول پذیرفته شده عمومی حسابداری ایالات متحده و استانداردهای حسابداری ایران". **حسابدار رسمی**، شماره ۳۴، صص ۴۴-۵۷.

13. Agbiogwu A.A., "Bridging the Gap between Accounting Theory and Practice: The Role of Accounting Education", **Multidisciplinary Journal of Academic Excellence**, 11(1), 2014 .
14. Aslanertik, B.E. (2009). "Fair Value Considerations during Current Financial Crisis." **Paper presented at EconAnadolu 2009: Anadolu International Conference in Economics.**
15. Ball, R. , (2006), "International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors", **Accounting and Business Research**, International Accounting Policy Forum, 27-5.
16. Barth Mary E., "Including Estimates of the Future in Today's Financial Statements", **Accounting Horizons**, September 2006, Vol. 20, No. 3
17. Carmona, S. and Trombetta, M. (2010). "The IASB and FASB Convergence Process and the Need for "Concept based" Accounting Teaching', **Advances in Accounting** , 26: 1-5.
18. Chris Dumont, "International Financial Reporting Standards", January 25, 2015, **Investopedia**, LLC 1.
19. FASB 159; The Fair Value Option for Financial Assets and Financial Liabilities, February 2007.

20. Jackling, B., Bryan H., Riccardo N (2012). "Some implications of IFRS adoption for accounting education", **Australian Accounting Review**, Volume 22, Pages: 331 – 340.
21. Jawarneh, M., & Iyadat, W., & Al-Sudafed, S., & Khasawneh, L. (2008). "Developing critical thinking skills of secondary student in Jordan utilizing Monro and Slater strategy and McFarland strategy". **IJAES**-Vol.3 No.1 pg.No.84.
22. Robert, B. (2007). "Assessing the Impact of Fair Value upon Financial Crises." **Socio-economic review**, Vol.5. PP. 779-807.
23. Wells, M.J.C. (2011) "Framework based Approach to Teaching Principle based Accounting Standards", **Accounting Education: An International Journal** , 20 (4): 303–16.
24. Winningham, M. & Preusser, B. (2001). "Critical Thinking in Medical-Surgical Settings: A Case Study Approach (2nd Edition)". Mosby Publications, Philadelphia .

تارنمای استفاده شده:

25. www.ic.tums.ac.ir