



فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه‌گذاری
دوره ۱۶ / شماره ۳ (پیاپی ۶۳) / پاییز ۱۴۰۶
صفحه ۴۵۷ تا ۴۷۷

بررسی ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی مبتنی بر شرایط علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای

محمد علی آبی

گروه حسابداری، واحد بین‌المللی خرمشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، خرمشهر، ایران.
mohamadaliabi@gmail.com

عبدالکریم مقدم

گروه حسابداری، واحد گرمسار، دانشگاه پیام نور، گرمسار، ایران (نویسنده مسئول).
A_moghad@pnu.ac.ir

محمد امین کوه‌بر

گروه اقتصاد، دانشگاه علوم و فنون دریایی خرمشهر، خرمشهر، ایران
aminkuhbor@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۵/۱۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۷/۲۳

چکیده

این تحقیق با هدف بررسی ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی مبتنی بر شرایط علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای اجرایی شد. این پژوهش بر مبنای هدف کاربردی است. از دیدگاه رویکرد و ماهیت در زمره پژوهش‌های همبستگی قرار دارد. به لحاظ شیوه گردآوری اطلاعات از نوع پژوهش‌های پیمایشی می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش، شامل کلیه حسابرسان در موسسات حسابرسی بودند. حجم نمونه بر اساس فرمول کوکران ۳۸۴ نفر تعیین شد. از روش نمونه‌گیری احتمالی برای توزیع پرسشنامه‌ها استفاده گردید. برای تحلیل پرسشنامه‌ها از مدل‌سازی معادلات ساختاری و نرم‌افزار AMOS24 استفاده شد. تجزیه و تحلیل اطلاعات جمع‌آوری شده از پرسشنامه‌های تحقیق در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان داد که شرایط علی تأثیر مثبت و معناداری بر ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی دارد. شرایط مداخله‌گر تأثیر مثبت و معناداری بر ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی دارد. شرایط زمینه‌ای تأثیر مثبت و معناداری بر ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی دارد.

واژه‌های کلیدی: تفکر انتقادی، شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای، کیفیت حسابرسی.

۱- مقدمه

منظور از تفکر انتقادی استفاده از دلیل و منطق برای ارائه نقاط قوت و ضعف راه‌حل‌های پیشنهادی، نتایج، مسایل، مشکلات و رویکردهای مختلف آنها است. در تعریف تفکر انتقادی می‌توان عنوان نمود عبارت است از فرایند فعال و منظم ارتباطات، حل مسئله، ارزیابی تجزیه و تحلیل و انعکاس و بازتابی که همه آنها به صورت جداگانه و در کل، به پرورش درک، پشتیبانی از تصمیم‌گیری و راهنمای عمل متمرکز است قدرت فن‌آوری به آموزش تفکر انتقادی وابسته است. یکی از معیارهای کار حسابرسی برای حسابرسان دارا بودن شایستگی و صلاحیت کافی در حسابرسی یک سازمان یا پروژه می‌باشد. در مورد پروژه‌های فنی، این شایستگی با استفاده از تیمی شامل کارشناسان فنی و حسابرسان حرفه‌ای حاصل می‌شود. لذا حسابرسان باید از صلاحیت بالایی برخوردار باشند، زیرا مستقیماً در تأیید و تنظیم اسناد دخالت دارند. استانداردهای بین‌المللی شماره ۲ این موضوع را بیان می‌کند؛ هر چه میزان صلاحیت و عینیت در اقدامات دیگران منعکس شود، احتمال اینکه حسابرس از آن اقدامات منتفع شود بیشتر می‌گردد. در ایران استاندارد حسابرسی شماره ۳۰ نیز در حال برنامه‌ریزی در این زمینه است. همچنین استاندارد حسابرسی شماره ۶۱ با برنامه‌ریزی بهتر و همچنین با تکیه بر عملیات انجام شده توسط حسابرسان به بررسی زمان حسابرسی مستقل و کیفیت کار آنها می‌پردازد. (زیغمی و پاک مرام، ۱۴۰۱).

اندیشه یا تفکر انتقادی، کوششی است در راستای درست اندیشیدن و بالا بردن سطح آگاهی که دربردارنده‌ی فرآیندهای ذهنی تشخیص، تحلیل و ارزیابی داده‌هاست (انویموس^۱، ۲۰۱۴). تفکر انتقادی، نه تنها نقد کردن صرف نیست؛ بلکه نگاه گله‌مندانه و شکایت‌آمیز هم نیست؛ لذا دارای مفهوم نگاهی تیزبینانه است (متقی و همکاران، ۱۳۹۶). تفکر انتقادی جزو مهارت‌هایی است که توسط یونسکو برای انسان قرن ۲۱ تعیین شده و ضرورت توجه به آن امری حیاتی می‌باشد (لاولی^۲ و همکاران، ۲۰۱۸). تفکر نقاد تفکری است که با دلیل و استدلال، روشنگری و روشن فکری و نهایت غیراحساسی بودن و نهایت غیر جمود فکری ارتباط تنگاتنگ دارد (برغانی فراهانی و همکاران، ۱۳۹۸). بنابراین می‌توان گفت که تفکر نقاد به دنبال ملاحظه تمام نقطه نظرات و استدلال‌ها و استنتاج‌ها می‌باشد. متفکر نقاد به دنبال تأثیرگذاری بر محرک‌ها و پراش‌ها می‌باشد (رهنمای رودپشتی و گودرزی، ۱۳۹۲). متفکر نقاد نمی‌خواهد به مباحث و مسائل نگاهی غیرعلمی و غیرانسانی نماید بلکه یک پیش‌قضاوت است، پیش‌قضاوتی که به دنبال بهبود در قضاوت است (استپلتون^۳، ۲۰۱۱). دستیابی به مبنایی مطمئن برای پژوهش، استدلال و حل مسئله همواره دغدغه انسان برای دستیابی به اهدافش بوده است (مهدوی و باکویی، ۱۳۹۶). تفکر انتقادی به عنوان یک فرآیند شناختی قادر است، پایه و اساس دستیابی به آن مینا را فراهم کند. به گونه‌ای که برای توسعه و استفاده از دانش مورد استفاده قرار می‌گیرد و برای حل مسئله و تصمیم‌گیری در هر زمینه اعم از اجتماعی، اخلاقی، مدیریتی و سیاسی نقشی کاربردی دارد (عسگری و همکاران، ۱۳۹۰). انسان کنونی بیش از هر زمان دیگری با انبوهی از دانش و تجربه بشری مواجه است و هر روز بر دسترسی و کنترل این اطلاعات افزوده می‌شود. اگرچه دسترسی به این اطلاعات از طریق منابع متعدد ممکن است آسان باشد، اما انتخاب و انتخاب اطلاعات

¹ Anonymous² Lovely³ Stapleton

مناسب و به موقع از انبوه اطلاعات به یک کار بسیار دشوار تبدیل شده است و نیاز به مهارت های ذهنی و فکری بالایی مانند تأمل، تفکر، استدلال، استنتاج و ارزیابی دارد. ضروری است که همگی از اجزای اساسی تفکر انتقادی محسوب می گردد (آلاواتج^۱ و همکاران، ۲۰۱۷). تفکر انتقادی در همه رشته های علمی، عناصر اصلی استدلال منطقی را با عناصر لازم برای دستیابی به قضاوت صحیح ترکیب می کند. بنابراین، تفکر انتقادی اغلب به شکل حل مسئله یا تجزیه و تحلیل در هر رشته ای به خود می گیرد. (گول^۲ و همکاران، ۲۰۱۰). با این حال، هم استدلال منطقی و هم حل مسئله در رشته های مختلف دانشگاهی اشکال متفاوتی دارند. این دیدگاه اشتباه است که تفکر انتقادی یک مهارت عمومی است و در هر موقعیتی قابل استفاده است. اما برای انجام تفکر انتقادی در یک زمینه خاص، فرد نیاز به دانش کافی در آن زمینه دارد (عسگری و همکاران، ۱۳۹۰). تفکر انتقادی در حسابداری را می توان در پیدایش ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری مانند بی طرفی، عینی بودن و بیان صادقانه بیان کرد که در چارچوب مفهومی گزارشگری مالی در اکثر کشورها وجود دارد. بنابراین از دیدگاه پژوهشگران منتقد، این ویژگی ها نوعی مشروعیت فعالیت واحدهای تجاری ارائه دهنده اطلاعات است. از دیدگاه تفکر انتقادی، حسابداران این مشروعیت را به گونه ای ایجاد می کنند که اطلاعاتی را که برای اندازه گیری و افشا اهمیت نداشتند، تعیین می کنند و این بدان معناست که حسابداری ابتدا مشکلی را مطرح می کند و سپس آن را حل می کند، نه اینکه مسئله مطرح شده را حل و فصل کند (خواجوی و محمدیان، ۱۳۹۷). بر اساس تجزیه و تحلیل اشتباهات خاص حسابرسان، حسابرسان باید به طور گسترده تری بیندیشند و برای بهبود کیفیت حسابرسی آن حساب های مهم، اطلاعاتی درباره شرکت ها از منابع مختلف و متنوع کسب کنند. استفاده از تفکر انتقادی می تواند توانایی حسابرسان را برای شناسایی شواهد غیرمنطقی از طریق بهبود توانایی آنها در شناسایی و ترکیب اطلاعات متناقض از بخش های مختلف حسابرسی و بهبود توانایی آنها برای تفکر انتقادی درباره شواهد افزایش دهد (حاجی ها و شبانی، ۱۳۹۱). حسابرسان از تفکر برای شناسایی مشکلات کار، طراحی برنامه حسابرسی مناسب و اجرای طرح استفاده می کنند که منجر به نتایج مطلوب می شود. بنابراین فرآیند حسابرسی در کنار تفکر انتقادی به ابزاری انعطاف پذیر تبدیل شده و کیفیت بالای کار حسابرسی را ضمانت می کند (کوپر^۳، ۲۰۱۴). تردید حرفه ای، عاملی ضروری و اساسی در افزایش کیفیت عملکرد حسابرسی است (رهنمای رودپشتی و گودرزی، ۱۳۹۲). فقدان واضح و آشکار تردید حرفه ای در کار حسابرسان، منجر به نگرانی عمده در بین قانون گذاران، نهادهای نظارتی و استانداردها گذاران شده است. تردید حرفه ای، همراه با الزامات اخلاقی، قضاوت حرفه ای، شواهد حسابرسی مناسب و کافی و اجرای حسابرسی مطابق با استانداردهای حسابرسی از ضروری ترین شرایط برای اجرای حسابرسی مطابق با استانداردهای حسابرسی است (دریایی و عزیزی، ۱۳۹۷). شرایط محیطی (داخلی و خارجی) اطراف حسابرسان مستقل، منجر به کاهش اعتماد جامعه به حسابرسان شده است. مدت ها است که استانداردهای حرفه ای، کاربرد سطح مناسبی از

¹ Alawattage

² Gul

³ Cooper

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 (هاسلام و سیکا^۱، ۲۰۱۶). صاحب‌نظران در رابطه با تفکر انتقادی بر این باورند که حتی هزاران صفحه از استانداردهای حسابداری و حسابرسی مکتوب، قادر به صیانت از حسابرسان در برابر نفوذ و وابستگی‌های احتمالی نخواهد بود. تنها راه حفظ کارکردهای تخصصی حسابرس، اتکا به سطح تفکر انتقادی در مسیر کار حرفه‌ای خود می‌باشد. از طرف دیگر در تعریف عمیق‌تر از وجود تفکر انتقادی در حرفه حسابرسی، بر پایه سایر علوم انسانی بیان می‌شود که تفکر انتقادی، استفاده از مهارت‌ها با راهبردهای شناختی در حرفه حسابرسی است که باعث شناخت محتوایی از عملکردهای فردی همسو با دانش تخصصی و سطح نیاز ذینفعان می‌شود. براساس این رویکردها نسبت به موضوع تفکر انتقادی و وجود آن در حسابرس را می‌توان به بروز دیدگاه‌های عمیق و تیزبینی پیوند داد که باعث افزایش سطح کیفی بررسی‌ها و اظهارنظرهای حسابرسان می‌شود. به عبارت دیگر، حسابرس بر اساس تفکر انتقادی، قدرت تامل و استدلال در حل مسائل، تحمل فشار و استرس، و یکپارچگی اطلاعات از طریق فرآیند پرسش و ... را به دست می‌آورد و این امر موجب می‌گردد تا حسابرس عملکردهای حرفه‌ای همچون تردید و بی‌طرفی را در بررسی‌های خود لحاظ نماید (کمال غریبی و همکاران، ۱۴۰۳).

حسابرسان باید نسبت به مقوله تردید حرفه‌ای به دلیل امکان بروز اشتباه در اظهارات و قضاوت‌های خویش، هوشیار و آگاه باشند. حسابرسان می‌توانند شواهد حسابرسی را به صورت منتقدانه‌ای مورد ارزیابی قرار دهند. این ارزیابی می‌تواند شامل هرگونه اطلاعاتی باشد که تاییدکننده و پشتوانه اظهارات مدیریت و یا در تضاد با چنین اظهاراتی است. حسابرس برای شناسایی مشکلات در کار، در طراحی برنامه، حسابرسی مناسب و اجرای طرح، از تفکری استفاده می‌کند که به نتایج مطلوب منتهی می‌شود. فرآیند حسابرسی، همراه با تفکر انتقادی، می‌تواند به ابزاری انعطاف پذیر تبدیل شود و کیفیت بالای کار حسابرسی را تضمین کند. تفکر انتقادی یک فعالیت مولد مثبت است و در آن ابتکار و خلاقیت وجود دارد، تخیل در تفکر انتقادی وجود دارد و همه احتمالات بررسی می‌شود. در نتیجه این امر به شک فکری می‌انجامد، تغییرات در این تفکر به سادگی پذیرفته می‌شود و نتایج اعمال پیش بینی می‌شود. از آنجایی که تفکر انتقادی هم جنبه عاطفی و هم جنبه عقلانی دارد، از حسابرسان انتظار می‌رود که تفکر انتقادی، کنجکاو، انعطاف پذیر، شرافتمندانه و شکاک همراه با احساسات و شهود داشته باشند تا به سمت آینده کار برند حرکت کنند. تفکر انتقادی در حسابرسی در پاسخ به تغییرات سریع و دائمی در کارکردهای سازمانی و نیاز حسابرسان به انطباق با سیستم‌های حسابداری انجام می‌شود. انتظار می‌رود در حرفه حسابرسی علاوه بر توسعه مهارت‌ها و صلاحیت‌های حرفه‌ای، توسعه یابد. بهبود مهارت‌های تصمیم‌گیری، حل مسئله، خودکارآمدی و تقویت شک و تردید در سایه تفکر انتقادی امکان پذیر خواهد بود. فیشر^۲ (۲۰۰۲) از تفکر انتقادی به عنوان توانایی تمایز بین پیش‌دآوری‌ها و سوگیری‌ها در استدلال و تمایل به بیان حقیقت یاد می‌کند و چنین تفکری را تحلیل ماهرانه و جسورانه می‌نامد. می‌توان گفت تفکر انتقادی تفکری عقلانی است که در آن انسان با

¹ Haslam & Sikka

² Fisher

دقت به تحلیل مسائل می پردازد، به دنبال شواهد و مدارک معتبر می گردد و بر این اساس به نتیجه نهایی، صحیح و معقول می رسد. بدیهی است که علیرغم همه تعاریف مختلف تفکر انتقادی، عناصر نسبتاً مشترکی برای تفکر انتقادی وجود دارد که در میان آنها، مهمتر از همه، عناصری مانند شناخت دقیق مسائل، تحلیل بهتر، پرسشگری و تقاضای اطلاعات، شجاعت و خودخواهی وجود دارد. ارزیابی: اثربخشی، قضاوت و تصمیم گیری منطقی و اصولی از نقاط مشترک تمامی تعاریف است و تمامی این عناصر شرط لازم حسابرسی محسوب می شوند. مسئله بررسی ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی مبتنی بر شرایط علی، مداخله گر و زمینه ای به این صورت است که حسابرسان در اجرای کار خود باید به تفکر انتقادی پرداخته و با توجه به شرایط علی (مانند تغییرات قوانین و مقررات، پیچیدگی های محاسباتی و غیره)، مداخله گر (مثل تضارب منافع و فشارهای خارجی) و زمینه ای (از جمله فرهنگ سازمانی و سطح توانایی های پرسنل)، اقداماتی را برای ارتقا کیفیت حسابرسی انجام دهند. به عبارت دیگر، حسابرسان باید با توجه به شرایط خاص موجود در هر سازمان، با تفکر انتقادی به ارزیابی روش ها و فعالیت های حسابرسی بپردازند و اقدامات مناسب را برای بهبود کیفیت حسابرسی انجام دهند.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

محققان حسابداری، کارشناسان و تدوین کنندگان، چالش های اصلی حسابرسان را در مواجهه با ارزیابی اطلاعات مالی با عدم قطعیت بالا، مانند ارزش های منصفانه و سایر برآوردهای پیچیده، یا زمانی که یک کار حسابرسی خود پیچیده است، شناسایی می کنند. حسابرسان گاهی وانمود می کنند که کار را برای جلب رضایت کسانی که در برابر آنها پاسخگو هستند انجام می دهند، نه اینکه از قضاوت حرفه ای دقیق استفاده کنند. (گریفیث و همکاران^۱، ۲۰۱۵؛ براتن و همکاران^۲، ۲۰۱۶). با این حال، مطالعات اخیر نشان می دهد که حسابرسان امروزه با چالش هایی در انجام قضاوت در محیط حسابداری و حسابرسی، مواجه هستند. این موضوع که حسابرسان در محیطی با رشد پیچیدگی فرآیندهای حسابداری و برآوردها چگونه قضاوت می کنند، تبدیل به یک موضوع مهمی شده است، که نیاز به تفکر انتقادی دارد. در صورتی که تفکر انتقادی برای انجام قضاوت مورد نیاز باشد، شک و تردید می تواند از طریق درخواست حسابرسان برای تفکر گسترده در مورد یک موضوع، موقتاً افزایش یابد (بوکارو^۳، ۲۰۱۹).

از نیمه دوم قرن بیستم تا به امروز، حرفه حسابرسی شاهد تغییراتی در معیارهای اندازه گیری و قضاوت بوده است. در این بازه زمانی، گاه بر اهمیت شرایط خاص واحدهای مورد بررسی و متعاقباً بر قضاوت های فردی و تجربیات حرفه ای حسابرس تأکید می شود و گاه قضاوت های جمعی و استانداردهای حرفه ای در اولویت قرار می گیرد. اگرچه اکثر این تغییرات توسط نهادهای قانونگذاری اعمال شده است، اما برخی از این تغییرات (مانند تدوین استانداردهای حسابداری متعدد، پیچیده، مبهم و ناقص) را می توان نتیجه اتخاذ مواضع تدافعی توسط حرفه حسابرسی دانست (باباجانی و توحیدی نژاد، ۱۳۹۸). این تغییرات بیشتر رویکردهای فردی در حسابرسی را

¹ - Griffith et al

² - Bratten et al

³ - Bucaro

هدف قرار داده است، جایی که فرد به عنوان مواجهه شونده با واقعیت‌های عملکردی، می‌بایست تصمیم‌گیری نماید (پاین و همکاران^۱، ۲۰۲۰). این تصمیم‌گیری‌ها که در نهایت به قضاوت ختم می‌شود، نیازمند وجود تفکر انتقادی در فرد است، چراکه به دور از هیجان‌ات و بدور از احساسات می‌بایست بر کارکردهای حرفه‌ای و تخصصی خود متمرکز شود و براساس آن اقدام به تصمیم‌گیری نماید (پورسمعی و همکاران، ۱۴۰۰).

ساماگیو و همکاران (۲۰۲۴) در تحقیقی با عنوان رابطه بین مهارت‌های نرم، استرس و کاهش عملکردهای کیفیت حسابرسی به شناسایی تأثیر مهارت‌های نرم به‌عنوان محرک کیفیت حسابرسی و نقش تعدیل‌کننده آن‌ها در رابطه بین استرس و تمایل حسابرسان به مشارکت در شیوه‌های کاهش کیفیت حسابرسی پرداختند. این پژوهش با استفاده از نمونه‌ای متشکل از ۱۳۰ حسابرس که اطلاعات آن‌ها از طریق پرسشنامه الکترونیکی جمع‌آوری شده است. نتایج از روش مدلسازی معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی به دست آمده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که تمایل به انجام شیوه‌های کاهش کیفیت حسابرسی زمانی که حسابرسان تحت استرس‌های شغلی هستند افزایش می‌یابد، اما زمانی که افراد دارای انعطاف‌پذیری و مهارت‌های مدیریت زمان هستند، کاهش می‌یابد. علاوه بر این، نتایج حاکی از آن است که اثر تعدیل‌کننده این دو مهارت نرم می‌تواند به طور موثری تمایل حسابرسان به درگیر شدن در اقدامات و قضاوت‌های ناکارآمد در حسابرسی را کاهش دهد. نشان داده شده است که هوش هیجانی و مهارت‌های خودکارآمدی بر شیوه‌های کاهش کیفیت حسابرسی تأثیر نمی‌گذارد.

چن و همکاران (۲۰۲۳) در تحقیقی با عنوان چگونه ویژگی‌های شخصیتی و شک و تردید حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد؟ یک مدل کمی با استفاده از یک مدل کمی به بررسی این فرضیه در رابطه با چگونگی تأثیر کیفیت حسابرسی توسط ویژگی‌های شخصیتی و شک حرفه‌ای پرداختند. مدل پنج بزرگ و مدل هارت در چارچوب تحقیق پیشنهادی اتخاذ شده‌اند. پرسشنامه‌ای با ۲۵۴ نمونه جمع‌آوری شده است. داده‌ها با استفاده از تحلیل رگرسیون خطی چندگانه برای آزمون فرضیه مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرند. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که اثر تعدیل بین ویژگی‌های شخصیتی «برون‌گرایی» و «شک‌گرایی حرفه‌ای» با کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری دارد. به‌علاوه، این یافته به تصمیم‌های مدیریت منابع انسانی کمک می‌کند، زیرا هنگام استخدام افراد برای خدمت در روش‌های حسابرسی، باید به افزایش ریسک حسابرسی درک‌شده که از ویژگی‌های حرفه‌ای و شخصی حسابرسان ناشی می‌شود، توجه داشت. این تحقیق شواهد تجربی از رابطه مهم بین ویژگی‌های شخصیتی و شک حرفه‌ای در مورد کیفیت حسابرسان ارائه می‌دهد. نتایج حاصل از این مطالعه ریسک عملیاتی را که حسابرسان با آن مواجه هستند کاهش می‌دهد و عملکرد حسابرسی را بهبود می‌بخشد.

کاکلی و بالگوگلو (۲۰۲۳) در پژوهشی تحت عنوان آیا کیفیت حسابرسی داخلی در عملکرد مالی تفاوت ایجاد می‌کند؟ به بررسی این موضوع پرداختند که آیا عملکرد حسابرسی داخلی با کیفیت معینی باعث ایجاد تفاوت در عملکرد مالی شرکت‌ها می‌شود یا خیر. مجموعه نمونه پژوهش شامل ۲۱ شرکت موفق در مطالعات بررسی تضمین کیفیت خارجی هستند که در این بخش توسط موسسه حسابرسی داخلی ترکیه جوایزی دریافت می‌کنند.

^۱ - Payne et al

نتایج نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی داخلی از نظر بررسی ارزیابی کیفیت خارجی تفاوتی در شاخص‌های عملکرد مالی شرکت‌ها ایجاد نمی‌کند.

دیکنز و جونز و همکاران (۲۰۲۲) در تحقیقی با عنوان ادغام پایه ای برای توسعه مهارت های تفکر انتقادی کلاس حسابداری مقدماتی تشریح یک آموزش مبتنی بر طبقه بندی بلوم برای توسعه شناختی که می‌تواند در کلاس حسابداری مقدماتی ادغام شود، به فراخوان هایی برای توسعه مهارت های تفکر انتقادی حسابداران پرداختند. این آموزش به مربیان توصیه می‌کند که از نحوه رشد مهارت‌های تفکر انتقادی آگاهی بیشتری داشته باشند و مثال‌های آموزشی، مسائل و استراتژی‌های آزمون را برای هر موضوع درسی اتخاذ کنند که به صراحت در نظر گرفته شده است تا به رشد مهارت‌های تفکر انتقادی دانشجویان حسابداری به صورت گام به گام کمک کند. سالم و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی کیفیت حسابرسی و ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول در بانک‌های اسلامی و متعارف پرداختند. آنان با بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر تعدیل ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول در بین بانک‌های اسلامی و متعارف با استفاده دریافتند که اندازه مؤسسات حسابرسی، اندازه کمیته حسابرسی و استقلال کمیته حسابرسی شیوه‌های دستکاری سود از طریق ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول در بانک‌های اسلامی مهار می‌کند. در مقابل، سازوکارهای کمیته حسابرسی بر عملکرد دستکاری سود در بانک‌های متعارف تأثیر نمی‌گذارد. آنان همچنین دریافتند که میزان دستکاری سود در بانک‌های اسلامی فعال در کشورهایی که دچار آشفته‌گی هستند در مقایسه با بانک‌های متعارف کمتر است. به‌علاوه، نتایج پژوهش حاکی از آن است که کیفیت حسابرسی در بانک‌های متعارف در مقایسه با بانک‌های اسلامی پایین است.

بورت و لیبی (۲۰۲۱) در تحقیقی با عنوان هویت سازمانی، برجستگی هویت حرفه‌ای و ارزیابی‌های حسابرسان داخلی از شدت نگرانی‌های کنترل داخلی به بررسی این سوال پرداختند که آیا افزایش برجستگی هویت حرفه‌ای حسابرس داخلی، که توسط انتظارات گروه حرفه‌ای آن‌ها تعریف می‌شود، قضاوت حسابرسان داخلی را در مورد شدت نگرانی‌های کنترل داخلی در زمانی که هویت سازمانی آن‌ها بالا است، افزایش می‌دهد. نتایج از نشان داد که برجستگی هویت حرفه‌ای رابطه بین هویت سازمانی و شدت ارزیابی شده ضعف‌های کنترل داخلی شناسایی شده را تعدیل می‌کند. افزایش برجستگی هویت حرفه‌ای منجر به ارزیابی شدیدتر ضعف‌های کنترل داخلی شناسایی شده در زمانی که هویت سازمانی بالا است نسبت به زمانی که پایین است، می‌شود.

حسن و همکاران (۲۰۲۰) در تحقیقی با عنوان تأثیر جنسیت، تجربه، نگرش‌های رعایت قوانین و گرایش تفکر انتقادی حسابرسان بر قضاوت‌های مادی به بررسی تأثیر جنسیت، تجربه، نگرش‌های رعایت قوانین و طرز تفکر انتقادی حسابرسان بر قضاوت‌های مادی آنها پرداخته شد. نتایج نشان داد که حسابرسان زن از اطلاعات کیفی بیشتری در ارزیابی قضاوت‌های اهمیت در مقایسه با هم‌تایان مرد خود استفاده می‌کنند. یافته‌ها همچنین نشان می‌دهد که حسابرسان با نگرش‌های رعایت قوانین پایین، تمایل به تفکر انتقادی بالا و افزایش تجربه حسابرسی احتمالاً در مقایسه با حسابرسان با نگرش‌های رعایت قوانین بالا، تمایل به تفکر انتقادی پایین و تجربه کمتر، قضاوت مادی بیشتری ارائه می‌دهند.

کمال غریبی و همکاران (۱۴۰۳) در تحقیقی به بررسی کارکردهای ذهنی انتقاد مابانه‌ی حساب‌رسان: مدل تحلیل جامع از رویدادهای تفسیری حساب‌رسان پرداختند. ابتدا ۱۴ نفر از خبرگان دانشگاه در حوزه حسابداری و مالی در بخش فراتحلیل و دلفی مشارکت داشتند تا مولفه‌ها و گزاره‌های کارکرد ذهنی انتقاد مابانه‌ی حساب‌رسان را از میان ۳۹ پژوهش مشابه اولیه‌ی شناسایی و براساس تکنیک ارزیابی انتقادی آن‌ها را غربال نماید تا ضمن شناسایی مولفه‌ها، گزاره‌های پژوهش در قالب چک لیست‌های امتیازی مدون گردند تا در گام دوم به منظور رسیدن به کفایت نظری مولفه و گزاره‌های شناسایی شده، از تحلیل دلفی استفاده شود. در بخش کمی با مشارکت ۲۵ نفر از شرکای حساب‌رسی که از طریق نمونه‌گیری همگن-در دسترس انتخاب شده بودند، با استفاده از پرسشنامه‌های ماتریسی تلاش شد تا گزاره‌های شناسایی شده در طیفی از تاثیرگذارترین تا کم‌اثرترین مضامین گزاره‌ای لایه‌بندی شوند. نتایج در بخش تحلیل کیفی از وجود ۳ مولفه اصلی در قالب ۱۱ مضمون گزاره‌ای نهایی مبتنی بر کفایت نظری حکایت دارد و در بخش کمی مشخص شد کارکرد ارزیابی سیستماتیک در بررسی شواهد؛ واکاوی محتوایی در اسناد ارائه شده جهت ردیابی حساب‌ها و بر جزئی‌نگری در بررسی صحت اسناد ثبت شده به عنوان تاثیرگذارترین شاخص‌های تفکر انتقادی در حرفه حساب‌رسی تعیین گردیدند.

مهرانی و غواصی کناری (۱۴۰۳) در تحقیقی با عنوان مروری جامع بر ادبیات کیفیت حساب‌رسی داخلی به مروری بر ادبیات مفهوم کیفیت حساب‌رسی داخلی پرداختند. بدین منظور «سیستم‌های مدیریت کیفیت» نظیر دمینگ، کایزن، جوران، مدیریت کیفیت جامع، شش سیگما و ایزو ۹۰۰۰، «الگوهای اندازه‌گیری کیفیت» نظیر کارت ارزیابی متوازن، الگوهای منطقی و الگوهای بلوغ، «مفاهیم جایگزین کیفیت» نظیر کیفیت حساب‌رسی مستقل، کیفیت سیستم اطلاعاتی، کیفیت خدمات، کیفیت خدمات داخلی و کیفیت عملکرد تیم، «مسئولیت گروه‌های مختلف در قبال کیفیت حساب‌رسی داخلی»، «فرآیندهای ارزیابی کیفیت حساب‌رسی داخلی و گزارش‌دهی در خصوص آن» و «چارچوب‌های اندازه‌گیری کیفیت حساب‌رسی داخلی» نظیر رویکرد فراگیر بهره‌گیری از حساب‌رسی مستقل، ارزیابی کیفیت حساب‌رسی داخلی وزارت خزانه‌داری بریتانیا، پژوهش کیفی تروتمن در حوزه کیفیت حساب‌رسی داخلی، انجمن حساب‌رسان داخلی، پروتوی‌وی‌تی و پژوهش زیگنفسوس مورد بررسی و تشریح قرار گرفته است.

زننده دل و همکاران (۱۴۰۲) در تحقیقی با عنوان ارائه چارچوبی برای الگوهای تفکر تحلیلی حساب‌رسان: با رویکرد تحلیل تم و مدل‌سازی بازنمایی سیستمی به ارائه چارچوب الگوهای تحلیلی حساب‌رسان و ترسیم سیستماتیک آن در بستر حرفه حساب‌رسی پرداختند. این مطالعه از نظر روش شناسی اکتشافی و به لحاظ تحلیلی ترکیبی قلمداد می‌شود. زیرا بدلیل فقدان چارچوب منسجم در خصوص الگوهای تفکر تحلیلی حساب‌رسان در قضاوت، این مطالعه از طریق تحلیل تم نسبت به شناسایی مضامین مطالعه از طریق مصاحبه و کدگذاری اقدام نمود. سپس با استفاده از تحلیل دلفی فازی، پایایی ابعاد شناسایی شده مورد تحلیل قرار گرفت تا در نهایت در بخش کمی، جهت تبیین مضامین سازمان دهنده شناسایی شده در بستر کارکردهای جاری حرفه‌ی حساب‌رسی از تحلیل بازنمایی سیستمی بهره برده شد. در این مطالعه باتوجه به نقطه اشباع تئوریک در تحلیل تم، ۱۲ نفر از خبرگان حسابداری و حساب‌رسی مشارکت داشتند و در بخش کمی نیز ۲۲ نفر از شرکای موسسات حساب‌رسی

دارای تجربه و دانش تخصصی اقدام به مشارکت نمودند. نتایج مطالعه در بخش کیفی طی ۱۲ مصاحبه انجام شده از وجود ۳ مضمون فراگیر و ۶ مضمون سازمان دهنده و ۳۵ مضمون پایه حکایت دارد.

مومنی و پورزمانی (۱۴۰۱) در تحقیقی با عنوان تاثیر تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی حسابرسان بر تکوین نظریه سرمایه فکری در حرفه حسابرسی به تحلیل و مدل‌یابی نقش مولفه‌های روان‌شناسانه تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی بر سرمایه فکری پرداختند. این تحقیق از نظر هدف کاربردی و از نظر روش گردآوری داده‌ها توصیفی پیمایشی است. جامعه آماری تحقیق شامل کلیه حسابرسان شاغل در موسسات و سازمانهای حسابرسی ایران در سال ۱۴۰۰ هجری شمسی می‌باشد و بر اساس فرمول کوکران ۳۱۹ نفر به صورت تصادفی به عنوان نمونه انتخاب شدند. برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه استاندارد با مقیاس لیکرت ۵ سطحی استفاده شد. تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده و همچنین آزمون فرضیه‌ها در قالب تحلیل توصیفی و آمار استنباطی با استفاده از نرم افزارهای SPSS26 و SmartPLS3 و با استفاده از نسل جدید مدل سازی معادلات ساختاری (SEM) با استفاده از حداقل مربعات جزئی انجام شد. (روش PLS). نتایج نشان داد که مؤلفه‌های روان‌شناختی تفکر وجودی انتقادی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و گسترش خودآگاهی بر سرمایه فکری تأثیر مثبت و معناداری دارند. نتایج این پژوهش نقطه عطفی جدید برای توجه و توسعه روزافزون در شکل‌گیری مهارت‌های اکتسابی مرتبط با مؤلفه‌های روان‌شناختی تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و گسترش خودآگاهی در بین حسابرسان است. می‌تواند منجر به افزایش سرمایه فکری در حرفه حسابرسی شود.

زیغمی و پاک مرام (۱۴۰۱) در تحقیقی با عنوان نقش تفکر انتقادی حسابرسان در کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی آنها به بررسی تأثیر تفکر انتقادی بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی پرداختند که با توجه به عناصر اصلی تفکر انتقادی در فرآیند حسابرسی که شامل: عناصر عاطفی (پیشینه حسابرسی)، عناصر شناختی (آموزش و یادگیری حرفه‌ای) و عناصر رفتاری است. (اجرای فرآیند حسابرسی). فرضیه توسعه یافته، روش تحقیق حاضر توصیفی و کاربردی است و جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه حسابرسان مستقل سازمان‌ها و مؤسسات حسابرسی می‌باشد که بر این اساس از حجم نمونه آماری موجود انتخاب شدند. به محدودیت‌های اعمال شده برای ۳۸۴ پرسشنامه. نتایج تحقیق نشان داد که عناصر عاطفی (تجربه حسابرسی) بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی تأثیر مثبت و معناداری دارد. و عناصر شناختی (آموزش و یادگیری حرفه‌ای) و عناصر رفتاری (اجرای فرآیند حسابرسی) بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی تأثیر معنادار و مثبتی دارند.

قدیمی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی تحت عنوان عواطف فردی، تفکر انتقادی و ارزیابی ریسک تقلب در حسابرسی ۲۲۶ نفر از حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی در سال ۱۳۹۸ که با روش نمونه‌گیری تصادفی مورد مطالعه قرار دادند. روش تحقیق حاضر توصیفی پیمایشی و ابزار مورد استفاده در پژوهش پرسشنامه استاندارد بود. برای تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از مدل سازی معادلات ساختاری با کمک نرم افزار لیزرل استفاده شد. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که اثربخشی هیجان‌های فردی بر تفکر انتقادی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری بر ارزیابی خطر تقلب حسابرسی دارد. همچنین عواطف منفی فرد بر تفکر انتقادی تأثیر مثبت

و معناداری دارد. تأثیر هیجان‌نا مثبت و منفی بر قضاوت حسابرسی در ارزیابی ریسک تقلب معنادار نیست. علاوه بر این، شواهد حاصل از این تحقیق حاکی از آن است که تفکر انتقادی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد. تأثیر مثبت و معنادار قضاوت حسابرسان بر ارزیابی خطر تقلب وجود دارد.

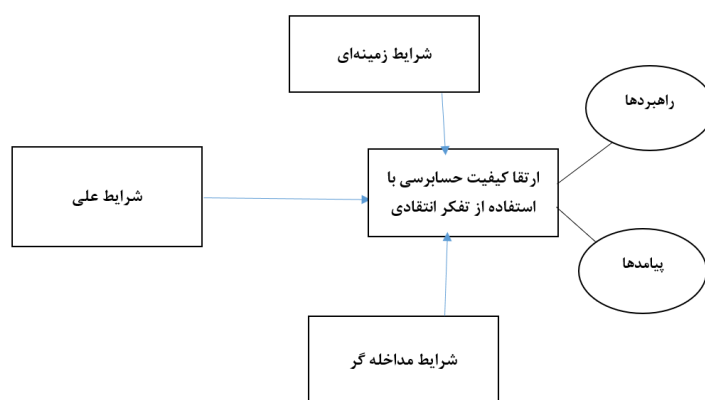
۳. فرضیات پژوهش

با توجه به اینکه هدف این پژوهش بررسی ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی مبتنی بر شرایط علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای است لذا برای دستیابی به اهداف پژوهش فرضیات زیر طراحی شدند:

- ۱) شرایط علی تأثیر معناداری بر ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی دارد.
- ۲) شرایط مداخله‌گر تأثیر معناداری بر ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی دارد.
- ۳) شرایط زمینه‌ای تأثیر معناداری بر ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی دارد.

۴- مدل مفهومی پژوهش

بر اساس ادبیات و مبانی نظری موجود و همچنین نظر خبرگان مدل مفهومی تحقیق به صورت شکل ۱ ترسیم شده است.



شکل ۱- مدل مفهومی پژوهش

۵. روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع توصیفی- کاربردی می‌باشد. همچنین نتایج این پژوهش می‌تواند اطلاعات ارزشمندی را در اختیار موسسات حسابرسی در راستای رفتارهای حسابرسان قرار دهد، از این رو این پژوهش به لحاظ هدف کاربردی است و در بعدی دیگر به دلیل اینکه داده‌های این پژوهش با استفاده از ابزار پرسشنامه و در جمع حسابرسان در

دنیای واقعی صورت می‌گیرد، از نظر جمع‌آوری داده‌ها در زمره تحقیقات میدانی است. همچنین به دلیل استفاده از پرسشنامه این تحقیق یک تحقیق پیمایشی نیز شمرده می‌شود.

۶- جامعه و نمونه آماری

در این تحقیق جامعه آماری را کلیه حساب‌برسان در موسسات حسابرسی تشکیل می‌دهند. با توجه به اینکه آمار دقیقی از حجم جامعه آماری در دسترس نیست، لذا محقق از حجم نمونه غیراحتمالی استفاده نموده و با استفاده از روش نمونه‌گیری در دسترس ۴۰۰ نفر از حساب‌برسان مستقل به عنوان نمونه انتخاب شدند و بعد از کنار گذاشته شدن داده‌های مخدوش تعداد ۳۸۴ پرسشنامه به منظور آزمون فرضیات مورد بررسی قرار گرفتند.

۷- ابزار گردآوری داده‌ها

ابزار گردآوری اطلاعات این پژوهش پرسشنامه ای است که توسط محققین با استفاده از نظرات متخصصان تهیه شده است. داده‌های تحقیق با توزیع پرسشنامه بین ۳۸۴ نفر به عنوان نمونه از جامعه آماری جمع‌آوری شد. این پرسشنامه پژوهشی حاصل مصاحبه با کارشناسان مختلف حسابرسی در خصوص ترکیب و ماهیت کلی پرسشنامه و طراحی آن و قالب کلی فرضیه‌ها و سوالات تحقیق می‌باشد. پاسخ به این پرسشنامه بر اساس یک پرسشنامه پنج نقطه‌ای بود. مقیاس لیکرت از کاملاً موافق تا کاملاً مخالف. در این تحقیق با مراجعه به نظرات کارشناسان، اساتید و مقالات معتبر داخلی و خارجی، از اعتبار ابزار اندازه‌گیری در سنجش متغیرهای تحقیق اطمینان حاصل شده است. برای پایایی پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ استفاده شد. با توجه به اینکه مقادیر به دست آمده بالاتر از مقدار استاندارد (۰/۷) است، می‌توان نتیجه گرفت که پرسشنامه از پایایی لازم برخوردار است. ترکیب آیتم‌های پرسشنامه برای سنجش متغیرها برای آزمون فرضیه‌ها مطابق جدول ۱ می‌باشد.

جدول ۱- آزمون فرضیه‌ها

ضریب الفای کرونباخ	محدوده گویه‌ها	تعداد سوالات	پرسشنامه	
۰.۸۱۱	۱ الی ۳	۳	شرایط علی	
۰.۷۹۲	۴ الی ۶	۳	شرایط مداخله‌گر	
۰.۷۸۹	۷ الی ۹	۳	شرایط زمینه‌ای	
۰.۸۲۴	۱۰ الی ۱۳	۲	راهنما	ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی
		۲	پیامدها	
۰.۸۳۹	۱ الی ۱۳	۱۳	کل پرسشنامه	

(منبع: یافته‌های پژوهش)

۸. یافته‌های پژوهش

در این پژوهش به منظور بررسی فرضیه‌های پژوهش و آزمون مسیرهای مستقیم و غیر مستقیم از مدل یابی معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار Amos نسخه ۲۴ استفاده گردیده است. همچنین این تحقیق دارای دو بخش آمار توصیفی و استنباطی است. جدول ۲ نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد.

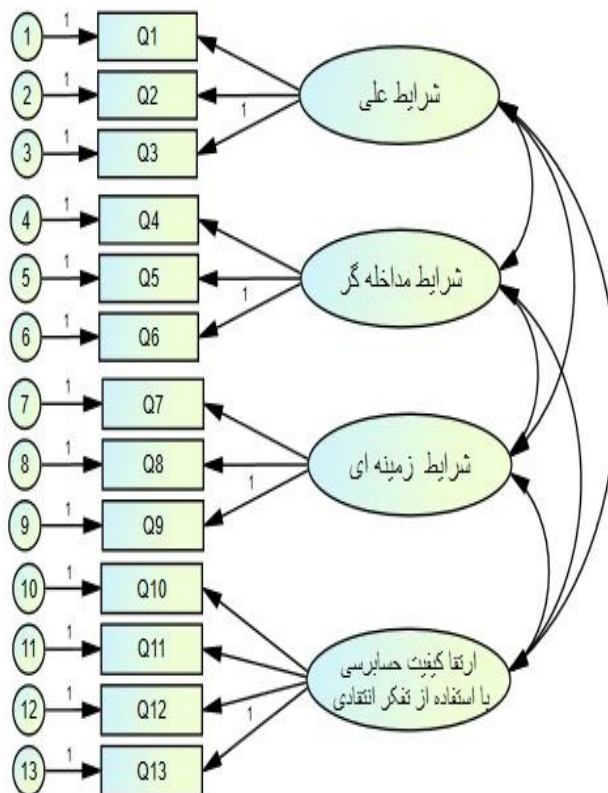
جدول (۲): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	انحراف معیار	میانگین	بیشترین مقدار	کمترین مقدار	تعداد
شرایط علی	۰.۵۹۴	۳.۶۲۱	۴.۶۲	۱.۳۸	۳۸۴
شرایط مداخله گر	۰.۷۷۴	۳.۳۲۱	۴.۵۸	۱.۱۱	۳۸۴
شرایط زمینه‌ای	۰.۵۴۱	۳.۴۵۵	۵.۰۰	۱.۰۰۰	۳۸۴
ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی	۰.۶۲۳	۳.۸۴۵	۵.۰۰	۱.۰۰	۳۸۴

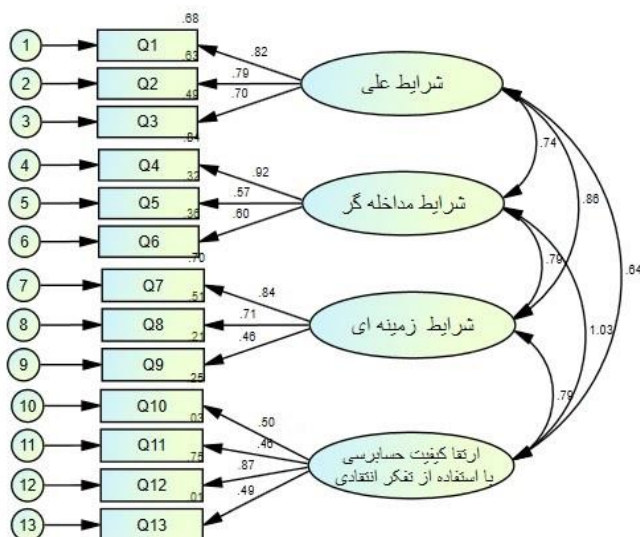
(منبع: یافته‌های پژوهش)

قبل از آزمون برازش مدل ساختاری، نیاز است بررسی شود که آیا ۱۳ گویه دیده شده در پرسشنامه (شامل سئوالات پرسشنامه) ۴ بعد یا مفهوم (متغیرهای پژوهش) شامل شرایط علی، شرایط مداخله گر، شرایط زمینه‌ای و ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی را به نحوی مطلوب منعکس می‌کنند؟ برازش کلی مدل اندازه‌گیری به وسیله تحلیل عاملی تأییدی^۱ (CFA) تعیین می‌گردد. شکل بعدی مدل اندازه‌گیری را برای این پژوهش نشان می‌دهد. در مدل ۳ متغیرهای مشاهده شده و متغیرهای پنهان با عناوین اصلی خود مشخص شده‌اند. پس از اجرای مدل مورد نظر، نرم افزار اصلاحاتی را پیشنهاد کرد که اجرای آنها منجر به بهبود و سودمندی مدل شد. مدل اندازه‌گیری به همراه تغییرات آن در شکل ۳ نشان داده شده است. در شکل ۳ نشان داده شده، شماره مسیرها ضرایب استاندارد شده هستند. ضرایب مدل استاندارد شده و امکان مقایسه آنها برای چندین متغیر وجود دارد. در این قسمت مدل ساختاری تحقیق برای بررسی و آزمون فرضیه‌های اصلی مناسب است. این مدل در شکل ۴ قابل مشاهده است.

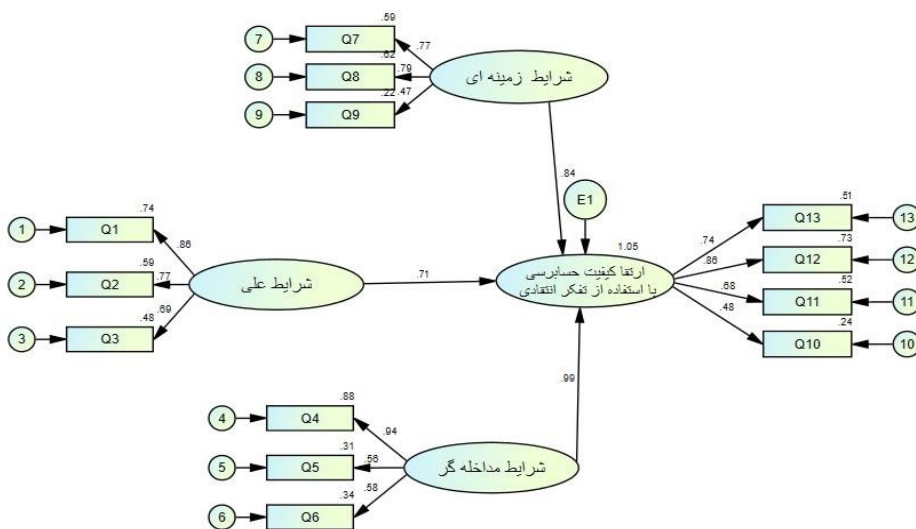
^۱ Confirmative Factor Analysis



شکل (۲): مدل تحلیل عاملی
(منبع: یافته های پژوهش)



شکل (۳): مدل تحلیل عاملی با ضرایب استاندارد شده
(منبع: یافته‌های پژوهش)



شکل (۴): مدل ساختاری پژوهش
(منبع: یافته‌های پژوهش)

در جدول ۳ معیارهای برازش^۱ مدل فوق به نشان داده شده است. اگر مقادیر شاخص‌های برازش در محدوده‌ی مطلوب قرار گیرند نشان دهنده‌ی مطلوب بودن مدل برای داده‌های گردآوری شده هستند.

جدول (۳): شاخص‌های برازش برای مدل اندازه‌گیری تحقیق

شاخص‌های برازندگی الگو	CIMIN df	GFI	IFI	TLI	CFI	NFI	RMSEA
الگوی اصلی	۴.۲۴۶	۰.۹۷۱	۰.۹۶۳	۰.۹۷۳	۰.۹۶۰	۰.۹۴۵	۰.۰۰۸
سطح قابل قبول	۱ تا ۵	بیشتر از ۰.۹	بیشتر از ۰.۹	بیشتر از ۰.۹	بیشتر از ۰.۹	بیشتر از ۰.۹	کوچک‌تر از ۰.۰۸

(منبع: یافته‌های پژوهش)

همانطور که از جدول بالا مشخص است، همه شاخص‌ها در محدوده مورد نظر قرار دارند. بنابراین، مناسب بودن مدل تحلیل عاملی تاییدی با برازش داده‌های جمع‌آوری شده تایید می‌شود. در این قسمت مدل ساختاری تحقیق برای آزمون فرضیه‌های اصلی مناسب است. با توجه به نتایج این مدل و ضرایب بدست آمده از تحلیل ساختاری اطلاعات تحقیق، نتایج تحلیل مسیر ساختاری (شامل روابط متغیرهای مکنون با یکدیگر) فرضیه اول در جدول ۴ ارائه می‌گردد:

جدول (۴): نتایج فرضیه اول

مسیر	ضریب استاندارد شده	انحراف معیار	آماره t	p-value
شرایط علی ← ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی	۰.۷۱۲	۰.۱۱۱	۶.۱۵۳	۰.۰۰۰

(منبع: یافته‌های پژوهش)

فرضیه اول: فرضیه اول بیان می‌کند که شرایط علی تاثیر معناداری بر ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی دارد. بر اساس نتایج جدول ۴ میزان تاثیر شرایط علی بر ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی برابر با ۰.۷۱۲ است و همچنین سطح معنی بدست آمده (۰.۰۰۰) کمتر از پنج صدم است؛ بنابراین شرایط علی تاثیر مثبت و معناداری ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی دارد. لذا فرضیه اول در سطح اطمینان ۹۵ درصد مبنی بر اینکه شرایط علی تاثیر معناداری بر ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی دارد، پذیرفته می‌گردد. نتایج تحلیل مسیر ساختاری (شامل روابط متغیرهای مکنون با یکدیگر) فرضیه دوم در جدول ۵ ارائه می‌گردد:

¹ Fit Indices

جدول (۵): نتایج فرضیه دوم

مسیر	ضریب استاندارد شده	انحراف معیار	آماره t	p-value
شرایط مداخله گر ← ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی	۰.۹۹۳	۰.۱۱۳	۴.۵۳۰	۰.۰۰۰

(منبع: یافته‌های پژوهش)

فرضیه دوم: فرضیه دوم بیان می‌کند که شرایط مداخله گر تاثیر معناداری بر ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی دارد. بر اساس نتایج جدول ۵ میزان تاثیر شرایط مداخله گر بر ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی برابر با ۰.۹۹۳ است و همچنین سطح معنی بدست آمده (۰.۰۰۰) کمتر از پنج صدم است؛ بنابراین شرایط مداخله گر تاثیر مثبت و معناداری ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی دارد. لذا فرضیه دوم در سطح اطمینان ۹۵ درصد مبنی بر اینکه شرایط مداخله گر تاثیر معناداری بر ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی دارد، پذیرفته می‌گردد. نتایج تحلیل مسیر ساختاری (شامل روابط متغیرهای مکنون با یکدیگر) فرضیه سوم در جدول ۶ ارائه می‌گردد:

جدول (۶): نتایج فرضیه سوم

مسیر	ضریب استاندارد شده	انحراف معیار	آماره t	p-value
شرایط زمینه‌ای ← ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی	۰.۸۴۰	۰.۱۲۶	۵.۹۶	۰.۰۰۰

(منبع: یافته‌های پژوهش)

فرضیه سوم: فرضیه سوم بیان می‌کند که شرایط زمینه‌ای تاثیر معناداری بر ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی دارد. بر اساس نتایج جدول ۶ میزان تاثیر شرایط زمینه‌ای بر ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی برابر با ۰.۸۴۰ است و همچنین سطح معنی بدست آمده (۰.۰۰۰) کمتر از پنج صدم است؛ بنابراین شرایط زمینه‌ای تاثیر مثبت و معناداری ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی دارد. لذا فرضیه سوم در سطح اطمینان ۹۵ درصد مبنی بر اینکه شرایط زمینه‌ای تاثیر معناداری بر ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی دارد، پذیرفته می‌گردد.

۹. نتیجه‌گیری

این تحقیق با هدف بررسی ارتقا کیفیت حسابرسی با استفاده از تفکر انتقادی مبتنی بر شرایط علی، مداخله گر و زمینه ای اجرایی شد. بر اساس نظرات و نتایج نشان داد شد که شرایط علی می‌تواند تاثیر مثبتی بر ارتقا کیفیت

حسابرسی داشته باشد زیرا تفکر انتقادی به حسابرسان این امکان را می‌دهد که به طور منطقی و جامع به اطلاعات موجود نگریسته و آن‌ها را تحلیل کند. شرایط علی می‌توانند به حسابرسان کمک کنند تا اطلاعات لازم را بدست آورد و به نتایج دقیق‌تری برسد. از طریق شرایط علی، حسابرسان می‌توانند به نقاط ضعف و نقاط قوت فرآیندهای مختلف شرکت مورد حسابرسی خود بپردازند و با توجه به تفکر انتقادی، بهبودهای لازم را پیشنهاد دهد. با استفاده از تفکر انتقادی و در نظر گرفتن شرایط علی، حسابرسان می‌توانند به صورت مستقل و منطقی نظرات خود را تشکیل دهد و از تصمیمات صحیح و منطقی برای ارتقای کیفیت حسابرسانی استفاده کند. بنابراین، شرایط علی و تفکر انتقادی می‌توانند بهبود کیفیت حسابرسانی را تسهیل و تسریع کنند. شرایط مداخله‌گر، به عنوان یکی از شرایط محیطی که ممکن است بر کیفیت حسابرسانی تأثیر بگذارد، می‌تواند تأثیرات منفی داشته باشد. اما اگر حسابرسان با استفاده از تفکر انتقادی به این شرایط نگاه کند، این می‌تواند به ارتقای کیفیت حسابرسانی کمک کند. برخی از دلایلی که شرایط مداخله‌گر می‌توانند تأثیر مثبتی بر ارتقا کیفیت حسابرسانی داشته باشند عبارتند از؛ با استفاده از تفکر انتقادی، حسابرسان می‌توانند به طور دقیق تحلیل کنند که چگونه شرایط مداخله‌گر بر حسابرسانی تأثیر می‌گذارند و چگونه می‌توان این تأثیرات را مدیریت کرد. با تفکر انتقادی، حسابرسان می‌توانند به دنبال راه‌حل‌های مناسب برای مدیریت و کاهش تأثیرات شرایط مداخله‌گر بر حسابرسانی بگردند و این راه‌حل‌ها را پیاده‌سازی کنند. با استفاده از تفکر انتقادی، حسابرسان می‌توانند به طور جامع و دقیق با شرایط مداخله‌گر آشنا شوند و بهبودهای لازم را در فعالیت‌های حسابرسانی خود اعمال کنند. بنابراین، استفاده از تفکر انتقادی در برخورد با شرایط مداخله‌گر می‌تواند به حسابرسان کمک کند تا کیفیت حسابرسانی را بهبود بخشیده و با چالش‌های محیطی به بهترین شکل ممکن برخورد کند. شرایط زمینه‌ای می‌توانند تأثیر مثبتی بر ارتقا کیفیت حسابرسانی داشته باشند زیرا با استفاده از تفکر انتقادی، حسابرسان می‌توانند به بهبود عملکرد خود و ارتقای کیفیت حسابرسانی بپردازند. برخی از دلایلی که شرایط زمینه‌ای می‌توانند تأثیر مثبتی داشته باشند عبارتند از شرایط زمینه‌ای می‌توانند فرصت مناسبی برای حسابرسان فراهم کنند تا به طور دقیق تحلیل کنند که چگونه می‌توانند بهبودات لازم را در فعالیت‌های حسابرسانی خود اعمال کنند. با استفاده از تفکر انتقادی، حسابرسان می‌توانند به شناخت بهتری از شرایط زمینه‌ای که در حال حاضر در حال تأثیرگذاری بر حسابرسانی است، دست یابند و اقدامات مناسب برای بهبود کیفیت حسابرسانی را انجام دهد. با تفکر انتقادی، حسابرسان می‌توانند به دنبال راه‌حل‌های مناسب برای بهبود کیفیت حسابرسانی در شرایط زمینه‌ای خاص خود بگردند و این راه‌حل‌ها را پیاده‌سازی کنند. بنابراین، استفاده از تفکر انتقادی در برخورد با شرایط زمینه‌ای می‌تواند به حسابرسان کمک کند تا بهبودات لازم را در فعالیت‌های حسابرسانی خود اعمال کند و کیفیت حسابرسانی را بهبود بخشید. از سوی دیگر تفکر انتقادی مبتنی بر شرایط علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای به عنوان یک رویکرد تحلیلی در حسابرسانی می‌تواند تأثیرات مثبتی بر کیفیت حسابرسانی داشته باشد. این نوع تفکر به حسابرسان کمک می‌کند تا با شناسایی و تحلیل عوامل مختلفی که بر نتایج مالی تأثیر می‌گذارند، به درک عمیق‌تری از وضعیت مالی و عملیاتی سازمان برسند. با در نظر گرفتن شرایط علی، حسابرسان قادر به شناسایی روابط علت و معلولی هستند که می‌تواند منجر به کشف نواقص و عدم تطابق‌ها در گزارش‌های مالی شود. همچنین، با توجه به مداخله‌گر بودن این رویکرد، حسابرسان می‌توانند به طور فعال در فرآیندهای تصمیم‌گیری سازمان

شرکت کنند و با ارائه راهکارهای عملی، به بهبود فرآیندها و کاهش ریسک‌ها کمک کنند. در نهایت، با در نظر گرفتن زمینه‌های خاص سازمان، شامل فرهنگ سازمانی، ساختار مدیریتی و محیط اقتصادی، حساب‌رسان می‌توانند تحلیل‌های دقیق‌تری ارائه دهند که منجر به افزایش اعتبار و اعتماد به گزارش‌های مالی می‌شود. این رویکرد جامع و سیستماتیک نه تنها کیفیت حساب‌رسی را ارتقا می‌دهد، بلکه به شفافیت و مسئولیت‌پذیری بیشتر در سازمان‌ها نیز کمک می‌کند. در نتیجه، تفکر انتقادی به عنوان یک ابزار کلیدی در حساب‌رسی، می‌تواند به بهبود عملکرد کلی سازمان‌ها و افزایش اطمینان ذینفعان از صحت اطلاعات مالی منجر شود. بر اساس نتایج تحقیق حاصل از پژوهش به حساب‌رسان پیشنهاد می‌گردد در زمان قضاوت براساس الگوهای تفکر انتقادی به طور تردید گونه‌ای شواهد و مدارک را مورد بررسی قرار دهد و از طریق سطح محرک‌های سیستمی یعنی تجربه؛ ردیابی حساب‌ها؛ استفاده از فنون انتزاعی و تحلیل‌گفتمان صاحبکاران اقدام به قضاوت نماید تا در نهایت تطبیق حسابها منجر به افزایش کیفیت حساب‌رسی گردد. بنا بر نتایج تحقیق حاصل از پژوهش به موسسات حساب‌رسی پیشنهاد می‌گردد در ارتباط با ارتقا کیفیت حساب‌رسی برای جذب حساب‌رسان از ابعاد بینش فردی، بینش حرفه‌ای و بینش سازمانی فردی برای بررسی التزام به تفکر انتقادی در حساب‌رس استفاده کنند. براساس نتایج تحقیق پیشنهاد میشود، برنامه‌های آموزش تفکر انتقادی به عنوان یک الزام آموزشی برای حساب‌رسان از جانب سازمان‌ها و نهادهای زیربنا همچون دیوان محاسبات در ایران، مورد توجه قرار گیرد و بر استراتژی‌های لازم در استفاده از الگوی پارادایم انتقادی حساب‌رسی بر اساس مدل تحقیق حاضر تمرکز گردد. بر اساس نتایج به مدیران موسسات حساب‌رسی پیشنهاد می‌شود سرعت عمل و قدرت تصمیم‌گیری ذهنی را در کنار اولویت مربوط به بررسی شواهد و مدارک صاحبکاران به عنوان بخشی از استدلال‌های تفکر انتقادی در حساب‌رسی در مواقع بحرانی و حساس به حساب‌رسان آموزش دهند تا از این طریق ضمن افزایش سطح کیفیت حساب‌رسی به ارتقای قدرت تصمیم‌گیری آنان کمک گردد. پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی در ارائه مدل تفکر انتقادی حساب‌رسان در حساب‌رسی دادگاهی یا قضایی استفاده شود. پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی از تکنیک‌های تحلیلی مدلسازی ساختاری تفسیری برای ارائه مدل تفکر انتقادی حساب‌رسان استفاده گردد.

فهرست منابع

- باباجانی، جعفر و توحیدی‌نژاد، مرضیه. (۱۳۹۸). بررسی راهکارهای حفاظت از مرزهای حرفه حساب‌رسی با تبارشناسی مفهوم «قضاوت». فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۴(۸)، ۲۱۵-۲۴۱.
- برغانی فراهانی، بابک، جعفری و محمدباقر و نظری، داود. (۱۳۹۸). افزایش تفکر انتقادی حساب‌رسان در حساب‌رسی برآوردهای پیچیده، کنفرانس ملی ایده‌های نوین و پژوهش‌های کاربردی در علوم انسانی. رشت، سازمان بسیج مهندسی صنعتی استان گیلان.
- پورسمیعی، محمد؛ عبدلی، محمدرضا؛ ولیان، حسن و صفری گرابلی، مهدی. (۱۴۰۰). شناخت رویکردهای تفکر انتقادی حساب‌رسان و بازنمایی آن در قالب تحلیل‌های پیوندی (تحلیل کیفی/تعاملی (IQA). مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۸(۶۹)، ۱۸۵-۲۱۰.

حاجیها، زهره و حقیقی، حسین، (۱۳۹۵). بررسی رابطه کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت بر صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی در شرکت‌های تولیدی بورس اوراق بهادار. مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۹(۵)، ۴۷-۶۰.

خواجوی، شکراله و محمدیان، محمد. (۱۳۹۷). الگوی مفهومی حسابداری شهروندی مبتنی بر تفکر انتقادی. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، ۱۱(۳۷)، ۹۷-۱۰۶.

دریایی، عباسعلی و عزیزی، اکرم. (۱۳۹۷). رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیلکننده شک و تردید حرفه‌ای). مجله علمی-پژوهشی دانش حسابداری مالی، ۵(۱۶)، ۷۹-۹۹.

زنده دل، نبی؛ فرزین فر، علی اکبر؛ قدرتی، حسن؛ جباری، حسین و صفری گرایلی، مهدی. (۱۴۰۲). ارائه چارچوبی برای الگوهای تفکر تحلیلی حسابرسان: با رویکرد تحلیل تم و مدل‌سازی بازنمایی سیستمی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۱)، ۱۰۲-۱۳۱.

زیغمی، پرویز و پاک مرام، عسگر. (۱۴۰۱). نقش تفکر انتقادی حسابرسان در کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۵(۵۹)، ۴۱-۵۵.

عسگری، سعید؛ رهنمای رودپشتی، فریدون و گودرزی، احمد. (۱۳۹۰). اخلاق انتقادی به مثابه بستری برای حسابداری انتقادی. مجله حسابداری مدیریت، ۴(۸)، ۱۲۳-۱۳۴.

قدیمی، بهمن؛ بنی مهد، بهمن و نیکومرام، هاشم. (۱۴۰۱). عواطف فردی، تفکر انتقادی و ارزیابی ریسک تقلب در حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۴۱)، ۳۱۵-۳۲۳.

کمال غریبی، علیرضا؛ گرکز، منصور؛ معطوفی، علیرضا و صفری گرایلی، مهدی. (۱۴۰۳). کارکردهای ذهنی انتقاد مابانه‌ی حسابرسان: مدل تحلیل جامع از رویدادهای تفسیری حسابرسان. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۳(۵۱)، ۱۱۳-۱۳۳.

متقی، زهره؛ نجفی، محمد و حاتمی، مصطفی. (۱۳۹۶). نقش مولفه‌های تفکر انتقادی در پیش‌بینی خودکارآمدی دانشجویان پزشکی دانشگاه علوم پزشکی اصفهان. مجله رویکردهای نوین آموزشی، ۱۲(۲)، ۴۶-۵۹.

مومنی، سهیل و پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۱). تاثیر تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی حسابرسان بر تکوین نظریه سرمایه فکری در حرفه حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۹)، ۱۲۰-۱۴۵.

مهدوی، مجتبی و باکویی، کبری. (۱۳۹۶). رابطه تفکر انتقادی، رضایت شغلی و عزت نفس معلمان، پنجمین همایش ملی راهکارهای توسعه و ترویج علوم تربیتی. روانشناسی، مشاوره و آموزش در ایران، تهران، انجمن توسعه و ترویج علوم و فنون بنیادین.

مهرانی، ساسان و غواصی کناری، محمد. (۱۴۰۳). مروری جامع بر ادبیات کیفیت حسابرسی داخلی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۳(۴۹)، ۲۵۱-۲۷۴.

- Alawattage, C., Wickramasinghe, D., Tsamenyi, M. and Uddin, S. (2017). Doing critical management accounting research in emerging economies. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10(2), 177-188.
- Anonymous, (2014). Critical thinking. Dictionary.com's 21st century lexicon. Available at: <http://dictionary.reference.com/browse/critical+thinking>.
- Bratten, B., Jennings, R. and Schwab, C. M. (2016). The accuracy of disclosures for complex estimates: Evidence from reported stock option fair values. *Accounting, Organizations and Society*, 52, 32e49
- Bucaro, A.C. (2019). Enhancing auditors' critical thinking in audits of complex estimates. *Accounting, Organizations and Society*, 73, 35-49.
- Burt, I. and Libby, T. (2021). Organizational identity, professional identity salience and internal auditors' assessments of the severity of internal control concerns. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 36 No. 4, pp. 513-534.
- ÇAKALI, K.R. and BALOĞLU, G. (2023). Does Internal Audit Quality Make Difference on Financial Performance?. *Denetim*, Issue: 27, 103 - 118
- Chen, Y.H., Wang, K. J., and Liu, S.H. (2023). How Personality Traits and Professional Skepticism Affect Auditor Quality? A Quantitative Model. *Sustainability*, 15(2), 1547.
- Cooper, D. J. (2014). On intellectual roots of critical accounting: A personal appreciation of Tony Lowe (1928–2014). *Critical Perspectives on Accounting*, 25 (4/5), 287– 292.
- Dickins, D. and Reid, J. (2022). Integrating a foundation for the development of critical thinking skills into an introductory accounting class. *Accounting Education*, <https://doi.org/10.1080/09639284.2022.2063025>.
- Facione, P. and Facione, N. (1996). *The Professional Judgment Rating Form: Novice/Intern Level*. Millbrae, CA: California Academic Press.
- Griffith, E.E., Hammersley, J.S., and Kadous, K. (2015). Audits of complex estimates as verification of management numbers: How institutional pressures shape practice. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 833e863.
- Griffith, E.E., Hammersley, J.S., Kadous, K. and Young, D.R. (2015). Auditor mindsets and audits of complex estimates. *Journal of Accounting Research*, 53(1), 1e31.
- Gul, R., Cassum, S., Ahmad, A., Khan, S., Saeed, T and Parpio, Y. (2010). Enhancement of critical thinking in curriculum design and delivery: A randomized controlled trial for educators. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 2(2), 3219-3225.
- Haslam, J. and and Sikka, P. (2016). *Pioneers of Critical Accounting: A Celebration of the Life of Tony Lowe*. 1th Ed, New York: Palgrave Macmillan.
- Knechel, W. R., Krishnan, G.V., Pevzner, M., Shefchik, L.B., and Velury, U.K. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 385e421.
- Lovely, N., Stephanie, P. and Jeffery, W. (2018). *Critical Thinking, Decision Making and Mindfulness*, Nova Southeastern University.
- Payne, D., Corey, C., Raiborn, C. and Zingoni, M. (2020). An applied code of ethics model for decision-making in the accounting profession. *Management Research Review*, 43(9), pp. 1117-1134.
- Salem, R., Usman, M. and Ezeani, E. (2021). Loan Loss Provisions and Audit Quality: Evidence from MENA Islamic and Conventional Banks. *Quarterly Review of Economics and Finance*. doi: <https://doi.org/10.1016/j.qref.2020.07.002>.
- Samagaio, A., Morais Francisco, P., & Felício, T. (2024). The relationship between soft skills, stress and reduced audit quality practices. *Review of Accounting and Finance*, 23(3), 353-374.
- Stapleton, P. (2011). A survey of attitudes towards critical thinking among Hong Kong secondary school teachers: Implications for policy change. *Thinking Skills and Creativity*, 6(1), 14–23.

Investigating the improvement of auditing quality using critical thinking based on causal, intervening and contextual conditions

Mohammad Ali Abi

Department of Accounting, Khoramshahr International Branch, Islamic Azad University, Khoramshahr, Iran.
mohamadaliabi@gmail.com

Abdol Karim Moghadam

Department of Accounting, Garmsar Branch, Payam Noor University, Garmsar, Iran (corresponding author).
A_moghad@pnu.ac.ir

Mohammad Amin Kohbar

Department of Economics, Khorramshahr University of Marine Sciences and Technologies, Khorramshahr, Iran
aminkuhbor@yahoo.com

Abstract

This research was carried out with the aim of improving audit quality using critical thinking based on causal, intervening and contextual conditions. This research is based on practical purpose. From the point of view of approach and nature, it is among correlational researches. In terms of the method of collecting information, it is a type of survey research. The statistical population of this research included all auditors in audit institutions. The sample size was determined based on Cochran's formula of 384 people. The probability sampling method was used to distribute the questionnaires. Structural equation modeling and AMOS24 software were used to analyze the questionnaires. The analysis of the information collected from the research questionnaires at the 95% confidence level showed that the causal conditions have a positive and significant effect on improving the audit quality using critical thinking. Intervening conditions have a positive and significant effect on improving audit quality using critical thinking. Background conditions have a positive and significant effect on the improvement of audit quality using critical thinking.

Keywords: critical thinking, causal conditions, intervening conditions, contextual conditions, audit quality.

