



## بررسی تأثیر تفکر تحلیلی حسابرس بر ارتقای کیفیت حسابرسی

نبی زنده دل\*، علی اکبر فرزین فر\*\*، حسن قدرتی\*\*\*، حسین جباری\*\*\*\*، مهدی صفری گراپلی\*\*\*\*\*

### چکیده

شناخت تحلیلی حسابرسان به عنوان یکی از مهم‌ترین مصادیق حرفه حسابرسی تلقی می‌شود که امکان تقویت قضاوت حرفه‌ای را ممکن می‌سازد. شناخت تحلیلی در واقع الگوهای مشخص از سبک‌های تفکر حسابرسان است که در مواجهه با موقعیت‌ها و عملکردهای صاحبکاران مختلف تلاش می‌نمایند تا با استطاعت از آن بررسی جامع‌تری را به کار گیرند. هدف این مطالعه بررسی تأثیر تفکر تحلیلی حسابرس بر ارتقای کیفیت حسابرسی می‌باشد. این مطالعه به لحاظ روش‌شناسی توسعه‌ای، اکتشافی و ترکیبی محسوب می‌شود که برای بخش کیفی از ابزار مصاحبه با اتکاء به فرآیند پیاده‌سازی گردند تئوری استفاده شده است و در بخش کمی، فرضیه پژوهش با ابزار پرسشنامه و با استفاده از معادلات ساختاری مورد آزمون قرار گرفت. در بخش کیفی ۱۲ نفر از خبرگان دانشگاهی برای مشارکت در تحلیل نظریه داده بنیاد حضور داشتند و در بخش کمی نیز ۴۰۲ نفر حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی مشارکت نمودند. نتایج مطالعه در بخش کیفی از مجموع ۲۶۱ کد باز، حکایت از وجود ۳ مقوله، ۶ مولفه و ۳۳ مضمون مفهومی در قالب یک مدل شش ضلعی دارد. نتیجه در بخش کمی نیز نشان داد، تفکر تحلیلی حسابرس تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد. نتیجه

\* دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران.

\*\* استادیار گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران

\*\*\* استادیار گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران

\*\*\*\* استادیار گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران

\*\*\*\*\* دانشیار گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران

نویسنده مسئول: علی اکبر فرزین فر

farzinfar.477@gmail.com

DOI: 10.22034/arfr.2025.217685

مطالعه گویای این موضوع است که، وجود تفکر در حساب‌رسان به عنوان یک سازوکار ارزیابی شناختی/ادراکی در حرفه حسابرسی به دلیل ارتقای ظرفیت‌های توانمندی تحلیلی حساب‌رسان، می‌تواند به کیفیت گزارش حسابرسی در زمان اظهارنظر و قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسی کمک نماید.

## واژه‌های کلیدی: تفکر تحلیلی، کیفیت حسابرسی، ارزیابی شناختی ادراکی

### مقدمه

یکی از ویژگی‌های اساسی انسان‌ها در هر حرفه‌ای، آگاهی از رفتار خود و برخورداری از نیروی تفکر است. به عبارت دیگر، انسان می‌تواند از رفتار خود آگاه باشد و در برخورد با مسائل و امور مختلف از نیروی تفکر خود استفاده کند (پور سمیعی و همکاران، ۱۴۰۰). تفکر تحلیلی به عنوان یک مهارت اساسی و مورد نیاز برای ایجاد استدلال نظری در تصمیم‌گیری ضروری است. این مهارت به عنوان توانایی افراد، عاملی برای شناخت ماهیت مسئله‌ی مورد تصمیم‌گیری می‌گردد که می‌تواند از طریق تطبیق واقعیت‌ها با شواهد، به اتخاذ تصمیمی منطقی کمک نماید (گیرالدو اسپینا و کئووارا سانچز، ۲۰۲۲). این سطح از تفکر مستلزم آن است که افراد معیارهای خود را برای تجزیه و تحلیل و ارزیابی اندیشه‌های خودشان، گسترش دهند و به صورت عادی از آن معیارها و استانداردها برای گسترش کیفیت تصمیم‌ها استفاده نمایند (وشنی و همکاران، ۱۳۹۸). اگرچه وجود تفکر تحلیلی در هر حرفه‌ای به پویایی و رشد آن حرفه در جهت ایجاد مسئولیت و تعهد بیشتر به متصدی آن منجر خواهد شد، اما وجود آن در حرفه حسابرسی از اهمیت بیشتری برخوردار می‌باشد، زیرا با روشن نمودن زوایای مختلف حوزه‌ی مورد تصمیم در حسابرسی، به ایجاد شفافیت‌های بیشتر و استدلال‌ها در تصمیم‌گیری ذینفعان کمک می‌نماید (پلوملی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵). تفکر تحلیلی به عنوان زیرمجموعه‌ی تفکر انتقادی (یانگ و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۲) در طی چندسال گذشته، به عنوان یک دستاورد تجربی و عملکردی برآمده از دانش رفتاری در حرفه حسابرسی نگرینگ می‌شود که می‌تواند به نیازها و انتظارات استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی کمک بیشتری نماید (وو و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۲۰).

در این شیوه‌ی تفکر به دلیل ترکیب ادراک با قدرت استدلال شهودی و عقلایی،

حسابرسان از ظرفیت‌های بیشتری در ارزیابی مستندات و شواهد ارائه شده‌ی صاحبکاران برخوردار خواهند بود، چراکه با تحریک فعالیت‌های محاسباتی ذهنی و ادراکی، حسابرسان از شناخت منسجم‌تری نسبت به واقعیت‌های عملکردی صاحبکاران برخوردار خواهند بود. به عبارت دیگر حسابرس براساس تفکر تحلیلی قدرت تأمل و استدلال در حل مسائل، تحمل فشار و استرس، یکپارچگی اطلاعات از طریق زنجیره‌ی پرسش و پاسخ و ردیابی حساب‌ها تا کشف واقعیت‌ها را بدست می‌آورد و از این طریق تردید حرفه‌ای به حسابرسان کمک می‌کند در قضاوت‌های خود به مستندات و شواهد موجود ارجاع نمایند و براساس آن گزارش با کیفیت‌تری را در اختیار ذینفعان قرار دهند. فلورس و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۰) در تشریح این سطح از تفکر، به توانمندی‌های مهارتی حسابرسان در حوزه تخصصی و ارتباطی اشاره می‌نماید و از آن به عنوان یک ضرورت در مرحله‌ی تصمیم‌گیری و قبل از قضاوت حرفه‌ای یاد می‌کند.

باتوجه به ماهیت اهمیت این مفهوم در حرفه حسابرسی، در بیان ضرورت انجام این پژوهش اولاً باید اذعان شود، کمتر پژوهشی در گذشته نسبت به طراحی مدل تفکر تحلیلی حسابرسان به عنوان یک پارادایم رفتاری مشخص در تصمیم‌گیری و قضاوت‌های حرفه‌ای اقدام نموده است و انجام این پژوهش می‌تواند به پر نمودن شکاف ادبیات نظری در حوزه تفکر تحلیلی در حسابرسان منجر شود. ثانیاً به لحاظ استاندارد همانطور که بیان گردید، به دلیل ساختارهای ذهنی و درونی استدلال‌های تحلیلی در حسابرسان، عملاً استانداردها نمی‌توانند نقش پر رنگی در ایجاد الزام به تحلیل فکر کردن داشته باشند و انجام چنین پژوهشی به ارائه‌ی راهکارهای آموزشی و فرهنگی در بین حسابرسان کمک می‌نماید.

در وهله دوم در رابطه با نوآوری انجام این پژوهش باید بیان نمود، براساس تحلیل نظری داده بنیاد ایجاد یک چارچوب نظری یکپارچه می‌تواند در پیوند بین ادبیات نظری با واقعیت‌های عملکردی حسابرسان موثر باشد و زمینه برای پویایی ادراک فردی در تقویت قضاوت‌های حرفه‌ای را ایجاد نماید. چراکه عدم واکاوی در این موضوع باعث گردیده است تا غالباً حسابرسان برمبنای رویکردهای ذهنی و پیش فرض‌های تجربی قبلی خود اقدام به اظهارنظر در رابطه با عملکردهای صاحبکاران نمایند و این امر می‌تواند به طور فزاینده‌ای، کیفیت گزارشگری مالی را در معرض خطر قرار دهد، با درک این موضوع، این پژوهش در تلاش است تا رویه‌های تفکر تحلیلی در حرفه حسابرسی را تقویت نماید.

باید توجه داشت، اتکاء بیش از حد حسابرسان به فرآیندهای تجربی قبل، بخشی از ویژگی‌های ساختاری از چارچوب حسابرسی با عقلانیت محدود مورد تاکید سایمون<sup>۶</sup> (۱۹۷۲) می‌باشد، رویکردی که کوتاه‌ترین مسیر و رضایت‌بخش‌ترین رویکرد را در تصمیم‌گیری انتخاب می‌کند و وجود شواهد و مستندات صرفاً فرآیند تسهیلی برای اظهارنظر می‌باشد و کمتر از بینش و قدرت استدلالی در این رابطه استفاده می‌شود. اما زمانیکه تفکر تحلیلی در بررسی‌های حسابرسی با تخصص حسابرس تلفیق گردد، شواهد و مستندات برحسب استدلال و منطق ذهن آگاهی حسابرسان مورد ارزیابی قرار می‌گیرد و در کنار تصمیم‌گیری و قضاوت برای عملکردهای مالی صاحبکاران، فلسفه‌های حرفه‌ای به منظور توسعه شفافیت‌ها را توسعه می‌بخشد. براین مبنا و براساس تجزیه و تحلیل خطاهای خاصی که حسابرسان ممکن است در ارائه‌ی گزارش حسابرسی مرتکب شوند، نیاز دارند تا با گستردگی بیشتری سبک تفکر تحلیلی را دنبال نمایند و اطلاعات مربوط به شرکت‌ها را از منابع متنوع و گوناگونی بدست آورند تا بتوانند از این طریق کیفیت حسابرسی را برای آن دسته از حساب‌های با اهمیت بهبود دهند. لذا این پژوهش باور دارد، تفکر تحلیلی به عنوان یک مبنای استدلال در تصمیم‌گیری قبل از قضاوت‌های حرفه‌ای، می‌تواند ظرفیت‌های حسابرسی را براساس تمیز دادن مستندات و شواهد واقعی از دستکاری شده، توسعه بخشند و به بهبود توانایی در شناسایی و ترکیب اطلاعات متناقض از واقعیت‌های عملکردی صاحبکاران، به کیفیت حسابرسی کمک نمایند.

## مبانی نظری و تدوین فرضیه

### تفکر تحلیلی در حسابرسی

استانداردهای بین‌المللی حسابرسی همچون (ISA 240, 2004) و (ISA 315, 2004) بحث درباره تفکر در حسابرسی را براساس کارکردهای تیمی در این حرفه مورد بررسی قرار داده‌اند و به این مسئله می‌پردازند که کارکردهای اشتراکی از منظر ذهنی و تیمی چگونه می‌تواند درباره احتمال یا قابلیت مغایرت‌های مالی ناشی از تقلب، از اثربخشی بالاتری برخوردار باشد (کلی و لاریس<sup>۷</sup>، ۲۰۲۳). در این استانداردها آمده است که حسابرسان و شرکای حسابرسی در بررسی‌های مالی و وجود مغایرت‌های احتمالی در صورت‌های مالی صاحبکاران می‌بایست براساس تفکر گروهی اقدام به تصمیم‌گیری

نمایند (تان و تان<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸). در استاندارد شماره ۹۹ حسابرسی ایالات متحده (SAS No 99) با اشاره به طوفان فکری، موضوع تفکر در حسابرسی را با اهمیت تو صیف می‌نماید و بر لزوم تشکیل گروه‌هایی مبتنی بر تفکر برای شناخت بهتر ثقلب و تصمیم‌گیری‌های حسابرسی در این خصوص تأکید شده است. در واقع گروه‌های تفکری با ترکیب دانش، تخصص و تجربه، تصمیم‌هایی را اتخاذ می‌کند که بر تقویت شفافیت صورت‌های مالی می‌افزاید (مورنو و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷). اما مفهوم گروه‌های تفکری، یک مبحث نظری و شناختی نسبت به محتوای افکار گروه‌های حسابرسان می‌باشد.

اینکه چطور مجموعه‌ای از افکار حسابرسان یک نوع قضاوت یا تصمیم درباره صورت‌های مالی را شکل می‌دهند (بریوستر و بارکو<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰). معمولاً افکار حسابرسان به دلایلی همچون نوع صنعت، عدم رقابت بازار، عدم حساسیت‌های اجتماعی نسبت به شرکت و ... چندان متفاوت نیستند، اما تعامل تفکر و گروه‌بندی آن ضمن شناخت بهتر الگوهای ذهنی آنان به بکارگیری آن در قضاوت و تصمیم‌گیری کمک می‌کند (ریچ و همکاران<sup>۱۱</sup>، ۱۹۹۷). به عنوان مثال اگر مشخصاً گروهی از حسابرسان صرفاً اعتقاد به شواهد و مستندات داشته باشند، بر این اساس می‌توان گفت، نوع تفکر آن‌ها تک‌بعدی و فارغ از هرگونه شهود و اشراق در تصمیم‌گیری است.

این گروه از حسابرسان احتمالاً چندان هم به تردید در حسابرسی اعتقادی ندارند و وجود مستندات را دلیلی برای تصمیم‌گیری و قضاوت خود قرار می‌دهند. در حالیکه ممکن است نوعی تفکر در گروه دیگری از حسابرسان واکاوی و کاوشگری ذهنی در عملکردهای صاحبکاران باشد و به صرف وجود مستندات ارائه شده توسط صاحبکاران اکتفا نمی‌کنند، بلکه از طریق بررسی‌ها و ردیابی حساب‌ها در نهایت از قوه شهودی خود نیز استفاده می‌نمایند (یتن و همکاران<sup>۱۲</sup>، ۱۹۸۲). درحالی‌که ممکن است شناخت کامل این الگوهای فکری حسابرسان در عمل ممکن نباشد، اما تفکیک این نوع از تفکرات مشابه بین حسابرسان می‌تواند در آموزش‌های حسابرسی مورد توجه قرار گیرد، چرا که ذهنیت بیدارتری از حسابرسی به حسابرسان ارائه می‌دهد و باعث می‌گردد تا سمت و سوی بررسی‌ها مشخص‌تر باشد.

### کیفیت گزارش حسابرسی

کیفیت حسابرسی ماحصل به وجود آمدن مجموعه ارزش‌هایی است که از بستر اجتماعی بر

آمده است و به برآورده ساختن نیازهای اطلاعاتی ذینفعان جهت بهبود تصمیم‌گیری در بازار سرمایه کمک نموده است (پرواره و همکاران، ۱۴۰۲). اما الزاماً کیفیت حسابرسی همانطور که از عنوانش پیداست، قابلیت کمی شدن ندارد و به دلیل وجود معیارهای مشخص شده و پنهان، به طور ذاتی کارکردهای آن ذاتاً قابل مشاهده نمی‌شود و معیار کمی برای ارزیابی آن وجود ندارد (صالح عالی و همکاران<sup>۱۳</sup>، ۲۰۲۳). از طرف دیگر درک کیفیت حسابرسی تا اندازه‌ی زیادی به رویکردهای استفاده‌کنندگان از اطلاعات؛ توانمندی‌های حساب‌برسان و هم‌تایان آن‌ها، تدوین‌کنندگان استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای وابسته می‌باشد. لذا ماگری و مارچینی<sup>۱۴</sup> (۲۰۲۳) در قالب شکل (۱) اقدام به ماهیت کیفیت حسابرسی پرداخته است.

شکل ۱: ماهیت شکل دهنده کیفیت حسابرسی (منبع: ماگری و مارچینی، ۲۰۲۳)



در واقع هر یک از این گروه‌ها بنا به رویکردی که دارند می‌توانند به نحوی اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی کمک نمایند و این امکان را ایجاد کنند تا درک مشخص‌تری از اثربخشی آن در ذینفعان ایجاد گردد. لذا هر یک از گروه‌های مؤثر به تفکیک تشریح می‌شوند:

**رویکرد استفاده‌کنندگان:** استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی و گزارشگری تحت تأثیر کیفیت حسابرسی، با اطمینان بالاتری اقدام به سرمایه‌گذاری می‌نمایند و این موضوع باعث می‌شود تا سطح سرمایه‌گذاری‌ها در بازار سرمایه تقویت شود (أرزالین و آخمتزانو<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۹).

**رویکرد حساب‌برسان:** حساب‌برسان به واسطه‌ی ارزش‌هایی که در حرفه تعریف شده است، با انجام تمام و کمال فرآیندهای ارزیابی عملکرد صاحبکاران به دنبال این مسئله می‌باشند که نیازهای اطلاعاتی ذینفعان را برآورده نمایند. لذا درک چنین مسئله‌ی در حرفه‌ی حسابرسی می‌تواند مبنایی در تفسیر کیفیت حسابرسی تلقی شود که بازار سرمایه را به سمت بهبود

بالاتر هدایت می‌کند (بردبری و کیم<sup>۱۶</sup>، ۲۰۲۳).

رویکرد مؤسسات حسابرسی: مؤسسات حسابرسی به دلیل اینکه در فضایی کاملاً رقابتی در حال فعالیت می‌باشند، معمولاً تحت تأثیر سهم بیشتر بازار، به دنبال افزایش سطح ارزش‌های اطلاعاتی بیشتر برای سرمایه‌گذاران می‌باشند تا از این طریق ضمن کاهش بار حقوقی و ریسک‌های اطلاعاتی، از مزیت رقابتی بالاتری برخوردار باشند (لی و مور<sup>۱۷</sup>، ۲۰۲۳).

رویکرد تدوین‌کنندگان: تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی همواره با ارزیابی نیازهای اطلاعاتی و شکاف‌های عملکردی استانداردها مبنی بر بروز تقلب یا تحریف ارائه‌ی اطلاعات از جانب صاحبکاران، به دنبال این موضوع هستند تا در بازه‌های زمانی کوتاه مدت تری با ارزیابی استانداردهای گذشته نسبت به اصلاح نقاط ضعف آن اقدام نمایند تا از این طریق مبنای قابل اعتمادی در تصمیم‌گیری‌های مالی ذینفعان برای ارجاع به آن محسوب شوند (بالبوئلا و الفار<sup>۱۸</sup>، ۲۰۲۳).

لذا همانطور که دی آنجلو<sup>۱۹</sup> (۱۹۸۱) به عنوان مبنای اصلی تعریف کیفیت حسابرسی اشاره نموده است، کیفیت حسابرسی یک رویکرد چند بعدی فراگیر است که می‌تواند از تحریف اطلاعات توسط شرکت‌ها جلوگیری نماید و به ایجاد ارزش‌های فراگیر اجتماعی در بازارهای مالی منتج گردد. همچنین اداره پاسخگویی دولت آمریکا (۲۰۰۳) کیفیت حسابرسی را مطابق با استانداردهای پذیرفته شده عمومی حسابرسی، نوعی اطمینان معقول پذیرفته شده‌ی حسابداری تعریف می‌کند که به مبنایی برای جلوگیری از تحریف‌های اطلاعاتی با اهمیت می‌تواند منجر گردد (معبودی و همکاران، ۱۴۰۱). از طرف دیگر آلامری و همکاران<sup>۲۰</sup> (۲۰۲۳) از دیدگاه معکوس کیفیت حسابرسی را تعریف می‌کنند و اذعان می‌نمایند که کیفیت پایین حسابرسی می‌تواند روشن‌کننده‌ی جنبه‌های رفتاری منفی ذینفعان تلقی گردد. افزون بر این دیکنز و همکاران<sup>۲۱</sup> (۲۰۱۸) کیفیت حسابرسی را به عنوان عرضه و تقاضا تعریف می‌نمایند، چراکه از نظر عرضه، کیفیت حسابرسی می‌تواند، زمینه‌های تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران را گسترده‌تر نماید. ارجاع به بیانیه مفاهیم اساسی حسابرسی انجمن حسابرسان آمریکا نیز حکایت از تصدیق این موضوع دارد که کیفیت حسابرسی می‌تواند به عنوان توانایی حسابرسان در جهت انطباق کیفیت اطلاعات تهیه شده با اصول پذیرفته شده حسابرسی تلقی گردد. لذا همانطور که مشاهده می‌شود، الزاماً مبنای کمی مشخصی برای ارزیابی این مفهوم در فرآیندهای استاندارد‌گذاری و علمی تعریف نشده‌اند و این موضوع می‌بایست از طریق رویکردها و هنجارهای عملکردی این

حرفه مورد توجه قرار گیرد. اما آنچه که مشخص است، این است که اساساً کیفیت حسابرسی بالا به افزایش اعتماد به نفس سرمایه‌گذاران کمک می‌نماید و زمینه را برای ارتقاء بازارهای مالی کارآتر فراهم می‌نماید (آلارینی<sup>۲۲</sup>، ۲۰۱۹).

### تفکر تحلیلی حسابرس و کیفیت حسابرسی

شناخت تحلیلی حسابرسان به عنوان یکی از مهمترین مصادیق حرفه حسابرسی تلقی می‌شود که امکان تقویت قضاوت‌های حرفه‌ای را ممکن می‌سازد. شناخت تحلیلی در واقع الگوهای مشخص از سبک‌های تفکر حسابرسان است که در مواجهه با موقعیت‌ها و عملکردهای صاحبکاران مختلف تلاش می‌نماید تا با استطاعت از آن بررسی جامع‌تری را به کار گیرند (دوو و همکاران<sup>۲۳</sup>، ۲۰۲۳). اما مسئله‌ای که وجود دارد چرایی اهمیت شناخت الگوهای تحلیلی حسابرسان می‌باشد. در واقع همانطور که استانداردهای حسابرسی شماره ۵۶ بیان می‌نماید، الگوهای تحلیلی، فرآیندی از کارکردهای ذهنی تا آزمون‌های اطمینان حسابرسی را شامل می‌شود که هدف آن کاهش شکاف انتظارات می‌باشد. مروری بر پژوهش‌های گذشته در زمینه‌ی سبک‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسان نشان دهنده‌ی این موضوع است که با آغاز دهه ۱۹۷۰ ماهیت ارائه گزارش‌های حسابرسی براساس روش‌های تحلیلی حسابرسان انجام می‌گرفته که این موضوع به دلیل فاصله گرفتن حسابرسان از شیوه‌های کلاسیک در ارائه‌ی گزارش‌ها به ایجاد انقلابی در کیفیت حسابرسی منجر گردیده است (ناگیریکاندالوگی و همکاران<sup>۲۴</sup>، ۲۰۲۲). سبک‌های تحلیلی در حسابرسان طیفی از توانمندی‌های تخصصی تا ویژگی‌های روانشناختی فردی را در بر می‌گیرد، چراکه عدم تناسب ویژگی‌های درونی حسابرسان با دامنه‌ی کار حسابرسی می‌تواند کارکردهای تحلیلی آنان را در ارتقاء کیفیت حسابرسی تحت تأثیر قرار دهد (احمدیان و همکاران، ۱۳۹۹). اما کماکان غربالگری محتوایی پژوهش‌های انجام شده نشان می‌دهد، به دلیل فقدان یک چارچوب مشخص در تفکر تحلیلی حسابرسان، این موضوع به منظور ارتقاء کیفیت حسابرسی ابتر مانده است.

به عنوان مثال پژوهش‌هایی همچون اولسن و گولد<sup>۲۵</sup> (۲۰۱۸)؛ برازل و همکاران<sup>۲۶</sup> (۲۰۱۶)؛ کوهن و همکاران<sup>۲۷</sup> (۲۰۱۷) و گلور و پراویت<sup>۲۸</sup> (۲۰۱۴) در بررسی و شناخت عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان به عواملی همچون محیط کار حسابرسی؛ ویژگی‌های شخصی حسابرس؛ چگونگی شواهد حسابرسی؛ فرآیندهای پیچیده

تصمیم‌گیری و خصوصیات کیفی در تصمیم‌گیری؛ پرداخته‌اند. از طرف دیگر پژوهشگرانی همچون نادلر و کادئوس<sup>۲۹</sup> (۲۰۱۸)؛ بک‌آف و همکاران<sup>۳۰</sup> (۲۰۱۶) و پیتچو و<sup>۳۱</sup> (۲۰۱۴) بر نقش محیط‌های اخلاقی و فرهنگ کلان یک جامعه اشاره داشتند و آن را عامل مهمی در توسعه قضاوت‌های حرفه‌ای با کیفیت‌تر مطرح کردند. از طرف دیگر، واکاوی در استانداردهای مرتبط با قضاوت‌های حسابرسان نشان می‌دهد، مبنایی برای اعمال قضاوت حرفه‌ای وجود ندارد و استانداردهای حسابرسی به مرحله‌ی قبل از اتخاذ تصمیم‌های حسابرسان توجه چندانی نداشته‌اند، که احتمالاً به دلیل درونی بودن چنین ویژگی‌هایی، عملاً استانداردهای حسابرسی قادر به پوشش آن به عنوان بخشی از کارکردهای حرفه‌ای حسابرسان نخواهند بود. اگرچه مقررات حرفه‌ای، قضاوت خوب حسابرسان را قضاوتی تعریف می‌کند که عاری از هرگونه جانبداری؛ توجه یا ارتباطی با امور صاحبکار باشد (هیگازی و سالام<sup>۳۲</sup>، ۲۰۲۲) و حسابرسان را ملزم می‌نماید بی‌طرف عمل نمایند و براساس تردید حرفه‌ای یا ذهن کنجکاو و جستجوگر دست به قضاوت بزنند، اما احتمالاً این توصیه‌ها بدون شناخت فردی حسابرسان از توانمندی‌های ادراکی و تفکر تحلیلی، چندان در ارتقاء کیفیت حسابرسی کارساز نخواهد بود. باید توجه داشت، استانداردهای حرفه‌ای معمولاً در یک محدوده خاص، شرایط عمومی را در نظر می‌گیرند و بیشتر از آن نمی‌توانند بدلیل ویژگی‌های رفتاری و اخلاقی حسابرسان الزامات و استانداردهایی را در این خصوص مدون کنند (می‌لیدی<sup>۳۳</sup>، ۲۰۲۲). زیرا یک حسابرس بنا به فلسفه ذهنی تعریف شده به عنوان یک فرد حرفه‌ای در حسابرسی دارای ویژگی‌های متفاوت از سایرین می‌باشد و این موضوع باعث می‌گردد قضاوت‌های حسابرسان الزاماً رویه‌های خاص از قبل تعیین شده تبعیت ننماید. لذا با درک این چالش در حرفه حسابرسی و ارزش‌های مبتنی بر ارتقاء کیفیت حسابرسی، می‌توان نسبت به تدوین فرضیه پژوهش اقدام نمود.

**فرضیه پژوهش:** تفکر تحلیلی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت دارد.

### پیشینه

راشید و همکاران<sup>۳۴</sup> (۲۰۲۴) مطالعه‌ای با عنوان «دیدگاه حسابرسان از نظر شیوه تفکر تحلیلی در مورد تقلب مالی در پاکستان: ارزیابی جسارت و نیاز به مشروعیت» انجام دادند.

در این مطالعه که از نظر روش‌شناسی کیفی بودند، از طریق مصاحبه با ۵۰ حسابرس در پاکستان، تلاش گردید تا با جمع‌آوری دیدگاه‌ها در مورد ماهیت و شیوه‌ی شناخت تحلیلی حسابرسان در خصوص تقلب مالی فراگیر شرکت‌های پاکستانی، مدلی مبتنی بر جسارت و مشروعیت حرفه‌ی حسابرسی ایجاد گردد. مدل ارائه شده گویایی این موضوع است که کاهش جسارت‌های حرفه‌ای در حسابرسی از یک سو سبب ضمن اینکه کاهش شناخت تحلیلی حسابرسان را در بر داشته است در عین حال مشروعیت حرفه‌ای را تحت تأثیر قرار داده و باعث گسترش فراگیر تقلب‌های مالی از طریق ضد و بند صاحبکاران با حسابرسان گردیده است. استیس و همکاران<sup>۳۵</sup> (۲۰۲۳) پژوهشی تحت عنوان «بررسی تأثیر کیفیت حسابرس فردی بر نتایج حسابرسی: آزمون جعبه سیاه<sup>۳۶</sup> در کیفیت حسابرسی» انجام دادند. نتایج نشان داد، موسسات حسابرسی با کیفیت بالا، از یک سو احتمال کمتری برای تجدید ارائه صورت‌های مالی خواهد داشت و از سویی دیگر ارقام تعهدی اختیاری را کاهش می‌دهد و این موضوع می‌تواند تداوم فعالیت صاحبکاران را تقویت نماید. از طرف دیگر این پژوهش با تفکیک حسابرسان موسسات حسابرسی بر اساس عنوان شغلی به سطوح پایین؛ متوسط و بالا، بررسی نمود که حسابرسان با کیفیت بالاتر می‌تواند به ارتقاء جایگاه رقابتی موسسه حسابرسی کمک نمایند و باعث گردند تا کیفیت حسابرسی نیز تقویت شود. فننگ و همکاران<sup>۳۷</sup> (۲۰۲۲) پژوهشی تحت عنوان «مداخله نظارتی و کیفیت حسابرسی: شواهد جدید از تعلیق مؤسسه حسابرسی» انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد، افزایش حق الزحمه حسابرسی با بهبود کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری دارد. همچنین مشخص گردید، وجود اقدامات نظارت نهادی در خصوص جلوگیری از تخلف‌ها می‌تواند به کاهش هزینه‌های حسابرسی و بهبود کیفیت گزارش حسابرسی منجر گردد. ولف و همکاران<sup>۳۸</sup> (۲۰۱۹) پژوهشی تحت عنوان «شهود در مقابل تفکر تحلیلی و آزمون اختلال در حسابرسی» انجام دادند. نتایج نشان داد، حسابرسی مسن اما کم‌تجربه معمولاً از تفکر تحلیلی بیشتر بهره می‌برند، در حالیکه، حسابرسان جوان‌تر حتی با تجربه‌ی کمتر از ظرفیت‌های تفکر شهودی در قضاوت‌های حرفه‌ای خود بهره می‌برند. در نهایت مشخص گردید، حسابرسان دارای سن بالاتر و باتجربه‌تر نسبت به هردو گروه دیگر چه به لحاظ استدلال تحلیلی و چه به لحاظ استدلال شهودی، از قابلیت‌های بالاتری به لحاظ ساختار ذهن آگاهی و توانمندی‌های تجربی و تخصصی برخوردار هستند. امیری و همکاران (۱۴۰۲) مطالعه‌ای با عنوان

«برداشت از کیفیت حسابرسی و مقایسه آن با کیفیت واقعی حسابرسی» انجام دادند. نتایج بررسی حاکی از این است که ۴۲ شرکت مورد بررسی فاقد تعدیلات سنواتی بوده‌اند. در نتیجه صورت‌های مالی ۴۸ شرکت که دارای تعدیل سنواتی بوده، مورد اسناد کاوی قرار گرفته است. بختیاری و همکاران (۱۴۰۲) مطالعه‌ای با عنوان «فرآیند بررسی کنترل کیفیت کار در موسسات حسابرسی» انجام دادند. یافته‌های برخاسته از داده‌های پژوهش نشان می‌دهد عنایت به تجدیدنظر استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ (مدیریت کیفیت) و در نظر گرفتن الزامات و توجه بیشتر درباره بررسی کنترل کیفیت کار در آن استاندارد می‌توان استنباط نمود که استاندارد کنترل کیفیت به طور موثر توسط موسسات حسابرسی اجرا نمی‌شود.

مرور مطالعه‌های مشابه در خصوص موضوع نشان می‌دهد، هیچ پژوهشی در گذشته از طریق دسته‌بندی و تفکیک الگوهای تحلیلی در حرفه حسابرسی همسو با ماهیت پیاده‌سازی تحلیلی این مطالعه، انجام نشده است و به همین دلیل این مطالعه را می‌توان جزء نخستین پژوهش‌هایی دسته‌بندی می‌شود که برای اولین بار از طریق پژوهشی ترکیبی تلاش دارد تا از یک سو نسبت به ارائه یک مدل منسجم اقدام نماید و از سوی دیگر، تأثیر آن بر کارکردهای کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار دهد.

## روش‌شناسی

این پژوهش از نظر نتیجه، توسعه‌ای است و از نظر هدف اکتشافی/کاربردی است. زیرا مسیر حرکت این پژوهش از لحاظ اکتشافی به سمت ایجاد یک نظریه و مطالعه در یک محدوده کوچک ولی با عمق زیاد است که برای دستیابی به یک نظریه جامع در زمینه تفکر تحلیلی، از روش گردنند تئوری استفاده نموده است و روش اصلی آن مبتنی بر رویکرد «رهیافت ظاهرشونده»<sup>۳۹</sup> گلیرر<sup>۴۰</sup> (۱۹۹۲) می‌باشد. این پژوهش با استفاده از تکنیک تولید داده، تلاش نمود تا پیوند منسجمی بین ابعاد مدل در بخش کیفی با تدوین معیارهای سنجش در بخش کمی ایجاد نماید (چون تای و همکاران<sup>۴۱</sup>، ۲۰۱۹). در همین راستا، در پژوهش حاضر جهت گردآوری اطلاعات از رویکرد تلفیقی (روش کیفی و کمی) استفاده شده است. داده‌های تفکر تحلیلی به عنوان فرآیند بخش کیفی به کمک مصاحبه باز و نیمه ساختاریافته و داده‌های بخش کمی به

کمک پرسشنامه محقق ساخته (تفکر تحلیلی) و استاندارد (کیفیت حسابرسی) جمع‌آوری شد.

### گردآوری و تجزیه و تحلیل

براساس ماهیت روش‌شناسی پژوهش که از نوع داده‌های ترکیبی بود، جهت گردآوری داده‌ها در بخش تحلیل کیفی ابتدا از مصاحبه‌های عمیق و بدون ساختار (طرح مصاحبه به صورت باز) با زمان متوسط یک ساعت استفاده گردید. دلیل استفاده از مصاحبه‌های عمیق و بدون ساختار این بود که مفهوم تفکر تحلیلی حسابرس از انسجام مفهومی متناسبی به دلیل فقدان چارچوب نظری، برخوردار نبود و طی فرآیندهای مصاحبه تلاش گردید تا نسبت به ایجاد انسجام در محتوا و ماهیت مفهوم مورد بررسی در دانش حسابرسی اقدام شود. لذا با مشارکت خبرگانی که از دانش کافی در حوزه حسابرسی و الگوهای مؤثر ذهنی که می‌تواند کارکردهای حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهد، اقدام به انجام مصاحبه شد. پس از ظاهر شدن مضامین اولیه، برای تفکیک مولفه‌ها در قالب ایجاد مقوله‌های کلی، مصاحبه‌ها به صورت نیمه‌ساختاریافته و ساختاریافته ادامه یافت تا در انتها به شکل‌گیری نقطه‌ی اشباع نظری کمک نماید. در طول انجام مصاحبه، سوالات به طور مداوم مورد اعمال تعدیل‌های مقتضی براساس شرایط مصاحبه و اطلاعات مصاحبه‌شوندگان، قرار می‌گرفت تا مسیر مصاحبه از جریان اصلی ماهیت پدیده مورد بررسی خارج نشود. برخی از سوالات پُر تکرار در فرآیند مصاحبه به ترتیب زیر بود:

۱. چه ویژگی‌های ماهیت کارکردهای آگاهی ذهن در حسابرسان وجود دارد که به

شکل‌گیری شیوه‌ی تفکر حسابرسی کمک می‌کند؟

۲. چه ویژگی‌های الگوی تفکر حسابرسی می‌تواند از سرمنشاء شناخت تغذیه شود؟

۳. چه حوزه‌هایی از عینیت‌گرایی در حرفه حسابرسی وجود دارد که به شکل‌گیری

الگوهای تفکر حسابرسی کمک می‌کند؟

۴. چه حوزه‌هایی از تفکر انتقادی در حرفه حسابرسی به شکل‌گیری الگوهای تفکر

حسابرسی کمک می‌کند؟

۵. چه زمینه‌هایی از الگوی فکری عملگرایانه‌ی حسابرسی می‌تواند به قضاوت‌های حرفه‌ای

حسابرسان کمک نماید؟

۶. چه زمینه‌های از الگوی تردیدگرایی در حسابرسی می‌تواند به قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان کمک نماید؟

۷. جنبه‌های متفاوت شهودی با رویکردهای استنباطی در تفکر حسابرسی را تشریح نمایید؟

۸. چه جنبه‌های اثرگذاری از معرفت‌شناسی وجود دارد که در شکل‌گیری الگوی تفکر حسابرسی مؤثر است؟

یکی از مهم‌ترین بخش‌های تحلیل داده بنیاد، اتمام مصاحبه‌ها می‌باشد، که رسیدن به نقطه اشباع به عنوان یک فرآیند و راهبرد در این تحلیل بسیار حائز اهمیت بود. پژوهشگران پس از هر مصاحبه، شروع به کدگذاری باز و تا حدی کدگذاری انتخابی می‌نمودند تا مفاهیم هم‌معنا مشخص گردد و بر این اساس در هر مرحله کدهای ایجادشده از مرحله‌ی کدگذاری انتخابی باهم مورد مقایسه قرار می‌گرفتند. لذا با تلفیق روش‌های گردآوری داده به شکل مصاحبه‌های بدون ساختار و نیمه ساختار یافته، تلاش می‌شد تا یادداشت‌برداری نظری در حین مصاحبه و سریعاً پس از اتمام مصاحبه صورت گیرد تا مضامین قابل استنادتری به دلیل آمادگی ذهنی مصاحبه‌کنندگان از جلسه برگزار شده، بدست آید و از سوگیری‌های احتمالی در کدگذاری جلوگیری شود. لذا با تمرکز بر این فرآیند، روند انجام مصاحبه‌ها از مصاحبه اول تا مصاحبه هفتم تقریباً ابعاد چارچوب نظری مشخص شد و از مصاحبه هشتم تا مصاحبه دوازدهم، پژوهشگران برای مطمئن شدن از رسیدن به نقطه اشباع، مصاحبه‌ها را ادامه دادند.

مشارکت‌کنندگان پژوهش در بخش کمی، شامل حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی بودند. لذا براساس فقدان آمار رسمی از تعداد دقیق مشارکت‌کنندگان در این بخش، برای تعیین حجم نمونه، از فرمول کوکران در جوامع نامحدود استفاده شد. تعداد تقریبی حجم نمونه برابر با ۳۸۴ نفر می‌تواند باشد که بسته به سطح مشارکت اعضای جامعه هدف بخش کمی، این نسبت می‌تواند تغییر کند. لذا با توجه به رعایت نسبت ۱۰ درصد در نرخ بازگشت پرسشنامه، تعداد ۴۶۰ پرسشنامه توزیع شد که از این تعداد ۴۰۲ پرسشنامه پاسخ داده شد و برای آزمون فرضیه مورد استفاده قرار گرفت. براساس فرآیند توزیع پرسشنامه، نرخ بازگشت توزیع پرسشنامه‌های به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

جدول ۱: توزیع و نرخ بازگشت پرسشنامه‌ها

معیارهای محاسبه	تفسیر
حداقل نمونه آماری	$n = 384$
پرسشنامه توزیع شده	$DQ = 460$
پرسشنامه دریافت شده	$RQ = 415$
پرسشنامه قابل تجزیه و تحلیل	$AQ = 402$
نرخ بازگشت (درصد)	$RR = 415/460 = 90.21\%$
نرخ تحلیل	$AR = 402/460 = 87.39\%$

همانطور که مشاهده می‌شود، با توزیع ۴۶۰ پرسشنامه بین مشارکت‌کنندگان باهدف پوشش ۱۰٪ نرخ بازگشت، تعداد ۴۱۵ پرسشنامه برگشت داشت که از این تعداد ۴۰۲ مورد قابل تحلیل بود که براین اساس عدد ۹۰/۲۱ درصد مبنای نرخ بازگشت پرسشنامه‌ها و عدد ۸۷/۳۹ درصد نیز مبنای قابل تحلیل بودن پرسشنامه‌ها است که براساس پژوهش نایلز<sup>۴۲</sup>(۲۰۰۶) از حد تناسبی مناسبی برخوردار می‌باشد. در نهایت، به منظور بررسی تأثیر تفکر تحلیلی حسابرس بر کیفیت حسابرسی، فرضیه پژوهش ما براساس تحلیل حداقل مربعات جزئی (PLS) آزمون گردید.

#### اندازه‌گیری متغیرها

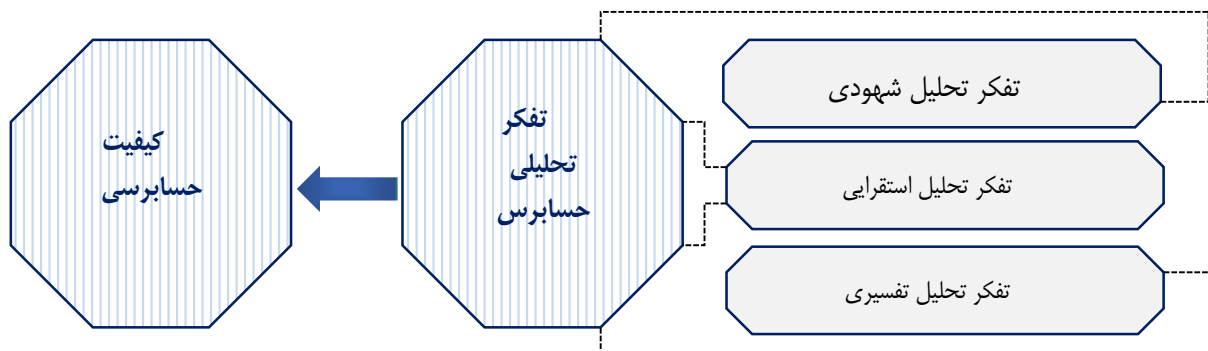
##### تفکر تحلیلی حسابرس

همانطور که پیش‌تر توضیح داده شد، به دلیل نبود پرسشنامه استاندارد برای سنجش تفکر تحلیلی حسابرسان، از تحلیل نظریه داده بنیاد با استفاده از رویکرد گلیزر(۱۹۹۲) بهره برده شد. طی سه مرحله کدگذاری باز؛ محوری و انتخابی، ۳ مقوله، ۶ مولفه و ۳۳ مضمون مفهومی ایجاد شدند. سپس، با بکارگیری تحلیل دلفی، تلاش شد تا پایایی معیارهای شناسایی شده صورت گیرد. براین اساس با تأیید محورهای اصلی و مقوله‌ها، در این مطالعه جهت سنجش متغیر تفکر تحلیلی حسابرسان، پرسشنامه‌ای با ۶ سوال متکی بر ۳ معیار به عنوان خرده مقیاس طراحی شد که هر معیار از دو سوال مبتنی بر مقیاس لیکرت ۵ گزینه‌ای مورد سنجش قرار می‌گرفت.

### کیفیت حسابرسی

در این مطالعه جهت سنجش متغیر کیفیت حسابرسی از پرسشنامه استاندارد بیکر و همکاران<sup>۴۳</sup> (۱۹۹۸) استفاده می‌شود. این پرسشنامه طی ده سوال بدون خرده مقیاس، در بازه ۵ گزینه‌ای؛ کاملاً موافقم (۵) تا کاملاً مخالفم (۱) نسبت به سنجش این متغیر اقدام می‌نماید. برخی از سوالاتی که در این پرسشنامه مطرح شده بود عبارتست از: «آیا در گزارش حسابرسی تعیین روش حسابرسی، می‌تواند به ادراک بهتر اهداف و دامنه گزارش حسابرسی کمک نماید؟»؛ «تاچه اندازه بررسی تمام مراحل کار حسابرسی توسط حسابرس ارشد، می‌تواند در بهبود کیفیت گزارش حسابرسی مؤثر باشد؟»؛ «آیا افشاء موارد خاص در گزارش حسابرسی به بهبود کیفیت گزارش حسابرسی کمک می‌نماید؟». این پرسشنامه از نظر روایی مورد تأیید متخصصان قرار گرفت و پایایی آن در پژوهش سلیمی و همکاران (۱۳۹۹) براساس ضریب آلفای کرونباخ برابر با ۰/۹۰ مورد تأیید قرار گرفت. لذا بر اساس تعاریف عملیاتی متغیرهای پژوهش، جهت انجام آزمون فرضیه پژوهش از چارچوب نظری زیر استفاده می‌شود.

شکل ۲: چارچوب آزمون فرضیه



### پایایی و روایی پرسشنامه‌ها

بر اساس عدم یکپارچگی نظری مرتبط با ماهیت تفکر تحلیلی حسابرسی، در این مطالعه از ابزار مصاحبه و فرآیند گرنند تئوری بهره برده می‌شود تا چارچوب نظری ارائه شود. لذا طبق ۴ معیار زیر نتیجه‌ی روایی ابعاد شناسایی شده‌ی تفکر تحلیلی به ترتیب زیر ارائه شده است:

- بازگشت اعتباری: جهت سنجش این معیار با ۴ نفر از مصاحبه‌شوندگان پس از اتمام

مصاحبه و تجزیه و تحلیل داده‌ها، در مورد مطابقت دیدگاه‌های شان با مصاحبه‌کنندگان، مکاتبه شد تا معیارهای شناسایی شده را از منظر اعتبار مجموع تناسب محتوایی با پدیده‌ی مورد بررسی مورد تطبیق قرار دهند. نتیجه نشان داد، در بیشتر کدهای مفهومی ایجاد شده، محققان این پژوهش توانسته بودند درک صحیحی از اظهارات مصاحبه‌شوندگان داشته باشند که این امر می‌تواند ناشی از تعامل مطلوب و درک نظری مصاحبه‌شوندگان و مصاحبه‌کننده درباره‌ی موضوع پژوهش تلقی گردد.

- **جستجو برای شواهد مغایر:** نتایج ناشی از این معیار اعتباری نشان داد، مطالعه از اعتبار لازم برخوردار است، چراکه از محققان دیگر خواسته شد تا فرآیندهای طی شده در این مطالعه را مورد بررسی قرار دهند.
- **توضیح شیوه یادداشت‌برداری و انجام پژوهش:** در این مرحله پروتکل و فرآیند انجام مصاحبه‌ها در اختیار ۴ نفر از مصاحبه‌شوندگان قرار گرفت تا تأیید نمایند، آیا نحوه تحلیل درست طی شده است یا خیر، که مرور یادداشت‌ها نشان داد، روند پژوهش و تحلیل کدها در مسیر درستی پیشرفته است.
- **تهیه گزارش مفصل نتایج:** برای حاصل شدن این معیار در پژوهش حاضر، مصاحبه‌ها ضبط و تایپ گردیده، فهرست مصاحبه‌شوندگان تهیه شده و کلیه فرآیند تحلیل داده‌ها تایپ و در رایانه و فلش مموری ذخیره شده است.

سپس به منظور تأیید پایایی معیارهای شناسایی شده مبنی بر امکان تعمیم آن به بستر مطالعه از تحلیل بارعاملی و درونی‌سازی معیارهای در تحلیل حداقل مربعات جزئی بهره برده شد، تا امکان سنجش آزمون فرضیه از طریق داده‌های پژوهشنامه مورد تأیید قرار گیرد.

### یافته‌ها

در این مطالعه براساس ماهیت تحلیل‌های مورد استفاده جهت جمع‌آوری داده‌ها، به تفکیک نسبت به ارائه‌ی یافته‌های پژوهش اقدام می‌شود. اما ابتدا لازم است تا اطلاعات جمعیت شناختی مطالعه ارائه گردد. لذا با توجه به تشریح فرآیند انتخاب نمونه، طبق جدول ۲ اطلاعات جمعیت شناختی به ترتیب زیر ارائه می‌شود.

جدول ۲: اطلاعات جمعیت شناختی پژوهش (منبع: یافته‌های پژوهش)

بخش کمی			بخش کیفی			متغیر
درصد	تعداد	معیارها	درصد	تعداد	معیارها	
۸۷٪/۱۰۶	۳۵۰	مرد	۵۸,۳۴٪	۷	زن	جنسیت
۱۲٪/۹۴	۵۲	زن	۴۱,۶۶٪	۵	مرد	
۱۰۰٪	۴۰۲	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۲	جمع	
۴٪/۹۷	۲۰	کمتر از ۴۰ سال	۵۰٪	۶	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	سن
۹۲٪/۱۰۳	۳۷۰	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۵۰٪	۶	بیشتر از ۵۰ سال	
۳٪	۱۲	بیشتر از ۵۰ سال				
۱۰۰٪	۴۰۲	جمع	۱۰۰٪	۱۲	جمع	
۹۴٪/۵۲	۳۸۰	کمتر از ۱۰ سال	۵۰٪	۶	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	سابقه کاری
۵٪/۴۸	۲۲	بیشتر از ۱۰ سال	۵۰٪	۶	۱۵ سال به بالا	
۱۰۰٪	۴۰۲	جمع	۱۰۰٪	۱۲	جمع	

در ادامه و با هدف تفکیک یافته‌های بخش کیفی از بخش کمی، اقدام به ارائه‌ی فرآیندهای تحلیلی می‌شود. در بخش کیفی، تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه به کمک فرایند کدگذاری سه مرحله‌ای گلیزر (۱۹۹۲) صورت گرفت که مشتمل بر سه مرحله کدگذاری باز؛ کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی نظریه‌پردازی داده‌بنیاد است. فرآیند کدگذاری از کدگذاری باز متن مصاحبه‌ها شروع شد. در مرحله کدگذاری باز و پس از پیاده‌سازی مصاحبه‌ها، داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها مورد بررسی و تحلیل قرار گرفت و برای داده‌های مشابه، کدهای مناسب اختصاص داده شد. تلاش شد که کدها به شکلی انتخاب و نام‌گذاری شوند که به بهترین وجه بیانگر سخنان مصاحبه‌شوندگان در طی مصاحبه باشند. کدهای حاصل از مصاحبه‌ها چند بار دسته‌بندی شدند. در نهایت، با توجه به تجزیه و تحلیل و کدگذاری مصاحبه‌های انجام شده، ۳ مقوله، ۶ مولفه و ۳۳ کد مفهومی از فرآیند تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها در مرحله کدگذاری باز به دست آمد. در جدول ۳ کدگذاری باز به همراه کدگذاری محوری ارائه شده است.

جدول ۳: ابعاد مدل تفکر تحلیلی حسابرس براساس مضامین؛ مولفه‌ها و مقوله‌ها (منبع: یافته‌های پژوهش)

کد گذاری تئوری	کد گذاری‌های اصلی	
	کد گذاری انتخابی	کد گذاری محوری
طبقه‌بندی اصلی	مقوله‌ها	مضامین مفهومی
		ادراک فلسفی از حرفه
		تحریک وجدان‌گرایی
		خردورزی عرفانی در حرفه
		تهذیب ادراک فردی
		پایبندی به ارزش‌های رفتاری
		اتکاء به الهامات درونی
		اتکاء تحلیلی شواهد اشراقی
		اتکاء تحلیلی دانش تخصصی
		اتکاء تحلیل ذهنی ارتباطات
		اتکاء تحلیلی به تجارب قبلی
		اتکاء مرجعیت اشتراک
		تمرکز بر آزمون اطمینان
		تمرکز بر جمع‌بندی شواهد
		تمرکز بر مصاحبه با مطلعین
		تمرکز بر جزئی‌نگری مراحل
		تمرکز روش‌های محاسباتی
		توسعه مهارت یادگیری
		توسعه مهارت بین‌الذهانی
		توسعه مهارت ساخت فرضیه
		توسعه مهارت کانون کنترل
		توسعه مهارت ذهنی
		توسعه مهارت‌های کیفی
		حفظ ثبات عاطفی
		شیوه تفکر تردیدگرایانه

الگوی تفکر تحلیلی شهودی

تفکر تحلیلی حسابرسان

الگوی تفکر تحلیلی استقرائی

شیوه تفکر انتقادی

۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰

حفظ کنترل فشارهای بیرونی	شیوه تفکر پراگماتیسم گرایانه
حفظ کنترل تعصب‌های ذهنی	
حفظ ثبات هیجانی	
حفظ کنترل سوگیری	
تفسیر لحن گزارش‌های مالی	
اظهار نظر حسابرسان قبلی	
ارتباط منطقی بین مستندات	
تفسیر عملکردهای گذشته	
تعهدات آتی شرکت	
تعدد پرونده‌های حقوقی	

بر اساس ابعاد ایجاد شده، چارچوب نظری تفکر تحلیلی حسابرس ایجاد گردید که در شکل ۳ ابعاد آن قابل مشاهده می‌باشد.

شکل ۳: چارچوب نظری تفکر تحلیلی حسابرس (منبع: یافته‌های پژوهش)



برای انجام تحلیل آماری داده‌های بخش کمی و بررسی تحقق مدل، از روش حداقل مربعات جزئی براساس معادلات ساختاری استفاده شده است براساس تحلیل حداقل مربعات جزئی، مدل ساختاری به بررسی روابط درونی میان متغیرها می‌پردازد، در حالی که مدل اندازه‌گیری، رابطه میان ابعاد و گویه‌ها را بررسی می‌کند. در برازش مدل‌های اندازه‌گیری از سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده شد. به منظور بررسی پایایی مدل اندازه‌گیری پژوهش، از ضرایب بارهای عاملی، ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده می‌گردد.

جدول ۴: ضرایب بارهای عاملی

بارعاملی	سوالات	اختصار	عامل	بارعاملی	سوالات	اختصار	عامل
۰/۷۴۵	IDT → AAT	IDT	الگوی تفکر تحلیل استقرائی	۰/۷۲۸	AQ1	AQ	کیفیت حسابرسی
۰/۹۲۳	IDT1			۰/۷۴۸	AQ2		
۰/۹۱۶	IDT2			۰/۶۴۲	AQ3		
			۰/۷۱۲	AQ4			
۰/۸۱۳	IIT → AAT	IIT	الگوی تفکر تحلیل تفسیری	۰/۷۶۹	AQ5		
۰/۸۹۵	IIT1			۰/۷۳۷	AQ6		
۰/۸۷۶	IIT2			۰/۷۴۸	AQ7		
۰/۶۶۰	INT → AAT	INT	الگوی تفکر تحلیل شهودی	۰/۶۳۶	AQ8		
۰/۸۳۳	INT1			۰/۷۱۴	AQ9		
۰/۸۶۷	INT2			۰/۷۶۸	AQ10		

مقدار ملاک برای مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی، ۰/۴ می‌باشد. مطابق با جدول (۴)، تمامی اعداد ضرایب بارهای عاملی سوالات از ۰/۴ بیشتر است که نشان از مناسب بودن این معیار دارد. مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در PLS، بعد از سنجش بارهای عاملی سوالات، نوبت به محاسبه و گزارش ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی می‌رسد، که نتایج آن در جدول ۵ آمده است.



جدول ۵: نتایج معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرهای پنهان

متغیرهای مکنون	اختصار	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha>0.7)	ضریب پایایی ترکیبی (CR>0.7)
تفکر تحلیلی حسابرسان	AAT	۰/۷۸۹	۰/۷۸۵
الگوی تفکر تحلیل شهودی	INT	۰/۸۱۹	۰/۸۳۹
الگوی تفکر تحلیل استقرائی	IDT	۰/۸۱۷	۰/۹۱۶
الگوی تفکر تحلیل تفسیری	IIT	۰/۷۲۶	۰/۸۷۹
کیفیت حسابرسان	AQ	۰/۸۹۸	۰/۹۱۵

باتوجه به این که مقدار مناسب برای آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی ۰/۷ است و مطابق با یافته‌های جدول فوق این معیارها در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده اند، لذا می‌توان مناسب بودن پایایی مدل‌های اندازه‌گیری پژوهش را تأیید نمود. معیار دوم از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، روایی همگرا است که به بررسی میزان همبستگی هر سازه با سؤالات (شاخص‌ها) خود می‌پردازد.

جدول ۶: نتایج روایی همگرای متغیرهای پنهان

متغیرهای مکنون	اختصار	میانگین واریانس استخراجی (AVE>0.5)
تفکر تحلیلی حسابرسان	AAT	۰/۵۵۱
الگوی تفکر تحلیل شهودی	INT	۰/۷۲۳
الگوی تفکر تحلیل استقرائی	IDT	۰/۸۴۵
الگوی تفکر تحلیل تفسیری	IIT	۰/۷۸۵
کیفیت حسابرسان	AQ	۰/۵۲۱

باتوجه به این که مقدار مناسب برای AVE، ۰/۵ است و مطابق با یافته‌های جدول (۶)، این معیار در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده، در نتیجه مناسب بودن

روایی همگرایی پژوهش تأیید می‌شود. روایی واگرا معیار سوم بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری می‌باشد. روایی واگرایی قابل قبول یک مدل بیانگر آن است که یک سازه در مدل، نسبت به سازه‌های دیگر تعامل بیشتری با شاخص‌هایش دارد. با توجه به جدول ۷، مقدار جذر میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان در پژوهش حاضر که در خانه‌های موجود در قطر اصلی ماتریس قرار گرفته‌اند، از مقدار همبستگی میان آن‌ها که در خانه‌های زیرین و راست قطر اصلی قرار دارند، بیشتر است.

جدول ۷: ماتریس فورنل و لارکر جهت بررسی روایی واگرا

متغیرهای مکنون	اختصار	AAT	INT	IDT	IIT	AQ
تفکر تحلیلی حسابرس	AAT	۰/۸۴۲				
الگوی تفکر تحلیل شهودی	INT	۰/۶۵۹	۰/۸۵۱			
الگوی تفکر تحلیل استقرائی	IDT	۰/۷۴۴	۰/۲۵۰	۰/۹۱۹		
الگوی تفکر تحلیل تفسیری	IIT	۰/۸۰۹	۰/۳۱۴	۰/۴۱۶	۰/۸۸۶	
کیفیت حسابرسی	AQ	۰/۷۲۱	۰/۲۶۲	۰/۲۶۲	۰/۵۴۰	۰/۷۲۱

با توجه به نتایج پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا مشاهده می‌شود که مدل‌های اندازه‌گیری مدل معادلات ساختاری پژوهش به نحوی مطلوب، توانایی اندازه‌گیری متغیرهای پنهان پژوهش را دارند. لذا، در ادامه برازش مدل ساختاری پژوهش بررسی می‌گردد. پس از سنجش روایی و پایایی مدل اندازه‌گیری، مدل ساختاری از طریق روابط بین متغیرهای مکنون ارزیابی شد. در پژوهش حاضر از دو معیار ضریب تعیین ( $R^2$ ) و ضریب قدرت پیش‌بینی ( $Q^2$ )، استفاده شده است.  $R^2$  معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد. مطابق با شکل (۵)، مقدار  $R^2$  برای سازه‌های درون‌زای پژوهش محاسبه شده است که می‌توان مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید نمود. در ضمن، به منظور بررسی قدرت پیش‌بینی الگو از معیاری با عنوان  $Q^2$  استفاده شد. با توجه به نتایج این معیار در جدول ۸ می‌توان نتیجه گرفت که مدل، قدرت پیش‌بینی «قوی» دارد.

جدول ۸: مقادیر ضریب تعیین ( $R^2$ ) و ضریب قدرت پیش‌بینی ( $Q^2$ )

متغیرهای پژوهش	اختصار	$Q^2$	$R^2$
----------------	--------	-------	-------

۰/۲۴۴	۰/۱۲۴	INT	الگوی تفکر تحلیل شهودی
۰/۵۵۴	۰/۴۵۷	IDT	الگوی تفکر تحلیل استقرائی
۰/۶۵۴	۰/۵۰۳	IIT	الگوی تفکر تحلیل تفسیری
۰/۴۳۴	۰/۳۰۰	AQ	کیفیت حسابرسی

پس از برازش بخش اندازه‌گیری و ساختاری مدل پژوهش حاضر، به منظور کنترل برازش کلی مدل از معیاری با عنوان GOF استفاده شد. که سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای آن معرفی شده است. این معیار از طریق رابطه (۲) محاسبه می‌گردد:

$$GOF = \sqrt{\overline{\text{Communalities}} \times R^2} \quad \text{رابطه (۲)}$$

$\overline{\text{Communalities}}$  از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای مکنون پژوهش و  $R^2$  میانگین مقادیر ضریب تعیین متغیرهای درون‌زای مدل است.

جدول ۹: میزان  $R^2$  و  $\overline{\text{Communalities}}$

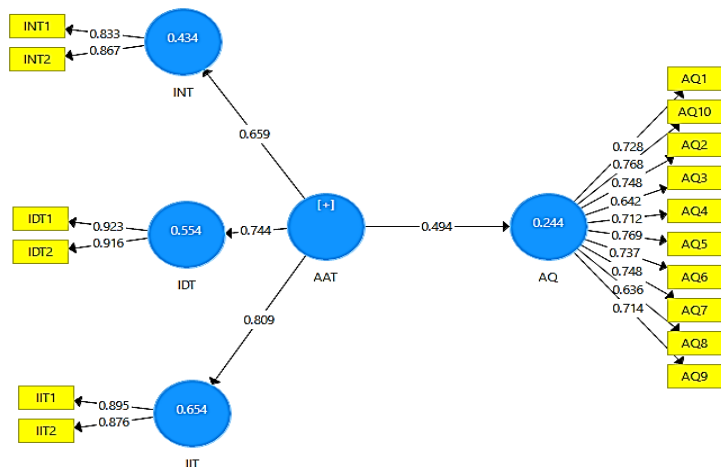
$R^2$	Communality	اختصار	متغیرهای مکنون
--	۰/۱۳۵	AAT	تفکر تحلیلی حسابرس
۰/۴۳۴	۰/۱۹۲	INT	الگوی تفکر تحلیل شهودی
۰/۵۵۴	۰/۴۵۵	IDT	الگوی تفکر تحلیل استقرائی
۰/۶۵۴	۰/۳۲۴	IIT	الگوی تفکر تحلیل تفسیری
۰/۲۴۴	۰/۴۱۶	AQ	کیفیت حسابرسی

جدول ۱۰: نتایج برازش مدل کلی

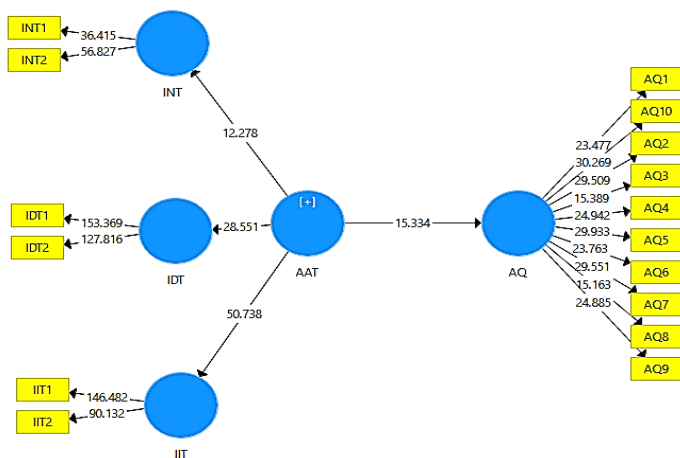
GOF	$\overline{R^2}$	$\overline{\text{Communality}}$
۰/۳۷	۰/۴۷	۰/۳۰

با توجه به مقدار بدست آمده برای GOF به میزان ۰/۳۷، برازش بسیار مناسب مدل کلی تأیید می‌شود. پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری و داشتن برازش مناسب مدل کلی و با توجه به شکل‌های ۴ و ۵ به بررسی نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود که نتایج آن در جدول ۱۱، ارائه شده است.

شکل ۴: مدل ساختاری فرضیه پژوهش همراه با ضرایب بارهای عاملی



شکل ۵: مدل ساختاری فرضیه پژوهش همراه با ضرایب معناداری



باتوجه به مدل ساختاری و ضرایب بار عاملی، در قالب جدول ۱۱ می‌توان نتیجه آزمون فرضیه پژوهش را مشاهده نمود:

جدول ۱۱: نتایج مربوط به آزمون فرضیه

نتیجه آزمون	معناداری (T-Value)	ضریب مسیر ( $\beta$ )	شرح
تأیید فرضیه	۱۵/۳۳	۰/۴۹	تفکر تحلیلی حسابرس بر ارتقاء کیفیت حسابرسی

			تأثیر مثبت و معناداری دارد.
--	--	--	-----------------------------

باتوجه به شکلهای ۴ و ۵، ضریب استاندارد شده (ضریب مسیر)، ابعاد تفکر تحلیلی حسابرس بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد، چراکه ضریب مسیر مثبت و برابر با ۰/۴۹ می‌باشد و آماره  $t$  نیز برابر با ۱۵/۳۳ می‌باشد، که باتوجه به اینکه بزرگتر از ۱/۹۶ است، در نتیجه فرضیه پژوهش تأیید می‌شود. تطبیق نتیجه آزمون فرضیه با پژوهش‌هایی اولسن و گولد<sup>۲۵</sup> (۲۰۱۸)؛ برازل و همکاران<sup>۲۶</sup> (۲۰۱۶)؛ کوهن و همکاران<sup>۲۷</sup> (۲۰۱۷) و گلور و پراویت<sup>۲۸</sup> (۲۰۱۴) نشان دهنده‌ی این موضوع است که عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان تحت تأثیر ویژگی‌هایی همچون همچون محیط کار حسابرسی؛ ویژگی‌های شخصی حسابرس و چگونگی شواهد حسابرسی از جمله فاکتورهایی است که می‌تواند سطح تفکر تحلیلی حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهد. همچنین ارجاع به پژوهش‌های نادلر و کادئوس<sup>۲۹</sup> (۲۰۱۸)؛ بک آف و همکاران<sup>۳۰</sup> (۲۰۱۶) و پیچووا<sup>۳۱</sup> (۲۰۱۴) حکایت از تأثیر محرک‌های اخلاقی و فرهنگ کلان جامعه بر شکل‌گیری تفکر تحلیلی دارد که در این مطالعه به دلیل تمرکز بر ارائه چارچوب نظری، این محرک‌ها عاملی برای توسعه تفکر تحلیلی تلقی می‌شوند. لذا نتایج کسب شده به لحاظ نظری از پشتوانه‌های تجربی مناسبی در بستر حرفه حسابرسی برخوردار می‌باشد.

## بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش طراحی مدل تفکر تحلیلی حسابرس و بررسی تأثیر آن بر ارتقاء کیفیت حسابرسی می‌باشد. نتیجه آزمون فرضیه نشان داد، تفکر تحلیلی حسابرس تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد. در تحلیل نتایج کسب شده می‌بایست بیان نمود، تفکر در حسابرسان به عنوان یک مکانیزم ارزیابی شناختی/ادراکی در حرفه حسابرسی قلمداد می‌شود که به دلیل ارتقاء ظرفیت‌های توانمندی تحلیلی حسابرسان، می‌تواند به کیفیت گزارش حسابرسی در زمان اظهار نظر و قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسی منجر گردد. معمولاً وجود چنین قابلیت فردی به ویژگی‌ها و سطح تناسب فردی حسابرسان با حرفه‌ی حسابرسی مرتبط است اما، وجود آن تحت انگیزه‌های فردی و کارکردهای تخصصی می‌تواند پیامدهای مثبتی در حرفه حسابرسی داشته باشد. به عنوان مثال وجود تفکر انتقادی در حسابرس، فرآیندهای تحلیلی این حرفه را به گونه‌ای توسعه می‌بخشد که حسابرس

بر اساس آن با اتکاء به این سطح از تفکر، در زمان اظهار نظر مکث بیشتری (تردید) بر روی شواهد ارائه شده و ارزیابی‌های صورت گرفته‌ی صاحبکاران می‌نماید. وجود چنین سطحی از قابلیت‌های شناختی و ادراکی حساب‌رسان، از این منظر نیز حائز اهمیت است که دنیای پیچیده‌ی حسابرسی به دلایل مختلفی با فرصت‌طلبی‌های صاحبکاران مواجه است که بکارگیری چنین قابلیت‌هایی توسط حساب‌رسان به شفافیت بیشتر عملکردهای مالی صاحبکاران کمک می‌کند. زیرا مسئله کیفیت حسابرسی به عنوان یکی از مهمترین انتظارات فراگیر ذینفعان از حرفه حسابرسی به خصوص در شرایط ناکارآمد بازار سرمایه‌ای همچون ایران تلقی می‌شود که فقدان مکانیزم‌های نهادی و ساختاری باعث شده تا بسیاری از صاحبکاران در افشاء اطلاعات، صداقت کافی را نداشته باشند و بسط کارکردهای تفکر تحلیلی در این زمینه می‌تواند به این مهم کمک نماید. لذا نتیجه کسب شده در این بخش با پژوهش‌های رضائی و همکاران (۱۴۰۱)؛ مومنی و پورزمانی (۱۴۰۱)؛ ساماگائو و فیلیسیو<sup>۴۴</sup> (۲۰۲۲) و ابدوچید و تان<sup>۴۵</sup> (۲۰۲۲) مطابقت دارد.

باتوجه به نتایج کسب شده و کارکرد مهم شیوه تفکر تحلیلی در حسابرسی، به سیاستگذاران و تدوین‌کنندگان آیین رفتار حرفه‌ای و آموزش‌های حسابرسی توصیه می‌شود تا به موضوع الگوی تفکر تحلیل در این عرصه به طور جدی‌تری توجه نمایند. به گونه‌ای که حساب‌رسان حتی با وجود افزایش سطح آگاهی و شناخت ایجاد شده، تحت تأثیر فشارهای بیرونی قرار نگیرند و با نظارت کامل بر فرآیندهای طی شده، نسبت به دقت در قضاوت حرفه‌ای خود از کیفیت بالاتری برخوردار باشند. همچنین به حساب‌رسان به عنوان اهرم اجرایی کارکردهای مصوب و استانداردهای حسابرسی توصیه می‌شود، تا نسبت به سرعت بخشیدن به فرآیندهای ادراکی از عینیت‌های بیرونی تا قدرت تصمیم‌گیری‌های ذهنی، از طریق توسعه توانمندی‌های شناختی و تخصصی اقدام نمایند تا در مواجهه به چالش‌ها و فشارهای شغلی، ظرفیت‌های اثرگذار خود را از دست ندهند. در نهایت نیز، به حساب‌رسان توصیه می‌شود تا در زمان انجام بررسی‌های حسابرسی سطح قابل توجه‌تری از کارکردهای تفکر و الگوهای ذهنی/تحلیلی را برای اظهار نظر و انجام عمل قضاوت حسابرسی به کار گیرند تا از این طریق بتوانند با آگاهی بیشتر از ماهیت فلسفه‌ی حرفه حسابرسی مبنی بر وجود مسئولیت‌های شغلی؛ حرفه‌ای و هنجاری اقدام به اتخاذ قضاوت‌های حسابرسی نمایند. عدم وجود ذهن آگاهی باعث می‌شود تا حساب‌رسان تحت

تأثیر محرک‌های بیرونی، استقلال و تردید حرفه‌شان کاهش یابد و این مسئله تضییع حقوق ذینفعان را به همراه داشته باشد.

این مطالعه همچون پژوهش‌های مشابه با ماهیت ترکیبی به لحاظ جمع‌آوری داده‌ها و پیاده‌سازی تحلیلی با محدودیت‌های مواجهه است. به طوریکه جمع‌آوری داده‌های متغیر تفکر تحلیلی حسابرس که از طریق مصاحبه با خبرگان انجام شده است، الزاماً ممکن است پوشش دهنده‌ی تمامی زوایای این مفهوم جهت ارزیابی نباشد، چراکه انجام مصاحبه با خبرگان و اتمام آن در نقطه اشباع تئوریک، صرفاً می‌تواند مجموع مفاهیم نظری را ایجاد کند که برای کاربردی نمودن آن نیاز باشد تا از شیوه‌های تحلیل پدیدارشناسی برای نزدیک نمودن به واقعیت‌ها بهره گرفته شود. لذا به منظور پوشش این محدودیت، پیشنهاد زیر برای پژوهش‌های آتی ارائه می‌شود:

#### ❖ طراحی الگوی تفکر تحلیلی حسابرسان براساس پدیدارشناسی

طبق این موضوع پیشنهادی، انجام مصاحبه با خبرگان در راستای پدیده‌ی تفکر تحلیلی حسابرسان با مجموعه‌ای تجربه‌گرایانی صورت می‌گیرد که نظرات آن‌ها می‌تواند به توسعه سطح کارکردهای حرفه‌ای و تجربی در این زمینه کمک نماید، در حالیکه اتکاء به روش نظریه داده بنیاد می‌تواند در ارائه‌ی چارچوب‌های محتوایی و نظری مؤثرتر عمل نماید.

#### یادداشت‌ها

1. Giraldo Ospina & Guevara Sánchez
2. Plumlee et al.
3. Yang et al.
4. Wu et al.
5. Flores et al.
6. Simon
7. Kelly and Larres
8. tan&tan
9. Moreno et al.
10. Brewster & Bucaro
11. Rich et al.
12. Yetton et al.
13. Saleh Aly et al.
14. Magri and Marchini
15. Orazalin and Akhmetzhanov
16. Bradbury and Kim
17. Le and Moore
18. Balboula and Elfar
19. DeAngelo
20. Alalamri et al.
21. Dickins et al.
22. Alareeni
23. Du et al.
24. Nagirikandalage et al.

- |                      |                        |
|----------------------|------------------------|
| 25. Olsen & Gold     | 26. Brazel et al.      |
| 27. Cohen et al.     | 28. Glover & Prawitt   |
| 29. Nolder & Kadous  | 30. Backof et al.      |
| 31. Peytcheva        | 32. Hegazy and Salama  |
| 33. Miladi           | 34. Rashid et al.      |
| 35. Stice et al.     | 36. Black Box          |
| 37. Feng et al.      | 38. Wolfe et al.       |
| 39. Emergent         | 40. Glaser             |
| 41. Chun Tie et al.  | 42. Niles              |
| 43. Becker et al.    | 44. Samagaio & Felício |
| 45. Ab Wahid and Tan |                        |

## منابع

- احمدیان، عباس، عبدلی، محمدرضا، ولیان، حسن. (۱۳۹۹). *سنخ شناسی الگوهای تفکر حسابرسان در قضاوت‌های حرفه‌ای براساس روش تحلیل کیو، دانش حسابرسی، ۲۰(۷۸): ۱۴۲-۱۷۶*
- امیری، فرهاد، جعفری، علی، عباسیان فریدونی، محمدمهدی. (۱۴۰۲). *برداشت از کیفیت حسابرسی و مقایسه آن با کیفیت واقعی حسابرسی، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۵(۵۷): ۲۴۰-۲۲۳*
- بختیاری، مهری، رضازاده، جواد، بیگلر، کیومرث. (۱۴۰۲). *فرآیند بررسی کنترل کیفیت کار در موسسات حسابرسی، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۲۰(۸۰): ۸۱-۱۳۰*
- پرواره، یونس، رحمانی، محمود، قنبری، مهرداد. (۱۴۰۲). *ارائه مدلی برای اندازه‌گیری شفافیت گزارشگری مالی با تأکید بر شرایط اقتصادی، کیفیت حسابرسی و عملکرد شرکت‌ها، دانش حسابرسی، ۲۳(۹۰): ۹۱-۱۱۹*
- پورسمیعی، محمد، عبدلی، محمدرضا، ولیان، حسن، صفری‌گرایلی، مهدی. (۱۴۰۰). *شناخت رویکردهای تفکر انتقادی حسابرسان و بازنمایی آن در قالب تحلیل‌های پیوندی (تحلیل کیفی/تعاملی (IQA)، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۸(۶۹): ۱۸۵-۲۰۵*
- رضائی، ناهید، دیانتی دیلمی، زهرا، غلامی جمکرانی، رضا، رهنمای‌رودپشتی، فریدون. (۱۴۰۱). *بررسی تأثیر سبک‌های تفکر حسابرسان بر توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها با تبیین نقش میانجی تردید حرفه‌ای، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و*

رفتاری، ۸(۱۴): ۱۷۱-۲۲۰

معبودی، حمیدرضا، رضایی، فرزین، کردستانی، غلامرضا. (۱۴۰۱). تأثیر گزارشگری پایداری بر ارتباط بین کیفیت حسابرسی و سایر ساز و کارهای راهبری شرکتی با تکنیک‌های حسابداری مدیریت، *دانش حسابرسی*، ۲۲(۸۸): ۲۱۹-۲۵۴

مومنی، سهیل، پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۱). تأثیر 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.

وشنی، امیر، موسوی، فرانک، سالاری، یحیی. (۱۳۹۸). نقش تفکر خلاق، تفکر تحلیلی و تفکر انتقادی در پیش‌بینی پیشرفت تحصیلی دانش‌آموزان دوره متوسطه، *فصلنامه علمی پژوهشنامه تربیتی دانشگاه آزاد واحد بجنورد*، ۱۴(۵۸): ۱۴۰-۱۶۲.

Ab Wahid, R. and Tan, P.-L. (2022). QMS external quality auditors' competency requirements: perspectives from accredited certification bodies in Malaysia, *International Journal of Quality & Reliability Management*, 2(1): 37-43  
<https://doi.org/10.1108/IJQRM-04-2021-0127>.

Alaamri, Y., Hussainey, K., Nandy, M. and Lodh, S. (2023). The impact of audit quality and climate change reporting on corporate performance: a review and future research agenda, *Journal of Accounting Literature*, <https://doi.org/10.1108/JAL-05-2023-0081>

Alareeni, B.A. (2019). The associations between audit firm attributes and audit quality-specific indicators: A meta-analysis, *Managerial Auditing Journal*, 34(1): 6-43. <https://doi.org/10.1108/MAJ-05-2017-1559>.

Ahmadian, Abbas, Abdoli, Mohammadreza, Walian, Hassan. (2019). Genealogy of auditors' thinking patterns in professional judgments based on Q analysis method, *Danesh Audit*, 20(78): 142-176. [in Persian].

Amiri, Farhad., Jafari, Ali., Abbasian Faridouni, Mohammad Mahdi. (۲۰۲۳). Perception of audit quality and its comparison with actual audit quality, *Accounting and Auditing Research*, 15(57): 223-240. [in Persian].

Backof, A, G., Bamber, E, M., Carpenter, T, D. (2016). Do auditor judgment frameworks help in constraining aggressive reporting?

- Evidence under more precise and less precise accounting standards, *Accounting, Organizations and Society*, 51(3): 1-11.
- Bakhtiari, Mehri, Rezazadeh, Javad., Bigler, Kiyomarth. (۲۰۲۳). The review process of work quality control in audit institutions, *quarterly journal of empirical studies of financial accounting*, 20(80): 81-130. [in Persian].
- Balboula, M.Z. and Elfar, E.E. (2023). The impact of partner perfectionism on audit quality: the mediating role of professional skepticism in the Egyptian context, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, <https://doi.org/10.1108/JFRA-06-2023-0296>
- Becker, C.L., DeFond, M.L., Jiambalvo, J., & Subramanyam, K.R. (1998). The effect of audit quality on earnings management, *Contemporary Accounting Research*, 15(1), 1-24.
- Bradbury, M.E. and Kim, O. (2023). The impact of the IFRS adoption reform on audit market concentration, auditor choice and audit quality, *Journal of Applied Accounting Research*, <https://doi.org/10.1108/JAAR-12-2022-0323>
- Brazel, J. F., Jackson, S. B., Schaefer, T. J., & Stewart, B. W. (2016). The Outcome Effect and Professional Skepticism. *The Accounting Review*, 91(6): 1577-1599.
- Brewster, B. E., Bucaro, A. C. (2020). Systems-Thinking in Complex Audit Situations. *Current Issues in Auditing*, 14(2): 40-46. <https://doi.org/10.2308/CIIA-19-017>
- Chun Tie, Y., Biks, M., Fancis, K. (2019). Grounded theory research: A design framework for novice researchers, *SAGE Open Medicine*, 3(1): 28-45. <https://doi.org/10.1177/2050312118822927>
- Cohen, J. R., Dalton, D. W., & Harp, N. L. (2017). Neutral and presumptive doubt perspectives of professional skepticism and auditor job outcomes. *Accounting, Organizations and Society*. doi: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.08.003>
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3): 183-199.
- Dickins, D., Johnson-Snyder, A. J., & Reisch, J. T. (2018). Selecting an auditor for Bradco using indicators of audit quality. *Journal of Accounting Education*, 45(2): 32-44. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2018.07.001>
- Du, M, N., Wing, B., Yang, D. (2023). Cross-Cultural Differences in

- Perceived Control Effectiveness: The Role of Cognition, *Behavioral Research in Accounting*, 34(2): 49-68. <https://doi.org/10.2308/BRIA-2020-057>
- Feng, Z., Li, L.Z., Wong, H.Y. and Wong, J. (2022). Regulatory intervention and audit quality: new evidence from audit firm suspension, *Mediatrix Accountancy Research*, <https://doi.org/10.1108/MEDAR-07-2021-1372>
- Flores, K, L., Matkin, G, S., Burbach, M, E., Quinn, C., Harding, H. (2010). Deficient Critical Thinking Skills among College Graduates: Implications for leadership, *Educational Philosophy and Theory* banner, 44(2): 212-230. <https://doi.org/10.1111/j.1469-5812.2010.00672.x>
- Giraldo Ospina, J.M. and Guevara Sánchez, D.E. (2022). Design thinking traits and cognitive passive resistance: mediating effect of linear thinking, *Management Research Review*, <https://doi.org/10.1108/MRR-11-2021-0803>
- Glaser, B. G. (1992). Basics of grounded theory analysis: Emergence vs. forcing. Mill Valley, CA: Sociology Press
- Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum. *Current Issues in Auditing*, 8(2), 1-10.
- Hegazy, M.A.A. and Salama, S. (2022). Effects of qualitative factors and auditors' personal characteristics on materiality judgments, *Managerial Auditing Journal*, 37(3): 305-335. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2019-2379>
- Kelly, M. and Larres, P. (2023). Enhancing the auditor's mindset: a framework for nurturing professional skepticism, *Journal of Accounting Literature*, <https://doi.org/10.1108/JAL-07-2023-0122>
- Le, B. and Moore, P.H. (2023). The impact of audit quality on earnings management and cost of equity capital: evidence from a developing market, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 21(3): 695-728. <https://doi.org/10.1108/JFRA-09-2021-0284>
- Magri, C. and Marchini, P.L. (2023). Audit quality and debt restructuring: evidence from Italy, *Managerial Auditing Journal*, <https://doi.org/10.1108/MAJ-01-2023-3794>.
- Maboudi, Hamidreza, Rezaei, Farzin, Kurdestani, Gholamreza. (2022). The effect of sustainability reporting on the relationship between

- audit quality and other corporate governance mechanisms with management accounting techniques, *Auditing Knowledge*, 22(88): 219-254 .[in Persian].
- Miladi, A. (2022). The construction of audit partner's judgment, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 20(1): 24-52. <https://doi.org/10.1108/JFRA-03-2020-0087>
- Moreno, K. K., S. Bhattacharjee, and D. M. Brandon. 2007. The effectiveness of alternative training techniques on analytical procedures performance. *Contemporary Accounting Research* 24 (3): 983–1014.
- Momeni, Sohail., Pourzmani, Zahra. (2022). The effect of existential critical thinking, production of personal meaning, transcendental awareness and expansion of auditors' self-awareness on the development of intellectual capital theory in the auditing profession, *Professional Auditing Research*, 3(9): 120-145 [in Persian].
- Nagirikandalage, P., Binsardi, A. and Kooli, K. (2022). Audit sampling strategies and frauds: an evidence from Africa, *Managerial Auditing Journal*, 37(1): 170-192. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2020-2695>
- Niles, R. (2006). Statistics Every Writer Should Know. Downloaded from <http://www.robertniles.com/stats/>
- Nolder, Ch, J., Kadous, K. (2018). Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward, *Accounting, Organizations and Society* 67; 1–14.
- Olsen, C., Gold, A. (2018). Future research directions at the intersection between cognitive neuroscience research and auditors' professional Skepticism. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2018.03.006>
- Orazalin, N. and Akhmetzhanov, R. (2019). Earnings management, audit quality, and cost of debt: evidence from a Central Asian economy, *Managerial Auditing Journal*, 34(6): 696-721. <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2017-1730>.
- Parvareh, Yunus., Rahmani, Mahmoud., Ghanbari, Mehrdad. (2023). Presenting a model for measuring the transparency of financial reporting with an emphasis on economic conditions, audit quality and companies' performance, *Audit Knowledge*, 23(90): 119-91 .[in Persian].

- Peytcheva, M. (2014). Professional Skepticism and Auditor Cognitive Performance in a Hypothesis-Testing Task, *Managerial Auditing Journal*, 29(1): 27-49.
- Plumlee, R. D., Rixom, B. A., Rosman, A. J. (2015). Training Auditors to Perform Analytical Procedures Using Metacognitive Skills, *The Accounting Review*, 90(1): 351–369. <https://doi.org/10.2308/accr-50856>.
- Poursamiei, Mohammad., Abdoli, Mohammadreza, Valian, Hassan, Safrigraili, Mehdi. (2021). Knowing the critical thinking approaches of auditors and its representation in the form of linked analysis (qualitative/interactive analysis (IQA), *Financial Accounting Empirical Studies*, 18(69): 185-205. [in Persian].
- Rashid, M., Khan, N.U., Riaz, U. and Burton, B. (2024). Auditors' perspectives on financial fraud in Pakistan – audacity and the need for legitimacy, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 13(1): 167-194. <https://doi.org/10.1108/JAEE-04-2021-0135>.
- Rezaei, Nahid., Dayanti-Dilmi, Zahra., Gholami-Jamkarani, Reza., Rahnamai-Roodpashti, Fereydoun. (2022). Investigating the impact of auditors' thinking styles on the ability to detect misuse of assets by explaining the mediating role of professional doubt, *Value and Behavioral Accounting Quarterly*, 8(14): 220-171 .[in Persian].
- Rich, J. S., I. Solomon, and K. Trotman. 1997a. The audit review process: A characterization from the persuasion perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 22 (5): 481–505
- Saleh Aly, S.A., Diab, A. and Abdelazim, S.I. (2023). Audit quality, firm value and audit fees: does audit tenure matter? *Egyptian evidence, Journal of Financial Reporting and Accounting*, <https://doi.org/10.1108/JFRA-04-2023-0203>
- Samagaio, A., Felício, T. (2022). The influence of the auditor's personality in audit quality, *Journal of Business Research*, 141(3): 794-807. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2021.11.082>
- Stice, D., Stice, H. and White, R. (2023). The effect of individual auditor quality on audit outcomes: opening the black box of audit quality, *Managerial Auditing Journal* <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2021-3235>
- Tan, S.-K., and H.-T. Tan. (2008). Effects of exposure to subsequently invalidated evidence on judgements of audit workpaper preparers and

- reviewers. *Contemporary Accounting Research*, 25(3): 921–46.
- Wolfe, Ch, J., Christensen, B, E., Vanderveld, S, D. (2019). Intuition versus Analytical Thinking and Impairment Testing, *Contemporary Accounting Research*, 37(3): 1598-1621. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12568>
- Wu, X., Fan, Y., Yang, Y. (2020). Do critical audit matters signal higher quality of audited financial information? Evidence from asset impairment, *China Journal of Accounting Studies*, 7(2): 170-183. <https://doi.org/10.1080/21697213.2019.1676037>
- Yang, J., Du, X., Hung, J.-L. and Tu, C.-h. (2022). Analyzing online discussion data for understanding the student's critical thinking, *Data Technologies and Applications*, 56(2): 303-326. <https://doi.org/10.1108/DTA-04-2021-0088>
- Vashni, Amir., Mousavi, Frank., Salari, Yahya. (2019). The role of creative thinking, analytical thinking and critical thinking in predicting the academic progress of middle school students, *Scientific Quarterly of Educational Research Journal of Azad University, Bojnord Branch*, 14(58): 140-162. [in Persian].
- Yetton, P. W., and P. C. Bottger. 1982. Individual versus group problem solving: An experimental test of a best-member strategy. *Organizational Behavior and Human Performance*, 29 (3): 307–21.