

## ارائه مدل تفکر انتقادی حسابرسان با روش نظریه داده بنیاد

محمد علی آبی

گروه حسابداری، واحد بین المللی خرمشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، خرمشهر، ایران.  
mohamadalabi@gmail.com

عبدالکریم مقدم

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

محمدامین کوه بر

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

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۹/۲۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۰/۰۳

### چکیده

هدف این پژوهش ارائه مدل تفکر انتقادی حسابرسان با روش نظریه داده بنیاد است. داده‌های پژوهش از طریق مصاحبه با ۱۵ نفر از خبرگان حسابرسی در موسسات حسابرسی ایران به دست آمد. داده‌های پژوهش با استفاده از روش کدگذاری و استفاده از نرم افزار Maxqda مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج نشان داد بر اساس الگوی پارادایمی پژوهش مجموعه حوادث و رویدادهایی، که منجر به ایجاد و توسعه‌ی پدیده‌ی محوری یعنی حسابرسی با تفکر انتقادی می‌شوند بینش فردی، بینش حرفه‌ای و سازمانی حسابرس است. همچنین زمینه‌هایی که در گزینش راهبردهای گوناگون تاثیرگذار بوده و می‌توانند اجرای راهبردها را تسریع و آسان نماید، شامل مقوله اصلی ایجاد زیرساخت‌ها که در بردارنده سه مقوله فرعی آموزش، الگوسازی و استانداردسازی است. مهمترین موارد مداخله‌گر جهت مقوله محوری یعنی حسابرسی با تفکر انتقادی و راهبردهای آن شرایط محیطی بر اساس مقولات فرعی قوانین، شرایط حاکم بر حرفه و شرایط سازمانی است. در نهایت راهبردهای مرتبط با مقوله اصلی منجر به تدوین الزاماتی جهت تقویت کیفیت حسابرسی، بهبود اثربخشی حسابرسی و ارتقا و توسعه حرفه حسابرسی خواهد شد.

**واژه‌های کلیدی:** تفکر انتقادی، تفکر انتقادی حسابرسان، حسابرسی.

## ۱- مقدمه

تفکر انتقادی به مفهوم پیدا کردن شکلی از بینش و دانش است که موجب به وجود آمدن توانایی اظهارنظر و بحث در فرد می‌گردد. تفکر انتقادی جهت دهنده‌ی ذهن به تفکر است (فاشیون<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱). اندیشه یا تفکر انتقادی، کوششی است در راستای درست فکر کردن و افزایش میزان آگاهی که دربردارنده‌ی فرآیندهای ذهنی تشخیص، تحلیل و ارزیابی اطلاعات است (انویموس<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴). تفکر انتقادی، تنها نقد کردن نبوده؛ بلکه نگاه شکایت‌آمیز و گله‌مندانه هم نیست؛ بنابراین دارای معنای نگاهی تیزبینانه است (متقی و همکاران، ۱۳۹۶). تفکر انتقادی تحت عنوان مهارت‌هایی است که به وسیله یونسکو برای افراد در قرن بیست و یک معین شده و ضرورت توجه به آن امری بسیار مهم و حیاتی است (لاولی<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۸). تفکر منتقد، تفکری است که با برهان و استدلال، شفافیت و روشنفکری در نهایت غیراحساسی بودن و نهایت غیر جمود فکری ارتباط تنگاتنگ دارد (برغانی فراهانی و همکاران، ۱۳۹۸). بنابراین می‌توان گفت که تفکر انتقادی در پی تماشای کلیه دیدگاهها، استدلال‌ها و استنتاج‌ها می‌باشد. متفکر نقاد به دنبال تأثیرگذاری بر محرک‌ها و پراش‌ها می‌باشد (رهنمای رودپشتی و گودرزی، ۱۳۹۲). متفکر منتقد تمایل ندارد به بحث‌ها و مشکلات، دیدگاهی غیرعلمی و غیرانسانی نسبت دهد، بلکه به دنبال یک پیش‌قضاوت بوده، پیش‌قضاوتی که در پی بهبود در قضاوت است (استپلتون<sup>۴</sup>، ۲۰۱۱). رسیدن به قاعده‌ای مورد اعتماد جهت پژوهش، استدلال و حل مسئله کماکان دغدغه انسان جهت دستیابی به مقاصد مورد نظرش بوده است (مهدودی و باکویی، ۱۳۹۶). تفکر انتقادی به عنوان یک فرآیند شناختی قادر است زمینه‌ی رسیدن به چنین قاعده‌ای را ارائه کند؛ به صورتی که جهت گسترش و استفاده از دانش، مورد استفاده بوده و نقش کاربردی مطلوبی را جهت حل مسئله و ارائه تصمیمات مناسب در هر زمینه‌ای اعم از اخلاقی، اجتماعی، مدیریتی و سیاسی ایفا می‌نماید (عسگری و همکاران، ۱۳۹۰). انسان کنونی بیشتر از هر زمان دیگری با دامنه وسیعی از دانش و تجارب مواجه بوده و هر روز نیز بر سیطره و دامنه این اطلاعات اضافه می‌گردد. به دلیل اینکه دستیابی به این اطلاعات توسط منابع گوناگون به آسانی ممکن باشد، گزینش و انتخاب اطلاعات مطلوب و به هنگام از بین انبوه اطلاعات، به کاری بسیاری دشوار بدل شده و نیاز به مهارت‌های ذهنی و فکری بالایی همچون تأمل، استدلال، اندیشه‌ورزی، استنباط و ارزشیابی دارد که تمامی آن از مؤلفه‌های اساسی تفکر انتقادی به حساب می‌آید (آلاواتج<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۱۷). تفکر انتقادی در کلیه‌ی زمینه‌های علمی، عناصر اصلی استدلال منطقی را با عناصر مورد نیاز برای دستیابی

به قضاوت‌های درست و مطلوب را ترکیب می‌کند. از این دیدگاه تفکر نقد کننده در هر رشته و زمینه‌ای، به خود ظاهر تجزیه و تحلیل یا حل مسئله می‌گیرد (گول<sup>۶</sup> و همکاران، ۲۰۱۰). با این حال، هم حل مسئله و هم استدلال منطقی در غالب رشته‌های گوناگون تحصیلی اشکال متفاوتی به خود می‌گیرند. این نظریه اشتباه است که تفکر انتقادی، مهارت کلی است و قادر است در هر شرایطی به کار گرفته شود. ولی برای اجرای تفکر انتقادی در شرایطی ویژه، فرد ملزم به داشتن دانش کافی در آن زمینه می‌باشد (عسگری و همکاران، ۱۳۹۰). در صورت وجود مشخصه‌های کیفی اطلاعات حسابداری مانند عینیت، بی‌طرفی و بیان صادقانه که در چارچوب مفهومی گزارشگری مالی اکثر کشورها وجود دارد، می‌توان به تبیین تفکر انتقادی در حسابداری پرداخت؛ به صورتی که از دیدگاه پژوهشگران انتقادی این ویژگی نوعی مشروعیت دادن به فعالیت واحدهای تجاری ارائه کننده اطلاعات باشد. از منظر تفکر انتقادی، حسابداران این مشروعیت را به وجود می‌آورند به شکلی که اطلاعاتی را که جهت اندازه‌گیری و افشا اهمیت ندارند، خود تعیین می‌کنند و این بدان مفهوم است که حسابداری ابتدا مسئله‌ای را خود طرح و سپس آن را حل می‌نماید نه اینکه مسئله طرح شده را حل نماید (خواجوی و محمدیان، ۱۳۹۷). بر اساس تحلیل خطاهای ویژه‌ای که حسابرس دچار آن می‌شود، حسابرسان احتیاج دارند تا با دامنه گسترده‌تری، تفکر بیشتری کنند و اطلاعات در رابطه با شرکت‌ها را از منابع مختلف و متنوعی به دست آورند تا قادر باشند بدین وسیله کیفیت حسابرسی را جهت آن بخش از حساب‌های بااهمیت بهبود دهند. استفاده از تفکر انتقادی، می‌تواند در شناسایی شواهد غیرمنطقی توانمندی حسابرسان را بهبود داده و در شناسایی و ترکیب اطلاعات متناقض بخش‌های مختلف حسابرسی کمک نموده و بهبود توانایی آنها جهت تفکر منتقدانه نسبت به شواهد را افزایش دهد (حاجی‌ها و شبانی، ۱۳۹۱). حسابرسان جهت شناسایی مشکلات به وجود آمده در کار، در طراحی و اجرای برنامه حسابرسی مطلوب، تفکری را به کار گرفته که به دستیابی به برآیندهای مورد انتظار منتج گردد. لذا پروسه حسابرسی در کنار تفکر انتقادی، به ابزاری انعطاف‌پذیر بدل شده که کیفیت بالای کار حسابرسی را ضمانت می‌کند (کوپر<sup>۷</sup>، ۲۰۱۴). تردید حرفه‌ای، عاملی ضروری و اساسی در افزایش کیفیت عملکرد حسابرسی است (رهنمای رودپشتی و گودرزی، ۱۳۹۲). فقدان واضح و آشکار تردید حرفه‌ای در کار حسابرسان، منجر به نگرانی عمده در بین قانون‌گذاران، نهادهای نظارتی و استانداردگذاران شده است. تردید حرفه‌ای، همراه با الزامات اخلاقی، قضاوت حرفه‌ای، شواهد حسابرسی مناسب و کافی و اجرای حسابرسی مطابق با استانداردهای حسابرسی از

تشخیص بین سوگیری و تعصب در استدلال و تمایل به گفتن حقایق عنوان می‌کند و آن تفکر را تحلیل ماهرانه و جسورانه نام می‌نهد. می‌توان گفت تفکر انتقادی، تفکری عقلانی است که در آن فرد مباحث را به دقت تجزیه و تحلیل می‌کند، شواهد و مدارک معتبر را جستجو و بر اساس آن به نتیجه نهایی، درست و معقول می‌رسد (هیتکوک<sup>۴</sup>، ۲۰۱۱). وجود این نکته بارز است که با وجود همه تعاریف مختلف در تفکر انتقادی، عناصری به نسبت مشترک برای تفکر انتقادی موجود است که در این میان، بیش از همه با عناصری مانند شناخت دقیق مسائل، تجزیه و تحلیل بهتر، پرسش‌گری و تقاضای اطلاعات، شجاعت و خودکارآمدی، قضاوت و تصمیم‌گیری اصولی و منطقی، نقطه مشترک همه تعاریف‌هاست و همه این عناصر از شروط لازم برای حسابرسان محسوب می‌شود. در حقیقت تفکر انتقادی سبب می‌شود تا حسابرسان بتوانند مهارت‌ها، تجربه و قضاوت خود را به نحوی اثربخش‌تر به کار برند و به حسابرسان کمک می‌کند تا ابعاد بیشتری را بیازمایند و در نتیجه بینشی عمیق‌تر ایجاد می‌کند بنابراین حسابرسان با استفاده از تفکر انتقادی می‌توانند ابعاد جدید مسائل مختلف را کشف کنند (بوکارو<sup>۵</sup>، ۲۰۱۹). با توجه به مقدمات فوق این پژوهش در تلاش است به ارائه و تبیین مدل تفکر انتقادی در حسابرسی مبتنی بر نظریه داده بنیاد، پرداخته و شاخص‌های تفکر انتقادی حسابرسان در تردیدگرایی و بهبود کیفیت حسابرسی را با استفاده از مصاحبه نیمه ساختار یافته با خبرگان شناسایی کند.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

منظور از تفکر انتقادی استفاده از استدلال و برهان منطقی جهت ارائه نقاط ضعف و قوت راه‌حل‌های پیشنهادی برای مسائل متفاوت، نتایج، مشکلات و راهبردهای گوناگون است. تفکر انتقادی عبارت است از تفکر 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 فناوری به آموزش تفکر انتقادی وابسته است (زیغمی و پاک مرام، ۱۴۰۱).

پژوهشگران در زمینه‌ی حسابداری، چالش‌های عمده حسابرسان را در هنگام رو به رو شدن با اندازه‌گیری اطلاعات مالی با عدم اطمینان بالا، مثل ارزش‌های منصفانه و دیگر برآوردهای پیچیده یا هنگام اجرای یک کار پیچیده حسابرسی، شناسایی می‌نماید (گریفیث و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵؛ براتن و

ضروری‌ترین 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. مدت‌هاست که استانداردهای حرفه‌ای، کاربرد سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای را در فرآیند گردآوری شواهد مورد تاکید قرار داده‌اند که متشکل از برنامه‌ریزی برنامه‌های حسابرسی، اجرای عملیات حسابرسی و ارزیابی شواهد حسابرسی است (هاسلام و سیکا<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶).

از آنجا که تردید حرفه‌ای، از اجزای کلیدی کیفیت حسابرسی محسوب می‌شود و نقش اساسی در حسابرسی ایفا می‌کند؛ بنابراین 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 پشتیبان اظهارات مدیریت و یا در تضاد با چنین اظهاراتی است (میتروا و سوروا<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶). حسابرس جهت تشخیص مشکلات به وجود آمده در کار، تفکری را اتخاذ می‌کند که به کسب برآیندهای موردنظر منتهی شود. ترکیب فرآیند حسابرسی و تفکر انتقادی، به عنوان ابزاری انعطاف‌پذیر شناسایی شده که کیفیت بالای کار حسابرسی را افزایش می‌دهد (تربلانچ و دکلرک<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰). تفکر انتقادی به عنوان یک فعالیت مثبت و مولد شناخته می‌شود که در آن خلاقیت و ابتکار وجود دارد و کلیه احتمالات در آن مورد بررسی قرار می‌گیرد. در نتیجه به یک تردید فکری بدل می‌گردد. به دلیل اینکه تفکر انتقادی هم جنبه عقلانی دارد و هم دارای جنبه عاطفی است بنابراین انتظار می‌رود حسابرسانی که دارای تفکر انتقادی هستند، انعطاف‌پذیر، کنجکاو، شکاک و شریف باشند. چنین حسابرسانی قادرند تعصب را از حقایق و منطق را از عقاید شخصی تشخیص و تمییز دهند و فکر را به شکلی عقلایی و دارای هدف همراه با عواطف و شهود برای حرکت به سمت آینده به کار گیرند. از سویی دیگر توجه به تفکر انتقادی در حسابرسی، در پاسخ به تغییرات پرسرعت و همیشگی در عملکردهای سازمانی و ضرورت سازگاری حسابرسان با سیستم‌های حسابداری انجام می‌گیرد، لذا این انتظار وجود دارد که در حرفه حسابرسی علاوه بر رشد صلاحیت و شایستگی‌های حرفه‌ای، توان حل مسئله، توسعه مهارت‌های تصمیم‌گیری، خودکارآمدی و تقویت تردیدگرایی در کنار تفکر انتقادی حاصل گردد (تربلانچ<sup>۳</sup>، ۲۰۱۹). فیشر<sup>۳</sup> (۲۰۰۲) تفکر انتقادی را قدرت

<sup>۴</sup>- Hitchcock  
<sup>۵</sup>- Bucaro

<sup>۱</sup>- Dimitrova and Sorova  
<sup>۲</sup>- Terblanche and de Clercq  
<sup>۳</sup>- Terblanche

بورت و لیبی (۲۰۲۱) در پژوهشی 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 حسابرسان 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 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 پژوهشی 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.

بوکارو (۲۰۱۹) در پژوهشی تحت عنوان افزایش تفکر انتقادی حسابرسان در حسابرسی برآوردهای پیچیده نشان داد که پافشاری بر استفاده از قضاوت حرفه‌ای برای کم نمودن ذهنیت مکانیکی حسابرسان کافی نمی‌باشد. در هر صورت این انتظار می‌رود، که حسابرسان مجبور به ارائه راهبرد تفکر سیستمی، جهت سنجش مطلوب پیچیدگی شرایط و قضاوت حرفه‌ای تاثیرگذار باشند. نتایج نشان داد که دستیابی به هدف بهبود قضاوت حرفه‌ای از طریق تغییرات اصولی در مسیر تفکر حسابرسان حاصل می‌شود.

مومنی و پورزمانی (۱۴۰۱) در مطالعه خود با عنوان تأثیر 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. جامعه آماری پژوهش شامل تمامی حسابرسان شاغل در موسسات

همکاران<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۶). با این حال، برخی از پژوهش‌های کنونی نشان می‌دهد که حسابرسان با چالش‌هایی در انجام قضاوت در محیط حسابرسی و حسابداری، رو به رو هستند. این مسئله که حسابرسان در محیطی با افزایش پیچیدگی فرآیندهای حسابداری و تخمین‌ها چطور قضاوت می‌کنند، به یک موضوع بسیار با اهمیت تبدیل شده است، که به تفکر انتقادی نیاز دارد. در وضعیتی که برای انجام قضاوت تفکر انتقادی نیاز باشد، شک و تردید قادر است به وسیله درخواست حسابرسان جهت تفکر وسیع در ارتباط با یک موضوع، موقتاً افزایش یابد (بوکارو<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۹).

می‌توان عنوان نمود از نیمه دوم قرن بیستم تا به امروز حرفه حسابرسی شاهد تغییرات بسیاری در مقیاس و معیارهای قضاوت بوده است. در این فاصله زمانی، بعضاً بر اهمیت وضعیت ویژه واحدهای مورد رسیدگی و سپس بر قضاوت‌های فردی و تجارب حرفه‌ای حسابرسان تاکید گردیده و بعضی اوقات نیز جهت استانداردهای حرفه‌ای و قضاوت‌های گروهی اولویت ویژه‌ای در نظر گرفته شده است. با این حال که اکثر این تغییرات از سمت نهادهای قانون‌گذار بصورت اجباری تحمیل شده، ولی می‌توان بعضی از این تغییرات را (مثل تدوین استانداردهای حسابداری پیچیده، متعدد، مبهم و ناکامل) نتیجه اتخاذ حالت‌های تدافعی، به وسیله حرفه حسابرسی به شمار آورد (باباجانی و توحیدی‌نژاد، ۱۳۹۸). این تغییرات در جایی که فرد به عنوان مواجهه شونده با واقعیت‌های عملکردی، می‌بایستی تصمیم‌گیری کند، اکثراً رویکردهای فردی در حسابرسی را مورد هدف خود قرار داده است (پاین و همکاران<sup>۱۳</sup>، ۲۰۲۰). این تصمیمات که در نهایت منجر به قضاوت می‌شود، نیاز وجود تفکر انتقادی در فرد است، زیرا که به دور از احساسات و هیجانات باید بر کارکردهای تخصصی و حرفه‌ای خود متمرکز گردد و بر مبنای آن اقدام به اتخاذ تصمیم کند (پورسمیعی و همکاران، ۱۴۰۰).

دیکنز و جونز و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی با عنوان ادغام پایه‌ای برای توسعه مهارت‌های تفکر انتقادی در کلاس حسابداری مقدماتی تشریح یک آموزش مبتنی بر طبقه بندی بلوم برای توسعه شناختی که می‌تواند در کلاس حسابداری مقدماتی ادغام شود، به فراخوان‌هایی برای توسعه مهارت‌های تفکر انتقادی حسابداران پرداختند. این آموزش به مرئبان 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.

حسابداران رسمی بودند توزیع و جمع آوری شد. نتایج پژوهش عنوان می‌کند که در مؤسسات حسابرسی ایران، رابطه مثبت و معناداری در میان سه بعد قضاوت حرفه‌ای و ذهنیت فلسفی وجود دارد و فشار بودجه زمانی تأثیرگذاری معنادار و منفی بر ارتباط میان ابعاد قضاوت حرفه‌ای حسابرس و ذهنیت فلسفی دارد. بنابراین با افزایش فشار بودجه زمانی احتمال روی دادن رفتارهای غیرحرفه‌ای نیز افزایش می‌یابد.

### ۳. سوالات پژوهش

با توجه به اینکه این پژوهش به روش کیفی انجام شده است لذا در بخش کیفی که منجر به استفاده از نظریه داده بنیاد شده است، فرضیه‌ای وجود ندارد. در نتیجه پژوهش حاضر به سئوالات زیر پاسخ می‌دهد:

- ۱) شاخص‌های تفکر انتقادی در حسابرسی شامل چه مواردی می‌باشند؟
- ۲) الگوی مناسب مدل تفکر انتقادی حسابرسان در حسابرسی چیست؟

### ۴. روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از دیدگاه هدف یک پژوهش توسعه‌ای و همچنین کاربردی بوده و از نظر شیوه گردآوری اطلاعات، به عنوان پژوهشی توصیفی از نوع پیمایشی به حساب می‌آید. پژوهش توصیفی به پژوهشی گفته می‌شود که دربردارنده اطلاعات جمع‌آوری شده جهت پاسخ به مسئله مربوط به شرایط فعلی موضوع مورد مطالعه شود. پژوهش توصیفی آنچه را که وجود دارد، تفسیر و توصیف می‌نماید و به وضعیت یا ارتباطات موجود، فرآیندهای جاری، آثار مشهود یا فریندهای در حال توسعه توجه دارد. پژوهش پیمایشی پژوهشی است که فراتر از یک تکنیک خاص در گردآوری اطلاعات است. در این روش از فنون همچون مصاحبه، پرسشنامه، مشاهده، تحلیل محتوا و ... استفاده می‌شود و با بهره‌گیری از شیوه‌های میدانی به سنجش شاخص‌ها پرداخته می‌شود. در این پژوهش برای تحلیل کیفی از روش داده بنیاد استفاده شد. نظریه داده بنیاد یک شیوه پژوهش کیفی است که توسط آن، با استفاده از یک گروه اطلاعات، تئوری تکوین می‌یابد به طوری که این تئوری در یک سطح گسترده، یک روند، عمل یا تعامل را تشریح می‌کند. هدف اصلی پژوهش‌های مبتنی بر تئوری داده بنیاد را می‌توان تشریح الگوهایی بیان کرد که روندهای اجتماعی پنهان در اطلاعات را تشکیل می‌دهند. همچنین به لحاظ ماهیت اطلاعات و شیوه‌های تحلیل، از نوع کیفی بوده و با اطلاعات کیفی سروکار دارد (خنیفر و منیری شریف، ۱۳۹۴). همچنین پژوهش کنونی به لحاظ نوع

حسابرسی و سازمان حسابرسی در کشور ایران طی سال ۱۴۰۰ هجری شمسی است که براساس فرمول کوکران تعداد ۳۱۹ نفر به عنوان نمونه و به روش تصادفی انتخاب شدند. برای گردآوری داده‌ها از پرسش‌نامه استاندارد دارای طیف لیکرت ۵ سطحی استفاده شد. تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده و نیز آزمون فرضیه‌ها، در قالب تحلیل توصیفی و آمار استنباطی با استفاده از دو نرم‌افزار SPSS26 و SmartPLS3 با به‌کارگیری نسل جدید مدل‌یابی معادلات ساختاری (SEM) به روش حداقل مربعات جزئی (PLS) صورت گرفت. نتایج حاصل نشان داد مولفه‌های روان‌شناسانه تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی تأثیر مثبت و معناداری بر سرمایه فکری دارند. نتایج این پژوهش نقطه عطفی بدیع برای توجه روزافزون و توسعه هر چه بیشتر آموزش مهارت‌های اکتسابی مرتبط با مولفه‌های روان‌شناسانه تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی در بین حسابرسان است که می‌تواند منجر به افزایش سرمایه فکری در حرفه حسابرسی گردد.

قدیمی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان عواطف فردی، تفکر انتقادی و ارزیابی ریسک تقلب در حسابرسی به بررسی و مطالعه ۲۲۶ نفر از حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی در سال ۱۳۹۸ به عنوان نمونه آماری پرداختند. در این پژوهش از روش توصیفی-پیمایشی استفاده شد که ابزار گردآوری اطلاعات پرسشنامه استاندارد بود. برای تحلیل فرضیه‌ها و اطلاعات از مدل‌سازی معادلات ساختاری و نرم افزار تحلیل آماری لیزرل استفاده شد. نتایج پژوهش بیانگر این امر بود که اثربخشی عواطف فردی در تفکر انتقادی حسابرس دارای تأثیرگذاری معنادار و مثبتی بر خطا در ارزیابی ریسک تقلب حسابرسی وجود دارد. همچنین عواطف منفی یک فرد دارای تأثیرگذاری معنادار و مثبتی بر تفکر انتقادی دارد. ولی عواطف مثبت و عواطف منفی تأثیرگذاری معناداری بر قضاوت حسابرسی در ارزیابی ریسک تقلب ندارد.

پورسمعی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهش خود تحت نام شناخت رویکردهای تفکر انتقادی حسابرسان و بازنمایی آن در قالب تحلیل‌های پیوندی (تحلیل کیفی/تعاملی) (IQA) به مطالعه و بررسی تأثیرگذاری متغیر ذهنیت فلسفی حسابرس بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس و همچنین تأثیر فشار بودجه زمانی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس و تأثیر فشار بودجه زمانی بر ارتباط میان ذهنیت فلسفی حسابرس و قضاوت حرفه‌ای حسابرس پرداختند. این پژوهش به لحاظ روش توصیفی-پیمایشی بود و گردآوری اطلاعات توسط پرسشنامه‌ای بود که در میان حسابرسان سازمان حسابرسی و حسابرسی که عضو مؤسسات حسابرسی،

اشباع نظری هنگامی به وقوع می‌پیوندد که دیگر، طبقه‌ی جدیدی از اطلاعات استخراج نخواهد شد؛ لذا در واقعیت، اشباع نظری به عنوان چیزی فراتر این موضوع شناخته می‌شود. به عبارتی دیگر، هدف از این شکل از بررسی نوعاً، دستیابی به مجموعه‌ای از دسته بندی‌ها نبوده؛ بلکه اشباع نظری به گسترش طبقه‌بندی‌ها بر اساس ابعاد و ویژگی‌هایشان اشاره دارد، که در بردارنده تفاوت‌ها و ارتباطات مورد نظر با دیگر مفاهیم می‌باشد. در قسمت ابتدایی این پژوهش ابتدا تعدادی از افراد خبره و دارای تحصیلات و تخصص کافی در ارتباط با موضوع با شیوه نمونه‌گیری گلوله برفی انتخاب گردیدند و در آخر مصاحبه از آنها درخواست شد تا دیگر افراد دارای آگاهی و متخصص در رابطه با موضوع مورد بررسی را معرفی نمایند. در شرایطی هم جهت کامل کردن الگو و ارائه نظریه، یا در مباحث خاصی که نیاز به گرفتن نظرات افراد با تجارب خاص بود، از مصاحبه‌شوندگان درخواست شد تا افراد متخصص و خبره متناسب با موضوع مورد بررسی را معرفی نمایند. با توجه به مطالب عنوان شده، برای افزایش کیفیت و غنای پژوهش کوشش شد تا با افرادی مصاحبه انجام گردد که بصورت فردی موضوع پژوهش را تجربه نموده و از دانش زیادی در این ارتباط برخوردارند.

در مطالعه و نظریه‌پردازی داده بنیاد جمع‌آوری اطلاعات تا هنگامی که عناصر اصلی و عمده مورد نیاز به حد اشباع برسد می‌بایستی ادامه داشته باشد. این نقطه، هنگامی است که افراد مورد مصاحبه مطلب و مفاهیم نوینی به اطلاعات اضافه نکنند یا آنچه بیان می‌کنند در تضاد با مباحث گردآوری شده قبلی نباشد. خرم شاه گل و مستکیس (۱۹۸۸)، بیان می‌کنند که تعداد افراد مصاحبه شونده نباید خیلی زیاد باشد و در کل تعداد پاسخ دهندگان به مصاحبه پژوهش را بین پنج تا پانزده نفر پیشنهاد می‌گردد. بنابراین در این پژوهش تعداد خبرگان نمونه ۱۵ نفر در نظر گرفته شد. جهت تحلیل اطلاعات ابتدا روند کدگذاری اطلاعات صورت گرفت. بعد از آن با مطالعه نتایج حاصل از کدها و قیاس آن با مبانی نظری پژوهش، درستی کدگذاری‌ها تایید یا اصلاح شد. در روند کدگذاری داده‌ها سه مرحله قابل تفکیک می‌باشد: نخستین مرحله، یافتن مقوله‌های مفهومی در سطح ابتدایی از انتزاع بود. مرحله دوم در رابطه با یافتن ارتباطات میان این مقوله‌ها می‌باشد و در آخرین مرحله یعنی سومین مرحله، مفهوم‌سازی و گزارش روابط موجود در سطح بالاتری از انتزاع می‌باشد. با توجه به مباحث عنوان شده، کدگذاری سه گانه اطلاعات در بردارنده‌ی کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری گزینشی به عنوان عناصر اصلی و عمده کدگذاری ارائه گردید. در تجزیه و تحلیل مرحله‌ای مستندات و یافته‌های

گردآوری داده‌های در زمره تحقیقات آمیخته اکتشافی طبقه‌بندی می‌گردد. از طرفی دیگر، پژوهش کنونی مانند بسیاری از پژوهش‌های اجرا شده در زمینه علوم انسانی، از نوع پژوهش‌های اکتشافی به حساب می‌آید، زیرا در پی کشف ماهیت و نقش تفکر انتقادی در حسابرسی است. هدف اصلی دیگر در پژوهش‌های اکتشافی، آگاهی از شرایطی است که در وضعیت کنونی در مورد آن اطلاعات لازم وجود ندارد؛ به عبارت دیگر، در این نوع تحقیق، پژوهش‌گر در پی رسیدن به اطلاعاتی است که با کمک آن‌ها قادر است موضوع پژوهش را به خوبی بشناسد. از دیدگاه استراتژی این پژوهش در دسته پژوهش‌های غیرآزمایشی، میدانی و کیفی قرار می‌گیرد. پژوهش‌گر در این پژوهش به وسیله بررسی شواهد علمی موجود و به کمک مصاحبه، اقدام به گردآوری اطلاعات خام نموده است. این پژوهش از لحاظ نتیجه، جزء پژوهش‌های توسعه‌ای محسوب می‌گردد چرا که در پی ارائه مدل تفکر انتقادی حساب‌برسان است. این پژوهش مبتنی بر دیدگاه منطقی اجرا (یا نوع استدلال)، از نوع استقرایی می‌باشد؛ زیرا در این پژوهش پاسخ دهندگان با توجه به تجربیات خود در مورد نتایج، عوامل و علل تاثیرگذار بر موضوع را طرح نموده و پژوهش‌گر با بررسی ارتباط در میان این عوامل، تفکر انتقادی را تشریح می‌کند؛ از منظر بعد زمانی، در زمره پژوهش‌های مقطعی بوده؛ زیرا مصاحبه‌ها در سال ۱۴۰۱ اجرایی شد. در این پژوهش به منظور رفع کاستی‌های پژوهش‌های گذشته در زمینه تفکر انتقادی حساب‌برسان، با رویکرد کیفی و با استفاده از روش تئوری داده بنیادی، به تدوین مدلی جامع شامل عوامل علی، عوامل مرکزی، عوامل مداخله‌گر، عوامل زمینه‌ای، بررسی تفکر انتقادی، استراتژی‌ها و پیامدهای آن پرداخته شده است. این رویکرد به محقق این امکان را می‌دهد که از طریق مصاحبه با خبرگان، ابتدا بر اساس کدگذاری باز، سپس بر اساس کدگذاری محوری، مفاهیم ایجاد شده را به طور خلاصه و در جهت پژوهش و در نهایت بر اساس کدگذاری انتخابی، برای ارائه مدل پژوهش به منظور نظریه پردازی از مصاحبه شوندگان بپرسد. به عبارت دیگر، رویکرد نوین در داده بنیاد، مستلزم مقوله‌بندی تطبیقی ثابت بوده که در آن مقوله‌ها با هم و رویدادها با هم قیاس می‌شوند، نه اینکه صرفاً مقوله‌ها توصیف شوند.

با توجه به این که در نظریه داده بنیاد مدل گردآوری داده‌ها بسیار تفاوت دارد و فعالیت گردآوری و تحلیل داده‌ها به شکلی همزمان اجرا می‌شود. از این جهت، با توجه به هدف پژوهش، داده‌ها از طریق مصاحبه نیمه ساختار یافته و با رویکردی اکتشافی گردآوری شده‌اند. نمونه‌گیری تا هنگامی ادامه خواهد داشت که طبقه‌ای به اشباع برسد. اغلب این تصور وجود دارد که

درصد فراوانی نسبی	فراوانی	رشته تحصیلی
۲۰	۳	حسابرسی
۸۰	۱۲	حسابداری
۱۰۰	۱۵	جمع
درصد فراوانی نسبی	فراوانی	سابقه کاری
۶۶.۷	۱۰	۱۱ تا ۲۰ سال
۲۶.۷	۴	۲۱ تا ۳۰ سال
۶.۷	۱	بالای ۳۰ سال
۱۰۰	۱۵	جمع

### ۵. یافته‌های پژوهش

با توجه به مصاحبه‌های انجام شده با افراد متخصص و صاحب نظر در زمینه حرفه حسابرسی در این پژوهش مصاحبه‌ها به وسیله تحلیل محتوای عبارت به عبارت، سطر به سطر و مفاهیم کلی مورد بررسی قرار گرفته سپس مفهوم‌پردازی، مقوله‌بندی و بر مبنای شباهت، مفاهیم و اشتراکات یمان کدهای باز، مفاهیم و مقولات تعیین گردیدند. در این قسمت کدها و مفهوم‌ها، طبقه‌بندی و شناسایی شدند که در پایان مقولات اصلی و فرعی و مفاهیم به دست آمدند.

**شرایط علی:** این شرایط به حوادث، رویدادها و اتفاقاتی گفته می‌شود که منتج به وقوع یک پدیده یا توسعه آن می‌گردد. پدیده به مفهوم ایده، رویداد، حادثه و اتفاق اصلی بوده که در ارتباط با آن مجموعه‌ای از واکنش‌ها یا کنش‌ها برای اداره کردن آن هدایت می‌گردند و یا مجموعه‌ای از کنش‌ها با آن در ارتباط است. در این پژوهش مجموعه مربوط به شرایط علی با سه مقوله اصلی و نه مقوله فرعی دسته‌بندی شد که در جدول ۲ مشاهده می‌شود.

با توجه به جدول ۱ شرایط علی دارای سه مقوله اصلی شامل بینش فردی، حرفه‌ای و سازمانی است. همچنین نه مقوله فرعی شامل قضاوت و تصمیم‌گیری، تردید حرفه‌ای، منبع کنترل، صلاحیت حرفه‌ای، دانش، تجربه حرفه‌ای، تعهد سازمانی، فرهنگ سازمانی و کارگروهی است.

پژوهش به وسیله شیوه‌های تحلیلی ارائه شده توسط استراوس و کوربین (۱۳۹۳) ابتدا به عنوان یک واحد تحلیلی مفاهیم در سطوح کل متن مصاحبه، عبارت، پاراگراف و جملات مورد نظر قرار گرفتند. در کدگذاری باز نام گذاری، خردکردن، قیاس کردن، پردازش مفاهیم و مقوله‌بندی اطلاعات صورت گرفت. در این روند برای بار نخست اطلاعات به قسمت‌های جدا خرد شدند. این کار به شکل بررسی جدا جدا جملات مصاحبه شوندگان در نرم افزار اجرا شد. سپس شباهت‌ها و اختلافات داده‌های خرد شده مورد مطالعه قرار گرفت. داده‌های شبیه به هم که بار معنایی نزدیک به هم داشتند، تحت کدهای اشتراکی کدگذاری شده و سپس مفاهیم مورد نظر با آن، به هر یک اختصاص داده شد. با اجرای این موارد گفته شده روند پردازش مقوله‌ها اجرا شد. به شکلی خلاصه شده می‌توان بیان کرد که کدگذاری باز دربردارنده‌ی مجموعه‌ای از مقوله‌ها بوده که بعد از بررسی اطلاعات به وجود آمده است.

بر مبنای نظریه داده بنیاد مورد نظر استراوس و کوربین (۱۹۹۰) میزان نمونه مطلوب ۱۰ تا ۲۵ نفر بود که افزایش این تعداد از افراد به مرحله اشباع تئوریک وابسته است؛ یعنی تا هنگامی که اطلاعات قابل اعتنا و جدیدی از مصاحبه‌شوندگان به دست نیاید، روند گردآوری اطلاعات ادامه پیدا خواهد کرد. نمونه مورد استفاده در پژوهش کنونی ۱۵ نفر از خبرگان حسابرسی در موسسات حسابرسی ایران است. مشخصات افراد مصاحبه‌شونده به صورت جدول (۱) می‌باشد:

جدول (۱): مشخصات افراد مصاحبه‌شونده

جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی نسبی
مرد	۱۳	۸۶.۷
زن	۲	۱۳.۳
جمع	۱۵	۱۰۰
سطح تحصیلات	فراوانی	درصد فراوانی نسبی
کارشناسی ارشد	۹	۶۰
دکتری	۶	۴۰
جمع	۱۵	۱۰۰

جدول (۲): کدهای باز و مفاهیم شرایط علی

مفهوم	مقوله اصلی	مقوله فرعی
برقراری ارتباط با صاحبکار، دانش، تجربه، بی طرفی، قدرت پردازش اطلاعات، هوش ارتباطی، پیچیدگی کار، پردازش فردی، حسابدهی، ریسک پذیری.	بینش فردی	قضاوت و تصمیم‌گیری
پرسشگری، اطمینان، ارزیابی انتقادی، ارزیابی بی‌طرفانه، نگرش حرفه‌ای، نقدپذیری، قدرت تشخیص.		تردید حرفه‌ای

مفاهیم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	
تعارضات، فشار صاحبکار، شفاف سازی، نفوذ ذینفعان، عواطف منفی، شخصیت، انتظارات فردی، توانمندی.	منبع کنترل		
پذیرش وظیفه، خدمت به جامعه، مهارت تخصصی، پایبندی به اصول، پذیرش ارزش ها، حفظ اعتماد عمومی، شایستگی، مهارت حرفه ای.	صلاحیت حرفه ای	بینش حرفه‌ای	
مهارت‌های ارتباطی، دانش حرفه ای، دانش تخصصی، دانش تجاری، قدرت تحلیل، روزرسانی اطلاعات، آگاهی از استانداردهای نوین، نوآوری.	دانش		
مهارت‌های ارتباطی، کارایی، قدرت حل مسائل، تسلط، ابتکار، پاسخگویی.	تجربه حرفه‌ای		
تعلق به حرفه، احساس هویت، رعایت استانداردها، دستیابی به اهداف، افزایش بهره وری، تلاش، کاهش ناکارآمدی.	تعهد سازمانی	بینش سازمانی	
التزام به قوانین سازمانی، پذیرش ارزش‌های سازمان، سازگاری، انعطاف پذیری، انطباق‌پذیری، مشارکت.	فرهنگ سازمانی		
تفکر نظام‌مند، همراستایی اعضای گروه، کار تیمی مطلوب، اهداف مشترک، ارتباطات گروهی، همراهی رهبردی.	کار گروهی		

**مقوله محوری:** اتفاق یا حادثه اصلی است که یک رشته از کنش‌های متقابل جهت کنترل یا اداره کردن آن وجود دارد و با آن مرتبط است (استراس و کوربین، ۱۹۹۷). مقوله محوری این پژوهش ارائه مدل تفکر انتقادی حساب‌رسان است که مشخصات آن به شرح جدول (۲) است:

جدول (۲): کدهای باز و مقوله محوری

مفاهیم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	مقوله محوری
دارا بودن دانش و مهارت حرفه ای، ارائه خدمات مطمئن، توجه به استانداردهای فنی و حرفه ای، انجام درست وظایف.	صلاحیت و مهارت	ویژگی های حسابرسی	حسابرسی با تفکر انتقادی
مدیریت ارتباط با مشتری، ارائه اطلاعات و شواهدی، ارتباط در عملیات حسابرسی، ارتباط داخلی با مدیران و شرکا، مهارت ارتباطی، ارتباطات قابل اعتماد.	ارتباطات		
دریافت شواهد از منابع مختلف، اطمینان از شواهد، دریافت داده ها و منابع عینی، ذهن پرسشگر، هوشیاری، قابل اتکا بودن، مستند بودن اطلاعات.	شک و تردید حرفه‌ای		
نداشتن تعصب، تضاد منافع و نفوذ دیگران بر قضاوت، رهایی از فشارها، تصمیم‌گیری بی‌غرضانه، توان تصمیم‌گیری آزاد.	استقلال		
اخلاق مداری، شفافیت، صریح و صادق بودن، درستکاری.	صداقت		
بررسی اجمالی اطلاعات مالی، خدمات اطمینان بخشی، اطمینان معقول، اظهارنظر شفاف و مطمئن، اعتباردهی.	اطمینان بخشی		
پذیرش وظیفه، خدمت به جامعه، مهارت تخصصی، پایبندی به اصول، پذیرش ارزش ها، حفظ اعتماد عمومی، شایستگی، مهارت حرفه ای.	صلاحیت حرفه ای	بینش حرفه‌ای	
مهارت‌های ارتباطی، دانش حرفه ای، دانش تخصصی، دانش تجاری، قدرت تحلیل، روزرسانی اطلاعات، آگاهی از استانداردهای نوین، نوآوری.	دانش		
مهارت‌های ارتباطی، کارایی، قدرت حل مسائل، تسلط، ابتکار، پاسخگویی.	تجربه حرفه‌ای		
تعلق به حرفه، احساس هویت، رعایت استانداردها، دستیابی به اهداف، افزایش بهره وری، تلاش، کاهش ناکارآمدی.	تعهد سازمانی	بینش سازمانی	
التزام به قوانین سازمانی، پذیرش ارزش‌های سازمان، سازگاری، انعطاف پذیری، انطباق‌پذیری، مشارکت.	فرهنگ سازمانی		
تفکر نظام‌مند، همراستایی اعضای گروه، کار تیمی مطلوب، اهداف مشترک، ارتباطات گروهی، همراهی رهبردی.	کار گروهی		

تطبیق با استانداردها، ارائه استانداردهای نوین، تغییر استانداردهای قدیمی، بروزرسانی مستمر استانداردها است.

**شرایط مداخله‌گر:** به شرایطی کلی گفته می‌شود که بر چگونگی فرآیندها و راهبردها تأثیر گذار است. وضعیتی که موجب تشدید یا تضعیف پدیده‌ها می‌گردد (استراس و کوربین، ۱۹۹۷). این شرایط به شرح جدول (۴) می‌باشد:

شرایط مداخله‌گر دارای یک مقوله اصلی شرایط محیطی و سه مقوله فرعی قوانین، شرایط حاکم بر حرفه و شرایط سازمانی است.

**راهبردها و پیامدها:** راهبردها عبارت است از ارائه راه‌حل‌هایی جهت رو به رو شدن با پدیده اشاره دارد که هدف نهایی آن اداره پدیده مورد بررسی، مواجهه با آن و حساسیت در برابر آن می‌باشد (استراس و کوربین، ۱۹۹۷). در جدول (۵)، راهبردها و پیامدها ارائه شده است:

سلسله فرآیندهایی است که توسط پیوند میان مقوله و مقوله‌های فرعی اطلاعات را با هم مرتبط می‌کند. کدگذاری محوری فرآیند شکل‌دهی مقوله‌ها است که با استفاده از پارادایم انجام می‌شود تا روابط بین موارد فوق را نشان دهد. در شکل (۱) مدل مفهومی مستخرج از کدهای محوری نشان داده شده است:

با توجه به جدول ۲ مقوله محوری در این پژوهش تفکر انتقادی حسابرسان است که اولین مقوله اصلی مربوطه به ویژگی‌های حسابرسی شامل مقولات فرعی از جمله صلاحیت و مهارت، ارتباطات، شک و تردید حرفه‌ای، استقلال، صداقت، اطمینان بخشی و دومین مقوله اصلی مربوط به بینش حرفه‌ای است که شامل سه مقوله فرعی صلاحیت حرفه‌ای، دانش و تجربه حرفه‌ای و سومین مقوله اصلی مربوط به بینش سازمانی است که شامل سه مقوله فرعی تعهد سازمانی، فرهنگ سازمانی و کارگروهی است.

**شرایط زمینه‌ای:** بیان‌کننده‌ی یک سری ویژگی‌های بخصوص است که به پدیده دلالت دارد. به عبارتی دیگر، مکان حوادث یا اتفاقات مرتبط با پدیده در طول یک بعد می‌باشد، که در آن کنش متقابل جهت کنترل، اداره و پاسخ به پدیده انجام می‌گیرد (استراس و کوربین، ۱۹۹۷). مشخصات آن به شرح جدول (۳) است:

اولین مقوله فرعی از شرایط زمینه‌ای مربوط به آموزش شامل آموزش مبانی و مفاهیم، آموزش اصول حرفه‌ای، آموزش انطباق با استانداردها، آموزش مباحث جاری در حرفه است. دومین مقوله فرعی الگوسازی شامل رایه مفاهیم نظری، ساخت الگوهای منسجم، ارائه الگوهای ملموس، رفع مسائل و مشکلات با الگوی پیش بینی شده است. سومین مقوله فرعی استانداردها شامل

جدول (۳): کدهای باز و مقوله‌های شرایط زمینه‌ای

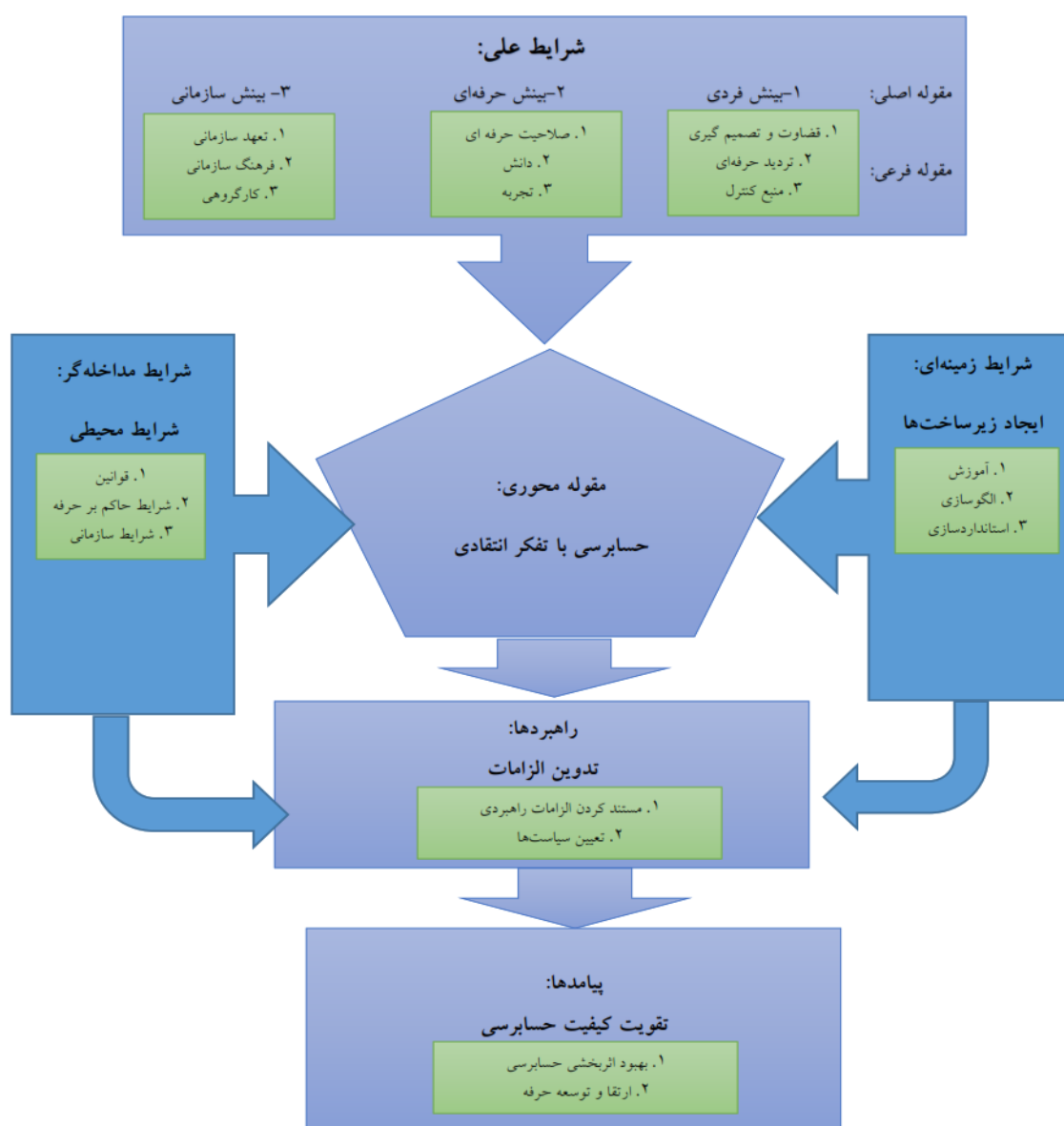
مفاهیم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	
آموزش مبانی و مفاهیم، آموزش اصول حرفه‌ای، آموزش انطباق با استانداردها، آموزش مباحث جاری در حرفه.	آموزش	ایجاد زیرساخت‌ها	شرایط زمینه‌ای
ارایه مفاهیم نظری، ساخت الگوهای منسجم، ارائه الگوهای ملموس، رفع مسائل و مشکلات با الگوی پیش بین شده.	الگوسازی		
تطبیق با استانداردها، ارائه استانداردهای نوین، تغییر استانداردهای قدیمی، بروزرسانی مستمر استانداردها.	استانداردسازی		

جدول (۴): کدهای باز و مقوله‌های شرایط مداخله‌گر

مفاهیم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	
قوانین حقوقی، قوانین تجاری، عدم انطباق قوانین و استانداردها، محدودیت‌ها، ضعف قوانین، عدم یکپارچگی قوانین.	قوانین	شرایط محیطی	شرایط محیطی
عدم ثبات، عدم ارتباط کافی، نبود نظارت گسترده، لازم الاجرا نبودن الزامات حرفه طبق قوانین.	شرایط حاکم بر حرفه		
محیط سازمانی اجرای حسابرسی، محیط سازمانی شرکت، محیط سازمانی گزارشگری مالی، ویژگی‌های صاحبکاران و کارفرمایان در سازمان، ساختار سلسله مراتبی، بروکراسی سازمانی.	شرایط سازمانی		

جدول (۵): کدهای باز و مقوله‌های راهبردها و پیامدها

مفاهیم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	
شرح الزامات، برنامه ریزی اثربخش، حل مسائل، تعیین محدودیت‌ها، مدیریت منابع، تعیین اهداف و راهبردها.	مستند کردن الزامات راهبردی	تدوین الزامات	کد: ۱۰۰۱
	تدوین چشم انداز، ابلاغ سیاست‌ها، خط مشی گذاری، لزوم توجه به الزامات، همسوسازی و جهت دهی الزامات		
بررسی و رسیدگی های اثربخش حسابرسی، افزایش شفافیت، ارتقای سیستم حسابرسی، افزایش اطمینان بخشی.	بهبود اثربخشی حسابرسی	تقویت کیفیت حسابرسی	کد: ۱۰۰۲
	ارتقا و توسعه حرفه		



شکل (۱): مدل مفهومی پژوهش

حسابرسان منجر شود. الگوهای تفکر انتقادی توسط محرک‌های سیستمی یعنی تجربه؛ ردیابی حساب‌ها؛ استفاده از فنون انتزاعی و تحلیل گفتمان صاحبکاران اقدام به قضاوت نماید تا در نهایت تطبیق حساب‌ها منجر به افزایش کیفیت حسابرسی گردد. براساس و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۶) عنوان می‌کنند وجود تفکر انتقادی به عنوان مبنایی رفتاری در حسابرس محسوب می‌شود که محرک قوی برای تردید حرفه‌ای محسوب می‌شود. بوکارو (۲۰۱۹) بیان می‌کند در واقع تفکر انتقادی در حسابرسی همانند یک فرآیند عمل می‌کند که در برگیرنده بینش نسبت به محیط، توانمندی، تخصص و ادراک حسابرس به منظور شناخت بهتر محتوا و موضوع به منظور تصمیم‌گیری می‌باشد. لذا ترکیب این مولفه‌ها در رفتار حرفه‌ای نیازمند قابلیت‌های تفکر انتقادی در حسابرس می‌باشد. که از ترکیب بینش نسبت به محیط، توانمندی، تخصص و ادراک حسابرس به عنوان مجموعه مهارت‌های توسعه دهنده‌ی تصمیم‌گیری براساس تفکر انتقادی یاد می‌شود. باتلر و هالپرن<sup>۲</sup> (۲۰۱۲) بیان کردند نیز تفکر انتقادی را استفاده از مهارت‌ها با الزامات راهبردهای شناختی تلقی می‌نماید که باعث شناخت محتوایی از عملکردهای فردی می‌شود. براساس این رویکردها نسبت به موضوع تفکر انتقادی، وجود آن در حسابرس را می‌توان به بروز دیدگاه‌های عمیق و تیزبینی پیوند داد که باعث افزایش سطح کیفی بررسی‌ها و اظهارنظرهای حسابرسان می‌شود. بنا بر نتایج پژوهش حاصل از پژوهش به حسابرسان پیشنهاد می‌گردد در هنگام قضاوت بر مبنای الگوهای مختلف تفکر انتقادی به شکلی تردید گونه‌ای مدارک و شواهد را مورد بررسی قرار داده و توسط میزان محرک‌های سیستمی یعنی ردیابی حساب‌ها؛ تجربه؛ استفاده از تکنیک‌های انتزاعی و تحلیل گفتمان صاحبکاران اقدام به قضاوت نماید تا در پایان مطابقت حساب‌ها موجب افزایش کیفیت حسابرسی شود. بر اساس نتایج تحقیق پیشنهاد می‌شود، برنامه‌های آموزش تفکر انتقادی به عنوان یک الزام آموزشی برای حسابرسان از جانب سازمان‌ها و نهادهای زیربنا همچون دیوان محاسبات و سازمان حسابرسی در ایران، مورد توجه قرار گیرد و بر استراتژی‌های لازم در استفاده از الگوی پارادایم انتقادی در قضاوت‌های حسابرسی تمرکز گردد. بنا بر نتایج پژوهش 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. بر مبنای نتایج پژوهش پیشنهاد می‌گردد، برنامه‌های آموزشی تفکر انتقادی

بر اساس الگوی پارادایمی پژوهش مجموعه حوادث و رویدادهایی است که باعث ایجاد و توسعه‌ی پدیده‌ی محوری یعنی حسابرسی با تفکر انتقادی می‌شوند بینش فردی، بینش حرفه‌ای و سازمانی حسابرس است. همچنین بر زمینه‌هایی که در انتخاب راهبردهای مختلف موثر بوده و می‌توانند اجرای راهبردها را آسان و تسریع نماید شامل مقوله اصلی ایجاد زیرساخت‌ها که در بردارنده سه مقوله فرعی آموزش، الگوسازی و استاندارد سازی است. مهمترین موارد مداخله گر جهت مقوله محوری یعنی حسابرسی با تفکر انتقادی و راهبردهای آن شرایط محیطی بر اساس مقولات فرعی قوانین، شرایط حاکم بر حرفه و شرایط سازمانی است. در نهایت راهبردهای با مقوله اصلی تدوین الزامات منجر به تقویت کیفیت حسابرسی بر اساس مقولات فرعی بهبود اثربخشی حسابرسی و ارتقا و توسعه حرفه حسابرسی خواهد شد.

## ۶. نتیجه‌گیری

بر اساس نظرات خبرگان نتایج نشان داد که شاخص‌های بینش فردی، بینش حرفه‌ای و بینش سازمانی به عنوان شرایط علی، ایجاد زیرساخت‌ها به عنوان شرایط زمینه‌ای، شرایط محیطی به عنوان مداخله گر و در نهایت شاخص‌های تدوین الزامات و تقویت کیفیت حسابرسی به عنوان راهبردها و پیامدها در مدل تفکر انتقادی حسابرسان ارائه شد. الگوی پارادایمی مناسب عبارت است از مجموعه حوادث و رویدادهایی است که باعث ایجاد و توسعه‌ی پدیده‌ی محوری یعنی حسابرسی با تفکر انتقادی می‌شوند شامل بینش فردی، بینش حرفه‌ای و سازمانی حسابرس است. همچنین بر زمینه‌هایی که در انتخاب راهبردهای گوناگون تاثیرگذار بوده و می‌توانند اجرای راهبردها را آسان و تسریع نماید شامل مقوله اصلی ایجاد زیرساخت‌ها که در بردارنده سه مقوله فرعی آموزش، الگوسازی و استاندارد سازی است. مهمترین موارد مداخله گر جهت مقوله محوری یعنی حسابرسی با تفکر انتقادی و راهبردهای آن شرایط محیطی بر اساس مقولات فرعی قوانین، شرایط حاکم بر حرفه و شرایط سازمانی است. در نهایت راهبردهای با مقوله اصلی تدوین الزامات منجر به تقویت کیفیت حسابرسی بر اساس مقولات فرعی بهبود اثربخشی حسابرسی و ارتقا و توسعه حرفه حسابرسی خواهد شد. پورسمیعی و همکاران (۱۴۰۰) عنوان می‌کنند تفکر انتقادی در عملکردهای فردی حسابرس یک التزام و پایبندی به ارزش‌های حسابرسی برای تامین اهدافی در حرفه حسابرسی همچون تردید و بی‌طرفی است. گزاره‌های تفکر انتقادی، به ایجاد پیوند بین دانش حرفه‌ای حسابرسی در حوزه تفکر انتقادی و تردید حرفه‌ای با تجربه

<sup>۲</sup> - Butler and Halpern

<sup>۱</sup> - Brasel et al

علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، ۱۱(۳۷)، ۹۷-۱۰۶.

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

زیغمی، پرویز و پاک مرام، عسگر. (۱۴۰۱). نقش تفکر انتقادی حسابرسان در کیفیت عملکرد حسابداری 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)، ۱۳۴-۱۲۳.

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

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 حسابداری. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۳(۹)، ۱۴۵-۱۲۰.

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.

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

تحت عنوان یک نیاز آموزشی جهت حسابرسان از سمت نهادها و سازمان‌های مرتبط مانند دیوان محاسبات ایران، مورد نظر قرار گرفته و بر روی راهبردهای مورد نیاز در استفاده از الگوی چهارچوب فکری انتقادی حسابداری بر مبنای الگوی پژوهش کنونی متمرکز شود. بر اساس نتایج به مدیران موسسات حسابداری پیشنهاد می‌گردد سرعت و قدرت در تصمیمات ذهنی را در کنار بررسی شواهد و مدارک صاحبکاران حسابداری به عنوان قسمتی از استدلال‌های تفکر انتقادی در مواقع بحرانی به حسابرسان آموزش داده تا بدین وسیله ضمن بالا بردن سطح کیفیت حسابداری به ارتقای قدرت اتخاذ تصمیمات آنان کمک شود. پیشنهاد می‌گردد در پژوهش‌های آتی در ارائه مدل تفکر انتقادی حسابرسان در حسابداری دادگاهی یا قضایی استفاده شود. پیشنهاد می‌گردد در پژوهش‌های 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 حسابداری 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 حسابداری 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 گرایی، مهدی. (۱۴۰۰). شناخت رویکردهای تفکر انتقادی حسابرسان و بازنمایی آن در قالب تحلیل‌های پیوندی (تحلیل کیفی/تعاملی (IQA). مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۱(۶۹)، ۱۸۵-۲۱۰.

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

خنیفر، حسین و منیری شریف، طاهره. (۱۳۹۴). روش‌های تحقیق کیفی. ناشر: موسسه کتاب مهربان نشر.

خواجوی، شکراله و محمدیان، محمد. (۱۳۹۷). الگوی مفهومی حسابداری شهروندی مبتنی بر تفکر انتقادی. فصلنامه

- 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.
- Terblanche, E.A.J. (2019). Developing critical thinking in auditing students through technology-based educational interventions: A conceptual framework (Doctoral dissertation, University of South Africa, Pretoria, South Africa).
- Terblanche, E.A.J. and de Clercq, B. (2020). Factors to consider for effective critical thinking development in auditing students. *South African Journal of Accounting Research* 34(2), 96-114.
- Brasel, K., Doxey, M. M., Grenier, J. H. and Reffett, A. (2016). Risk Disclosure Preceding Negative Outcomes: The Effects of Reporting Critical Audit Matters on Judgments of Auditor Liability. *The Accounting Review*, 91(5): 1345-1362.
- 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.
- 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.
- Dimitrova, J. and Sorova, A. (2016). The Role of Professional Skepticism in Financial Statement Audit and its Appropriate Application. *Journal of Economics*, 1(2), 1-14,
- 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. (2011). *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.
- Butler, H. and Halpern, A. (2012). Critical Thinking Assessment predicts realworld outcomes of critical thinking, *Applied Cognitive Psychology*, 26(5): 721-729.
- 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.
- Hitchcock, D. (2011). Critical thinking as an educational ideal. Conference: Critical thinking and education At: Huazhing University of Science and Technology, Wuhan, China.
- 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.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 15/ No. 58/ Summer 2025

## **Presenting critical thinking model of auditors with grounded theory**

**Mohammad Ali Abi**

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

**Abdul Karim Moghadam**

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

**Mohammad Amin Kohbor**

Department of Economics, Khorramshahr university of MarineSciences and Technology, Khorramshahr, Iran.  
aminkuhbor@yahoo.com

### **Abstract**

The purpose of this research is to present the critical thinking model of auditors with the foundational data theory method. The research data was obtained through interviews with 15 audit experts in Iran's audit institutes. The research data was analyzed using the coding method and the use of Maxqda software. The results showed that based on the paradigm model of the research, the set of incidents and events that lead to the creation and development of the central phenomenon of auditing with critical thinking is the auditor's personal, professional, and organizational vision. Also, the areas that are influential in the selection of various strategies, and can accelerate, and facilitate the implementation of strategies include the main category of infrastructure creation, which includes three subcategories of education, modeling and standardization. The most important intervening cases for the central category, i.e. audit with critical thinking, and its strategies, are environmental conditions based on the subcategories of laws, conditions governing the profession, and organizational conditions. Finally, strategies related to the main category will lead to the formulation of requirements to strengthen audit quality, improve audit effectiveness, and promote and develop the auditing profession.

**Keywords:** Audit, Auditors' Critical Thinking, Critical Thinking.