

تبیین نقش تفکر تحلیلی-انتقادی حسابرسان بر قضاوت حرفه ای و عملکرد اخلاقی حسابرس

علی نعمتی^۱

مهدیس عالم زاده^{۲*}

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۴/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۴/۰۸/۳۰

چکیده

در عصر حاضر که پیچیدگی روزافزون محیط‌های اقتصادی و مالی، حرفه حسابرسی را با چالش‌های بی‌سابقه‌ای مواجه ساخته است، برخورداری از توانمندی‌های شناختی پیشرفته به ضرورتی اجتناب‌ناپذیر برای حافظان اعتماد عمومی تبدیل شده است. این پژوهش با نگاهی ژرف‌نگرانه و میان‌رشته‌ای، در پی کاوش ارتباطات ناپیدای میان ساحت‌های شناختی و الزامات حرفه‌ای در دنیای پرتلاطم حسابرسی است، بر این اساس هدف مطالعه حاضر تبیین نقش تفکر تحلیلی-انتقادی حسابرسان بر قضاوت حرفه ای و عملکرد اخلاقی حسابرس است. پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش جمع‌آوری داده‌ها، توصیفی-پیمایشی است. داده‌ها از طریق پرسش‌نامه‌های استاندارد جمع‌آوری گردید. جامعه آماری شامل کلیه حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات بخش خصوصی در سه ماهه اول سال ۱۴۰۴ است که با استفاده از فرمول کوکران، ۳۹۱ نفر به عنوان نمونه انتخاب شدند. نتایج تحلیل داده‌ها نشان داد که تفکر تحلیلی-انتقادی حسابرسان بر قضاوت حرفه‌ای و عملکرد اخلاقی آنان تأثیر مثبت و معناداری دارد. در نهایت، این پژوهش نه تنها به عنوان نخستین مطالعه در بررسی تأثیر تفکر تحلیلی-انتقادی حسابرسان بر قضاوت حرفه ای و عملکرد اخلاقی حسابرس، بلکه به عنوان نقطه عطفی در ادبیات حسابرسی، اهمیت خود را نمایان می‌سازد. یافته‌های این تحقیق، افق‌های جدیدی را برای درک بهتر از نقش تفکر عمل‌گرا در ارتقای استانداردهای حرفه‌ای و بهبود کیفیت حسابرسی گشوده است. این مطالعه، با ارائه چارچوبی نوآورانه، نه تنها به غنای نظری این حوزه می‌افزاید، بلکه راهکارهای عملی برای نهادهای حرفه‌ای و سیاست‌گذاران فراهم می‌کند تا با به کارگیری اصول پراگماتیسمی، گامی بلند در جهت تحول حرفه حسابرسی بردارند.

واژگان کلیدی

تفکر تحلیلی-انتقادی، اصول اخلاقی، رویکرد عمل‌گرا، قضاوت حرفه ای، عملکرد اخلاقی حسابرس

^۱ استادیار گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. Ali.nemati@iauctb.ac.ir

^۲ دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول):

(Mahdis.alemzadeh@iau.ac.ir)

مقدمه

حرفه حسابرسی، به عنوان یکی از ارکان اساسی نظام پاسخگویی اقتصادی، همواره در معرض تحولات پرشتاب محیطی، پیچیدگی فزاینده استانداردهای گزارشگری مالی، و انتظارات روزافزون ذی نفعان قرار داشته است (احمدیان و همکاران، ۱۳۹۹). در این فضای پرابهام، که هر تصمیم حسابرس می تواند پیامدهای گسترده ای بر ثبات بازارهای سرمایه، توزیع ثروت، و حتی مشروعیت نهادهای اقتصادی داشته باشد، تفکر تحلیلی-انتقادی به مثابه ابزاری حیاتی برای مواجهه با چالش های چندلایه این حرفه ظهور کرده است (فری و همکاران^۱، ۲۰۲۳). این سازه شناختی، که دربرگیرنده توانایی تفکیک مسائل پیچیده به اجزای تشکیل دهنده، ارزیابی نقادانه شواهد، شناسایی سوگیری های بالقوه، و ترکیب اطلاعات پراکنده در چارچوبی منسجم است، نه تنها بر دقت تشخیص های حرفه ای تأثیر می گذارد، بلکه زیربنای تصمیم گیری های اخلاقی را نیز شکل می دهد (نورالدین و همکاران^۲، ۲۰۲۲). با این حال، علیرغم ادبیات گسترده در حوزه روان شناسی شناختی و دانش حسابرسی، درک ما از سازوکارهای دقیقی که از طریق آن این نوع تفکر، قضاوت حرفه ای حسابرسان را در موقعیت های مبهم هدایت می کند، و چگونه این مسیرهای شناختی به عملکرد اخلاقی در بسترهای عملیاتی متفاوت منجر می شود، همچنان محدود و پراکنده است.

از منظر نظری، رابطه میان این متغیرها در حرفه حسابرسی نیازمند بازتعریف است، چرا که ماهیت پویای محیط های حسابرسی، تعاملات سازمانی، و فشارهای نهادی می تواند تأثیر تفکر تحلیلی-انتقادی را بر بروندهای حرفه ای تعدیل یا حتی مخدوش سازد. برای نمونه، حتی حسابرسانی که از توانایی های شناختی بالایی برخوردارند، ممکن است (ناگیریکاندالاجی و همکاران^۳، ۲۰۲۲). این پژوهش در پی آن است تا با عبور از رویکردهای تقلیل گرایانه، که هر یک از این متغیرها را به صورت مجزا بررسی کرده اند، به درکی سیستمی و همه جانبه از این پویایی های درهم تنیده دست یابد. علیرغم تأکید گسترده بر اهمیت تفکر تحلیلی-انتقادی در حرفه های مختلف، پژوهش های معدودی به بررسی این سازه در بستر خاص حسابرسی، با تمام ظرافت ها و پیچیدگی های منحصر به فرد آن، پرداخته اند. بیشتر مطالعات پیشین یا بر جنبه های فنی قضاوت حرفه ای متمرکز بوده اند، یا رابطه مستقیم و ساده انگارانه ای میان آموزش اخلاق و عملکرد اخلاقی فرض گرفته اند، بدون آنکه نقش سازه های شناختی سطح بالا را به عنوان پل ارتباطی بین این دو حوزه به طور نظام مند تحلیل کنند. همچنین، غفلت از بررسی تعامل پویای محیط های تصمیم گیری با فرآیندهای ذهنی حسابرسان، شکاف قابل توجهی در ادبیات موجود ایجاد کرده است. این پژوهش با پرکردن این خلأها، نه تنها به غنای نظری حوزه رفتار حرفه ای در حسابرسی می افزاید، بلکه چارچوبی عملیاتی برای نهادهای استانداردگذار، مؤسسات حسابرسی، و برنامه ریزان آموزشی فراهم می آورد تا با اتکا بر یافته های آن، راهبردهایی برای تقویت همزمان کارایی شناختی و اصالت اخلاقی در این حرفه حیاتی طراحی کنند (دوو و همکاران^۴، ۲۰۲۳).

یافته های این پژوهش از منظر نظری، افق های جدیدی را در ادبیات علوم شناختی و اخلاق حرفه ای در حسابرسی می گشاید. در بعد نظری، این مطالعه با ارائه چارچوبی یکپارچه که در آن سازه های شناختی پیشرفته، فرآیندهای قضاوت حرفه ای، و الزامات اخلاقی در تعامل با یکدیگر بررسی می شوند، به پرورش نظریه های جامع تر در حوزه

¹ Ferry et al

² Noordin et al

³ Nagirikandalage et al

⁴ Du et al

تصمیم‌گیری‌های حساس حساب‌رسانی کمک می‌کند. این پژوهش با تلفیق رویکردهای روان‌شناسی شناختی، فلسفه اخلاق کاربردی، و دانش تخصصی حساب‌رسانی، مدلی پویا ارائه می‌دهد که می‌تواند مبنایی برای پژوهش‌های آتی در سایر حرفه‌های نظارتی و مالی قرار گیرد. از سوی دیگر، درک عمیق‌تر از مکانیسم‌هایی که تفکر تحلیلی-انتقادی را به عملکرد اخلاقی پیوند می‌زند، می‌تواند به بازتعریف شاخص‌های ارزیابی صلاحیت حرفه‌ای حساب‌رسان منجر شود و معیارهای سنتی سنجش شایستگی را از تمرکز صرف بر دانش فنی به سمت سنجش توانمندی‌های شناختی سطح بالا و ظرفیت‌های اخلاقی سوق دهد. این تحول نظری، به‌ویژه برای پژوهشگرانی که در پی درک عوامل مؤثر بر کیفیت حساب‌رسانی و نقش محوری شناخت در رفتارهای حرفه‌ای هستند، بینش‌های ارزشمندی فراهم می‌کند. در بعد عملی، نتایج این پژوهش پیامدهای سیاستی قابل‌توجهی برای نهادهای حرفه‌ای، مؤسسات حساب‌رسانی، و مراکز آموزش عالی دارد. از منظر مؤسسات حساب‌رسانی، این پژوهش بر ضرورت طراحی سیستم‌های ارزیابی عملکردی تأکید دارد که فراتر از معیارهای کمی سنتی، توانایی‌های تحلیلی-انتقادی و تعهد اخلاقی کارکنان را نیز مورد سنجش قرار دهد. همچنین، برای مراکز آموزش عالی، این مطالعه لزوم بازطراحی برنامه‌های درسی رشته حساب‌رسانی را برجسته می‌سازد تا پرورش قابلیت‌های شناختی و شایستگی‌های اخلاقی را به‌موازات آموزش مفاهیم فنی در دستور کار قرار دهند. در سطح کلان‌تر، این پژوهش می‌تواند به سیاست‌گذاران حوزه نظارت مالی کمک کند تا با درک بهتر عوامل شناختی و اخلاقی مؤثر بر کیفیت حساب‌رسانی، چارچوب‌های نظارتی هوشمندانه‌تری را طراحی کنند که همزمان به ارتقای شفافیت مالی و حفظ اعتماد عمومی بینجامد.

در خصوص چرایی انجام این مطالعه می‌توان بیان نمود که در فضای کنونی حرفه حساب‌رسانی که با چالش‌های بی‌سابقه‌ای همچون تحولات فناورانه شتابان، افزایش پیچیدگی معاملات مالی، تنوع ذی‌نفعان با انتظارات متعارض، و فشارهای فزاینده نهادی مواجه است، درک عمیق‌تر از مکانیسم‌های شناختی زیربنایی تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای به ضرورتی اجتناب‌ناپذیر تبدیل شده است. این پژوهش با هدف پر کردن شکاف‌های دانشی موجود در ادبیات حساب‌رسانی که عمدتاً یا بر جنبه‌های فنی استانداردها متمرکز بوده‌اند یا به بررسی سطحی مؤلفه‌های اخلاقی بسنده کرده‌اند، در پی آن است تا با واکاوی نظام‌مند روابط پویا و چندلایه میان سازه‌های شناختی پیشرفته (به‌ویژه تفکر تحلیلی-انتقادی)، فرآیندهای قضاوت حرفه‌ای در شرایط ابهام، و رفتارهای اخلاقی در بسترهای سازمانی متنوع، الگویی مفهومی ارائه دهد که هم به غنای نظری این حوزه بیفزاید و هم راهنمای عمل برای ذی‌نفعان مختلف باشد. مطالعه حاضر از آن جهت حائز اهمیت است که نخستین تلاش نظام‌مند برای تلفیق یافته‌های علوم اعصاب شناختی، روان‌شناسی تصمیم‌گیری و اخلاق حرفه‌ای در حوزه حساب‌رسانی محسوب می‌شود و می‌تواند چارچوبی نوین برای تفسیر تناقض‌های ظاهری در رفتار حرفه‌ای حساب‌رسان (مانند مواردی که فرد با وجود برخورداری از دانش فنی کافی، در عمل دچار نقصان در قضاوت می‌شود) فراهم آورد.

مبانی نظری و پیشینه تحقیق

تفکر تحلیلی-انتقادی

تفکر تحلیلی-انتقادی، به توانایی نظام‌مند فرد در تجزیه و تحلیل اطلاعات پیچیده، شناسایی روابط علی میان پدیده‌ها، ارزیابی نقادانه پیش‌فرض‌ها و استدلال‌ها، و رسیدن به قضاوت‌های مستدل و عینی اطلاق می‌شود. در بستر حرفه حساب‌رسانی، این نوع تفکر فراتر از یک مهارت شناختی پایه، به‌عنوان یک ضرورت حرفه‌ای مطرح می‌شود که کیفیت

تشخیص‌ها و تصمیم‌گیری‌های حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. مبانی نظری این سازه به‌طور عمده ریشه در نظریه‌های شناختی-تحویلی دارد که بر فرآیندهای عالی ذهنی تأکید می‌کنند (کائو^۱ و همکاران، ۲۰۲۳). مؤلفه‌های کلیدی تفکر تحلیلی-انتقادی در حسابرسی شامل چندین بعد متمایز است: نخست، توانایی تشخیص الگوها و ناهنجاری‌ها در داده‌های مالی که مستلزم مشاهده دقیق و نظام‌مند است. دوم، مهارت تفکیک مسائل پیچیده به اجزای تشکیل‌دهنده که امکان بررسی جزئی‌تر رویدادهای مالی را فراهم می‌کند. سوم، ظرفیت ارزیابی نقادانه شواهد و مدارک که شامل بررسی اعتبار منابع، شناسایی سوگیری‌های احتمالی و تعیین میزان اتکاپذیری اطلاعات است. چهارم، قابلیت ترکیب اطلاعات پراکنده و ایجاد تصویر کلی از وضعیت مالی واحد مورد رسیدگی که به درک جامع‌تر منجر می‌شود (نورالدین و همکاران^۲، ۲۰۲۲).

الگوهای تفکر تحلیلی در حسابرسی

الگوهای تحلیلی به عنوان یک مفهوم برآمده از روانشناسی قلمداد می‌شود که به مجموعه فرآیندهایی از ادراک شواهد و درونی‌سازی ذهنی اطلاعات اشاره دارد که می‌تواند مبنایی برای اتخاذ تصمیم و نوع تفکر در خصوص پدیده‌ی مورد بررسی قلمداد شود. به عبارت دیگر طبق این مفهوم، افراد با کسب اطلاعات از پیرامون یک موضوع، نسبت به تفسیر آن اقدام می‌نمایند و واکنش متناسب با درک خود از آن موضوع را نشان می‌دهند. معمولاً الگوی تحلیلی هر فرد منحصر به فرد و دارای ثبات رویه‌ای است که به افراد کمک می‌کند در مواجهه با یک موضوع، به شیوه‌ی خود نسبت به آن واکنش نشان دهد. لذا همانطور که استرنبرگ و گریگورینکو^۳ (۱۹۹۷) مطرح نمودند، الگوهای تحلیلی یک رویکرد از روی عادت و روش ترجیحی تلقی می‌شود که می‌تواند به نظم بخشی؛ سازمان دهی؛ تحلیل و پردازش اطلاعات منجر شود. برخی محققین الگوی تحلیلی را به عنوان یک روش درونی و خودکار جهت حل مسئله تلقی می‌نمایند که می‌تواند پاسخ دهی براساس اطلاعات و تفسیرهای ذهنی فرد از واقعیت‌ها را به همراه داشته باشد. کولز و وندن بروئک^۴ (۲۰۰۷) نیز الگوی تحلیلی را به عنوان روشی که افراد محرک‌ها را دریافت و اینکه چگونه اطلاعات را برای هدایت رفتارشان مورد استفاده قرار می‌دهند، تعریف می‌نمایند (ناگیریکاندالاجی و همکاران^۵، ۲۰۲۲). در یکی از مهمترین مدل‌های الگوی تحلیلی^۶، می‌بایست به مدل یادگیری تجربی^۷ (ELM) اشاره نمود که توسط کولب^۸ (۲۰۰۵) ارائه شد. همانطور که در شکل (۱-۲) مشخص شده است این مدل بر روی یک ماتریس چند بعدی بنا نهاده شده است که از چهار محور تجربه عینی؛ مشاهده تأملی؛ مفهوم‌سازی انتزاعی و آزمایشگری فعال تشکیل شده است.

¹ Kuo

² Noordin et al

³ Sternberg and Grigorenko

⁴ Cools & Vanden Broeck

⁵ Nagirikandalage et al

⁶ Learning Style

⁷ Experiment Learning Method

⁸ Kolb



شکل (۱) ماتریس الگوی تحلیلی (منبع: ناگیریکاندالوگی و همکاران، ۲۰۲۲).

طبق این ماتریس، یک فرد براساس تجربه عینی، عملی را انجام می دهد، براساس مشاهده تأملی، به تفکر درباره ی موضوع می پردازد؛ در مفهوم سازی انتزاعی نسبت به موضوع از استدلال انتزاعی و نظریه پردازی بهره می برد و براساس آزمایشگری فعال، به شناخت علی از یک موضوع تلاش می نماید، دستیابد. لذا از تقاطع ۴ بعد اشاره شده، همانطور که مشخص شده است، ۴ سبک واگرا؛ انطباق یابنده؛ جذب کننده و همگرا ایجاد می شود که به تفکیک نسبت به تشریح آن اقدام می شود. به طور کلی بایستی بیان شود، انطباق یابنده ها و واگراها بر سبک عینی متکی هستند، درحالیکه همگراها و جذب کننده ها دارای یک سبک انتزاعی قلمداد می شوند. اما به طور جزئی هریک از انواع الگوهای تحلیلی به تفکیک زیر مورد بحث قرار می گیرند (لیپمن^۱، ۲۰۱۳).

□ اولین بعد ماتریس، الگوی تحلیلی همگرا می باشد که از تقاطع ماتریس مفهوم سازی و آزمایشگری ایجاد می شود و بیان کننده ی ویژگی هایی از افراد می باشد که در حل مسئله به دنبال استفاده از تئوری های عملگرایانه هستند و معمولاً زمانی این سبک کارایی دارد که از قبل یک راه حل صحیح و واحد برای یک مسئله وجود داشته باشد و در زمانی حل مسئله ی جدید با اندک تغییر در آن، نسبت به راه حل جدید اقدام شود (جیاناکولا و همکاران^۲، ۲۰۲۲).

□ دومین ماتریس، سبک جذب کننده یا برنامه ریز می باشد که این بعد، از تقاطع مفهوم سازی به عنوان محور عمودی با مشاهد تأملی به عنوان محور افقی ایجاد می شود و بیان کننده ی استفاده از استدلال قیاسی و توانایی افراد در خلق مدل های نظری حکایت دارد. لذا فرد براساس این سبک تلاش می نماید تا با یکپارچه نمودن شواهد، نسبت به ایجاد یک تئوری منسجم اقدام می نماید (برون و همکاران^۳، ۲۰۱۹).

□ سومین ماتریس، انطباق یابنده (عمل گرا) می باشد که از تقاطع تجربه عینی و آزمایشگری، ایجاد می شود و فرد تحت تأثیر این الگوی تحلیلی، در تفسیر مسائل، تلاش می نماید تا از قدرت شهودی بهره ی بیشتری ببرد و برای کسب اطلاعات، به دیگران وابسته باشد (اکلاند و همکاران^۴، ۲۰۲۱).

¹ Lipman

² Giancola et al

³ Brown et al

⁴ Eklund et al

□ چهارمین ربع ماتریس، واگرا (مبتکر) می باشد که از تقاطع تجربه عینی و مشاهده تأملی حاصل می شود بیان کننده ای این موضوع است که افراد براساس این سبک در حل مسائل به دنبال خلق ایده ها و راه حل های جایگزین برای یک مسئله می باشند که بیشتر این ایده ها باید از نتایج ملموسی برخوردار باشد تا به راه حل تبدیل گردد (یوآن و همکاران^۱، ۲۰۲۱).

قضاوت حرفه ای

قضاوت حرفه ای به عنوان متغیر واسطه ای در این پژوهش، به فرآیند شناختی پیچیده ای اطلاق می شود که طی آن حسابرس با تکیه بر دانش تخصصی، تجربه عملی و استانداردهای حرفه ای، به ارزیابی شواهد و مدارک می پردازد و در نهایت به نتیجه گیری های حرفه ای دست می یابد. این سازه دربرگیرنده توانایی اتخاذ تصمیم های مناسب در شرایط عدم قطعیت است که از ویژگی های ذاتی محیط حسابرسی محسوب می شود. مبانی نظری قضاوت حرفه ای ریشه در نظریه های تصمیم گیری دارد که بر عوامل مؤثر بر کیفیت قضاوت های حرفه ای تأکید می کنند (نورالدین و همکاران^۲، ۲۰۲۲).

ابعاد مختلف قضاوت حرفه ای در حسابرسی شامل چندین مؤلفه کلیدی است: تشخیص مسائل حرفه ای که مستلزم شناسایی به موقع موضوعات بااهمیت در فرآیند رسیدگی است. جمع آوری و ارزیابی شواهد که به عنوان پایه ای برای قضاوت حرفه ای عمل می کند. تفسیر اطلاعات مالی که نیازمند درک عمیق از استانداردها و مقررات مربوطه است. و در نهایت نتیجه گیری و گزارش دهی که محصول نهایی فرآیند قضاوت حرفه ای محسوب می شود. کیفیت قضاوت حرفه ای تحت تأثیر عوامل متعددی قرار دارد که از جمله می توان به ویژگی های فردی حسابرس، عوامل سازمانی و محیطی اشاره کرد (مارین و هالپرن^۳، ۲۰۱۱، ناگیریکاندالاجی و همکاران^۴، ۲۰۲۲).

در چارچوب نظری این پژوهش، قضاوت حرفه ای به عنوان متغیری در نظر گرفته شده است که از یک سو تحت تأثیر تفکر تحلیلی-انتقادی قرار دارد و از سوی دیگر بر عملکرد اخلاقی حسابرسان تأثیر می گذارد. این نقش دوگانه، اهمیت ویژه ای به این سازه در مدل مفهومی پژوهش می بخشد. مطالعات پیشین نشان داده اند که کیفیت قضاوت حرفه ای می تواند تأثیر قابل توجهی بر اثربخشی فرآیند حسابرسی و در نهایت بر اعتبار گزارش های مالی داشته باشد. با این حال، پژوهش های محدودی به بررسی نقش میانجی این متغیر در رابطه بین تفکر تحلیلی-انتقادی و عملکرد اخلاقی پرداخته اند.

عملکرد اخلاقی در حسابرسی

عملکرد اخلاقی به عنوان متغیر وابسته این پژوهش، به مجموعه رفتارها و تصمیم گیری های حرفه ای اطلاق می شود که با اصول و ارزش های اخلاقی حاکم بر حرفه حسابرسی سازگاری داشته باشد (خالقی و همکاران، ۱۴۰۳). این سازه دربرگیرنده تعهد فردی به رعایت اصول بنیادین حرفه ای مانند صداقت، بی طرفی، استقلال، رازداری و رفتار حرفه ای است. مبانی نظری عملکرد اخلاقی ریشه در نظریه های فلسفه اخلاق و روان شناسی اخلاق دارد که به تبیین عوامل مؤثر بر رفتارهای اخلاقی محور می پردازند (مارین و هالپرن، ۲۰۱۱).

¹ Yuan et al

² Noordin et al

³ Marin & Halpern

⁴ Nagirikandalage et al

شاخص های سنجش عملکرد اخلاقی در حسابرسی شامل چندین بعد متمایز است: پابندی به اصول اخلاق حرفه ای که در قوانین و استانداردهای حرفه ای تدوین شده است. مقاومت در برابر فشارهای نادرست که شامل حفظ استقلال حرفه ای در مواجهه با تعارض منافع می شود. شفافیت در گزارش دهی که مستلزم افشای کامل و منصفانه اطلاعات با اهمیت است (زنگانه و سراجی، ۱۴۰۲). و در نهایت مسئولیت پذیری اجتماعی که به معنای توجه به تأثیرات گسترده تر تصمیم های حرفه ای بر ذی نفعان مختلف است. عملکرد اخلاقی مطلوب در حسابرسی نه تنها مستلزم آگاهی از اصول اخلاقی است، بلکه نیازمند توانایی به کارگیری این اصول در موقعیت های عملی و پیچیده حرفه ای است (گودرزی و همکاران، ۱۴۰۴).

پیشینه پژوهش

سیرایت و همکاران^۱ (۲۰۲۵) در پژوهشی تحت عنوان "تأثیر استقلال، حرفه ای گری و تردید حسابرس بر کیفیت حسابرسی"، به این نتیجه می رسند که سه عامل استقلال حسابرس، حرفه ای گری (شامل رعایت استانداردهای اخلاقی و تخصص فنی) و تجربه عملی حسابرسان تأثیر معناداری بر ارتقای کیفیت حسابرسی دارند؛ به گونه ای که ترکیب این عوامل می تواند منجر به افزایش قابلیت اتکای گزارش های مالی و تقویت اعتماد ذی نفعان شود، هرچند شدت تأثیر هریک از این متغیرها در موقعیت های مختلف ممکن است متفاوت باشد.

اکبر و کونتادی^۲ (۲۰۲۴) پژوهشی با عنوان «تأثیر استقلال حسابرس، حرفه ای گرایی حسابرس و اخلاق حرفه ای حسابرس بر قضاوت حسابرسی» انجام دادند. این مطالعه به بررسی تأثیر متغیرهای استقلال، حرفه ای گرایی و اخلاق حرفه ای بر قضاوت حسابرسی پرداخت. نتایج پژوهش نشان داد که هر سه متغیر تأثیر مثبت و معناداری بر قضاوت حسابرسی دارند. این یافته ها بر اهمیت تقویت استقلال و اخلاق حرفه ای در بهبود کیفیت قضاوت های حسابرسی تأکید می کند.

راشید و همکاران^۳ (۲۰۲۳) مطالعه ای 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 روش شناسی کیفی بودند، از طریق مصاحبه با ۵۰ حسابرس در پاکستان، تلاش گردید تا با جمع آوری دیدگاه ها در مورد ماهیت و شیوه ی شناخت تحلیلی حسابرسان در خصوص تقلب مالی فراگیر شرکت های پاکستانی، مدلی مبتنی بر جسارت و مشروعیت حرفه ای حسابرسی ایجاد گردد. مدل ارائه شده گویایی این موضوع است که کاهش جسارت های حرفه ای در حسابرسی از یک سو سبب ضمن اینکه کاهش شناخت تحلیلی حسابرسان را در بر داشته است در عین حال مشروعیت حرفه ای را تحت تأثیر قرار داده و باعث گسترش فراگیر تقلب های مالی از طریق ضد و بند صاحبکاران با حسابرسان گردیده است. این نتایج نشان می دهد حرفه حسابرسی در پاکستان از نقش نظارت مؤثر و مبتنی جسارت های حرفه ای فاصله گرفته است که این موضوع مشروعیت حرفه حسابرسی تا حد زیادی تحت تأثیر قرار داده است.

بنتلی و همکاران^۴ (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان «بررسی تأثیر سطح تفکر انتقادی حسابرسان در اظهارنظر بر تصمیم گیری های عملیاتی مدیران» انجام دادند. این پژوهش که با مشارکت ۲۱۷ نفر از حسابرسان دارای تجربه و سوابق

2. Sirait et al.

² Akbar & Kuntadi

³ Rashid et al

⁴ Bentley et al

حرفه‌ای صورت پذیرفته بود نشان داد، بکارگیری سطح تفکر انتقادی حساب‌رسان در اظهارنظر می‌تواند به افزایش قدرت تصمیم‌گیری مدیران کمک نماید و باعث گردد تا سطح ریسک‌های احتمالی شرکت در مواجهه با عدم اطمینان‌ها تاحدی تحت کنترل قرار گیرد و منافع ذینفعان حفظ گردد. وجود این رویکرد به عنوان مزیت بازار حسابرسی تلقی می‌شود و این موضوع باعث افزایش سطح پویایی مخابره‌ی اطلاعات شفاف به تصمیم‌گیرندگان و سهامداران می‌گردد.

وو و همکاران^۱ (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان کیفیت افشای صورت‌های مالی تحت تأثیر تفکر انتقادی انجام دادند. در این پژوهش تعداد ۱۱۶ اظهارنظر سال قبل حساب‌رسان (سال ۲۰۱۷) را که دارای تفکر انتقادی در مورد شرکت‌ها بودند، مورد بررسی قرار گرفت. این پژوهش در بازه زمانی یک ساله در سال ۲۰۱۸ را مورد بررسی قرار داد. در واقع وجود اظهارنظرهای منتقدانه‌ی حساب‌رسان در مورد عملکردهای مالی در سال ۲۰۱۷ را برای سال ۲۰۱۸ و افشای اطلاعات در قالب صورت‌های مالی سال بعد مورد بررسی قرار دادند که نتایج نشان‌دهنده‌ی این موضوع بود که وجود تفکر انتقادی باعث می‌گردد تا سطح شفافیت‌ها در افشای صورت‌های مالی شرکت‌ها تقویت گردد.

وُلف و همکاران (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 جوان تر حتی با تجربه‌ی کمتر از ظرفیت‌های تفکر شهودی در قضاوت‌های حرفه‌ای خود بهره می‌برند. در نهایت مشخص گردید، حساب‌رسان دارای سن بالاتر و با تجربه تر 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.

گودرزی و همکاران (۱۴۰۴) در پژوهشی تحت عنوان "مدلی جهت شناسایی ویژگی‌های شخصیتی و اخلاقی حساب‌رسان مستقل کشور" به این نتیجه رسیدند که ویژگی‌های شخصیتی و اخلاقی حساب‌رسان مستقل کشور شامل مولفه اخلاق حرفه‌ای و زیرمولفه‌های اخلاق حرفه‌ای، جنبه فردی، جنبه سازمانی، جنبه محیطی، مولفه ویژگی‌های شخصیتی و زیرمولفه‌های گشودگی ذهن، وجدان کاری، برون‌گرایی، توافق‌پذیری، روان‌آزردگی در سطح مطلوب قرار گرفته‌اند و میانگین این عوامل بالاتر از ۰٫۳ مورد سنجش قرار گرفته است.

زنگانه و سراجی (۱۴۰۲) به «بررسی تأثیر حرفه‌ای‌گرایی، فرهنگ سازمانی و سبک رهبری بر عملکرد حساب‌رسان با توجه به نقش تعدیلی هوش معنوی» پرداختند. نتایج نشان داد که حرفه‌ای‌گرایی، فرهنگ سازمانی و سبک رهبری بر عملکرد حساب‌رس تأثیر معناداری دارد. هوش معنوی اثر حرفه‌ای‌گرایی بر عملکرد حساب‌رس را تعدیل می‌کند. هوش معنوی اثر فرهنگ سازمانی بر عملکرد حساب‌رس را تعدیل می‌نماید. هوش معنوی اثر سبک رهبری بر عملکرد حساب‌رس را تعدیل می‌کند. رعایت قوانین و مقررات حرفه‌ای حسابرسی باعث افزایش در کارایی حسابرسی می‌شود. فرهنگ حسابرسی پایه و اساس جامعه حسابرسی می‌باشد که دربرگیرنده مجموعه‌ای از ارزش‌ها، هنجارها، باورها، آداب فرهنگی و تاریخی مؤثر بر رفتار حساب‌رسان بوده و مبنای ارزش‌های خاص منبعث از اجتماع و مؤثر بر فرهنگ حساب‌رسان در محیط حسابرسی و جامعه است.

¹ Wu et al

زیغمی و پاک مرام (۱۴۰۱) به «بررسی نقش تفکر انتقادی حسابرسان در کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی» پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که عناصر عاطفی (سابقه حسابرس) بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی تأثیر معنی دار و مثبت دارد. و عناصر شناختی (آموزش و یادگیری حرفه ای) و عناصر رفتاری (اجرای فرآیند حسابرسی) بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی تأثیر معنی دار و مثبت دارد.

مهدویان راد و همکاران (۱۴۰۱) پژوهشی تحت عنوان «سبک تفکر و سبک اسنادی حسابرسان مستقل و رابطه آن با سبک تصمیم گیری» انجام دادند. روش پژوهش حاضر توصیفی پیمایشی بوده است و برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از روش معادلات ساختاری و تجزیه و تحلیل عاملی استفاده شد. نتایج بدست آمده بیانگر آن است که سبک های تفکر و سبک اسنادی رابطه مثبت و معنی داری با سبک تصمیم گیری حسابرسان مستقل دارند.

پورسمعی و همکاران (۱۴۰۰) به «بررسی و شناخت رویکردهای تفکر انتقادی حسابرسان و بازنمایی آن در قالب تحلیل های پیوندی» پرداختند. جهت شناسایی رویکردهای تفکر انتقادی در حرفه از جستجوی نظامند در مبانی نظری با کمک متخصصان حسابداری استفاده شده است و از طریق تحلیل فراترکیب، رویکردهای مربوط به تفکر انتقادی در حرفه شناسایی و در نتیجه، مولفه های قابلیت تحلیلی، قابلیت استنباطی و قابلیت شهودی به عنوان ابعاد مهم در شکل گیری تفکر انتقادی در حرفه حسابرسی تعیین گردیدند و پس از تایید تحلیل دلفی وارد بخش تحلیل روابط بین پیوندها و تأثیر گذاری سیستمی گردیدند. نتایج نشان داد، برای تقویت رویکردهای تفکر انتقادی در قضاوت های حرفه ای، وجود دانش فنی و تخصصی به عنوان محرکی مهم محسوب شده که پیامدهایی همچون ارتقای سطح شهود و قدرت تحلیل های ذهنی را براساس بررسی اسناد و مدارک به حسابرس می دهد.

پیشینه تحقیقاتی در حوزه حسابرسی نشان دهنده تلاش های قابل توجهی در بررسی عوامل مؤثر بر عملکرد، کیفیت و تصمیم گیری حسابرسان است. مطالعات پیشین عمدتاً بر نقش عواملی مانند حرفه ای گرایی، فرهنگ سازمانی، سبک رهبری، هوش معنوی، تفکر انتقادی و سبک های تصمیم گیری متمرکز بوده اند. برای مثال، برخی پژوهش ها تأثیر حرفه ای گرایی و فرهنگ سازمانی بر عملکرد حسابرسان را با توجه به نقش تعدیل کننده هوش معنوی بررسی کرده اند، در حالی که دیگر تحقیقات به بررسی نقش تفکر انتقادی و سبک های تفکر در بهبود کیفیت قضاوت حرفه ای و عملکرد اخلاقی پرداخته اند. با این حال، علیرغم غنای ادبیات موجود، هیچ یک از مطالعات پیشین به بررسی تأثیر تفکر پراگماتیسمی بر حرفه ای گرایی حسابرسان نپرداخته اند. این در حالی است که پراگماتیسم به عنوان یک رویکرد عمل گرا و مبتنی بر حل مسئله، می تواند نقش کلیدی در شکل دهی به رفتارها و نگرش های حرفه ای حسابرسان ایفا کند. تمایز اصلی تحقیق حاضر در این است که برای نخستین بار، تأثیر تفکر تحلیل-انتقادی را به عنوان یک عامل نوآورانه در ارتقای کیفیت قضاوت حرفه ای و عملکرد اخلاقی مورد بررسی قرار می دهد. این پژوهش با پر کردن این شکاف پژوهشی، نه تنها به توسعه ادبیات نظری در حوزه حسابرسی کمک می کند، بلکه با ارائه بینش های عملی، زمینه را برای بهبود استانداردهای حرفه ای و عملکرد حسابرسان فراهم می نماید.

چارچوب نظری و توسعه فرضیه های پژوهش

بر مبنای نظریه های شناختی-تحویلی، تفکر تحلیلی-انتقادی به عنوان یک فرآیند عالی ذهنی، ظرفیت فرد را برای پردازش عمیق اطلاعات، شناسایی الگوهای پیچیده و اتخاذ تصمیم های مبتنی بر شواهد افزایش می دهد (زنګانه و سراجی، ۱۴۰۲). در حوزه حسابرسی، نظریه قضاوت حرفه ای تأکید می کند که کیفیت قضاوت های حسابرسان در شرایط عدم قطعیت،

مستقیماً تحت تأثیر توانایی‌های شناختی آنان قرار دارد. مطالعات تجربی در حوزه علوم شناختی نشان داده‌اند که افراد دارای سطح بالاتری از تفکر تحلیلی-انتقادی، بهتر می‌توانند اطلاعات نامربوط را فیلتر کنند، سوگیری‌های شناختی را شناسایی نمایند و به ارزیابی جامع‌تری از شواهد دست بزنند. از منظر نظریه‌های تصمیم‌گیری حرفه‌ای، این توانمندی‌های شناختی پیشرفته منجر به قضاوت‌های حرفه‌ای دقیق‌تر و مبتنی‌تر بر استانداردهای حسابرسی می‌شود (راشید و همکاران، ۲۰۲۳).

بر این اساس و برابر با استدلال‌های فوق فرضیه پژوهش به صورت زیر مطرح می‌گردد

فرضیه اول: تفکر تحلیلی-انتقادی حساب‌رسان بر قضاوت حرفه‌ای آنان تأثیر معناداری دارد.

نظریه‌های اخلاق فضیلت‌محور بر این باورند که قضاوت اخلاقی مؤثر مستلزم توانایی شناختی برای تشخیص دقیق ابعاد اخلاقی موقعیت‌ها و پیش‌بینی پیامدهای تصمیم‌گیری‌هاست (بنتلی و همکاران، ۲۰۲۰). در چارچوب نظریه‌های شناختی اخلاق، تفکر تحلیلی-انتقادی به عنوان پیش‌نیاز ضروری برای عملکرد اخلاقی مطلوب در نظر گرفته می‌شود، چرا که این توانمندی شناختی به فرد امکان می‌دهد تا تناقض‌های اخلاقی را شناسایی کند (فری و همکاران^۱، ۲۰۲۳)، تعارض منافع را تشخیص دهد و راه‌حل‌های اخلاق‌محور را تدبیر نماید. نظریه‌های روان‌شناسی حرفه‌ای نیز تأکید دارند که حساب‌رسان دارای سطح بالاتری از تفکر تحلیلی-انتقادی، بهتر می‌تواند اصول اخلاقی انتزاعی را در موقعیت‌های عملی پیچیده به کار گیرند. شواهد تجربی از مطالعات حوزه اخلاق حرفه‌ای نشان می‌دهد که توانایی‌های تحلیلی-انتقادی پیشرفته، مقاومت در برابر فشارهای نااخلاقی را افزایش داده و پایبندی به استانداردهای اخلاق حرفه‌ای را تقویت می‌کند (وُلف و همکاران، ۲۰۱۹).

بر این اساس و برابر با استدلال‌های فوق فرضیه پژوهش به صورت زیر مطرح می‌گردد:

فرضیه ۲: تفکر تحلیلی-انتقادی حساب‌رسان بر عملکرد اخلاقی آنان تأثیر معناداری دارد.

روش شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نظر هدف، پژوهشی کاربردی و از حیث نحوه گردآوری داده‌ها از نوع تحقیقات توصیفی - همبستگی می‌باشد. همچنین، از نظر شیوه استدلال قیاسی - استقرایی بوده و به دلیل مطالعه داده‌های مربوط به یک مقطع زمانی خاص، روش تحلیل داده‌ها به صورت مقطعی و مبتنی بر روش تحلیل مسیر است. جامعه آماری پژوهش حاضر کلیه حساب‌رسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات بخش خصوصی می‌باشد که به دلیل نبود اطلاعات و آمار رسمی از تعداد این افراد، جامعه به صورت نامحدود در نظر گرفته می‌شود. برای تعیین حجم نمونه لازم نیز از فرمول برآورد حجم نمونه کوکران برای جامعه نامحدود استفاده می‌گردد. بر اساس فرمول کوکران، تعداد حجم نمونه در بین جامعه آماری نامحدود به شرح زیر محاسبه می‌گردد:

رابطه (۱)

$$n = \frac{Z^2 \times p \times q}{d^2}$$

n=حجم نمونه

Z = مقدار متغیر نرمال واحد استاندارد، که در سطح اطمینان ۹۵ درصد برابر ۱,۹۶ می‌باشد

¹ Ferry et al

P = مقدار نسبت صفت موجود در جامعه است. اگر در اختیار نباشد می توان آن را ۰٫۵ در نظر گرفت. در این حالت مقدار واریانس به حداکثر مقدار خود می رسد.

q = درصد افرادی که فاقد آن صفت در جامعه هستند ($q = 1-p$)

d = مقدار اشتباه مجاز

در فرمول کوکران برای جامعه نامحدود در سطح اطمینان ۰/۹۵ ($\alpha=0/05$) تعداد نمونه $n=384$ نفر می باشد. باتوجه به فرمول بالا، تعداد تقریبی حجم نمونه ۳۸۴ نفر به دست آمد. با توجه به فرمول بالا، تعداد تقریبی حجم نمونه ۳۸۴ نفر به دست آمد، اما برای افزایش اعتبار تحقیق، تعداد ۴۶۰ پرسش نامه به صورت تصادفی بین شرکت کنندگان توزیع شد و در نهایت، از این تعداد ۴۰۸ پرسش نامه برگشت داده شد که از این میزان، تعداد ۳۹۱ مورد از آن قابل تجزیه و تحلیل بود.

متغیر مستقل این پژوهش تفکر تحلیلی-انتقادی می باشد، منظور از تفکر پراگماتیسمی در پژوهش حاضر میانگین نمره پاسخ دهندگان از سوالات ۱-۱۰ پرسشنامه تفکر تحلیلی-انتقادی کالیفرنیا فاسیون می باشد. که بر اساس طیف ۵ گزینه ای لیکرت امتیازدهی شده است.

اولین متغیر وابسته این پژوهش قضاوت حرفه ای حسابرس می باشد برای سنجش متغیر قضاوت حرفه ای از پرسشنامه استاندارد کناپ (۱۹۸۵) که در پژوهش پاتل و همکاران (۲۰۰۲) و حیرانی و همکاران (۱۳۹۵) به کار رفته، استفاده شده است. این پرسشنامه شامل ۸ سوال بوده که در قالب طیف ۷ گزینه ای لیکرت تدوین شده است. طیف جواب ها از امتیاز ۱ تا امتیاز ۷ می باشد. در گویه های ۱ و ۲ نمره ۱ برای شدیداً مخالفم و نمره ۷ برای شدیداً موافقم، برای گویه های ۳ تا ۵، نمره ۱ برای کاملاً غیراخلاقی و نمره ۵ برای کاملاً اخلاقی و برای گویه های ۶ تا ۸، نمره ۱ برای قطعاً خیر و نمره ۷ برای قطعاً بلی در نظر گرفته شده است.

دومین متغیر وابسته این پژوهش عملکرد اخلاقی در حرفه حسابرسی می باشد برای سنجش متغیر قضاوت حرفه ای از پرسشنامه استاندارد کاشی و کبیر (۱۳۹۷) استفاده شده است. این پرسشنامه شامل ۲۵ سوال بوده که در قالب طیف ۵ گزینه ای لیکرت تدوین شده است.

باتوجه به نوع تحقیق و نوع متغیرها، از آمار توصیفی و آزمون های استنباطی متناسب با نوع داده ها و متغیرها برای تجزیه و تحلیل داده های آماری و مطالعه سوالات تحقیق با استفاده از نرم افزار آماری SPSS25 و PLS3 استفاده شد.

یافته های پژوهش

اطلاعات جمعیت شناختی پژوهش به شرح جدول ۱ می باشد:

جدول (۱) اطلاعات جمعیت شناختی پژوهش

ویژگی	جمعیت شناختی	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	مرد	۳۴۸	۸۹٪
	زن	۴۳	۱۱٪
تحصیلات	کارشناسی	۱۷۹	۴۵٪
	کارشناسی ارشد	۱۶۸	۴۳٪
	دکتر	۴۴	۱۱٪

ویژگی	جمعیت شناختی	فراوانی	درصد فراوانی
سابقه کاری	تا ۱۰ سال	۱۱۱	%۴.۲۸
	۱۱-۲۰ سال	۴۲	%۷.۱۰
	بالای ۲۱ سال	۲۳۸	%۹.۶۰
مرتبه شغلی	حسابرس	۱۲۰	%۷.۳۰
	حسابرس ارشد	۱۰۰	%۶.۲۵
	سرپرست ارشد حسابرسی	۸۰	%۵.۲۰
	مدیر حسابرسی	۶۰	%۳.۱۵
	شریک حسابرسی	۳۱	%۹.۷
محل خدمت	دولتی	۲۰۰	%۲.۵۱
	خصوصی	۱۹۱	%۸.۴۸

بر اساس داده‌های ارائه شده، جامعه آماری این مطالعه متشکل از ۳۹۱ نفر است که ۸۹ درصد آن‌ها مرد (۳۴۸ نفر) و تنها ۱۱ درصد زن (۴۳ نفر) هستند، نشان‌دهنده حضور پررنگ‌تر مردان در این حوزه تخصصی. از نظر سطح تحصیلات، اکثریت افراد دارای مدرک کارشناسی (۴۵۰۸ درصد) و کارشناسی ارشد (۴۳ درصد) هستند و تنها ۱۱۰۳ درصد در مقطع دکتری تحصیل کرده‌اند که نشان‌دهنده تمرکز نیروی انسانی بر مقاطع تحصیلات تکمیلی پایین‌تر است. در بخش سوابق کاری، اکثریت قابل توجهی (۶۰۰۹ درصد) دارای بیش از ۲۱ سال سابقه هستند که حاکی از تجربه بالای جامعه نمونه است، در حالی که تنها ۲۸۰۴ درصد تا ۱۰ سال و ۱۰۰۷ درصد بین ۱۱ تا ۲۰ سال سابقه دارند. در بخش مرتبه شغلی که بر اساس الگوی متعارف سازمانی تکمیل شده، بیشترین سهم مربوط به حساب‌رسان (۳۰۰۷ درصد) و کمترین مربوط به شرکای حسابرسی (۷۰۹ درصد) است که با هرم سازمانی معمول در این حرفه مطابقت دارد. همچنین توزیع محل خدمت نشان‌دهنده تعادل نسبی بین بخش دولتی (۵۱۰۲ درصد) و خصوصی (۴۸۰۸ درصد) است که می‌تواند ناشی از ماهیت دوگانه فعالیت‌های حسابرسی در اقتصاد باشد.

آزمون فرضیه‌ها

به منظور بررسی پایایی مدل سنجش از روایی همگرا^۱ و روایی افتراقی^۲ به روش‌های تحلیل عاملی تأییدی و میانگین واریانس استخراج شده (AVE)^۳ استفاده شده است. روش تأییدی هماهنگی داده‌ها با یک ساختار عاملی معین را بررسی می‌نماید. در واقع تحلیل عاملی تأییدی شایستگی گویه‌هایی که برای معرفی سازه یا متغیر مکنون برگزیده شده‌اند را بررسی می‌نماید. تحلیل عاملی تأییدی به واقع بسط تحلیل عاملی معمولی است و یکی از جنبه‌های مهم معادلات ساختاری است که در آن فرضیه‌های معینی درباره ساختار بارهای عاملی مورد آزمون قرار می‌گیرند. با توجه به معیار فرنل و لارکر (۱۹۸۱) بارهای عاملی بزرگ‌تر از ۰/۵ از اعتبار مناسبی برخوردارند. همچنین میانگین واریانس

^۱ Convergent Validity

^۲ Discriminant Validity

^۳ Average Variance Extracted (AVE)

استخراج شده در بین سازه‌ها نیز باید بزرگ‌تر مساوی از ۰/۵ باشد. پایایی ترکیبی با استفاده از فرمولی که توسط یورسکاگ ارائه شده نیز قابل محاسبه است. ضریب رونیز برای سنجش پایایی درونی سازه‌ها است. همچنان که چن (۱۹۹۸) معتقد است ضریب رو نسبت به آلفای کرونباخ از اطمینان بیشتری برخوردار است. به ضریب رو گاهی ضریب دایلون-گولداشتین^۱ نیز گفته می‌شود. مقدار این ضریب باید بیش از ۰/۷ باشد.

جدول (۲) بارهای عاملی گویه‌های پرسشنامه

سازه‌ها	سوال	بار عاملی	آماره تی
تفکر تحلیلی-انتقادی	۱	۰.۷۵۹	۲۸.۰۵۳
	۲	۰.۹۵۹	۹۱.۱۱۱
	۳	۰.۷۷۸	۲۷.۷۶۲
	۴	۰.۷۳۸	۸.۹۲۸
	۵	۰.۷۸۳	۱۲.۶۳۰
	۶	۰.۹۲۱	۸۸.۲۷۶
	۷	۰.۹۰۴	۷۵.۹۸۱
	۸	۰.۸۹۹	۵۹.۹۷۴
	۹	۰.۹۱۲	۱۰.۸۴۰
	۱۰	۰.۹۵۵	۶۹.۲۷۱
قضاوت حرفه‌ای	۱۱	۰.۹۶۵	۲۰.۳۳۸
	۱۲	۰.۹۵۲	۹۶.۹۰۹
	۱۳	۰.۹۶۴	۶۳.۳۴۶
	۱۴	۰.۹۷۵	۲۰.۶۰۲
	۱۵	۰.۹۶۸	۷۳.۶۸۴
	۱۶	۰.۹۶۲	۸۰.۲۶۶
	۱۷	۰.۹۶۴	۲۳.۸۰۹
	۱۸	۰.۷۵۴	۱۶.۱۸۵
عملکرد اخلاقی	۱۹	۰.۹۵۳	۴۶.۲۴۹
	۲۰	۰.۷۴۹	۱۶.۲۹۳
	۲۱	۰.۷۸۷	۱۱.۳۵۶
	۲۲	۰.۹۲۰	۸۰.۹۷۶
	۲۳	۰.۹۲۹	۱۰.۵۷۵
	۲۴	۰.۹۵۱	۲۰.۵۶۷

^۱ Dillon-Goldstein^{۲۶}

سازه‌ها	سوال	بار عاملی	آماره تی
	۲۵	۰.۹۵۳	۳۹.۱۱۱
	۲۶	۰.۷۹۹	۲۲.۸۱۷
	۲۷	۰.۷۰۳	۲۱.۹۷۸
	۲۸	۰.۸۶۹	۴۷.۷۴۰
	۲۹	۰.۸۱۶	۲۷.۴۰۴
	۳۰	۰.۸۹۸	۶۰.۹۰۳
	۳۱	۰.۸۹۳	۵۴.۶۲۱
	۳۲	۰.۸۶۲	۳۵.۰۵۴
	۳۳	۰.۷۸۵	۲۴.۰۱۳
	۳۴	۰.۷۱۶	۱۶.۰۶۱
	۳۵	۰.۹۴۰	۱۰.۲۸۵
	۳۶	۰.۹۵۶	۳۵.۷۰۵
	۳۷	۰.۹۴۸	۸۹.۰۲۶
	۳۸	۰.۹۵۴	۵۲.۷۸۴
	۳۹	۰.۷۶۰	۲۷.۲۷۷
	۴۰	۰.۹۴۶	۱۰.۸۷۶
	۴۱	۰.۷۰۴	۲۵.۷۴۹
	۴۲	۰.۷۲۳	۱۱.۱۹۴
	۴۳	۰.۹۲۴	۸۲.۶۱۴

همان‌طور که در جدول شماره (۲) مشاهده می‌شود که همه بارهای عاملی در جدول حداقل در سطح ۰/۴ هستند. بنابراین روایی همگرایی داده‌ها در این قسمت به طور کامل مورد تأیید قرار می‌گیرد. همچنین مقدار آماره تیکه در ستون سمت چپ ذکر شده، نشان‌دهنده این است که آیا این متغیر برای سازه متناظر خود، متغیر تأثیر گذاری بوده یا خیر. چنانچه مقادیر این متغیرها بیشتر یا مساوی ۱/۹۶ باشد حاکی از آن است که آن متغیر در سطح اطمینان ۹۵ درصد، برای سازه موردنظر مناسب بوده و در غیر این صورت متغیر تأثیر گذاری نبوده است. همان‌گونه که مشاهده می‌گردد تمامی متغیرها مقادیر بیش از ۱/۹۶ را دارا می‌باشند، که بیان‌کننده تأثیر گذار بودن آن‌ها بر سازه متناظر می‌باشد.

جدول (۳) روایی همگرا و پایایی

ابعاد	آلفای کرونباخ	آزمون رو	پایایی ترکیبی	روایی همگرا
تفکر تحلیلی-انتقادی	۰.۹۴۳	۰.۹۶۷	۰.۹۵۴	۰.۶۸۵
عملکرد اخلاقی	۰.۹۸۰	۰.۹۸۷	۰.۹۸۲	۰.۶۹۷

قضاوت حرفه‌ای	۰.۹۷۶	۰.۹۸۵	۰.۹۸۱	۰.۸۶۷
---------------	-------	-------	-------	-------

برای بررسی روایی افتراقی، روش فرنل و لارکر (۱۹۸۱) به کار برده شده است؛ به این ترتیب که اگر ریشه‌ی دوم (جذر) مقادیر میانگین واریانس استخراج شده (AVE) هر سازه، بزرگتر از مقادیر همبستگی آن سازه با سازه‌های دیگر باشد، روایی افتراقی تأیید می‌شود. جدول شماره‌ی (۳) نتایج آزمون میانگین واریانس بین سازه‌ها (بررسی روایی افتراقی) را نشان می‌دهد. مقادیر قطری، جذر مقادیر AVE هستند.

جدول (۴) میانگین واریانس بین سازه‌ها (بررسی روایی افتراقی)

سازه‌ها	تفکر تحلیلی-انتقادی	عملکرد اخلاقی	قضاوت حرفه‌ای
تفکر تحلیلی-انتقادی	۰.۸۲۸		
عملکرد اخلاقی	۰.۶۶۷	۰.۸۳۵	
قضاوت حرفه‌ای	۰.۵۵۴	۰.۵۷۴	۰.۹۳۱

همان‌طور که در جدول (۵) مشاهده می‌گردد مقادیر R^2 برای متغیرهای مکنون مدل، بیان‌کننده میزان تأثیرپذیری متغیرهای وابسته از متغیر مستقل است. در حقیقت از مقادیر جدول استنباط می‌شود که ۴۳٫۳ درصد از تغییرات عملکرد اخلاقی حساب‌رسان و ۵۰٫۳ درصد از تغییرات قضاوت حرفه‌ای به وسیله سازه تفکر تحلیلی انتقادی بیان می‌شود.

جدول (۵) مقادیر R^2 مدل تحقیق

ابعاد	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده
عملکرد اخلاقی	۰.۴۳۴	۰.۴۳۳
قضاوت حرفه‌ای	۰.۵۰۵	۰.۵۰۳

بررسی مقادیر Q^2 در جدول (۶) نشان می‌دهد که هیچ یک از مقادیر Q^2 منفی نبوده و حداقل مقادیر لازم برای پیش‌بینی، برآورده شده است.

جدول (۶) شاخص‌های نیکویی برازش

ابعاد	CV.Redundancy(Q2)	CV.Community(Q2)
تفکر تحلیلی-انتقادی		۰.۵۸۴
عملکرد اخلاقی	۰.۶۰۳	۰.۶۲۹
قضاوت حرفه‌ای	۰.۷۳۳	۰.۷۸۵

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:

$$GOF = \sqrt{\text{Communalities} \times R^2}$$

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

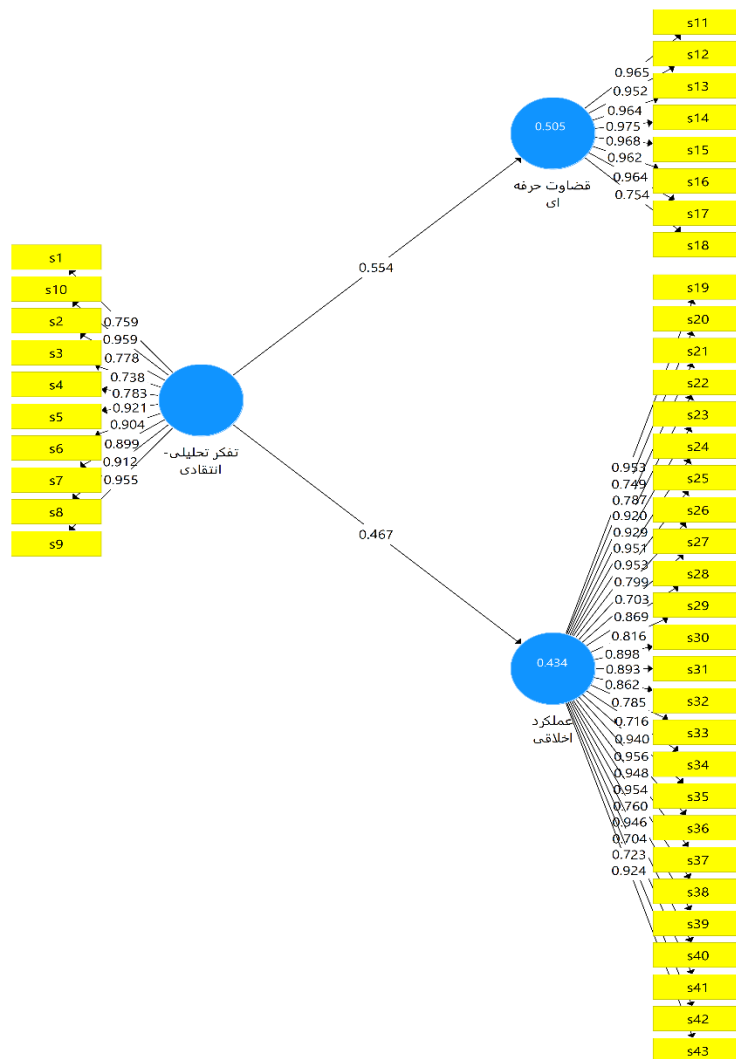
جدول (۷) میزان R2 و Communalities

متغیرهای مکنون	Communality	R2
عملکرد اخلاقی	۰.۶۹۷	۰.۴۳۴
قضاوت حرفه ای	۰.۸۶۷	۰.۵۰۵

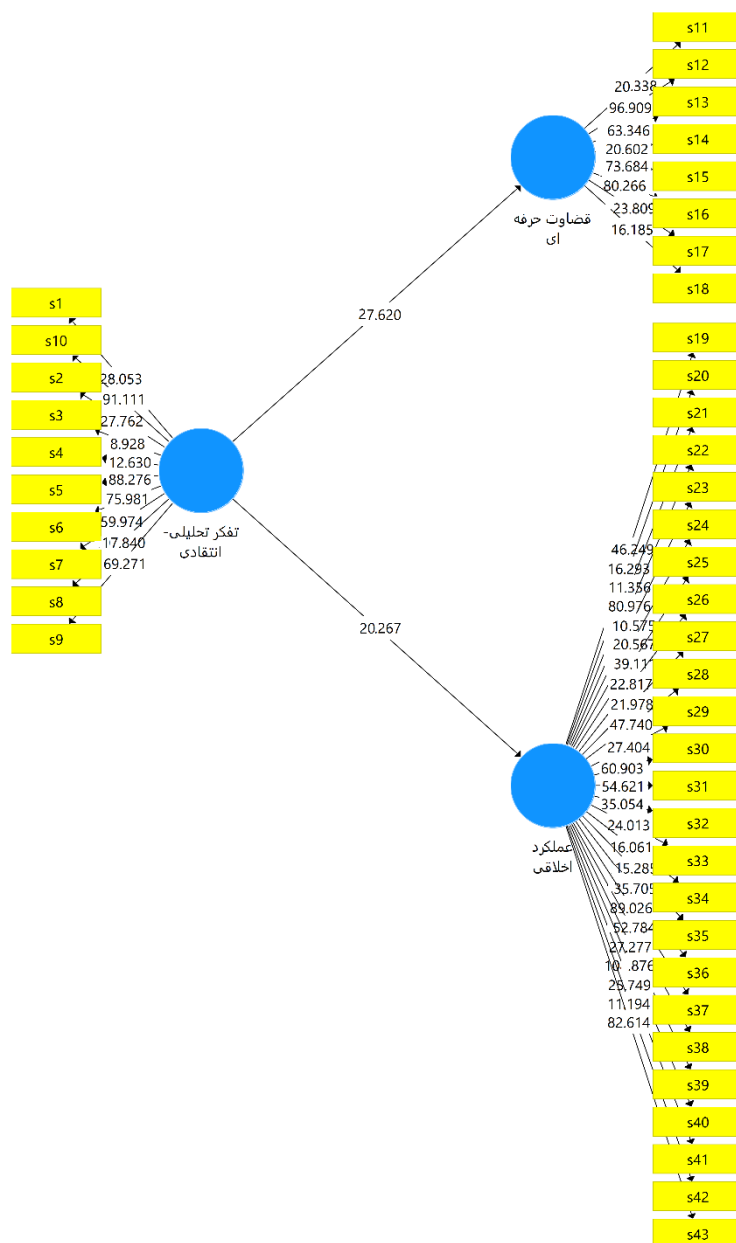
جدول (۷) نتایج برازش مدل کلی

GOF	$\overline{R^2}$	Communality
۰.۷۸۲	۰.۴۷۰	۰.۷۶۵

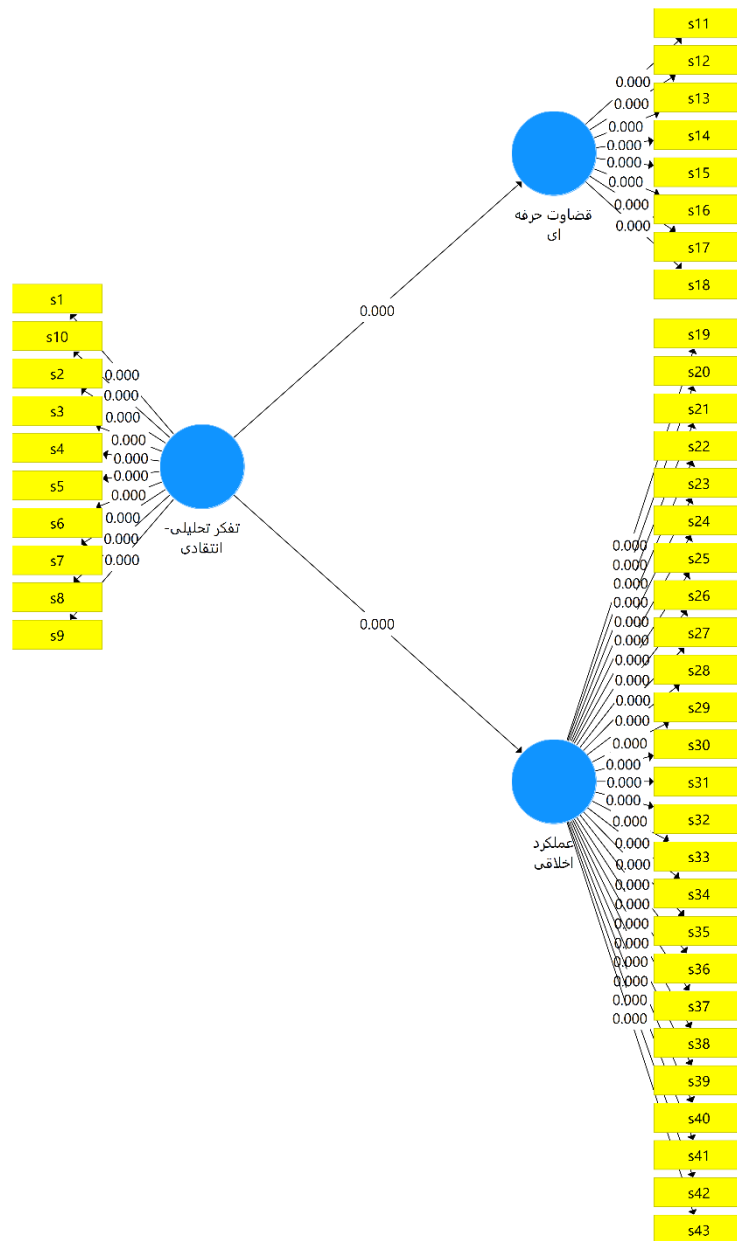
باتوجه به مقدار بدست آمده برای GOF به میزان ۰.۶۰۶، برازش بسیار مناسب مدل کلی تأیید می شود. پس از بررسی برازش مدل های اندازه گیری و مدل ساختاری و داشتن برازش مناسب مدل کلی و باتوجه به شکل های (۱)، (۲) و (۳)، به بررسی نتایج آزمون فرضیه های پژوهش پرداخته می شود که نتایج آن در جدول (۸)، ارائه شده است.



شکل ۱- ضرایب مسیر مدل تحقیق



شکل ۲- مقادیر آماره تی مدل



شکل ۳- مقادیر معناداری مدل تحقیق

نتایج حاصل از فرضیه‌های پژوهش

در این بخش از پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به وسیله ضرایب مسیر و آماره‌تی مورد آزمون قرار گرفته‌اند. چنانچه مقدار آماره‌تی برای مسیری بزرگ‌تر از ۱/۹۶ باشد، می‌توان نتیجه گرفت که این مسیر معنی‌دار بوده و فرضیه مورد نظر در سطح خطای ۰/۰۵ مورد تایید قرار می‌گیرد. جدول شماره (۸) نتایج حاصل از آزمون تی را نشان می‌دهد.

جدول (۸) آزمون فرضیه‌های تحقیق

فرضیه	متغیر		ضریب مسیر	آماره تی	سطح معناداری	نتیجه
	مستقل	وابسته				
۱	تفکر تحلیلی-انتقادی	قضاوت حرفه‌ای	۰,۵۵۴	۲۷,۶۲۰	۰,۰۰۰	عدم رد
۲	تفکر تحلیلی-انتقادی	عملکرد اخلاقی	۰,۴۶۷	۲۰,۲۶۷	۰,۰۰۰	عدم رد

ضریب مسیر تأثیر تفکر تحلیلی-انتقادی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان ۰,۵۵۴ است. آماره تی برای این ضریب نیز ۲۷,۶۲۰ است و مقدار آن بیشتر از آستانه معنی‌داری یعنی ۱,۹۶ بدست آمده است. با توجه به مقدار بار عاملی می‌توان بیان داشت به ازای هر واحد تغییر در تفکر تحلیلی-انتقادی، قضاوت حرفه‌ای حسابرسان ۵۵,۴ درصد بهبود می‌یابد. بنابراین فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود.

ضریب مسیر تأثیر تفکر تحلیلی-انتقادی بر عملکرد اخلاقی حسابرسان ۰,۴۶۷ است. آماره تی برای این ضریب نیز ۲۰,۲۶۷ است و مقدار آن بیشتر از آستانه معنی‌داری یعنی ۱,۹۶ بدست آمده است. با توجه به مقدار بار عاملی می‌توان بیان داشت به ازای هر واحد تغییر در تفکر تحلیلی-انتقادی، عملکرد اخلاقی حسابرسان ۴۶,۷ درصد بهبود می‌یابد. بنابراین فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌شود.

بحث و نتیجه گیری

حرفه حسابرسی به عنوان یکی از ارکان اصلی شفافیت و پاسخ‌گویی، همواره در معرض تحولات گسترده‌ای قرار داشته است. این تحولات، نه تنها ناشی از تغییرات فناورانه و اقتصادی، بلکه برآمده از دگرگونی‌های عمیق در نگرش‌ها و پارادایم‌های فکری است که بر رفتار حرفه‌ای تأثیر می‌گذارند. در این میان، تفکر تحلیلی-انتقادی به عنوان رویکردی عمل‌گرا و مبتنی بر حل مسئله، پتانسیل آن را دارد که به عنوان چراغ‌راهی برای مواجهه با چالش‌های پیچیده حسابرسی عمل کند. اما پرسش اساسی این است: آیا تفکر تحلیلی-انتقادی می‌تواند به عنوان عاملی تأثیرگذار، قضاوت حرفه‌ای و عملکرد اخلاقی حسابرسان را متحول کند؟ این پژوهش، با نگاهی ژرف‌اندیشانه و فیلسوفانه، در پی کشف این ارتباط ناشناخته است. برخلاف مطالعات پیشین که عمدتاً بر عوامل شناخته‌شده‌ای مانند فرهنگ سازمانی، سبک رهبری یا تفکر انتقادی متمرکز بوده‌اند، این تحقیق با بررسی تأثیر تفکر تحلیلی-انتقادی بر قضاوت حرفه‌ای و عملکرد اخلاقی حسابرسان، گامی نوین در مسیر درک عمیق‌تر از رفتارها و نگرش‌های حسابرسان برمی‌دارد. نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که تفکر تحلیلی-انتقادی حسابرسان بر قضاوت حرفه‌ای و عملکرد اخلاقی آنان تأثیر مثبت و معناداری دارد.

یافته‌های این پژوهش نشان داد که تفکر تحلیلی-انتقادی تأثیر معنادار و مثبتی بر کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دارد. این نتیجه با مبانی نظری روان‌شناسی شناختی و تصمیم‌گیری حرفه‌ای کاملاً همخوانی دارد که بر نقش توانمندی‌های شناختی پیشرفته در بهبود کیفیت قضاوت‌های حرفه‌ای تأکید می‌کنند. حسابرسانی که از سطح بالاتری از تفکر تحلیلی-انتقادی برخوردار بودند، در شناسایی ریسک‌های بااهمیت، ارزیابی شواهد حسابرسی و نتیجه‌گیری نهایی عملکرد بهتری از خود نشان دادند. این امر احتمالاً ناشی از توانایی این گروه در تجزیه و تحلیل نظام‌مند اطلاعات، شناسایی روابط علی بین رویدادهای مالی و اجتناب از سوگیری‌های شناختی رایج در فرآیند قضاوت بوده است. نتایج این بخش از مطالعه، دیدگاه بنتلی و همکاران (۲۰۲۰) را تأیید می‌کند که بر نقش تفکر انتقادی در بهبود تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای تأکید داشتند. همچنین این یافته با پژوهش ولف و همکاران (۲۰۱۹) همسو است که نشان دادند حسابرسان با تفکر تحلیلی‌تر، قضاوت‌های حرفه‌ای دقیق‌تری ارائه می‌دهند. با این حال، یافته حاضر از این جهت نوآورانه محسوب می‌شود که برای نخستین بار مکانیسم‌های دقیق تأثیر تفکر تحلیلی-انتقادی بر ابعاد مختلف قضاوت حرفه‌ای در بافت سازمانی ایران را مورد بررسی قرار داده است.

نتایج پژوهش حاضر حاکی از تأثیر مثبت و معنادار تفکر تحلیلی-انتقادی بر عملکرد اخلاقی حسابرسان بود. این یافته را می توان در چارچوب نظریه های اخلاق فضیلت محور و شناختی-اخلاقی تبیین کرد که بر نقش فرآیندهای شناختی پیشرفته در تشخیص و حل مسائل اخلاقی تأکید دارند. حسابرسانی که از سطح بالاتری از تفکر تحلیلی-انتقادی برخوردار بودند، بهتر می توانستند تعارض های اخلاقی را شناسایی کنند، پیامدهای تصمیم گیری های خود را پیش بینی نمایند و در مواجهه با فشارهای نااخلاقی مقاومت نشان دهند. این نتیجه با یافته های وو و همکاران (۲۰۲۰) که بر نقش تفکر انتقادی در افزایش شفافیت گزارش دهی تأکید داشتند، همخوانی دارد. همچنین این یافته تا حدی از نتایج راشید و همکاران (۲۰۲۳) حمایت می کند که کاهش تفکر تحلیلی را با تضعیف مشروعیت حرفه ای مرتبط دانسته بودند. با این حال، پژوهش حاضر از این جهت پیشرفته تر محسوب می شود که برای نخستین بار رابطه مستقیم بین تفکر تحلیلی-انتقادی و عملکرد اخلاقی را در سطح فردی مورد سنجش قرار داده است، در حالی که مطالعات پیشین بیشتر به پیامدهای سازمانی این رابطه پرداخته بودند. یافته های این پژوهش نشان می دهد که تفکر تحلیلی-انتقادی می تواند به عنوان یک عامل محافظتی در برابر رفتارهای نااخلاقی در حرفه حسابرسی عمل کند. یافته های این پژوهش از جهات مختلفی یافته های مطالعات پیشین را تکمیل و توسعه می دهد. نخست آنکه در حالی که مطالعاتی مانند اکبر و کونتادی (۲۰۲۴) و زنگانه و سراجی (۱۴۰۲) بر عوامل سازمانی و محیطی مؤثر بر قضاوت حرفه ای تمرکز داشتند، این پژوهش نشان داد که عوامل شناختی فردی نیز نقش تعیین کننده ای در کیفیت قضاوت های حرفه ای دارند. دوم آنکه در مقایسه با پژوهش زیغمی و پاک مرام (۱۴۰۱) که بر عناصر عاطفی و شناختی تفکر انتقادی تأکید داشتند، این مطالعه نشان داد که تفکر تحلیلی-انتقادی به عنوان یک سازه جامع تر می تواند هم بر قضاوت حرفه ای و هم بر عملکرد اخلاقی تأثیر بگذارد. سوم آنکه یافته های این پژوهش از این جهت که همزمان به بررسی تأثیر تفکر تحلیلی-انتقادی بر دو متغیر مهم حرفه ای (قضاوت حرفه ای و عملکرد اخلاقی) پرداخته، از جامعیت بیشتری نسبت به مطالعات پیشین مانند مهدویان راد و همکاران (۱۴۰۱) برخوردار است. در نهایت، این پژوهش با ارائه شواهد تجربی از بافت سازمانی ایران، به غنای ادبیات بین المللی در این حوزه افزوده است.

با توجه به یافته های این پژوهش، پیشنهاد می شود نهادهای حرفه ای و سازمان های حسابرسی، برنامه های آموزشی و توسعه ای را طراحی کنند که به تقویت تفکر تحلیلی-انتقادی در میان حسابرسان بپردازد. این برنامه ها می توانند شامل کارگاه های عملی، مطالعات موردی و شبیه سازی هایی باشند که حسابرسان را به حل مسئله به صورت عمل گرا و انعطاف پذیر ترغیب کنند. همچنین، پیشنهاد می شود سیاست گذاران حرفه ای، استانداردها و دستورالعمل هایی را تدوین کنند که به صورت صریح، اهمیت تفکر تحلیلی-انتقادی را در فرآیندهای حسابرسی مورد تأکید قرار دهد. برای پژوهش های آتی، پیشنهاد می شود تأثیر تفکر تحلیلی-انتقادی بر سایر جنبه های حرفه ای گرایي همچون اخلاق حرفه ای، استقلال و مسئولیت پذیری اجتماعی حسابرسان مورد بررسی قرار گیرد. همچنین، انجام مطالعات تطبیقی در بافت های فرهنگی و اقتصادی مختلف می تواند به درک جامع تری از نقش تفکر تحلیلی-انتقادی در حسابرسی بین المللی کمک کند.

منابع و مأخذ

- احمدیان، عباس، عبدلی، محمدرضا، ولیان، حسن. (۱۳۹۹). سنخ‌شناسی الگوهای تفکر حسابرسان در قضاوت‌های حرفه‌ای براساس روش تحلیل کیو، دانش حسابرسی، ۲۰(۷۸): ۱۷۶-۱۴۲
- پورسمیعی، محمد، عبدلی، محمدرضا، ولیان، حسن، صفری گرایلی، مهدی. (۱۴۰۰). شناخت رویکردهای تفکر انتقادی حسابرسان و بازنمایی آن در قالب تحلیل‌های پیوندی (تحلیل کیفی/تعاملی (IQA)، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۸(۶۹): ۱۸۵-۱۹۶
- خالقی، علی، صادقی، مریم، صفری گرایلی، مهدی، و فراهی، مانا. (۱۴۰۳). واکاوی نقش شخصیت ماکیاولیسم و سایکوپت حسابداران بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی حرفه حسابداری. حسابداری مدیریت، ۱۷(۶۳): ۱-۱۵.
- زنگانه، موسی الرضا، سراجی فرشته (۱۴۰۲). بررسی تأثیر حرفه‌ای گرایی، فرهنگ سازمانی و سبک رهبری بر عملکرد حسابرسان با توجه به نقش تعدیلی هوش معنوی. مطالعات اخلاق و رفتار در حسابداری و حسابرسی ۳(۲): ۱۱-۱۸.
- زیغمی، پرویز، پاک مرام، عسگر. (۱۴۰۱). نقش تفکر انتقادی حسابرسان در کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۵(۵۹)، ۴۱-۵۵.
- گودرزی، سعید، همت‌فر، محمود و جنانی، محمد حسن. (۱۴۰۴). مدلی جهت شناسایی ویژگی‌های شخصیتی و اخلاقی حسابرسان مستقل کشور. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۴(۵۶): ۳۸۳-۳۹۴.
- مهدویان‌راد، خداداد، ذبیحی، علی، فغانی‌ماکارانی، خسرو. (۱۴۰۰). سبک تفکر و سبک اسنادی حسابرسان مستقل و رابطه آن با سبک تصمیم‌گیری، مطالعات رفتاری در مدیریت، ۱۲(۲۶): ۸۷-۱۰۳.
- Akbar, R., & Kuntadi, C. (2024). Pengaruh Independensi Auditor, Profesionalisme Auditor Dan Etika Profesi Auditor Terhadap Audit Judgment. Jurnal Media Akademik (JMA), 2(5): 36-52.
- Bentley, J. W., Lambert, T. A., Wang, E. Y. (2020). The Effect of Increased Audit Disclosure on Managers' Real Operating Decisions: Evidence from Disclosing Critical Audit Matters, The Accounting Review, <https://doi.org/10.2308/tar-2017-0486>
- Braun, V., Clarke, V (2006). Using thematic analysis in psychology, Journals, Qualitative Research in Psychology, 3(2): 77-101
- Brown, Sh. C., Tenbrink, A. P., LaMarre, G. (2019). Performance while distracted: The effect of cognitive styles and working memory, Personality and Individual Differences, 138(1): 380-384 <https://doi.org/10.1016/j.paid.2018.10.025>
- 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>
- Eklund, A. R., Aguiar, U. N., Amacher, A. (2021). Design thinking as sensemaking: Developing a pragmatist theory of practice to (re)introduce sensibility, Journal of Product Innovation Management, 39(1): 24-43. <https://doi.org/10.1111/jpim.12604>
- Ferry, L., Hamid, K. and Hebling Dutra, P. (2023). An international comparative study of the audit and accountability arrangements of supreme audit institutions, Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2022-0164>
- Giancola, M., Palmiero, M., Piccardi, L., D'Amico, S. (2022). The Relationships between Cognitive Styles and Creativity: The Role of Field Dependence-Independence on Visual Creative Production, behavioral sciences, 12(2): 212-229. <https://doi.org/10.3390/bs12070212>

- Kuo, N. T., Li, S., & Jin, Z. (2023). Social trust and the demand for audit quality. *Research in International Business and Finance*, 65, 101931
- Lipman, M. (2013). *Thinking in Education* (2nded). Cambridge, UK: Cambridge University Press.
- Marin, L. M., & Halpern, D. F. (2011). Pedagogy developing critical thinking in adolescents: Explicit instruction produces greatest gains. *Thinking Skills and Creativity*, 6(1): 1-13
- 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>
- Noordin, N, A., Hussainey, kh., Hayek, A, F. (2022). The Use of Artificial Intelligence and Audit Quality: An Analysis from the Perspectives of External Auditors in the UAE, *Journal of Risk and Financial Management*, 15(8): 339-369. <https://doi.org/10.3390/jrfm15080339>
- Noordin, N, A., Hussainey, kh., Hayek, A, F. (2022). The Use of Artificial Intelligence and Audit Quality: An Analysis from the Perspectives of External Auditors in the UAE, *Journal of Risk and Financial Management*, 15(8): 339-369. <https://doi.org/10.3390/jrfm15080339>
- Rashid, M., Khan, N.U., Riaz, U. and Burton, B. (2023). 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>
- Rayner, S., and R. Riding. (1997). Towards a Categorization of Cognitive Styles and learning Styles. *Educational Psychology* 17(1/2): 5-27.
- Sirait, W. N., Yohana, R., Lumbantoruan, P. N., & Deliana, D. (2025). Literature Review on The Role Of Auditor Independence, Professionalism, And Experience On Audit Quality. *Prosiding Simposium Ilmiah Akuntansi*, 34-42.
- Sternberg, R. J. (1997), *Thinking Styles*. Cambridge: Cambridge University Press: 52(7): 700-712.
- Sternberg, R. J., and E. L. Grigorenko. (1997). Are Cognitive Style Still in Style? *American Psychologist* 52(7): 700-712.
- Sternberg, R.J., & Grigorenko, E.L. (2007). *Teaching for successful intelligence: To Increase Student Learning and Achievement*, Crowin press, a sage publications company.
- 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>
- Yuan, H., Lu, K., Yang, C., Hao, N. (2021). Examples facilitate divergent thinking: The effects of timing and quality, *Consciousness and Cognition*, 93(2): 33-51. <https://doi.org/10.1016/j.concog.2021.103169>

Explaining the role of auditors' analytical-critical thinking on professional judgment and ethical performance

Ali Nemati¹
Mahdis Alemzadeh^{*2}

Abstract

In the present era, when the increasing complexity of economic and financial environments has confronted the auditing profession with unprecedented challenges, having advanced cognitive capabilities has become an inevitable necessity for the guardians of public trust. This research, with a profound and interdisciplinary perspective, seeks to explore the invisible connections between cognitive areas and professional requirements in the turbulent world of auditing. Accordingly, the aim of the present study is to explain the role of auditors' analytical-critical thinking on professional judgment and ethical performance of the auditor. The present study is applied in terms of purpose and descriptive-survey in terms of data collection method. Data were collected through standard questionnaires. The statistical population includes all auditors working in the audit organization and private sector institutions in the first quarter of 1404, of which 391 people were selected as a sample using the Cochran formula. The results of data analysis showed that the analytical-critical thinking of auditors has a positive and significant effect on their professional judgment and ethical performance. Finally, this research demonstrates its importance not only as the first study to examine the effect of the analytical-critical thinking of auditors on the professional judgment and ethical performance of the auditor, but also as a turning point in the audit literature. The findings of this research have opened new horizons for a better understanding of the role of pragmatic thinking in promoting professional standards and improving audit quality. By providing an innovative framework, this study not only adds to the theoretical richness of this field, but also provides practical solutions for professional institutions and policymakers to take a major step towards transforming the auditing profession by applying pragmatist principles.

Keywords

Critical-Analytical Thinking, Ethical Principles, Pragmatic Approach, Professional Judgment, Auditor Ethical Performance

¹Assistant Professor Department of Accounting, CT.C., Islamic Azad University, Tehran, Iran. Ali.nemati@iauctb.ac.ir

² PhD student, Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (corresponding author). Mahdis.alemzadeh@iau.ac.ir.