

نقش تفکر انتقادی حسابرسان در کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی

پرویز زیغمی

کارشناسی ارشد حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. (نویسنده مسئول).

audit.zeighami@gmail.com

دکتر عسگر پاک مرام

دانشیار گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران.

pakmaram@gmail.com

شماره ۵۹ / بهار ۱۴۰۱ (جلد چهارم) / صص ۴۱-۵۵
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره پنجم)

چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی تاثیر تفکر انتقادی بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی است که با توجه به عناصر اصلی تفکر انتقادی را در فرآیند حسابرسی که شامل: عناصر عاطفی (سابقه حسابرس)، عناصر شناختی (آموزش و یادگیری حرفه ای) و عناصر رفتاری (اجرای فرآیند حسابرسی) می باشد، سه فرضیه تدوین شد. روش پژوهش حاضر توصیفی و کاربردی می باشد و جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه حسابرسان مستقل سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی می باشد که از نفرات در دسترس حجم نمونه آماری با توجه به محدودهای اعمال شده تعداد ۳۸۴ پرسشنامه انتخاب گردید. نتایج پژوهش نشان داد که عناصر عاطفی (سابقه حسابرس) بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر معنی دار و مثبت دارد. و عناصر شناختی (آموزش و یادگیری حرفه ای) و عناصر رفتاری (اجرای فرآیند حسابرسی) بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر معنی دار و مثبت دارد. **واژگان کلیدی:** تفکر انتقادی، کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی، حسابرسان.

مقدمه

منظور از تفکر انتقادی استفاده از دلیل و منطق برای ارائه نقاط قوت و ضعف راه حل های پیشنهادی، نتایج، مسایل، مشکلات و رویکردهای مختلف آنها است (صفری گرایلی و رضائی پیتته نوئی، ۱۳۹۶). تفکر انتقادی عبارت است از، فرایند فعال و منظم ارتباطات، حل مسئله، ارزیابی، تجزیه و تحلیل و انعکاس و بازتابی که همه آنها به صورت جداگانه و در کل، به پرورش درک، پشتیبانی از تصمیم گیری و راهنمای عمل متمرکز است. قدرت فن آوری به آموزش تفکر انتقادی وابسته است (دی اف گوای، ۲۰۱۲).

واژه لاتین تفکر انتقادی از لغت یونانی کریتیدوس به معنی سوال گفته شده و توانایی تحلیل را می رساند. رد پای نظریه های مربوط به تفکر انتقادی را می توان در ۲۴۰۰ سال قبل از آثار فلاسفه یونان از جمله سقراط و شاگردان وی نیز یافت. طبق نظر پائول که از خبرگان طراز اول تفکر انتقادی می باشد، این تفکر، تفکری منظم، خودگرا و منطقی است به نحوی که آنچه را می دانیم گواهی نموده و آنچه را نمی دانیم بر ما روشن می کند. پائول معتقد است تفکر انتقادی هنر تفکر درباره تفکر خود می باشد تا تفکر خود را روشنتر، جامع تر، دقیقتر، روانتر، منصفانه تر و قابل دفاع تر سازید. لنديس و میکائيل نیز معتقدند تفکر

انتقادی عبارت است از آگاه شدن فرد از جزئیات یک شرایط محیطی (معمولاً موقعیت یک مسئله) و ارزیابی تصمیمات متعدد قبل از انجام عمل، که در بسیاری از موارد و البته نه همه موارد، ممکن است به حل مسئله بیانجامد (اسلامی اکبر و معارفی، ۱۳۸۶).

بدری (۱۳۷۳) معتقد است در آموزش حسابداری می بایست به رویکردی فلسفی روی آورد. ولی تحقیقات نشان میدهد مادامی که حسابداران به تفکر انتقادی در یادگیری مباحث حسابداری نپردازند رویکرد فلسفی ناکارآمد خواهد بود. به عبارت دیگر، تفکر انتقادی لازمه نگرش فلسفی می باشد. بنابراین حسابداران ملزم به فراگیری نوعی یادگیری اند که معروف به یادگیری یا تفکر انتقادی می باشد. تفکر انتقادی یک فرآیند است یک نتیجه و پرسش از اصول موضوعه را در بر می گیرد. تفکر انتقادی یک فعالیت مولد و مثبت است و خلاقیت و ابتکار را در بر می گیرد. این نوع تفکر هم جنبه عاطفی دارد و هم جنبه عقلانی. تفکری است که کل ذهن را در بر می گیرد و جایی که ما اصول موضوعه خود را در چارچوب عقاید و تعهدات خود و همچنین در زمینه دنیای اطراف خود تشخیص می دهیم. اگر چه جامعه جهانی نسبت به قبل، تحول آموزشی بیشتری به خود دیده است، این امر لزوماً به معنای بهینه تر شدن آموزش نسبت به آموزش رسمی همچنان در سطح گسترده ای مشغول ارائه دانش از طریق محتوای موضوعی است که به جای تدریس چگونه اندیشیدن، بیشتر معطوف به پرورش مهارت ها است (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۱).

وجود یک حسابرسی داخلی معمولاً سبب تعدیل نوع، ماهست و زمان بندی اجرای روش های حسابرسی و کاهش حدود روش های مورد اجرای حسابرس مستقل می شود (آلبرت، ۲۰۰۱).

یکی از شاخص های کار حسابرسی برای حسابرسان داشتن صلاحیت و شایستگی کافی در حسابرسی یک سازمان یا پروژه است. در مورد پروژه های فنی، این شایستگی با استفاده از تیمی شامل حسابرسان حرفه ای و کارشناسان فنی حاصل می شود. لذا حسابرسان داخلی به دلیل آنکه مستقیماً درگیر تایید و گردآوری اسناد هستند، از شایستگی بالایی برخوردارند. استانداردهای بین المللی شماره ۲ به بیان این موضوع می پردازد که: هر چقدر درجه بالایی از شایستگی و عینیت در عمل سایرین منعکس باشد، احتمال بیشتری وجود دارد که حسابرس ما را از آن اعمال بهره مند سازد و در ایران نیز استاندارد حسابرسی شماره ۳۰ برنامه ریزی و همچنین استاندارد حسابرسی شماره ۶۱ نیز به بررسی زمان اجرای حسابرسی مستقل و کیفیت کار آنها با برنامه ریزی بهتر و همچنین اتکا بر عملیات انجام شده توسط حسابرسان داخلی پرداخته است (رفیعی، کریمیان مقدم، محمودی و حقیقی، ۱۳۹۲). با توجه به تعریف حسابرسی داخلی، حسابرسی داخلی فعالیت مشاوره ای و اطمینان بخشی مستقل و بی طرفانه ای است که با هدف ارزش افزایی و بهبود عملیات سازمان انجام می یابد (طبری، ۱۳۸۲).

بنابراین برای دستیابی به این اهداف حسابرس داخلی باید ساختار مستقل از مدیریت را در ارزیابی و مدیریت سطح ریسک سازمان داشته باشد. همچنین عملیات حسابرسی داخلی باید به ارزیابی رهنمودها بپردازد و از آن در طراحی برنامه حسابرسی داخلی و همچنین روش های مناسب استفاده نماید. در این خصوص نیاز به توافق و حمایت مدیران اجرایی و کمیته حسابرسی وجود دارد. رهنمودها بر شفافیت و حدود گزارشات حسابرسی داخلی در سازمان و گزارش دهی آن به کمیته حسابرسی سازمان تاکید دارند (سلیمانی امیری و طاهری، ۱۳۹۷).

حسابرسی داخلی با اتخاذ رویکردی نظام مند و نظم یافته به سازمان کمک می کند که به اهداف خود دست یابد و فرآیند های اثر بخشی مدیریت ریسک، کنترل ها و حاکمیت سازمانی را بهبود بخشد (صالحی، ۱۳۸۹). بنابراین، انتظار می رود وجود کیفیت مناسب در مورد تشکیل حکم حسابرسی باعث افزایش اعتماد عمومی به حرفه حسابرس شود تا این امر تأثیر مثبتی بر

توسعه منطقه داشته باشد. بنابراین سوال اصلی پژوهش حاضر این است تفکر انتقادی حسابرسان در کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی چه تاثیری دارد؟

پیشینه تجربی پژوهش

تفکر انتقادی یکی از جوانب تفکر است. تفکر انتقادی برای درک دانش در هر زمینه ای لازم است (فیشر، ۱۹۷۰؛ ترجمه کیانزاده، ۱۳۸۵). تفکر انتقادی به عنوان یک فعالیت مثبت، به فرایندی امروزی برای رشد در جامعه و سازمان به شمار می آید. تفکر انتقادی تنها به یادگیری در آموزش عالی مربوط نمی شود، بلکه همه فعالیت های زندگی از جمله روابط بین فردی و کار را نیز در بر می گیرد. یکی از ویژگی های اساسی انسان آگاهی از رفتار خود و برخورداری از نیروی تفکر است. به عبارت دیگر انسان می تواند از رفتار خود آگاه باشد و در برخورد با مسائل و امور متفاوت از نیروی تفکر خود استفاده کند (حبیبی پور و ملکی، ۱۳۸۶).

حسابداری رشته ای علمی است که اطلاعات اقتصادی را برای تصمیم گیری جهت استفاده بهتر از منابع اقتصادی فراهم می کند؛ لذا از حسابداران انتظار می رود نیاز به یادگیری موثر مباحث حسابداری را احساس نموده و در راه ارتقاء این رشته تحصیلی گام نهند. افزایش مهارت های مربوط به تفکر انتقادی یکی از نیازهای بنیادی است که باید در پژوهشگران حسابداری وجود داشته باشد به گونه ای که آنان بتوانند بین تحقیق خوب و بد فرق قائل شوند و بتوانند به راحتی به نقاط ضعف استدلال روش شناسی و تجزیه و تحلیل ها پی ببرند. جوامع حرفه ای دستاوردکار حسابداری همواره تاکید بر اجرای برنامه های آموزش حرفه ای مستمر و بهبود روشهای آموزش داشته اند. برای تاکید بر استمرار آموزش حرفه ای از سوی فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC) و یا ماده ۱۴ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران را می توان نام برد. در چند سال اخیر کمیسیون تغییر آموزش حسابداری (AECC) با نقد روش های سنتی اقدام به تغییر روش های آموزش حسابداری کرده است انجمن حسابداری رسمی آمریکا (AICPA) در سده بیست و یکم دو هدف اساسی را در آموزش حسابداری مدنظر داشته است، نخست تغییر برنامه های آموزش حسابداری با هدف استمرار یادگیری در طول زندگی با استفاده از مهارت های تفکر انتقادی و حل مسئله و دوم الزام حسابداران برای آموزش در زمینه فناوری اطلاعات و آشنایی با آن. با این حال در آموزش حسابداری کمتر به کیفیت و نحوه آموزش تاکید شده و ضعف های و کاستی های آن متفکران حسابداری را بر آن داشته است تا به بررسی عمل آن پردازند و روش های موثری را جهت بهبود فرآیند آموزش حسابداری ارائه کنند (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۱).

حسابرسی داخلی ابزاری پویا برای ارزیابی مسئولیتهای مدیران در خصوص فرآیندهای کنترلی مؤثر در ارتباط با فعالیتهای مدیران است. اما به طور واقعی نمی توان حسابرس داخلی را تنها به ارزیابی سیستم های کنترلی سازمان محدود نمود. بلکه آن بخش جدایی ناپذیر از اهداف سازمان است که اتفاقاً برای رسیدن سازمان به اهداف متنوع خود، برنامه ها و عملیات حسابرسی را برنامه ریزی می نماید.

گزارش حسابرس داخلی در خصوص عملکرد و فعالیت های تجاری سازمان به سهامداران نیز در خصوص بازگشت سرمایه گذاری، رشد پایدار و رهبری قوی مدیریت اطمینان می دهد. حسابرس داخلی جهت کمک به بهبود فرآیندها و ارزیابی ریسک در سازمان دارای سه مؤلفه نقش، هدف و مسئولیت است که با توجه به رهنمودها و آیین رفتار حرفه ای برای حسابرس داخلی می تواند ملاکی برای تعیین عوامل کیفی مؤثر بر حسابرسی داخلی در سازمان باشد. حسابرس داخلی مطابق با نظر موسسه

حسابداران خبره انگلیس (۲۰۱۱) ارائه دهنده خدمات اطمینان بخش به بخش های اداری، مدیریت و کمیته حسابرسی و رهنمود

ارزیابی اثربخش از حاکمیت شرکتی مطلوب و کنترل داخلی مؤثر در سازمان و خدمات مشاوره ای برای مدیریت به منظور مدیریت ریسک و کنترل است.

بزغانی فراهانی (۱۳۹۸) به بررسی افزایش تفکر انتقادی حسابرسان در حسابرسی برآوردهای پیچیده پرداختند که حسابرسان، استانداردها و تدوین کننده ها به طور مداوم بر اهمیت قضاوت حرفه ای در حسابرسی فرایندهای پیچیده و برآوردهای مالی تأکید می کنند. به رغم افزایش تقاضا برای تجزیه و تحلیل دقیق تر، پژوهشات و گزارش های بازرسی نشان می دهند که حسابرسان در چنین شرایطی تمایل به تصمیم گیری های حسابرسی مکانیکی (مادی گرایانه) دارند. این پژوهش استفاده از قضاوت حرفه ای پیشرفته توسط حسابرسان در حسابرسی برآوردهای پیچیده را مورد بررسی قرار می دهد زمانی که یک روش شناسی تفکر انتقادی خاص از پویایی های سیستم آموزش داده می شود. نتایج نشان می دهد که تأکید بر استفاده از قضاوت حرفه ای برای کاهش ذهنیت مکانیکی حسابرسان کافی نیست. با این حال، انتظار می رود، حسابرسان مجبور به اتخاذ رویکرد تفکر سیستمی، برای ارزیابی بهتر پیچیدگی موقعیت و قضاوت حرفه ای موثر باشند. این نتایج نشان می دهد که هدف بهبود قضاوت حرفه ای می تواند با تغییرات اصولی در مسیر تفکر حسابرسان به دست آید. بوکارو (۲۰۱۹) به بررسی تقویت تفکر انتقادی حسابرسان در حسابرسی برآوردهای پیچیده پرداختند که استانداردها و تنظیم کنندگان حسابرسی به طور مداوم بر اهمیت قضاوت حرفه ای در حسابرسی فرایندهای پیچیده و برآوردهای مالی تأکید می کنند. با وجود این درخواست فزاینده برای تجزیه و تحلیل دقیق تر، به نظر می رسد گزارش های پژوهش و بازرسی نشان می دهد که حسابرسان تمایل دارند در چنین شرایطی تصمیمات مکانیکی حسابرسی بگیرند. این آزمایش هنگامی که یک روش تفکر انتقادی خاص از پویایی سیستم را آموزش می دهد، ارزیابی بهبود یافته قضاوت حرفه ای شرکت کنندگان حسابرس را ارزیابی می کند. نتایج نشان می دهد که تأکید بر استفاده از قضاوت حرفه ای برای کاهش ذهنیت مکانیکی حسابرسان کافی نیست. با این حال، همانطور که انتظار می رفت، حسابرسان مبتنی بر یک منظر تفکر سیستمی بهتر قادر به ارزیابی پیچیدگی شرایط و اعمال موثرتر قضاوت حرفه ای هستند. این نتایج حاکی از آن است که می توان با تغییر اساسی در نحوه تفکر حسابرسان، هدف بهبود قضاوت حرفه ای را به دست آورد.

تربلانش (۲۰۲۰) به بررسی عوامل موثر بر توسعه تفکر انتقادی دانشجویان حسابرسی پرداخته است که هدف این مقاله شناسایی عواملی است که باید برای توسعه موثر تفکر انتقادی در حسابرسی دانشجویان از طریق مداخلات آموزشی مبتنی بر فناوری در نظر گرفته شود. اصول تجزیه و تحلیل کیفی تعاملی (IQA) دنبال شد که به موجب آن دیدگاه سه گروه از شرکت کنندگان به دست آمد. در مجموع ۳۰ عامل (که در روش IQA به آنها وابستگی گفته می شود) در سه گروه شناسایی شد. برای شناسایی مضامین اصلی از این ۳۰ عامل، تجزیه و تحلیل موضوعی انجام شد. نتیجه نهایی شش موضوع اصلی است، نمایانگر شش فاکتور اصلی است که باید برای بهبود توسعه تفکر انتقادی دانشجویان از طریق مداخلات آموزشی مبتنی بر فناوری مورد توجه قرار گیرد. اینها شامل عوامل مرتبط با مربیان است. عوامل مرتبط با دانشجو مداخلات و ابزارهای آموزشی مبتنی بر فناوری؛ طراحی و اجرای مداخلات آموزشی؛ دانش و مهارتهایی که باید از طریق مداخلات توسعه یابد. و روشهای تدریس برای رشد تفکر انتقادی. یافته های این مقاله ممکن است پیامدهای مهمی برای حرفه حسابرسی داشته باشد، جایی که مربیان به طور مداوم به چالش می کشند تا به دنبال روش های ابتکاری رشد تفکر انتقادی در دانش آموزان خود باشند.

روش‌شناسی پژوهش

روش مورد استفاده در این پژوهش توصیفی-پیمایشی است. چون در این پژوهش از داده‌های پرسشنامه‌ای استفاده گردیده و همچنین، از لحاظ هدف کاربردی می‌باشد زیرا نتایج پژوهش می‌تواند مورد استفاده حسابرسان و سیاست‌گذاران قرار گیرد.

فرضیه پژوهش

در این تحقیق تفکر انتقادی حسابرسان متغیر مستقل و کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بعنوان متغیر وابسته می‌باشند. لذا فرضیات این تحقیق بصورت زیر ارائه می‌شوند:

فرضیه اصلی: تفکر انتقادی حسابرسان بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر دارد.
فرضیه‌های فرعی:

- ۱- عناصرشناختی (آموزش و یادگیری حرفه‌ای) بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر دارد.
- ۲- عناصر رفتاری (اجرای فرآیند حسابرسی) بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر دارد.
- ۳- عناصرعاطفی (سابقه حسابرسی) بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر دارد.

جامعه آماری و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه حسابرسان مستقل سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی می‌باشد که از نفرات در دسترس حجم نمونه آماری با توجه به محدودهای اعمال شده تعداد ۳۸۴ پرسشنامه انتخاب گردید.

نحوه اندازه‌گیری متغیرها

تفکر انتقادی:

تفکر انتقادی به معنای تفکر اندیشمندانه و منطقی است که بر تصمیم‌گیری برای انجام دادن چیزی یا باور آن تاکید دارد (انیز، ۲۰۱۰). تفکر انتقادی فرآیندی است که به موجب آن، فرد نظرات، اطلاعات و منابع فراهم‌کننده اطلاعات را ارزیابی نموده و به طور منسجم و منطقی نظم بخشیده، با عقاید و اطلاعات دیگر مرتبط می‌کند و نیز منابع دیگر را در نظر گرفته و مفاهیم ضمنی را مورد ارزیابی قرار می‌دهد (آندولیا، ۲۰۱۰).

حسابرسی داخلی:

حسابرسی داخلی یعنی وظیفه ارزیابی که در داخل واحد مورد رسیدگی و توسط کارکنان آن به منظور ارائه خدمت به آن واحد به وجود می‌آید و از ارکان اصلی محیط کنترلی محسوب می‌شود. ارزیابی و بررسی کفایت و اثربخشی سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی، از جمله وظایف اصلی واحد حسابرسی داخلی است (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۷). حسابرسی داخلی، فعالیتی مستقل و مشاوره‌ای با هدفهای مطمئن است که برای ایجاد ارزش و بهبود عملکرد طراحی شده است. برای سنجش متغیرهای وابسته و مستقل از پرسشنامه استفاده شده است. ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه است که با اقتباس از نمونه مشابه آن در پژوهشات خارجی اعتباریابی‌نواشی و همکاران (۲۰۱۵) و با انجام تغییراتی برای پاسخگویی ایرانی مورد استفاده قرار گرفته است.

برای گردآوری داده‌ها در این تحقیق از پرسش‌نامه استاندارد استفاده شده که در آن لیکرت طیف پنج گزینه‌ای مورد استفاده قرار گرفته و از حساب‌برسان مستقل خواسته شده تا نظر خود را در مورد هر سؤال بر مبنای این طیف و با انتخاب یکی از گزینه‌های: کاملاً مخالف، مخالف، بی‌نظر، موافق و کاملاً موافق بیان نماید که به ترتیب برای این گزینه‌ها ارزش عددی ۱-۲-۳-۴-۵ در نظر گرفته شده است. این پرسش‌نامه حاوی سؤال است که مورد استفاده قرار گرفته است.

آمار توصیفی

جنسیت

پاسخ‌های بدست آمده از پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده، برای سؤال فوق به صورت جدول شماره ۱ می‌باشد:

جدول (۱): توزیع فراوانی و درصد پاسخ‌های نمونه آماری به سؤال جنسیت

جمع	بدون پاسخ	زن	مرد	نوع پاسخ‌ها	
				کمیت پاسخ‌ها	فراوانی
۳۸۴	۰	۱۲۶	۲۵۶		
۱۰۰	۰	۳۲.۸	۶۷.۲		درصد

بر اساس جدول و نمودار شماره ۱، ۲۵۸ نفر از پاسخگویان (۶۷.۲ درصد نمونه آماری) را مرد و ۱۲۶ نفر از پاسخگویان (۳۲.۸ درصد نمونه آماری) را زن تشکیل داده است.

وضعیت تأهل

پاسخ‌های به دست آمده از پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده، برای سؤال فوق به صورت جدول شماره ۲ می‌باشد:

جدول (۲): توزیع فراوانی پاسخگویان برحسب وضعیت تأهل

جمع	متاهل	مجرد	نوع پاسخ	
			کمیت پاسخ	فراوانی
۳۸۴	۲۵۶	۱۲۸		
۱۰۰	۶۶.۶	۳۳.۴		درصد

بر اساس جدول شماره ۲، ۲۵۶ نفر از پاسخگویان (۶۶.۶٪ نمونه آماری) متاهل، ۱۲۸ نفر از پاسخگویان (۳۳.۴٪ نمونه آماری) مجرد می‌باشند.

سابقه کار

پاسخ‌های به دست آمده از پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده، برای سؤال فوق به صورت جدول شماره ۳ می‌باشد:

جدول (۳): توزیع فراوانی پاسخگویان بر حسب سنوات خدمت

جمع	بالای ۲۵ سال	۱۵-۲۵ سال	۵-۱۵ سال	زیر ۵ سال	نوع پاسخ / کمیت پاسخ
۱۳۱	۳۱	۱۱۸	۵۷	۱۷۸	فراوانی
۱۰۰	۸.۱	۳۰.۷	۱۴.۸	۴۶.۴	درصد

براساس جدول و نمودار شماره ۳، ۱۸۷ نفر از پاسخگویان (۴۶.۴٪ نمونه آماری) زیر ۵ سال، ۵۷ نفر از پاسخگویان (۱۴.۸٪ نمونه آماری) ۵-۱۵ سال، ۱۱۸ نفر از پاسخگویان (۳۰.۷٪ نمونه آماری) ۱۵-۲۵ سال، ۳۱ نفر از پاسخگویان (۸.۱٪ نمونه آماری) بالاتر از ۲۵ سال سابقه خدمت دارند.

میزان تحصیلات

پاسخهای به دست آمده از پرسشنامه های جمع آوری شده، برای سوال فوق به صورت جدول شماره ۴ می باشد:

جدول (۴): توزیع فراوانی پاسخگویان بر حسب میزان تحصیلات

جمع	کارشناسی ارشد به بالا	کارشناسی ارشد	کارشناسی	دیپلم	نوع پاسخ / کمیت پاسخ
۳۸۴	۷۷	۱۰۳	۱۴۸	۵۶	فراوانی
۱۰۰	۲۰.۱	۲۶.۶	۳۸.۵	۱۴.۶	درصد

براساس جدول و شماره ۴، ۵۶ نفر از پاسخگویان (۱۴.۶٪ نمونه آماری) دیپلم، ۱۴۸ نفر از پاسخگویان (۳۸.۵٪ نمونه آماری) لیسانس و ۱۰۳ نفر از پاسخگویان (۲۶.۶٪ نمونه آماری) دارای تحصیلات فوق لیسانس و ۷۷ نفر از پاسخگویان (۲۰.۱٪ نمونه آماری) دارای تحصیلات فوق لیسانس و بالاتر می باشند.

سن

پاسخهای به دست آمده از پرسشنامه های جمع آوری شده، برای سوال فوق به صورت جدول شماره ۵ می باشد:

جدول (۵): توزیع فراوانی پاسخگویان بر حسب سن

جمع	بالای ۵۰ سال	۴۰ تا ۵۰ سال	۳۰-۴۰ سال	زیر ۳۰ سال	نوع پاسخ / کمیت پاسخ
۳۸۴	۵۰	۱۴۹	۵۶	۱۲۹	فراوانی
۱۰۰	۱۳.۰	۳۸.۸	۱۴.۶	۳۳.۶	درصد

براساس جدول شماره ۵، ۱۲۹ نفر از پاسخگویان (۳۳.۶ درصد نمونه آماری) زیر ۳۰ سال، ۵۶ نفر از پاسخگویان (۱۴.۶٪ نمونه آماری) بین ۳۰-۴۰ سال، ۱۴۹ نفر از پاسخگویان (۳۸.۸٪ نمونه آماری) بین ۴۰-۵۰ سال، ۵۰ نفر از پاسخگویان (۱۳٪ نمونه آماری) بالای ۵۰ سال سن دارند.

توصیف آماری متغیرهای پژوهش

در این بخش متغیرهای پژوهش از مجموع سؤالاتی که برای سنجش شاخص های مورد نظر در هر یک از فرضیه های پژوهش در پرسشنامه آورده شده است به صورت آمار توصیفی بیان می گردد.

جدول (۶): آماره های توصیفی مربوط به متغیرهای تحقیق

متغیر	تعداد	مینیمم	ماکزیمم	میانگین	انحراف معیار
عناصرعاطفی (سابقه حسابرس)	۳۸۴	۵	۲۰	۱۳.۶۱	۳.۸۴
عناصررفتاری (اجرای فرآیند حسابرسی)	۳۸۴	۵	۲۰	۱۲.۱۸۴	۴.۰۰
عناصرشناختی (آموزش و یادگیری حرفه ای)	۳۸۴	۱	۲۰	۱۱.۳۳	۵.۶۱
کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی	۳۸۴	۱۵	۶۰	۳۸.۹۷	۱۱.۴۶

تجزیه و تحلیل استنباطی داده های آماری (آزمون آماری فرضیه های پژوهش)

بررسی نرمال بودن داده ها

به منظور انتخاب آزمون آماری مناسب جهت تجزیه و تحلیل داده های گردآوری شده لازم است تا نوع توزیع متغیر به لحاظ نرمال بودن پراکندگی آن ارزیابی شود که در این مورد از آزمون کولموگروف-اسمیرنف (K-S test) استفاده شد. همانطور که در جدول ۷ مشاهده می شود این آزمون در سطح اطمینان ۹۵٪ انجام می گیرد. در این آزمون ما دو فرض داریم:

H_1 : داده ها از توزیع نرمال پیروی می کنند.

H_0 : داده ها از توزیع نرمال پیروی نمی کنند.

جدول (۷): نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنف برای برازندگی توزیع نرمال

متغیر	مقدار اماره	احتمال
عناصرعاطفی (سابقه حسابرس)	۰.۷۴۹	۰.۶۳۰
عناصررفتاری (اجرای فرآیند حسابرسی)	۰.۶۳۲	۰.۸۱۹
عناصرشناختی (آموزش و یادگیری حرفه ای)	۰.۸۸۸	۰.۴۰۹
کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی	۱.۲۶۴	۰.۰۸۲

اگر سطح معنی داری در هر کدام از متغیرهای مذکور در جدول بزرگتر از 0.05 باشند، پس با اطمینان ۹۵ درصد می توان گفت این متغیرها دارای توزیع نرمال هستند، در غیر اینصورت به نرمال بودن داده ها شک می کنیم. با توجه به نتایج حاصل از خروجی می توان گفت داده ها نرمال می باشند.

آزمون فرضیه های پژوهش

آزمون فرضیه ۱

عناصرعاطفی (سابقه حسابرس) بر عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر دارد.

H_1 : عناصرعاطفی (سابقه حسابرس) بر عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر دارد.

H_0 : عناصرعاطفی (سابقه حسابرس) بر عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر ندارد.

قبل از آزمون فرضیه اول همبستگی بین متغیرها بررسی می شود که از آزمون پیرسون استفاده شده است.

جدول (۸): ضریب همبستگی

عناصر عاطفی (سابقه حسابرس)	کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی	
۰/۸۴۹ ۰/۰۰۰	۱/۰۰	همبستگی پیرسون کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی سطح معناداری (دو دامنه) Sig
۱/۰۰	۰/۸۴۹ ۰/۰۰۰	همبستگی پیرسون عناصر عاطفی (سابقه حسابرس) سطح معناداری (دو دامنه) Sig

چنانچه در جدول شماره ۸ ملاحظه می گردد، در سطح معنی داری دو دامنه ای، سطح معنی داری آزمون I پیرسون ۰/۰۰۰ بوده و این سطح از حداقل سطح معنی داری ($\alpha=0/05$) کوچکتر است پس می توان نتیجه گرفت که بین عناصر عاطفی (سابقه حسابرس) و عملکرد حسابرسی داخلی همبستگی معنی دار و مثبت وجود دارد.

جدول (۹): نتایج آزمون فرضیه اول

نام متغیر	β	ضریب (β)	آماره t	Sig
مقدار ثابت	α	۴.۵۰۳	۳.۹۴۱	۰.۰۰۰
عناصر عاطفی (سابقه حسابرس)	β_1	۰/۸۴۹	۳۱.۳۴۴	۰.۰۰۰
کل مدل رگرسیون	آماره F	P-Value	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده (r-square)
	۹۸۲.۴۶	۰.۰۰۰	۰.۸۴۹	۰.۷۲۰

با توجه به نتایج آزمون فرضیه ی اول که در جدول (۹) ارائه شده است، سطح معنی داری آماره f (۰/۰۰۰) کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) بوده و کل مدل رگرسیونی معنی دار بوده و نشان دهنده برآزش مناسبی از مدل می باشد. با توجه به پایین بودن سطح احتمال (P-Value) آماره t از سطح خطای مورد پذیرش برای ضریب β_1 نتایج آزمون نشان می - دهد عناصر عاطفی (سابقه حسابرس) بر عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر معنی دار و مثبت دارد. بنابراین فرضیه اول پژوهش را در سطح اطمینان ۹۵٪ می توان قبول نمود. بنابراین رابطه ریاضی به صورت زیر خواهد بود:

$$Y = 4/503 + 0/0849 X$$

آزمون فرضیه ۲

عناصر رفتاری (اجرای فرآیند حسابرسی) بر عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر دارد.
 H_1 : عناصر رفتاری (اجرای فرآیند حسابرسی) بر عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر دارد.
 H_0 : عناصر رفتاری (اجرای فرآیند حسابرسی) بر عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر ندارد.
 قبل از آزمون فرضیه اول همبستگی بین متغیرها بررسی می شود که از آزمون پیرسون استفاده شده است.

جدول (۱۰): ضریب همبستگی

عناصر رفتاری (اجرای فرآیند حسابرسی)	کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی	
۰/۸۷۰ ۰/۰۰۰	۱/۰۰	همبستگی پیرسون کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی سطح معناداری (دو دامنه) Sig
۱/۰۰	۰/۸۷۰	همبستگی پیرسون عناصر رفتاری (اجرای فرآیند حسابرسی) سطح معناداری (دو دامنه) Sig

چنانچه در جدول شماره ۱۰ ملاحظه می گردد، در سطح معنی داری دو دامنه ای، سطح معنی داری آزمون T پیرسون ۰/۰۰۰ بوده و این سطح از حداقل سطح معنی داری (α=۰/۰۵) کوچکتر است پس می توان نتیجه گرفت که بین عناصر رفتاری (اجرای فرآیند حسابرسی) و کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی همبستگی معنی دار و مثبت وجود دارد.

جدول (۱۱): نتایج آزمون فرضیه دوم

نام متغیر	β	ضریب (β)	آماره t	Sig
مقدار ثابت	α	۸۶۲۳	۹۰۲۹۵	۰۰۰۰
عناصر رفتاری (اجرای فرآیند حسابرسی)	β۱	۰/۸۷۰	۳۴۰۳۴۶	۰۰۰۰
کل مدل رگرسیون	آماره F	P-Value	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده (r-square)
	۱۱۵۸۸۱	۰۰۰۰	۰۰۸۷۰	۰۰۷۵۶

با توجه به نتایج آزمون فرضیه ی اول که در جدول (۱۱) ارائه شده است، سطح معنی داری آماره f (۰/۰۰۰) کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) بوده و کل مدل رگرسیونی معنی دار بوده و نشان دهنده برآزش مناسبی از مدل می باشد. با توجه به پایین بودن سطح احتمال (P-Value) آماره t از سطح خطای مورد پذیرش برای ضریب β۱ نتایج آزمون نشان می-دهد عناصر رفتاری (اجرای فرآیند حسابرسی) بر عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر معنی دار و مثبت دارد. بنابراین فرضیه اول پژوهش را در سطح اطمینان ۹۵٪ می توان قبول نمود.
بنابراین رابطه ریاضی به صورت زیر خواهد بود:

$$Y = 8/623 + 0/870 \cdot X$$

آزمون فرضیه ۳

عناصرشناختی (آموزش و یادگیری حرفه ای) بر عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر دارد.
H₁: عناصرشناختی (آموزش و یادگیری حرفه ای) بر عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر دارد.
H₀: عناصرشناختی (آموزش و یادگیری حرفه ای) بر عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر ندارد.
قبل از آزمون فرضیه اول همبستگی بین متغیرها بررسی می شود که از آزمون پیرسون استفاده شده است.

جدول (۱۲): ضریب همبستگی

عناصرشناختی (آموزش ویادگیری حرفه ای)	کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی	
۰/۷۹۰ ۰/۰۰۰	۱/۰۰	همبستگی پیرسون کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی سطح معناداری (دو دامنه) Sig
۱/۰۰	۰/۷۹۰ ۰/۰۰۰	همبستگی پیرسون عناصرشناختی (آموزش ویادگیری حرفه ای) سطح معناداری (دو دامنه) Sig

چنانچه در جدول شماره ۱۲ ملاحظه می گردد، در سطح معنی داری دو دامنه ای، سطح معنی داری آزمون I پیرسون ۰/۰۰۰ بوده و این سطح از حداقل سطح معنی داری (α=۰/۰۵) کوچکتر است پس می توان نتیجه گرفت که بین عناصرشناختی (آموزش ویادگیری حرفه ای) و کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی همبستگی معنی دار و مثبت وجود دارد.

جدول (۱۳): نتایج آزمون فرضیه سوم

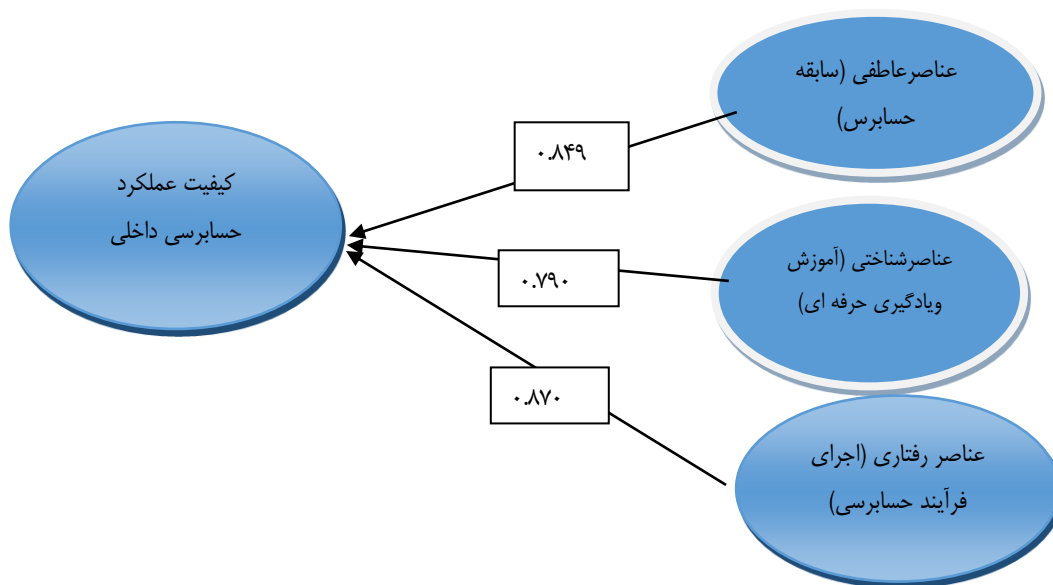
نام متغیر	β	ضریب (β)	آماره t	Sig
مقدار ثابت	α	۲۰/۸۵۴	۲۵/۳۳۲	۰/۰۰۰
عناصرشناختی (آموزش ویادگیری حرفه ای)	β۱	۰/۷۶۰	۲۵/۲۲۵	۰/۰۰۰
کل مدل رگرسیون	آماره F	P-Value	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده (r-square)
	۶۳۶/۳۰	۰/۰۰۰	۰/۷۶۰	۰/۶۲۵

با توجه به نتایج آزمون فرضیه ی اول که در جدول (۱۳) ارائه شده است، سطح معنی داری آماره f (۰/۰۰۰) کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) بوده و کل مدل رگرسیونی معنی دار بوده و نشان دهنده برازش مناسبی از مدل می باشد. با توجه به پایین بودن سطح احتمال (P-Value) آماره t از سطح خطای مورد پذیرش برای ضریب β۱ نتایج آزمون نشان می - دهد عناصرشناختی (آموزش ویادگیری حرفه ای) بر عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر معنی دار و مثبت دارد. بنابراین فرضیه اول پژوهش را در سطح اطمینان ۹۵٪ می توان قبول نمود.

بنابراین رابطه ریاضی به صورت زیر خواهد بود:

$$Y = 20/853 + 0/760 X$$

مدل نهایی پژوهش به صورت زیر می باشد:



خلاصه نتایج و یافته‌های پژوهش

خلاصه نتایج پژوهش به شرح جدول ذیل ارائه می‌گردد:

جدول (۱۴): خلاصه یافته‌های پژوهش

فرضیه	عنوان	نوع تاثیر	نتیجه
اول	عناصر عاطفی (سابقه حسابرس) بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر دارد.	مستقیم	پذیرش
دوم	عناصر رفتاری (اجرای فرآیند حسابرسی) بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر دارد.	معکوس	پذیرش
سوم	عناصر شناختی (آموزش و یادگیری حرفه ای) بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر دارد.	مستقیم	پذیرش

پیشنهاد‌های حاصل از پژوهش

پیشنهاد‌های ارائه شده در این قسمت شامل دو بخش است. اول پیشنهادهایی که در راستای موضوع مورد مطالعه بیان می‌شود. دوم پیشنهادهایی که در ایجاد زمینه برای پژوهش‌های آتی و محققان دیگر می‌تواند مفید واقع شود، مطرح خواهند شد.

پیشنهادات کاربردی حاصل از نتایج تحقیق

با توجه به یافته‌های پژوهش و مبانی نظری مورد مطالعه و با عنایت به اهداف، پیشنهاد‌های زیر قابل ارائه است:

با توجه به اینکه آموزش و یادگیری حسابرسان به عنوان بخشی از تفکر انتقادی می باشد لذا به موسسات حسابرسی پیشنهاد می شود در جهت آموزش کارکنان خود بیشتر اقدام نمایند تا در نتیجه آموزش تفکر انتقادی در کارکنان رشد یافته و در نتیجه منجر به بهبود کیفیت حسابرسی داخلی بشود.

با توجه به اینکه سابقه موجب تفکر انتقادی بالا می باشد و بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی موثر می باشد لذا پیشنهاد می شود موسسات حسابرسی و شرکتهای بورسی از نیروهای با سابقه بیشتر استفاده نمایند.

با توجه به اینکه اجرای فرایند حسابرسی به عنوان بخشی از تفکر انتقادی می باشد و موجب بهبود عملکرد حسابرسی داخلی می شود لذا پیشنهاد می شود که موسسات حسابرسی و شرکتهای در جهت بهبود اجرای فراین حسابرسی بکوشند و اقدامات لازم را اعمال نمایند.

پیشنهادها برای تحقیقات آتی

انجام این پژوهش نیز مانند سایر پژوهشها با مشکلاتی مواجه بوده که در تعمیم نتیجه باید مورد توجه قرار گیرد. نخست آن که با توجه به شرایط محیطی و قوانین و مقررات مربوطه، امکان استفاده از برخی الگوهای ارتباطات سیاسی میسر نبود. این امر، باعث حذف شرکتها و کاهش نمونه مورد بررسی گردید. با توجه به نتیجه حاصل از این پژوهش، می توان برای پژوهشهای آینده، پیشنهادهایی به شرح ذیل ارائه نمود:

- ۱- بررسی تاثیر تفکر انتقادی بر عملکرد کمیته حسابرسی.
- ۲- بررسی تاثیر تفکر انتقادی بر میزان استقلال و قضاوت حرفه ای حسابرسان مستقل.
- ۳- بررسی تاثیر کیفیت حاکمیت شرکتی بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی.
- ۴- بررسی عواملی موثر بر توسعه تفکر انتقادی در دانشجویان حسابرسی.
- ۵- رابطه تفکر انتقادی و مدیریت دانش.

محدودیت های انجام پژوهش

انجام این پژوهش نیز مانند سایر پژوهشها با محدودیت هایی مواجه بوده که در تعمیم نتیجه باید مورد توجه قرار گیرد: با توجه به اینکه از پرسشنامه برای جمع آوری داده استفاده شده است عدم دسترسی به تعداد بیشتر نمونه برای جمع آوری می باشد.

منابع

- ✓ انصاری، عبدالمهدی، شفیعی، حسین، (۱۳۸۸)، بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۵۸، صص ۲۱-۳۴.
- ✓ حاجیها، زهره، رفیعی، آزاده، (۱۳۹۳)، بررسی نقش کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر به هنگام بودن گزارش حسابرسان مستقل، پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۶ شماره ۲۴، صص ۱۲۱-۱۳۷.
- ✓ جامعی، رضا، رستمیان، آزاده، (۱۳۹۵)، تأثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر ویژگیهای سود پیش بینی شده، پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۸، شماره ۹۲، صص ۱-۱۷.

- ✓ عبدلی، محمدرضا، نادعلی، علی اکبر، (۱۳۹۴)، بررسی تاثیر وجود حسابرس داخلی بر کاهش رخداد تحریف های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکت ها، دانش حسابرسی، سال ۱۵، شماره ۶۱، صص ۱۷۷-۱۹۲.
- ✓ غلامرضایی، محسن، حسنی، محسن، (۱۳۹۶)، نقش طرز تفکر، ارزش های اخلاقی و انحراف های رفتاری در میزان تردید حرفه ای حسابرسان، پژوهش های کاربردی در گزارشگری مالی، سال ششم، شماره ۱۱، صص ۴۷-۸۴.
- ✓ صراف، فاطمه، رحمانی، حمید، (۱۳۹۴)، تاثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر کیفیت حسابرسی مستقل، چهارمین کنفرانس ملی و دومین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت، مرکز آموزش عالی رجاء.
- ✓ مشهدی جعفر نظری، سحر، احتشام راثی، رضا، (۱۳۹۶)، تاثیر چارچوب کنترل و ارزیابی فناوری اطلاعات بر کیفیت کنترل های داخلی و کیفیت گزارشگری مالی شرکت های موجود در صنعت داروسازی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، دوره ۸، شماره ۲۸، صص ۷۱-۸۱.
- ✓ مدرس، احمد، بیداری، محمدعلی، (۱۳۹۰)، نقش ارزش افزوده حسابرسی داخلی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال چهارم، شماره ۱۱، صص ۶۵-۷۱.
- ✓ مهربان پور، محمدرضا، رحیمیان، نظام الدین، آهنگری، مهناز، (۱۳۹۷)، بررسی طرز تفکر حسابرسان مستقل در کاربرد تردید حرفه ای در ایران، دانش حسابرسی، سال هجدهم، شماره ۷۱، صص ۱۰۷-۱۲۸.
- ✓ Andolina M. Critical thinking for working students. 1fir ed. Columgia: Delmar Cengage Learning 2001 .
- ✓ Charles Bame-Aldred , Duane M. Brandon , William F. Messier Jr.Larry Rittenberg , Chad M. Stefaniak (2012) . A Summary of research on external auditor reliance on the internal audit function , A Journal of Practice & Theory, Forthcoming ,Northeastern U. D'Amore-McKim School of Business Research Paper No. 2013-11.
- ✓ Cohen J., M.L. Gaynor, G. Krishnamoorthy, and M.W. (2007). Arnold, Auditor Communications with the Audit Committee and the Board of Directors: Policy Recommendations and Opportunities for Future Research, Accounting Horizons, Vol. 21, No. 2, pp. 165-187
- ✓ Drogalas G., P. Pantelidis, R. Vouroutzidou, E. Kesisi, (2011). Assessment of Corporate Governance via Internal Audit, Chios, Greece, Conference Proceedings Available at: <http://www.drogalas.gr/en/publications/conferences/assessment-of-corporate-governance-via-internal-auditing.194-244>.
- ✓ Ibrahim E.E.,(2011). Corporate Governance Practices and Auditor's Client Acceptance Decision: Empirical Evidence from Egypt, Corporate Governance, 11(2), pp. 171-183
- ✓ Ghosh, Alope(AI); Tang, Charles (2015). Assessing financial reporting quality of family firms: The auditors' perspective, (Journal of Accounting and Economics) - 0165-4101, Elsevier.
- ✓ Debbie Lasher, Kennesaw (2010) . Firm characteristics associated with the investmentIn internal auditing in family businesses ,19th EDAMBA Summer Academy Soreze, France . 4-
- ✓ Ennis R H. (2010)An outline of goals for a critical thinking curriculum and its assessment.[Cited 2010 Nov 11] Available from: [http:// www.criticalthinking.net/goals.html](http://www.criticalthinking.net/goals.html) .
- ✓ Facione NC, Facione PA. Externalizing the critical thinking in knowledge development and clinical judgment. Nurs Outlook 36-129 (:)3(44 ;1996.
- ✓ Hutchinson, Marion Ruth and Zain, Mazlina Mat (2009) .Internal audit quality,audit committee independence, growth opportunities and firm performance.Corporate Ownership and Control, 7(2). pp. 50-63.

- ✓ Swansburg R C, Swansburg R J. (2002). Introduction to Management and Leadership for Nurse Managers. 3th ed. Boston: Jones and Bartlett Publishers 2002. .
- ✓ Griffith, E. E., Hammersley, J. S., Kadous, K., & Young, D. (2015). Auditor mindsets and audits of complex estimates. *Journal of Accounting Research*, 53(1), 49–77..
- ✓ Rasso.J. (2013) Psychological Distance: The Relation Between Construals, Mindsets, and Professional Skepticism. Graduate Theses and Dissertations. University of South Florida.
- ✓ Smith- stoner M. Critical Thinking activities for nursing. Philadelphia: Lippincott Raven 1998. .
- ✓ Johnson EB. Contextual Teaching and learning: what it is and why its here to stay. 1th ed. United kingdom: Corwin Press 2002
- ✓ Gollwitzer, P. M. (1990). Action phases and mind-sets. In *Handbook of Motivation and Cognition: Foundations of Social Behavior*, edited by E. T. Higgins and R. M. Sorrentino. New York: Guilford Press. 53- 92.
- ✓ Gollwitzer, P. M. and U. Bayer. (1999). Deliberative versus implemental mindsets in the control of action. In *Dual Process Theories in Social Psychology*, edited by S. Chaiken and Y. Trope. New York: Guilford Press. 403- 422
- ✓ Glover, S.M. and Prawatt, D.F. (2013), “Enhancing auditor professional skepticism”, Global Policy Committee, available at: www.theqaq.org/docs/research/skepticismreport.pdf .
- ✓ Keating SB. (2006).Curriculum developments and evaluation in nursing. 1st ed. Lippincott Williams & Wilkins 2006. .
- ✓ Leppa CJ. Standardized Measures of Critical Thinking: Experience with the California Critical Thinking Tests. *Nurse Educ* 33-29 (:5(22 ;1997.
- ✓ Quinn FM. Principles and Practice of Nurse Education. 4th ed. UK: Croom Helm Ltd 1998.
- ✓ Shabani H. [Raveshe tadrise pishrafte)Amoozeshe maharatha va rahbordhaye tafakor(]. 2rd. Tehran: samt 2007. [Persian] .
- ✓ Quadackers, Luc. 2009. A Study of Auditors’ Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions. Published Ph.D Dissertation. Vrije Universiteit: Amsterdam .
- ✓ Yoder-Wise PS. Leadering and Managing in Nursing. Louis: CV Mosby1995. . Seif A. [Ravanshenasye parvareshi: ravanshenasye yadgiri va amoozesh]. 5thed. Tehran: Agah 2001. [Persian] .