فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت
دوره ۹، شماره ۱۱۸، پاییز ۱۴۰۵ (جلد اول)
www.jamv.ir
ISSN: 2645-4572

مقایسه رویکرد فرآیندی و عملکردی در ارزیابی کیفیت قضاوت حسابرسان: تبیین مفهومی و پیامدهای حرفه‌ای

چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره نهم)
شماره ۱۱۸/ پاییز ۱۴۰۵ (جلد اول)/ صص ۱۰۰-۱۱۳

مریم حاجی علیخانی
دانشجوی دکتری حسابداری، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران. (نویسنده مسئول).
Maryam.hajialikhani@gmail.com
اسماعیل جمالی
استادیار گروه حسابداری، واحد گلپایگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گلپایگان، ایران.
Esmail.Jamali@iau.ac.ir

چکیده
ارزیابی دقیق کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان یکی از چالش‌های بنیادین در حرفه حسابرسی و نظارت بر گزارشگری مالی است. در ادبیات حرفه‌ای، ارزیابی این پدیده عمدتاً در میان دو رویکرد مجزا یعنی «رویکرد فرآیندی» (تمرکز بر مسیر استدلال، شواهد و مستندات) و «رویکرد عملکردی» (تمرکز بر پیامد و نتیجه نهایی تصمیم) جریان داشته است. پژوهش حاضر با هدف تحلیل تطبیقی این دو رویکرد و ارائه یک چارچوب ارزیابی جامع، به روش توصیفی–تحلیلی و از طریق مطالعه کتابخانه‌ای و تحلیل محتوای کیفی انجام گرفته است. نتایج واکاوی نشان می‌دهد که اتکای انحصاری به رویکرد فرآیندی با خطر صوری‌شدن مستندات مواجه است، در حالی که تکیه صرف بر رویکرد عملکردی به‌شدت تحت‌تأثیر سوگیری پس‌نگر قرار داشته و شرایط عدم‌اطمینان زمان تصمیم را نادیده می‌گیرد. برای برون‌رفت از این چالش‌ها، مقاله حاضر «مدل مفهومی ترکیبی دومرحله‌ای» را پیشنهاد می‌کند که در آن ابتدا کیفیت فرآیند شناختی و استدلال پیش از آگاهی از نتایج آتی سنجیده می‌شود و سپس همسویی منطقی پیامدها به عنوان ابزاری برای راستی‌آزمایی به کار می‌رود. این مدل می‌تواند به عنوان مبنایی کارآمد در بازرسی‌های کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی و تدوین استانداردهای حرفه‌ای مورد استفاده قرار گیرد.

واژگان کلیدی: کیفیت قضاوت حسابرس، رویکرد فرآیندی، رویکرد عملکردی (پیامدگرا)، سوگیری پس‌نگر، مدل ترکیبی.

مقدمه
قضاوت حرفه‌ای در کانون فعالیت حسابرسی قرار دارد؛ زیرا حسابرس در مراحل مختلف کار، از شناسایی خطرهای تحریف بااهمیت و انتخاب روش‌های رسیدگی تا ارزیابی شواهد و شکل‌دهی به نتیجه‌گیری نهایی، با موقعیت‌هایی روبه‌روست که بنا بر تأکید شهبازی و مهرانی (۱۳۹۹)، نمی‌توان برای آن‌ها صرفاً به اجرای یک دستورالعمل ثابت اکتفا کرد. در چنین موقعیت‌هایی، دانش و تجربه حسابرس باید با تردید حرفه‌ای، بی‌طرفی و توجه به شرایط خاص هر کار همراه شود تا کیفیت حسابرسی تنها به گزارش نهایی وابسته نباشد، بلکه کیفیت قضاوت‌های انجام‌شده در طول کار نیز در آن نقش ایفا کند (خان‌محمدی و همکاران، ۲۰۲۱؛ کریم‌آبادی و همکاران، ۱۴۰۱).

www.jamv.ir
ISSN: 2645-4572

با وجود اهمیت قضاوت حرفه‌ای، ارزیابی کیفیت آن ساده نیست. حسابرس معمولاً باید بر پایه اطلاعاتی تصمیم بگیرد که در زمان رسیدگی در دسترس است، در حالی که بخشی از واقعیت‌ها ممکن است تنها در آینده آشکار شود. افزون بر این، همان‌طور که عظیمی و همکاران (۱۴۰۳)، اشاره کرده‌اند، موضوعاتی مانند برآوردهای حسابداری، تداوم فعالیت و تفسیر شواهد متعارض، با ابهام و عدم‌اطمینان همراه‌اند و همواره یک پاسخ قطعی و ازپیش‌مشخص برای آن‌ها وجود ندارد. کیفیت شواهد، تجربه حسابرس و نحوه توجه او به اطلاعات نامطمئن نیز بر شکل‌گیری قضاوت اثر می‌گذارد و به همین دلیل، رز و همکاران (۲۰۲۲)، نشان داده‌اند که مطلوب یا نامطلوب بودن پیامد بعدی یک تصمیم، به‌تنهایی نمی‌تواند نشان دهد قضاوت حسابرس در زمان اتخاذ آن تا چه اندازه موجه بوده است.

این دشواری، پرسشی اساسی را پیش می‌کشد: کیفیت قضاوت حسابرس باید بر مبنای چگونگی رسیدن به تصمیم ارزیابی شود یا بر مبنای نتیجه‌ای که از تصمیم به دست آمده است؟ رویکرد فرآیندی بر نحوه شناسایی مسئله، گردآوری و ارزیابی شواهد، بررسی دیدگاه‌های مخالف و استدلال پشتیبان تصمیم تمرکز می‌کند، در حالی که برویل (۲۰۲۰)، یادآور می‌شود که رویکرد عملکردی به تصمیم نهایی و میزان انطباق آن با معیارهای مرجع توجه دارد. هر دو بُعد برای ارزیابی اهمیت دارند، اما کوسلیاس و همکاران (۲۰۲۱)، معتقدند یکسان فرض کردن آن‌ها می‌تواند تصویر ناقصی به دست دهد؛ زیرا ممکن است تصمیمی از فرایندی ضعیف حاصل شود و بااین‌حال نتیجه‌ای قابل قبول داشته باشد، یا تصمیمی مبتنی بر بررسی دقیق شواهد، در پی رخدادهای پیش‌بینی‌ناپذیر به پیامدی نامطلوب بینجامد.

مسئله پژوهش حاضر، فقدانِ یک معیار واحد و کافی برای داوری درباره کیفیت قضاوت است. اتکای صرف به نتیجه ممکن است موجب شود اطلاعات پس از تصمیم، بر ارزیابیِ تصمیم گذشته اثر بگذارند؛ در مقابل، توجه انحصاری به فرایند نیز ممکن است اثربخشی نتیجه نهایی را کم‌رنگ کند. در این راستا، پژوهش‌های مرتبط با ارزیابی عملکرد و طراحی شاخص‌های ارزیابی فردی (ترابی کلاته قاضی و همکاران، ۱۴۰۲؛ سلگی و عالی‌فامیان، ۱۴۰۴)، اهمیت روشن‌بودن مبنای ارزیابی و پرهیز از نادیده‌گرفتن ابعاد مختلف عملکرد را نشان می‌دهند؛ با این حال، در موضوع قضاوت حسابرس باید به‌طور مشخص روشن شود که هر یک از دو رویکرد فرآیندی و عملکردی چه جنبه‌ای از کیفیت را آشکار می‌کند و چه محدودیتی دارد.

بر این اساس، هدف مقاله حاضر مقایسه توصیفی ـ تحلیلی رویکرد فرآیندی و عملکردی در ارزیابی کیفیت قضاوت حسابرسان است. مقاله با تبیین مبانی و معیارهای هر رویکرد، نقاط قوت و محدودیت‌های آن‌ها را بررسی می‌کند و نشان می‌دهد چگونه توجه هم‌زمان به استدلالِ پشت تصمیم و نتیجه آن می‌تواند مبنایی جامع‌تر برای ارزیابی قضاوت حرفه‌ای فراهم آورد. این مقایسه ماهیتی مفهومی دارد و در پی اثبات برتری آماری یکی از دو رویکرد نیست.

مبانی نظری و ادبیات تحقیق

تعریف قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی[1]

قضاوت حرفه‌ای یکی از ارکان کلیدی و بنیادین در حرفه حسابرسی است که بدون آن، انجام رسیدگی‌های باکیفیت و معتبر غیرممکن خواهد بود. در ادبیات تخصصی حسابرسی، قضاوت حرفه‌ای به فرآیند شناختیِ به‌کارگیری دانش، مهارت، تجربه و آموزش‌های تخصصی در چارچوب استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای اطلاق می‌شود تا حسابرس بتواند در شرایط ابهام، عدم‌اطمینان و مواجهه با گزینه‌های متعدد، بهترین و آگاهانه‌ترین تصمیم را اتخاذ کند (خان‌محمدی و همکاران، ۲۰۲۱). از این منظر، قضاوت حرفه‌ای تنها یک تصمیم لحظه‌ای نیست، بلکه حاصل تعامل سه بعدِ «تکلیف (ماهیت کار)»، «ویژگی‌های فردی حسابرس» و «تعاملات بین فردی» است (نلسون و تان، ۲۰۰۵).

[1] Audit Judgment

www.jamv.ir
ISSN: 2645-4572

بر اساس مبانی نظری، قضاوت حرفه‌ای حسابرس زمانی معنا می‌یابد که وی با مسائل پیچیده و ساختارنیافته‌ای روبه‌رو شود که راه‌حل صریح و ازپیش‌تعیین‌شده‌ای برای آن‌ها در استانداردها وجود ندارد. کمال‌غریبی و همکاران (۲۰۲۳)، معتقدند که اثربخشی قضاوت حرفه‌ای به‌شدت تحت‌تأثیر سطح هوشیاری، تمرکز ذهنی و خودآگاهی حسابرس در پردازش اطلاعات قرار دارد. در همین راستا، برویل (۲۰۲۰)، یادآور می‌شود که قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی را می‌توان هم از منظر مسیر طی‌شده (بعد فرآیندی) و هم از منظر نتیجه و پیامد نهایی بررسی کرد، که این امر اهمیت نحوه شکل‌گیری قضاوت را دوچندان می‌سازد.

ویژگی‌های شخصیتی و حرفه‌ای حسابرسان نیز نقش بسزایی در شکل‌دهی به این قضاوت‌ها ایفا می‌کنند. برای نمونه، حاجیها و همکاران (۱۳۹۲)، نشان داده‌اند که برخورداری از ویژگی‌های تردید حرفه‌ای، به حسابرس کمک می‌کند تا شواهد را با نگاهی انتقادی‌تر ارزیابی کرده و از پذیرش ساده‌لوحانه اطلاعات خودداری کند. با این حال، قضاوت حرفه‌ای همواره مصون از خطا نیست و عوامل مختلف شناختی و محیطی می‌توانند بر آن اثر بگذارند؛ چنان‌که وطن‌پرست و همکاران (۱۴۰۰)، نیز بر وجود عوامل اثرگذار بر سوگیری‌های حسابرسان در فرآیند قضاوت‌های حرفه‌ای تأکید کرده‌اند.

در سطح کلان‌تر و در ساختار ارزیابی کیفیت، نحوه ساختاردهی و ارزیابی قضاوت‌ها نیازمند چارچوب‌های سیستماتیک است؛ به‌گونه‌ای که مسیریاب‌ها و مدل‌های ارزیابی عملکرد (همچون رویکردهای ارزیابی وظایف حسابرسی داخلی و مستقل که توسط مسیه و اشنایدر، ۱۹۸۸ مطرح شده است) همواره بر لزوم تفکیک و شفاف‌سازی مبانی تصمیم‌گیری حسابرسان تأکید داشته‌اند. مجموع این دیدگاه‌ها نشان می‌دهد که تعریف قضاوت حرفه‌ای فراتر از یک انتخاب ساده است و کیفیت آن به تعامل میان دانش تخصصی، ویژگی‌های فردی (مانند تردید حرفه‌ای)، هوشیاری ذهنی و کنترل سوگیری‌ها در بستر فرآیند رسیدگی وابسته است.

چارچوب‌های بین‌المللی ارزیابی کیفیت حسابرسی

نهادهای استانداردگذار بین‌المللی از جمله هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB)، کیفیت حسابرسی را مفهومی چندبعدی می‌دانند که فراتر از صدور یک گزارش اظهارنظر صرف است. در «چارچوب کیفیت حسابرسی» ارائه‌شده توسط IAASB، کیفیت در تعامل میان ابعاد ورودی (مانند شایستگی، تجربه و اخلاق حرفه‌ای)، فرآیندی (مانند اجرای دقیق روش‌ها و اِعمال تردید حرفه‌ای) و خروجی (مانند سودمندی گزارش حسابرسی برای استفاده‌کنندگان) تعریف می‌شود. این ساختار نشان می‌دهد که حفظ و ارتقای کیفیت قضاوت در قبال برآوردهای پیچیده و ابهامات محیطی، نیازمند سازوکارهایی منسجم در سطح مؤسسه و تیم حسابرسی است؛ موضوعی که در پژوهش‌های رفتاری معاصر نیز بر آن تأکید شده و گریفیث و همکاران (۲۰۲۱)، از طریق ارائه چارچوب‌هایی برای ارتقای قضاوت‌های پیچیده، بر ضرورت هدایت نظام‌مند ذهنیت حسابرس در مراحل ارزیابی شواهد تأکید کرده‌اند.

از سوی دیگر، چارچوب‌های بین‌المللی کیفیت حسابرسی تصریح دارند که کیفیت قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان در خلأ شکل نمی‌گیرد، بلکه تحت‌تأثیر محیط تعاملی و فشارهای پیرامونی صاحبکار است. در همین زمینه، براون و پوپووا (۲۰۱۶)، نشان می‌دهند که ساختار انگیزش‌های مدیریت صاحبکار و کیفیت تعامل با کمیته حسابرسی مستقیماً می‌تواند فرآیند ارزیابی شواهد و داوری حسابرس را جهت‌دهی کند. همچنین، هم‌راستایی حسابرس با شرکای کار یا مؤسسه حسابرسی ممکن است پیامدهای ناخواسته‌ای بر استقلال ذهنی و بی‌طرفی قضاوت بر جای گذارد (سیانسی و همکاران، ۲۰۱۷). بنابراین، استانداردهای بین‌المللی مدیریت کیفیت بر وجود فرآیندهای شفاف و نظارت‌های مداوم برای مهار چنین تعارضاتی پای می‌فشارند.

www.jamv.ir
ISSN: 2645-4572

علاوه بر الزامات ساختاری، ویژگی‌های روان‌شناختی و رفتاریِ مندرج در استانداردهای اخلاقی و کیفی نیز از پایه‌های مهم این چارچوب‌ها به‌شمار می‌روند. همان‌طور که شفیعی و همکاران (۱۴۰۲)، یادآور شده‌اند، میزان ریسک‌پذیری و تمایل حسابرس به چالش کشیدن مدیریت، نقشی اساسی در بهبود کیفیت قضاوت‌های نهایی ایفا می‌کند؛ بدین معنی که قضاوت باکیفیت بدون وجود شهامت حرفه‌ای و کنترل ریسک محقق نمی‌شود. از این رو، استانداردهای IAASB به‌ویژه در استانداردهای جدید مدیریت کیفیت (ISQM)، سازوکارهایی تعبیه کرده‌اند تا مانع از اثرگذاری منفی فشارهای زمانی یا خطاهای شناختی بر فرآیند تصمیم‌گیری شوند؛ زیرا چنان‌که وطن‌پرست و همکاران (۱۴۰۰)، نیز مستند ساخته‌اند، سوگیری‌های ناخودآگاه می‌تواند سلامت قضاوت‌های حرفه‌ای را حتی در چارچوب‌های ساختاریافته تهدید نماید. برآیند این استانداردها حاکی از آن است که ارزیابی کیفیت در حسابرسی مدرن نمی‌تواند تنها مبتنی بر خروجی و عدم بروز تخلف باشد، بلکه بررسی نحوه شکل‌گیری قضاوت، مستندسازی مناسب و انطباق فرآیندی با اصول نظارتی بین‌المللی ارکان تفکیک‌ناپذیر آن هستند.

نقش سوگیری‌های شناختی[1] در شکل‌گیری قضاوت حسابرسان

قضاوت حرفه‌ای حسابرس به‌دلیل محدودیت‌های شناختی ذاتی انسان و ماهیت قضاوت تحت شرایط عدم‌اطمینان، همواره در معرض انواع سوگیری‌های شناختی قرار دارد. حسابرسان در مواجهه با حجم عظیمی از داده‌های مالی و زمان محدود، غالباً از قواعد سرانگشتی و میان‌برهای ذهنی (هیوریستیک‌ها) برای پردازش اطلاعات بهره می‌گیرند؛ رویکردی که اگرچه به تسهیل و تسریع تصمیم‌گیری کمک می‌کند، اما در غیاب هوشیاری لازم می‌تواند انحرافات بااهمیتی از قضاوت منطقی ایجاد نماید. در الگوهای جامع قضاوت، عوامل روان‌شناختی و خطاهای ذهنی از اجزای اثرگذار بر کیفیت داوری حسابرس شناخته می‌شوند و همان‌طور که خان‌محمدی و همکاران (۲۰۲۱)، تصریح کرده‌اند، کنترل این انحرافات شناختی برای ارتقای سلامت و اعتبار تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای ضرورتی بنیادین دارد.

از جمله مهم‌ترین چالش‌های شناختی در این حوزه، نحوه مواجهه ذهن حسابرس با ابهام و نحوه بازنمایی داده‌ها است. یافته‌های رز و همکاران (۲۰۲۲)، نشان می‌دهد که چگونگی نمایش تصویری عدم‌اطمینان مستقیماً بر میزان توجه، برانگیختگی شناختی و سوگیری حسابرس در قضاوت نهایی اثر می‌گذارد؛ به‌گونه‌ای که تمرکز بیش‌ازحد بر برخی شواهد بارز می‌تواند به نادیده‌گرفتن اطلاعات مهم دیگر (سوگیری دسترسی یا برجستگی) بینجامد. علاوه بر این، محیط اجتماعی و مقایسه‌های حرفه‌ای نیز به سوگیری‌های رفتاری دامن می‌زند؛ چنان‌که کوسلیاس و همکاران (۲۰۲۱)، استدلال می‌کنند فشارهای روانی ناشی از مقایسه‌های اجتماعی و تعاملات شبکه‌ای می‌تواند میزان تردید حرفه‌ای را کاهش داده و حسابرس را به‌سمت خوش‌بینی مفرط یا تطابق غیرانتقادی با قضاوت دیگران سوق دهد.

ابعاد سوگیری‌های شناختی تنها به مرحله گردآوری و تحلیل شواهد محدود نمی‌شود، بلکه نحوه ارزیابی خودِ قضاوت را نیز دچار اعوجاج می‌سازد. برویل (۲۰۲۰)، یادآور می‌شود که خطاهای ذهنی و پیش‌فرض‌های فردی، تمایز میان کیفیت مسیر تصمیم‌گیری (فرآیند) و نتیجه حاصل از آن (عملکرد) را مخدوش می‌کنند و مانع از نگرش بی‌طرفانه به شواهد می‌شوند. در این میان، یکی از مخرب‌ترین این اعوجاج‌ها «سوگیری پس‌نگر» یا آگاهی از نتیجه است؛ جایی که امبی و همکاران (۲۰۰۲)، نشان داده‌اند اطلاع قبلی از نتیجه نهایی یک پرونده یا ورشکستگی صاحبکار، به‌طور معناداری ارزیابی شرکای حسابرسی را از درستی قضاوت اولیه حسابرس تحت‌تأثیر قرار می‌دهد و باعث می‌شود تصمیمات گذشته نه بر اساس شواهد موجود در زمان رسیدگی، بلکه صرفاً از دریچه پیامد نهایی مورد داوری ناعادلانه قرار گیرند. شناخت دقیق و مهار این سوگیری‌ها، مبنای اصلی تفکیک میان ارزیابی فرآیندمحور و پیامدمحور در کنترل کیفیت حسابرسی به شمار می‌رود.

[1] Cognitive Biases

www.jamv.ir
ISSN: 2645-4572

واکاوی رویکرد فرآیندی در ارزیابی کیفیت قضاوت حسابرسان[1]

مفهوم و تعریف رویکرد فرآیندی

رویکرد فرآیندی، ارزیابی کیفیت قضاوت حسابرس را به «چگونگی» شکل‌گیری تصمیم و زنجیره استدلال‌های به‌کاررفته در جریان رسیدگی پیوند می‌زند، نه صرفاً به مطلوبیت پیامد نهایی آن. در این رویکرد، فرضیه بنیادین آن است که قضاوت حرفه‌ای یک رخداد دفعی نیست، بلکه مسیری شناختی و مرحله‌به‌مرحله است که از شناسایی مسئله آغاز شده، از مجرای جست‌وجوی داده‌ها و تحلیل شواهد عبور کرده و به گزینش منطقی‌ترین راهکار منتهی می‌شود. بنابراین، کیفیت قضاوت حسابرس را باید با بررسی درجه انطباق این مسیر با منطق حرفه‌ای، استانداردهای فنی و اصول شناختی معتبر سنجید. این تمرکز بر نحوه تفکر و شیوه پردازش داده‌ها، بستر لازم را برای داوری منصفانه درباره تخصص حسابرس فراهم می‌آورد.

مؤلفه‌ها و معیارهای ارزیابی فرآیندمحور

بررسی ادبیات و منطق حاکم بر رویکرد فرآیندی نشان می‌دهد که سنجش کیفیت استدلال حسابرس نیازمند ابزارهایی عینی و بررسی‌پذیر است. مهم‌ترین معیارهایی که در این رویکرد ملاک سنجش قرار می‌گیرند عبارت‌اند از:

- ✓ **جست‌وجوی فعال شواهد متناقض و اِعمال تردید حرفه‌ای:** یک فرآیند تصمیم‌گیری زمانی معتبر است که حسابرس صرفاً به شواهد تأییدکننده فرضیات مدیریت یا ذهنیت اولیه خود تکیه نکند، بلکه با رویکردی شکاکانه به‌دنبال شواهد ناقض باشد. همان‌طور که شیم و همکاران (۲۰۲۰)، نشان داده‌اند، حتی در ساختارهای نظارتی سخت‌گیرانه، میزان محافظه‌کاری و دقت حسابرس در تحلیل شواهد چالش‌برانگیز، عامل تمایز قضاوت‌های کیفی از تصمیمات سطحی است.
- ✓ **مدیریت ابهام و کنترل سوگیری‌های لنگراندازی:** کیفیت فرآیند قضاوت در توانایی حسابرس برای تعدیل فرضیات ذهنی در مواجهه با اطلاعات جدید نهفته است. رز و همکاران (۲۰۲۲)، نشان می‌دهند که در محیط‌های مالی آکنده از عدم‌اطمینان، شیوه هدایت توجه و درک عمقی حسابرس از ابهامات، تعیین‌کننده مصونیت وی از خطاهای شناختیِ ناشی از اتکای بیش‌ازحد به داده‌های اولیه (لنگراندازی) است.
- ✓ **بهره‌گیری از مشاوره تخصصی و ورودی‌های فکری معتبر:** در پرونده‌های پیچیده، یک فرآیند استاندارد قضاوت شامل رجوع آگاهانه به کارشناسان داخلی و بیرونی است؛ رایت و بهاتاچارجی (۲۰۲۰)، اثبات کرده‌اند که دریافت، درک و ادغام توصیه‌های باکیفیت کارشناسان موضوعی درون مؤسسه حسابرسی، مستقیماً استدلال زیربنایی قضاوت را تقویت می‌کند.
- ✓ **مستندسازی جامع در کاربرگ‌های حسابرسی:** فرآیند ذهنی حسابرس زمانی جنبه دفاع‌پذیر پیدا می‌کند که مستندات پرونده، زنجیره فکری، شواهد جمع‌آوری‌شده و منطق رد فرضیات رقیب را به‌وضوح نشان دهد تا هر ناظر مستقلی بتواند چگونگی رسیدن به تصمیم را بازسازی نماید.

مزایا و نقاط قوت رویکرد فرآیندی

تحلیل سازوکار رویکرد فرآیندی حکایت از امتیازات نظری و عملی قابل‌توجهی برای نظام کنترل کیفیت دارد. نخست آنکه این رویکرد برای حسابرس کاملاً منصفانه است؛ زیرا تصمیم را تنها بر مبنای اطلاعات، شواهد و مقتضیات موجود در زمان

[1] Process-oriented Approach

www.jamv.ir
ISSN: 2645-4572

انجام کار[1] قضاوت می‌کند، نه رخدادهایی که خارج از اراده و پیش‌بینی حسابرس در آینده رخ داده‌اند. این ویژگی موجب مصونیت نسبی در برابر سوگیری پس‌نگر ارزیابان می‌شود. دوم آنکه این مدل برای ارزیابی پرونده‌های پیچیده و برآوردهای غیرقابل‌پیش‌بینی (مانند ارزش منصفانه یا تداوم فعالیت در شرایط بحران اقتصادی) یگانه رویکرد عقلانی به‌شمار می‌رود؛ چراکه در این محیط‌ها پاسخ قطعی ریاضی وجود ندارد و فقط استحکام روش‌شناختی رسیدگی‌ها ملاک اعتبار است. در نهایت، با سنجش فرآیند می‌توان آسیب‌های حاصل از کاهش استقلال یا تعاملات بلندمدتِ مخرب را پیش از بروز فاجعه شناسایی کرد؛ هشداری که پین و ویلیامسون (۲۰۲۱)، نیز بر ضرورت رصد آثار حاصل از تصدی هم‌زمان مدیران مالی و مؤسسات حسابرسی بر کیفیت بازرسی‌ها مطرح کرده‌اند.

چالش‌ها و محدودیت‌های ذاتی رویکرد فرآیندی

با وجود برتری‌های روش‌شناختی، پیاده‌سازی عملی این رویکرد با دو مانع ساختاری بزرگ مواجه است که ناشی از طبیعت غیرمادی فرآیندهای ذهنی است:

- ✓ **دشواری نفوذ به فرآیند فکری واقعی (جعبه سیاه ذهن):** ارزیاب بیرونی یا مدیران فنی هرگز به مغز و مسیر شناختی واقعی حسابرس دسترسی ندارند. آنچه ارزیابی می‌شود، بازنمایی و «روایت مکتوبِ» فرآیند در کاربرگ‌هاست، نه لزوماً خودِ تفکر ذهنی که در لحظه رخ داده است.
- ✓ **خطر صوری‌سازی و دفاعی‌شدن مستندات:** تمرکز محض بر فرآیند و چک‌لیست‌ها ممکن است رفتار فرصت‌طلبانه‌ای در حسابرسان ایجاد کند که در ادبیات از آن به عنوان «حسابرسی تدافعی» یاد می‌شود. در این وضعیت، ممکن است حسابرس تمام چک‌لیست‌ها را بی‌نقص تکمیل کرده و کاربرگ‌ها را با انبوهی از شواهد صوری آراسته سازد، در حالی که در عمق قضاوت، هیچ بینش تحلیلی یا تردید واقعی وجود نداشته و هدف صرفاً ایجاد سپری کاغذی برای پاسخگویی به ارزیابان بوده است.

مفهوم رویکرد عملکردی

رویکرد عملکردی، کیفیت قضاوت حسابرس را از منظر نتیجه تصمیم و پیامدهای قابل مشاهده آن بررسی می‌کند. پرسش اصلی در این رویکرد آن است که آیا قضاوت حسابرس به نتیجه‌ای قابل دفاع انجامیده است؛ برای مثال، آیا گزارش حسابرسی با وضعیت صورت‌های مالی تناسب داشته و آیا تحریف بااهمیتی که باید شناسایی می‌شد، در رسیدگی آشکار شده است؟ تمایز میان ارزیابی مسیر تصمیم و ارزیابی حاصل آن، مبنای مفهومی مقایسه دو رویکرد فرآیندی و عملکردی است (برویل، ۲۰۲۰). بااین‌حال، «نتیجه مطلوب» و «قضاوت باکیفیت» را نباید مترادف دانست؛ زیرا کیفیت حسابرسی علاوه بر خروجی، به عوامل مربوط به اجرای کار و شرایط محیطی نیز وابسته است.

معیارهای ارزیابی نتیجه‌محور

در رویکرد عملکردی، تناسب اظهارنظر حسابرس با شواهد و وضعیت گزارشگری مالی یکی از معیارهای اصلی است. ارزیاب می‌تواند بررسی کند که آیا نتیجه‌گیری نهایی حسابرس با اهمیت موضوع، ماهیت تحریف‌های شناسایی‌شده و شواهد موجود سازگار بوده است یا خیر. مقایسه قضاوت با نظر خبرگان مستقل نیز در موضوعاتی که پاسخ کاملاً قطعی ندارند، معیاری کمکی فراهم می‌کند؛ البته اختلاف‌نظر با خبره، به‌تنهایی به معنای خطای حسابرس نیست. پژوهش کریشنامورتی

[1] Ex-ante

www.jamv.ir
ISSN: 2645-4572

(۲۰۰۲)، درباره ارزیابی کارکرد حسابرسی داخلی نشان می‌دهد که وزن شواهد و عوامل مؤثر بر قضاوت می‌تواند بسته به نوع اطلاعات و روابط میان آن‌ها تغییر کند؛ از این‌رو، معیار مرجع نیز باید متناسب با ماهیت مسئله انتخاب شود.
تجدید ارائه صورت‌های مالی و کشف تحریف‌های بااهمیت از دیگر نشانه‌های قابل بررسی‌اند. تجدید ارائه ممکن است ضرورت بازبینی قضاوت پیشین را نشان دهد، اما وقوع آن به‌تنهایی اثبات‌کننده ضعف حسابرس نیست؛ همچنان‌که نبود تجدید ارائه نیز کیفیت بالای قضاوت را تضمین نمی‌کند. به همین ترتیب، اثربخشی در کشف تحریف‌ها باید با توجه به خطرهای موجود، دامنه رسیدگی و ماهیت شواهد تفسیر شود، نه صرفاً بر اساس تعداد موارد کشف‌شده. این تفکیک میان نشانه‌ای برای بررسی بیشتر و حکم قطعی درباره کیفیت، برای پرهیز از نسبت دادن همه پیامدهای گزارشگری مالی به عملکرد حسابرس ضروری است.

مزایای رویکرد عملکردی

مزیت اصلی این رویکرد، مشاهده‌پذیری نسبی خروجی‌ها است. گزارش حسابرسی، تصمیم نهایی درباره یک موضوع اختلافی و برخی پیامدهای بعدی را می‌توان ثبت و در موارد مشابه مقایسه کرد؛ امری که ارزیابی را برای استفاده‌کنندگان گزارش و مراجع نظارتی قابل‌فهم‌تر می‌سازد. از منظر نویسنده، مزیت رویکرد عملکردی زمانی بیش‌تر است که معیار نتیجه، از پیش روشن و متناسب با نوع قضاوت تعریف شده باشد. تأکید جعفری و همکاران (۱۳۹۹)، بر طراحی شاخص‌های ارزیابی عملکرد، در سطحی کلی اهمیت تعیین معیارهای شفاف را یادآور می‌شود؛ هرچند موضوع پژوهش آنان ارزیابی مدیران سازمان بازرسی است و یافته‌های آن نباید مستقیماً به کیفیت قضاوت حسابرسان تعمیم داده شود. در حسابرسی نیز توجه به خروجی، به‌ویژه برای ذی‌نفعانی که به جزئیات کاربرگ‌ها دسترسی ندارند، اهمیت دارد.

چالش‌ها و محدودیت‌ها

مهم‌ترین محدودیت ارزیابی نتیجه‌محور، خطر سوگیری پس‌نگر است. وقتی ارزیاب از پیامد نهایی آگاه است، ممکن است احتمال وقوع آن را در زمان تصمیم حسابرس بیش از آنچه واقعاً قابل پیش‌بینی بوده برآورد کند. در نتیجه، قضاوت گذشته به‌جای اطلاعات در دسترسِ آن زمان، با دانسته‌های بعدی سنجیده می‌شود. این مسئله به‌ویژه در برآوردهای پیچیده و موضوعات همراه با عدم‌اطمینان اهمیت دارد؛ زیرا حسابرس ناگزیر است پیش از روشن‌شدن پیامد نهایی تصمیم بگیرد.
محدودیت دیگر، نادیده‌گرفتن عوامل مؤثر بر نتیجه که خارج از کنترل حسابرس‌اند. برای مثال، انگیزه‌های مدیریت و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس می‌توانند بر ارزیابی شواهد و قضاوت او اثر بگذارند (براون و پوپووا، ۲۰۱۶). ویژگی‌های تردید حرفه‌ای نیز با قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان ارتباط دارد (حاجیها و همکاران، ۱۳۹۲). بنابراین، نسبت دادن تمام مطلوبیت یا نامطلوبیت یک خروجی به توانایی فردی حسابرس، ساده‌سازی مسئله است.
سرانجام، از منظر تحلیلی می‌توان انتظار داشت که پاداش‌دادن یا تنبیه‌کردن حسابرس صرفاً بر پایه نتیجه، انگیزه اتخاذ تصمیم‌های بیش‌ازحد محتاطانه را افزایش دهد؛ برای نمونه، حسابرس ممکن است در موارد مرزی به‌جای سنجش متوازن شواهد، گزینه‌ای را انتخاب کند که دفاع از آن در بازبینی‌های بعدی آسان‌تر به نظر می‌رسد. این گزاره، یک پیامد احتمالیِ طراحی نظام ارزیابی است، نه نتیجه‌ای که بتوان آن را به همه حسابرسان تعمیم داد. یافته‌های دانلی و همکاران (۲۰۲۱)، درباره تغییر قضاوت حسابرسان در شرایط فرسودگی منابع شناختی و پاسخ‌گویی، نشان می‌دهد که محتاطانه‌تر شدن تصمیم نیز لزوماً معادل پردازش دقیق‌تر اطلاعات نیست. ازاین‌رو، رویکرد عملکردی برای ارزیابی کیفیت قضاوت سودمند است، اما به‌تنهایی مبنای کافی برای داوری نهایی درباره آن فراهم نمی‌کند.

www.jamv.ir
ISSN: 2645-4572

مقایسه در محورهای کلیدی

دو رویکرد فرآیندی و عملکردی به یک پرسش واحد، یعنی «کیفیت قضاوت حسابرس چگونه ارزیابی شود؟»، از دو نقطه متفاوت پاسخ می‌دهند. رویکرد فرآیندی به چگونگی رسیدن به تصمیم توجه دارد؛ در مقابل، رویکرد عملکردی نتیجه تصمیم و پیامدهای آن را برجسته می‌کند. این تمایز به معنای جدایی کامل مسیر و نتیجه نیست. چارچوب کیفیت حسابرسیِ هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی، عوامل مربوط به ورودی‌ها، فرآیندها، خروجی‌ها و بستر فعالیت را در کنار یکدیگر در نظر می‌گیرد. جدول زیر، بر پایه مباحث بخش‌های پیشین، مقایسه‌ای تحلیلی از دو رویکرد ارائه می‌کند.

جدول (۱): مقایسه تطبیقی رویکردهای ارزیابی کیفیت قضاوت حسابرس

محور مقایسه	رویکرد فرآیندی	رویکرد عملکردی
پرسش محوری	حسابرس چگونه به تصمیم رسیده است؟	تصمیم حسابرس به چه نتیجه‌ای انجامیده است؟
کانون ارزیابی	مسیر استدلال، گردآوری و ارزیابی شواهد، تردید حرفه‌ای و توجیه نتیجه‌گیری	تناسب تصمیم نهایی، گزارش حسابرسی و پیامدهای قابل مشاهده آن
شواهد مورد استناد	کاربرگ‌ها، شواهد موافق و مخالف، سوابق مشاوره و دلایل پذیرش یا رد گزینه‌ها	گزارش حسابرسی، نظر خبرگان مستقل، تحریف‌های آشکارشده و تجدید ارائه‌های بعدی
زمان و مبنای داوری	اطلاعات و شرایطی که هنگام تصمیم در دسترس حسابرس بوده است	نتیجه تصمیم، که ممکن است اطلاعات پس از تصمیم نیز در ارزیابی آن دخیل شود
آسیب‌پذیری در برابر سوگیری	امکان اثرپذیری از سوگیری‌های شناختی حسابرس و خطر صوری‌شدن مستندات	آسیب‌پذیری بیشتر در برابر سوگیری پس‌نگر و نسبت‌دادن پیامدهای خارج از کنترل به حسابرس
کاربرد در کنترل کیفیت	شناسایی ضعف در اجرای رسیدگی و ارائه بازخورد اصلاحی درباره شیوه قضاوت	شناسایی خروجی‌های مسئله‌دار و تعیین پرونده‌های نیازمند بررسی عمیق‌تر
کاربرد در آموزش	آموزش شیوه ارزیابی شواهد، مواجهه با اطلاعات متناقض و مستندسازی استدلال	بررسی پیامد تصمیم‌ها و سنجش تناسب نتیجه‌گیری با شواهد پرونده
محدودیت اصلی	دسترسی‌نداشتن ارزیاب به تمام فرآیند ذهنی حسابرس	ناتوانی نتیجه نهایی در نشان‌دادن کامل کیفیت تصمیم در زمان اتخاذ آن

تفاوت دو رویکرد در نوع شواهد، برای کنترل کیفیت اهمیت ویژه‌ای دارد. کاربرگ‌ها باید امکان فهم رویه‌های انجام‌شده، شواهد به‌دست‌آمده و مبنای نتیجه‌گیری را برای حسابرس باتجربه‌ای که پیش‌تر در کار دخیل نبوده فراهم کنند؛ همچنین اطلاعات مهمِ ناسازگار با نتیجه نهایی باید در مستندات انعکاس یابد. ازاین‌رو، بررسی فرآیند نباید به شمارش کاربرگ‌ها یا تکمیل چک‌لیست‌ها تقلیل پیدا کند، بلکه باید ارتباط میان شواهد و نتیجه‌گیری را بسنجد.

در موضوعات پیچیده نیز این تمایز آشکارتر می‌شود. گریفیث و همکاران (۲۰۲۱)، نشان می‌دهند که قضاوت باکیفیت در چنین موضوعاتی به دانش متناسب با مسئله، تشخیص ضرورت پردازش تحلیلی و توانایی انجام آن وابسته است. رز و همکاران (۲۰۲۲)، نیز نشان داده‌اند که نحوه ارائه اطلاعاتِ همراه با عدم‌اطمینان می‌تواند بر توجه حسابرس و به‌کارگیری آن اطلاعات در قضاوت اثر بگذارد. بنابراین، دو حسابرس ممکن است به نتیجه‌ای مشابه برسند، اما کیفیت بررسی شواهد و مواجهه آنان با عدم‌اطمینان یکسان نباشد. این گزاره، استنتاج تحلیلی نویسنده از یافته‌های یادشده است.

چرا اتکای انحصاری به رویکرد فرآیندی کافی نیست؟

از منظر نویسنده، ضعف ارزیابی صرفاً فرآیندمحور آن است که وجود مسیر ظاهراً منظم، لزوماً به معنای درستی نتیجه‌گیری نیست. ممکن است حسابرس مراحل رسیدگی را مستند کرده باشد، اما به شواهد تعیین‌کننده وزن کافی نداده یا ناسازگاری

www.jamv.ir
ISSN: 2645-4572

میان یافته‌ها و اظهارنظر نهایی را برطرف نکرده باشد. در چنین وضعیتی، توجه به خروجی، فرصتی برای آزمودن کفایت واقعی استدلال فراهم می‌کند. نتیجه‌ای که با شواهد پرونده سازگار نیست، باید ارزیاب را به بازبینی فرآیند برگرداند؛ نه اینکه صرفِ تکمیل مستندات، آن را توجیه کند.

همچنین ارزیاب به تمامی آنچه در ذهن حسابرس گذشته دسترسی مستقیم ندارد. کاربرگ، ردپای قابل بررسیِ قضاوت است، اما عینِ فرآیند شناختی نیست. بنابراین، ارزیابی فرآیند زمانی قدرت بیشتری پیدا می‌کند که با بررسی تناسب نتیجه نهایی همراه شود. این جمع‌بندی تحلیلی نباید به معنای کم‌اهمیت‌دانستن مستندسازی تلقی شود؛ بلکه بر تفاوت میان مستندبودن تصمیم و موجه‌بودن تصمیم تأکید دارد.

چرا اتکای انحصاری به رویکرد عملکردی کافی نیست؟

در سوی مقابل، پیامد نامطلوب، به‌تنهایی اثبات نمی‌کند که قضاوت حسابرس در زمان اتخاذ آن ناموجه بوده است. ممکن است حسابرس با شواهد کافی و استدلالی قابل دفاع تصمیم گرفته باشد، اما اطلاعاتی که بعداً آشکار شده یا رویدادی که بعداً رخ داده، نتیجه را نامطلوب نشان دهد. در این حالت، داوری صرفاً بر پایه پیامد، مرز میان «آنچه حسابرس می‌دانست یا باید می‌دانست» و «آنچه ارزیاب بعداً دانسته است» را مخدوش می‌کند. خطر اثرگذاری آگاهی از نتیجه بر ارزیابی تصمیم‌های پیشین، در پژوهش‌های مربوط به قضاوت حسابرسان نیز مطرح شده است.

عکس این حالت نیز ممکن است: نتیجه مطلوب، ضعف فرآیند را پنهان کند. برای نمونه، نبود تجدید ارائه صورت‌های مالی به‌تنهایی نشان نمی‌دهد که حسابرس شواهد متناقض را به‌درستی بررسی کرده یا تردید حرفه‌ای لازم را به کار برده است. از دیدگاه نویسنده، نتیجه باید *علامتی برای پرسش‌گری* باشد، نه جانشینی کامل برای بررسی کیفیت رسیدگی. این احتیاط با نگاه جامع چارچوب کیفیت حسابرسی نیز سازگار است که خروجی را در پیوند با فرآیند و شرایط زمینه‌ای می‌بیند.

جمع‌بندی تحلیلی

برآیند مقایسه آن است که این دو رویکرد رقیبِ جایگزین‌پذیر نیستند، بلکه دو منظر مکمل برای ارزیابی یک قضاوت‌اند. در یک ارزیابی منسجم، ابتدا باید تصمیم را بر اساس شواهد و شرایط موجود در زمان اتخاذ آن بازسازی کرد؛ سپس تناسب نتیجه‌گیری با همان شواهد و، در صورت لزوم، پیامدهای بعدی را بررسی کرد. اگر پیامد بعدی نامطلوب باشد، پرسش اصلی این نیست که «چرا حسابرس آینده را پیش‌بینی نکرد؟»، بلکه این است که «آیا با اطلاعات در دسترس آن زمان، مسیر رسیدگی و نتیجه‌گیری او قابل دفاع بود؟». به همین ترتیب، پیامد مطلوب نیز نباید مانع شناسایی ضعف‌های جدی در فرآیند شود. این ترتیبِ ارزیابی، پیشنهاد تحلیلی نویسنده است و در بخش بعد می‌تواند مبنای ارائه الگوی تلفیقی قرار گیرد.

رویکرد ترکیبی؛ راهکار پیشنهادی در ارزیابی جامع قضاوت حسابرسان

ضرورت و منطق ادغام دو رویکرد

تحلیل موشکافانه بخش‌های پیشین آشکار ساخت که رویکرد فرآیندی با تکیه بر تحلیل مسیر تفکر، استدلال و مستندسازی، بستری منصفانه و مصون از سوگیری پس‌نگر فراهم می‌سازد؛ اما به سبب محبوس بودن در حصار مستندات، از آزمون واقع‌بینانه کفایت تصمیم در دنیای عمل ناتوان است و همواره با خطر صوری‌شدن کاربرگ‌ها مواجه است. در مقابل، رویکرد عملکردی با تمرکز بر پیامدهای عینی، قابلیت مقایسه و پاسخ‌گویی به انتظارات مراجع نظارتی را تأمین می‌کند، اما ارزیابی را به ورطه قضاوت ناعادلانه، نادیده‌گرفتن ابهامات ذاتی زمان تصمیم و تشویق ناخواسته حسابرسان به محافظه‌کاری افراطی می‌کشاند.

www.jamv.ir
ISSN: 2645-4572

بنابراین، راهکار خروج از این دوگانگی نظری و بن‌بست عملیاتی، فرارفتن از رویکردهای تک‌بعدی و طراحی یک «رویکرد ترکیبی دومرحله‌ای و تعاملی» است. در این دیدگاه یکپارچه، رویکرد فرآیندی و عملکردی نه رقبای ناسازگار، بلکه حلقه‌های مکمل یک زنجیره ارزشی واحد تلقی می‌شوند؛ به‌گونه‌ای که فرآیند مستحکم، احتمال دستیابی به پیامد معتبر را به حداکثر می‌رساند و پیامدها به عنوان محکی عینی، کارآمدی واقعی فرآیند را به آزمون می‌گذارند.

تدوین مدل مفهومی توصیفی برای ارزیابی جامع قضاوت

بر مبنای استنتاج تحلیلی نویسنده، الگوی پیشنهادی جهت سنجش همه‌جانبه کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در قالب یک ساختار منظم شامل دو مرحله متوالی و یک سازوکار بازخوردی ترسیم می‌شود:



مرحله نخست: ارزیابی پیشینی فرآیند استدلال[1]

نقطه آغازین ارزیابی همواره باید بررسی جامع مسیر استدلال با تکیه بر وضعیت و اطلاعات در دسترس حسابرس در زمان تصمیم‌گیری باشد. در این گام، ارزیاب نباید اجازه دهد آگاهی از پیامدهای آتی بر داوری او سایه افکند؛ بلکه موظف است محورهای زیر را واکاوی نماید:

- ✓ **کفایت و بی‌طرفی در جست‌وجوی شواهد:** آیا حسابرس تلاش معقولی برای شناسایی داده‌های ناقض ادعاهای مدیریت صرف کرده یا صرفاً به شواهد همسو اکتفا نموده است؟
- ✓ **سلامت شناختی تصمیم:** آیا نشانه‌هایی از مقاومت در برابر لنگراندازی ذهنی، کنترل فشار صاحبکار و اعمال واقعی تردید حرفه‌ای در فرآیند به چشم می‌خورد؟

[1] Process-based Assessment

www.jamv.ir
ISSN: 2645-4572

- ✓ **استحکام زنجیره استنتاج در کاربرگ‌ها:** آیا میان شواهد خام جمع‌آوری‌شده و نتیجه‌گیری اتخاذشده پیوند منطقی روشنی وجود دارد که برای یک ناظر مستقل قابل بازسازی باشد؟

مرحله دوم: تحلیل پسینی همسویی و توجیه‌پذیری پیامدها[1]

تنها پس از تثبیت و نمره‌دهی مستقل به کیفیت فرآیند، پیامدهای نهایی مورد بازبینی قرار می‌گیرند. در این گام، هدف مچ‌گیری از حسابرس به دلیل رویدادهای غیرقابل‌پیش‌بینی نیست؛ بلکه پیامدها به مثابه «شاخص غربال‌گری و راستی‌آزمایی» وارد عمل می‌شوند:

- ✓ **تطبیق نتیجه با مبانی تصمیم:** آیا نتیجه نهایی اتخاذشده، پیامد طبیعی و منطقی فرآیند طی‌شده در مرحله اول بوده است یا نوعی گسست تحلیلی میان شواهد و اظهارنظر پایانی دیده می‌شود؟
- ✓ **کالبدشکافی پیامدهای نامطلوب:** در صورت بروز تجدید ارائه صورت‌های مالی یا آشکار شدن تحریف‌های بعدی، ارزیاب تحلیل می‌کند که آیا این ناکامی ناشی از «کوتاهی در رویه‌های جست‌وجو و تحلیل حسابرس» بوده یا ریشه در «پنهان‌کاری پیچیده مدیریت و شوک‌های غیرمنتظره محیطی» داشته است. در صورت اثبات علت دوم، قضاوت حسابرس علی‌رغم پیامد منفی، کماکان حرفه‌ای و باکیفیت ارزیابی می‌گردد.

خروجی و پیامدهای تحلیلی مدل در ماتریس چهارگانه کیفیت

با پیوند دادن این دو بعد در قالب یک ماتریس، وضعیت‌های چهارگانه زیر شکل می‌گیرد که بینش عمیقی برای نظام‌های نظارتی و کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی فراهم می‌آورد:

۱. **قضاوت عالی و اصیل (فرآیند قوی / پیامد مطلوب):** حسابرس مسیر حرفه‌ای و مستدلی را پیموده و نتیجه نیز صحت شواهد را تأیید کرده است؛ این الگو نمونه مطلوب استاندارد در آموزش و پاداش‌دهی است.

۲. **قضاوت دفاع‌پذیر در شرایط عدم‌اطمینان (فرآیند قوی / پیامد نامطلوب):** فرآیند رسیدگی و تحلیل فرضیات رقیب بی‌نقص بوده، اما رخدادهای بعدی نامطلوب از آب درآمده است. مدل پیشنهادی مانع از جریمه ناعادلانه حسابرس در این حالت شده و تصمیم را به دلیل قوت فرآیند، باکیفیت می‌داند.

۳. **قضاوت شانسی و پرریسک (فرآیند ضعیف / پیامد مطلوب):** عدم تجدید ارائه یا سکوت بازار نباید پوششی بر رسیدگی‌های سطحی یا تکیه منفعلانه به ادعاهای صاحبکار باشد. این مدل، با تکیه بر بررسی گام اول، این موارد پرریسک را پیش از وقوع بحران‌های آتی شناسایی و اصلاح می‌کند.

۴. **قضاوت معیوب و غیرحرفه‌ای (فرآیند ضعیف / پیامد نامطلوب):** هم شواهد و استدلالات مخدوش بوده و هم نتیجه پایانی به شکست انجامیده است؛ وضعیتی که مستوجب اقدامات انضباطی شفاف و بازنگری اساسی در صلاحیت‌های حرفه‌ای است.

نتیجه‌گیری تحلیلی بخش پیشنهادی

در نهایت، ارزش افزوده این مدل ترکیبی در آن است که مفهوم نظارت بر کیفیت را از یک رویه مکانیکی مچ‌گیرانه یا چک‌لیست‌محور، به یک سامانه یادگیرنده و حمایتی ارتقا می‌دهد. با این سازوکار، نظام‌های کنترل کیفیت داخلی مؤسسات و مراجع حرفه‌ای می‌توانند با اتخاذ رویکرد فرآیندمحور مانع از تحمیل استرس ناشی از پیامدهای پیش‌بینی‌ناپذیر بر حسابرسان شوند و در عین حال، با ادغام مسئولانه شواهد پیامدمحور، از صوری‌سازی کاربرگ‌ها جلوگیری کرده و کیفیت اظهارنظرهای صادره را برای محافظت از منافع عمومی تضمین نمایند.

[1] Outcome Alignment Analysis

www.jamv.ir
ISSN: 2645-4572

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

جمع‌بندی کلی مباحث

ارزیابی کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان یکی از ارکان کلیدی در تضمین اعتبار گزارشگری مالی و صیانت از منافع عمومی است. بررسی ادبیات و شواهد پیشین نشان داد که ارزیابی این پدیده پیچیده شناختی همواره میان دو قطب «رویکرد فرآیندی» (تمرکز بر مسیر تفکر، استدلال و مستندسازی) و «رویکرد عملکردی» (تمرکز بر پیامد و نتیجه نهایی) در نوسان بوده است. اتکای انحصاری به رویکرد فرآیندی، هرچند بستری منصفانه و مصون از سوگیری پس‌نگر فراهم می‌سازد، اما خطر صوری‌شدن کاربرگ‌ها و غفلت از کفایت واقعی تصمیم را به همراه دارد. در مقابل، تکیه صرف بر رویکرد عملکردی، با آسیب شدید در برابر سوگیری پس‌نگر و نادیده‌گرفتن شرایط عدم‌اطمینان زمان تصمیم، حسابرسان را به سوی محافظه‌کاری افراطی سوق می‌دهد.

برای برون‌رفت از این بن‌بست روش‌شناختی، مقاله حاضر با اتخاذ رویکردی تحلیلی، «مدل مفهومی ترکیبی دومرحله‌ای» را پیشنهاد کرد؛ مدلی که در آن ابتدا کیفیت فرآیند شناختی و استدلال حسابرس پیش از آگاهی از نتایج آتی سنجیده می‌شود و سپس همسویی و توجیه‌پذیری پیامدها به عنوان ابزاری برای راستی‌آزمایی مورد واکاوی قرار می‌گیرد.

پاسخ به پرسش‌های اصلی مقاله

- ✓ **کیفیت قضاوت حسابرسان را چگونه باید ارزیابی کرد؟** پاسخ این است که هیچ‌یک از دو رویکرد فرآیندی یا عملکردی به‌تنهایی کافی نیستند. ارزیابی معتبر کیفیت قضاوت مستلزم یک فرآیند ترکیبی و تعاملی است که در آن استحکام زنجیره استدلال، اِعمال تردید حرفه‌ای و مدیریت سوگیری‌ها در کنار تناسب منطقی نتیجه با شواهد زمان تصمیم سنجیده شود.
- ✓ **مزایا و چالش‌های هر رویکرد چیست؟** رویکرد فرآیندی با عدالت در داوری و انطباق با پرونده‌های پیچیده شناخته می‌شود اما با جعبه سیاه ذهن مواجه است؛ رویکرد عملکردی عینیت و قابلیت مقایسه بالایی دارد اما به‌شدت مستعد سوگیری پس‌نگر و نادیده‌گرفتن شوک‌های خارج از کنترل حسابرس است. مدل ترکیبی با پوشش‌دادن نقاط ضعف یکدیگر، تعادل مطلوبی ایجاد می‌کند.

پیشنهادهایی برای نهادهای حرفه‌ای (مانند جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس)

- ✓ **بازنگری در آیین‌نامه‌ها و چک‌لیست‌های بازرسی کیفیت:** پیشنهاد می‌شود بازرسان کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی از بررسی‌های صرفاً مکانیکی و چک‌لیست‌محور عبور کرده و در بازبینی پرونده‌ها، «منطق استنتاج و پیوند میان شواهد و نتیجه‌گیری» را ارزیابی کنند.
- ✓ **تدوین دستورالعمل‌های مصون از سوگیری پس‌نگر:** مراجع نظارتی باید در ارزیابی عملکرد حسابرسان، به‌ویژه در پرونده‌های دارای تجدید ارائه یا بحران‌های مالی، میان «خطای واقعی فرآیند رسیدگی» و «شوک‌های غیرقابل پیش‌بینی محیطی» تفکیک قائل شوند تا از جریمه ناعادلانه حسابرسانِ پایبند به اصول جلوگیری شود.
- ✓ **ارتقای فرهنگ سازمانیِ تردید حرفه‌ای:** نهادهای حرفه‌ای باید با برگزاری کارگاه‌های تخصصی، حسابرسان را با خطاهای شناختی (مانند لنگراندازی و سوگیری تأییدی) آشنا کرده و مستندسازی تحلیلی را به جای مستندسازی دفاعی ترویج نمایند.

www.jamv.ir
ISSN: 2645-4572

پیشنهادهایی برای پژوهشگران آتی

- ✓ **پژوهش‌های تجربی و آزمایشی:** انجام مطالعات تجربی برای سنجش میزان اثربخشی مدل ترکیبی پیشنهادی در تصمیم‌گیری شرکای حسابرسی و بازرسان کنترل کیفیت.
- ✓ **بررسی نقش فناوری‌های نوین:** واکاوی این موضوع که به‌کارگیری هوش مصنوعی و ابزارهای تحلیل داده چگونه می‌تواند کیفیت فرآیندهای شناختی حسابرسان را در مواجهه با شواهد متناقض ارتقا دهد.

مطالعات تطبیقی بین‌المللی پیرامون الگوهای نوین ارزیابی کیفیت قضاوت در سایر حوزه‌های قضایی.

منابع

- ✓ جعفری، طیبه، شفیع‌آبادی، عبدالله، فرح‌بخش، کیومرث، عباس‌پور، عباس، یونسی، جلیل، (۱۳۹۹)، طراحی شاخص‌های ارزیابی عملکرد مدیران سازمان بازرسی کل کشور با رویکرد مشاورۀ شغلی، مشاورۀ شغلی و سازمانی، شماره ۱۲، صص ۹-۳۲.
- ✓ حاجیها، زهره، گودرزی، احمد، فتاحی، (۱۳۹۲)، ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم‌گیری آنها، حسابداری مدیریت، دوره ۶، شماره ۱۹، صص ۴۳-۵۹.
- ✓ رنجبریان، لیلا، رضایی، نادر، عبدی، رسول، (۱۴۰۱)، تحلیلی بر فرآیند تصمیم‌گیری در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، حسابداری دولتی، دوره ۹، شماره ۱، صص ۲۴۴-۲۵۸.
- ✓ سلگی، محمد، عالی فامیان، مجتبی، (۱۴۰۴)، مرور نظاممند ادبیات ارزیابی عملکرد حسابرسان مستقل با رویکرد فراترکیب، پژوهش‌های حسابداری مالی،، شماره ۳، صص ۱-۳۴.
- ✓ شفیعی، شهرام، محسنی، عبدالرضا، قاسمی، مصطفی، (۱۴۰۲)، تدوین مدل ریسک پذیری حسابرس با هدف بهبود قضاوت حرفه ای حسابرس (رویکرد داده بنیاد چندوجهی)، دوره ۱۵، شماره ۲، صص ۱۴۱-۱۵۷.
- ✓ شهبازی، مجید، مهرانی، کاوه، (۱۳۹۹)، تدوین مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۷، شماره ۱، صص ۶۰-۸۶.
- ✓ عظیمی، آزاد، رضایی، فرزین، زکی زاده محمدامین، (۱۴۰۳)، ارائه الگوی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مالیاتی با استفاده از رویکرد نظریه پردازی زمینه بنیان، مالیات، دوره ۳۲، شماره ۶۳، صص ۲۲۰-۲۵۶.
- ✓ کریم آبادی، محمد، جهانگیرنیا، حسین، حاجیها، زهره، (۱۴۰۱)، ارزیابی معیارهای آیین رفتار حرفهای در کیفیت حرفه حسابرسی مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۴، شماره ۳، صص ۷۹-۱۰۱.
- ✓ وطن پرست، محمدرضا، ابراهیمی، محسن، رضائی، فرزین، محمدی نوده، فاضل، (۱۴۰۰)، عوامل اثرگذار بر سوگیری حسابرسان مالیاتی در قضاوت های حرفه ای، بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۸، شماره ۲، صص ۱۸۱-۲۰۵.
- ✓ Brown, J. O., & Popova, V. K. (2016). The interplay of management incentives and audit committee communication on auditor judgment. Behavioral Research in Accounting, 28(1), 27–40.
- ✓ Bruijl, G. H. Th. (2020). Evaluating judgment and decision making in accounting from process or performance dimension to cultural influences. SSRN. https://doi.org/10.2139/ssrn.4294359.
- ✓ Cianci, A. M., Houston, R. W., Montague, N. R., & Vogel, R. (2017). audit partner identification: Unintended consequences on audit judgment. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 36(4), 135–149.

- ✓ Donnelly, A. M., Kaplan, S. E., & Vinson, J. M. (2021). The impact of trait skepticism and ego depletion on auditor judgment. Behavioral Research in Accounting, 33(1), 107–122.
- ✓ Emby, C., Gelardi, A. M. G., & Lowe, J. (2002). A research note on the influence of outcome knowledge on audit partners' judgments. Behavioral Research in Accounting, 14(1), 87–103.
- ✓ Griffith, E. E., Kadous, K., & Young, D. (2021). Improving complex audit judgments: A framework and evidence. Contemporary Accounting Research, 38(3), 2071–2104.
- ✓ Kamalgharibi, A., Garkaz, M., Matoufi, A., & Safari Gerayli, M. (2023). Developing the effectiveness of professional audit judgment based on the mindfulness of auditors. Iranian Journal of Finance, 7(1), 35–65.
- ✓ Khan Mohammadi, M., Faghani Makrani, K., & Gorganli Doji, J. (2021). Modeling the professional judgment of the auditor. International Journal of Nonlinear Analysis and Applications, 12(Special Issue, Winter and Spring), 2367–2384.
- ✓ Krishnamoorthy, G. (2002). A multistage approach to external auditors' evaluation of the internal audit function. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 21(1), 95–121.
- ✓ Kuselias, S., Lauck, J. R., & Williams, S. (2021). Social media content and social comparisons: An experimental examination of their effect on audit quality. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 40(1), 55–72.
- ✓ Messier, W. F., Jr., & Schneider, A. (1988). A hierarchical approach to the external auditor's evaluation of the internal auditing function. Contemporary Accounting Research, 4(2), 337–353.
- ✓ Nelson, M., & Tan, H.-T. (2005). Judgment and decision making research in auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 24(s-1), 41–71.
- ✓ Payne, J. L., & Williamson, R. (2021). An examination of the influence of mutual CFO/audit firm tenure on audit quality. Journal of Accounting and Public Policy, 40(4), 106825.
- ✓ Rose, A. M., Rose, J. M., Rotaru, K., Sanderson, K. A., & Thibodeau, J. C. (2022). Effects of uncertainty visualization on attention, arousal, and judgment. Behavioral Research in Accounting, 34(1), 113–139.
- ✓ Shim, T. S., Pae, S. J., & Choi, E. (2020). The effects of auditor designation by the regulator on auditor decisions: Evidence from Korea. Behavioral Research in Accounting, 32(1), 21–36.
- ✓ Wright, N. S., & Bhattacharjee, S. (2020). Auditors' use of formal advice from internal firm subject matter experts: The impact of advice quality and advice awareness on auditors' judgments. Current Issues in Auditing, 14(2), P31–P39.