

پژوهش‌های نو در حرفه

ترجمه: دکتر کیهان مهام

آثار جهتگیری راهنمای تصمیم بر شناسایی عوامل خطر و برنامه‌ریزی آزمونهای حسابرسی

خطر کلی کار حسابرسی، خطر ذاتی/کنترلی و همچنین خطر کسب و کار صاحبکار را دربر می‌گیرد؛ مراجعه شود به **هوستون و همکاران**

جانستون

هیئت ناظر عام

خطر ذاتی/کنترلی، خطر تحریفهایی است که اگر کشف نشود ممکن است به موفق نشدن حسابرسی بینجامد. خطر کسب و کار خطر آن است که صاحبکار دچار افت عملکرد یا موفق نشدن در کسب و کار شود. هر اندازه خطر کسب و کار صاحبکار افزایش یابد احتمالاً فشار وارد بر مدیریت برای تحریف نتایج مالی افزون می‌شود و سرانجام، منابع تخصیص یافته به حسابداری کاهش پیدا می‌کند. از این رو، خطر کسب و کار صاحبکار، گرایش به تحریفهای ناشی از تقلب و یا اشتباه را رشد داده و در عین حال خطر کسب و کار حسابرس را افزایش می‌دهد. متشاه این مخاطرات مجزا و در عین حال مرتبط، طیف پیچیده‌ای از عوامل خطر کسب و کار صاحبکار و اطلاعات صنعت است، از جمله عوامل مختص صاحبکار همچون ضعفهای سیستمهای کنترل، ویژگیهای شخصی مدیران صاحبکار، فشار رقابتی در بازار محصول یا خدمت، و عواملی از این دست. وظیفه حسابرسان در مقوله شناسایی خطر، متضمن استخراج این عوامل از حافظه و داده‌های مضبوط، و مستندسازی آن عواملی است که در برنامه‌ریزی کار جاری حسابرس باید مورد بررسی قرار بگیرند. برآورد خطر، متضمن ترکیب و وزن دادن این عوامل جهت سر و شکل دادن قضاوت حسابرس درباره خطر است. راهنماهای تصمیم (مانند دستورعمل‌های حسابرسی) که در عمل جهت برنامه‌ریزی حسابرسی به کار می‌رود معمولاً حسابرسان را ملزم می‌سازد به حوزه‌های ویژه خطر، که در راهنماها به آنها اشاره شده، واکنش نشان داده، و برآوردهای خطر را درباره آن حوزه‌ها، چرخه‌ها و یا ادعاها سر و شکل دهند.

موسسه‌های حسابرسی در همه مراحل کار حسابرسی به منظور هدایت و ارشاد گروههای حسابرسی و همچنین ایجاد یکنواختی در تصمیم‌گیری، در کارهای متفاوت و در طول زمان از

این راهنماها استفاده می‌کنند. در تعدادی از مطالعات انجام شده در حوزه حسابرسی، میزان تأثیر طراحی مناسب راهنماها و رویه‌های توصیه شده در آنها بر کارایی و اثربخشی حسابرسی بررسی شده است. برای مثال، می‌توان به مطالعات **آپنینگ و همکاران**

دانیل و کینی

اشاره کرد. اهمیت این گونه پژوهشها از آن جهت است که برای نظریه‌های مربوط به راههای ارتقای عملکرد کارکنان موسسه‌های حسابرسی به گردآوری شواهد می‌پردازد. این مطالعه نیز به منظور بررسی چگونگی تأثیرگذاری احتمالی راهنماهای تصمیم بر شناسایی عوامل خطر سامان یافته است.

شناسایی خطر حسابرسی اساساً جستجویی برای اطلاعات منفی مربوط به صاحبکار (یعنی خطرآفریننده‌ها) است. تمرکز ویژه این مطالعه، بررسی قابلیت راهنمای تصمیم بر فراخوانی بیشتر اطلاعات منفی صاحبکار در خلال حسابرسی است. نظریه منبای این مطالعه، مطالب مطرح شده در روانشناسی است که به عوامل موثر بر تحصیل، فراخوانی، و یا استفاده از اطلاعات منفی و مثبت می‌پردازد. برای مثال، مطالعات مبتنی بر نظریه چارچوب کلی، همچون **آلبا و هشر**

، نشان داده است که افراد راهبردهای تأیید شده را دنبال می‌کنند، یعنی آنها در صورت برخورد با عوامل موثر بر انتظار منفی (مثبت) پیرامون پیامدهای یک کار یا وظیفه به جستجوی اطلاعات منفی (مثبت) گرایش دارند. دو عامل موثر بر انتظارات افراد از یک وظیفه که در پژوهشهای پیشین شناسایی شده‌اند عبارتند از صورت‌بندی مسئله و تجربیات پیشین.

صورت‌بندی مسئله با متمرکز ساختن کانون توجه به ابعاد مثبت یا منفی یک وظیفه معین، بر انتظارات تأثیر می‌گذارد، که این نیز به نوبه خود می‌تواند بر اولویتها و اقدامات تصمیم‌گیرندگان تأثیر بگذارد؛ برای مثال، مراجعه شود به **کانمان و**

تورسکی

. به علاوه، صورت‌بندی مسئله به شکل منفی، احتمالاً به افزایش تلاشهای ذهنی برای انجام یک وظیفه خاص منجر می‌شود و به استفاده از پردازش ذهنی کنترل‌شده‌تر می‌انجامد؛ یعنی به تجزیه و تحلیل جامعتر، سنجیده‌تر و عمیقتر اطلاعات رهنمون می‌شود، که پژوهش **دونگان** موبد این مطلب می‌باشد.

پژوهشهای پیشین در زمینه آثار اطلاعات

منفی، تصویری متضاد به دست می‌دهد. به همین دلیل، پژوهش **اسمیت و کیدا**

نشان می‌دهد که پژوهش‌های حسابرسی بیشتر به دنبال یافتن تمرکز حسابرسان بر شواهد منفی بوده‌اند و اساساً نحوه صورت‌بندی مسئله در این میان نقش موثری را ایفا نکرده است. به هر روی، اگر موسسه‌های حسابرسی با به‌کارگیری راهنماهای تصمیم‌خواستار تاثیرگذاری بر شناسایی خطر باشند، آنگاه تنها به صورت‌بندی مسئله محدود نخواهند بود، اما می‌توانند از ویژگی‌های چندگانه یک راهنما برای تمرکز توجه کارکنان خود به پیامدهای خطر کار حسابرسی سود جویند.

در این پژوهش با دستکاری بیشتر شرایط، به بازسازی پژوهش‌های پیشین پرداخته شده است. در این راه، چند عنصر مختص به حوزه حسابرسی (از جمله آموزش عمومی وظیفه محول شده و تبیین مخاطرات خاص) با جهتگیری منفی در می‌آمیزد تا بدین ترتیب اهمیت عوامل خطر صاحبکار و پیامدهای آنها بهتر شناسایی شود. به علاوه، با استفاده از شناخت قبلی حسابرس از یک صاحبکار به‌عنوان مبنای شناسایی خطر، انتظار می‌رود نتایج متفاوت از پژوهش‌های قبلی به دست آید (چرا که در آن پژوهش‌ها از اطلاعات فرضی استفاده شده است نه از اطلاعات واقعی). دلیل این انتظار متفاوت آن است که عوامل خطر مربوط به صاحبکاران واقعی باید از حافظه درازمدت استخراج شوند. این الزام متضمن آن است که در این مطالعه پیشگویی افزایش تلاش از دیدگاه روانشناسی در وظیفه‌ای که جهتگیری منفی دارد، ممکن است اثر قویتری بر پیامدهای آن وظیفه داشته باشد. به علاوه، چون مشارکت کنندگان این پژوهش افرادی هستند که پایه معلوماتی آنها از عوامل خطر صاحبکار مبتنی بر موقعیت‌های واقعی است احتمالاً تهدید ناشی از صاحبکاران پرخطر با قوت بیشتری احساس می‌شود. یک صاحبکار کم‌خطر به احتمال بیشتر کمتر نگرانی می‌آفریند، و از این رو، سبب نمی‌شود که حسابرس، به تمرکز بسیار احساس نیاز کند. بنابراین، انتظار می‌رود که اثر مرکب جهتگیری منفی و یک مشتتری (صاحبکار پرخطر به شناسایی بیشتر عوامل خطر صاحبکار بینجامد، که این شبیه به آثار جمعی است که در پژوهش‌های روان‌شناختی شناسایی شده است. این مطالب به طراحی فرضیه‌ای رهنمون می‌شود که آثار همکنش جهتگیری و سطح خطر صاحبکار را

دربر می‌گیرد. این فرضیه به قرار زیر است:

فرضیه اول: در مقایسه با صاحبکاران کم‌خطر، جهتگیری راهنمای تصمیم (منفی در مقابل مثبت) اثر افزایشی بیشتری بر شناسایی عوامل خطر صاحبکاران پرخطر دارد.

دو پرسش مهمی که در این زمینه درخور توجه است به قرار زیر است:

- پرسش پژوهشی اول: آیا تجربه‌های مکرر حسابرس (در حسابرسی یک صاحبکار) با اختلافات حادث در عملکرد حسابرس در زمینه شناسایی خطر مرتبط است؟
- پرسش پژوهشی دوم: تصمیم‌های گرفته شده در زمینه برنامه‌ریزی آزمون‌های محتوا چگونه از سوی عوامل خطر شناسایی شده و سطح برآوردی خطر متأثر می‌گردد؟

یافته‌های آزمون فرضیه اول را تأیید می‌کند. به عبارت بهتر، اگر حسابرس در حسابرسی صاحبکاران پرخطر از راهنمای تصمیمی که جهتگیری منفی دارد، استفاده کند، در مقایسه با زمانی که او از راهنمای تصمیمی با جهتگیری مثبت بهره گرفته است، عوامل خطر بیشتری را شناسایی می‌کند. به علاوه، نتایج پژوهش نشان داد تصمیم‌های گرفته شده برای انجام آزمون‌های محتوا در مقایسه با برآورد مستقیم خطر، پیوند نزدیکتری با عوامل خطر شناسایی شده دارد. این یافته‌ها متضمن آن است که موسسه‌های حسابرسی می‌توانند راهبردهای مدیریت خطر خود را با تغییرات ساده در طراحی راهنماهای تصمیم، که برای پشتیبانی از برنامه‌ریزی حسابرسی به‌کار می‌روند، بهبود بخشند.

اثر فشار ناشی از فرصت‌های کاری تازه بر قضاوت‌های حسابرسان

در این مقاله، آثار انگیزه بر قضاوت‌های حسابرسان بررسی شده است. تأکید این مقاله بر یکی از ابعاد ارائه خدمات به صاحبکاران حسابرسی است که آن بُعد متضمن ارائه خدمات جدید یا توسعه خدمات قبلی به صاحبکاران فعلی است. به دلیل افزایش فشار رقابتی در ارائه خدمات حسابرسی، ارائه خدمات جدید در سودآوری موسسه حسابرسی اهمیت روزافزونی یافته است؛ مراجعه شود به **کوهن و**

ترومپتور

بنابراین وجود انگیزه برای ارائه خدمات جدید می‌تواند بر قضاوت حسابرسان

تأثیر بگذارد و آنها را وادار به حمایت از روش‌های گزارشگری موردنظر صاحبکار نماید؛ مراجعه شود به **هاکن برک و نلسن**

. به هر روی، نقش حسابرس به‌عنوان ارزیاب بیطرف صورت‌های مالی، تهدید ناشی از دعاوی، برای مثال مراجعه شود به **آرتور اندرسن و همکاران**

، و تأکید آیین رفتار حرفه‌ای **انجمن حسابداران رسمی امریکا** مبنی بر رعایت بیطرفی (برای مثال مراجعه شود به بخش ۵۵۰۰۳ از آیین رفتاری مذکور) ممکن است توافق با ارجحیت‌های صاحبکار را سست کند. بنابراین، شناخت کاملتر فشارهایی که از فرایند حسابرسی حذف‌شدنی نیست می‌تواند به راهبردهای کاهنده فشار، از قبیل آموزش بیشتر درباره موارد پیچیده تهاوت منجر شود؛ مراجعه شود به **دی‌زورت و لرد**)

پژوهش‌های پیشین نشان داده است که هر چند بعضی فشارها می‌تواند عملکرد حسابرس را ارتقا بخشد اما مخاطرات مرتبط با رفتارهای غیرکارکردی که سرچشمه آنها فشارهای وارد بر حسابرسان است ممکن است پیامدهایی زیانبار برای حسابرس و موسسه حسابرسی داشته باشد؛ مراجعه شود به **دی‌زورت و لرد (۱۹۹۷)**. برای مثال، فشار زمانی درون‌سازمانی یک موسسه حسابرسی ممکن است به گزارش کمتر از واقع زمان کار و تنزل اثربخشی حسابرسی منجر شود؛ برای مثال، مراجعه شود به **کلی و مارگه‌ایم**

. به همین ترتیب، فشار وارد بر حق‌الزحمه حسابرسی از سوی صاحبکار ممکن است به‌عنوان انگیزه‌ای برای حسابرسان ارشد به‌منظور کنترل هزینه‌ها و در نتیجه افت اثربخشی حسابرسی منجر گردد؛ مراجعه شود به **هوستون** . در عین حال، وجود

انگیزه‌های مرتبط با صاحبکاران (مانند حفظ مشتری) ممکن است زاویه دید حسابرسان را به زاویه دید صاحبکاران گرایش دهد. به‌عنوان مثال، می‌توان به برآوردهای حسابداری، همچون نابایی موجودیها، اشاره کرد که از سوی **رایت و رایت**

مورد بررسی قرار گرفته است. این مطالعات نشان داده است که فشارهای وارد بر حسابرسانی که رتبه‌های حرفه‌ای پایینتری دارند ممکن است انگیزه‌هایی را برای این‌گونه حسابرسان پدید آورد که

