



تحقیقات قضاوت و تصمیم گیری در حسابرسی:

چشم اندازی و وظیفه نگر، شخص نگر، و تعامل نگر میان فردی *

مارک نلسون و هونگ تانگ تان

ترجمه و تلخیص: یحیی حساس یگانه**

و جواد شکرخواه***

چکیده

حسابرسی را می توان به گونه ای طبقه بندی کرد

که سه حوزه کلی زیر را در بر گیرد:

۱. وظیفه حسابرسی^۱

۲. حسابرس و ویژگی های فردی اش^۲

۳. تعامل بین حسابرس و سایر مشارکت

کنندگان در اجرای وظیفه^۳

هدف از این نوع طبقه بندی وظیفه نگر، فردنگر

و تعامل نگر، ارزیابی تحقیقات ۲۵ سال گذشته،

تعیین شکاف های تحقیقاتی موجود و تبیین

فرصت های مطالعاتی آینده است.

مقاله پیش رو به مطالعات و تحقیقات انجام

شده در زمینه قضاوت و تصمیم گیری در حسابرسی

می پردازد. تحقیقاتی که از دیدگاهی روان شناسانه،

برای درک، ارزیابی و بهبود قضاوت و تصمیم گیری

در فرآیندهای حسابرسی استفاده می کند. بسیاری

از این تحقیقات از رویکرد آزمون آزمایشگاهی

استفاده کرده اند ولی در این نوشتار مطالعات

میدانی و پرسش کاوی نیز بررسی می شود.

مطالعات موجود درباره قضاوت و تصمیم گیری^۱ در

آغاز سخن

در این نوشتار تحقیقات مربوط به قضاوت و تصمیم گیری در حسابرسی بررسی می شود. این تحقیقات

از چشم اندازی روان شناسانه برای درک، ارزیابی و بهبود قضاوت و تصمیم گیری در فرآیندهای حسابرسی

استفاده می کند، در این نوشتار هم چنین مطالعات میدانی و پرسش کاوی بررسی می شود.

گفتنی است که چندین مطالعه دیگر نیز به مرور تحقیقات انجام شده در دوره مورد بررسی این نوشتار

پرداخته اند (از جمله لیبی و لویس^۲، ۱۹۸۲، لیبی و لوفت^۳، ۱۹۹۳، سولومان و شیلندز^۴، ۱۹۹۵، لیبی، ۱۹۹۵؛ سولومان و تراتمن^۵، ۲۰۰۳). این مطالعات در نحوه طبقه بندی تحقیقات با یکدیگر تفاوت دارند. برای مثال، لیبی و لوفت (۱۹۹۳) مطالعات قبلی را بر حسب تاثیر معلومات، توانایی، انگیزش و محیط اجرای عملیات حسابرسی طبقه بندی کردند. سولومان و شیلندز (۱۹۹۵) و سولومان و تراتمن (۲۰۰۳) مطالعات قبلی را بر حسب گروه هایی که از پی می آیند طبقه بندی کردند: قضاوت چند نفری^۱، ذهنیات و تعصبات^۱، معلومات و حافظه، قضاوت های احتمالی^۱، محیط و انگیزش، و جمع آوری خط مشی ها.

در این نوشتار مطالعات موجود در زمینه قضاوت و تصمیم گیری در حسابرسی به گونه ای طبقه بندی می شود که سه حوزه زیر را در بر گیرد:

۱. وظیفه حسابرسی
۲. حسابرس و ویژگی های فردی اش
۳. تعامل بین حسابرس و سایر مشارکت کنندگان در اجرای وظیفه

علت استفاده از این نوع سازماندهی آن است که اجزای فوق یعنی وظیفه، فرد و تعامل میان فردی، ویژگی های لاینفکی از فرآیند حسابرسی هستند. حسابرسان برای ارائه اطمینان کلی و اظهار نظر حرفه ای، باید وظایف مختلفی را ارائه نمایند. به این منظور، خصیصه های فردی متنوعی از مجموع ویژگی های فردی حسابرس (از قبیل مهارت ها و شخصیت حسابرس) بر نتیجه نهایی کار تاثیر می گذارد. معمولاً حسابرسان در فرآیند کار بست این قبیل خصیصه های فردی برای اجرای عملیات حسابرسی، با حسابرسان دیگر و سایر ذی نفعان شرکت تعامل برقرار می کنند. بنابراین می توان گفت که طبقه بندی فوق الذکر برای ارزیابی اندوخته معلومات گردآوری شده طی ۲۵ سال گذشته و همچنین تعیین شکاف ها و فرصت های تحقیقاتی آینده مفید است.

در این مطالعه، ابتدا مقالاتی بررسی شده است که در مجلات معتبر حسابداری از قبیل، بررسی های حسابداری^۳، ماهنامه تحقیقات حسابداری^{۱۱} و مجله حسابرسی: ماهنامه عمل و نظریه^{۱۲} چاپ شده است. همچنین به منظور اطمینان از کامل بودن بررسی ها در مورد مقوله قضاوت و تصمیم گیری در حسابرسی، مقالات منتشره در مجلات دیگر نیز مطالعه شده اند. به علاوه حوزه هایی که ممکن بود، تحقیقات جدیدی در دست انجام باشند نیز مد نظر قرار گرفته است. با توجه به این که مجله حسابرسی: ماهنامه عمل و نظریه مجله ای است که صرفاً موضوعات تخصصی حسابرسی را منتشر می سازد لذا تاکید خاصی بر مقالات منتشره در این مجله شده است. بنابراین در این نوشتار از تحقیق گروگ استند و اسمیت^{۱۵} (۲۰۰۳) که از اغلب تحقیقات منتشره در این مجله در مطالعه خود سود برده اند استفاده شده است.



بخش اول

تحقیقات و وظیفه نگر: وظیفه حسابرسی

حسابرسان برای ارائه اظهار نظری حرفه ای راجع به صورت های مالی، وظایف متنوعی را انجام می دهند. (بافر و پنینگتون^{۱۶} (۱۹۹۱) و عبدالمحمدی^{۱۷} (۱۹۹۹) تجزیه و تحلیلی ارزشمند راز وظایف حسابرسی و اجزای آن ارائه کرده اند). مروری بر تحقیقات انجام شده راجع به وظیفه حسابرسی بیانگر آن است که بسیاری از این مطالعات با الهام از استانداردهای حرفه ای یا علاقه حرفه ای محقق به حوزه مشخصی صورت پذیرفته است. به این ترتیب و برای بررسی مطالعات انجام شده در این زمینه، فعالیت های انجام شده در حوزه های زیر به طور خاص مورد توجه قرار گرفته است:

۱. ارزیابی ریسک شامل مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک و تصمیم گیری در مرحله برنامه ریزی

عملیات حسابرسی

۲. روش های تحلیلی و ارزیابی شواهد

۳. تصمیم های تعدیل کننده^{۱۸} حسابرسان راجع به ضرورت پیشنهاد یا عدم پیشنهاد اسناد اصلاحی به

صاحبکار

۴. قضاوت راجع به تداوم فعالیت.

همچنین تحقیقات مرتبط با تقلب نیز مورد توجه قرار گرفت. در ادامه، تحقیقات مربوط به هر یک از وظایف فوق مورد بحث قرار می گیرد و نشان داده می شود که اغلب تحقیقات مفید، وظایف دیگری را نیز برای حسابرسان بر شمرده اند.

ارزیابی ریسک، مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک و برنامه ریزی حسابرسی

بنیادهای رسمی استانداردهای حسابرسی (چه استانداردهای بین المللی چه آمریکایی)، تاثیر زیادی بر تحقیقات انجام شده درباره ارزیابی ریسک داشته اند. بر همین اساس نیز، مدل مفهومی ریسک حسابرسی که توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) (۱۹۸۱ b) و (۱۹۸۳) ارائه شد تحقیقات بسیاری را برانگیخت. یکی از موضوعاتی که همواره در مورد این مدل مطرح می باشد، اعتبار فرضیات به کار رفته در آن است. بخشی از تفکرات و تحلیل های مهم اخیر نیز در ارتباط با انتشار بنیادهای استانداردهای حسابرسی انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) (۱۹۸۱ b) می باشد که در مجله حسابرسی: عمل و نظریه چاپ شده است (کاشینگ و لوئیک^{۱۹}، ۱۹۸۳؛ کینی^{۲۰}، ۱۹۸۳).

برخی از مطالعات نیز، روش واقعی ارزیابی ریسک توسط حسابرسان را با استفاده از رویکردهای آزمایشگاهی یا مطالعات میدانی تشریح نموده اند (از جمله والر^{۲۱}، ۱۹۹۳؛ دوسنیری^{۲۲} و همکاران، ۱۹۹۶ و



میسیسر و آوستن^{۲۳}، ۲۰۰۰). به نظر می‌رسد که نتایج این موضوع از لحاظ روش تحقیق اهمیت داشته باشد. به طور کلی مطالعات میدانی مبتنی بر داده‌های تاریخی از جمله مطالعات بدارد^{۲۴} ۱۹۸۹؛ والر، ۱۹۹۳؛ ماک و رایت^{۲۵} (۱۹۹۳)، نتوانستند رابطه‌ای را بین ریسک ذاتی و ریسک کنترل بیابند. در مقابل، تحقیقات آزمایشگاهی (لیبی و همکاران، ۱۹۸۵؛ دوسنبری و همکاران، ۱۹۹۶؛ میسیسر و آوستن ۲۰۰۰) وجود چنین رابطه‌ای را اثبات کردند.

تشریح ناهماهنگی بین یافته‌های تحقیقات آزمایشگاهی و مطالعات میدانی مبتنی بر داده‌های تاریخی می‌تواند مسیر تحقیقات آینده را نشان دهد. برای مثال، هوستون^{۲۶} و همکارانش (۱۹۹۹) دریافتند که وقتی اشتباهات با اهمیت در صورت‌های مالی وجود دارد (اشتباهات غیر عمدی) مدل ریسک حسابرسی، تصمیم‌های حساب‌برسان در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی را توجیه می‌نماید. ولی این امر در مورد تقلب مصداق ندارد. یافته‌های آزمون آنان نشان می‌دهد که مدل ریسک حسابرسی در موارد وجود تقلب می‌تواند ناقص عمل کند یا بیانگر قضاوت حسابرس نباشد. همچنین اشاره می‌کند در مطالعات مبتنی بر داده‌های تاریخی که در آنها شرکت‌های دارای انگیزه زیاد فعالیت‌های متقلبانه از دیگر شرکت‌ها تفکیک نمی‌شوند ممکن است اختلال‌هایی در تجزیه و تحلیل روایی توصیف مدل ریسک حسابرسی بروز کند.

بدین ترتیب، مطالعات صورت پذیرفته راجع به تاثیر ساختار وظیفه حسابرسی، فرصت‌هایی را فراهم می‌آورند تا درایبیم موسسات حسابرسی چگونه می‌توانند بر قضاوت‌هایی مانند ارزیابی‌های ریسک تاثیر بگذارند. برای مثال، جیامبلوو و والر^{۲۷} (۱۹۸۴)، آزمونی را انجام دادند که در آن چند حساب‌برس در مقام گروه آزمون برای ارزیابی اجزای مختلف مدل ریسک حسابرسی از رویکردی کلی (جزیی از ریسک کشف) استفاده کردند، در حالی که دیگران یا گروه شاهد از رویکردی تفصیلی برای ارزیابی اجزای مختلف مدل ریسک حسابرسی توأم با یک ارزیابی کلی استفاده کردند. جیامبلوو و والر هیچ‌گونه تفاوتی بین ارزیابی کلی اجزای ریسک دو گروه مشاهده نکردند. ولی دریافتند که قضاوت کلی نسبت به اجزای ریسک از قضاوت مبتنی بر ترکیب الگوریتمی حاصله از اجزای جداگانه آن در رویکرد تفصیلی متفاوت است. این مطالعه به منظور درک چگونگی تاثیر اعمال متفاوت موسسات بر فرآیند ارزیابی ریسک طراحی نشده بود ولی با این وجود رویکرد مناسبی را برای آزمون این موضوع فراهم آورد.

به عنوان مثال، برخی از موسسات ممکن است، حساب‌برسان را ملزم به استفاده از رویکرد تفصیلی برای ارزیابی ریسک نمایند، در حالی که برخی دیگر ممکن است استفاده از رویکردی کلی نگر را تجویز نمایند و گروه دیگری هم صرفاً ارزیابی یک یا دو جزء از اجزای ریسک را الزامی و دیگر اجزای ریسک را در حد مقادیر پیش فرض آن در نظر بگیرند. آگاهی از رویکردهای ارزیابی ریسک شرکتها، محققان را قادر می‌سازد تا جنبه‌های اصلی آن را در محیط آزمایشگاهی شبیه‌سازی کنند و تاثیر تغییرات به ظاهر بی‌ضرر را در



رویکرد ارزیابی ریسک تفکیک و بررسی کنند.

تحقیق جیامبلوو و والر (۱۹۸۴) به دلیل تشخیص رویکرد تفصیلی ارزیابی ریسک در بهبود قضاوت حسابرسی نیز اهمیت دارد. این تحقیق موجب انجام تحقیقات بعدی توسط بونر^{۲۸} و همکارانش، (۱۹۹۶) و زیملمن^{۲۹} (۱۹۹۷) برای بررسی این قبیل مزیت ها شد. این زمینه تحقیقاتی کماکان مفید است و بر اساس متمم افزوده شده به استاندارد ارزیابی ریسک در آمریکا (انجمن حسابداران رسمی آمریکا ۲۰۰۴)، کماکان می توان ریسک ذاتی و ریسک کنترل را برای تعیین ریسک اشتباهات با اهمیت به صورت جداگانه ارزیابی کرد.

اغلب نوشتارهای مرتبط با ارزیابی ریسک، در مورد برنامه ریزی حسابرسی می باشد. یکی از ویژگی های بارز این مطالعات آن است که تجزیه و تحلیل های عوامل موثر در ارزیابی ریسک را به تصمیم های تخصیص منابع حسابرسی تعمیم می دهند. به هر حال، رابطه بین مطالعات مربوط به قضاوت و تصمیم گیری و مطالعات ارزیابی ریسک و برنامه ریزی حسابرسی، نتایج ترکیبی را فراهم آورده است.

در حالی که جویس^{۳۰} (۱۹۷۶) و ماک و ترنر (۱۹۸۱) هیچ گونه اجماعی را درباره قضاوت های مرحله برنامه ریزی حسابرسی تشخیص نداده اند، اما شواهد تحقیقات گامینتز^{۳۱} و همکارانش (۱۹۸۲) و لیبی و همکارانش (۱۹۸۵) حاکی از وجود رابطه بین ارزیابی ریسک و تصمیم های حسابرسان در مرحله برنامه ریزی حسابرسی است. به همین ترتیب شواهد تحقیق کاپلان (۱۹۸۵) حاکی از آن است که اگر حسابرس سیستم کنترل داخلی را در محیط های عملیاتی پویا در حالتی که بتوان سیستم کنترل های داخلی شرکت را به روشنی ارزیابی نمود قوی ارزیابی کند بر قضاوت اش در مرحله برنامه ریزی حسابرسی (تعیین بودجه ساعات روش های تحلیلی) بیشتر تاثیر می گذارد.

در مطالعه کاپلان و ریکرز^{۳۲} (۱۹۸۴) شواهدی ارائه شد که نشان می داد اتکای حسابرسان به پرسشنامه کنترل های داخلی برای برنامه ریزی عملیات حسابرسی، تحت تاثیر دیدگاه آنها راجع به میزان پایبندی حسابرسی شونده به رعایت و اجرای کیفی و قوی آن کنترل ها می باشد.

یکی دیگر از شاخه های مطالعات مربوط به مرحله برنامه ریزی حسابرسی، یافتن نحوه تاثیر پذیری مرحله برنامه ریزی حسابرسی از عوامل ریسک تعدیل شده به وسیله محرک های انگیزشی دیگر است. شواهد تحقیق گراهلینگ^{۳۳} (۱۹۹۹) حاکی از آن است که مدیران حسابرسی که از سوی صاحبکار تحت فشارهای کاهش حق الزحمه قرار دارند در مقایسه با مدیران حسابرسی که صاحبکارانشان بر کیفیت کار حسابرسی تاکید می ورزند بیشتر به کار حسابرسان داخلی اتکا می کنند. این یافته ها با هوستن (۱۹۹۹) همسو است.

این مطالعات، نشان می دهند که توازن بین انگیزه های حسابرسان برای حفظ صاحبکار در مقابل



کیفیت کار حسابرسی نه تنها متأثر از پیشنهاد‌های اصلاحی آنان در قبال اشتباهات کشف شده در صورت‌های مالی است بلکه از تصمیم‌گیری در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی، که نشان‌دهنده چگونگی کشف اشتباهات در مرحله اولیه است، تأثیر می‌پذیرد.

روش‌های تحلیلی و ارزیابی شواهد

در اواخر دهه ۱۹۷۰، بعد از آن‌که انجمن حسابداران رسمی آمریکا سودمندی روش‌های تحلیلی را در اجرای عملیات حسابرسی و کمک به دیگر روش‌های حسابرسی تشخیص داد (انجمن حسابداران رسمی آمریکا a ۱۹۷۸) و همچنین بعد از آن‌که انجام روش‌های تحلیلی را در مرحله برنامه‌ریزی و مرور کلی حسابرسی (انجمن حسابداران رسمی آمریکا a ۱۹۸۸) الزامی کرد این روش‌ها مورد توجه بیشتری قرار گرفت. آسیر و راییت^{۲۴} (۲۰۰۱)، مروری بر تحقیقات انجام شده در مورد روش‌های تحلیلی انجام داده‌اند. یکی از مطالعات اولیه (بیگز و وایلد^{۲۵} ۱۹۸۴) شواهدی توصیفی را در مورد روش‌های تحلیلی فراهم آورد. نتایج تحقیق آنان بیانگر رواج روش‌های تحلیلی، انواع مختلف روش‌های تحلیلی مورد استفاده، و اهمیت آنها در کشف اشتباهات صورت‌های مالی بود. در مطالعات بعدی، هیرست و کونس^{۲۶} (۱۹۹۶) و بلوچر و همکارانش^{۲۷} (۲۰۰۳) به روش‌های تحلیلی خاصی که در عمل استفاده می‌شود پرداختند. به نظر می‌رسد برای فهم چگونگی کاربست روش‌های تحلیلی در عملیات حسابرسی نیاز به انجام تحقیقات بیشتری احساس می‌شود.

محققان معمولاً تمایل دارند که روش‌های تحلیلی ساده‌ای را که حساب‌سازان در اجرای عملیات حسابرسی استفاده می‌کنند، در بونه آزمایش قرار دهند و بیشتر بر فرآیندهای شناخته شده تمرکز کنند. کونس (۱۹۹۳) مطالعات صورت پذیرفته راجع به روش‌های تحلیلی مقدماتی را بازنگری کرد و دریافت که چگونه این نوع مطالعات نحوه تجسم ذهنی مشکلات روش‌های تحلیلی، تدوین فرضیات، یافتن اطلاعات، ارزیابی فرضیات و تصمیم‌گیری بر مبنای وقایع را آزمون می‌کنند. کونس تأکید می‌کند که این فرآیندها در فرآیند قضاوت‌های تشخیصی^{۲۸}، ترتیبی^{۲۹} (زنجیره‌ای) و تکراری که زمینه روش‌های تحلیلی را فراهم می‌کند با یکدیگر ارتباط دارند. لیبی (۱۹۸۵) ابتدا، با اعلام روش‌های تحلیلی به عنوان یک وظیفه تشخیصی این دیدگاه را برجسته نمود و همزمان نقش تجربه در تشریح و تدوین فرضیات و بسط نمونه‌های تحلیل نسبت‌ها را مورد بررسی قرار داد، به گونه‌ای که باعث شد تا محققان بسیاری از این دیدگاه برای انجام تحقیقات بعدی‌شان استفاده نمایند. مطالعات بعدی از جنبه‌های بسیاری از جمله استفاده از دانش تجربی در زمان فرضیه‌سازی و ارزیابی اشتباهات برای شواهد مبتنی بر روش‌های تحلیلی (بات^{۳۰}، ۱۹۸۸؛ لیبی و فردریک، ۱۹۹۰؛ کاپلان و همکاران، ۱۹۹۲؛ نلسون ۱۹۹۳) و تأثیر قضاوت‌های



احتمالی راجع به یافته های متفاوت روش های تحلیلی (همین^{۴۱}؛ کونس^{۱۹۹۲}) به تحقیقات لیبی بسیار شباهت دارند.

چارچوب تحقیق کونس (۱۹۹۳) برای توصیف مطالعات دیگری که روش های تحلیلی را آزموده اند، مفید است. تعدادی از پژوهشگران در مقالات متعددی به بررسی این موضوع پرداختند که چگونه توضیحات صاحبکار بر تدوین فرضیه و ارزیابی آن توسط حسابرس تاثیر می گذارد. به طور کلی این مقالات، نشان می دهد که ارائه توضیحات دقیق و کامل توسط صاحبکار، به ویژه وقتی حسابرس در زمینه خاصی از تجربه بیش تری برخوردار است، بسیار مفید است (بدارد و بیگز^{۴۲}، ۱۹۹۱). حسابرسان هم معمولاً به اعتبار منابع اطلاعاتی توجه دارند (هیرست، ۱۹۹۴؛ آندرسون و همکاران، ۱۹۹۴؛ برناردی، ۱۹۹۴). به هر حال آنان ممکن است بیش از حد به صاحبکاران خود اعتماد داشته باشند (برای مثال، برای مطالعه استناد حسابرس به ارزش های دفتری ارائه شده توسط صاحبکار به تحقیق کینی و اوکر^{۴۳} ۱۹۸۲؛ مک دانیل و کینی^{۴۴} ۱۹۹۵ مراجعه کنید) و نتوانند توضیحات ارائه شده را به منظور تعیین کفایت آنها ارزیابی نمایند (آندرسون و کونس، ۱۹۹۵، ۱۹۹۸). حسابرسان معمولاً به نتایج نه چندان دقیق روش های تحلیلی بیش از حد اتکا می کنند، خصوصاً وقتی که این روش ها بیانگر آن هستند که نیازی به انجام مراحل پیگیری وجود ندارد. (گلور^{۴۵} و همکاران، ۲۰۰۵). همچنین حسابرسان تمایل دارند که در زمان ارزیابی فرضیات، آنها را به صورت مستقل در نظر بگیرند. (آسیر و رایت، ۱۹۹۷) و زمانی که نمی توانند فرضیات درستی را تدوین کنند، تصحیح فرضیه یا یافتن توضیح درست در مورد آن برای آنان مشکل است (بدارد و بیگز، ۱۹۹۱؛ بیراستیکر^{۴۶} و همکاران، ۱۹۹۹). بخشی از این مشکل ناشی از آن است که فرضیات اشتباه اولیه می تواند مانع صورت بندی فرضیات صحیح بعدی گردد (آندرسون و همکاران،).

به نظر می رسد که تفکر راجع به نحوه تغییر روش های تحلیلی در پاسخ به تغییرات اخیر در زمینه ها و فرآیندهای حسابرسی، از اهمیت خاصی برای محققان برخوردار است. برخی از موسسات حسابرسی، بیشتر از رویکردهای حسابرسی مبتنی بر ریسک حمایت می کنند. تمرکز این رویکردها بر ارزیابی های راهبردی است و میزان ریسک را برای استفاده در مرحله برنامه ریزی و اجرای عملیات حسابرسی تعیین می کنند (بل و همکاران، ۱۹۹۷) اما استانداردهای حسابرسی نیز ارزیابی کلی ریسک را تشویق می کنند (انجمن حسابداران رسمی آمریکا^{۴۷}، ۲۰۰۴). این رویکرد، مستلزم در نظر گرفتن ریسک فرآیندهای تجاری و استراتژیک عملیات صاحبکار است و روش های تحلیلی نیز لزوماً نقش عمده ای را در این رویکرد حسابرسی ایفا می کنند. کوشنوا^{۴۸} (۲۰۰۴) شواهدی را ارائه کرد که نشان می دهد رویکرد ارزیابی راهبردی بر تعداد ریسک های مستند سازی شده، و ارتباط بین اجزای مختلف مدل ریسک حسابرسی تاثیر می گذارد. مطالعات دیگری باید این موضوع مهم را بررسی کنند. با توجه به این رویکرد جدید برای آزمون روش های



تحلیلی، طبیعتاً این سوال پیش می‌آید که چگونه مدل کونس (۱۹۹۳) در مورد روش‌های تحلیلی کماکان قابل اجرا است. به نظر می‌رسد یکی از جنبه‌های جذاب تحقیقات آینده آن است که تغییرات روش‌های تحلیلی مورد استفاده در موسسات حسابرسی در مقایسه با تغییرات دیگر رویکردهای حسابرسی، در شرایط گزارشگری پس از تصویب قانون ساریینز - آکسلی مورد بررسی قرار گیرد.

تصمیم‌های تعدیل‌کننده^{۴۸}

یکی از موضوعات اساسی عملیات حسابرسی، تصمیم‌گیری راجع به ضرورت اصلاح یا عدم اصلاح اشتباهات کشف شده در صورت‌های مالی است. این‌گونه تصمیم‌ها اغلب به ارزیابی حسابرسان از سطح اهمیت بستگی دارد (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۸۳) و اهمیت آنها با توجه به الزامات اخیر، مبنی بر این که حسابرسان ملزم است هرگونه تعدیلات چشم‌پوشی شده را به کمیته حسابرسی اعلام کند، برجسته‌تر شده است (انجمن حسابداران رسمی آمریکا ۱۹۹۹).

چندین مطالعه به بررسی تصمیم‌های حسابرسان برای پیشنهاد اصلاح دفاتر در شرایطی پرداخته‌اند که اتخاذ یک رویه حسابداری غیر از رویه مورد عمل صاحبکار مناسب‌تر به نظر می‌رسد. (از این به بعد این‌گونه تصمیم‌ها را تصمیم‌های تعدیل‌کننده می‌نامیم). این مطالعات شامل مواردی هستند که در آنها حسابرسان به تفسیر اشتباهات کشف شده در یک حساب ملزم می‌گردند و همچنین شامل بررسی این موضوع است که آیا حسابرسان، صاحبکار را ملزم به تعدیل دفاتر بر مبنای اسناد اصلاحی پیشنهادی نموده است. همچنین به دلیل آن که بسیاری از این قبیل تصمیم‌های تعدیل‌کننده به ارزیابی حسابرسان از سطح اهمیت بستگی دارد بنابراین تحقیقات مربوط به قضاوت‌های حسابرسان از سطح اهمیت نیز به این موضوع مربوط هستند. (برای مروری بر مقالات مربوط به سطح اهمیت به تحقیق هالستروم و میسیر ۱۹۸۲؛ میسیر و همکارانش، ۲۰۰۵ رجوع نمایید).

یکی از تحقیقات پیشرو در این زمینه توسط فارمر^{۴۹} و همکارانش در ۱۹۸۷ صورت پذیرفت. آنان نمونه‌ای را در اختیار ۷۵ حسابرسان قرار دادند که در آن یک صاحبکار از رویه حسابداری جدیدی استفاده کرده بود (بدون توضیح موضوع حسابداری یا شواهد مربوطه). فارمر و همکارانش دریافتند که وقتی خطر ادعاهای حقوقی و دادخواهی قضایی بالا و خطر زیان صاحبکار پایین است اغلب حسابرسان تمایل دارند که صاحبکار را ملزم به تغییر رویه حسابداری مزبور نمایند. همچنین اغلب حسابرسان با تجربه نیز مایل به ملزم نمودن صاحبکار به تغییر رویه حسابداری هستند. آنان همچنین شواهد منظمی ارائه کردند که نشان می‌دهند اغلب حسابرسان با تجربه تمایل به باور این موضوع دارند که استقلال آنان کمتر تحت تاثیر ملاحظات اقتصادی قرار می‌گیرد.

تعدادی از مقالات مجله حسابرسی: عمل و نظریه بیشتر به دنبال یافتن رابطه بین انگیزش های حسابرسان و تصمیم های تعدیل کننده شان بوده اند. برای مثال، ترومپیترا^{۱۹} (۱۹۹۴) شواهدی ارائه کرد که نشان می دهند تغییرات در اصول حسابداری پذیرفته همگانی محدود کننده بیشتر بر تصمیم های تعدیل کننده حسابرسانی تاثیر دارد که به درآمدهای محلی دفتر خود توجه بیشتری دارند. آزمون وی، فرصتی را برای بررسی معاملات ساختگی به منظور خنثی کردن اصول حسابداری پذیرفته همگانی محدود کننده فراهم نیاورد، بنابراین، نتایج آزمون مزبور چنین امکانی را بررسی نکرده است.

هینس و همکارانش (۱۹۹۸) تصمیم های تعدیل کننده حسابرسان در ارتباط با احتمال ثبت کاهش ارزش موجودی با توجه به ترجیحات صاحبکار آزمودند. آنان دریافتند که وقتی حسابرسان تجربه بیشتری دارند اثر ترجیحات صاحبکار بر تصمیم های حسابرسان بیشتر است. همچنین دریافتند که حسابرسان شرکت های بزرگ تر در مقایسه با حسابرسان شرکت های کوچک تر تمایل دارند که عکس العمل محافظه کارانه تری نشان دهند، به خصوص وقتی که حسابرسان مزبور از تجربه بیشتری نیز برخوردار باشند. این زمینه تحقیقاتی نیز در سال های اخیر جذابیت بیشتری یافته است. برخی از مطالعات از طریق پرسشنامه انجام شده است (از جمله بیستی^{۲۰} و همکاران ۱۹۹۹، گیبینز^{۲۱} و همکاران، ۲۰۰۱ و نلسون^{۲۲} و همکاران ۲۰۰۲ و ۲۰۰۳) در حالی که سایر مطالعات از روش های آزمایشگاهی استفاده نموده اند (از جمله هکن برک^{۲۳} و نلسون، ۱۹۹۶؛ سالتریو^{۲۴} و کونس ۱۹۹۷؛ نلسون و کینی ۱۹۹۷، لیبی و کینی ۲۰۰۰؛ براون^{۲۵} ۲۰۰۱؛ هرانسکی و هوتون^{۲۶} ۲۰۰۱، بیلر و هانتون^{۲۷} ۲۰۰۲؛ کادوس^{۲۸} و همکاران، ۲۰۰۳؛ مور^{۲۹} و همکاران، ۲۰۰۳، ان جی و تان^{۳۰}، ۲۰۰۳؛ تراثمن^{۳۱} و همکاران، ۲۰۰۵؛ نلسون و همکاران، ۲۰۰۵). نلسون (۲۰۰۴) به طور کامل تری به بررسی این موضوع پرداخته است. در تمام این تحقیقات فقط برخی از جنبه های رابطه بین انگیزش های حسابرسان و تصمیم های تعدیل کننده شان بررسی و آزمون شده است. به طور کلی، شواهد مطالعات مزبور حاکی از این است که حسابرسان بیشتر تمایل دارند تصمیم های تعدیل کننده ای اتخاذ نمایند که خوشایند صاحبکارشان باشد. این امر وقتی بیشتر مشهود است که برآیند توازن انگیزه های حسابرسان، مطلوب صاحبکار است و آنقدر آزادی عمل نیز وجود دارد که حسابرسان می توانند رفتارهای منطبق با میل صاحبکار را توجیه نمایند.

با توجه به علاقه اخیر به گزارشگری مالی جسورانه و تغییرات سریع مقررات در عرصه گزارشگری مالی، ضروری است مطالعات این زمینه تحقیقاتی تداوم یابد. به نظر می رسد در آینده روند بسیاری از تحقیقات جالب به بررسی تعامل بین حسابرسان و سایر مشارکت کنندگان فرآیند گزارشگری مالی اختصاص یابد.



قضاوت در مورد تداوم فعالیت و تعدیل اظهار نظر

استانداردها و بیانیه های مختلف راجع به تداوم فعالیت (از قبیل، کمیته مسئولیت های حسابرسان انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۷۸b و انجمن حسابداران رسمی آمریکا ۱۹۸۱a و ۱۹۸۸b) تاثیر مستقیمی بر تحقیقات انجام شده در این زمینه داشته است. این مطالعات را می توان به دو گروه تقسیم کرد. یک گروه از تحقیقات، به اهمیت ارزیابی تداوم فعالیت پرداخته اند و از آن به عنوان زمینه ای برای آزمون پدیده های روانی مرتبط با فرآیندهای بعدی و تاثیرات تربیتی (آشتون و آشتون^{۴۴}، ۱۹۸۸)، تاثیرات یکنواختی (تان ۱۹۹۵) تاثیرات توجیهی (کاشینگ و اهلاوات^{۴۵}، ۱۹۹۶، پاسخگویی (لورد ۱۹۹۲، کندی ۱۹۹۳) و تعریفات قبل از تصمیم گیری (ویلکز، ۲۰۰۲) استفاده کرده اند. این مطالعات به درک بهتر پدیده های روانی موثر بر قضاوت های حسابرسان در مورد تداوم فعالیت کمک می کنند.

دومین گروه از مطالعات بر درک بهتر ماهیت وظیفه ارزیابی تداوم فعالیت تمرکز کرده اند. مطالعات اندکی از این رویکرد استفاده نموده اند. ویژگی بارز این قبیل تحقیقات، انگیزه آنها برای هدایت و راهنمایی سیاستگذاران و مجریان آن سیاست ها است. از میان تحقیقات این گروه، مطالعات انجام شده به وسیله لیبی (۱۹۷۹) و کیدا^{۴۶} (۱۹۸۰) تاثیر بسیاری داشته اند و زمانی چاپ شدند که مباحث بسیاری برای حذف اظهار نظر حسابرس راجع به تداوم فعالیت مطرح بود. در همان ایام موضوعاتی نیز در مورد عدم اطمینان نسبت به تداوم فعالیت منتشر می شد. لیبی (۱۷۹) دریافت که ارزیابی ریسک بانکاران تابع اظهار نظر حسابرس در مورد تداوم فعالیت نمی باشد. کیدا (۱۹۸۰) نشان داد که شرکای حسابرسی قادرند با استفاده از نسبت های مالی، شرکت های دارای مشکل تداوم فعالیت را تشخیص دهند، اما تصمیم های آنان در مورد اظهار نظر راجع به تداوم فعالیت از دقت کمتری برخوردار است. این موضوع یا بیانگر تفاوت بین قضاوت و انتخاب (تصمیم) است، یا بیانگر آن است که حسابرسان در اظهار نظر خود، عوامل دیگری را نیز مدنظر قرار می دهند. ماچلر^{۴۷} (۱۹۸۴) تحقیق کیدا (۱۹۸۰) را بسط داد و نشان داد که شرکای حسابرسی مورد مطالعه وی از متغیرهای مختلفی برای تشخیص شرکت های دارای مشکل تداوم فعالیت و ارائه اظهار نظر راجع به آنها استفاده می کنند. وی همچنین دریافت که برداشت حسابرسان مختلف از نقش و مسئولیت خود در ارزیابی تداوم فعالیت، تفاوت های زیادی دارد. همین موضوع علت مخالفت هیأت استانداردهای حسابرسی آمریکا^{۴۸} با حذف اظهار نظر حسابرسی درباره ی تداوم فعالیت را توجیه می کرد.

درک یکی از تکالیف مقرر حسابرسان و فهم چگونگی ایفای این وظیفه توسط آنان، نیازمند تجزیه و تحلیل جزئیات و شناخت عوامل موثر بر آن است. تحقیق بیگز و همکارانش (۱۹۹۳) نمونه ای از مطالعاتی است که این عوامل را با هم ترکیب نموده است. آنان درباره یک مدل مفهومی بحث کردند که چگونگی



تأثیر معلومات مختلف حسابرس (از قبیل معلومات حسابرس نسبت به اندازه گیری های مالی در مقابل معلومات حسابرس درباره عملیات تجاری شرکت) را بر قضاوت وی راجع به تداوم فعالیت نشان می داد. در مطالعه دیگر، روسمن^۹ و همکارانش (۱۹۹۹) بر درک نحوه تصمیم گیری حسابرسان از تداوم فعالیت تمرکز کردند. آنان از یک رویکرد ردیابی رایانه ای در آزمون خود استفاده کردند تا جمع آوری اطلاعات و قضاوت راجع به تداوم فعالیت را در زمینه های مختلف کاری تشخیص دهند.

اگرچه تحقیقات مربوط به ارزیابی تداوم فعالیت از تاریخچه ای طولانی برخوردار است، ولی یکی از موضوعات اساسی، که اولین بار، ۲۰ سال قبل توسط کیدا (۱۹۸۰) مطرح شد کماکان پابرجاست و آن عبارت است از: با توجه به این که حسابرسان می توانند بین شرکت های موفق و ناموفق تمایز قایل شوند، چرا این دیدگاه در اظهار نظر آنان منعکس نمی شود و تا چه حد می توان این پدیده را یک موضوع شناخت نگر (قضاوت در مقابل انتخاب) در مقابل موضوعات انگیزشی تصور کرد؟

با توجه به این که اکثر تحقیقات مبتنی بر داده های تاریخی در خصوص اظهار نظرهای حسابرسی صورت گرفته اند، بنابراین تحقیقات اضافی در مورد قضاوت و تصمیم گیری در حسابرسی راجع به تعدیل گزارش می تواند - با سرمایه گذاری روی منافع مقایسه ای تحقیقات انجام شده با رویکرد تجربی و آزمایشگاهی استفاده از گروه کنترل، دستکاری عوامل اساسی و آرایش تصادفی - شواهد همگرا و توضیحات بالقوه ای را در مورد نتایج تحقیقات مبتنی بر داده هایی تاریخی فراهم آورد (رجوع شود به لیسی و همکاران، ۲۰۰۲). جو (۲۰۰۳) یک مثال عالی ارائه کرده است. انگیزه تحقیق وی را ماچلر و همکارانش (۱۹۹۷) بیان کردند. گزارش **وال استریت ژورنال** راجع به قصور یک شرکت در پرداخت بدهی به احتمال زیاد منجر به تعدیل اظهار نظر حسابرس خواهد شد ولی هیچ تاثیری بر احتمال ورشکستگی شرکت ندارد. یکی از توجیهاتی که برای این موضوع بیان شد آن بود که حسابرسان به صورت راهبردی می اندیشند - حسابرسان گزارش تعدیل شده ای صادر می کنند که ریسک فزاینده دعای علیه خود را که احتمال دارد در اثر انتشار این اخبار صورت پذیرد، به حداقل برسانند.

یکی دیگر از توجیهات ارائه شده مفهومی شناخت نگر است، که باز هم تکرار ادعای زائد بودن این وظیفه برای حسابرسان است (ریسک ورشکستگی) که انتشار اخباری از این قبیل ایفای آن را روشن تر می سازد. جو (۲۰۰۳) توانست از طریق یک آزمون بین توجیهات رقیب تمایز قایل شود.

مطالعه جو (۲۰۰۳) نشان می دهد که چگونه می توان با مثلث بندی روش ها موضوعات را به پیش برد. استفاده از داده های تاریخی در تحقیقات و ارائه آزمون روشن برای تمایز بین توجیهات راهبردی و شناخت نگر کار سختی است. اندازه گیری ریسک دادخواهی علیه حسابرسان بسیار حیاتی خواهد بود. اما برای استفاده از داده های تاریخی، محققان نیازمند دسترسی به کار برگ های موسسات حسابرسی هستند و



حسابرسان شاغل نیز باید برخی از ارزیابی های خود را جمع به ریسک دعاوی آینده علیه خود را مستند سازی نمایند. برآورده شدن هر دو شرط فوق مشکل است. حتی اگر چنین کار برگ هایی وجود داشته باشد، باز هم مسائلی در مورد متغیرهای همبسته نادیده گرفته می شود و نیز ویژگی های پیچیده و طبیعی شرکت ها وجود دارد.

تحقیقات وظیفه نگر: وظیفه حسابرسی - نتیجه گیری

تحقیقات مربوط به قضاوت و تصمیم گیری در حسابرسی بر پایه دنیای عمل صورت می پذیرد و ضرورت دارد که محققان وظایف و تکالیف حسابرسان را برجسته نمایند. در مورد رویکرد حسابرسی تجاری (بل و همکاران ۱۹۹۷) به عنوان نمونه ای که اخیراً مورد حمایت قرار گرفته، بحث شد. اما شواهد کمی نیز در مورد کارایی این رویکرد، نسبت به رویکردهای پیشین وجود دارد. یکی از تحقیقات اخیر که توسط بالو و همکارانش (۲۰۰۴) انجام شد می تواند گامی در مسیر صحیح تلقی شود که به ارزیابی و بررسی محدودیت های رویکرد حسابرسی تجاری پرداخته است (رجوع شود به کاپتوا ۲۰۰۴). به همین نحو، فرآیند بررسی حسابرسی با فروپاشی ساختار سلسله مراتبی سنتی در حال تغییر است و مرحله مرور کلی عملیات حسابرسی به عملی مستمر و به موقع تبدیل شده است که در تمام مراحل اجرای عملیات حسابرسی باید به طور مداوم انجام گیرد.

برخی مطالعات (از جمله ویلکز ۲۰۰۲) شواهدی را در مورد این تغییرات ارائه کرده اند. اما تحقیقی در مورد مقایسه مستقیم فرآیندهای مختلف مرحله مرور حسابرسی وجود ندارد. به هر حال به نظر می رسد در آمریکا، در محیطی که اکثر این تحقیقات انجام می شود تغییرات زیادی در نحوه عمل حسابرسی در پاسخ به تحولات اخیر در مقررات و الزامات مقرر شده توسط هیأت نظارت بر حسابداری شرکت های عام ایجاد شده است. بنابراین برای روشن شدن نحوه ایفای مسئولیت های جدید حسابرسان نیاز به انجام تحقیقات بیشتری احساس می شود.

بخش دوم

تحقیقات فردنگر: حسابرس

حسابرسان در هر کار حسابرسی، ویژگی های فردی خود را به کار می گیرند (از قبیل معلومات، توانایی و سایر ویژگی های فردی) و محدودیت های شناختی نیز منجر به انحراف قضاوت های آنان می شود. تحقیقات مربوط به ویژگی های فردی حسابرسان، سابقه ای طولانی و مداوم در تحقیقات حسابرسی دارد. اگر زمینه های حسابرسی شامل قضاوت حرفه ای باشد آنگاه بررسی تاثیرات این قبیل ویژگی های حسابرسان



هم از لحاظ عملی هم از لحاظ نظری جذابیت دارد. در این مطالعه بر چهار محور تمرکز می شود:

۱. معلومات و مهارت های حسابرس
۲. سایر ویژگی های فردی حسابرس
۳. محدودیت های شناختی
۴. پشتیبان های تصمیم گیری که برای تکمیل یا بهبود برخی کمبودها در ویژگی های حسابرس و در نتیجه بهبود عملیات حسابرسی طراحی می شوند.

معلومات و مهارت های حسابرس

چندین مطالعه عمده راجع به مقوله مهارت از جمله مطالعه بدارد (۱۹۸۹)، بونور و پنینگتون (۱۹۹۱)، اسمیت و کیدا (۱۹۹۱)، بدارد و چی (۱۹۹۳)، لیبی و لوفت (۱۹۹۳) و لیبی (۱۹۹۵) صورت پذیرفته است. اخیراً، مقالات بیشتری نیز بر روش شناسی ارزیابی تاثیر معلومات تمرکز کرده اند (تان ۲۰۰۱). در این مطالعه سیر پیشرفت این قبیل نوشتارها را در طی دو تا سه دهه گذشته، با استفاده از مطالعات منتشره در **مجله ی حسابرسی: عمل و نظریه**، نشان می دهیم. با توجه به مرور این قبیل تحقیقات در چندین مقاله خصوصاً مقاله **لیبی و لوفت (۱۹۹۳) و لیبی (۱۹۹۵)** مطالعات بعدی به آنها بیشتر توجه کرده اند.

در اوایل دهه ۱۹۸۰، توجه بیشتر محققین بر تفاوت های بین حسابرسان و دانشجویان تازه کار متمرکز بود. **آشتون و کرامر^{۲۱} (۱۹۸۰)** ابتدا اثبات کردند که دانشجویان در مورد کارهایی از قبیل استفاده از دستورالعمل ها، عقاید و یکنواختی مانند حسابرسان رفتار می کنند ولی مطالعات بعدی مانند **میسییر (۱۹۸۳)**، **کروگ استند و همکارانش (۱۹۸۴)** و **بیگز و همکارانش (۱۹۸۷)** نشان دادند که تفاوت هایی بین آنان وجود دارند. **کروگ استند و همکارانش (۱۹۸۴)** نشان دادند که پیچیدگی مسئولیت و نیاز به معلومات متفاوت برای انجام کارهای مختلف، نتایج متفاوت تحقیق آنان را در مقایسه با تحقیق **آشتون و کرامر (۱۹۸۰)** توجیه می کند. آنان راه را برای مطالعات بعدی **بونور (۱۹۹۰) و هموار نمودند**، مطالعاتی که تأکید دارند انتخاب وظیفه و انجام دهندگان آن عوامل مهمی هستند که شناسایی اثرات معلومات توسط محقق را تعیین می کنند (**عبدالحمیدی و ریت (۱۹۹۷)**). **پادمان بیگز و همکارانش (۱۹۸۷)** نخستین شواهد قیاسی استدلال حسابرسان با تجربه را منتشر ساخت و به معلومات ما درباره تاثیر مهارت های حسابرسان در استدلال قیاسی افزود. این زمینه تحقیقاتی بعدها توسط **مرچنت (۱۹۸۹)** بسط و گسترش یافت.

مطالعات بعدی از رویکرد اصلی برای مطالعه تأثیر مهارت استفاده کردند. **فردریک و لیبی (۱۹۸۶)** ابتدا اصول مطالعه مهارت را، که بعداً **الگوی مهارت^{۲۲}** نامیده شد و تأثیر مهمی بر مطالعات بعدی (از جمله **بونور ۱۹۹۰**، **فردریک (۱۹۹۱)**)، درباره مهارت حسابرسان داشت، بر شمرند. تمرکز این مطالعات بر تفاوت نقش



معلومات و وظیفه برای آشکار کردن تاثیر مهارت از طریق بررسی تعامل بین میزان معلومات و وظیفه بود. بونر و لیوایس (۱۹۹۰) اولین محققانی بودند که از رویکرد روان سنجی^{۳۲} برای مطالعه مهارت استفاده نمودند و شواهد منظمی ارائه کردند که نشان می داد تجربه به معنی مهارت نیست و انواع مختلفی از معلومات را شناسایی کردند (از قبیل معلومات عمومی، معلومات ویژه و غیره) که در ایفای یک کار حرفه ای موثرند. لیبی و لوفت (۱۹۹۳) این دیدگاه ها را با مدلی از معلومات حسابرس یکنواخت کردند، به گونه ای که در آن تجربه فرصتی را برای به دست آوردن معلومات فراهم می کرد و معلومات در کنار توانایی بر ایفای مسئولیت حسابرس تاثیر می گذاشت.

یکی از پیشرفت های طبیعی نوشتارهای مربوط به مهارت، حرکت از بررسی معلومات مربوط به وظیفه مشخص و معلومات خاص (بونر و لیوایس ۱۹۹۰) به سمت معلومات و مهارت های ویژه یک صنعت است. تحقق بدارد و بیگز (۱۹۹۱) می تواند به عنوان یکی از نمونه های آغازین این موج از تحقیقات مطالعه شود. آنان با استفاده از یک گروه کنترل، دریافتند حسابرسی که از تجربه بیشتری در زمینه های خاص شرکت های تولیدی یا صنایع دارای موجودهای جنسی (از قبیل عمده فروشی، خرده فروشی، تولیدی) برخوردارند، بهتر می توانند اشتباهات موجود در حساب موجودی ها را تشخیص دهند. مطالعات بعدی که به وسیله رایت و رایت (۱۹۹۷)، سولومان و همکارانش (۱۹۹۹)، تیلور^{۳۳} (۲۰۰۰)، اووسو^{۳۴} و همکارانش (۲۰۰۲) و لاو (۲۰۰۴) انجام شدند نشان دادند که معلومات اضافی برای صنایع خاص مفید است. در حالی که شواهد تحقیق رامسی^{۳۵} (۱۹۹۴) حاکی از آن است که وقتی حسابرسان سطح تجربه خود را ترقی می دهند برخی از جنبه های رقابت فنی (یا حداقل تمرکز بر مستندسازی کاربردگ ها کم رنگ تر می شود) به گونه ای است که از سودمندی آن ویژگی ها می کاهد

تا اواسط دهه ۱۹۹۰، شواهد مربوط به مهارت حسابرسان، از طریق مطالعات و آزمون های آزمایشگاهی به دست می آمد و همین امر از اعتبار نتایج آنها می کاست، به گونه ای که عنوان می شد این یافته ها، نتایج مصنوعی تحقیقات آزمایشگاهی یا برداشت های نادرستی از مطالعات انجام شده هستند. تان و لیبی (۱۹۹۷) با استفاده از واحدهای ارزیابی عملیات واقعی حسابرسی، داده های میدانی را با معیارهای روان سنجی در گروه کنترل ترکیب نمودند و مثلی از یافته ها را با اثبات اثرات مهارت در این زمینه ارائه کردند. به علاوه آنان، بر مبنای مطالعه واگز و استرنبرگ^{۳۶} (۱۹۸۵)، اهمیت معلومات ضمنی مدیریتی را برای حسابرسان (شامل معلومات شغلی (لروماً آموخته های دانشگاهی نمی باشد) راجع به نحوه مدیریت بر خود، دیگران و دنبال کردن حرفه خاصی) مورد ارزیابی قرار دادند. آنان دریافتند که معلومات مدیریتی ضمنی (نه معلومات فنی)، بهترین عاملی است که مدیران ارشد حسابرسی را از مدیران رده های پایین تر متمایز می کند.



شواهد مطالعه انجام شده به وسیله نان و لیبی (۱۹۹۷) حاکی از این بود که نگرش تحقیقات مربوط به مهارت حسابرسان، در حال تغییر از توجه صرف به معلومات فنی و اجرایی دقیق وظایف است. (به عنوان مثال، روش های تحلیلی و وظایف ارزیابی کنترل های داخلی از جمله وظایف معمول برای آزمون تاثیر مهارت ها بودند). حسابرسان طیف گسترده‌ای از وظایف را ایفا می کنند که شامل وظایف کاملاً فنی تا وظایف دیگری است که مستلزم مدیریت بر دیگر مردم، بودجه بندی و توجه به اعتبار شهرت خود می باشد.

امیدواری برای یافتن فاکتورهای موفقیت در این وظایف وجود دارد. مطالعه کندی و پیچر (۱۹۹۷) یکی از نمونه های این گونه تحقیقات است که به بررسی این موضوع پرداخت که آیا مدیران حسابرسی و سرپرستان نسبت به توانایی خود برای ارزیابی معلومات فنی زیردستان جدیدشان (از جمله سرپرستان و کارمندان حسابرسی) کاملاً مطمئن هستند. آنان دریافتند که اطمینان مدیران حسابرسی نسبت به معلومات فنی زیر دستان شان در مقایسه با سرپرستان حسابرسی کمتر است ولی توانایی آنان برای تطبیق کاندیدهای جدید کارها که دارای مجموعه مهارت های خاص هستند از سرپرستان بیشتر می باشد.

تحقیقات مربوط به مهارت حسابرسان از آن نظر اهمیت دارد که به درک چگونگی دستیابی به پیشرفت های گذشته و نحوه ارتقای یک حسابرس تازه کار به یک فرد حرفه ای و خبره کمک می کند. بنابراین مطالعات مربوط به چگونگی دستیابی کارآموزان به معلومات و رسیدن به رده های بالاتر از اهمیت ویژه ای برخوردار است. به رغم این اهمیت، در مطالعات حسابرسی توجه اندکی به این موضوع شده است. (برای دیدن استثنائات به مطالعه بافر و واگر (۱۹۹۴) و ارلی^{۲۸} (۲۰۰۱) رجوع کنید). کارهای حسابرسی به صورت تیمی و بر حسب مهارت های صنعتی طبقه بندی می شوند. کماکان پرسش هایی وجود دارند که برای یافتن پاسخ منطقی برای آنها باید تحقیقات بیشتری انجام گیرد. از جمله این که چگونه ترکیب و ساختار تیمی بر توسعه مهارت تاثیر می گذارد؟ چگونه در کارهای گروهی، مهارت حسابرسان دارای مهارت در صنایع مشابه در مقابل حسابرسان دارای مهارت در صنایع متفاوت، قضاوت تیمی را افزایش یا کاهش می دهد؟ تاکنون حقیقات کم شماری به بررسی این موضوع پرداخته اند.

ویژگی های فردی

این حوزه از تحقیقات به بررسی رابطه بین اجرای عملیات حسابرسی و برخی از جنبه های شخصیتی و/یا ویژگی های شناختی افراد در نمونه های بزرگ مورد آزمون می پردازد که به ویژگی های فردی معروف هستند. این حوزه تحقیقاتی در دهه ۱۹۷۰ رواج یافت ولی پس از آن به دلیل فقدان مبانی نظری قوی برای توجیه نتایج بسیار قوی این قبیل تحقیقات، از اقبال آنها کاسته شد. (به تفاسیر ارائه شده توسط لیبی ۱۹۸۱، آشتون ۱۹۸۲ رجوع نمائید). هو و ویموند (۱۹۹۳) مروری جامع بر این تحقیقات ارائه کرده اند.



استفاده از ویژگی های فردی در مطالعات مربوط به جنبه های استخدامی حسابرسان کماکان رایج است. این اطلاعات نوعاً از مطالعات میدانی یا پرسش کاوی استفاده می کنند. مثال هایی از مقالات منتشره در مجله ی حسابرسی: عمل و نظریه عبارت اند از: (۱) مطالعه هارل^{۸۱} و همکارانش (۱۹۸۶) راجع به چگونگی تاثیر قراردادهای سازمانی و حرفه ای بر رضایت شغلی حسابرسان داخلی و تمایل به جابجایی، (۲) مطالعه لاتینر^{۸۱} و همکارانش (۱۹۸۲) راجع به رفتارهای گزارش کمتر ساعات قابل شارژ (شامل تحقیق کیلی و مارگیم^{۸۲} (۱۹۹۰) که به این مطالعه مربوط بوده است)، و (۳) مطالعه میدانی چو (۱۹۸۶) راجع به چگونگی تاثیر ویژگی های فردی مختلف بر تنش های شغلی حسابرسان.

استفاده از ویژگی های فردی در تحقیقات آزمایشی و شبه آزمایشی، نوزایی را در مطالعات دهه ۱۹۹۰ ایجاد کرد. سپس در مطالعه بونر و لوپس (۱۹۹۰) تا اندازه ای با استفاده از معیارهای روان سنجی، توانایی حل مسئله به عنوان یکی از شاخص های وظایف حسابرس آزمون شد. متعاقباً از چنین معیارهایی در تحقیقات بسیاری در حوزه مهارت حسابرسان استفاده شد (تان و لیسی ۱۹۹۷، تان و کاو ۱۹۹۹). یک مطالعه جدیدتر نشان می دهد که عملیات حسابرسان زمانی ارتقا می یابد که بین زمینه مورد کنترل حسابرسان و ساختار موسسه حسابرسی تناسب وجود داشته باشد (حیات و پراویت^{۸۳} ۲۰۰۱).

به نظر می رسد برای افزایش سودمندی تحقیقات در بررسی ها و مطالعات مربوط به ویژگی های فردی، اصول چهارگانه زیر باید مورد توجه قرار گیرد:

۱. مربوط بودن ویژگی های فردی مورد مطالعه به موضوع تحقیق

۲. وجود یک نظریه برای مرتبط کردن ویژگی فردی به وظیفه مورد بررسی

۳. معتبر بودن و قابلیت اعتماد ساختار ویژگی های فردی

۴. سهولت اندازه گیری ویژگی فردی در عمل

برای تشریح این اصول می توان از تحقیق پینسوس^{۸۴} (۱۹۹۰) استفاده کرد. در این تحقیق وی از نمونه های مبتنی بر یک حسابرسی واقعی استفاده کرد که در آن حسابرسان نتوانسته بودند بیش نمایی موجودی ها به وسیله مدیریت را کشف کنند، در حالی که شواهدی برای کشف تقلب نیز وجود داشته است. حسابرسان مشارکت کننده در این تحقیق ملزم بودند نسبت به ارائه منصفانه حساب موجودی اظهار نظر نمایند. پینسوس (۱۹۹۰) سه ویژگی فردی را اندازه گیری کرد: (۱) وابستگی میدانی - استقلال میدانی، که اشاره به دامنه ای دارد که یک فرد می تواند نکات و موضوعات کلیدی در یک زمینه پیچیده و به طور بالقوه گمراه کننده را تشخیص دهد؛ (۲) وسعت طبقه بندی، که به دامنه ای اشاره دارد که هر فرد، اطلاعات در دسترس را در آن محدوده (کوچک یا گسترده) طبقه بندی می کند؛ (۳) و میزان تحمل یا عدم تحمل ابهام که



بیانگر دامنه ای است که با وجود ابهام یک فرد کماکان احساس راحتی می کند (ابهام را تحمل می کند). وی دریافت، افرادی که دارای استقلال میدانی بیشتری هستند (به عبارت دیگر قادرند که نکات کلیدی موضوعات پیچیده و گمراه کننده را درک کنند) و کسانی که نسبت به ابهام متعصب و بی گذشت هستند (به عبارت دیگر از موضوعات مبهم احساس ناراحتی می کنند) بیشتر مایلند نشان دهند که حساب موجودی منصفانه ارائه نشده است.

مطالعه پینسوس (۱۹۹۰)، اصل اول را برآورده ساخت، چون اهمیت کشف تقلب و شواهد مربوط به مشکلات حسابرسان وظیفه شناس، حاکی از آن است که باید نسبت به شواهدی که بیان می دارند، حسابرسان دارای ویژگی های خاص قادرند بهتر تقلب را کشف کنند، توجه بیش تری شود.

تحقیق پینسوس (۱۹۹۰) از برخی جهات اصل دوم را نیز برآورده می سازد. زیرا به نظر می رسد که در آن مبانی مناسبی برای رابطه مورد انتظار بین وابستگی یا عدم وابستگی میدانی و کشف تقلب وجود دارد ولی در مقایسه با تاثیر مورد انتظار دامنه طبقه بندی یا تحمل ابهام، صراحت کمتری دارد.

تحقیق پینسوس (۱۹۹۰)، اصل سوم را نیز برآورده می سازد، به گونه ای که ساختار ویژگی های فردی مورد استفاده در نوشتارهای روانشناسی نیز به خوبی تشریح شده و از اعتبار مناسبی برخوردار می باشد.

از منظر اصل چهارم، به نظر می رسد که شرکت های حسابرسی می توانند از معیارهایی مانند معیار رای مورد استفاده در تحقیق پینسوس (۱۹۹۰) برای اندازه گیری این ساختارها استفاده کنند. ولی به نظر نمی رسد که در حال حاضر آنان قصد انجام چنین کاری را داشته باشند. از نقطه نظر کارایی و اثربخشی، اتکا بر معیارهایی نظیر توانایی حل مشکل، که در حال حاضر اطلاعاتی در مورد آنها وجود دارد، و در طول دوره های ارزیابی عملکرد و مواردی که به وابستگی میدانی شباهت دارد مورد ارزیابی قرار گرفته اند، سودمندی بیشتری دارد.

محدودیت های شناختی

در زمان آغاز تحقیقات مربوط به قضاوت و تصمیم گیری در حسابرسی در اوایل دهه ۱۹۷۰، تمرکز غالب بر کاربرد مدل لنز^{۸۵} و مدل هنجارگذار^{۸۶} (از جمله نظریه بیز یا نظریه مطلوبیت) به عنوان معیاری برای درک فرآیند اطلاعاتی حسابرسان بود. مرور گسترده ای از این گونه تحقیقات توسط لیبی (۱۹۸۱) و آشتون (۱۹۸۲) صورت پذیرفت. در دهه ۱۹۸۰ و اوایل دهه ۱۹۹۰، علاقه بیشتری به این موضوع وجود داشت که آیا حسابرسان از نظر شناختی دارای محدودیت و مستعد سوگیری تشریح شده در نوشتارهای روانشناسی



هستند. این زمینه تحقیقاتی با کار **تورسکی و کانمن**^{۴۷} (۱۹۷۴) برجسته تر شد (تکیه گاه یابی و تعدیل، نمایندگی، نرخ پایه مسامحه، و غفلت). پس از بیش از یک دهه تحقیق در این زمینه، نتیجه گیری کلی آن است که حسابرسی که از روش های ابتکاری استفاده می کنند و مستعد سوگیری هستند، در مقایسه با دانشجویان سوگیری کمتری را نشان می دهند. (رجوع کنید به کارهای مروری **اسمیت و کیدا**، ۱۹۹۱؛ **سولومان و شیلدز** ۱۹۹۵). به ویژه، **اسمیت و کیدا** (۱۹۹۱) مرور جامعی از تحقیقات مربوط به قضاوت حسابرسی در ارتباط با ابتکار و سوگیری حسابرسان ارائه کردند که شامل **تکیه گاه یابی**^{۴۸} مربوط، درجه بندی^{۴۹}، **نرخ پایه تسامح**^{۵۰}، نمایندگی، حساسیت نسبت به حجم نمونه، و تعصب در تایید و اعتبار منابع می شود.

موضوع دیگری که در دهه ۱۹۸۰ تا اواسط دهه ۱۹۹۰ مورد علاقه محققین قرار گرفت، در ارتباط با تفاسیر عددی حسابرسان در مورد عبارات احتمالی بود. (برای مثال تفسیر واژه ممکن در مقابل محتمل). این موضوع در مقالات منتشره در **مجله ی حسابرسی: عمل و نظریه** هم بارها مشاهده شد. این موج از تحقیقات، به وسیله ابزارهای کاربردی موسسات حسابرسی و استانداردهای حرفه ای که از چنین عبارات احتمالی استفاده می کردند نیز انگیزه شد.

برای مثال، **بیانیه ی استانداردهای حسابداری مالی شماره ۵** (هیأت استانداردهای حسابداری مالی ۱۹۷۵) در مورد حسابداری رویدادهای احتمالی، برای حالت های مختلف احتمال، بسته به این که زیان های احتمالی بعید، منطقاً ممکن، یا محتمل هستند افشاهای جداگانه و متفاوتی را الزامی کرد. مطالعه **شولتز و ریگر**^{۵۱} (۱۹۸۱) شواهد جدیدی در مورد تفاسیر حسابرسان از این عبارات احتمالی ارائه کردند. آنان دریافتند که به زیان های احتمالی با اهمیتی که به نظر بعید می رسد حسابرسان احتمال بالای متناسبی را (بالاتر از ۴۰ درصد احتمال وقوع) تخصیص می دهند. **جیامیلو و ویلنر** (۱۹۸۵) مطالعه **شولتز و ریگر** (۱۹۸۱) را بسط دادند و رسیدگی منظمی را از چگونگی تخصیص احتمال به عبارات احتمالی توسط هر کدام از حسابرسان، و انطباق داشتن یا نداشتن نحوه افشای توصیه شده توسط حسابرسان با احتمال تخصیصی خود ارائه کردند. آنان دریافتند که بین نحوه افشای توصیه شده حسابرسان و احتمال تخصیص یافته به موضوع، عدم انطباق قابل توجه ای وجود دارد.

به عنوان یک مثال دیگر، **بیانیه ی استانداردهای حسابرسی شماره ۴۷** (انجمن حسابداران رسمی آمریکا ۱۹۸۳) اعلام نموده که ریسک حسابرسی می تواند به صورت کمی یا کیفی ارزیابی شود. این استاندارد فرض می کند که این عبارات هم ارز هستند. **ویمرز**^{۵۲} و همکارانش (۱۹۹۳)، بر خلاف این فرض، تفاوت های سیستماتیکی را در ارزیابی ریسک کنترل بر مبنای محاسبات عددی در مقایسه با عبارات کلامی مشاهده کردند.

سرنجام، گروه دیگری از مطالعات نحوه تفاسیر عبارات احتمالی توسط حسابرسان را به طور کلی آزمودند و دریافتند که بسیاری از عبارات احتمالی مورد استفاده در استانداردها، تفاسیر احتمالی عددی مشابه ای را فرض کرده اند، ولی هم در میان حسابرسان هم در بین حسابرسان و غیر حسابرسان با واریانس نسبتاً بالایی مورد تفسیر قرار می گیرند (ریمرز، ۱۹۹۲، آمر^{۳۲} و همکارانش، ۱۹۹۴ و ۱۹۹۵).

در اواخر دهه ۱۹۸۰ تا اواسط دهه ۱۹۹۰، فعالیت های تحقیقاتی مهمی به آزمون توصیف کنندگی مدل تطبیق ها و باورهای^{۳۳} هوگارت و اینهورن^{۳۴} (۱۹۹۲) پرداختند. این مدل فرض می کند که مردم عقاید و باورهای خود را با استفاده از تکیه گاه یابی ترتیبی^{۳۵} (مداوم) فرآیندی تعدیلی^{۳۶} به هنگام می کنند. یک پیش بینی کلیدی آن است که اثرات بعدی برای شواهد ترکیبی و پیچیده رخ می دهد.

مطالعه آشتون و آشتون (۱۹۸۸) اولین پژوهشی است که نشان می دهد رفتار حسابرسان درباره اثرات بعدی، منطبق بر پیش بینی فوق است. این یافته ای است که، به وسیله مطالعات اخیر نیز تأیید شده است (توبس و همکاران، ۱۹۹۰، آسیر^{۳۷}، ۱۹۹۲). محققان دیگر به ارزیابی این موضوع پرداختند که آیا اثرات موخر به وسیله عواملی از قبیل تجرب (کرول^{۳۸} و همکاران ۱۹۹۳)، مرحله بررسی کلی حسابرسی (میسیر و توبس ۱۹۹۴) و پاسخگویی (گندی ۱۹۹۳) تعدیل می شود.

اثر رقیق شدگی^{۳۹}، یکی دیگر از سوگیری های شناختی است که در دهه ۱۹۹۰ مورد توجه محققین قرار گرفت. اثر رقیق شدگی وقتی است که قضاوت های مبتنی بر اطلاعات قابل تشخیص و غیر قابل تشخیص، در مقایسه با قضاوت هایی که صرفاً بر اطلاعات قابل تشخیص مبتنی هستند، از افراط کمتری برخوردار باشد. (نیزبت و همکاران، ۱۹۸۱) به طور کلی، قضاوت ها باید صرفاً تحت تاثیر شواهد تشخیصی قرار گیرند و از شواهد غیر تشخیصی تاثیر نپذیرند. هاکنبرگ^{۴۰} (۱۹۹۲) اولین شواهد را در مورد زمینه مساعد حسابرسان برای سوگیری ارائه کرد. مطالعه وی حداقل زمینه سه حوزه وسیع مطالعاتی دیگر را پایه ریزی کرد. گلور (۱۹۹۷) دریافت که فشارهای زمانی باعث کاهش اثر رقیق شدگی می شوند ولی آن را حذف نمی کنند، در حالی که پاسخگویی هیچ گونه تاثیری بر اثر رقیق شدگی ندارد. قبلاً مشاهده شده بود که فشارهای زمانی بر کیفیت عملیات حسابرسی تاثیر معکوسی دارد (مک دانیل ۱۹۹۰). نتایج تحقیق گلور (۱۹۹۷) از آن جهت جالب بود که نشان داد اثرات زیانبار دو ویژگی نهادی (که جداگانه مشاهده شده بود) - شیوع شواهد غیر تشخیصی و فشارهای زمانی یکدیگر را در تعامل با هم، تعدیل می کنند.

در مطالعه مرتبط دیگری که هوفمن و پیتون^{۴۱} (۱۹۹۷) راجع به اثر رقیق شدگی انجام دادند نتایج تحقیق گلور (۱۹۹۷) را در مورد عدم تاثیر پاسخگویی بر اثر رقیق شدگی تکرار کردند و علاوه بر آن، نشان دادند که پاسخگویی منجر به ارزیابی محافظه کارانه تری نسبت به ریسک می شود. شلتون (۱۹۹۹) نشان داد که مدیران و شرکای حسابرسی در مقایسه با سرپرستان حسابرسی مورد آزمون در تحقیقات قبلی،



آسیب پذیری کمتری در مقابل اثر رقیق شدگی دارند و اشاره کردند که حساب‌رسان با تجربه تر می‌توانند این انحراف را در مرحله بررسی کلی عملیات حسابرسی تعدیل نمایند.

به کارگیری رهنمودهای زیر توسط محققان می‌تواند در بررسی برخی از جنبه‌های محدودیت‌های

مفید واقع گردد:

- اثبات نقص یک قضاوت سودمند خواهد بود ولی مشکل آن است که تحقیق از دیدگاه حسابرسی انگیزه شده است. برای مثال، مطالعه **هاکنبرگ (۱۹۹۲)** اولین نمونه اثبات وجود اثر رقیق شدگی است که از یک زمینه قوی حسابرسی نیز برخوردار است: حساب‌رسان در هنگام ارزیابی ریسک تقلب معمولاً هم با شواهد تشخیصی هم با شواهد غیر تشخیصی مواجه‌اند، بنابراین جالب است بدانیم آیا قضاوت آنان به عنوان یک نتیجه نهایی، رقیق (ضعیف) شده است.

- مطالعات بیشتر می‌تواند با تعیین راه‌های بر طرف نمودن این نقص یا تعیین شرایطی که منجر به کاهش نقش قضاوت می‌شود به پیشرفت این زمینه تحقیقاتی کمک کند.

- محققان شواهدی ارائه کرده‌اند که نشان می‌دهند چرا نقص رخ می‌دهد. همان‌گونه که در بخش‌های بعدی راجع به پشتیبان‌های تصمیم‌گیری بحث خواهد شد، محققان وقتی مبانی قوی تری برای ارائه راهکارهای اصلاح و بهبود نواقص در اختیار دارند که بدانند چرا این نقص در مرحله اول رخ می‌دهد. برای مثال، نتایج تحقیق **سلتون (۱۹۹۹)** در مورد تاثیر و نقش تجربه از آن جهت اهمیت دارد که توضیحات مناسبی را برای وقوع ضعف فراهم می‌کند. یکی از احتمالات آن است که شرکاء و مدیران حسابرسی از لحاظ فنی معلومات بیشتری دارند و بنابراین بهتر می‌توانند بین شواهد تشخیصی و غیر تشخیصی تمایز قائل شوند. این توضیح در واقع به یک نوع اثر ترتیبی اشاره می‌کند. به علاوه با یافته‌های **گلور (۱۹۹۷)** مبنی بر این که فشار زمانی باعث کاهش اثر رقیق شدگی می‌شود نیز مطابقت دارد (زیرا به نظر می‌رسد فشار زمانی، منجر به توجه بیشتر به شواهد مربوط می‌شود). هر کدام از این توجیهات، راهکارهای مختلفی از جمله آموزش حساب‌رسان درباره تشخیص شواهد تشخیصی از غیر تشخیصی در یک وظیفه مشخص و آموزش حساب‌رسان درباره راهبردهای پردازش شواهد را پیش روی مؤسسات حسابرسی قرار می‌دهد.

پشتیبان‌های تصمیم‌گیری^{۱۲}

در صورتی که برخی از اعضای گروه حسابرسی فاقد مهارت کافی برای اجرای عملیات حسابرسی باشند یا احتمال نقص و کاستی از عملکرد و شناخت آنان بسرود، آن‌گاه می‌توان از طریق آموزش یا همراهی حساب‌رسان مجرب تر به بهبود اجرای عملیات کمک کرد. به هر حال، استفاده از پشتیبان‌های تصمیم‌گیری از راهکارهای کم هزینه تر است که به عنوان سازوکاری بیرونی برای غلبه بر برخی نواقص در ویژگی‌ها یا

عملیات حسابرسان در نظر گرفته می شود. استفاده از پشتیبان های تصمیم در فرآیندهای حسابرسی معمول است. برخی از سازوکارهای پشتیبان تصمیم گیری مانند فهرست های بازبینی، برنامه های حسابرسی، و سایر جنبه های نرم افزاری حسابرسی به طور نسبی ساده هستند. برخی دیگر به استانداردهای حرفه ای بستگی دارند، از جمله مدل ریسک حسابرسی (بیانیه ی استانداردهای حسابرسی شماره ۴۷ انجمن حسابداران رسمی آمریکا ۱۹۸۳) و ابزارهای برآورد حجم نمونه (انجمن حسابداران رسمی آمریکا ۱۹۹۵) و بقیه نیز از پیچیدگی بیشتری برخوردارند که شامل به کارگیری مدل های رایانه ای برای شبیه سازی قضاوت کارشناسانه می باشد. (میسیر ۱۹۹۵).

شاید ساده ترین نوع پشتیبان تصمیم آن باشد که قضاوت فردی را تغییر ندهد ولی به جای آن اجازه دهد که حسابرسان بدون تماس حضوری با یکدیگر تعامل کنند. بامبر^۲ و همکارانش (۱۹۹۶) نشان دادند که چنین سیستم های پشتیبانی تصمیمی می توانند برای تسهیل تصمیم گیری های گروهی در حسابرسی استفاده شوند و باعث می شوند که منابع موسسات حسابرسی برای یک صاحبکار خاص جمع شوند و به تصمیم های گروهی قابل قبول تر و تجزیه و تحلیل های کامل تری بینجامند.

یکی دیگر از رویکردهای مربوط به پشتیبانی های تصمیم، توسعه این گونه سازوکارها به گونه ای است که ضعف های خاص قضاوت انسان را هدف قرار دهد. (بانر و همکاران، ۱۹۹۶). این امر باید با دقت بسیار صورت پذیرد، زیرا برخی از وظایف وجود دارد که انسان بهتر از ماشین می تواند انجام می دهد، در صورت عدم توجه به این امر، به کارگیری پشتیبان تصمیم در این قبیل امور به کاهش دقت قضاوت منجر خواهد شد. برای مثال نتایج اغلب تحقیقات روانشناسی حاکی از آن است که انسان ها در انتخاب نشانه ها و اندازه گیری آنها به طور نسبی توانا هستند. پینسوس (۱۹۸۹) نشان داد که برخی اوقات حسابرسان به فهرست های بازبینی چندان توجه نمی کنند. زیرا عواملی را در نظر دارند که در فهرست های بازبینی لحاظ نشده است. به هر حال وظایف دیگری از جمله انبوه کارهای ماشینی و غیر فکری نیز وجود دارد که استفاده از ابزارهای پشتیبانی تصمیم می تواند به ایفای بهتر آنها کمک کند. بنابراین ترکیب این قبیل فعالیت ها نقش پشتیبان های تصمیم گیری را در قضاوت انسانی مختل می نمایند. (اینهورن^۳ ۱۹۷۲، لیبی و لیبی ۱۹۸۹، سیمنت^۴ و تروتمن ۱۹۸۹)

یکی از چالش های مطرح در مورد اثربخشی سازوکارهای پشتیبان تصمیم، واداشتن تصمیم گیران به اتکای عملی بر این گونه حمایت ها در مواقعی است که چنین کاری منجر به بهبود تصمیم ها خواهد شد. بر مبنای شواهد موجود، هیأت های منصفه (داوری) معمولاً، در مورد قصور حسابرسانی که توصیه های پشتیبان های تصمیم گیری با کیفیت را رد کرده باشند، مسئولیت بیشتری قائل می شوند تا حسابرسانی که



بدون استفاده از پشتیبان های تصمیم گیری، تصمیم های مشابه ای را اتخاذ کرده اند (لاو و همکاران، ۲۰۰۲).

اینینگ^{۱۶} و همکارانش (۱۹۹۷) و وایت کاتن (۱۹۹۶) شواهدی ارائه کردند که نشان می دهند عامل کلیدی و تعیین کننده در مورد این که یک پشتیبان تصمیمگیری واقعاً مورد استفاده قرار گرفته است یا خیر، توازن اطمینان بین قضاوت فردی حسابرس بدون استفاده از پشتیبان تصمیم در مقایسه با قضاوت به کمک پشتیبان تصمیم است. برای مثال، اینینگ و همکارانش (۱۹۹۷) نشان دادند که سازوکارهای پشتیبانی که محاوره ای سودمند و تعاملی را فراهم می کند (ارزیابی و توجیه اجزای قضاوت فردی) در مقایسه با سازوکارهایی که صرفاً به ارائه توصیه و پیشنهاد می پردازند، بیشتر مورد اتکا قرار می گیرند. وایت کاتن^{۱۷} (۱۹۹۶) شواهدی ارائه کرد مبنی بر این که حسابرسانی که از موقعیت مطمئن تری برخوردارند کم تر به پشتیبان تصمیم گیری اتکا می کنند. بازخوردهای مشاهده شده مبنی بر عدم دقت قضاوت های فاقد پشتیبانی، یکی از راه های کاهش اطمینان بیش از حد به خود و در نتیجه افزایش اطمینان نسبت به پشتیبان ها است. (نلسون و همکاران، ۲۰۰۳). با این وجود، اتکا به پشتیبان های تصمیم گیری درست و با کیفیت بالا، همواره نیز مناسب نمی باشد. گلور و همکاران (۱۹۹۷) شرح دادند که اتکا به پشتیبان های تصمیم می تواند باعث تاخیر و مانع کسب معلومات توسط حسابرسان مبتدی گردد.

چالش دیگری که در مورد قضاوت انسانی و پشتیبان های تصمیم وجود دارد در ارتباط با سوگیری های دروندادی^{۱۸} است که به منظور دستیابی به نتایج از پیش تعیین شده طراحی می شود. برای مثال، پیگیری مطالعه کاجلمیر و میسییر (۱۹۹۰) و میسییر و همکارانش (۲۰۰۱) حاکی از آن است که حسابرسان با رجوع به عقب سعی می کنند دروندادهای ضروری را برای توجیه حجم نمونه مطلوب براساس بیانه های انجمن حسابداران رسمی آمریکا و توصیه های پشتیبان های تصمیم فراهم کنند. این تحقیقات، آشکار کرد که اثربخشی پشتیبان های تصمیم بستگی به انگیزش های حسابرسان دارد (آشتون، ۱۹۹۰). حسابرسانی که به جای اثربخشی، بیشتر بر کارایی تمرکز می کنند، ممکن است نمونه های کوچک تر را ترجیح دهند.

کامل ترین شکل طیف پشتیبان های تصمیم، سیستم های خبره هستند که می توانند همچون حسابرسان خبره به شبیه سازی قضاوت بپردازند. میسییر و هنسن (۱۹۸۷)، حالت هنری چنین سیستم هایی را در سال ۱۹۸۷ تشریح کردند و میسییر (۱۹۹۵) این مطالعه را مجدداً به هنگام نمود. میسییر و هنسن (۱۹۸۷) توصیف دقت سیستم های دستیابی به معلومات و محک زنی^{۱۹} را به عنوان چالش های توسعه و کاربرد سیستم های خبره تشریح کردند و امروزه نیز به نظر می رسد این چالش ها کماکان وجود دارند.



به نظر می‌رسد یکی از راهکارهای تحقیقات آینده، نشان دادن روشی است که سیستم‌های پشتیبان تصمیم‌گیری می‌توانند به بهبود استقلال حسابرسان کمک کنند و بر حوزه‌هایی تمرکز نمایند که شرکت‌های بزرگ و خبره بیشتر در معرض آسیب و قضاوت‌های اشتباه قرار دارند. برای مثال، یکی از جنبه‌های نامطلوب فروپاشی انرون، آن بود که حسابرسان محلی موسسه‌ی آر تور اندرسون، توجه به استانداردهای حرفه‌ای را فراموش کرده بودند یا این که آن استانداردها را به صورت غلطی توصیف و طراحی کرده بودند. (برایان لاو ۲۰۰۲)

تحقیقات بیشتر می‌تواند نشان دهد که چگونه تعامل بین انگیزش‌های حسابرسان، قوانین و مقررات و تصمیم‌های تعدیل‌کننده تحت تاثیر پشتیبان‌های تصمیم‌قرار می‌گیرند. سازوکارهای آن به شکل مقررات حرفه‌ای لازم الاجر شده است یا موسسات حسابرسی به طور داوطلبانه آنها را به کار می‌بندند. از سوی دیگر بررسی میزان استفاده از سیستم‌های پشتیبان تصمیم‌گیری در گذشته و حال به منظور بهبود کارایی و اثربخشی عملیات حسابرسی موضوعی جالب و قابل توجه‌ای در تحقیقات است. گسترش استفاده از این گونه سیستم‌ها در فعالیت‌ها و کارهای حسابرسی، ممکن است کارایی را بهبود بخشد ولی از طرف دیگر نیز ممکن است به اثر بخشی فرآیند حسابرسی آسیب برساند. به هر حال به نظر می‌رسد استفاده از رویکردها و سازوکارهای پشتیبانی تصمیم برای بهبود اثر بخشی فرآیند حسابرسی در شرایط گزارشگری پس از تصویب قانون ساربینز آکسلی در حال افزایش باشد.

تحقیقات فردنگر: ویژگی‌های حسابرس - نتیجه‌گیری

تحقیقات مربوط به ویژگی‌های حسابرسان می‌توانند به بهبود عملیات حسابرسی کمک کنند یا مانعی بر سر راه آنها شوند. با این وجود آنچه در حال حاضر مشهود است افزایش دقت و موشکافی در کیفیت کارهای حسابرسی در سال‌های اخیر است که به این گونه تحقیقات فوریت و ضرورت بیشتری بخشیده است.

نکته‌ای که در تحقیقات مربوط به ویژگی‌های حسابرس از قلم افتاده آن است که مطالعات اندکی به طور مستقیم به آزمون چگونگی تاثیر عواطف و احساسات حسابرسان بر اجرای عملیات حسابرسی پرداخته‌اند. کار حسابرسان تحت فشارها و محدودیت‌های زمانی و بودجه‌ای مهمی قرار دارد، این محدودیت‌ها در حسابرسی پایان سال مالی بیشتر مشهود است و به نظر می‌رسد که حالت‌های عاطفی و احساسی آنان در این مدت بیشتر تحت تاثیر این محدودیت‌ها قرار می‌گیرد. به هر حال معلومات ما درباره اثرات عواطف در فرآیند حسابرسی و چگونگی تعامل آن با شناخت و ویژگی‌های فردی حسابرسی در تاثیرگذاری بر عملیات حسابرسان بسیار اندک است. و این زمینه تحقیقاتی می‌تواند به عنوان یکی از



جنبه های تحقیقات بین رشته ای مورد توجه خاص قرار گیرد.

بخش سوم

تحقیقات تعامل نگر: تعاملات میان فردی

بسیاری از مقالات منتشره در مجله ی حسابرسی: عمل و نظریه و مجلات دیگر بر قضاوت و تصمیم های حسابرسان تمرکز یافته است. به هر حال اغلب این مطالعات به بررسی تعامل حسابرسان با سه گروه پرداخته اند:

- ۱) تعامل بین حسابرسان یک موسسه و دیگر حسابرسان
 - ۲) تعامل بین حسابرسان و صاحبکارانشان
 - ۳) تعامل بین حسابرسان و سایر مشارکت کنندگان در فرآیند گزارشگری مالی.
- در ادامه به مرور مقالات منتشره مربوط به این حوزه تحقیقاتی می پردازیم.

تعامل بین حسابرسان یک موسسه شرکت و دیگر حسابرسان

حسابرسان هر موسسه حسابرسی معمولاً با همتایان و همکاران خود، حسابرسان ارشدتر (حسابرسانی که وظیفه بازنگری و مرور کارهای دیگر حسابرسان را بر عهده دارند) یا زیردستان (حسابرسان مسئول تهیه کار برگ ها) تعامل دارند. این گونه تعاملات به رغم آن که می تواند به بهبود فرآیند حسابرسی و افزایش کیفیت کار منجر شود، اما ممکن است زیان هایی نیز در برداشته باشد. برای مثال تحقیق بدارد و همکارانش (۱۹۹۸) نشان می دهد که گروه های کاری معمولاً از به اشتراک گذاری معلومات خود در زمینه روش های تحلیلی سود می برند، ولی همچنین شواهدی را نیز ارائه می کند که نشان می دهند وقتی پویایی گروهی " موجب دلسردی عقاید و اطلاعات کلی هر یک از اعضاء می شود نتایج زیانباری در فرآیند حسابرسی بر جای خواهد نهاد.

یکی از معمول ترین موارد تعامل درون موسسه ای، مرحله مرور کلی عملیات حسابرسی است که یکی از سازوکارهای مهم کنترل کیفیت در موسسات حسابرسی نیز محسوب می شود. این مرحله معمولاً شامل مرور کل کارهای انجام شده حسابرسان مبتدی تر توسط حسابرسان با تجربه تر است که با هدف کنترل کیفیت کارهای انجام شده و ارائه رهنمودهای لازم به حسابرسان مبتدی صورت می پذیرد. تحقیقات اخیر بر تفاوت های قضاوت فردی و گروهی و همچنین تاثیر ساختارهای گروهی مختلف تمرکز دارند (برای مرور این موضوع به تحقیق سالومان ۱۹۸۷، و برای مشاهده تحقیقات جدیدتر به کارهای تروتمن ۱۹۸۵ و تروتمن و یتون ۱۹۸۵ رجوع کنید). فراگیری مسائل مربوط به این گونه تعاملات، خوانندگان را قادر می سازد که به

طور مستقیم مسائل مربوط به حسابرسی را درک کنند. برای مثال، خوانندگان مقالات منتشره توجه نسبتاً بیشتری به شواهد متناقض با نتیجه گیری های نویسندگان مقالات خواهند کرد (برای مثال لیبی و تروتمن، ۱۹۹۳) و مدیران حسابرسی هم اشتباهات مفهومی نسبتاً بیشتر و اشتباهات مکانیکی کم تری را در مقایسه با سرپرستان حسابرسی کشف می کنند (رامسی ۱۹۹۴). ریچ و همکارانش (۱۹۹۷) این مطالعات را مرور کرده اند.

تحقیقات حسابرسی راجع به پاسخگویی، تقریباً از فرآیند مرور تحقیقات حسابرسی تفکیک شده است. در اوایل دهه ۱۹۹۰، مشخص شد که جریان منافع ناشی از مرحله مرور کلی عملیات حسابرسی لزوماً ناشی از فرد مرورگر نمی باشد، بلکه مسئولیت پاسخگویی تهیه کنندگان در مقابل مرورگران نیز در این امر موثر است (تتلاک ۱۹۸۳) و دورنمای مرحله مرور کلی عملیات حسابرسی کافی است که توجه و دقت بیشتری را در تهیه کنندگان کاربرگ های حسابرسی ایجاد نماید. دو مقاله منتشر شده در **مجله ی حسابرسی: عمل و نظر**، اولین شواهد را درباره این موضوع ارائه می کنند.

جانسون و کاپلان (۱۹۹۱) نشان دادند که حسابرسی که نسبت به یک بازنگر با دیدگاه های ناشناخته پاسخگو هستند، همراهی و بینش بهتری را بروز می دهند. **لورد** (۱۹۹۲) نشان داد که حسابرسی که نسبت به یک شریک حسابرسی با دیدگاه های ناشناخته پاسخگو هستند، محافظه کاری بیشتری دارند و تمایل بیشتری به ارائه گزارش مشروط دارند و کمتر مایل به طرفداری و حمایت از یک وضعیت حسابداری جسورانه هستند. **میسیر و گوپلیام** (۱۹۹۲) به مطالعه و مرور نوشتارهای روانشناختی و مطالعات حسابداری مربوط به این موضوع پرداخته و فرضیات قابل آزمون را طرح ریزی نموده اند. این مطالعات بعداً مکمل مطالعاتی شده اند که اثرات مشابهی را بر روی دانشجویان کارشناسی ارشد مدیریت اجرایی (کندی ۱۹۹۳) و حسابرسان (تان ۱۹۹۵) تشریح می کرد.

تحقیقات مربوط به اثرات پاسخگویی متأثر از ماهیت تعاملی رابطه بین بازنگری کننده در عملیات حسابرسی و تهیه کنندگان آن را می توان بر این مبنا طبقه بندی نمود که تحقیق در ارتباط با کدام یک از چهار سوال تحقیق زیر بوده است.

اولین سوال تحقیق این است که "حسابرس به چه کسی پاسخگوست؟" در این باره، **پیچر** (۱۹۹۶) نشان داد که ترجیحات بازنگری کنندگان اهمیت دارد. **ویلکز** (۲۰۰۳) نشان داد که ترجیحات بازنگری کنندگان، حافظه تهیه کنندگان را برای جمع آوری شواهد منحرف می کند و به این ترتیب گامی در راستای تکمیل مطالعه **پیچر** برداشت. این مطالعات از آن جهت اهمیت دارند که تاثیرات معکوس و ناخواسته مرحله مرور کلی عملیات حسابرسی را آشکار می کنند. همچنین به طور کلی حسابرسان در قبال بازنگری کنندگان یا ذی نفعان چند گانه با ترجیحات مختلف و حتی متناقض پاسخگو هستند، عارضه ای که معمول و متعارف



شده و در مطالعه گیبن و نیوتن^{۱۳} (۱۹۹۴) نیز به آن اشاره شد. جنسن (۲۰۰۴) نشان داد که معمولاً حساب‌رسان در شرایط پاسخگویی ناسازگار، تمایل دارند که با دقت و مشورت با دیگران، تصمیم‌های متعادل تری اتخاذ نمایند.

دومین مجموعه از مطالعات، به سوال بررسی ماهیت سازوکارهای پاسخگویی - استنتاج می پردازد. دستکاری‌های آزمایشی در تحقیقات مزبور بر حسب این که برای حساب‌رسان در موارد زیر چه پیش فرضی در نظر گرفته شده است، متفاوت می باشند:

۱. بدون هیچ گونه آگاهی از مرحله مرور کلی، توجیهات تصمیم‌های خود را مستند نمایند (آشتون

۱۹۹۰)

۲. بدون الزام مشخص به مستند سازی توجیهات تصمیمگیری به آنان اطلاع داده شد که پاسخ آنان

توسط شرکای موسسه حسابرسی بازنگری خواهد شد. (تان و گاو، ۱۹۹۹)

۳. ضمن الزام به مستند سازی به آنان اعلام شد که پاسخ‌هایشان توسط شرکای واقعی موسسه

حسابرسی بازنگری می گردد (گلور ۱۹۹۷)

۴. توجیهات خود را مستند سازند و از بازنگری آن توسط شرکای موسسه حسابرسی آگاه باشند و قصد

داشته باشند که یک جلسه کوچک گروهی برای توجیه تصمیم‌ها تشکیل دهند. (جنسن و کاپلان ۱۹۹۱)

تمام این سازوکارها می تواند به عنوان عوامل موثر بر افزایش پاسخگویی مطرح شود اما هر ساز و کار

(توجیهات نوشته شده و خصوصی و توجیهات شفاهی و نیمه عمومی در مقابل آگاهی از مرحله مرور کلی)

می تواند به طور بالقوه، تاثیرات متفاوتی را در تفکیک و ترکیب آنها با یکدیگر داشته باشد. در یکی از

مطالعات اخیر، برازل^{۱۴} و همکارانش (۲۰۰۴) نشان دادند که اثرات پاسخگویی استنتاج مرحله بازنگری مورد

انتظار، صرفاً زمانی وجود دارد که پیش بینی شود مرحله بررسی کلی به صورت رو در رو صورت می گیرد. اما

وقتی پیش بینی شود این مرحله با رایانه انجام می شود، چنین تاثیری نخواهد داشت.

سومین جریان تحقیقات، به سوال از ماهیت توجیهات مستند شده توسط تهیه کنندگان براساس

پیش بینی آنها از انجام مرحله بررسی کلی توجه دارد. در حال حاضر می دانیم که تهیه کنندگان، کیفیت

توجیهات خود را زمانی افزایش می دهند که نسبت به یک بازنگری کننده با ترجیحات و سلیق ناشناخته

پاسخگو باشند (کونس و همکاران، ۱۹۹۵) و حساب‌رسان نیز احساس می کنند که نتایج مستند شده زمانی

توجیه پذیر است که تهیه کنندگان در زمان مستندسازی با سایر همکاران و هم‌تایان درون موسسه مشورت

کرده باشند. (کندی و همکاران ۱۹۹۷). به علاوه حساب‌رسان بر حسب این که ملزم به پاسخگویی به بازنگری

کننده‌ای با ترجیحات شناخته شده یا ناشناخته باشند از اشکال متفاوت توجیه استفاده می کنند. (شانکار و

تان مقاله در حال انتشار). کاربرد های حسابرسی به عنوان شواهدی برای استفاده در دعاوی حقوقی



نگهداری می شوند و بنابراین، درک عوامل تعیین کننده توجیحات کاربرگ ها به اندازه قابلیت توجیه و روایی آنها از اهمیت بسیار زیادی برخوردار است.

سرانجام و چهارم این که برخی از مطالعات به سوال شرایط و محدوده هایی توجه دارند که پاسخگویی در آن حدود انجام می پذیرد. پاسخگویی چاره ای برای تمامی انحرافات و کاستی های اجرای عملیات حسابرسی نیست و بدین جهت تشخیص مناسب شرایط و محدودیت هایی که در مورد آن وجود دارد و تحت آن شرایط پاسخگویی صورت می پذیرد (یا نمی پذیرد) اهمیت ویژه ای دارد.

کندی (۱۹۹۳، ۱۹۹۵) شرایطی را شناسایی کرد که تحت آن انحرافات در قضاوت می توانست با افزایش پاسخگویی کاهش یابد. دیگران به بررسی این موضوع پرداختند که چگونه بهبود عملیات حسابرسی از طریق افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی می تواند به وسیله مهارت های حسابرس (از قبیل معلومات تکنیکی، توانایی حل مسئله) و همچنین تقاضاهای کاری (تان و کانو ۱۹۹۹) محدود شود. این موضوع تحقیق از طرفی بیانگر یک موضوع مشترک بین نوشتارهای پاسخگویی و مهارت نیز می باشد.

یکی از نوشتارهای مهم در ارتباط با این موضوع، تعامل راهبردی بین بازنگری کنندگان و بازنگری شوندگان را آزموده است. اگرچه مرحله بررسی کلی حسابرسی در وهله اول یک سازوکار کنترل کیفیت تلقی می شود، ولی از طرف دیگر، متضمن یک جزء ارزیابی عملکرد در شکل ارزیابی بازنگری کنندگان از کیفیت کار تهیه کنندگان کاربرگ ها نیز می باشد (برای مروری بر مقالات مربوط به ارزیابی عملکرد رجوع شود به هانت ۱۹۹۵). این جنبه، انگیزه هایی را برای تهیه کنندگان کاربرگ ها ایجاد می کند تا اعتبار و شهرت خود را نزد بازنگری کنندگان حفظ کنند و بهبود بخشند. بدین ترتیب به صورت راهبردی بر دیدگاه شرکای حسابرسی در مورد خود تاثیر می گذارند. تفسیری جامع راجع به این موضوع در تحقیق ریچ و همکارانش (۱۹۹۷) و گیبنز و تروتمن (۲۰۰۲) ارائه شده است.

تحقیقات مربوط به مرحله بررسی کلی عملیات حسابرسی، از اواسط دهه ۱۹۹۰ با تمرکز بر تعامل راهبردی بین بازنگری کنندگان - شرکای حسابرسی، آغاز شد. شواهدی وجود دارد که نشان می دهند تهیه کنندگان کاربرگ های حسابرسی نسبت به ترجیحات و سلیق بازنگری کننده کارشان حساسیت دارند (پیچر ۱۹۹۶؛ ترمز ۲۰۰۱) و نسبت این گونه تهیه کنندگان نیز به عنوان یکی از مهم ترین شواهدی است که با نتیجه گیری های آنان سازگاری دارد (ریچپوت ۱۹۹۹). در مقابل، قضاوت بازنگری کنندگان به دلیل نقص شواهد مستند شده توسط تهیه کنندگان کاربرگ ها دچار سوگیری شده است (ریچپوت ۱۹۹۹) و فرضیه سازی و قضاوت آنان به طور مستقیم تحت تاثیر محتوی توجیحات مستند سازی شده قرار می گیرد (لیپ او و تان^{۱۳} ۲۰۰۰). به هر حال شواهدی نیز وجود دارد که نشان می دهند بازنگری کنندگان قادر به خنثی کردن مراقبت در مقابل تلاش های تهیه کنندگان برای تأثیر گذاری بر خود در شکل های مختلف



هستند (تان و لیپ او ۲۰۰۱) و این امر بستگی به معلومات بازنگری کننده و میزان حساسیت موجود نسبت به این تلاش ها (تان و تروتمن ۲۰۰۳) و همچنین به ریسک ذاتی حسابرسی (ریچ ۲۰۰۴) دارد. آنچه اکنون در نوشتارهای مربوط به این موضوع درباره تلاش های تهیه کنندگان برای تاثیرگذاری بر بازنگری کننده مستند شده، مبهم است، زیرا معلوم نیست که تلاش های واقعی صورت پذیرفته توسط تهیه کنندگان در راستای کسب اعتبار است یا صرفاً نشانه آن است که تهیه کنندگان یک راه آسان شناخت نگر را خارج از وظایف سابرسی ترجیح می دهند. شواهدی کمی در مورد تاثیر این گونه تلاش ها و افزایش اعتبار تهیه کنندگان در اثر این کار وجود دارد. آنچه می دانیم آن است که اعتبار کسب شده قبلی رقبا می تواند بر ارزیابی بازنگری کنندگان از کیفیت کار تهیه کنندگان نوعی تاثیر هاله ای مثبت ایجاد نماید، اگرچه این تاثیر برای مدیران میانی مشهود است (تان و جمال^{۱۸} ۲۰۰۱). سرانجام این که، درک بهتری از شرایطی که تحت آنها مرحله بررسی کلی می تواند در نتیجه تلاش های راهبردی تهیه کنندگان برای تاثیرگذاری بر بازنگری کنندگان بهبود یابد یا بدتر شود برای پیشبرد این زمینه تحقیقاتی ضروری است.

تعامل بین حسابرس - صاحبکار

همان گونه که قبلاً نیز اشاره شد، مقالات زیادی در مجله حسابرسی: عمل و نظریه و مجلات دیگر چاپ شده است که تاثیر انگیزش های حسابرسان را بر تصمیم های تعدیل کننده اظهار نظر و سایر تصمیم های آنان بررسی کرده اند و می تواند به عنوان مطالعاتی که اثر تعامل حسابرس - صاحبکار را آشکار کرده اند، مرور شوند. ولی به خودی خود در گروه مطالعات مربوط به فرآیند تعامل طبقه بندی نمی شوند.

در این بخش ما دو رویکرد را در نظر می گیریم که برای آزمون فرآیند تعاملی مورد استفاده قرار گرفته اند: پرسشنامه مبتنی بر کارهای میدانی^{۱۹} و آزمون های مبتنی بر کارورزان^{۲۰}. پرسشنامه مبتنی بر کارهای میدانی، دیدگاه های زیادی را راجع به فرآیندهای مورد استفاده حسابرسان و صاحبکاران برای مذاکره درباره موضوعات مهم حسابداری ارائه می کنند (برای مروری بر روش شناسی های پرسشنامه مبتنی بر کارهای میدانی به تحقیق گیبینز و کو^{۲۰۰۵} رجوع کنید). برای مثال، گیبینز و همکارانش (۲۰۰۱)، مدلی را برای مذاکره حسابرس - صاحبکار طراحی کردند که بر موضوع مورد مذاکره، فرآیند مذاکره، و نتایج آن تمرکز دارد. آنان از این مدل برای طراحی یک پرسشنامه استفاده نمودند که اطلاعاتی را راجع به مذاکرات شرکای موسسه حسابرسی استخراج می نمود. گیبینز و همکارانش (۲۰۰۵) با استفاده از پرسشنامه ای مشابه، مطالعه ۲۰۰۱ خود را با استفاده از نمونه مدیران مالی تکمیل کردند و به مدل خود اعتبار بخشیدند.

به همین قیاس، بیتتی و همکارانش (۲۰۰۰) از شرکای حسابرسی و مدیران مالی نمونه ای از موسسات



حسابرسی و شرکت های بریتانیایی پاسخ پرسشنامه خود را دریافت کردند و شواهدی را در مورد مذکره بیشتر در مورد موضوعات حسابداری مورد اختلاف همچون سایر موضوعات ارائه کردند. **بیتتی** و همکارانش (۲۰۰۴) نتایج مصاحبه های انجام شده با مدیران مالی و شرکای ۶ موسسه ی حسابرسی بزرگ بریتانیا را گزارش کردند و از آن مصاحبه ها برای توسعه مدل مذاکره حسابرس - صاحبکار، که بر ارتباط بین مفاهیم، راهبرد مذاکره و نتیجه تاکید داشت، استفاده کردند.

نلسون و همکارانش (۲۰۰۲ و ۲۰۰۳) با تمرکز کمتر بر زمینه مذاکره و تمرکز بیشتر بر ویژگی های خاص رویداد موضوع مذاکره و اصول حسابداری پذیرفته همگانی خاص و مقررات مربوط به آن و نتایج مذاکرات، این مطالعات را تکمیل کردند. بر اساس نتایج پرسشنامه آنان، روشی که مدیران برای حسابداری جسورانه بر می گزینند، بستگی به دقت و صراحت اصول حسابداری پذیرفته همگانی مربوطه دارد. زیرا وجود اصول حسابداری پذیرفته همگانی دقیق باعث می شود تا حسابرسان بتوانند از گزارشگری جسورانه مدیران به نحو موثرتری ممانعت کنند. **نلسون** و همکارانش (۲۰۰۲) شواهدی را درباره تاثیر عوامل انگیزشی مختلف ارائه کردند. برای مثال برخلاف مدیران که معمولاً تمایل دارند سود دوره جاری را بیشتر نشان دهند، حسابرسان معمولاً به افزایش سود سال جاری تمایل کمتری دارند و بیشتر مایل به تصدیق صاحبکاران بزرگ تر هستند.

پرسشنامه های مبتنی بر کارها میدانی، بینش بیشتری را در مورد فرآیند مذاکره ارائه می دهند. ولی این امر با ایراداتی همراه است که مستلزم کنترل های آزمایشگاهی است. مطالعات و تحقیقات تخصصی، به دلیل رعایت کنترل های بیشتر برای اهداف آزمون فرضیات علی و معلولی طراحی شده بر مبنای مطالعات میدانی و نوشتارهای روانشناسی مربوط سودمند هستند. به هر حال تحقیقات تخصصی در مورد تعامل حسابرس - صاحبکار با مانع دشوار دسترسی به نمونه ها مواجه می باشند. چنین مذاکراتی به طور معمول، بین حسابرسان بسیار باتجربه و پرسنل سطوح بالای مالی صاحبکار صورت می پذیرد و دسترسی به هریک از این دو گروه به حد کافی مشکل است. بنابراین بهتر است که صرفاً مذاکره دو نفرهای را ترتیب داد و تعامل بین آنان را مشاهده کرد. آزمایش های اخیر چندین رویکرد را برای مواجهه با این چالش ارائه کرده اند.

یکی از رویکردها آن است که بر یکی از طرفین مذاکره تمرکز شود و پیش بینی های آنان را از فرآیند مذکره و نتایج را جویا شویم (لیبی و کینی ۲۰۰۰). برای مثال، **ران جی** و **تان** (۲۰۰۳) بر حسابرسان تمرکز کردند و تعدیلات پیشنهادی اولیه آنان را درباره اسناد حسابداری و همچنین عقیده شان را درباره نتایج مذاکره در مورد موضوع حسابداری مورد اختلاف جویا شدند (مانند عقیده آنان درباره نتایج مذاکره در تحقیق لیبی و کینی ۲۰۰۰). **ران جی** و **تان** (۲۰۰۳) شواهدی را ارائه کردند که نشان می دهند حرکت آغازین حسابرسان در مذاکره عموماً در استای نتیجه دلخواهشان صورت می پذیرد. شاید این امر به دلیل آن باشد



که حساب‌رسان باور دارند تنها کسانی هستند که می‌توانند تعدیلات معتبر را با توجه به اصول حسابداری پذیرفته‌همگانی پیشنهاد دهند. **ران جی و تان** (۲۰۰۳) همچنین شواهدی را ارائه کردند که حساب‌رسان زمانی نسبت به گزارشگری جسورانه تمایل دارند که امکان گذشت وجود داشته باشد و وقتی نسبت به آن تمایل کمتری دارند که رهنمودهای معتبر و قوی برای وضعیت محافظه کارانه وجود داشته باشد یا این که هیات مدیره صاحبکار دارای یک کمیته حسابرسی قوی برای حمایت و پشتیبانی از موضع حساب‌رسان باشد.

سانچز و همکارانش (۲۰۰۴) از رویکردی مشابه استفاده کردند، اما در ابتدا بر روی جناح صاحبکار در مذاکرات، تمرکز کردند و اطلاعات لازم را از آنان استخراج نمودند. آنان شواهدی را ارائه کردند که مدیران مالی، زمانی برای ثبت تعدیلات با اهمیت تمایل بیشتری دارند که بدانند حساب‌رسان از تعدیلات بی‌اهمیت چشم‌پوشی خواهند کرد. بدین ترتیب رضایتمندی بیشتری از حساب‌رس خواهند داشت و وی را حفظ می‌نمایند. بنابراین، **سانچز و همکارانش** (۲۰۰۴) شواهدی متمرکز بر صاحبکار را برای تکمیل شواهد مبتنی بر حساب‌رس (مطالعه **ان جی و تان** ۲۰۰۳) ارائه کردند. این مطالعات نشان داد که هم حساب‌رسان هم صاحبکاران در مقابل هنجارهای متقابل آسیب‌پذیرند. همانند دو مطالعه پیش‌گفته، **تان و تروتمن** (۲۰۰۴) راهبردهای مذاکره را آزمودند، اما از رویکرد دیگری برای شبیه‌سازی مذاکره متقابل استفاده کردند. در آزمایش آنان، مدیران مالی از طریق رایانامه‌ها با یک حساب‌رس فرضی ارتباط برقرار کردند که ترتیب از پیش تعیین شده و تعدادی تعدیل اصلاحی را در چندین دور مذاکره واقعی پیشنهاد می‌کردند. **تان و تروتمن** (۲۰۰۴) برخلاف مطالعات پیش‌گفته پیشنهادهای واقعی مدیران مالی و پیشنهادهای متقابل را ثبت و ضبط کردند. آنان دریافتند که وقتی که حساب‌رس راهبرد تاخیری را در پیش می‌گیرد، پیشنهادهای متقابل مدیران مالی به تعدیلات پیشنهادی حساب‌رسان برای کاهش درآمد بیشتر است.

به همین ترتیب، **براون و جانستون**^{۱۳} (۲۰۰۴) تعامل برنامه‌ریزی شده بین حساب‌رسان و صاحبکاران را بررسی و شواهدی را در مورد اثر تجربه بر رویکرد مذاکره حساب‌رسان و نتایج آن ارائه کردند. **براون و جانستون** (۲۰۰۴) دریافتند که حساب‌رسان با تجربه‌تر، در رویکرد مذاکراتی خود بسیار ستیزه‌جو هستند (برای مثال پیشنهادات کمتری ارائه می‌کنند و کمتر به امتیازات پولی تن می‌دهند). آنان همچنین دریافتند که این رویکرد منجر به پیشنهادهای نهایی کمتر و رضایتمندی بیشتر از نتایج مذاکره خواهد شد. علاوه بر این، **براون و جانستون** (۲۰۰۴)، دریافتند در حالی که فرآیند مذاکره حساب‌رسان با تجربه‌تر و نتایج آن تحت تاثیر ریسک تقابل قرار نمی‌گیرد، حساب‌رسان کم‌تجربه‌تر در زمان رو در رو شدن با یک صاحبکار دارای ریسک بالای تقابل (کسی که بیشتر به حساب‌رس فشار خواهد آورد) هستند و تمایل بیشتری به قبول نظرات صاحبکار دارند (پذیرش شکست و تسلیم در مذاکرات).

در تحقیق **تروتمن و همکارانش** (۲۰۰۵) یک وضعیت حسابداری جسورانه با حضور شرکای حسابرسی

و یک محقق دیگر که نقش مدیریت صاحبکار را ایفا می کرد، شبیه سازی شد. آنان زمینه تحقیق را به گونه‌ای تنظیم کرده بودند که حسابرسان دیدگاه های صاحبکار را در نظر بگیرند، در حالی که در مذاکرات قبلی انگیزه های صاحبکار مدنظر قرار نمی گرفت. نتایج تحقیق آنان نشان داند که درک دیدگاه های صاحبکاران برای حسابرسان سودمند است. نکته جالب آن است که فرضیه اصلی تروتمن و همکارانش (۲۰۰۵) این بود که حسابرسان به حد کافی دیدگاه های صاحبکاران را در نظر نمی گیرند. در حالی که اغلب تحقیقات مربوط به انگیزش ها توصیه کرده اند که حسابرسان بهتر است تمایلات صاحبکاران را در حد مناسبی در نظر بگیرند. به نظر می رسد برای درک کامل فرآیند مذاکرات حسابرس - صاحبکار لازم است مطالعات و تحقیقات بیشتری صورت پذیرد. خصوصاً این که با تغییرات به عمل آمده در وظایف و مسئولیت ها، از جمله نقش های جدید کمیته های حسابرسی، این ضرورت بیشتر احساس می شود.

یکی دیگر از راهکارهای نوید بخش تحقیقات، یکپارچگی بهتر دیدگاه های اقتصادی و روانشناختی است. کینگ^{۱۳} (۲۰۰۲) نمونه تازه ای از این یکپارچگی را ارائه کرده است. وی تشریح کرده است که فاکتورهای غیر اقتصادی و وابستگی گروهی می توانند مانند یک مانع از اعتماد حسابرسان به صاحبکاران را پیشگیری کند. کینگ (۲۰۰) با استفاده از دانشجویان به عنوان نمایندگان حسابرسان و مدیران بررسی نمود که آیا مدیران می توانند وعده های ناچیزی به حسابرسان بدهند و اگر حسابرس به دلیل اعتماد نابجایش به صاحبکار مجازات شود و این امر برای عموم آشکار شود، آیا درون یک گروه پذیرفته خواهد شد.

نتایج تحقیق کینگ (۲۰۰۲) آشکار کرد که مذاکرات ضعیف، حسابرسان را کم تر شکاک می کند. ولی وابستگی حسابرسی گروهی باعث می شود تا شک حسابرسان افزایش یابد. به عبارت دیگر حسابرسانی که در شرایط مذاکرات ضعیف به سختی شکاک می شوند وقتی در شرایط کاری گروه های حسابرسی فاقد مذاکرات ضعیف قرار می گیرند، بر شک آنان افزوده می شود. به نظر می رسد که این حوزه از تحقیقات فرصت های بسیاری را برای تحقیقات آینده فراهم کند. زیرا که اغلب آنها شامل آزمون انگیزش های ناشی از تعامل بین مشارکت کنندگان مختلف فرآیند گزارشگری مالی است.

تعامل بین حسابرسان و دیگران

چندین مقاله در مجله حسابرسی: عمل و نظریه، تعامل بین حسابرسان و دیگر طرف ها را خصوصاً در رابطه با دیدگاه دیگر طرف ها از استقلال حسابرس آزمودند. برای مثال، پنی و ریگز (۱۹۸۴)، پنی و ریگز (۱۹۸۷) و لاو و همکارانش (۱۹۹۹) شواهدی را ارائه کردند که دفاتر اعطای وام بانک ها، تحلیلگران و کارگزاران بورس اوراق بهادار معتقدند که استقلال حسابرسی معمولاً به دلیل ارائه خدمات غیر حسابرسی توسط حسابرسان مورد مصالحه قرار می گیرد.



اغلب تحقیقات اخیر، بر احساس اعضای هیأت منصفه، قضات و سایر افرادی که به لحاظ قانونی می‌توانند بر مسئولیت‌های قانونی حساب‌برسان تأثیر گذارند، تمرکز کرده‌اند. برای مثال، جینینگ^{۳۴} و همکارانش (۱۹۸۷) شواهدی را در مورد فقدان توافق و اجماع در اهمیت قضاوت‌های استفاده‌کنندگان و قضات ارائه کرده‌اند. کینی و نلسون (۱۹۹۶)، کادوس (۲۰۰۰) و اندرسون و همکارانش (۱۹۹۷) شواهدی را ارائه کرده‌اند که نشان می‌دهند استفاده‌کنندگان متفاوت در مقابل تأثیر نتایج آسیب‌پذیرند و بنابراین در زمان ارزیابی تصمیم‌های حساب‌برس، انحرافات ادراکی آشکار می‌شود. در حالی که آندرسون و همکارانش (۱۹۹۷) و کادوس (۲۰۰۱)، راه دیگری را برای تعدیل این گونه انحرافات ادراکی آزمون نمودند. لاو و همکارانش (۲۰۰۲) شواهدی را ارائه کردند که نشان می‌دهند در مواقعی که حساب‌برسان توصیه‌های ساز و کارهای پشتیبان‌های تصمیم‌گیری را که اتکاء پذیری زیادی دارند در نظر نمی‌گیرند، اعضای هیأت‌های منصفه معمولاً مسئولیت بیشتری را متوجه حساب‌برس می‌دانند، ولی وقتی آنان به چنین توصیه‌هایی اتکا می‌کنند، مسئولیت کمتری را برای حساب‌برسان در نظر می‌گیرند، حتی اگر این اتکاء منجر به ارائه توصیه‌های نادرست شود. شواهد تحقیق کروگ استد و همکارانش (۲۰۰۲) نشان می‌دهند، وقتی احتمال از دست دادن امتیاز و کالت صاحبکار وجود دارد و همچنین در شرایطی که احتمال وقوع نتایج احتمالی نامطلوب اندک باشد، مشاوران حقوقی معمولاً تمایل ندارند که برآوردهای نامطلوب خود را به حساب‌برسان ارائه کنند.

در نهایت این که، نوشتارهای فزاینده‌ای به آزمون نقش حساب‌برسان به عنوان گواهی دهندگان خبره می‌پردازند. پونه مون^{۳۵} (۱۹۹۵) شواهدی را ارائه کرد که وضعیت گواهی حساب‌برسان تحت تأثیر موضع ترجیحی صاحبکاران آنان قرار دارد. شواهد مطالعه ریچپوت (۲۰۰۴) خط استدلالی داشت که می‌تواند تصمیم‌های حسابداران را راجع به این موضوع که آیا حساب‌برس دیگر مطابق با اصول حساب‌رسی پذیرفته‌همگانی رفتار کرده است تحت تأثیر قرار دهد، خصوصاً اگر نشانه‌هایی قبل از مرور شواهد دریافت شده باشند و در نتیجه اطمینانی که در چنین تصمیم‌گیری‌هایی مورد تأکید حساب‌برسان است، در عوض، قضاوت‌های تقلیدی را تحت تأثیر قرار دهد.

تحقیقات تعامل نگر: تعامل حساب‌برسان - نتیجه‌گیری

انتظارات زیادی در تحقیقات مربوط به چگونگی تعامل حساب‌برسان با یکدیگر، با صاحبکاران و سایر مشارکت‌کنندگان در فرآیند گزارشگری مالی مشاهده می‌شود. حساب‌برسان در شرایط منفک و جدایی کار نمی‌کنند، لذا ضروری است که بفهمیم مردم، وظایف و محیطی که حساب‌برسان با آن در تعامل هستند چگونه بر عملیات حساب‌برسان تأثیر می‌گذارند. برای مثال، به رغم افزایش اهمیت کمیته حساب‌رسی در حاکمیت



شرکتی، آگاهی اندکی در مورد چگونگی تعامل کمیته حسابرسی با حسابرسان یا چگونگی اتکای یا عدم اتکای آنها به کار حسابرسان در بررسی ها و تصمیم گیری ها وجود دارد.

از طرفی به نظر می رسد که تعامل بین حسابرسان و ذینفعان مهم و به طور طبیعی راهبردی باشد. هر یک از طرفین، دارای علایق و منافع خاصی هستند و درصدد تاثیرگذاری بر یکدیگرند و متقابلاً نیاز دارند که انتظارات خود را درباره عکس العمل طرف های دیگر شکل دهند (ساندر^{۱۳۶} ۲۰۰۲). به علاوه برقراری این گونه تعاملات نیازمند داشتن اندیشه راهبردی نیز است. مطالعات اندکی درباره چنین تفکر راهبردی صورت پذیرفته است. یکی از استثناهای قابل توجه مطالعه مربوط به تعامل بین حسابرس - صاحبکار به وسیله زیمبلمن و والر^{۱۳۷} (۱۹۹۹) انجام شده و دیگری مربوط به تعامل بین حسابرسان است که تان و جمال (در شرف انتشار) انجام داده اند.

بنابراین در حال حاضر اطلاعات اندکی درباره نحوه به کارگیری اندیشه راهبردی و همچنین رابطه بین اندیشه راهبردی در تعامل توسط حسابرسان خوب با ذی نفعان مربوطه و نتایج تعامل وجود دارد. به نظر می رسد حوزه دیگری برای انجام تحقیقات مربوط به قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان با تشریح مساعی متخصصین تحقیقات علم اقتصاد امکان پذیر باشد و بتوان محققین حوزه حسابرسی را به انجام چنین تحقیقاتی تشویق کرد.

پایان سخن و نتیجه گیری کلی

در این بررسی نوشتارهای موجود در زمینه قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان به سه زیر مجموعه در ارتباط با وظیفه حسابرسی، حسابرس و تعامل بین حسابرس و دیگر مشارکت کنندگان در فرآیند گزارشگری مالی طبقه بندی شد. این نوع طبقه بندی به ما اجازه داد که حوزه های مهم تحقیقات موثر منتشر شده در طول ۲۰ سال گذشته در مجله ی حسابرسی: عمل و نظریه و سایر مجلات را بررسی نماییم. در این بررسی، چندین حوزه جدید برای تحقیقات آینده پیشنهاد شد. در ارتباط با وظایف حسابرسی، به نظر می رسد که تحقیقات جذاب آینده به بررسی چگونگی انطباق وظایف حسابرسی با شرایط گزارشگری پس از قانون ساربینز - آکسلی و چشم انداز تغییرات در مقررات بپردازند. با توجه به الزامات قانون ساربینز آکسلی و تغییر الزاماتی از قبیل ضرورت گواهی کنترل های داخلی، کارهای بیشتری برای توضیح عمل حسابرسی در حال حاضر لازم است. این موضوع را می توان به عنوان یک فرصت تحقیقاتی عمومی تلقی کرد و به طور خاص در مورد ارزیابی ریسک و روش های تحلیلی به عنوان یک فرصت تحقیقاتی خاص به تحقیق و مطالعه پرداخت. نوشتارهای تحقیقاتی صرفاً شروع به تغییر به سوی تحقیقات مبتنی بر ریسک (رویکرد سیستم های راهبردی که در عمل در اواخر دهه ۱۹۹۰ مطرح شد) کرده اند، (برای مثال به مطالعه بل و



همکارانش ۱۹۹۷ نگاه کنید). تا قبل از جریان رسوایی های اخیر در حسابرسی و تغییر در مقررات، اغلب تحقیقات به دنبال درک چگونگی تغییرات وظایف حسابرسی در پاسخ به این وقایع بودند.

در ارتباط با ویژگی های حسابرس، اعتقاد بر آن است که در آینده تحقیقات بیشتری به آزمون چگونگی دستیابی حسابرسان به دانش و نحوه پرورش آن خواهند پرداخت. در این امر موسسات نه تنها درگیر موضوعات فنی بلکه بر موضوعات مربوط به مدیریت، تعهدات و مسئولیت ها و مدیریت صاحبکار نیز خواهند پرداخت. درک چگونگی تاثیر احساسات و فشارهای مختلف بر قضاوت حسابرسی نیز یکی از سر فصل های مهمی است که به نظر می رسد به نحو شایسته و بایسته مورد تحقیق قرار نگرفته است.

مسیر مهم دیگر تحقیقات، درک بهتر این موضوع است که موسسات حسابرسی چگونه می توانند بر حسب ضرورت و در راستای بهبود استقلال، از تصمیم های افراد خیره پستیانی کنند.

تعاملات حسابرسی به چند دلیل می تواند یکی از جالب ترین موضوعات تحقیقات آینده باشد. اول آن که در مقایسه با وظیفه ما و طبقه های مختلف حسابرسان، تعامل، بیشترین حوزه تحقیقات در حسابرسی را شامل می شود. کارهای مربوط به وظایف حسابرسی و ویژگی های حسابرسان سابقه ای طولانی در نوشتارهای حسابداری دارد. در حالی که اخیراً تعاملات حسابرسان، به عنوان یک موضوع تحقیق در کانون توجه قرار گرفته است. به عنوان یک پیامد، سرفصل مهم ترولی مغفول مانده فرصت هایی را برای تحقیق در مورد تعامل فراهم کرده است.

دوم این که مقالات زیادی در ارتباط با تعامل در روانشناسی اجتماعی، رفتار سازمانی، جامعه شناسی و اقتصاد وجود دارد. بنابراین نظریه های زیادی برای به کارگیری در زمینه تعامل موجود است. تحقیقات اخیر در مورد تعامل حسابرسان صاحبکار مثال های آموزنده ای را فراهم کرده اند. محققان آغاز به ارزیابی نوشتارهای مهم مربوط به مذاکره کرده اند تا راهبرد مذاکره و چگونگی تاثیر آن بر محافظه کاری حسابرسان را دریابند. (رجوع شود به گیبینز و همکاران ۲۰۰۱، ران جی و تان ۲۰۰۳، تروتمن و همکاران ۲۰۰۵). در همین زمان، محققان در حال ترسیم نوشتارهای تحقیقاتی اقتصادی، برای درک بهتر تاثیرات محیط سازمانی بر رفتارهای حسابرسان هستند (برای مثال مطالعه کینگ ۲۰۰۲ را نگاه کنید).

سوم این که به نظر می رسد فشارهای تعاملی و شکست ها، زمینه ساز بسیاری از مشکلات حسابرسی در سال های اخیر بوده اند. تعاملات بین حسابرسان، کانون کنترل کیفیت و توسعه سرپرستی است و فرصت های از دست رفته برای تعاملات بین حسابرسان در ارتباط با قصور استقلال است. تعاملات بین حسابرسان و صاحبکار برای حفظ کیفیت حسابرسی یک نکته اساسی محسوب می شود. این تعاملات شامل مذاکرات مربوط به تغییرات لازم در صورت های مالی است تا حسابرسان بتوانند نسبت به آن صورت ها اظهار نظر مقبول ارائه نماید.



تعاملات حسابرسان با دیگر مشارکت کنندگان در فرآیند گزارشگری مالی نیز اهمیت دارد و شامل تعامل با کمیته حسابرسی، تشکیلات حرفه ای حسابداری، و دعاوی قضایی است. سرانجام این که، موضوعات مربوط به وظیفه، ویژگی های حسابرس و تعاملات میان فردی در شرایط منفک و جدا مانده صورت نمی پذیرد. به نظر می رسد که اثرات تعاملات میان فردی از یک طرف بستگی به ویژگی های فردی حسابرس دارد که با دیگران تعامل برقرار می کند، و از طرف دیگر نیز به وظیفه اش بستگی دارد. به همین ترتیب، عملکرد حسابرسان بستگی به ماهیت کار ارائه شده به وسیله حسابرس و همچنین دیگرانی دارد که با حسابرس هم در درون گروه حسابرسی هم در بیرون آن تعامل دارند. بنابراین در حالی که این سه حوزه برای اهداف طبقه بندی مقاله تفکیک شده اند اما، دریافتیم که وابستگی متقابل آنها مهم است و می تواند فرصت هایی را برای تحقیقات آینده فراهم آورد. به هر حال برای انجام تحقیقات آینده در مورد آزمون های مربوط به وظیفه، ویژگی های حسابرس و تعاملات حسابرس انگیزه خوبی ایجاد شده است که می تواند نقش مهمی را در کسب شناخت بهتر نسبت به نحوه انجام وظایف حسابرسی و بهبود آن ایفا کند.

پی نوشت ها

- | | |
|--|--|
| 6 . Libby and Luft | این کار ترجمه ای خلاصه شده از اثر زیر است: |
| 7 . Solomon and Shields | Mark Nelson and Hun -Tong Tan, |
| 8 . Solomon and Trotman | Judgment and Decision Making Research |
| 9 . multi prerson judgment | in Auding: A Task, Person, and |
| 10 . heuristic and tiases | Interpersonal Interaction Perspective, |
| 11 . probabilistic judgment | Auditing: A Journal of Practice and |
| 12 . Accounting Review | Theory, vol.24, Supplement 2005/pp.41- |
| 13 . Journal of Accountig Research | 71. |
| 14 . Auditing : A Journal of Practice and Theory | ** دارای درجه دکتری حسابداری و عضو هیأت |
| 15 . Krogstad and Smith | علمی گروه حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی |
| 16 . Bonner and pening ton | *** دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه علامه |
| 17 . Abdolmohammadi | طباطبایی |
| 18 . auditor's correction decisions | 1. judgment and decision making |
| 19 . Cushing and Loebbecke | 2 . audit task |
| 20 . Kinney | 3 . auditor and his / her attributes |
| 21 . Waller | 4 . interaction between auditor and other stakeholders in task performance |
| 22 . Dusenbury et al. | 5 . Fibby and Lewis |



- 55 . Hackenbrack
- 56 . Salterio
- 57 . Braum
- 58 . Hronsky and Houghton
- 59 . Beeler and Hunton
- 60 . Kadous
- 61 . Moore
- 62 . Ng and Ton
- 63 . Trotaman
- 64 . Ashton and Ashton
- 65 . Cushing and Ahlawat
- 66 . Kida
- 67 . Mutchler
- 68 . Auditory Standard Board
- 69 . Rosman
- 70 . Public Company Accounting Oversight Board
- 71 . Ashton and Kramer
- 72 . expertise paradigma
- 73 . psychometric approach
- 74 . Taylor
- 75 . Owroso
- 76 . Ramsay
- 77 . Wagner and Sternberg
- 78 . Earley
- 79 . Ho and Waymond
- 80 . Harrel
- 81 . Lightner
- 82 . Kelley and Marghim
- 83 . Hyott and Prawitt
- 84 . Pincus
- 85 . Lens Model
- 23 . Messier and Austen
- 24 . Bedard
- 25 . Mock and Wright
- 26 . Houston
- 27 . Jiambalvo and Waller
- 28 . Bonner
- 29 . Zimbelman
- 30 . Joyce
- 31 . Gaumintz
- 32 . Reckers
- 33 . Gramling
- 34 . Asare and Wright
- 35 . Biggs and wild
- 36 . Hirst and Koonce
- 37 . Blocher et al.
- 38 . diagnostic
- 39 . sequential
- 40 . Butt
- 41 . Heiman
- 42 . Bedard and Biggs
- 43 . Kinney and Uecker
- 44 . MCDaniel and Kinney
- 45 . Glover
- 46 . Bierstaker
- 47 . Kotchetova
- 48 . correction decisions
- 49 . Holstrum and Missier
- 50 . Farmer
- 51 . Trompeter
- 52 . Beatie
- 53 . Gibbins
- 54 . Nelson



- 107 . Whitecotton
108 . input bias
109 . benchmarking
110 . Group dynamic
111 . Tetlock
112 . Lord
113 . Messier and Quilliam
114 . Gibbins and Newton
115 . Brazel
116 . Shankar and Tan
117 . Lip ow and tan
118 . Tan and Jamal
119 . field-based questionnaires
120 . practitioner-based experinaents
121 . Brown and Johnstone
122 . King
123 . Pany and Reckers
124 . Jenning
125 . Ponemon
126 . Sunder
127 . Zimbelman and Waller
- 86 . Normative Model
87 . Tversky and Kahmeman
88 . anchoring
89 . calibration
90 . base rate neglect
91 . Schultz and Recker
92 . Reimers
93 . Amer
94 . belief adjustment model
95 . Hogarth and Einhorn
96 . sequential anchoring
97 . adjustment process
98 . Krull
99 . dilution effect
100 . Hackenbrack
101 . Hoffman and Patton
102 . decision aids
103 . Bamber
104 . Einhorn
105 . Simnett
106 . Eining

منابع

Abdolmohammadi, M., and A. Wright. 1997. **An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgments.** The Accounting Review 62 (1): 1-13.

_____. 1999. **A comprehensive taxonomy of audit task structure, professional rank and decision aids**

for behavioral research. Behavioral Research in Accounting 11: 51-92.

Amer, T., K. Hackenbrack, and M. Nelson. 1994. **Between-auditor differences in the interpretation of probability phrases.** Auditing: A Journal of Practice & Theory 13 (Spring): 126-136.

_____, _____. And _____. 1995. **Context-dependence of auditors' interpretations of the SFAS**



- No. 5 **probability expressions**. *Contemporary Accounting Research* 12 (Fall): 25-39.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1978a. **Analytical Review Procedures. Statement of Auditing Standards (SAS) No. 23**. New York, NY: AICPA.
- ____. Commission on Auditors' Responsibilities. 1978b. **Report, Conclusions, and Recommendations**. *New York, NY: AICPA*
- ____. 1981a. **The Auditors' Consideration when a Question Arises about an Entity's Continued Existence. Statement of Auditing Standards (SAS) No. 34**. New York, NY: AICPA.
- ____. 1981b. **Audit Sampling. Statement of Auditing Standards (SAS) No. 39**. New York, NY: AICPA..
- ____. 1983. **Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit. Statement of Auditing Standards (SAS) No. 47**. New York, NY: AICPA.
- ____. 1988a. **Analytical Procedures. Statement of Auditing Standards (SAS) No. 56**. New York, NY: AICPA.
- ____. 1988b. **The Auditors' Consideration of an Entity's Ability to Continue as a Going Concern. Statement of Auditing Standards (SAS) No. 59**. New York, NY: AICPA.
- ____. 1999a. **Audit Adjustments. Statement of Auditing Standards (SAS) No. 89**. New York, NY: AICPA.
- ____. 1999b. **Audit Sampling**. New York, NY: AICPA.
- ____. 2004. **Codification of Auditing Standards: Including AICPA and PCAOB Auditing and Attestation Standards**. *New York, NY: AICPA*
- Anderson, J. C., S. E. Kaplan, and P. M. J. Reckers. 1992. **The effects of output interference on analytical procedures judgments**. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 11 (Fall): 1-13.
- ____, D. J. Lowe, and P. M. J. Reckers. 1993. **Evaluation of auditor decisions: Hindsight**



- bias effects and the expectation gap.** *Journal of Economic Psychology* 14 (4): 711-737.
- ____, M. M. Jennings, D. J. Lowe, and P. M. J. Reckers. 1997. **The mitigation of hindsight bias in judges' evaluation of auditor decisions.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 16 (Fall): 20-39.
- Anderson, U., L. Koonce, and G. Marchant. 1994. **The effects of source-competence information and its timing on auditors' performance of analytical procedures.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 13 (Spring): 137-148.
- ____ and ____ .1995. **Explanation as a method for evaluating client-suggested causes in analytical procedures.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 14 (Fall): 124-132.
- ____ and ____ .1998. **Evaluating the sufficiency of causes in audit analytical procedures.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 17 (1): 1-12.
- Asare, S. K. 1992. **The auditor's going concern decision: Interaction of task variables and the sequential processing of evidence.** *The Accounting Review* 67 (April): 379-393.
- ____ and A. M. Wright. 1997. **Evaluation of competing hypotheses in auditing.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 16 (Spring): 1-13.
- ____ and ____ . 2001. **Design considerations for research on analytical procedures.** *International Journal of Auditing* 5 (November): 205-214.
- Ashton, A. H., and R. H. Ashton. 1988. **Sequential belief revision in auditing.** *The Accounting Review* 63 (October): 623-641.
- Ashton, R. H., and S. S. Kramer. 1980. **Students as surrogates in behavioral accounting research: Some evidence.** *Journal of Accounting Research* 18 (1): 1-15.
- ____.1982. **Human Information Processing in Accounting.** *Studies in Accounting Research* No.17. Sarasota, FL: AAA.
- ____.1990. **Pressure and performance in accounting decision settings: Paradoxical effects of incentives, feedback, and justification.** *Journal of Accounting Research* 28 (Supplement): 148-180.



Ballou, B., C. E. Earley, and J. Rich. 2004. **The impact of strategic positioning information on auditor judgments about business process performance.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 23 (September): 71-88.

Bamber, E. M., R. T. Watson, and M. Callahan-Hill. 1996. **The effects of group support system technology on audit group decision making.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 15 (Spring): 122-134.

Beattie, V., R. Brandt, and S. Fearnley. 1999. **Perceptions of auditor independence: U.K. evidence.** *Journal of International Accounting Auditing & Taxation* 8 (1): 67-107.

_____, _____, and _____. 2000. **Behind the audit report: A descriptive study of discussions and negotiations between auditors and directors.** *International Journal of Auditing* 4 (July): 177-202.

_____, S. Fearnley, and R. Brandt. 2004. **A grounded theory model of auditor-client negotiations.** *International Journal of Auditing* 8 (1): 1-19.

Be'dard, J. 1989. **Expertise in auditing: Myth or reality.** *Accounting, Organizations and Society* 14 (1/2): 113-132.

_____, and M. T. H. Chi. 1993. **Expertise in auditing.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 12 (Supplement): 21-45.

Bedard, J. C. 1989. **An archival investigation of audit program planning.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 9 (Fall): 57-71.

_____, and S. F. Biggs. 1991. **Pattern recognition, hypotheses generation, and auditor performance in an analytical task.** *The Accounting Review* 66 (July): 622-642.

_____, _____, and J. J. Maroney. 1998. **Sources of process gain and loss from group interaction in performance of analytical procedures.** *Behavioral Research in Accounting* 10 (Supplement): 207-233.

Beeler, J. D., and J. E. Hunton. 2002. **Contingent economic rents: Insidious threats to audit independence.** *Advances in Accounting Behavioral Research* 5: 21-50.

Bell, T. B., F. Marrs, I. Solomon, and H. Thomas. 1997. **Auditing Organizations through a Strategic Systems Lens.** Montvale, NJ: KPMG LLP.



- ____, and J. V. Carcello. 2000. **A decision aid for assessing the likelihood of fraudulent financial reporting.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 19 (1): 169-184.
- ____, J. C. Bedard, K. M. Johnstone, and E. F. Smith. 2002. **KRisk (SM): A computerized decision aid for client acceptance and continuance risk assessments.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 21 (2): 97-113.
- Bernardi, R. 1994. **Fraud detection: The effect of client integrity and competence and auditor cognitive style.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 13 (Supplement): 97-101.
- Bierstaker, J. L., J. C. Bedard, and S. F. Biggs. 1999. **The role of problem representation shifts on auditor decision processes.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 18 (Spring): 18-36.
- Biggs, S. F., and J. J. Wild. 1984. **A note on the practice of analytical review.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 3 (Spring): 68-79.
- ____, W. F. Messier, and J. V. Hansen. 1987. **A descriptive analysis of computer audit specialists' decision-making behavior in advanced computer environments.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 6 (Spring): 1-21.
- ____, M. Selfridge, and G. Krupka. 1993. **A computational model of auditor knowledge and reasoning processes in the going concern judgment.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 12 (Supplement): 82-99.
- Blocher, E., G. W. Krull, L. J. Tashman, and S. V. N. Yates. 2002. **Updating analytical procedures.** *The CPA Journal* 72 (11): 36-41.
- Bonner, S. E. 1990. **Experience effects in auditing: The role of task-specific knowledge.** *The Accounting Review* 65 (January): 72-92.
- ____, and B. L. Lewis. 1990. **Determinants of auditor expertise.** *Journal of Accounting Research* 28 (Supplement): 1-20.
- ____. 1991. **Is experience necessary in cue measurement? The case of auditing tasks.** *Contemporary Accounting Research* 8 (1): 253-269.



- ____, and N. Pennington. 1991. **Cognitive processes and knowledge as determinants of auditor expertise.** *Journal of Accounting Literature* 10: 1-50.
- ____, and P. L. Walker. 1994. **The effects of instruction and experience on the acquisition of auditing knowledge.** *The Accounting Review* 69 (January): 157-178.
- ____, R. Libby and M. W. Nelson. 1996. **Using decision aids to improve auditor's conditional probability judgments.** *The Accounting Review* 71 (April): 221-240.
- Braun, K. W. 2001. **The disposition of audit-detected misstatements: An examination of risk and reward factors and aggregation effects.** *Contemporary Accounting Research* 18 (Spring): 71-100.
- Brazel, J. F., C. P. Agoglia, and R. C. Hatfield. 2004. **Electronic versus face-to-face review: The effects of alternative forms of review on auditors' performance.** *The Accounting Review* 79 (October): 949-966.
- Brown, J. L., and K. M. Johnstone. 2004. **Effects of engagement risk and auditor experience on the process and outcomes of client-auditor negotiation.** Working paper, University of Wisconsin-Madison.
- Brown, C. E., and I. Solomon. 1990. **Auditor configural information processing in control risk assessment.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 9 (Fall): 17-38.
- ____, and I. Solomon. 1991. **Configural information processing in auditing: The role of domainspecific knowledge.** *The Accounting Review* 66 (January): 100-119.
- Bryan-Low, C. 2002. **Andersen witness packs big punch.** *Wall Street Journal* (3 June).
- Butt, J. L. 1988. **Frequency judgments in an auditing-related task.** *Journal of Accounting Research* 26 (Autumn): 315-330.
- Choo, F. 1986. **Job stress, job performance, and auditor personality characteristics.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 5 (Spring): 173-184.
- Cushing, B. E., and J. K. Loebbecke. 1983. **Analytical approaches to audit risk: A survey and analysis.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 3 (Fall): 23-41.
- ____, and S. S. Ahlwat. 1996. **Mitigation of recency bias in audit judgment: The effect of documentation.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 15 (Fall): 110-122.



- Dopuch, N., R. King, and D. Wallin. 1989. **The use of experimental markets in auditing research: Some initial findings.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 8 (Supplement): 98-127.
- Dusenbury, R., J. L. Reimers, and S. Wheeler. 1996. **An empirical study of belief-based and probability-based specification of audit risk.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 15 (Fall): 12-28.
- Earley, C. E. 2001. **Knowledge acquisition in auditing: Training novice auditors to recognize cue relationships in real estate valuation.** *The Accounting Review* 76 (1): 81-97.
- Einhorn, H. J. 1972. **Alchemy in the behavioral sciences.** *Public Opinion Quarterly* 36 (Fall): 367-378.
- Eining, M. M., D. R. Jones, and J. K. Loebbecke. 1997. **Reliance on decision aids: An examination of auditors' assessment of management fraud.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 16 (Fall): 1-19.
- Farmer, T. A., L. E. Rittenberg, and G. M. Trompeter. 1987. **An investigation of the impact of economic and organizational factors on auditor independence.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 7 (Fall): 1-14.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). 1975. **Accounting for Contingencies. Statement of Financial Accounting Standards No. 5.** Stamford, CT: FASB.
- Frederick, D. M., and R. Libby. 1986. **Expertise and auditors' judgments of conjunctive events.** *Journal of Accounting Research* 24 (Autumn): 270-290.
- _____. 1991. **Auditors' representation and retrieval of internal control knowledge.** *The Accounting Review* 66 (April): 240-258.
- Gaumnitz, B. R., T. R. Nunamaker, J. J. Surdick, and M. F. Thomas. 1982. **Auditor consensus, internal control evaluation, and audit program planning.** *Journal of Accounting Research* 20 (Autumn, part II): 745-755.
- Gibbins, M., and J. D. Newton. 1994. **An empirical exploration of complex accountability in public accounting.** *Journal of Accounting Research* 32 (Autumn): 165-186.
- _____, S. Salterio, and A. Webb. 2001. **Evidence about auditor-client management negotiation concerning client's financial reporting.** *Journal of Accounting Research* 39 (3): 535-563.



- ____, and K. T. Trotman. 2002. **Audit review: Managers' interpersonal expectations and conduct of the review.** *Contemporary Accounting Research* 19 (Fall): 411-444.
- ____, S. McCracken and S. Salterio. 2005. **Negotiations over accounting issues: The congruency of audit partner and chief financial officer recalls.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 25 (Supplement): 171-193.
- ____, and S. Q. Qu. 2005. **Eliciting experts' context knowledge with theory-based experiential questionnaires.** *Behavioral Research in Accounting*. 17: 71-88.
- Glover, S. M. 1997. **The influence of time pressure and accountability on auditors' processing of nondiagnostic information.** *Journal of Accounting Research* 35 (Autumn): 213-227.
- ____, D. F. Prawitt, and B. C. Spilker. 1997. **The influence of decision aids on user behavior: Implications for knowledge acquisition and inappropriate reliance.** *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 72 (2): 232-255.
- ____, ____ , and T. J. Wilks. 2005. **Why do auditors over-rely on weak analytical procedures? The role of outcome and insensitivity to precision.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 25 (Supplement): 197-220.
- Gramling, A. A. 1999. **External auditors' reliance on work performed by internal auditors: The influence of fee pressure on this reliance decision.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 18 (Supplement): 1170-135.
- Hackenbrack, K. 1992. **Implications of seemingly irrelevant evidence in audit judgment.** *Journal of Accounting Research* 30 (Spring): 126-136.
- ____, and M. W. Nelson. 1996. **Auditors' incentives and their application of financial accounting standards.** *The Accounting Review* 71 (January): 43-59.
- Harrell, A., E. Chewning, and M. Taylor. 1986. **Organizational-professional conflict and the job satisfaction and turnover intentions of internal auditors.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 5 (Spring): 109-121.
- Haynes, C. M., J. G. Jenkins, and S. R. Nutt. 1998. **The relationship between client advocacy and audit experience: An exploratory analysis.** *Auditing: A Journal of*



Practice & Theory 17 (Fall): 88-104.

Heiman, V. 1990. **Discussion of pressure and performance in accounting decision settings: Paradoxical effects of incentives, feedback, and justification.** *Journal of Accounting Research* 28 (Supplement): 181-186.

Hirst, D. E. 1994. **Auditor's sensitivity to source reliability.** *Journal of Accounting Research* 32 (Spring): 113-126.

_____, and L. Koonce. 1996. **Audit analytical procedures: A field investigation.** *Contemporary Accounting Research* 13 (Fall): 457-486.

Ho, J. L., and R. Waymond. 1993. **A review of accounting research on cognitive characteristics.** *Journal of Accounting Literature* 12: 101-130.

Hoffman, V. B., and J. M. Patton. 1997. **Accountability, the dilution effect, and conservatism in auditors' fraud judgments.** *Journal of Accounting Research* 35 (Autumn): 227-238.

Hogarth, R. M., and H. J. Einhorn. 1992. **Order effects in belief updating: The belief adjustment model.** *Cognitive Psychology* 24 (1): 1-55.

Holstrum, G. L., and W. F. Messier. 1982. **A review and integration of empirical research on materiality.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 2 (1): 45-63.

Houston, R. W. 1999. **The effects of fee pressure and client risk on audit seniors' time budget decisions.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 18 (Fall): 70-86.

_____, M. F. Peters, and J. H. Pratt. 1999. **The audit risk model, business risk, and audit-planning decisions.** *The Accounting Review* 74 (July): 281-298.

Hronsky, J. J. F., and K. A. Houghton. 2001. **The meaning of a defined accounting concept: Regulatory changes and the effect on auditor decision making.** *Accounting, Organizations and Society* 26 (2): 123-139.

Hunt, S. C. 1995. **A review and synthesis of research in performance evaluation in public accounting.** *Journal of Accounting Literature* 14: 107-139.

Hyatt, T. A., and D. F. Prawitt. 2001. **Does congruence between audit structure and auditors' focus of control affect job performance?** *The Accounting Review* 76 (2): 263-274.

Jennings, M., D. C. Kneer, and P. M. J. Reckers. 1987. **A reexamination of the concept of materiality: Views of the auditors, users, and officers of the court.** *Auditing: A Journal*



of Practice & Theory 6 (Spring): 104-115.

Jensen, K. 2004. **The effects of conflicting pressures on auditors' resolution of ambiguous audit issues.** Working paper, University of Oklahoma.

Jiambalvo, J., and W. Waller. 1984. **Decomposition and assessments of audit risk.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 3 (Spring): 80-88.

_____, and N. Wilner. 1985. **Auditor evaluation of contingent claims.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 5 (Fall): 1-11.

Joe, J. R. 2003. **Why press coverage of a client influences the audit opinion.** *Journal of Accounting Research* 41 (1): 109-133.

Johnson, V. E., and S. E. Kaplan. 1991. **Experimental evidence on the effects of accountability on auditors' judgments.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 10 (Supplement): 96-107.

Jones, J., D. W. Massey, and L. Thorne. 2003. **Auditors' ethical reasoning: Insights from past research and implications for the future.** *Journal of Accounting Literature* 22: 45-103.

Joyce, E. 1976. **Expert judgment in audit program planning.** *Journal of Accounting Research* 14 (Supplement): 29-60.

Kachelmeier, S. J. 1991. **A laboratory market investigation of the demand for strategic auditing.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 10 (Supplement): 25-53.

_____, and W. F. Messier. 1990. **An investigation of the influence of a nonstatistical decision aid on auditor sample size decisions.** *The Accounting Review* 65 (January): 209-226.

Kadous, K. 2000. **The effects of audit quality and consequence severity on juror evaluation of auditor responsibility for plaintiff losses.** *The Accounting Review* 75 (July): 327-341.

_____. 2001. **Improving jurors' evaluations of auditors in negligence cases.** *Contemporary Accounting Research* 18 (Fall): 425-444.

_____, S. J. Kennedy, and M. E. Peecher. 2003. **The effect of quality assessment and directional goal commitment on auditors' acceptance of client-preferred accounting methods.** *The Accounting Review* 78 (3): 759-778.

Kaplan, S. E., and P. M. J. Reckers. 1984. **An empirical examination of auditors' initial**



planning processes. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 4 (Fall): 1-19.

_____. 1985. **An examination of the effects of environment and explicit internal control evaluation on planned audit hours.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 5 (Fall): 12-25.

_____. C. Moeckel, and J. D. Williams. 1992. **Auditors' hypothesis plausibility assessments in an-alytical review setting.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 11 (Fall): 50-65.

Kelley, T., and L. Margheim. 1990. **The impact of time budget pressure, personality, and leadership variables on dysfunctional auditor behavior.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 9 (Spring): 21-42.

Kennedy, J. 1993. **Debiasing audit judgment with accountability: A framework and experimental results.** *Journal of Accounting Research* 31 (Autumn): 231-245.

_____. 1996. **Debiasing the curse of knowledge in audit judgment.** *The Accounting Review* 70(April): 249-273.

_____. D. N. Kleinmuntz, and M. E. Peecher. 1997. **Determinants of the justifiability of performance on ill-structured audit tasks.** *Journal of Accounting Research* 35 (Supplement): 105-123.

_____. and M. E. Peecher. 1997. **Judging auditors' technical knowledge.** *Journal of Accounting Research* 35 (Autumn): 279-293.

Kida, T. 1980. **An investigation into auditors' continuity and related qualification judgments.** *Journal of Accounting Research* 18 (Autumn): 506-523.

King, R. R. 2002. **An experimental investigation of self-serving biases in an auditing trust game: The effect of group affiliation.** *The Accounting Review* 77 (April): 265-284.

Kinney, W. R., and W. C. Uecker. 1982. **Mitigating the consequences of anchoring in auditor judgments.** *The Accounting Review* 57 (January): 55-69.

_____. 1983. **A note on compounding probabilities in auditing.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 2 (Spring): 13-22.



____, and M. W. Nelson. 1996. **Outcome information and the "expectation gap."** The case of loss contingencies. *Journal of Accounting Research* 34 (Autumn): 281-299.

Koonce, L. 1992. **Explanation and counter explanation during audit analytical review.** *The Accounting Review* 67 (January): 59-76.

____.1993. **A cognitive characterization of audit analytical review.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 12 (Supplement): 57-76.

____,U. Anderson, and G. Marchant. 1995. **Justification of decisions in auditing.** *Journal of Accounting Research* 33 (Autumn): 369-384.

Kotchetova, N. 2004. **2004 Analysis of client's strategy and auditor's risk assessment.** Working paper, University of Waterloo.

Krogstad, J. L., R. T. Ettenson, and J. Shanteau. 1984. **Context and experience in auditors' materiality judgments.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 4 (Fall): 54-74.

____,M. H. Taylor, and M. J. Stock. 2002. **An experimental investigation of the efficacy of lawyers' letters.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 21 (1): 79-93.

____,and G. Smith. 2003. **Assessing the influence of Auditing: A Journal of Practice & Theory: 1985-2000.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 22 (March): 195-204.

Krull, G., P. M. J. Reckers, and B. Wong-On-Wing. 1993. **The effect of experience, fraudulent signals, and information presentation order on auditors' beliefs.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 12 (Fall): 143-152.

Libby, R. 1979. **The impact of uncertainty reporting on the loan decision.** *Journal of Accounting Research* 17 (Supplement): 35-57.

____.1981. **Accounting and Human Information Processing: Theory and Applications.** Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.,

____,and B. L. Lewis. 1982. **Human information processing research in accounting: The state of the art in 1982.** *Accounting, Organizations and Society* 7 (3): 231-286.

____.1985. **Availability and the generation of hypotheses in analytical review.** *Journal of*



Accounting Research 23 (Autumn): 648-667.

____, J. T. Artman, and J. J. Willingham. 1985. **Process susceptibility, control risk, and audit planning.** *The Accounting Review* 60 (April): 212-230.

____, and P. A. Libby. 1989. **Expert measurement and mechanical combination in control reliance decisions.** *The Accounting Review* 64 (October): 729-747.

____, and D. M. Frederick. 1990. **Experience and the ability to explain audit findings.** *Journal of Accounting Research* 28 (Autumn): 348-367.

____, and J. Luft. 1993. **Determinants of judgment performance in accounting settings: Ability, knowledge, motivation, and environment.** *Accounting, Organizations and Society* 18 (5): 425-450.

____, and K. T. Trotman. 1993. **The review process as a control for differential recall of evidence in auditor judgments.** *Accounting, Organizations and Society* 18 (6): 559-574.

____. 1995. **The role of knowledge and memory in audit judgment.** In *Judgment and Decision Making Research in Accounting and Auditing*, edited by R. H. Ashton and A. H. Ashton. Cambridge, MA: Cambridge University Press.

____, and W. R. Kinney. 2000. **Does mandated audit communication reduce opportunistic corrections to manage earnings to forecasts?** *The Accounting Review* 75 (4): 383-404.

____, R. Bloomfield, and M. W. Nelson. 2002. **Experimental research in financial accounting.** *Accounting, Organizations and Society* 27 (8): 775-810.

Lightner, S. M., S. J. Adams, and K. M. Lightner. 1982. **The influence of situational, ethical, and expectancy theory variables on accountants' underreporting behavior.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 2 (Fall): 1-12.

Lord, A. T. 1992. **Pressure: A methodological consideration for behavioral research in auditing.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 11 (Fall): 89-108.

Low, K. Y., 2004. **The effects of industry specialization on audit risk assessments and audit-planning decisions,** *The Accounting Review* 79 (1): 201-219.



Lowe, D. J., M. A. Geiger, and K. Pany. 1999. **The effects of internal audit outsourcing on perceived external auditor independence.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 18 (Supplement): 7-26.

_____, P. M. J. Reckers, and S. M. Whitecotton. 2002. **The effects of decision-aid use and reliability on jurors' evaluations of auditor liability.** *The Accounting Review* 77 (January): 185-202.

Maletta, M. J., and T. Kida. 1993. **The effect of risk factors on auditors' configural information processing.** *The Accounting Review* 68 (July): 681-691.

Marchant, G. 1989. **Analogical reasoning and hypothesis generation in auditing.** *The Accounting Review* 64 (July): 500-513.

McDaniel, L. S. 1990. **The effects of time pressure and audit program structure on audit performance.** *Journal of Accounting Research* 28 (Autumn): 267-285.

_____, and W. R. Kinney. 1995. **Expectation-formation guidance in the auditor's review of interim financial information.** *Journal of Accounting Research* 33 (Spring): 59-76.

Messier, W. F. 1983. **The effect of experience and firm type of materiality / disclosure judgments.** *Journal of Accounting Research*. 21 (2): 611-618.

_____, and J. V. Hansen. 1987. **Expert systems in auditing: The state of the art.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 7 (Fall): 94-105.

_____, and W. C. Quilliam. 1992. **The effect of accountability on judgment: Development of hypotheses for auditing.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 11 (Supplement): 123-138.

_____, and R. M. Tubbs. 1994. **Recency effects in belief revision: The impact of audit experience and the review process.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 13 (Spring): 57-72.

_____. 1995. **Research in and development of audit-decision aids.** In *Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing*, edited by R. H. Ashton and A. H. Ashton. Cambridge, MA: Cambridge University Press.

_____, and L. A. Austen. 2000. **Inherent risk and control risk assessments: Evidence on the**



effect of pervasive and specific risk factors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 19 (2): 119-132.

____, S. J. Kachelmeier, and K. L. Jensen. 2001. **An experimental assessment of recent professional developments in nonstatistical audit sampling guidance.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 20 (1): 81-96.

____, N. Martinov, and A. Ellifsen. 2005. **A review and integration of empirical research on materiality: Two decades later.** Working paper, Georgia State University.

Mock, T., and J. L. Turner. 1981. **Internal Accounting Control Evaluation and Auditor Judgment.** *Audit Research Monograph* 3. New York, NY: AICPA.

____, and A. Wright. 1993. **An exploratory study of auditors' evidential planning judgments.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 12 (Fall): 39-61.

Moore, D. A., G. Loewenstein, L. Tanlu, and M. H. Bazerman. 2003. **Auditor independence, conflict of interest, and the unconscious intrusion of bias.** Unpublished manuscript, Carnegie Mellon University.

Mutchler, J. F. 1984. **Auditors' perceptions of the going concern opinion decision.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 3 (Spring): 17-30.

____, W. Hopwood and J. M. McKeown. 1997. **The influence of contrary information and mitigating factors on audit opinion decisions on bankrupt companies.** *Journal of Accounting Research* 35 (Autumn): 295-311.

Nelson, M. W. 1993. **The effects of error frequency and accounting knowledge on error diagnosis.** *The Accounting Review* 68 (October): 804-824.

____, and W. R. Kinney. 1997. **The effect of ambiguity on loss contingency reporting judgments.** *The Accounting Review* 72 (2): 257-274.

____, J. A. Elliott, and R. L. Tarpley. 2002. **Evidence from auditors about managers' and auditors' earnings management decisions.** *The Accounting Review* 77 (Supplement): 175-202.



____, ____ ,and____. 2003. **How are earnings managed? Examples from auditors.** *Accounting Horizons 17 (Supplement): 17-35.*

____, S. D. Krische, and R. J. Bloomfield. 2003. **Confidence and investors' reliance on disciplined trading strategies.** *Journal of Accounting Research 41 (June): 503-523.*

____. 2004. **A review of experimental and archival conflicts-of-interest research in auditing.** In *Conflicts of Interest: Problems and Solutions in Law, Medicine, and Organizational Settings*, edited by D. A. Moore, D. M. Cain, G. Loewenstein, and M. H. Bazerman. Cambridge MA:Cambridge University Press.

, S. D. Smith, and Z-V. Palmrose. 2005. **Quantitative materiality perspectives and auditors' disposition of detected misstatements.** *The Accounting Review: 80 (October): 897-920.*

Ng, T. B-P., and H. T. Tan. 2003. **Effects of authoritative guidance availability and audit committee effectiveness on auditors' judgments in an auditor-client negotiation context.** *The Accounting Review 78 (3): 801-818.*

Nieschwietz, R. J., J. J. Schultz, and M. F. Zimbelman. 2000. **Empirical research on external auditors' detection of financial statement fraud.** *Journal of Accounting Literature 19: 190-246.*

Nisbett, R. E., H. Zukier, and R. E. Lemley. 1981. **The dilution effect: Nondiagnostic information weakens the implications of diagnostic information.** *Cognitive Psychology 13 (April): 248-277.*

Owoso, V. E., W. F. Messier, and J. G. Lynch. 2002. **Error detection by industry-specialized teams during sequential audit review.** *Journal of Accounting Research 40 (Fall): 883-900.*

Pany, K., and P. M. J. Reckers. 1984. **Nonaudit services and auditor independence: A continuing problem.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory 3 (Spring): 89-97.,*

and P. M. J. Reckers. 1987. **Within- versus between-subjects experimental designs: A study of demand effects.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory 7 (Fall): 39-53.*

Peecher, M. E. 1996. **The influence of auditors' justification processes on their decisions: A cognitive model and experimental evidence.** *Journal of Accounting Research 34 (Spring): 125-140.*

Pincus, K. V. 1989. **The efficacy of a red flags questionnaire for assessing the possibility of**



fraud. *Accounting, Organizations and Society* 14 (1/2): 153-164.

. 1990. **Auditor individual differences and fairness of presentation judgments.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 9 (Fall): 150-166.

Ponemon, L. A. 1995. **The objectivity of accountants' litigation support judgments.** *The Accounting Review* 70 (July): 467-488.

Ramsay, R. J. 1994. **Senior/ manager differences in audit workpaper review performance.** *Journal of Accounting Research* 32 (Spring): 127-135.

Reimers, J. 1992. **Additional evidence on the need for disclosure reform.** *Accounting Horizons*. 6 (1): 3641.

, S. Wheeler, and R Dusenbury. 1993. **The effect of response mode on auditors' control risk assessments.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 12 (2): 62-78.

Ricchiute, D. N. 1999. **The effect of audit seniors' decisions on working paper documentation and on partner's decisions.** *Accounting, Organizations and Society* 24 (2): 155-172.

. 2004. **Effects of an attorney's line of argument on accountants' expert witness testimony.** *The Accounting Review* 79 (January): 221-245.

Rich, J. S., I. Solomon, and K. T. Trotman. 1997. **The audit review process: A characterization from the persuasion perspective.** *Accounting, Organizations and Society* 22 (5): 481-505.

. 2004. **Reviewers' responses to expectations about the client and the preparer.** *The Accounting Review* 79 (April): 497-517.

Rosman, A. J., I. Seol, and S. F. Biggs. 1999. **The effect of stage development and financial health on auditor decision behavior.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 18 (Spring): 37-54.

Salterio, S., and L. Koonce. 1997. **The persuasiveness of audit evidence: The case of accounting policy decisions.** *Accounting, Organizations and Society* 22 (6): 573-588.

Sanchez, M. H., C. P. Agoglia, and R. C. Hatfield. 2004. **The role of auditor strategy in auditorclient negotiations over proposed financial statement adjustments.** Working paper, Rider University.

Schultz, J., and P. M. J. Reckers. 1981. **The impact of group processing on selected audit disclosure decisions.** *Journal of Accounting Research* (Autumn): 482-501.

Shankar, P. G., and H. T. Tan. 2004. **Determinants of audit preparers' justifications.** *The Accounting Review* (forthcoming).



- Shelton, S. W. 1999. **The effect of experience on the use of irrelevant evidence in auditor judgment.** *The Accounting Review* 74 (April): 217-224.
- Simnett, R., and K. T. Trotman. 1989. **Auditor versus model: Information choice and information processing.** *The Accounting Review* 64 (3): 514-528.
- Smith, J. F., and T. Kida. 1991. **Heuristics and biases: Expertise and task realism in auditing.** *Psychological Bulletin* 109 (3): 472-489.
- Smith, V. L., J. Schatzberg, and W. S. Waller. 1987. **Experimental economics and auditing.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 7 (Fall): 71-93.
- Solomon, I., 1987. **Multi-auditor judgment /decision making research.** *Journal of Accounting Literature* 6: 1-25.
- _____, and M. D. Shields. 1995. **Judgment and decision-making research in auditing.** in *Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing*, edited by R. H. Ashton and A. H. Ashton. Cambridge, MA: Cambridge University Press.
- _____, M. D. Shields, and O. R. Whittington. 1999. **What do industry-specialist auditors know?** *Journal of Accounting Research* 37 (Spring): 191-208.
- _____, and K. T. Trotman. 2003. **Experimental judgment and decision research in auditing: The first 25 years of AOS.** *Accounting, Organizations and Society* 28 (4): 395-412.
- Sunder, S. 2002. **Knowing what others know: Common knowledge, accounting, and capital markets.** *Accounting Horizons* 16 (4): 305-318.
- Tan, H. T. 1995. **Effects of expectations, prior involvement, and review awareness on memory for audit evidence and judgment.** *Journal of Accounting Research* 33 (Spring): 113-136.
- _____, and R. Libby. 1997. **Tacit managerial versus technical knowledge as determinants of audit expertise in the field.** *Journal of Accounting Research* 35 (Spring): 97-114.
- _____, and A. Kao. 1999. **Accountability effects on auditors' performance: The influence of knowledge, problem-solving ability, and task complexity.** *Journal of Accounting Research* 37 (Spring): 209-224.
- _____. 2001. **Methodological issues in measuring knowledge effects.** *International Journal*



of *Auditing* 5 (November): 215-224.

_____, and K. Jamal. 2001. **Do auditors objectively evaluate their subordinates' work?** *The Accounting Review* 76 (January): 99-110.

_____, and J. Yip-Ow. 2001. **Are reviewers' judgments influenced by memo structure and conclusions documented in audit workpapers?** *Contemporary Accounting Research* 18 (4): 663-678.

_____, and K. T. Trotman. 2003. **Reviewers' responses to anticipated stylization attempts by preparers of audit workpapers.** *The Accounting Review* 78 (2): 581-605.

_____, and K. Jamal. 2004. **Managing perceptions of technical competence: How well do auditors know how others view them?** *Contemporary Accounting Research* (forthcoming).

_____, and K. T. Trotman. 2004. **Effects of auditors' negotiation strategy on chief financial officers' judgments.** Working paper, Nanyang Technological University and The University of New South Wales.

Taylor, M. H. 2000. **The effects of industry specialization on auditors' inherent risk assessments and confidence judgments.** *Contemporary Accounting Research* 17 (4): 693-712.

Tetlock, P. E. 1983. **Accountability and the perseverance of first impressions.** *Social Psychology Quarterly* 46 (December): 285-292.

Trompeter, G. 1994. **The effect of partner compensation schemes and generally accepted accounting principles on audit partner judgment.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 13 (Fall): 56-68.

Trotman, K. T. 1985. **The review process and the accuracy of auditor judgments.** *Journal of Accounting Research* 23 (Autumn): 740-752.

_____, and P. W. Yetton. 1985. **The effect of the review process on auditor judgments.** *Journal of Accounting Research* 23 (Spring): 360-369.

_____, A. Wright, and S. Wright. 2005. **Auditor negotiation: An investigation of the**



- efficiency of intervention methods.** *The Accounting Review*: 80 (1): 349-367.
- Tubbs, R. M., W. F. Messier, and W. R. Knechel. 1990. **Recency effects in the auditor's belief-revision process.** *The Accounting Review* 65 (April): 452-460.
- Turner, C. W. 2001. **Accountability demands and the auditors' evidence search strategy: The influence of reviewer preferences and the nature of the response (belief versus action).** *Journal of Accounting Research* 39 (December): 683-706.
- Tversky, A., and D. Kahneman. 1974. **Judgment under uncertainty: Heuristics and biases.** *Science* 185 (4157): 1124-1131.
- Wagner, R. K., and R. J. Sternberg. 1985. **Practical intelligence in real-world pursuits: The role of tacit knowledge.** *Journal of Personality and Social Psychology* 49 (2): 436-458.
- Waller, W. S. 1993. **Auditors' assessments of inherent and control risk in field settings.** *The Accounting Review* 68 (October): 783-803.
- Whitcotton, S. M. 1996. **The effects of experience and confidence on decision aid reliance: A causal model.** *Behavioral Research in Accounting* (8): 194-216.
- Wilks, T. J. 2002. **Predecisional distortion of evidence as a consequence of real-time audit review.** *The Accounting Review* 77 (1): 5171.
- _____, and M. F. Zimbelman. ۲۰۰۴. **Fraudulent financial reporting: Ideas on how current and future academic research can guide audit practice.** Working paper, Brigham Young University.
- Wright, S., and A. M. Wright. 1997. **The effect of industry experience on hypothesis generation and audit planning decisions.** *Behavioral Research in Accounting* 9: 273-294.
- Yip-Ow, J., and H. T. Tan. 2000. **Effects of the preparer's justification on the reviewer's hypothesis generation and judgment in analytical procedures.** *Accounting, Organizations and Society* 25(2): 203-215.
- Zimbelman, M. F. 1997. **The effects of SAS No. 82 on auditors' attention to fraud risk factors and audit planning decisions.** *Journal of Accounting Research* 35 (Supplement): 75-97.
- _____, and W. S. Waller. 1999. **An experimental investigation of auditor-auditee interaction under ambiguity.** *Journal of Accounting Research* 37 (Supplement): 135-156.