Tổng hợp lý thuyết xét đoán và ra quyết định trong kiểm toán

Literature review of judgment and decision in auditing

Nguyễn Thị Thu Hiền^{1*}

¹Trường Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh, Việt Nam

*Tác giả liên hệ, Email: hienntt@ueh.edu.vn

THÔNG TIN	TÓM TẮT
<p>DOI:10.46223/HCMCOUJS.econ.vi.16.3.1233.2021</p> <p>Ngày nhận: 26/10/2020 Ngày nhận lại: 03/03/2021 Duyệt đăng: 09/03/2021</p> <p><i>Từ khóa:</i> con người; kiểm toán; môi trường; nhiệm vụ; tổng hợp lý thuyết; xét đoán và ra quyết định</p> <p><i>Keywords:</i> person; auditing; environment; task; literature review; JDM</p>	<p>Nghiên cứu xét đoán và ra quyết định (JDM) ngày càng trở nên quan trọng trong lý thuyết JDM nói chung, lý thuyết kiểm toán và thực hành kiểm toán. Bài viết tổng hợp các nghiên cứu trước nhằm cung cấp bức tranh khái quát về lý thuyết JDM trong kiểm toán, từ đó đưa ra các gợi ý cho nghiên cứu tương lai. Kế thừa danh mục các nghiên cứu JDM trong kiểm toán đã công bố đến năm 2010 của (Mala & Chand, 2015), nghiên cứu này còn bổ sung các nghiên cứu liên quan từ 2010 đến 2019 trên 10 tạp chí khoa học kế toán và kiểm toán. Sử dụng phương pháp phân tích nội dung để phân tích 244 nghiên cứu đã chọn lọc, bài viết tổng hợp lý thuyết JDM trong kiểm toán theo các chủ đề gồm con người (kiểm toán viên), nhiệm vụ kiểm toán và môi trường qua từng giai đoạn thuộc hơn nửa thế kỷ vừa qua. Kết quả nghiên cứu cung cấp định hướng cho nghiên cứu tiếp theo về JDM trong kiểm toán, về các yếu tố ảnh hưởng đến việc thực hiện xét đoán và ra quyết định của Kiểm Toán Viên (KTV), và chỉ ra điểm mạnh, hạn chế của phương pháp phòng thí nghiệm được sử dụng phổ biến trong lý thuyết này.</p> <p>ABSTRACT</p> <p>Judgment and Decision Making research (JDM) in auditing is becoming more critical in general judgment theory, in auditing theory, and in auditing practice. This paper synthesizes the theory of JDM in auditing so that it provides an overview of this literature and provides suggestions for future researches. Based on a list of reviewed papers on JDM in auditing until 2010 by (Mala & Chand, 2015), this article has included relevant researches from 2010 to 2019 published in ten auditing and accounting journals. By using the content analysis method to analyze 244 related selected papers, this article has synthesized JDM literature in auditing over nearly half a century by topics of people, tasks, and environment through each period. The paper's finding provides suggestions for future studies on the factors that influence auditor judgment and decision-making performance. In addition, the article also summarizes the strengths and limitations of the laboratory method used mainly in JDM research in auditing.</p>

1. Cơ sở lý thuyết

Kiểm toán Báo Cáo Tài Chính (BCTC) là quá trình thu thập, đánh giá bằng chứng về sự phù hợp của thông tin trên BCTC với khuôn khổ lập và trình bày BCTC. Quá trình này bao gồm: định hướng; đánh giá môi trường và đặc điểm của đơn vị; lập chiến lược và kế hoạch kiểm toán; thực hiện và đánh giá kết quả thực hiện thử nghiệm kiểm soát, thử nghiệm cơ bản; đánh giá và rà soát tổng thể; cuối cùng đưa ra ý kiến kiểm toán. KTV cần thực hiện nhiều xét đoán, quyết định để hoàn thành các nhiệm vụ khác nhau gắn với từng bước của quy trình. Chính vì vậy, JDM trong kiểm toán gắn với các giai đoạn của cuộc kiểm toán, phụ thuộc vào môi trường, bối cảnh, nên các quy định, hướng dẫn khó có thể giúp cho từng cuộc kiểm toán đạt chất lượng cao.

Lý thuyết JDM trong kiểm toán giúp hiểu được cách KTV thực hiện các xét đoán và ra quyết định, chỉ ra bằng cách nào cải thiện được JDM trong kiểm toán. Lý thuyết này đóng góp cho lý thuyết kiểm toán, lý thuyết JDM chung, gợi ý các nhà lập quy ban hành các quy định, góp phần tăng cường hướng dẫn, đào tạo KTV trên thực tế. Mặc dù có điểm tương đồng, nhưng với nhiệm vụ và môi trường đặc thù, dẫn đến JDM trong kiểm toán có đặc trưng riêng so với lý thuyết JDM chung hay ứng dụng trong các ngành khoa học khác. Môi trường kiểm toán được tạo nên bởi sự hiện diện của các thành viên trong nhóm kiểm toán (cấp dưới, đồng cấp, cấp trên), sự cạnh tranh giữa các doanh nghiệp kiểm toán, tổ chức nghề nghiệp với vai trò tham gia ban hành chuẩn mực và thi hành bộ quy tắc trách nhiệm nghề nghiệp, môi trường quản lý và môi trường pháp lý. Bên cạnh đó, kiểm toán là quá trình đa giai đoạn với đa dạng nhiệm vụ, nên các xét đoán và quyết định của KTV vừa chịu sự ảnh hưởng của đặc điểm từng nhiệm vụ, vừa bổ trợ cho nhau và diễn ra tuần tự.

Lý thuyết JDM trong kế toán khởi động từ những năm 1960, nhưng sang thập kỷ tiếp theo mới xuất hiện lý thuyết này trong kiểm toán (Trotman, Tan, & Ang, 2011). Đến nay nghiên cứu JDM trong kiểm toán đã có vị trí quan trọng trong lý thuyết kiểm toán, thể hiện qua nhiều nghiên cứu tổng hợp lý thuyết, như Libby và Lewis (1982), Ashton và Ashton (1995), Bonner (1999), Trotman và cộng sự (2011), Mala và Chand (2015). Trong số này, Mala và Chand (2015) là nghiên cứu gần đây nhất, tổng hợp các nghiên cứu liên quan được công bố đến năm 2010 trên 08 tạp chí khoa học về kế toán và kiểm toán có trọng số tham chiếu cao (Chan, Seow, & Tam, 2009). Kế thừa kết quả tổng hợp lý thuyết JDM trong kiểm toán đến năm 2010 của Mala và Chand (2015), bổ sung các bài viết công bố đến năm 2019 trên mười tạp chí (bao gồm 08 tạp chí được sử dụng để chọn lọc các nghiên cứu của Mala và Chand (2015) và hai tạp chí bổ sung mới), sử dụng phân loại các nghiên cứu JDM trong kiểm toán của Bonner (1999) và áp dụng phương pháp tổng hợp lý thuyết truyền thống, nghiên cứu này phân tích nội dung các nghiên cứu đã tập hợp, từ đó cung cấp góp ý cho các nghiên cứu tương lai.

2. Phương pháp nghiên cứu

Trước hết bài viết kế thừa tập hợp các nghiên cứu công bố đến năm 2010 do Mala và Chand (2015) chọn lọc từ tám tạp chí Auditing: A Journal of Practice & Theory (AJPT), Contemporary Accounting Research (CAR), Accounting Organizations and Society (AOS), Behavioral Research in Accounting (BRA), The Accounting Review (AR), Journal of Accounting Research (JAR), Accounting and Business Research (ABR) và Accounting Horizons (AH). Ngoài ra, hai tạp chí có đăng tải nhiều nghiên cứu liên quan trong giai đoạn sau năm 2010 được bổ sung gồm Managerial Auditing Journal (MAJ), International Journal of Auditing (IJA).

Các bài viết trên các tạp chí được sàng lọc hai lần để đưa vào danh mục tham khảo. Lần đầu đọc danh mục từng số tạp chí để chọn các bài có tiêu đề liên quan đến JDM trong kiểm toán.

Lần thứ hai, rà soát từ khóa, đọc tóm tắt, chọn lọc nghiên cứu phù hợp với mục tiêu tổng hợp để chính thức đưa dữ liệu phân tích. Để phù hợp với mục tiêu tổng hợp lý thuyết, lần chọn lọc thứ hai với các bài từ tạp chí cũng như các bài trong danh mục của Mala và Chand (2015) chỉ sử dụng các nghiên cứu về các yếu tố ảnh hưởng đến quá trình thực hiện xét đoán và ra quyết định của KTV với phương pháp nghiên cứu phòng thí nghiệm.

Kết quả chọn được 118 nghiên cứu liên quan được công bố trước năm 2010, trong đó 116 bài thuộc danh mục của Mala và Chand (2015) và 02 bài viết công bố trên hai tạp chí bổ sung IJA và MAJ, và 126 nghiên cứu công bố sau năm 2010 trên 10 tạp chí. Như vậy, toàn bộ danh mục để tổng hợp lý thuyết JDM trong kiểm toán là 244 nghiên cứu.

Từ nghiên cứu đầu tiên công bố năm 1974, đến nay sau gần nửa thế kỷ, số lượng nghiên cứu JDM trong kiểm toán đã tăng đáng kể, đặc biệt tăng nhanh vào hai thập niên gần đây (chiếm 40% tổng số) (Hình 1). Vị trí các tạp chí trong lý thuyết này có thay đổi qua các thời kỳ, JAR giữ vị trí số một ở giai đoạn trước năm 2010, hiện nay tạp chí quan trọng nhất là AJPT (Hình 2).

Hình 1. Số lượng các nghiên cứu phát triển qua các giai đoạn

Nguồn: Tác giả tự tổng hợp

Hình 2. Tỷ trọng các nghiên cứu công bố trên các tạp chí

Nguồn: tác giả tự tổng hợp

Dựa vào cơ sở phân loại lý thuyết JDM trong kiểm toán của Bonner (1999), bài viết tiến hành tổng hợp các nghiên cứu theo các yếu tố: con người, nhiệm vụ và môi trường. Từng nghiên cứu được phân tích nội dung thuộc các khía cạnh (mục tiêu, phương pháp, kết quả nghiên cứu),

từ đó khái quát sự phát triển lý thuyết này qua thời gian theo từng dòng nghiên cứu. Kết quả của nghiên cứu đóng góp cho lý thuyết này thông qua cung cấp đánh giá chung, cơ hội, thách thức và gợi ý hướng nghiên cứu tương lai về JDM trong kiểm toán.

3. Kết quả

3.1. Các yếu tố xác định JDM trong kiểm toán và phương pháp nghiên cứu

3.1.1. Yếu tố con người

Theo Bonner (1999), yếu tố KTV được xem xét qua các đặc điểm của người ra quyết định, bao gồm kiến thức, sự thành thạo chuyên môn (kỹ năng chuyên môn), năng lực sử dụng các trợ giúp ra quyết định.

(i) Kiến thức

Để hoàn thành các nhiệm vụ khi thực hiện kiểm toán, KTV cần có kiến thức được tích lũy từ các chương trình đào tạo (trường học), chương trình huấn luyện (hiệp hội nghề nghiệp) (Knechel & Payne, 2001) và từ kinh nghiệm thực tế (Waller & Felix, 1984). Các kiến thức này bao gồm kiến thức chung, ngành, lĩnh vực và chuyên ngành.

Thập niên 1980, kiến thức (chuyên môn kiểm toán) là yếu tố được nhiều nghiên cứu đưa vào xem xét ảnh hưởng đến JDM của KTV. Waller và Felix (1984) cho rằng có ba phương diện về kiến thức cần được xem xét gồm nội dung kiến thức, cấu trúc kiến thức và cách thức để có được kiến thức. KTV cần có nhiều kiến thức khác nhau khi thực hiện nhiều nhiệm vụ khác nhau trong quá trình kiểm toán (Gibbins, 1984). Theo Mala và Chand (2015), nghiên cứu của Frederick và Libby (1986) được coi là nghiên cứu đầu tiên của lý thuyết này về kiến thức của KTV hiểu biết về mối quan hệ giữa kiểm soát nội bộ và sai sót có ảnh hưởng đến xét đoán của KTV. Cả hai nghiên cứu Frederick và Libby (1986) và Butt (1988) cùng xem xét cách thức KTV thu nhận được kiến thức thông qua trải nghiệm bằng cách so sánh kết quả xét đoán giữa KTV và sinh viên.

Sang những năm 1990, nghiên cứu về yếu tố kiến thức được mở rộng sang khuôn mẫu dựa vào lược đồ, hay cách cấu trúc kiến thức. Choo và Trotman (1991) đã xem xét mối quan hệ giữa sự khác biệt về cấu trúc kiến thức gắn với tình huống giả định hoạt động liên tục với xét đoán của các KTV có kinh nghiệm khác nhau. Nghiên cứu của Libby và Tan (1994) đã đánh giá tầm quan trọng của kiến thức quản trị doanh nghiệp đối với KTV và chứng minh kiến thức này là yếu tố chính phân biệt các cấp bậc trong kiểm toán.

Sau đó, các nghiên cứu tập trung nhiều hơn vào kiến thức chuyên ngành, như bằng chứng kiểm toán (Hoffman, Joe, & Moser, 2003), kiến thức ngành (Hammersley, 2006). Joe và Vandervelde (2007) khám phá ảnh hưởng nhận thức của KTV về dịch vụ phi kiểm toán đến nhiệm vụ kiểm toán.

Những năm gần đây, yếu tố kiến thức được khai thác nhiều hơn với các vấn đề đòi hỏi xét đoán cao trong kế toán và kiểm toán, như giá trị hợp lý (Griffin, 2014), tổn thất tài sản (V. L. Brown, Gissel, & Neely, 2016), rủi ro gian lận (Dennis & Johnstone, 2018). Bên cạnh đó, các biến tiềm ẩn liên quan đến trí nhớ (yếu tố quan trọng xác định kiến thức) cũng được khai thác thông qua sự gợi nhớ (Carpenter & Reimers, 2013; H. Lee, 2012), hay niềm tin vào cuộc kiểm toán trước (Hatfield, Jackson, & Vandervelde, 2011).

Kiến thức là thông tin lưu trữ trong trí nhớ của con người, do vậy không quan sát trực tiếp được, nên các nghiên cứu tập trung đo lường thông qua các mô hình đo lường về nội dung kiến thức, tổ chức trí nhớ và quá trình học tập.

(ii) Kỹ năng chuyên môn

Libby và Luff (1993) đã chỉ ra mối quan hệ giữa kinh nghiệm và kiến thức, trong đó kinh nghiệm tạo cơ hội học tập, nên ảnh hưởng đến kiến thức và sau đó ảnh hưởng đến JDM. Dòng nghiên cứu này tập hợp các nghiên cứu về mối quan hệ giữa kỹ năng thành thạo chuyên môn và xét đoán của KTV. Kinh nghiệm của KTV được xem xét bao gồm kinh nghiệm trực tiếp và kinh nghiệm gián tiếp. Kinh nghiệm trực tiếp có được từ quá trình thực hiện nhiệm vụ, rà soát công việc của người khác, nhận được kết quả rà soát từ cấp trên và các phản hồi kết quả. Thảo luận với đồng nghiệp, đọc các hướng dẫn kiểm toán và tham gia huấn luyện mang lại kinh nghiệm gián tiếp cho KTV.

Nghiên cứu hành vi trong kế toán, kiểm toán có thể sử dụng các đối tượng trong thử nghiệm là sinh viên (Ashton & Kramer, 1980). Vì vậy, để đánh giá kỹ năng chuyên môn, ngoài việc so sánh kết quả xét đoán và quyết định giữa các KTV có số năm kinh nghiệm, cấp bậc khác nhau (W. F. Messier, 1983), các nghiên cứu còn có thể so sánh giữa sinh viên với KTV (Ashton & Kramer, 1980).

Vào những năm 1990, nghiên cứu về kỹ năng chuyên môn tập trung vào loại thông tin KTV sử dụng để ra quyết định. Nghiên cứu của Bedard và Biggs (1991) khám phá kỹ năng chung và kỹ năng về lĩnh vực cụ thể trong mối quan hệ với xét đoán. Thực hiện thử nghiệm cho ba nhóm, gồm các KTV có 05 năm kinh nghiệm, 01 năm kinh nghiệm và sinh viên chưa có kinh nghiệm, Frederick, Hoffman, và Libby (1994) nhận thấy kinh nghiệm là yếu tố quan trọng ảnh hưởng đến JDM của KTV bởi cho rằng kiến thức của KTV phụ thuộc vào mức độ kinh nghiệm cá nhân. Kết quả của nghiên cứu này cho thấy các sinh viên không thể phân loại các sai sót dựa trên chu trình hay mục tiêu kiểm toán, bởi kiến thức này có được từ trải nghiệm thực tế. Kết quả thí nghiệm giữa các KTV với cấp bậc khác nhau (gồm KTV chính, chủ nhiệm kiểm toán và chủ phân hàn), Shelton (1999) đã chỉ ra yếu tố kinh nghiệm đã ảnh hưởng đến xét đoán của KTV về giả định hoạt động liên tục trong bối cảnh có thông tin không thích hợp.

Sau đó các nghiên cứu đã mở rộng sang khả năng lựa chọn thông tin, kỹ năng chuyên môn và kiến thức về nhiệm vụ kiểm toán cụ thể. KTV nhiều kinh nghiệm hơn có thể giải quyết các vấn đề phức tạp tốt hơn KTV ít kinh nghiệm nhờ có cấu trúc kiến thức tốt hơn (Lehmann & Norman, 2006). Trong bối cảnh BCTC có khả năng khai báo cao lợi nhuận, KTV có kinh nghiệm về gian lận cụ thể đã đưa ra các xét đoán về gian lận tốt hơn KTV chưa được trải nghiệm (Rose, 2007), kinh nghiệm tác động đến mối quan hệ giữa cấu trúc tài liệu và khả năng nhận diện điểm yếu về kiểm soát nội bộ của người rà soát (Agoglia, Hatfield, & Brazel, 2009).

Thập niên gần đây các nghiên cứu tiếp tục khai thác bối cảnh nhiệm vụ kiểm toán phức tạp và môi trường kiểm toán. Khi xem xét các yếu tố gồm tính phức tạp của nhiệm vụ, kinh nghiệm và sự nỗ lực của KTV tác động đến JDM, Alissa, Capkun, Jeanjean, và Suca (2014) cho thấy tính phức tạp làm giảm, nỗ lực làm tăng kết quả JDM của KTV, khi tính phức tạp cao yếu tố kinh nghiệm làm mạnh hơn tác động của yếu tố nỗ lực. Gần đây hơn, Smith, Tayler, và Prawitt (2016) nghiên cứu yếu tố kinh nghiệm tác động đến tính nhạy cảm của KTV đối với hệ quả lựa chọn thông tin có tác động tiềm tàng đến tính hữu hiệu và hiệu quả của kiểm toán. Trong thử nghiệm với một khách hàng giả định, khi quan sát các KTV đánh giá khả năng tồn thất hàng tồn kho, Smith và cộng sự (2016) nhận thấy với môi trường rủi ro pháp lý cao, các KTV ít kinh nghiệm nhạy cảm hơn với hệ quả lựa chọn thông tin.

(iii) Sử dụng các trợ giúp ra quyết định

Theo tổng hợp của W. E. Messier (1995), trợ giúp ra quyết định là kỹ thuật, thủ tục hỗ trợ KTV ra quyết định, có lịch sử phát triển lâu dài, từ bảng tính đơn giản để xác định cỡ mẫu đến hệ

thông phức tạp dựa vào máy tính để tư vấn rủi ro.

Những năm 1980, các nghiên cứu tập trung vào các trợ giúp đơn giản, như hình thức trình bày dữ liệu. Bằng cách so sánh phản ứng của các KTV với các thông tin được trình bày cấu trúc chặt chẽ và với thông tin được sắp xếp đơn giản, Boritz (1985) cho thấy có sự ảnh hưởng của kỹ thuật trình bày dữ liệu đến xét đoán của KTV trong lập kế hoạch kiểm toán.

J. C. Anderson, Kaplan, và Reckers (1997) đã kiểm định ảnh hưởng sự trợ giúp của danh sách liệt kê sai sót đến việc đánh giá các sai sót của KTV. Kết quả của nghiên cứu cho thấy việc tập trung giải thích các sai sót từ danh sách trợ giúp đã làm tăng đánh giá chính xác sai sót của KTV.

Với việc sử dụng dữ liệu khảo sát, Bell và Carcello (2000) chứng minh trợ giúp đơn giản cũng giúp KTV phát hiện gian lận. Kết quả nghiên cứu của Bedard và Graham (2002) chỉ ra các trợ giúp đã giúp KTV nhận diện được rủi ro liên quan đến khách hàng nhiều hơn. Gần đây các nghiên cứu tập trung khám phá các biến tiềm ẩn về động cơ, nỗ lực, như Stuart và Prawitt (2012), hay về khả năng gợi nhớ và ghi nhận trong nghiên cứu của He, Kothari, Xiao, và Zuo (2018).

3.1.2. Yếu tố nhiệm vụ kiểm toán

Các kiểm toán viên thực hiện nhiệm vụ khác nhau để hình thành ý kiến về Báo Cáo Tài Chính (BCTC) (Nelson & Tan, 2005). Giai đoạn trước 2010, ban đầu các nghiên cứu thường phân biệt nhiệm vụ đơn giản và phức tạp, xem xét nhiệm vụ đánh giá rủi ro ảnh hưởng như thế nào đến JDM của KTV, sau đó khai thác chi tiết hơn các nhiệm vụ trải khắp cuộc kiểm toán.

Tính phức tạp của nhiệm vụ kiểm toán

Khi tổng hợp lý thuyết kế toán, quản trị và tâm lý học, Bonner (1994) đã đề xuất mô hình xem xét tính phức tạp của nhiệm vụ ảnh hưởng đến kết quả xét đoán của KTV. Nhà nghiên cứu sử dụng mô hình này phân tích lại các xét đoán của KTV về phân tích tỷ số và giả định hoạt động liên tục trong các nghiên cứu trước. Kết quả cho thấy tính phức tạp làm giảm kết quả xét đoán của KTV.

Prawitt (1995) đã khám phá tiếp cận kiểm toán cấu trúc ảnh hưởng như thế nào đến việc phân công nguồn lực của chủ nhiệm kiểm toán trong môi trường phức tạp. Sử dụng thử nghiệm với sai sót về hàng tồn kho ở hai mức độ phức tạp khác nhau, nghiên cứu của Chung và Monroe (2001) cho thấy với nhiệm vụ đơn giản, KTV nam xác định chính xác sai sót hơn KTV nữ, ngược lại, khi nhiệm vụ phức tạp, KTV nữ chỉ ra sai sót chính xác hơn KTV nam. Theo nghiên cứu Tan, Ng, và Mak (2002), trách nhiệm giải trình và kiến thức là các biến đại diện cho các kỹ năng điều tiết mối quan hệ giữa tính phức tạp và kết quả JDM của KTV.

Nhiệm vụ đánh giá rủi ro

Giải thích của các KTV cao cấp là khác nhau khi ra quyết định chấp nhận khách hàng dựa trên đánh giá rủi ro rủi ro hợp đồng trong bối cảnh vừa mong muốn tăng thêm khách hàng, nhưng tránh được khách hàng rủi ro. Ayers và Kaplan (1998) khám phá sự khác biệt giữa hai nhóm chủ phần hùn ra soát và phụ trách cuộc kiểm toán, và kết quả cho thấy chủ phần hùn ra soát thận trọng hơn trong đánh giá tài chính khách hàng bởi có kinh nghiệm hơn. Ngoài ra, cảm nhận của nhóm đối tượng thứ nhất về hậu quả cao khi chấp nhận khách hàng rủi ro là cao hơn nhóm sau và tính chính trực của khách hàng cũng ảnh hưởng mạnh đến kết quả xét đoán. Để khám phá sự khác biệt giữa chủ phần hùn và chủ nhiệm kiểm toán trong đánh giá rủi ro và lập kế hoạch, Houston, Peters, và Pratt (2005) đã mở rộng mô hình phí kiểm toán bằng cách bổ sung yếu tố thứ ba là rủi ro kinh doanh. Kết quả nghiên cứu này cho thấy rủi ro kinh doanh bao gồm ít nhất ba yếu tố là rủi ro kiểm toán có thể chấp nhận được, rủi ro pháp lý và rủi ro phi pháp lý.

Từ năm 2011 đến nay, lý thuyết JDM mở rộng cho nhiều nhiệm vụ kiểm toán khác nhau, từ đơn giản như tìm hiểu kiểm soát nội bộ, hay phức tạp như kiểm toán các ước tính kế toán, rà soát hồ sơ. Nhiệm vụ xét đoán sai sót trên BCTC tập trung vào các vấn đề như ước tính kế toán (Asbahr & Ruhnke, 2019), tổn thất hàng tồn kho, tài sản cố định, lợi thế thương mại (Smith et al., 2016; Stevens, Moroney, & Webster, 2019), giá trị hợp lý (Griffin, 2014), ghi nhận doanh thu (Mubako & O'Donnell, 2018). Kiểm soát nội bộ là nhiệm vụ đưa vào các thử nghiệm trong nghiên cứu JDM sớm nhất, đến nay nhiệm vụ này vẫn tiếp tục được đề cập ở cả mức độ tổng thể và quy trình, song song với tìm hiểu phân tích chiến lược kinh doanh của nhà quản trị (Kozloski & Messier, 2011). Nhiệm vụ đánh giá rủi ro cũng được các nghiên cứu mở rộng sang phân tích rủi ro kinh doanh khách hàng, rủi ro gian lận, như Dennis và Johnstone (2018), Simon, Smith, và Zimbelman (2018). Các nhiệm vụ về thu thập bằng chứng (thủ tục phân tích) và hình thành ý kiến (giả định hoạt động liên tục) cũng được chú ý, điển hình như nghiên cứu của Kim, Mayorga, và Harding (2017), Defond, Francis, và Hallman (2018). Nghiên cứu đầu tiên về nhiệm vụ lập và rà soát hồ sơ là Mullis và Hatfield (2018), về mức trọng yếu là W. F. Messier và Schmidt (2017). Như vậy, trong thời gian gần đây, lý thuyết JDM được các nhà nghiên cứu đã khai thác cả đặc điểm và nội dung nhiệm vụ kiểm toán.

3.1.3. Yếu tố môi trường

Theo Bonner (1999), yếu tố môi trường phản ánh các điều kiện, bối cảnh mà KTV thực hiện nhiệm vụ, nhưng không liên quan đến bất cứ nhiệm vụ cụ thể nào. Như vậy, yếu tố này không làm thay đổi yêu cầu của nhiệm vụ, mà chỉ thay đổi mức độ nỗ lực của người thực hiện, bao gồm quản trị công ty, kiểm soát nội bộ, áp lực về thời gian, trách nhiệm giải trình và yếu tố khác, như tương tác giữa các KTV.

(i) Quản trị công ty và kiểm soát nội bộ của khách hàng

Quản Trị Công Ty (QTCT) và kiểm soát nội bộ là các yếu tố quan trọng trong xét đoán về rủi ro (Sharma, Boo, & Sharma, 2008). Quản trị công ty thường là trung tâm của kiểm soát nội bộ, ảnh hưởng đến phạm vi, thời gian thực hiện các nhiệm vụ của KTV (Fama & Jensen, 1983).

Sang thập niên 2000, lý thuyết JDM trong kiểm toán về yếu tố môi trường là quản trị công ty chuyển từ cảm nhận vai trò giám sát của QTCT sang xem xét sự ảnh hưởng cơ chế quản trị đến kiểm toán. Nghiên cứu của DeZoort và Salterio (2001) khám phá ảnh hưởng của yếu tố kinh nghiệm quản trị công ty của thành viên Ủy ban kiểm toán và kiến thức về kiểm toán, về BCTC đến xét đoán của họ liên quan đến bất đồng giữa KTV và nhà quản lý. Kết quả cho thấy các thành viên càng độc lập, có kiến thức về kiểm toán và BCTC càng cao, càng ủng hộ KTV trong tình huống có mâu thuẫn với người quản lý. Cohen, Krishnamoorthy, và Wright (2002) cho rằng KTV chính và chủ nhiệm kiểm toán đã sử dụng thông tin quản trị công ty để ra quyết định kiểm toán. Nghiên cứu của R. C. Anderson, Mansi, và Reeb (2004) tập trung vào đặc điểm của Hội đồng quản trị ảnh hưởng đến tính trung thực của BCTC trong bối cảnh xem xét khoản nợ phải trả. Kết quả nghiên cứu Sharma và cộng sự (2008) gợi ý khi QTCT mạnh, KTV dễ dàng chấp nhận khách hàng bởi khi đó rủi ro kiểm soát thấp.

Sau năm 2010, các nghiên cứu quan tâm nhiều hơn đến đặc điểm chiến lược của khách hàng (Kozloski, Messier, & Eilifsen, 2011), động cơ, phong cách của nhà quản trị (Fu, Tan, & Zhang, 2011; J. O. Brown & Popova, 2015) và văn hóa doanh nghiệp (Fukukawa & Mock, 2011).

(ii) Áp lực

Yếu tố áp lực ảnh hưởng đến kết quả JDM bao gồm áp lực về thời gian, tài chính, áp lực

từ chính khách hàng đối với KTV. Chủ đề này được quan tâm từ những năm 1980 và đến nay các nhà nghiên cứu kiểm toán vẫn còn quan tâm.

Khi xem xét cảm nhận của KTV về mối quan hệ giữa áp lực thời gian với việc phát hành báo cáo kiểm toán sớm, Alderman và Deitrick (1982) chỉ ra tồn tại mối quan hệ này ở các tổ chức lớn. Nghiên cứu của Kelley và Margheim (1990) khảo sát tác động của áp lực thời gian đối với sự rối loạn hành vi của KTV và kết quả cho thấy đa số KTV khi ký sớm các bước trong chương trình kiểm toán dẫn đến thực hiện công việc dưới mức phải làm một cách hợp lý, hiểu sai nguyên tắc kế toán, đánh giá hời hợt các tài liệu của khách hàng và/hoặc chấp nhận các giải thích chưa rõ ràng của khách hàng.

B. Lee (2002) chứng minh rằng cho dù có áp lực về thời gian, KTV mới thường hy sinh việc giải trí và thời gian học tập để đảm bảo thực hiện đúng nhiệm vụ kiểm toán. Xem xét áp lực nắm bắt cơ hội kinh doanh, Moreno và Bhattacharjee (2003) chỉ ra KTV cấp thấp bị ảnh hưởng bởi áp lực này.

Khi xét áp lực thời gian, áp lực từ phía khách hàng với biên điều tiết chỉ số thông minh về cảm xúc ảnh hưởng đến kết quả JDM, Yang, Brink, và Wier (2018) nhận thấy biên điều tiết này làm giảm căng thẳng của KTV một cách hiệu quả. Gần đây hơn, các nghiên cứu tập trung xem xét yếu tố áp lực, nhưng cho kết quả khác nhau: Asbahr và Ruhnke (2019) không tìm thấy bằng chứng ảnh hưởng của áp lực từ khách hàng; W. F. Messier và Schmidt (2017) cung cấp bằng chứng về mối quan hệ giữa điều chỉnh sai sót và áp lực; Tsunogaya, Sugahara, và Chand (2017) chỉ ra áp lực nghe lời chủ nhiệm kiểm toán đã ảnh hưởng tiêu cực đến xét đoán của KTV.

(iii) Trách nhiệm giải trình và các yếu tố khác

Trách nhiệm giải trình là trách nhiệm của cá nhân về các quyết định đối với nhiều bên liên quan, như giám sát viên, khách hàng, đối tượng khác, từ đó thúc đẩy chính cá nhân nỗ lực hơn khi thực hiện nhiệm vụ và đây là một yếu tố có ảnh hưởng đến kết quả xét đoán của KTV (Libby & Luft, 1993).

Khi xem xét mối liên hệ giữa kết quả xét đoán của KTV với áp lực thời gian và trách nhiệm giải trình, kết quả nghiên cứu Glover (1997) cho thấy áp lực thời gian có ảnh hưởng, nhưng trách nhiệm giải trình lại không ảnh hưởng.

Nghiên cứu của Wilks (2002) cung cấp bằng chứng về việc biết trước kỳ vọng của khách hàng khiến xét đoán của KTV có thiên lệch hướng sang kỳ vọng này. Bagley chứng minh được sự thay đổi của các mức độ giải trình, tính phức tạp của nhiệm vụ ảnh hưởng tiêu cực đến cảm xúc và tác động đến việc thực hiện nhiệm vụ (Bagley, 2010). Cụ thể, kết quả của nghiên cứu này cho thấy kinh nghiệm của KTV khi đối mặt với đa trách nhiệm giải trình ảnh hưởng tiêu cực hơn các KTV với một trách nhiệm giải trình hay tình huống không có trách nhiệm giải trình.

Kết quả nghiên cứu của Iskandar, Sari, Sanusi, và Anugerah (2012) cũng tìm thấy sự ảnh hưởng tích cực của trách nhiệm giải trình đến kết quả xét đoán và ra quyết định của KTV. Sử dụng biến đo lường trách nhiệm giải trình là thực hiện yêu cầu của nhà điều hành về việc báo cáo các vấn đề quan trọng, Asbahr và Ruhnke (2019) cung cấp bằng chứng về ảnh hưởng trách nhiệm giải trình đến hành động hoài nghi của KTV.

Bên cạnh các yếu tố trên, các yếu tố tương tác giữa con người, như tương tác giữa các KTV, tương tác giữa KTV với khách hàng, hay đặc điểm cuộc kiểm toán và công ty kiểm toán cũng được đưa vào lý thuyết JDM gần đây, điển hình có các nghiên cứu của Carpenter và Reimers (2013), Wright và Bhattacharjee (2018), He và cộng sự (2018), Bennett và Hatfield (2018). Carpenter và Reimers (2013) đã xem xét sự ảnh hưởng tương tác giữa chủ phần hùn và

KTV trong quá trình xét đoán rủi ro gian lận và kết quả cho thấy sự nhắc nhở của chủ phần hùn có ảnh hưởng đến kết quả xét đoán của KTV. Khi xem xét đặc điểm cuộc kiểm toán, Wright và Bhattacharjeen (2018) đã tập trung vào vấn đề tư vấn chuyên gia, vận dụng lý thuyết tâm lý học nhấn mạnh nhận thức của KTV về sự tư vấn này và kết quả chỉ ra các KTV không nhận biết trước sự tham gia của chuyên gia sẽ nỗ lực thấp hơn và có sự khác biệt về kết quả JDM khi chất lượng tư vấn khác nhau. Tuy nhiên, sẽ không có sự khác biệt này khi KTV nhận biết trước về sự tham gia của chuyên gia. He và cộng sự (2018) chỉ ra có ảnh hưởng của suy thoái kinh tế lâu dài đối với JDM của KTV.

3.2. Phương pháp nghiên cứu sử dụng trong lý thuyết JDM về kiểm toán

Trong quá trình sàng lọc các nghiên cứu để có được danh mục 244 nghiên cứu công bố trên 10 tạp chí được lựa chọn cho tổng hợp lý thuyết JDM về kiểm toán cho thấy ngoại trừ số ít sử dụng dữ liệu thứ cấp, khảo sát, hầu hết các nghiên cứu sử dụng phương pháp thử nghiệm (Experimental method). Phương pháp này bao gồm nghiên cứu thực địa (Field experiment) và nghiên cứu phòng thí nghiệm (Lab experiment). Tuy vậy, rất ít các nghiên cứu sử dụng phương pháp thực địa, nên chủ yếu lý thuyết này sử dụng phương pháp phòng thí nghiệm. Theo Bloomfield, Nelson, và Soltes (2016), phương pháp thử nghiệm thích hợp cho nghiên cứu cần điều khiển biến độc lập. Chính vì vậy, phương pháp này có lợi thế giúp khám phá các biến tiềm ẩn tác động đến JDM trong kiểm toán. Trong đó, phương pháp thực địa sẽ cho kết quả đúng với môi trường thực tế, nên không phải điều khiển biến phụ thuộc, nhưng trên thực tế rất khó có điều kiện để áp dụng phương pháp này, do nhà nghiên cứu không thể tham gia trực tiếp các nhiệm vụ kiểm toán trên thực tế, trừ khi chính các công ty kiểm toán thực hiện nghiên cứu. Đây chính là lý do giải thích tại sao hầu hết các nghiên cứu sử dụng phương pháp phòng thí nghiệm.

Điểm mạnh của phương pháp này giúp cho các nghiên cứu xác định các biến độc lập (nguyên nhân) ảnh hưởng đến thực hiện xét đoán và ra quyết định của KTV, kể cả ảnh hưởng tích cực và tiêu cực.

Hạn chế của phương pháp này đã được các nghiên cứu tổng kết tập trung vào các điểm sau. Thứ nhất tập trung ở tính tổng quát hóa kết quả nghiên cứu. Giới hạn này một phần do các thí nghiệm thường được thiết kế cho nhiệm vụ kiểm toán riêng lẻ, khá khác biệt nên khó tổng quát hóa cho đa số các nhiệm vụ. Thứ hai, cỡ mẫu chọn trong các thử nghiệm thường khá thấp (vài chục đối tượng) và lựa chọn mẫu không ngẫu nhiên là nguyên nhân khiến hạn chế khả năng tổng quát hóa kết quả nghiên cứu cho tổng thể. Cuối cùng, việc thực hiện môi trường thiết lập giả định sẽ ảnh hưởng nhất định đến tâm lý đối tượng tham gia thử nghiệm dẫn đến dữ liệu thu thập giảm độ tin cậy.

4. Kết luận

Nghiên cứu JDM trong kiểm toán có lịch sử lâu dài, góp phần quan trọng vào lý thuyết kiểm toán, lý thuyết chung về JDM, cung cấp nhiều khuyến nghị giá trị cho nhà lập quy và các công ty kiểm toán. Lý thuyết JDM tham chiếu nghiên cứu về quá trình xử lý thông tin và hành vi ra quyết định (Einhorn & Hogarth, 1981). Nghiên cứu về yếu tố xác định JDM trong kiểm toán chủ yếu sử dụng phương pháp thí nghiệm với đối tượng tham gia chủ yếu là các KTV, tuy nhiên, trong một số trường hợp có thể sử dụng sinh viên tốt nghiệp hay các học viên cao học MBA chuyên ngành kiểm toán thay thế. Với đặc thù này, nghiên cứu JDM trong kiểm toán mở ra nhiều cơ hội cho các nhà nghiên cứu, nhưng cũng không ít thách thức khi thực hiện.

Lợi thế lớn của các nghiên cứu thí nghiệm là người nghiên cứu trực tiếp thiết lập môi trường để thực hiện thí nghiệm, nên điều khiển, kiểm soát được các biến độc lập lựa chọn. Nhờ đó đánh giá được ảnh hưởng của biến độc lập đến biến phụ thuộc cùng với việc kiểm soát các

biến gây nhiễu. Các nghiên cứu thí nghiệm cũng có ưu thế cho kiểm định nhiều biến độc lập trong môi trường kế toán, kiểm toán, chẳng hạn trợ giúp ra quyết định hay một chuẩn mực mới (Trotman et al., 2011). Nhiệm vụ xét đoán và ra quyết định của kiểm toán rất đa dạng, phức tạp, chịu tác động nhiều yếu tố, nên nghiên cứu thí nghiệm giúp cho dễ dàng khám phá các ảnh hưởng tương tác của nhiều yếu tố cùng tồn tại trong môi trường tự nhiên bằng cách chỉ ra các ảnh hưởng điều kiện dựa vào mức độ của các yếu tố khác (Joe, 2003).

Mặc dù có điểm mạnh, nhưng nghiên cứu thí nghiệm cũng có hạn chế, mà một trong các hạn chế là lấy mẫu. Qua kết quả tổng hợp lý thuyết này cho thấy nhiều nghiên cứu lựa chọn mẫu thuận tiện, cỡ mẫu nhỏ, thậm chí quá nhỏ. Điều này dẫn đến giới hạn khó tổng quát hóa được kết quả (Brewin et al., 1996). Để thực hiện một thực nghiệm giúp dự đoán được thực tế, cần phải chọn mẫu sao cho đại diện cho tổng thể và phân bố các đối tượng cho các nhóm nghiên cứu khác nhau trên cơ sở ngẫu nhiên (Duffy, 1985). Hạn chế tiếp theo của nghiên cứu thí nghiệm là các đối tượng trong môi trường thực nghiệm, nên có thể hành vi hay trả lời của đối tượng không theo cách tự nhiên do hệ quả của cảm giác được quan sát (Haughey, 1994). Vì vậy, kết quả trả lời của các đối tượng có thể khác biệt so với khi họ xét đoán hay ra quyết định ở môi trường thực tế.

Lý thuyết JDM trong kiểm toán đã trải qua gần nửa thế kỷ, đến nay vẫn được các nhà nghiên cứu kiểm toán quan tâm, qua đó cho thấy tầm quan trọng của lĩnh vực nghiên cứu này trong lý thuyết và thực hành kiểm toán. Để khắc phục các hạn chế trên, các nghiên cứu cần có quy mô mẫu lớn hơn, các đối tượng tham gia cần được chọn ngẫu nhiên và có các thuộc tính tổng thể nghiên cứu. Tương tự như vậy để tránh các đối tượng thực hiện theo cách mong muốn của các nhà nghiên cứu, khi thực hiện các thực nghiệm cần đảm bảo các đối tượng không nhận thức được kết quả dự đoán của nhà nghiên cứu. Để tạo môi trường thí nghiệm hiệu quả, cần thiết xây dựng môi trường giả định gần với thực tế nhất, các nhiệm vụ đưa vào thí nghiệm đảm bảo tăng tính khái quát của kết quả các nghiên cứu.

Tài liệu tham khảo

- Agoglia, C. P., Hatfield, R. C., & Brazel, J. F. (2009). The effects of audit review format on review team judgments. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 95-111. doi:10.2308/aud.2009.28.1.95
- Alderman, C. W., & Deitrick, J. W. (1982). Auditors' perceptions of time budget pressures and premature sign-offs: A replication and extension. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 1(2), 54-68.
- Alissa, W., Capkun, V., Jeanjean, T., & Suca, N. (2014). An empirical investigation of the impact of audit and auditor characteristics on auditor performance. *Accounting, Organizations and Society*, 39(7), 495-510. doi:10.1016/j.aos.2014.06.003
- Anderson, J. C., Kaplan, S. E., & Reckers, P. (1997). The effects of interference and availability from hypotheses generated by a decision aid upon analytical procedures judgments. *Behavioral Research in Accounting*, 9, 1-20.
- Anderson, R. C., Mansi, S. A., & Reeb, D. M. (2004). Board characteristics, accounting report integrity, and the cost of debt. *Journal of Accounting and Economics*, 37(3), 315-342. doi:10.1016/j.jacceco.2004.01.004
- Asbahr, K., & Ruhnke, K. (2019). Real effects of reporting key audit matters on auditors' judgment and choice of action. *International Journal of Auditing*, 23(2), 165-180. doi:10.1111/ijau.12154

- Ashton, R. H., & Ashton, A. H. (1995). Perspectives on judgment and decision-making research in accounting and auditing. In R. H. Ashton & A. H. Ashton (Eds.), *Judgment and decision-making research in accounting and auditing* (pp. 3-25). New York, NY: Cambridge University Press.
- Ashton, R. H., & Kramer, S. S. (1980). Students as surrogates in behavioral accounting research: Some evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1), 1-15.
- Ayers, S., & Kaplan, S. E. (1998). Potential differences between engagement and risk review partners and their effect on client acceptance judgments. *Accounting Horizons*, 12(2), Article 139.
- Bagley, P. L. (2010). Negative affect: A consequence of multiple accountabilities in auditing. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 29(2), 141-157. doi:10.2308/aud.2010.29.2.141
- Bedard, J. C., & Biggs, S. F. (1991). Pattern recognition, hypotheses generation, and auditor performance in an analytical task. *Accounting Review*, 66(3), 622-642.
- Bedard, J. C., & Graham, L. E. (2002). The effects of decision aid orientation on risk factor identification and audit test planning. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 21(2), 39-56.
- Bell, T. B., & Carcello, J. V. (2000). A decision aid for assessing the likelihood of fraudulent financial reporting. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 19(1), 169-184.
- Bennett, G. B., & Hatfield, R. C. (2018). Staff auditors' proclivity for computer-mediated communication with clients and its effect on skeptical behavior. *Accounting, Organizations and Society*, 68-69, 42-57. doi:10.1016/j.aos.2018.05.003
- Bloomfield, R., Nelson, M. W., & Soltes, E. (2016). Gathering data for archival, field, survey, and experimental accounting research. *Journal of Accounting Research*, 54(2), 341-395.
- Bonner, S. E. (1994). A model of the effects of audit task complexity. *Accounting, Organizations and Society*, 19(3), 213-234.
- Bonner, S. E. (1999). Judgment and decision-making research in accounting. *Accounting Horizons*, 13(4), Article 385.
- Boritz, J. E. (1985). The effect of information presentation structures on audit planning and review judgments. *Contemporary Accounting Research*, 1(2), 193-218.
- Brewin, T., Thornton, H., Bradley, C., McPherson, K., Gore, S., Silverman, W., & Altman, D. (1996). Patients' preferences and randomised trials. *The Lancet*, 347(9008), 1118-1119.
- Brown, J. O., & Popova, V. K. (2015). The interplay of management incentives and audit committee communication on auditor judgment. *Behavioral Research in Accounting*, 28(1), 27-40. doi:10.2308/bria-51259
- Brown, V. L., Gissel, J. L., & Neely, D. G. (2016). Audit quality indicators: Perceptions of junior-level auditors. *Managerial Auditing Journal*, 31(8/9), 949-980. doi:10.1108/maj-01-2016-1300
- Butt, J. L. (1988). Frequency judgments in an auditing-related task. *Journal of Accounting Research*, 26(2), 315-330.

- Carpenter, T. D., & Reimers, J. L. (2013). Professional skepticism: The effects of a partner's influence and the level of fraud indicators on auditors' fraud judgments and actions. *Behavioral Research in Accounting*, 25(2), 45-69. doi:10.2308/bria-50468
- Chan, K. C., Seow, G. S., & Tam, K. (2009). Ranking accounting journals using dissertation citation analysis: A research note. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6/7), 875-885.
- Choo, F., & Trotman, K. T. (1991). The relationship between knowledge structure and judgments for experienced and inexperienced auditors. *Accounting Review*, 66(3), 464-485.
- Chung, J., & Monroe, G. S. (2001). A research note on the effects of gender and task complexity on an audit judgment. *Behavioral Research in Accounting*, 13(1), 111-125.
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. M. (2002). Corporate governance and the audit process. *Contemporary Accounting Research*, 19(4), 573-594.
- Defond, M. L., Francis, J. R., & Hallman, N. J. (2018). Awareness of SEC enforcement and auditor reporting decisions. *Contemporary Accounting Research*, 35(1), 277-313. doi:10.1111/1911-3846.12352
- Dennis, S. A., & Johnstone, K. M. (2018). A natural field experiment examining the joint role of audit partner leadership and subordinates' knowledge in fraud brainstorming. *Accounting, Organizations and Society*, 66, 14-28. doi:10.1016/j.aos.2018.02.001
- DeZoort, F. T., & Salterio, S. E. (2001). The effects of corporate governance experience and financial reporting and audit knowledge on audit committee members' judgments. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 20(2), 31-47.
- Duffy, M. E. (1985). Designing nursing research: The qualitative quantitative debate. *Journal of Advanced Nursing*, 10(3), 225-232.
- Einhorn, H. J., & Hogarth, R. M. (1981). Behavioral decision theory: Processes of judgement and choice. *Annual Review of Psychology*, 32(1), 53-88.
- Fama, E. F., & Jensen, M. C. (1983). Separation of ownership and control. *The Journal of Law and Economics*, 26(2), 301-325.
- Frederick, D. M., & Libby, R. (1986). Expertise and auditors' judgments of conjunctive events. *Journal of Accounting Research*, 24(2), 270-290.
- Frederick, D. M., Hoffman, V. B. H., & Libby, R. (1994). The structure of auditors' knowledge of financial statement errors. *Auditing*, 13(1), 1-21.
- Fu, H., Tan, H. T., & Zhang, J. (2011). Effect of auditor negotiation experience and client negotiating style on auditors' judgments in an auditor-client negotiation context. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 30(3), 225-237. doi:10.2308/ajpt-10114
- Fukukawa, H., & Mock, T. J. (2011). Audit risk assessments using belief versus probability. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 30(1), 75-99. doi:10.2308/aud.2011.30.1.75
- Gibbins, M. (1984). Propositions about the psychology of professional judgment in public accounting. *Journal of Accounting Research*, 22(1), 103-125.
- Glover, S. M. (1997). The influence of time pressure and accountability on auditors' processing of nondiagnostic information. *Journal of Accounting Research*, 35(2), 213-226.

- Griffin, J. B. (2014). The effects of uncertainty and disclosure on auditors' fair value materiality decisions. *Journal of Accounting Research*, 52(5), 1165-1193. doi:10.1111/1475-679x.12059
- Hammersley, M. (2006). Philosophy's contribution to social science research on education. *Journal of Philosophy of Education*, 40(2), 273-286.
- Hatfield, R. C., Jackson, S. B., & Vandervelde, S. D. (2011). The effects of prior auditor involvement and client pressure on proposed audit adjustments. *Behavioral Research in Accounting*, 23(2), 117-130.
- Haughey, B. (1994). Evaluating quantitative research designs: Part 1. *Critical Care Nurse*, 14(5), 100-102.
- He, X., Kothari, S., Xiao, T., & Zuo, L. (2018). Long-term impact of economic conditions on auditors' judgment. *The Accounting Review*, 93(6), 203-229.
- Hoffman, V. B., Joe, J. R., & Moser, D. V. (2003). The effect of constrained processing on auditors' judgments. *Accounting, Organizations and Society*, 28(7/8), 699-714. doi:10.1016/s0361-3682(02)00068-5
- Houston, R. W., Peters, M. F., & Pratt, J. H. (2005). Nonlitigation risk and pricing audit services. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 24(1), 37-53.
- Iskandar, T. M., Sari, R. N., Sanusi, Z. M., & Anugerah, R. (2012). Enhancing auditors' performance. *Managerial Auditing Journal*, 27(5), 462-476. doi:10.1108/02686901211227959
- Joe, J. R. (2003). Why press coverage of a client influences the audit opinion. *Journal of Accounting Research*, 41(1), 109-133.
- Joe, J. R., & Vandervelde, S. D. (2007). Do auditor provided nonaudit services improve audit effectiveness? *Contemporary Accounting Research*, 24(2), 467-487.
- Kelley, T., & Margheim, L. (1990). The impact of time budget pressure, personality, and leadership variables on dysfunctional auditor behavior. *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*, 9(2), 21-42.
- Kim, S., Mayorga, D. M., & Harding, N. (2017). Can I interrupt you? Understanding and minimizing the negative effects of brief interruptions on audit judgment quality. *International Journal of Auditing*, 21(2), 198-211. doi:10.1111/ijau.12089
- Knechel, W. R., & Payne, J. L. (2001). Additional evidence on audit report lag. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 20(1), 137-146.
- Kozloski, N. K., & Messier, W. F. (2011). Strategic analysis and auditor risk judgments. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 30(4), 149-171. doi:10.2308/ajpt-10147
- Kozloski, N. K., Messier, W. F., Jr., & Eilifsen, A. (2011). Improving auditors' fraud judgments using a frequency response mode*. *Contemporary Accounting Research*, 28(3), 837-858. doi:10.1111/j.1911-3846.2011.01067.x
- Lee, B. (2002). Professional socialisation, commercial pressures and junior staff's time-pressured irregular auditing - A contextual interpretation. *The British Accounting Review*, 34(4), 315-333.

- Lee, H. (2012). Incentive contracts and time pressure on audit judgment performance. *Managerial Auditing Journal*, 27(3), 263-283. doi:10.1108/02686901211207492
- Lehmann, C. M., & Norman, C. S. (2006). The effects of experience on complex problem representation and judgment in auditing: An experimental investigation. *Behavioral Research in Accounting*, 18(1), 65-83.
- Libby, R., & Lewis, B. L. (1982). Human information processing research in accounting: The state of the art in 1982. *Accounting, Organizations and Society*, 7(3), 231-285.
- Libby, R., & Luft, J. (1993). Determinants of judgment performance in accounting settings: Ability, knowledge, motivation, and environment. *Accounting, Organizations and Society*, 18(5), 425-450.
- Libby, R., & Tan, H. T. (1994). Modeling the determinants of audit expertise. *Accounting, Organizations and Society*, 19(8), 701-716.
- Mala, R., & Chand, P. (2015). Judgment and decision making research in auditing and accounting: Future research implications of person, task, and environment perspective. *Accounting Perspectives*, 14(1), 1-50.
- Messier, W. E. (1995). Research in and development of audit decision aids. In R. H. Ashton & A. H. Ashton (Eds.), *Judgment and decision making research in accounting and auditing* (pp. 207-228). Cambridge, UK: Cambridge University Press.
- Messier, W. F. (1983). The effect of experience and firm type on materiality/disclosure judgments. *Journal of Accounting Research*, 21(2), 611-618.
- Messier, W. F., & Schmidt, M. (2017). Offsetting misstatements: The effect of misstatement distribution, quantitative materiality, and client pressure on auditors' judgments. *The Accounting Review*, 93(4), 335-357. doi:10.2308/accr-51954
- Moreno, K., & Bhattacharjee, S. (2003). The impact of pressure from potential client business opportunities on the judgments of auditors across professional ranks. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 22(1), 13-28.
- Mubako, G., & O'Donnell, E. (2018). Effect of fraud risk assessments on auditor skepticism: Unintended consequences on evidence evaluation. *International Journal of Auditing*, 22(1), 55-64. doi:10.1111/ijau.12104
- Mullis, C. E., & Hatfield, R. C. (2018). The effects of multitasking on auditors' judgment quality. *Contemporary Accounting Research*, 35(1), 314-333. doi:10.1111/1911-3846.12392
- Nelson, M., & Tan, H. T. (2005). Judgment and decision making research in auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 24(s-1), 41-71.
- Prawitt, D. F. (1995). Staffing assignments for judgment-oriented audit tasks: The effects of structured audit technology and environment. *Accounting Review*, 70(3), 443-465.
- Rose, J. M. (2007). Attention to evidence of aggressive financial reporting and intentional misstatement judgments: Effects of experience and trust. *Behavioral Research in Accounting*, 19(1), 215-229.
- Sharma, D. S., Boo, E. F., & Sharma, V. D. (2008). The impact of non mandatory corporate governance on auditors' client acceptance, risk and planning judgments. *Accounting and Business Research*, 38(2), 105-120.

- Shelton, S. W. (1999). The effect of experience on the use of irrelevant evidence in auditor judgment. *The Accounting Review*, 74(2), 217-224.
- Simon, C. A., Smith, J. L., & Zimbelman, M. F. (2018). The influence of judgment decomposition on auditors' fraud risk assessments: Some trade-offs. *The Accounting Review*, 93(5), 273-291. doi:10.2308/accr-52024
- Smith, S. D., Tayler, W. B., & Prawitt, D. F. (2016). The effect of information choice on auditors' judgments and confidence. *Accounting Horizons*, 30(3), 393-408.
- Stevens, E., Moroney, R., & Webster, J. (2019). Professional skepticism: The combined effect of partner style and team identity salience. *International Journal of Auditing*, 23(2), 279-291. doi:10.1111/ijau.12161
- Stuart, I. C., & Prawitt, D. F. (2012). Firm-level formalization and auditor performance on complex tasks. *Behavioral Research in Accounting*, 24(2), 193-210. doi:10.2308/bria-50113
- Tan, H. T., Ng, T. B. P., & Mak, B. W. Y. (2002). The effects of task complexity on auditors' performance: The impact of accountability and knowledge. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 21(2), 81-95.
- Trotman, K. T., Tan, H. C., & Ang, N. (2011). Fifty-year overview of judgment and decision-making research in accounting. *Accounting & Finance*, 51(1), 278-360. doi:10.1111/j.1467-629X.2010.00398.x
- Tsunogaya, N., Sugahara, S., & Chand, P. (2017). The impact of social influence pressures, commitment, and personality on judgments by auditors: Evidence from Japan. *Journal of International Accounting Research*, 16(3), 17-34.
- Waller, W. S., & Felix, W. I., Jr. (1984). The auditor and learning from experience: Some conjectures. *Accounting, Organizations and Society*, 9(3/4), 383-406.
- Wilks, T. J. (2002). Predecisional distortion of evidence as a consequence of real time audit review. *The Accounting Review*, 77(1), 51-71.
- Wright, N. S., & Bhattacharjee, S. (2018). Auditors' use of formal advice from internal firm subject matter experts: The impact of advice quality and advice awareness on auditors' judgments. *Contemporary Accounting Research*, 35(2), 980-1003. doi:10.1111/1911-3846.12399
- Yang, L., Brink, A. G., & Wier, B. (2018). The impact of emotional intelligence on auditor judgment. *International Journal of Auditing*, 22(1), 83-97. doi:10.1111/ijau.12106