

تفاوت‌های عملکرد حساب‌رسان ارشد و مدیران حسابرسی در بررسی کاربرگ‌های حسابرسی

نویسنده: Robert J. Ramsay

ترجمه: نظام‌الدین رحیمیان

دانشجوی دکتری حسابداری و مدرس دانشگاه

راحله یعقوبی

کارشناس ارشد حسابداری

واژه‌های کلیدی

کاربرگ‌های حسابرسی،
بررسی کاربرگ‌ها،
اشتباهات مفهومی،
اشتباهات مکانیکی

مقدمه

طبق استانداردهای حسابرسی، هر مرحله از کار حسابرسی باید چنان هدایت، سرپرستی و بررسی شود که از انجام شدن کار با کیفیت مناسب، اطمینانی

معقول به دست آید. (استانداردهای حسابرسی، ۱۳۷۸، بخش ۲۲). در این راستا، کار انجام شده توسط هر یک از کارکنان حسابرسی باید به منظور ارزیابی کلیه موارد زیر، توسط کارکنانی با صلاحیت حرفه‌ای بالاتر بررسی شود:

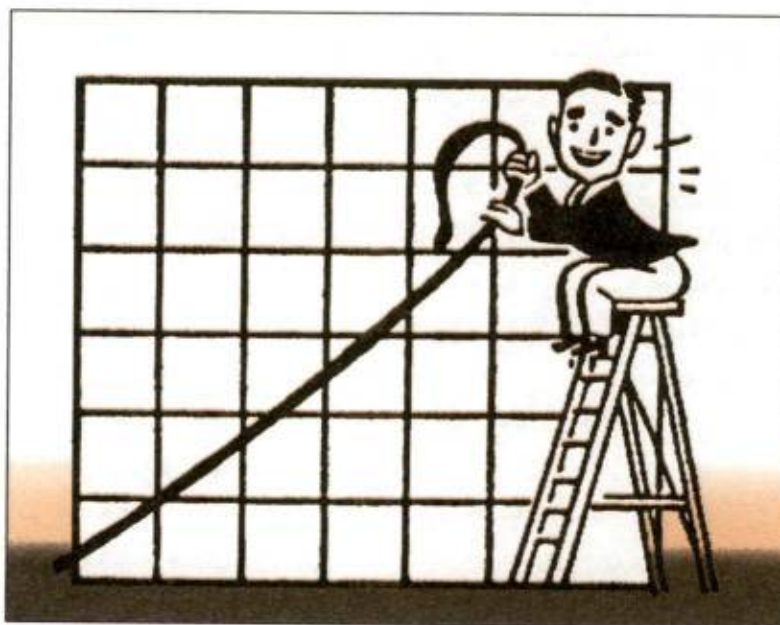
الف) انجام شدن کار طبق برنامه حسابرسی.

ب) وجود مستندات کافی درباره کار انجام شده و نتایج حاصل.

چکیده

بررسی کاربرگ‌های حسابرسی به عنوان سازوکاری برای کنترل کیفیت و نظارت بر مناسب بودن میزان کار انجام شده در فرایند حسابرسی ضروری است. تحقیقات گذشته پیرامون مفید بودن فرایند بررسی کاربرگ‌های حسابرسی نشان دادند که در طی انجام این بررسی‌ها،

واریانس قضاوت کاهش و صحت قضاوت قبل از بررسی افزایش می‌یابد. این مقاله به ارائه نتایج تحقیقی می‌پردازد که تحقیقات قبلی را گسترش داده و در آن به مطالعه موشکافانه انواع فرایندهای بررسی کاربرگ‌های حسابرسی پرداخته شده است که مدیران حسابرسی و حساب‌رسان ارشد، آنها را به گونه‌ای متفاوت انجام می‌دهند.



پ) حل و فصل تمام موضوعات با اهمیت حسابرسی یا انعکاس آنها در نتیجه‌گیری‌های حسابرسی.

ت) دستیابی به کلیه هدف‌های مربوط به روش‌های حسابرسی.

ث) هم‌سویی نتیجه‌گیری‌های حسابرسان با نتایج کار انجام شده و پشتیبانی آنها از اظهار نظر حسابرسان.

کاربرگ حسابرسی^۱ ابزار کار حرفه حسابرسی است و مهارت در طراحی و استفاده موثر و عمده از کاربرگ‌ها برای حسابرسان ضروری است. کاربرگ‌های حسابرسان، حلقه ارتباطی بین مدارک حسابداری صاحب‌کار و گزارش حسابرسان است. کاربرگ‌ها، کلیه کارهای انجام شده توسط حسابرسان را مستند و گزارش حسابرسان را توجیه می‌کند.

بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۲۲ ایالات متحده با عنوان برنامه‌ریزی و سرپرستی مقرر می‌دارد که کار انجام شده توسط هر یک از همکاران باید بررسی شود تا مشخص گردد که به گونه‌ای مناسب و کافی اجرا شده است و یکنواختی نتایج حاصل با نتیجه‌گیری‌هایی که قرار است در گزارش حسابرسان ارائه گردد، ارزیابی شود. بررسی کار انجام شده توسط اعضای تیم حسابرسی اساساً با بررسی کاربرگ‌های حسابرسی صورت می‌گیرد.

بررسی کاربرگ‌ها به محض تکمیل شدن، یکی از وظایف حسابرسان ارشد و سرپرست تیم حسابرسی است. این بررسی سبب می‌شود او بتواند کار را کنترل و کفایت رسیدگی در هر مرحله را تعیین کند. (میگر و همکاران، ۱۳۷۵، ۱۵۸) حسابرسان ارشد، سرپرستان و یا سرپرستان ارشد عضو تیم رسیدگی معمولاً کاربرگ‌های تهیه شده توسط کمک حسابرسان و حسابرسان را پس از تکمیل، مورد رسیدگی قرار می‌دهد. گرچه مدیران حسابرسی و شرکای موسسات حسابرسی که حسابرسی زیر نظر آنان انجام می‌شود در طول رسیدگی‌ها با حسابرسان ارشد و دیگر اعضای تیم حسابرسی در ارتباط‌اند، کار برگ‌های حسابرسی را تا نزدیک به پایان عملیات حسابرسی یا حتی پس از آن بررسی نمی‌کنند. شریک یا مدیر حسابرسی عمدتاً به حساب‌های دارای احتمال خطر تحریف بالا، بیشتر توجه دارند. (میگر و همکاران، ۱۳۷۵، ۳۸۲).

فرآیند بررسی و سطوح سلسله مراتبی حسابرسی

هدف از بررسی کاربرگ‌ها، اطمینان یافتن از کفایت شواهد حسابرسی به عنوان مبنایی برای اظهار نظر حسابرسی و هم چنین، مطابقت کار حسابرسی انجام شده با استانداردهای حسابرسی و شرایط و مقتضیات موسسه حسابرسی است.

(Bacsik and Rizzo, 1983) فرایند بررسی بخشی از پیش نیازهای لازم برای برنامه‌ریزی و سرپرستی است که توسط استانداردهای حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا اجباری شده است. (AICPA, 1978) فرآیند بررسی از طریق مطالعه کاربرگ‌ها و یادداشت کردن سوالات یا مشکلات برای پیگیری یا اصلاح بر روی فهرست‌هایی انجام می‌گیرد که معمولاً یادداشت‌های بررسی^۲ نامیده می‌شود. این یادداشت‌ها به تهیه‌کنندگان کاربرگ‌ها داده می‌شود تا توضیحات لازم را روی کاربرگ‌ها و روی یادداشت‌های بررسی بنویسند. سپس هر دوی آنها برای بررسی و اصلاح، به بررسی‌کننده ارجاع می‌گردد. این فرایند به عنوان یک فرآیند ارتباطی پیاپی، سلسله مراتبی و مکرر توصیف می‌شود. (Solomon, 1987).

مسئولیت بررسی تفصیلی کاربرگ‌های تهیه شده توسط کمک حسابرسان معمولاً به عهده حسابرسان ارشد است. (Bacsik and Rizzo, 1983). در این مرحله، روی دو موضوع، درستی کار از لحاظ فنی و تخصصی و کامل بودن آن تاکید می‌شود. بنابراین یک حسابرسان ارشد برائبات و تایید این که، کلیه مراحل انجام شده، مستندسازی به طور کامل صورت گرفته، تغییرات در روش‌های حسابرسی مستندسازی شده، یافته‌های غیرعادی یادداشت شده، و صورت‌های مالی از لحاظ ثبت در دفاتر صحیح و کامل است، تاکید دارد.

مدیر حسابرسی معمولاً برای سطح دوم بررسی کاربرگ‌ها مسئولیت دارد که بررسی کلی یا روشن‌گرانه^۳ نامیده می‌شود. دامنه این بررسی از طریق ارزیابی مدیر از دو عامل توانایی فرد بررسی‌کننده در بررسی جزئیات و اهمیت موضوع مورد بررسی تعیین می‌شود. در این مرحله از بررسی کاربرگ‌ها روی پیچیدگی، میزان ذهنی بودن و یا اهمیت موضوعات و نیز کفایت کاربرگ‌ها در مجموع شامل کفایت بررسی تفصیلی تاکید می‌گردد.

مرور تحقیقات گذشت

تورتمن و پاتن (۱۹۸۵) به بررسی اثر فرایند بررسی کاربرگ‌ها، روی کاهش واریانس قضاوت^۴ پرداختند. آنان از حسابرسان ارشد خواستند کنترل‌های داخلی را براساس پرسشنامه‌های تکمیل شده توسط صاحبکاران واقعی حسابرسی، ارزیابی کنند. سپس این قضاوت‌ها توسط مدیران حسابرسی بررسی شد. از مدیران حسابرسی خواسته شده بود در مورد ارزیابی حسابرسان ارشد اظهار نظر کرده و اگر ارزیابی حسابرسان ارشد برای آنان قابل قبول نبود، خود اظهار نظر نمایند. قبل از این، برای در اختیار داشتن یک ارزیابی گروهی، از حسابرسان ارشد خواسته شده بود

است. تحقیقات روان‌شناسی متعدد درباره خبرگان و مبتدیان نشان می‌دهد که افراد خبره در انجام کارهای مفهومی نسبت به مبتدیان، عملکرد بهتری دارند در حالی که مبتدیان ممکن است در انجام کارهای مکانیکی نسبت به خبرگان برتری داشته باشد. Myles-worsley, Johnston, and Simon, (1988) توجیه این تفاوت‌ها این است که به طور طبیعی، مشکلات برای خبرگان به صورت خلاصه و چکیده بیان می‌شود در حالی که این امر برای مبتدیان به صورت تشریحی و منطبق با واقعیت امر صورت می‌گیرد. Choi, Glaser, and Rees (1982), and Adelson (1984)

فرضیات تحقیق

سطح دانش عامل بسیار مهمی در تعیین میزان بررسی کاربردگراست. حسابرسان معمولاً برای انجام بررسی‌ها از یک مدل مجموعه کاربردگرا استفاده نمی‌کنند بلکه برای قضاوت کردن بر ذهن خود اتکا می‌کنند. این اتکا شامل ساختار الگویی از یک کاربردگرا بر مبنای تجربیات گذشته است. (Gibbin, 1984) این الگو، طرحی ارائه می‌کند که بیانگر راهکاری برای انتخاب و ادراک اطلاعات در کاربردگرا و رویکردی برای جستجوی اشتباهات است. (Waller and Felix, 1984)

بر اساس ماهیت مفهومی وظیفه بررسی کاربردگرا توسط مدیران حسابرسی و به خاطر ماهیت مفهومی نحوه ارائه دانش خبرگان به شرحی که گذشت، احتمال زیادی می‌رود که الگوهای مدیران حسابرسی، پیرامون ابعاد مفهومی کاربردگرا سازماندهی شود و به دلایل مشابه نیز، الگوهای حسابرسان ارشد احتمال زیادی دارد پیرامون فرایندهای مکانیکی کاربردگرا ساختار یابد. اگر مدیران از یک الگوی مفهومی استفاده کنند، احتمالاً بسیار بیشتر از حسابرسان ارشدی که از یک الگوی مکانیکی استفاده می‌کنند به دنبال جستجو و کشف اشتباهات مفهومی خواهند بود. البته عکس این موضوع درباره اشتباهات مکانیکی نیز مصداق دارد. بنابراین، در این تحقیق دو فرضیه آزمون شد که عبارتند از:

فرضیه اول: مدیران حسابرسی نسبت به حسابرسان ارشد در کشف اشتباهات مفهومی در بررسی کاربردگرا بسیار دقیق‌تر هستند، و

فرضیه دوم: حسابرسان ارشد نسبت به مدیران حسابرسی در کشف اشتباهات مکانیکی در بررسی کاربردگرا بسیار دقیق‌تر هستند.

انتظارات بیان شده در فرضیات ۱ و ۲ باید به تعامل با اهمیتی بین دو گروه آزمودنی (مدیران حسابرسی و حسابرسان ارشد) و نوع ادامه در صفحه ۵۶

به صورت گروه‌های دونفری با یکدیگر ملاقات و نظرات خود را بیان کنند. سپس، اجماع نظر بررسی‌کنندگان (مدیران حسابرسی) با اجماع نظر ارزیابی‌های تک تک حسابرسان ارشد و ارزیابی گروهی حسابرسان ارشد با هم مقایسه شد. نتایج نشان داد که مدیران حسابرسی نسبت به تک‌تک حسابرسان اجماع نظر بیشتری دارند اما نه بیشتر از اجماع نظر گروه‌های دونفری حسابرسان ارشد.

ترتمن (۱۹۸۵) این کار را از طریق بررسی صحت قضاوت با استفاده از یک مطالعه کاربردی گسترش داد که در آن قضاوت‌های انجام شده در مورد اشتباهات دلاری مورد انتظار با یک توزیع اشتباه شناخته شده به وسیله یک مدل شبیه‌سازی شده، با هم مقایسه می‌شدند. او دریافت که نتایج حاصل از تیم‌های متشکل از یک حسابرس ارشد و یک مدیر به طور بااهمیتی بسیار دقیق‌تر از ارزیابی است که توسط حسابرسان ارشد به تنهایی صورت گرفته است اما نه دقیق‌تر از گروه‌های دونفره حسابرسان ارشد.

در تحقیقات انجام شده توسط ترتمن (۱۹۸۵) و ترتمن و پاتن (۱۹۸۵)، حسابرس ارشد و مدیر حسابرسی کارهای مشابهی انجام می‌دهند. در سایر تحقیقات حسابداری پیرامون تفاوت‌های عملکردی بین سطوح سلسله مراتبی، اهمیت استفاده از وظایف گوناگون تشریح شده است که باعث تفاوت در عملکرد مورد انتظار سطوح مختلف می‌شود. برای نمونه، هنگام مطالعه روی بررسی کاربردگراهای حسابرسی انتظار می‌رود که حسابرس ارشد و مدیر حسابرسی در خصوص کشف اشتباهات مفهومی و مکانیکی^۵ به گونه‌ای متفاوت عمل کنند زیرا معمولاً موسسات حسابرسی، حسابرسان ارشد را برای تمرکز بر اشتباهات مکانیکی و کاربردی و مدیران را برای تمرکز بر اشتباهات مفهومی آموزش می‌دهند. (Bacsik and Rizzo, 1983)

علاوه بر این، تحقیقات روان‌شناسی نشان می‌دهد که دانش خبرگان^۶ پیرامون یک چارچوب مفهومی و دانش مبتدیان^۷ پیرامون یک چارچوب کاربردی سازماندهی می‌شود.

Choi, Glaser and Rees (1982), Adelson (1984), Myles-Worsely, Johnston and Simons, (1988) و سازمان دانش^۸ یکی از عوامل مهم در عملکرد قضاوتی افراد است. (Libby and Luft, 1993) یکی از دلایل احتمالی که در دو تحقیق پیشگفته، تفاوت‌های سیستماتیک عملکردی بین حسابرسان ارشد و مدیران حسابرسی کشف نشده، این است که وظایف محول شده به این دو سطح باعث تفاوت در عملکرد آنها نشده باشد. تفکیک وظایف کاربردی و مفهومی، یکی از رویکردهای ایجاد تفاوت بین عملکرد مورد انتظار حسابرسان ارشد و مدیران

تفاوت‌های عملکرد حسابرسان ارشد و مدیران

اشتباه (مفهومی یا مکانیکی) بیانجامد.

نحوه انجام تحقیق

در این تحقیق، ۱۸ مدیر حسابرسی و ۲۰ حسابرس ارشد از ۸ دفتر یک موسسه حسابرسی بین‌المللی شرکت کردند. به آزمودنی‌ها، پاکتی حاوی دو نامه داده شد و از آنان خواسته شد ابتدا نامه "الف" را باز کنند که شامل یک برگ دستورالعمل و مجموعه‌ای ۹ صفحه‌ای از کاربرگ‌های فرضی بود. سپس قرار شد که آزمودنی‌ها بررسی‌های کاملی را مشابه یک حسابرسی واقعی انجام دهند یادداشت‌های حسابرسی خود را تهیه و حفظ کنند و قبل از باز کردن نامه "ب"، آن را در نامه "الف" قرار دهند. نامه "ب" شامل ۸ سوال دارای پاسخ صحیح و غلط درباره اشتباهات مکانیکی و ۸ سوال درباره اشتباهات مفهومی بود. سوالات با استفاده از یادداشت‌های حسابرسی نامه "الف" پاسخ داده شد. (استفاده از یادداشت‌های حسابرسی نامه "الف" عمداً صورت گرفت زیرا هدف این تحقیق، آزمایش حافظه کوتاه مدت آزمودنی‌ها نبود). آزمودنی‌ها در پایان تحقیق یک پرسشنامه کوتاه درباره میزان تجارب حرفه‌ای و ارزیابی آنان از تحقیق انجام شده را تکمیل و ارائه کردند.

در این تحقیق، اشتباهات مکانیکی این‌گونه تعریف شدند: عینی، قابل اثبات و ملموس. دانش حسابرسی مورد نیاز برای درک این که چه اعدادی باید با هم مطابقت داشته باشند در مراحل اولیه آموزش حسابرسی کسب می‌شود و حسابرسان ارشد نباید برای مشخص کردن این اشتباهات زحمت زیادی را بکشند.

هم چنین، اشتباهات مفهومی به این‌گونه تعریف شدند: قضای، غیرقابل اثبات و مبهم. دانش حسابرس درباره این نوع اشتباه از تجربه حسابرسی حاصل می‌شود. برای طبقه‌بندی اشتباهات به مکانیکی و مفهومی، از برنامه آموزش حرفه‌ای مستمر^۹ متعلق به انجمن حسابداران رسمی آمریکا تحت عنوان بررسی کاربرگ‌ها استفاده شد. این برنامه حاوی فهرست‌های کنترل برای تمایز بین ملاحظات مربوط به اشتباهات مکانیکی و مفهومی در بررسی کاربرگ‌هاست.

نتایج تحقیق

این تحقیق، اثرات تجربه را روی دقت و صحت کشف اشتباه در فرایند بررسی کاربرگ‌ها نشان داد. براساس تحقیقات گذشته در حسابداری و روان‌شناسی انتظار می‌رفت مدیران حسابرسی در انجام وظایف حسابرسی در مقایسه با حسابرسان ارشد از

پردازش شناخت تحلیلی مفهومی^{۱۰} استفاده کنند و نسبت به آنان عملکرد بهتری داشته باشند. این تمایز کمک می‌کند تا براساس آن مطالعات انجام شده درباره بررسی کاربرگ‌ها را توجیه کرد که در آن مدیران نسبت به حسابرسان ارشد عملکرد برتری داشتند. اما در این پژوهش، بین وظایف عملکردی مدیران حسابرسی و حسابرسان ارشد در رابطه با اشتباهات مفهومی و مکانیکی تمایزی وجود نداشت. این عدم وجود تفاوت، نشان می‌دهد که این دو گروه از نظر توانایی بررسی، تفاوتی ندارند و این نتیجه با نتایج حاصل از عدم وجود تفاوت بین گروه‌ها سازگار است. طبق تحقیقات ترتمن (۱۹۸۵) و ترتمن و پاتن (۱۹۸۵)، تفاوت دو عملکرد در دو نوع متفاوت از وظایف، نشانگر تفاوت در دانش این دو گروه است. بهرحال، در این تحقیق، دانش آزمودنی‌ها به طور مستقیم اندازه‌گیری نشد و کار صرفاً برای درک توانایی‌های آزمودنی‌ها در خصوص کشف اشتباه صورت گرفت. بنابراین، ماهیت پیاپی و تکراری بودن فرایند بررسی نادیده گرفته شد. در این تحقیق، کار بررسی اولیه از کاربرگ‌های تهیه شده توسط یک کمک حسابرس شبیه‌سازی صورت گرفت که این کاربرگ‌ها توسط سرپرستان و حسابرسان ارشد بررسی نشده بود.

خلاصه

بررسی کاربرگ‌های حسابرسی به عنوان سازوکاری برای کنترل کیفیت و نظارت بر مناسب بودن میزان کار انجام شده در فرایند حسابرسی ضروری است. (Solomon, 1981) ترتمن (۱۹۸۵) و ترتمن و پاتن (۱۹۸۵)، در تحقیقات جداگانه‌ای پیرامون مفید بودن فرایند بررسی کاربرگ‌های حسابرسی دریافتند که در طی انجام این بررسی‌ها واریانس قضاوت کاهش می‌یابد. (Tretman, 1985) و صحت قضاوت‌ها قبل از بررسی افزایش می‌یابد (Tretman & Yetton, 1955). بهرحال، زمانی که عملکرد دو تیم یکی متشکل از یک حسابرس ارشد و یک مدیر حسابرسی و دیگری شامل دو حسابرس ارشد مورد بررسی قرار گرفت و نتایج با هم مقایسه شد، تفاوت‌های عملکردی با اهمیتی مشاهده نگردید.

در هر مرحله دو مطالعه پیشگفته، ابتدا کار حسابرسی به حسابرسان ارشد واگذار شد و آنان پس از انجام وظایف خود، گروه‌های دوفنری تشکیل دادند تا در مورد کار انجام شده به قضاوت‌های گروهی بپردازند. سپس این قضاوت‌ها توسط مدیران حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت و آنان نیز به طور مستقل قضاوت‌های خود را ارائه کردند.

In *Advances in the psychology of Human Intelligence*, Vol. 1, edited by R. J. Sternberg, PP.7-75. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum, 1982.

Frederick, D. M., And R. Libby. "Expertise and Auditors' Judgments of Conjunctive Events." *Journal of Accounting Research* (Autumn 1986): 270-90.

Gibbins, M. "Propositons about the Psychology of professional Judgment in public Accounting." *Journal of Accounting Research* (Spring 1984): 103-25.

Libby, R., And J. Luft. "Determinats of Judgment performanve in Accounting Settings: Ability, Knowledge, Motivation and Environment." *Accounting Organizations and Society* (July 1993): 425-50.

Myles-Worsley, M.; W. A. Johnston; and M. A. Simons. "The Influence of Expertise on X-Ray Image Processing." *Journal of Experimental psychology: Learing, Memory, and Cognition* (1988): 553-57.

Ramsay R. J., "Senior/Manager Differences in Audit workpaper Review performance," *Journal of Accounting Research*, (spring, 1994): 127-135.

Solmon, I. "Multi-Auditor Judgment/Decision Making Research." *Journal of Accounting Literature* (1987): 1-25.

Trotman, K. T. "The Review process and the Accuracy of Auditor Judgments." *Journal of Accounting Research* (Autumn 1985) 740-52.

Trotman, K. T., And P. W. Yetton. "The Effect of the Review process on Auditor Judgments." *Journal of Accounting Research* (Spring 1985): 256-67.

Waller, W. S., And W. L. Felix. "The Auditor and Learning from experience: Some Conjectures." *Accounting Organizations and society* (1984): 383-406.

ب - منابع فارسی

کمیته فنی، ۱۳۷۸، استانداردهای حسابرسی، تهران، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۲۴، چاپ اول.

میگز والتربی و همکاران، ۱۳۷۵، اصول حسابرسی، جلد اول، مترجمان: عباس ارباب سلیمانی و محمود نفی، تهران، سازمان حسابرسی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی نشریه شماره ۱۰۵، چاپ اول.

این تحقیق، تحقیقات گذشته درباره بررسی کاربرگ‌های حسابرسی را از طریق تفکیک اشتباهات مفهومی و مکانیکی گسترش داد. براساس این تحقیق، مدیران حسابرسی در کشف اشتباهات مفهومی عملکرد بهتری نسبت به حسابرسان ارشد دارند و برعکس در مورد اشتباهات مکانیکی این موضوع در مورد حسابرسان ارشد مصداق دارد. نتایج این تحقیق، یافته‌های حاصل از مطالعات روانشناسی و حسابداری را بدینگونه گسترش می‌دهد که تجربه و مهارت به عملکرد بهتری در انجام وظایف می‌انجامد که برای استفاده از مزیت قدرت دانش مفهومی خبرگان ساختار یافته‌اند. یافته‌های این تحقیق، هم چنین نشان می‌دهد که نتایج تحقیقات گذشته مبنی بر عدم وجود اثرات تجربه در بررسی کاربرگ‌های حسابرسی می‌تواند به خاطر عدم توجه به تفاوت‌های موجود در دانش آزمودنی‌ها حاصل شده باشد.

پانویس‌ها

- 1- Workpaper
- 2- Review notes
- 3- general or highlight review
- 4- judgment variance
- 5- Conceptual and mechanical errors
- 6- experts' Knowledge
- 7- novices' Knowledge
- 8- Knowledge organization
- 9- Continuing Pofessional Education (CPE)
- 10- Conceptual, analytical cognitive processing

منابع و مآخذ

الف - منابع انگلیسی

Adelson, B. "when Novices Surpass Experts: The Difficulty of a Task May Increase with Expertise" *Journal of Experimental Psychology: Learning, Memory, and Cognition* (1984): 483-95.

American Institute of Certiied Public Accounts. *Statement on Auditing Standards No. 22: Planning and Superuision*. New York: AICPA, 1978. *Working paper Review New York: AICPA*, 1989.

Bacsik, J. M., And S. F. Rizzo. "Review of Audit Workpapers." *The CPA Journal* (November 1983).

Choi, M.; R. Glaser; And E. Rees. "Expertise in problem Solving."