

KUD 338.24

PAVARËSIA E AUDITORIT DHE EFEKTET E TIJ NË AUDITIM

Dr. Adem Zogjani
ademzogjani@hotmail.com

Abstrakt

Ky studim hulumton pavarësinë e auditorit duke studiuar efektet e faktorëve të ndryshëm në pavarësi, si me fakte, ashtu edhe si perceptohet nga grupe të ndryshme njerëzish.

Fjalët kyçe: Auditimi, risku, pavaresia e auditorit

Studimi i parë ekzaminon efektet e auditimit të zhvillimit moral e kognitiv të studentit dhe riskun e klientit, mbi gjykimet e studentëve që lidhen me pranimin e partnerit auditor nën presionin e klientit në një skenar apo plan veprimi të menaxhmentit të të ardhurave. Rezultatet tregojnë që studentët me nivel më të lartë të gjykimit moral vlerësuan menaxhmentin e të ardhurave si më pak etik, si dhe ishin më pak të prirur të pranojnë menaxhment pagash nga një klient audit. Rezultatet gjithashtu tregojnë se palët në një situatë risku të lartë të klientit, vlerësuan menaxhmentin e të ardhurave si më pak etik dhe ishin më pak të prirur të pranojnë menaxhmentin e të ardhurave nga një klient audit. Për më shumë, ky studim investigoi nëse risku i klientit zbut efektet e gjykimit moral e kognitiv (të pakrahasueshëm), mbi gjykimet etike dhe qëllimet behaviorale. Rezultatet nuk tregojnë ndonjë bashkëveprim.

Studimi i dytë dhe i tretë kanë të bëjnë me pasojat potenciale të lidhura me perceptimin e dëmit të pavarësisë së autorit. Më detajisht, studimi i dytë tregon për efektet e shërbimeve non-audit (pa-audit) të mundësuar nga vetë auditorët, mbi vlerësimin e titujve (bondeve, mbajtës obligacionesh) të kompanisë së klientit. Nëse përdoruesit e raporteve financiare besojnë që auditorët që mundësojnë shërbimet non-audit, dëmtojnë pavarësinë e auditorit, atëherë ata janë më të prirur të vërejnë një rritje në riskun e informatave të lidhura me këtë dëmtimi (Johnstone et al.2000). Kjo mund të ndodhë pavarësisht nga natyra e pavarësisë së auditorit, dhe do të mund të krijonte një relacion negativ në mes të sasisë së non-audit shërbimeve të blera nga kompania e auditorit dhe vlerësimit të bondeve të kompanisë. Rezultatet e këtij studimi mbështesin këtë pohim.

Studimi i tretë hulumton efektet e rëndësisë së klientit dhe madhësisë së firmës audit, në vlerësimet e jurisë për përgjegjësi të auditorit dhe dëmshpërblimet përkatëse. Hulumtimet e mëparshme në kontabilitet tregojnë se rëndësia e klientit ndikon në perceptimet e përdoruesve të raportit financiar për pavarësinë e auditorit. Sidoqoftë, asnjë studim nuk ka investiguar perceptimet e pavarësisë së auditorit në kontekstin e përballjes me gjyq. Rezultatet tregojnë kur një auditor është i përfshirë në procese gjyqësore që asocohen me një klient audit që është financiarisht më i rëndësishëm për auditorin, vlerësimet për neglizhencën, të bëra nga gjykatësit, janë më të larta dhe çmohen më shumë në ndëshkime ndaj dëmit. Asnjë efekt i madhësisë së firmës audituese mbi vlerësimet për neglizhencë apo dëmshpërblime nuk është gjetur.

“ ... Pavarësia e auditorit, si në dukje ashtu edhe në realitet, është thelbësore për kredibilitetin e raportit financiar dhe rrjedhimisht, për procesin e formimit të kapitalit”
(Schuetze 1994)

Raporti i auditorit shton vlerën e raportit financiar përmes verifikimit të pavarur që ofron.

Në fakt, është diskutuar nga disa individë që vetë ekzistenca e këtij profesioni është për të ofruar një mendim objektiv. Rregullatorët, e njohin këtë dhe kërkojnë auditorë përmes standardeve të përgjithshme të pranuar, të jenë të pavarur në aspektin mendor, në çështje të lidhura me auditin.

Për të arritur në këtë përfundim, rregullatorët theksojnë vlerën e pavarësisë reale në aspektin mental (i.e. pavarësi reale në qëndrimin mendor) sikur se edhe në dukje. P.sh. Komisioni i Sigurisë dhe Këmbimit (the Securities and Exchange Commission) ka dy qasje të degëzuara rreth vlerësimit të dëmit të pavarësisë së auditorit.

Kjo përfshin;

- 1) nëse ka dëshmi direkte që sugjeron mungesën e pavarësisë në aspektin mendor ose
- 2) nëse një investitor i arsyeshëm do të vendosë që auditori nuk është mjaft i aftë për të performuar auditin objektivisht (SEC 2000).

Pavarësisht nga rëndësia, momentalisht nuk ekziston ndonjë teori formale për pavarësinë e auditorit. Sidoqoftë, pavarësia e auditorit mund të kuptohet nga lidhja e tij me cilësinë e auditit. DeAngelo (1981) definon cilësinë e auditit si probabiliteti i bashkimit të një auditori që zbulon një shpërdorim në sistemin kontabilar (i.e. kompetencë) dhe që mund të

përballojë presionin e klientit dhe raportimin e shpërdorimit (i.e. objektiviteti), nga vlerësimi i tregut. **Pavarësia flet e fundit.**

Implikimi i këtij nocioni të kualitetit të auditorit është që, edhe nëse auditori është kompetent të zbulojë një çrregullim në sistemin e kontabilitetit, nëse auditori ka mungesë aftësie të mbrojë pavarësinë dhe të raportojë shpërdorimin, kualiteti i auditorit është i diskutueshëm

Skandalet e fundit të korporatave dhe dështimet auditive të supozuara, kanë vënë pavarësinë e auditorit, dhe respektivisht, cilësinë e auditorit, në dukje. Përderisa janë shumë situata të dyshuara për cenim të pavarësisë së auditorit (rëndësia e klientit, mundësimi i shërbimeve konsultuese), megjithatë fokusi i tanishëm është në mundësimin e shërbimeve tjera përveç auditimit të raportit financiar për klientët audit (shërbimet non-audit) dhe potenciali rezultues për varësi ekonomike në klientë të caktuar.

Shumica e hulumtimeve mbi pavarësinë, investigojnë se si faktorë të ndryshëm ndikojnë perceptimet e përdoruesit për pavarësinë e auditorit si dhe në vendimet pasuese të bazuara në raportet e audituara. Zbulimi i zakonshëm në këto hulumtime është që shërbimet non-audit dhe varësia ekonomike janë faktorë të qëndrueshëm që ndikojnë në perceptimet mbi pavarësinë e auditorit.

Për më shumë, në disa raste, perceptimet mbi pavarësinë e dëmtuar të auditorit mund të kenë efekt në vendimet e përdoruesit që bazohen në raportet financiare, siç janë investimet dhe vendimet për dhënien e huave te bankat komerciale. Disa hulumtime të tanishme të bazuara në tregje, mundësojnë mbështetje të kufizuar për këtë zbulim.

Kjo tezë përdor tri studime për të hulumtuar më shumë çështjet që prekin pavarësinë e auditorit.

Studimi i parë rrjedh nga hulumtime të mëparshme në psikologji dhe kontabilitet, për të investiguar faktorët që mund të ndikojnë në vendimet e studentëve të auditimit (i.e. ata që veç janë duke hyrë në profesion) rreth dilemave të pavarësisë. Specifikisht, studimi hulumton nëse gjykimi moral i studentëve dhe risku i klientit ndikojnë në vlerësimet e tyre për të pranuar presionin e klientit, pra partnerit audit. Rezultatet tregojnë që të dy faktorët individualisht, dhe pavaërsisht, ndihmojnë të shpjegojnë qëllimet dhe vlerësimet e studentit.

Studimi i dytë përdor një metodologji të tregjeve të kapitalit për të hulumtuar nëse mundësimi i shërbimeve non-audit ndikon në klasifikimin e caktuar të detyrimeve (bond rating) për emetime të reja huamarrjeje (bond issues). Përderisa studime të mëparshme indikojnë që perceptimet për pavarësinë e auditorit ndikohen nga mundësimi i non-audit shërbimeve,

punë relativisht e vogël është bërë për të investiguar efektet në vendimet e përdoruesve.

Specifikisht, ky studim përdor të dhëna non-audit dhe audit me çmim, të mbledhura nga deklaratat/informatat nga personat e autorizuar për të konstruktuar përfaqësi për pavarësinë e auditorit. Këto përfaqësime u shtohen si pikë referimi të një modeli të klasifikimit të bondeve, për të hulumtuar efektin e tyre në vlerësimin e ri të detyrimeve.

Rezultatet thonë që ka një efekt negativ për sasi të si absolute ashtu edhe relative të shërbimeve non-audit në klasifikimin e titujve. Këto rezultate interpretohen si mbështetje e pohimit që perceptimet e pavarësisë së auditorit janë të ndikuara negativisht nga mundësia e shërbimeve non-audit, dhe vlerësimet e detyrimeve inkorporojnë perceptime të tilla në procesin e atij vlerësimi.

Studimi i tretë investigon efektet e rëndësisë së klientit, një faktor i identifikuar në hulumtime të mëparshme që ishte i lidhur me dëmtimin e perceptimeve për pavarësinë e auditorit nga përdoruesit e raportit financiar, dhe madhësia e firmës audit mbi vlerësimin gjykues të auditorëve.

Studimet e kaluara nuk kanë investiguar efektet e faktorëve që lidhen me pavarësinë e auditorit në kontekstin gjyqësor. Studimi rrjedh nga hulumtime të hershme mbi kontabilitetin, si dhe psikologjinë dhe ligjin për të zhvilluar aspirata. Rezultatet dëshmojnë se kur një auditor është i përfshirë në përballje me gjyq me një klient audit që është financiarisht më i rëndësishëm për auditorin, vlerësimet e jurisë mbi neglizhencën janë më të larta dhe çmohen më shumë për dëmet e shkaktuara.

Asnjë efekt i madhësisë së firmës audit mbi vlerësimet për neglizhencë apo dëmshpërblime nuk është gjetur.

EFEKTET E ZHVILLIMIT MORAL KOGNITIV (TË PAKRAHASUESHËM) TË AUDITIT, DHE FAKTORËT E RISKUT NË GJYKIMET ETIKE

Tek vazhdojnë të jenë në lajme dhe media parregullsitë në kontabilitet, shtypi dhe biznesi vënë në pyetje vlerat etike të një profesioni që historikisht ka ofruar besimin dhe integritetin e tij. Për fatin e keq të auditorëve të raporteve financiare, dilemat e etikës janë të pandashme në profesion, që rrjedhin nga përpjekjet për t'i shërbyer klientit dhe publikut.

Një mendim **“Si të Parashikosh Dështimin e Ardhshëm në Kontabilitet dhe të Depozitosh Herët”** jep qartë këshilla investorëve dhe pretendon që disa tregues financiar janë shumë të dukshëm për tu mos u vënë re, e sidomos nga një firmë kontabiliteti të një kompanie. Ajo gjithashtu lë të kuptohet që auditorët mund të zgjedhin të injorojnë alarmime të tilla.

Dështimet e auditimeve të publikuara ndër dekadat e fundit kanë zgjuar interes akademik në kualitetin etik të sjelljeve dhe gjykimeve të auditorëve. Një hulumtim i vazhdueshëm mbi gjykimet etike në kontabilitet zuri vend. Studime të mbështetura në psikologji, filozofi, dhe sociologji kanë investiguar cilësinë etike të gjykimeve të ndryshme të auditorëve përbrenda firmave kontabiliste si dhe ndryshimet në sjelljen etike përmes grupeve të ndryshme kontabiliste.

Më së shpeshti, studimet kanë gjetur se kapaciteti i kontabilistëve për vendimmarrjen etike është më i ulët sesa ai i popullatës së përgjithshme me prapavija të ngjajshme edukimi.

Si rezultat i kësaj, hulumtuesit janë fokusuar në relacionin mes edukimit etik dhe gjykimeve etike.

Studimet që i përkasin edukimit etik në kontabilitet janë fokusuar në matjen e kapacitetit të studentëve për vendimmarrje etike, apo zhvillimin kognitiv e moral.

Më shkurt, nivele më të larta të zhvillimit moral duhet të rezultojnë në gjykime më etike. Hulumtuesit kanë kërkuar të gjejnë nivelet e tanishme të gjykimit moral të studentëve, nëse studentët përdorin arsyen në gjykimet e tyre morale, dhe ndryshimin në gjykimin moral të përcjellur nga integrimi i edukimit etik në kurrikulumin e kontabilitetit.

Sa i përket kësaj të fundit, hulumtimi ka mundur rezultate të përziera në efektivitetin e edukimit etik në kontabilitet. Disa studime kanë sugjeruar përmirësime anësore përderisa tjerët kanë tregur pak apo fare përmirësim.

Ky studim i referohet studentëve të vitit të katërt në auditim, të gatshëm për të hyrë në profesion, për mënyrën se si ata e shohin një dilemë etike me të cilën përballen një auditor – presioni ekonomik për të lejuar menaxhmentin e të ardhurave.

Nëpëmjet këtij studimi, pedagogët mund të identifikojnë kufinj të caktuar për etikën profesionale, që nevojitet të përforcohet.

Hulumtimi nga kontabiliteti për efektet e intensitetit moral në gjykimin audit, sugjeron që variablat e varura nga konteksti (risku) mund të “shkelë” efektet e tipareve, siç janë sistemi i valutës.

Studime tjera kanë treguar se një auditor do të sillej më konservativ dhe do të përdorë vendime më komplekse, kur ai ose ajo parasheh një rrezik më të madh për tu asocuar me një klient në një përsëritje të orientuesve të gjykimit dhe animit, kanë gjetur që konservatizmi është një orientues shumë i fuqishëm që shpesh tejkalon modelet tjera të gjykimit.

Ne investigojmë nëse studentët e auditimit, që së shpejti fillojnë të praktikojnë profesionin, posedojnë ndjeshmëri të mjaftueshme për natyrën e klientit, për ta inkorporuar atë perceptim në gjykimet e tyre etike. Më

shumë, ne hulumtojmë nëse risku do të ketë përparësi dhe zbut efektet e mendimit moral në gjykimet e tyre etike.

Pra, meqë hulumtimi i mëhershëm mbështet supozimin që studentët me moral të lartë do të bëjnë dukshëm vendime më etike sesa studentët me moral të ulët, ne investigojmë nëse kjo lidhje varet nga risku i klientit. Një zbulim i tillë do të përshtatej me hulumtimet e kaluara që sugjerojnë se variablat e varura nga konteksti ulin efektet e tipareve individuale, si dhe që efektet e kombinuara të këtyre faktorëve janë të rëndësishëm për kuptimin e vendimmarrjes

Mendimi Moral dhe Edukimi Etik në Kontabilitet

Një model i përdorur shpesh në literaturën e vendimmarrjes etike është modeli me katër komponente i bërë nga Rest (Louwers et al.1997; Rest et al. 1999). Modeli sugjeron që vendimmarrja etike është e përbërë nga;

1. njohja e çështjes morale,
2. bërjen e një gjykimi moral,
3. ndërtimin e qëllimit moral, dhe
4. vënjen në praktikë të veprimit moral.

Rest thekson që komponentët nuk përshkruajnë një sekuenca lineare, mirëpo aty ekziston potenciali për bashkëveprime në mes të komponentëve (Rest 1986). Në esencën e bërjes së një gjykimi moral (komponenti 2) ekziston pyetja se si dhe pse individët marrin vendime kur janë të përballur me një dilemë etike. Një mënyrë që njerëzit bëjnë gjykime morale është përmes përdorimit të koncepteve të drejtësisë (Rest 1986).

James Rest (1979) zhvilloi një instrument psikometrik i quajtur **Testi i Definimit të Çështjeve TDC** (Defining Issues Test, DIT) i cili mat moralin që bazohet në modelin e Kohlberg (1969) për zhvillim moral e kognitiv (shih Tabelën 2-1). “DIT bazohet paraprakisht në faktin që njerëzit me nivele të ndryshme të zhvillimit moral interpretojnë dilemat morale ndryshe, definojnë çështjet kritike ndryshe, dhe kanë intuata të ndryshme për zgjedhjen e duhur në një situatë”¹

Analiza e këtij instrumenti tregon nivelin e arsyeshmërisë së një subjekti, ku niveli më i lartë është, Rezultati-P (P-Score). P-score konsiderohet si një matje valide dhe e besueshme e zhvillimit moral kognitiv (shih Rest 1993).²

1) (Kaplan et al.1997, 45-46).

2) Besueshmëria e testit P-Score është zakonisht e lartë në të .70tat apo 80tat, dhe përputhja interne e indeksit të Alpha Cronbach është i lartë në të .70tat (Rest 1993).

Sipas Rest (1993), DIT është vlerësuar në shumë mënyra: validiteti sipërfaqësor, i grup-kritereve, gjatësor, konvergjent-divergjent, nëpërmjet studimeve të përsosura eksperimentale, nëpërmjet manipulimeve eksperimentale të testit, dhe përmes studimeve të strukturës së brendshme. Për më shumë, P-score është përdorur shumë në hulumtimet e mëparshme në kontabilitet (e.g. Ponemon and Gabhart 1993; Ponemon 1992; Bernardi 1994).

Hulumtimet mbi lidhjen në mes të gjykimeve etike dhe edukimit ka vënë në qendër të studimit arsyeshmërinë morale. Studimet kanë treguar nëse individët me edukim në kontabilitet kanë P-scores të ngjajshme me popullatën në përgjithësi. Mbi të gjitha, kontabilistët kanë shënuar më pak pikë në DIT sesa individët e edukuar ngjajshëm. Në hulumtimet e hershme në këtë çështje, Armstrong (1987) sugjeroi që natyra teknike e edukimit në kontabilitetit mund të dobësojë potencialin për zhvillim moral kognitiv.

Mbase si rezultat i këtyre statistikave se kontabilistët kanë më pak aftësi për gjykim të arsyeshëm, studiuesit kanë investiguar nëse një theksim në etikë në edukim, brenda apo jashtë kurikulumit kontabilar, përmirëson gjykimin e kontabilistëve.

Ponemon (1993a) dhe Wright et al. (1998) janë fokusuar ekskluzivisht në instruktimin etik në kontabilitet dhe gjetën që gjykimi moral i studentëve të kontabilitetit nuk u përmirësua për shkak të mbajtjes së kurseve për etikë në kontabilitet, e sidomos e kombinuar me një kurs të dytë eksternal.³

Hulumtimet e kaluara për efektshmërinë e edukimit etik për përmirësimin e gjykimit moral të kontabilistëve, është jopërfundues dhe ka bërë që studiues të tanishëm të shohin më larg sesa testi i DIT si indikator i gjykimeve etike në kontekstin e kontabilitetit.

Thorne (2001) shkruan që studentët e kontabilitetit nuk duken të përdorin të gjitha kapacitetet e tyre për gjykim moral, sikurse të matura nga DIT, për të bërë gjykime etike. Ajo sugjeron që hulumtuesit duhet të identifikojnë faktorët që bëjnë studentët të përdorin mundësitë e tyre morale dhe të studiojnë gjykimet e studentëve për dilemat specifike në kontabilitet. Ky studim tregon influencën e faktorëve në dilemat në kontabilitet-riskun e klientit- së bashku me gjykimin moral.

3 Shaub (1994), Eynon et al. (1997), dhe Sweeney (1995) zbuluan që auditorët që kishin pasur të paktën një kurs nga etika gjatë kohës që ishin në universitet, kishin gjykim moral më të lartë sesa auditorët që nuk kishin marrë kurse të tilla. Në të kundërtën, St.Pierre et al. (1990) gjeti që nivelet e gjykimit moral të studentëve të kontabilitetit nuk ishin të ndikuara nga pjesëmarrja e tyre në këto kurse etike të universitetit.

Ndikimi i Rezonimit Moral në Gjykimet Etike

Studimet mbi rezonimin moral të auditorëve kanë për qëllim identifikimin e vendimeve dhe sjelljeve të cilat ndikohen nga niveli i arsyes morale, dhe si janë ato të ndikuara. Për një llojllojshmëri të madhe të gjykimeve dhe sjelljeve, auditorët me rezonim moral më të lartë kanë marrë më shumë vendime etike dhe janë sjellur në mënyra më etike sesa ata me zhvillim më të ulët morali.

Hulumtimet e mëparshme në fushën e auditimit mund të përmbledhen sipas detyrës specifike audite apo gjykimit të studiuar.

Dy studime raportojnë rezultate të ngjajshme në lidhjen në mes të zhvillimit moral dhe nënraportimit (paraqitja e informatave si më të pakta apo më të pasakta) të kohës audite, në një rast përmes veprimeve të auditorit, dhe në tjetrin përmes perceptimeve të auditorit. Ponemon (1992) gjeti që auditorët me rezonim relativisht më të ulët, bazuar në ndarjen mediane në P-score, nënraportuan kohën më shumë sesa ata me nivel relativisht më të lartë të rezonimit moral. Një studim pasues hulumtoi perceptimet e auditorit për nënraportim, përtesë dhe aprovim/autorizim të parakohshëm (Ponemon and Gabhart 1993,).

Auditorët në këtë studim ishin gjithashtu të ndarë në grupe me rezonim moral më të lartë dhe më të ulët, duke përdorur medianën e P-score. Auditorët me rezonim më të lartë moral perceptuan nënraportimin, përtesën dhe autorizime të parakohshme më negativisht sesa auditorët me rezonim më të ulët moral.

Një seri hulumtimesh nga Ponemon dhe Gabhart ekzaminuan sensitivitetin e auditorëve ndaj integritetit dhe kompetencës së klientit⁴.

Ata zbuluan që rezonimi moral i auditorëve ndikon besueshmërinë e tyre në klientë me kompetencë dhe integritet të ndryshëm. Specifikisht, Ponemon (1993b) gjeti që auditorët me zhvillim më të lartë moral ishin më të ndieshëm ndaj menaxhimit kompetent me integritet më të ulët kur vlerësohet risku audit i klientit (auditorët me zhvillim më të lartë moral vlerësuan riskun e auditimit për menaxhim integriteti të ulët sesa auditorët me zhvillim më të ulët moral).

Duke përdorur auditorët e njejtë, Ponemon (1993b) performoi një ndarje mediane në P-score⁵ (pas dhe gjeti që auditorët me nivel të lartë rezonimi ishin më të ndieshëm ndaj menaxhmentit kompetent me integritet të ulët me rastin e vlerësimit të ngjajshmërisë së gabimeve materiale në kontabilitet. Më shumë, Ponemon and Gabhart (1993, kapitulli 6) zbuluan

⁴ Sensitiviteti është kufiri deri në të cilin këto karakteristika mirren parasysh gjatë procesit të vendimmarrjes

⁵ . Formular, tabelë për vlerësim të punës së auditorëve dhe pavarsin e tyre, “Tri studime mbi pavarsin e auditorit” 2007 Instituti i Financave i Kosovës IFK Dr. Adem Zogjani

që, kur të vlerësohet një rregullim i propozuar material, auditorët me nivel më të lartë të rezonimit moral ishin më sensitiv ndaj informacionit si pozitiv ashtu edhe negativ, që kanë të bëjnë me klientin dhe menaxhmentin e tij (kompetenca dhe integriteti).

Specifikisht, e krahasuar me auditorët me nivel të ulët të rezonimit moral, auditorët me nivel më të lartë vlerësuan probabilitetin e rregullimit si më të lartë, kur informacione negative dhe më të ulëta janë dhënë, dhe si më të ulëta kur informatat pozitive janë dhënë.

Së fundi në këtë fushë, Bernardi (1994) përdori ndarjen mediane në P-score për të formuar grupe me zhvillim moral më të ulët dhe më të lartë. Pastaj, duke përdorur regresionin logjistik, ai zbuloi që menaxherët audit me zhvillim më të lartë moral detektuan mashtrime në shkallë më të lartë sesa menaxherët me zhvillim të ulët moral. Për më shumë, menaxherët audit me rezonim të lartë moral ishin të ndjeshëm ndaj integritetit dhe kompetencës së klientit. Të vendosura bashkë, këto rezultate mbështesin nocionin që rezonimi moral ndikon në vetdijësimin e auditorëve për karakteristikat e menaxhmentit të klientit, siç janë integriteti dhe kompetenca.

Hulumtime tjera të rezonimit moral në kontabilitet fokusohen në objektivitetin e auditorëve dhe pavarësinë (posaçërisht, rezistenca ndaj presionit të menaxhmentit të klientit).

Hulumtimet tregojnë se sa janë efektet e rezonimit moral në vendimet e auditorëve të brendshëm ndaj zbulimeve të ndieshme.

Këto hulumtime sipas medianës së P-score për auditorët e brendshëm tregojnë që auditorët me nivel të lartë rezonimi moral ishin më të prirur të bëjnë zbulime sensitive sesa auditorët me nivel të ulët rezonimi. Rezonimi moral ishte një faktor përcaktues në tolerancën e auditorit ndaj menaxhmentit vetëm për “të jashtëm” (eksternal), (individët që besojnë se nuk kanë kontroll mbi atë çfarë ndodh me ta). Specifikisht, auditorët e “jashtëm” me rezonim të lartë moral ishin më rezistent sesa ata me rezonim të ulët. Rezultatet sugjeruan që auditorët me moral të ulët ishin më së paku rezistent ndaj fuqisë ekonomike të klientit. Këto studime vërtetojnë që shpesh, auditorët me moral rezonimi të lartë janë më pak të prirur të shkelin pavarësinë e tyre sesa ata me rezonim të ulët moral.

Në përmbledhje, hulumtime të mëparshme kanë treguar që auditorët me zhvillim të lartë moral bëjnë zgjedhje më etike në punën e tyre, janë më të ndieshëm ndaj attributeve të klientit, si dhe më rezistent ndaj shtytjeve të klientit. Më shumë, në një rishikim të tanishëm të hulumtimit mbi etikën në kontabilitet, Jones et al. (2002) deklaroi që ekziston një relacion në mes të zhvillimit moral dhe ndieshmërisë etike – aftësia për të njohur dilemën etike në një situatë, dhe për të kuptuar se kush do të jetë i prekur nga zgjedhja e marrë. “Pra, individët me zhvillim më të lartë moral janë më të vetdijëshëm që një situatë përfshin një dilemë etike “. Bazuar në hulumtimin në vijim, ne

parashikojmë që në dilemën etike për lejimin e raportimit agresiv të klientit për të ardhurat, pjesëmarrësit me zhvillim më të lartë moral do të:

- a) vlerësojnë pranimin e raportimit agresiv të klientit si më pak etik sesa pjesëmarrësit me nivel të ulët gjykimi dhe
- b) do të jenë më pak të prirur të lejojnë raportim agresiv të klientit sesa participantët me zhvillim më të ulët moral. Hipoteza e kaluar është një matje e gjykimit etik dhe kjo e fundit e qëllimeve behaviorale.

Efektet e Riskut të Klientit në Gjykimet Etike

Hulumtime të pakta u janë drejtuar efekteve të riskut të klientit në gjykimet etike. Sido që të jetë, studim i mëparshëm audit ka treguar se risku i klientit është një influencë e fuqishme në situata dhe gjykime të ndryshe, dhe duhet të mirret parasysh në studimin e gjykimit etik. Pasoja të ndryshme të riskut të lartë të klientit mund të kenë efekt në gjykimet etike – intensitet moral të rritur, procesim i përmirësuar kognitiv, dhe konservatizëm.

Intensiteti i Ngritur Moral

Intensiteti moral është shuma totale e karakteristikave të çështjes që i bëjnë ato më të spikatura dhe të gjalla, ku spikatja është shkalla në të cilën një çështje dallohet dhe gjallëria është shkalla në të cilën çështja zgjon interes emocional.

Intensiteti moral përfshin madhësinë e pasojave, konsensusin social, probabilitetin e efektit, menjëhershmerinë e përkohshme, përafërsinë, dhe koncentrimin e efektit.

Dimensioni i parë, madhësia e pasojave, i referohet shumës së dëmeve (apo benefiteve) që rezultojnë nga një veprim. Kur një veprim rezulton në pasoja më të mëdha, intensiteti moral është më i madh.

Konsensusi social është shkalla e marrëveshjes sociale ku një veprim është i lig apo i mirë; sa më i madh të jetë konsensusi social në një çështje, aq më i lartë është intensiteti moral i asaj çështjeje. Probabiliteti i efektit i referohet mundësisë që një veprim i diskutueshëm do të rezultojë në dëme (pasoja).

Me rritjen e probabilitetit të dëmit potencial, rritet edhe intensiteti moral i çështjes. Menjëhershmeria e përkohshme i referohet kohës në mes të veprimit dhe pasojave që rezultojnë nga ai veprim. Me zgjatjen e kohës mes veprimit dhe pasojave të mundshme, intensiteti moral zbret.

Përafërsia është ndjenja që vendimmarrësi ndjen për viktimat potenciale apo përfituesit e veprimit. Jones argumenton që njerëzit kujdesen më shumë për njerëzit që i kanë më të afërt. Pra, nëse ata që qëndrojnë për të

humbur (apo për të fituar) nga veprimi dhe janë më afër vendimmarrësit, intensiteti moral do të jetë më i lartë.

Koncetrimi i efektit është një funksion invers i një grupi njerëzish të ndikuar nga një veprim të një rëndësie të caktuar. Jones thekson që njerëzit i kushtojnë rëndësi të madhe drejtësisë individuale.

Pra çështjet me efekte më të koncentruara që rezultojnë nga një veprim, përmbajnë intensitet moral më të lartë.

Është parë që intensiteti moral ndikon në gjykimet dhe qëllimet etike të kontabilistëve dhe është konstatuar se studentët e kontabilitetit njohin çështjet morale kur intensiteti moral është më i madh (specifikisht, madhësia e pasojave).

Ekzekutivët panë veten dhe kolegët e tyre si më pak të prirur të pajtohen, nën intensitet moral të ngritur, në kontekst të materialitetit të mashtrimit. Ekzekutivët gjithashtu panë kolegët e tyre si më pak të prirur të pajtohen nën intensitet të ngritur morali si rezultat i riskut të rritur financiar, edhe pse risku financiar nuk ndikoi perceptimet e ekzekutivëve për sjelljen e tyre.

Procesimi i Përmirësuar Kognitiv

Një numër i madh i studimeve kanë parë që auditorët performojnë procesime të përmirësuara kognitive në situata apo skenare të riskut të lartë.

Studime të ndryshme kanë zbuluar që auditorët që përdorin procese kognitive më komplekse, në kundërpërgjigje të riskut të lartë të pandarë, vlerësojnë nëse duhen të mbështeten apo jo në punën e treguar nga një auditor intern në një audit raporti financiar. Posaçërisht, auditorët e jashtëm duhet të marrin parasysh kombinimin e nivelit të punës së treguar nga auditorët intern dhe objektivitetin audit të brendshëm kur risku ishte i lartë, por nuk i inkorporuan këta dy faktorë në një gjykim kur risku ishte i ulët. Auditorët i kushtuan më shumë rëndësi informatave në fushat me risk më të lartë sesa në ato më të ulët, megjë informata në fushën e parë ishte e rregulluar më efektivisht dhe ishte më e arritshme për memorien.

Rezultatet e studimeve të mëparshme tregojnë që risku i lartë çon në intensitet të ngritur moral dhe procesim të përmirësuar kognitiv. Për më shumë, këto studime sugjerojnë që;

- 1) intensiteti më i lartë moral çon në më shumë gjykime etike dhe qëllime behaviorale dhe
- 2) auditorët që përdorin më shumë procese të komplikuara vendimi, bëjnë gjykime më efektive.

Bazuar në këto pika, hipotezat e mëposhtme mbështesin idenë që rrisku i lartë i klientit shkakton që pjesëmarrësit t'i kushtojnë më shumë vëmendje informatave në një skenar apo situatë joetike, që rezulton në një

gjykim të përmirësuar për përshtatshmërinë etike dhe mundësisë së përfshirjes në një veprim të portretizuar në këtë skenar.

Në veçanti, një zbulim i zakonit të konservatizmit është që auditorët më së shpeshti u kushtojnë vëmendje informatave negative se sa atyre pozitive në detyra dhe situata të ndryshme, pavarësisht nga teoria që thotë të kundërtën.

Ky rezultat mbështet konkluzionin e hulumtimeve të cilat zbuluan që risku i zmadhuar përmirëson procesimin kognitiv.

Pra, nëse faktorët e riskut të klientit rrisin intensitetin moral të çështjes, kështu duke rritur përdorimin e kapacitetit moral kognitiv të pjesëmarrësve ne do të prisnim efektin e kundërt.

Kjo do të thotë, ne presim ndryshime në mes të pjesëmarrësve me zhvillim të lartë moral dhe ata me zhvillim të ulët, vetëm kur risku është i lartë (i.e intensiteti i lartë moral)⁶

⁶ ”Tri studime mbi pavarësinë e auditorit” botim 2007 Instituti i financave i Kosovës IFK