



## سطح تفسیر اطلاعات

# وتردید حرفه‌ای حساب‌رسان

### مقدمه

حرفه حسابرسی مدت‌هاست که اهمیت تردید حرفه‌ای را در هدایت حسابرسی، به رسمیت شناخته و مورد تأکید قرار داده است. با این وجود، ناکارایی‌ها و شکست‌های اخیر حسابرسی منجر به افزایش توجه به مفهوم تردید حرفه‌ای شده است. علاوه بر این، پاسخ کمیسیون بورس و اوراق بهادار ۱ و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ۲ به این شکست‌ها نشان می‌دهد که مفهوم تردید حرفه‌ای مورد بررسی بیش‌تری قرار خواهد گرفت. بر این اساس، بررسی عواملی بهنگام و سودمند است که احتمال نمایش

سطوح مناسب تردید حرفه‌ای را افزایش می‌دهد. نظریه سطح تفسیری، چارچوبی جامع در مورد چگونگی تأثیر بعد زمان بر فرایند تصمیم‌گیری و اتخاذ رفتار ارائه می‌دهد. طبق این نظریه، افراد برای درک رویداد از دو نوع سطح تفسیری بالا و پایین استفاده می‌کند. تفسیر سطح بالا مشتمل بر ویژگی‌های کلی و انتزاعی از هر پدیده و تفسیر سطح پایین مبتنی بر جزئیات و مفاهیم عینی از آن پدیده می‌باشد. همچنین نوع تفسیر افراد از وقایع باتوجه به فاصله زمانی آن رویداد از زمان فعلی درک شده توسط فرد دارد. بر اساس این نظریه، مردم

### مهنار آهنگری\*

هنگام تفکر به رویدادی که در فاصله زمانی دورتر از زمان فعلی آنان قرار دارد از تفسیر سطح بالا و درمورد وقایع نزدیکتر از تفسیر سطح پایین استفاده می‌کنند. بر همین مبنا، تفسیر اعمال و رویدادها بر اساس سطح تفسیری بالا، منجر به تعویق در اجرای رفتار و عمل مورد نظر می‌شود و در نقطه مقابل، استفاده از سطح تفسیری پایین باعث می‌شود تا فرد بر اجرای زودتر عمل مورد نظر متمرکز شود. به عبارت دیگر، بین فاصله زمانی و نوع سطح تفسیری ارتباط



فردی با صداقت است.

هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی بر حفظ و بکارگیری تردید حرفه‌ای تأکید می‌کند؛

”تردید حرفه‌ای برای عملکرد اثربخش حسابرسی تحت استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ضروری است. این استانداردها ملزم می‌کند که تردید حرفه‌ای در تمام مراحل حسابرسی و توسط هریک از افراد تیم حسابرسی بکار گرفته شود.“

علاوه بر منابع پیشگفته، موارد مشابه دیگری وجود دارد که سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای را از طریق طرز فکر پرسشگرایانه، بعنوان نیاز اساسی در انجام حسابرسی، نشان می‌دهد.

اگر چه برای تردید حرفه‌ای تعاریف مختلفی ارائه شده است اما نلسون (۲۰۰۹)

اعتقاد دارد که تردید حرفه‌ای بطور منسجمی تعریف نشده و دیدگاه‌های مختلف در ادبیات به تعاریف متفاوت انجامیده است. در حسابرسی، تردید مفهومی دوگانه، متشکل از روشی که حسابرس برای شناخت باید دنبال کند و وضعیت پرسشگری ذهن حسابرس می‌باشد. این مفهوم اغلب در هر دو تحقیقات علمی و استانداردهای حرفه‌ای، با تعاریف متعددی چون: نوعی نگرش در برگیرنده ذهنی پرسشگر و ارزیابی نقادانه از شواهد (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۰۷)، نیاز به مجموعه بزرگتر وقایع‌کننده‌تری از اطلاعات (هرت و همکاران، ۲۰۱۳؛ نلسون، ۲۰۰۹) و نیاز به تفکری منتقدانه و جستجوی شواهد متقابل باهم (گرفت و همکاران، ۲۰۱۵) مورد بحث قرار گرفته است. در کنار وجود طرز تفکر حسابرس، سایر عناصر تردید حرفه‌ای شامل ویژگی‌ها و اقدامات حسابرس نیز می‌باشد (فرانزل، ۲۰۱۴). در بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۵۳ در خصوص تردید حرفه‌ای چنین بیان شده است:

حسابرسی صورت‌های مالی “با استفاده از بحث و بیان مجدد عناصر تردید حرفه‌ای و ضرورت آن در انجام حسابرسی، بطور بیشتری نقش اساسی تردید حرفه‌ای را توضیح می‌دهد:

تردید حرفه‌ای بدین معناست که حسابرس باید با ذهنی پرسشگر و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی، امکان‌پذیری وجود تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی را صرف‌نظر از هرگونه شواهد قبلی در مورد واحد تجاری یا باور حسابرس در مورد صداقت مدیر و درستی او ارزیابی نماید. بنابراین تردید حرفه‌ای ایجاد پرسش‌های دائمی را ملزم می‌کند در مورد اینکه آیا اطلاعات و شواهد بدست آمده نشان می‌دهد که اشتباهات بااهمیتی در صورت‌های مالی (بعلت تقلب) اتفاق افتاده است یا خیر؟! در جمع‌آوری و ارزیابی شواهد همراه با تردید حرفه‌ای، حسابرس نباید با کمترین شواهد متقاعد گردد آن هم به این دلیل که مدیر واحد مورد حسابرسی،

وجود دارد. در این مقاله تلاش می‌شود تا به بررسی رابطه بین سطح تفسیر اطلاعات و میزان تردید حرفه‌ای به کار رفته توسط حسابرسان پرداخته شود.

### تردید حرفه‌ای:

هرت<sup>۳</sup> (۲۰۰۷) این نظریه را مطرح می‌کند که ویژگی‌های تردید حسابرس به صورت پرسش ذهنی از طرف حسابرس بر روی قضاوت و تصمیم‌گیری او عمل می‌کنند. او تردید حرفه‌ای حسابرسان را اینگونه تعریف می‌کند: اعتبار شواهد حسابرسی را با دید منتقدانه و با ذهنی پرسشگر ارزیابی کردن و طبق این نظریه، حسابرسان برای انجام قضاوت بهتر باید با تردید حرفه‌ای شواهد را بررسی نمایند. از اینرو، قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان به ویژگی‌های شک و تردید حرفه‌ای بستگی دارد. تردید حرفه‌ای، مفهوم حساسی در حرفه حسابرسی است. بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره (۱) با عنوان “مسئولیت‌ها و اقدامات حسابرس مستقل” بطور واضح بیان می‌کند که مراقبت کافی، حسابرسان را ملزم به تمرین تردید حرفه‌ای می‌نماید. همچنین، بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره (۹۹) با عنوان “رسیدگی تقلب در

تردید حرفه‌ای  
برای عملکرد  
اثربخش حسابرسی  
ضروری است

در ادبیات حرفه حسابرسی، دو رویکرد تردید حرفه‌ای شامل شک منطقی و بی‌طرفی مطرح شده است

و همکاران ۱۱، ۲۰۱۴). این نوع نگرش با مفهوم «اعتماد اما بررسی» مطابقت دارد (کوادرز و همکاران ۱۲، ۲۰۱۴). به بیان دیگر حسابرسان با رویکرد بی‌طرفی، متمایل به مکث در قضاوت است و تا کسب شواهد کافی و مناسب، در خصوص ادعاهای مدیریت سوگیری ندارد (بل و همکاران ۱۳، ۲۰۰۵).

#### ابعاد رویکرد بی‌طرفی:

طبق تحقیق هرت و همکاران (۲۰۱۰)، رویکرد بی‌طرفی در تردید حرفه‌ای از شش بعد مختلف به شرح زیر تشکیل شده است: الف) مکث در قضاوت حرفه‌ای: حسابرسان طبق بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۱، نباید به سادگی ادعاها و اظهارات مدیران صاحبکار را قبول کرده و باید با فکری آزاد و دیدگاه نقادانه شواهد پشتیبان آن ادعاها را بررسی کنند. به مفهوم مکث در قضاوت، با عنوان ارزیابی نقادانه در استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰ ایران اشاره شده است.

ب) ذهن پرسشگر: که در بیانیه‌های استانداردهای حسابرسی شماره ۸۲ و ۹۹ و استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰ ایران به آن اشاره شده است.

پ) پی‌جویی: که از ویژگی‌های شخصیتی با اهمیت فرد تردیدگرا در ادبیات حسابرسی است (ماتز و شرف ۱۵، ۱۹۶۱).

ت) درک متقابل: این ویژگی برپایه بیانیه‌های استانداردهای حسابرسی شماره ۵۷، ۸۲ و ۹۹ مطرح شده است. این بیانیه‌ها براین مطلب تاکید دارند که حسابرسان پس از یافتن تجربه در خصوص شناخت افراد،

#### رویکرد شک منطقی در تردید حرفه‌ای:

رویکرد شک منطقی در حسابرسی، سطحی از عدم اعتماد (سوء ظن) نسبت به ادعاهای مدیریت است تا زمانی که شواهد مناسب و کافی این سوگیری را نقض کند (نیکل ۱۰، ۲۰۰۷). طبق نظر نلسون (۲۰۰۹) بیانیه شماره ۹۹ استانداردهای حسابرسی آمریکا در واقع تعریفی از رویکرد شک منطقی ارائه داده است. بدین شکل که حسابرسان بدون توجه به هرگونه تجربه قبلی با واحد مورد رسیدگی، باید با این ذهنیت حسابرسی را برنامه‌ریزی کنند که امکان وجود هرگونه حساب‌سازی با اهمیت در صورتهای مالی توسط مدیریت می‌رود.

#### رویکرد بی‌طرفی:

#### در تردید حرفه‌ای:

در مقابل رویکرد شک منطقی، رویکرد بی‌طرفی قرار دارد که به معنی نداشتن هیچگونه پیش‌زمینه ذهنی (سوگیری) چه مثبت (اعتماد) و چه منفی (شک) در خصوص ادعاهای مدیریت است (کوهن

«حسابرسی باید با نگرش تردید حرفه‌ای، برنامه‌ریزی و اجرا شود. حسابرسان نه فرض می‌کنند که مدیران متقلب هستند و نه فرض می‌کنند که مدیریت بدون هیچ تردیدی در همه موارد صادق است.»

تردید حرفه‌ای همانطور که در استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای (به عنوان نمونه؛ فدراسیون بین‌المللی حسابداران ۲۰۱۲؛ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۰۸) و روش‌های حسابرسی شرکت‌های بین‌المللی حسابرسی اشاره شده است، به عنوان یکی از عناصر اصلی حسابرسی صورتهای مالی در نظر گرفته می‌شود. ۹. براساس استانداردهای حسابرسی ایران، حسابرسان باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنند و نگرش تردید حرفه‌ای به معنای آن است که با ذهنی پرسشگر، ارزیابی نقادانه‌ای از اعتبار شواهد حسابرسی کسب شده به عمل آید (استانداردهای حسابرسی، شماره ۲۰۰، بند ۱۵).

#### رویکردهای تردید حرفه‌ای:

در ادبیات جدید حسابرسی، دو رویکرد تردید حرفه‌ای شامل شک منطقی و بی‌طرفی مطرح شده است.







اعتماد به نفس حسابرس را یاری می‌کند تا برای دانش و نگرش حرفه‌ای خود ارزش قائل بوده و به سادگی تحت تأثیر اظهارات غیر واقعی مدیران قرار نگیرد

شواهد حسابرسی تطبیق داده شوند به بیان دیگر، اعتماد صرف به مدیران غلط است و این بیان خود، سند دیگری بر افزایش کیفیت حسابرسی با توجه به رویکرد شک منطقی بدون نگرانی نسبت به صرف زمان در اجرای فرایند حسابرسی بود.

### نظریه سطح تفسیر اطلاعات:

نظریه سطح تفسیر، نوعی نظریه در روانشناسی اجتماعی است که رابطه بین فاصله روانشناسی و میزان انتزاعی یا عینی بودن تفکر افراد (مثلاً در باره اشیاء یا وقایع) را توصیف می‌کند. ایده کلی این است که هر چه فاصله شیء از فرد بیشتر باشد تفکر درباره آن انتزاعی‌تر است در حالی که هر چه شیء نزدیک‌تر باشد، تفکر درباره آن عینی‌تر است. در نظریه سطح تفسیر، فاصله روانشناسی در ابعاد مختلف تعریف می‌شود. فاصله گذرا، فضایی، اجتماعی و فاصله فرضیه‌ای به عنوان مهم‌ترین بعد آن در نظر گرفته می‌شود، اما بحث زیادی در میان روانشناسان اجتماعی درباره ابعاد بیشتر مانند فاصله اطلاعاتی، تجربه‌ای یا عاطفی وجود دارد. نمونه‌ای از تأثیرات سطح تفسیر می‌تواند این باشد که اگرچه برنامه‌ریزی درباره تعطیلات تابستان از یک سال قبل (آینده دور) بر تمرکز فرد بر روی ویژگی‌های گسترده آن موقعیت (مانند پیش‌بینی نوع تفریح و استراحت) تأثیر می‌گذارد اما اگر همین تعطیلات به فاصله نزدیک برنامه‌ریزی شود، سبب می‌گردد فرد برویگی‌های خاص موقعیت کنونی (مثلاً رزرو رستوران، رفتن به سفر با ماشین) تمرکز کند.

دو نوع تفسیر در نظریه سطح تفسیر اطلاعات تفسیرهای سطح بالا و تفسیرهای سطح پایین وجود دارد: تفسیر سطح بالا، زمانی است که فرد به طور انتزاعی می‌اندیشد. افراد وقتی در این سطح می‌اندیشند، به تصویر بزرگتر نگاه می‌کنند

رویکرد شک منطقی داشته‌اند زیرا این امر به افزایش شواهد کافی و مناسب پشتوانه اظهارنظر حسابرسان منجر می‌شود. البته قانون‌گذاران نیز به دلیل رسوایی‌های مالی سال ۲۰۰۱ میلادی، به رویکرد شک منطقی بیش از رویکرد بی‌طرفی اهمیت می‌دهند. به گونه‌ای که معمولاً از موضوع تردید حرفه‌ای به عنوان موضوعی اشاره می‌شود که معمولاً به آن بی‌توجهی شده است. این گلابه در واقع نشان‌دهنده تمایل بیشتر آنان به رویکرد شک منطقی در تردید حرفه‌ای است. طبق نظر هرت (۲۰۱۰) و نلسون (۲۰۰۹)، بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۸۲ که قبل از رسوایی مالی آمریکا در سال ۲۰۰۱ تدوین شده بود تأکید بر رویکرد بی‌طرفی در تردید حرفه‌ای داشت ولی بعد از اصلاح این استاندارد در سال ۲۰۰۲ و تدوین بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۹۹، این استاندارد بیشتر بر رویکرد شک منطقی تأکید دارد. رویکرد شک منطقی می‌تواند نگرانی ناشی از نبود کیفیت کافی در حسابرسی را کاهش دهد. زیرا حسابرس طبق این رویکرد، به مدیران به عنوان منبع معتبر کسب شواهد شک می‌کند. در نتیجه با ارزیابی‌های بهتر کیفیت شواهد کسب شده را ارتقا می‌دهد (نیکل، ۲۰۰۷). اگرچه در گذشته برخی از محققان به عنوان نمونه، کمپل و پارکر (۱۹۹۲) اعتقاد داشتند که چنین رویکردی موجب طولانی‌شدن فرایند حسابرسی و در نتیجه کاهش اثربخشی حسابرسی می‌شود ولی بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۵۶ در بخش ۲۱ با عنوان بررسی‌های تحلیلی تأکید کرد که کلیه ادعاهای مدیران باید با دیگر

قابلیت شناخت و کشف انگیزه‌های مدیران صاحبکار را کسب کرده، عوامل بالقوه امکان تقلب توسط وی را شناسایی می‌کند. در پایان با کشف این عوامل با دید بهتری شواهد را بررسی خواهد کرد (ویلکز و زیملمن ۱۶، ۲۰۰۴).

ث) اعتماد به نفس: حسابرس با اتکا بر این ویژگی، با شجاعتی حرفه‌ای ادعاها و اظهارات مدیران صاحبکار را به چالش می‌کشد. این ویژگی حسابرس را یاری می‌کند تا برای دانش و نگرش حرفه‌ای خود ارزش قائل بوده و به سادگی تحت تأثیر اظهارات مدیران قرار نگیرد (ماتز و شرف، ۱۹۹۱).

ج) استقلال<sup>۱۷</sup>: طبق نظر روانشناسان، فرد تردیدگرا تا زمانی که شخصاً و بدون هیچگونه اجباری متقاعد نشود، نتیجه‌گیری نهایی را به تعویق انداخته و برای کسب شواهد کافی و مناسب گام بر می‌دارد. (بونگ ۱۸، ۱۹۹۱؛ نلسون، ۲۰۰۹).

### رویکرد شک منطقی

#### در برابر بی‌طرفی:

بل و همکاران (۲۰۰۵) اعتقاد دارند که حسابرسان بر اساس استانداردهای حسابرسی، با گذشت زمان از رویکرد بی‌طرفی، گرایش بیشتری به سمت

و به جزئیات دقت نمی‌کنند. در سطح بالا افراد بر ویژگی‌های مرکزی تمرکز می‌کنند که کلیت موقعیت یا شیء را در برمی‌گیرد. تفسیر سطح پایین زمانی است که فرد عینی‌تر می‌اندیشد و بر زمان حال و جزئیات زیاد تمرکز می‌کند. افراد در سطح پایین بر ویژگی‌های جانبی و ثانویه‌ای تمرکز دارند که برای کلیت آن موقعیت یا شیء ضرورتی ندارد.

سطح تفسیر با مطلوبیت و عملی بودن در تصمیم‌گیری ارتباط دارد. هنگام در نظر گرفتن مطلوبیت یک شیء، واقعه یا عمل اگر اهمیت بیشتری به نتیجه پایانی بدهیم، نوع تفسیر، تفسیر سطح بالا تلقی می‌شود. این در حالی است که اگر بیشتر بر روش یا چگونگی رسیدن به نتیجه نهایی متمرکز شویم، نوع تفسیر، تفسیر سطح پایین تلقی خواهد شد.

### نظریه سطح تفسیر اطلاعات

#### و فرایند حسابرسی:

نظریه سطح تفسیر اطلاعات ۲۰، پیش‌بینی می‌کند که چگونه افراد اطلاعات را تفسیر می‌کنند. محققان از این نظریه برای توصیف چگونگی انجام پیش‌بینی‌ها و ارزیابی موقعیت توسط افراد، چگونگی تحت تاثیر قرار گرفتن ترجیحات افراد و چگونگی تاثیر گذاشتن تفسیرها بر مذاکره بین فردی استفاده می‌کنند (تراپ و لیبرمن ۲۱، ۲۰۰۳، ۲۰۱۰). با کوف و همکاران ۲۲ (۲۰۱۴) در مطالعه‌ای جدید و مرتبط از چارچوب قضاوتی بر مبنای نظریه سطح تفسیر اطلاعات استفاده می‌کنند تا به حساب‌برسان در کنترل روش‌های حسابداری تهاجمی کمک نمایند که مورد توجه مدیران است. بر طبق مطالعه تراپ و لیبرمن (۲۰۰۳)، تفسیرهای سطح بالا را می‌توان ساده و انتزاعی اما تفسیرهای سطح پایین را پیچیده و مفصل توصیف کرد. تراپ و لیبرمن (۲۰۰۳) با آوردن نمونه‌ای از انجام مطالعه

تحقیقاتی، تصویری از تفاوت بین این دو سطح تفسیر را ارائه می‌دهند.

تفسیر سطح بالا از فرایندها را می‌توان اینگونه توصیف کرد که در واقع محقق با این نوع تفسیر، «پیشرو در علم» محسوب می‌شود و یا به عبارتی، محقق به پیشرفت علم کمک می‌کند (تراپ و لیبرمن، ۲۰۰۳). تفسیر سطح بالا از فرایند حسابرسی این است که حساب‌برسان، اطمینان و اعتماد را نسبت به صورتهای مالی برای استفاده کنندگان فراهم می‌آورند.

تفسیر سطح پایین بر چرایی انجام کار تاکید دارد. تفسیر سطح پایین از فرایند تحقیق این است که محقق فرضیه‌ای را می‌آزماید یا داده‌هایی را وارد می‌کند که امروز جمع‌آوری کرده است. در زمینه حسابرسی، تفسیر سطح پایین از فرایند حسابرسی، می‌تواند فهرست کردن هر گونه روش خاص باشد که در طی فرایند حسابرسی انجام شده است، مانند مصاحبه با مشتری، تایید قابل وصول بودن حسابها و یا مستندسازی مدارک. تفسیرهای سطح پایین در واقع تفسیرهای مفصل‌تر و تبادل‌تری از اطلاعاتی هستند که بر چرایی انجام کار تمرکز دارند

(تراپ و لیبرمن، ۲۰۱۰، ۲۰۰۳؛ فوجیتا و همکاران ۲۳، ۲۰۰۶). طرح‌های حسابرسی و سیاست راهنمای خاص شرکت برای چگونگی پردازش و مستندسازی شواهد حسابرسی، عموماً در دسترس عموم قرار نمی‌گیرد. یک استثناي جدید، چارچوب قضاوت حرفه‌ای ۲۴ است. این چارچوب نقش حیاتی گردآوری و ارزشیابی اطلاعات را تایید می‌کند و آن را در کنار اهمیت دیدن تصویر بزرگ قرار می‌دهد. با این وجود، در این چارچوب هرگز به شکل مرتبط با گردآوری داده در طول زمان نمی‌پردازد و برای چگونگی پردازش موثر شواهد قبلاً بدست آمده، پیشنهادی ندارد.

### رابطه سطح تفسیر اطلاعات

#### و نوع تردید حرفه‌ای به کار رفته

#### توسط حسابرس:

تراپ و لیبرمن (۲۰۱۰) پیشنهاد می‌کنند که افزایش فاصله زمانی می‌تواند منجر به افزایش پردازش اطلاعات با استفاده از





(گولویتزر ۲۵، ۱۹۹۰؛ گولویتزر و بایر ۲۶، ۱۹۹۹؛ فریتس و همکاران ۲۷، ۲۰۰۴).

### خلاصه و نتیجه گیری:

تردید حرفه‌ای در هدایت حسابرسی از اهمیت زیادی برخوردار است. تردید حرفه‌ای به این معناست که حسابرس باید با ذهن پرسشگر و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی، امکان‌پذیری تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی را ارزیابی نماید. در ادبیات حسابرسی، دو رویکرد تردید حرفه‌ای شامل: شک منطقی و بیطرفی وجود دارد. نظریه سطح تفسیر اطلاعات، نظریه‌ایست که پیش‌بینی می‌کند افراد چگونه اطلاعات را تفسیر کنند. طبق این نظریه، بین فاصله زمانی و سطح تفسیر اطلاعات ارتباط وجود دارد و حسابرسان در زمان اعمال تردید حرفه‌ای از دو نوع سطح تفسیری بالا و پایین استفاده می‌کنند.

حسابرسی را افزایش دهد. سطح تفسیری بالا می‌تواند به اشخاص اجازه دهد تا اطلاعات را به شکل انتزاعی تری نگاه کنند و این خود باعث می‌شود پردازش اطلاعات (اعم از مثبت یا منفی) با عینیت بیشتری انجام شود (تراپ و لیبرمن، ۲۰۰۳؛ فوجیتا و همکاران، ۲۰۰۷). بررسی شواهد حسابرسی با استفاده از سطح تفسیری پایین می‌تواند منجر به پردازش جهت‌دار و جانبدارانه شواهد شده و به طور بالقوه تردید حرفه‌ای را نیز مهار نماید. تفسیر سطح پایین برجسته‌های جزئی و خاصی از اطلاعات متمرکز شده و این امر در نظر گرفتن جایگزین برای این اطلاعات را توسط اشخاص، دشوار می‌سازد (تراپ و لیبرمن، ۲۰۰۳؛ فوجیتا و همکاران، ۲۰۰۷). پردازش اطلاعات با سطح تفسیری پایین، می‌تواند فرایند حسابرسی را مختل نماید زیرا چنین پردازشی حسابرس را به انجام کار با هدف خاص چون کسب رضایت مشتری یا تایید موقعیت مشتری به جای بررسی عینی شواهد، ترغیب می‌نماید

سطح تفسیری بالا شود. سطح تفسیری بالا، سطحی انتزاعی، ساده و سازمان یافته است. برای نمونه، سطح تفسیری بالا از اجرای مطالعه تحقیقاتی آن است که محقق، یک پیشرو در علم محسوب می‌شود. در مقابل سطح تفسیری پایین، سطحی جزئی‌نگرانه، پیچیده و سازمان نیافته است و سطح تفسیری پایین از اجرای مطالعه تحقیقاتی، آزمون فرضیات یا بررسی داده‌های جمع‌آوری شده توسط محقق است (تراپ و لیبرمن، ۲۰۰۳).

مستندات مربوط به تحقیقات حسابداری نشان می‌دهد پردازش اطلاعات با سطح تفسیری بالا می‌تواند به حسابرس کمک نماید تا رفتار متجاوز و پرخاشجویانه مشتری را محدود کند (باکوف و همکاران، ۲۰۱۱). حسابرس با در نظر گرفتن شواهد حسابرسی با استفاده از سطح تفسیری بالا، باید بتواند فاصله زمانی بین خود و شواهد

auditing. Auditing: Journal of Practice & Theory, 28 (2), 1-34.

- 3 Hurtt, R. K., Brown-Liburd, H., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor

and Theory. Vol. 29, No. 1, 2010, pp: 149-171.

- 2 Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in

### منابع و ماخذ

- 1 Hurtt, R.K. 2007. Professional Skepticism: An Audit Specific Model and Measurement Scale. Auditing: A Journal of Practice



and Y. Trope. 2004. The influence of abstract and concrete mindsets on anticipating and guiding others' self-regulatory efforts. *Journal of Experimental Social Psychology*. 40: 739-752.

#### پی‌نوشت‌ها

- 1- Securities and Exchange Commission (SEC)
- 2- PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board)
- 3- Hurtt
- 4- Nelson
- 5- Hurtt & et al.
- 6- Griffith & et al.
- 7- Franzel
- 8 8 International Federation of Accountants (IFAC).
- ۹- چگونگی پیدایش دقیق مفهوم "تردید حرفه‌ای" در استانداردهای حسابرسی قابل تعیین نیست. مدیران فنی حسابرسی و انجمن حسابداران رسمی آمریکا به بررسی آرشیوها پرداختند اما قادر به پیدا کردن اطلاعات در این رابطه نبودند. با این حال به نظر می‌رسد که اولین بار این واژه در بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۱۶ (SAS NO. 16) مورد استفاده قرار گرفته است. با وجود این، شک و تردید، پیش از این نیز در ادبیات دانشگاهی استفاده شده است. به عنوان نمونه، ماز و شرف (۱۹۶۱) اهمیت تردید در حسابرسی را مورد بحث قرار داده‌اند.
- 10- NICKELL
- 11- Cohen et al.
- 12- Quadackers et al.
- 13- Bell et al.
- 14- Search for Knowledge
- 15- Mautz and Sharaf
- 16- Wilks and Zimbelman
- 17- Self-Determine
- 18- Bung
- 19- Campell and Parker
- 20- Construal Level Theory (CLT).
- 21- Trope, Y. and N. Liberman.
- 22- Backof, & et al.
- 23- Fujita & et al.
- 24- KPMG LLP, Professional Judgment Framework.
- 25- Gollwitzer
- 26- Gollwitzer, P. M. and U. Bayer
- 27- Freitas & et al.

✳️ دانشجوی دوره دکتری حسابداری دانشگاه

تهران

auditors' sensitivity to fraud-cues.

- Contemporary Accounting Research 21 (3): 719-74
- 12 Bunge, M. (1991). A skeptic's beliefs and disbeliefs. *New Ideas in Psychology* 9 (2): 131
  - 149.
  - 13 Hurtt, R. K. 2010. Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 29 (1): 149-171.
  - 14 Campbell, D. R. and L. M. Parker. (1992). SEC communications to the independent auditors: An analysis of SEC enforcement actions. *Journal of Accounting and Public Policy*. Vol. 11: 297-330.
  - 15 Trope, Y. and N. Liberman. 2003. Temporal construal. *Psychological Review*. 110 (3): 403-421.
  - 16 Trope, Y. and N. Liberman. 2010. Construal-level theory of psychological distance. *Psychological Review*. 117 (2): 440-463.
  - 17 Backof, A. G., E. M. Bamber, and T. D. Carpenter. 2011. International financial reporting standards and aggressive reporting: An investigation of proposed auditor judgment guidance. Working paper, University of Georgia
  - 18 Fujita, K., Y. Trope, N. Liberman, and M. Levin-Sagi. 2006. Construal levels and self-control. *Journal of Personality and Social Psychology*. 90 (3): 351- 367.
  - 19 Gollwitzer, P. M. 1990. Action phases and mind-sets. In *Handbook of Motivation and Cognition: Foundations of Social Behavior*, edited by E. T. Higgins and R. M. Sorrentino. New York: Guilford Press. 53-92.
  - 20 Gollwitzer, P. M. and U. Bayer. 1999. Deliberative versus implemental mindsets in the control of action. In *Dual Process Theories in Social Psychology*, edited by S. Chaiken and Y. Trope. New York: Guilford Press. 403-422
  - 21 Freitas, A. L., P. M. Gollwitzer,

professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32 (Supplement 1) , 45-97.

- 4 Griffith, E. E., Hammersley, J. S., Kadous, K., & Young, D. (2015). Auditor mindsets and audits of complex estimates. *Journal of Accounting Research*, 53 (1) , 49-77.
- 5 Franzel, Jeanette M. «Professional Skepticism and High Quality Audits.» 2014 Accounting Education Conference. Columbia, MD. 10 Jan. 2014. Lecture
- 6 NICKELL, E. B. (2007). An examination of issues related to professional skepticism in auditing. A dissertation submitted in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy in the College of Business Administration at the University of Central Florida Orlando.
- 7 Cohen, J. R. et al, (2014). The Effect of Professional Skepticism on Job Attitudes and Turnover Intentions Within the Audit Profession [online]. Boston. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2410547> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2410547>. [March 17, 2014]
- 8 Quadackers, L., T. Groot, and A. Wright. (2014). Auditors' professional skepticism: Neutrality versus presumptive doubt. Forthcoming at *Contemporary Accounting Research*
- 9 Bell, T. B., M. E. Peecher, and I. Solomon. 2005. The 21st century public company audit: conceptual elements of KPMG's global audit methodology. New York: KPMG LLP.
- 10 Mautz, R. K. & Sharaf, H. A. (1996). *The philosophy of auditing*. University of Minnesota Press
- 11 Wilks, T. J and M. F. Zimbelman. (2004). Decomposition of fraud-risk assessments and