

تبیین مسائل و واقعیت‌های مرتبط با عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در اظهار نظر گزارش حسابرسی

یحیی حساس یگانه^۱، مرضیه توحیدی نژاد^۲

چکیده: با هدف شناسایی و تجزیه و تحلیل مسائل و واقعیت‌های زبان حسابرسی، عبارت کلیدی «ارائه به نحو مطلوب» در پژوهش حاضر با روش‌شناسی نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان مطالعه شده است. این مطالعه از طریق مصاحبه عمیق با خبرگان و شرکای مؤسسه‌های حسابرسی اجرا شده و با انجام ۱۵ مصاحبه به روش گلوله برفی به اشباع رسیده است. بر اساس نتایج به‌دست آمده از مصاحبه‌ها، مهم‌ترین مسئله موجود در رابطه با کاربرد عبارت «ارائه به نحو مطلوب» به ناهماهنگی میان مضمون مطلق واژه «مطلوب» با ماهیت نسبی کار حسابرسی بازمی‌گردد. علاوه بر این، یافته‌ها واقعیت تعریف‌نشده عبارت «ارائه به نحو مطلوب» را نشان می‌دهد که به زعم حسابرسان پیامد نامساعدی نداشته و بنابراین به راهکاری برای ارائه تعریف از این عبارت نیاز ندارد. مسئله فاصله ادراکی در ارتباط با عبارت «ارائه به نحو مطلوب» نیز از اختلاط این واقعیت با مسئله ناهماهنگی حاصل شده است. در آخر نتایج به‌دست آمده از مصاحبه‌ها به تأیید دو خبره دانشگاهی با تجربه فعالیت در حرفه حسابرسی رسیده است.

واژه‌های کلیدی: ارائه به نحو مطلوب، اظهار نظر حسابرس، تصویر درست و منصفانه، زبان حسابرسی، گزارش حسابرسی.

۱. استاد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۶/۰۲/۰۳

تاریخ پذیرش نهایی مقاله: ۱۳۹۶/۰۵/۲۸

نویسنده مسئول مقاله: یحیی حساس یگانه

E-mail: Yahya_yeganeh@yahoo.com

مقدمه

در حالی که سیر تکاملی گزارش‌های حسابرسی طی دوره‌ای طولانی به کندی پیش می‌رفت و گزارش‌های حسابرسی قرن هجده میلادی کاملاً خلاصه و اغلب کمتر از ۵۰ واژه بود و تنها اظهارنظر حسابرس را دربرداشت، گزارش‌های حسابرسی امروزی از حالت صفر و یک و اظهارنظر «سیاه و سفید» فراتر رفته و اطلاعاتی در رابطه با فرایند حسابرسی و چگونگی انجام قضاوت‌ها نیز ارائه می‌دهند. در نتیجه تغییر و تحولات گزارش حسابرسی، حجم واژگان بند اظهارنظر حسابرس نسبت به کل گزارش حسابرسی، از صددرصد به حدود ده درصد تنزل یافته است (لورد، ۲۰۱۵). با وجود این، عبارتی در این بند از گزارش حسابرسی وجود دارد که نه تنها طی ۷۰ سال اخیر تغییر نیافته، بلکه به زعم عده‌ای از صاحب‌نظران حسابداری و حسابرسی، اهمیت آن رو به افزایش بوده است: «تصویر درست و منصفانه»^۱. این عبارت برای نخستین بار در سال ۱۹۴۸ در چارچوب گزارشگری مالی بریتانیا ظاهر شد و در ادامه با حمایت دستورالعمل‌های اتحادیه اروپا و استانداردهای بین‌المللی حسابداری، راه خود را به کشورهای جهان باز و بی‌مانع یافت. نکته حائز اهمیت و جالب توجه در رابطه با عبارت «تصویر درست و منصفانه»، هویت مجهول، فقدان تعریف و ابهام آن است که ذهن بسیاری از بزرگان حوزه حسابداری، حسابرسی و حتی حقوقدانان را به خود مشغول ساخته است. اما ویژگی فقدان تعریف، نه تنها از اهمیت آن نکاسته، بلکه خود تبدیل به دلیلی برای تأکید بر وجود آن شده است. به‌طور مثال، پس از فروپاشی‌های حسابداری انرون و وردکام^۲، قانون ساربنیز-آکسلی^۳ اهمیت اصل «ارائه منصفانه»^۴ که همتای آمریکایی اصل «تصویر درست و منصفانه» است، را به‌منظور حمایت از قضاوت حرفه‌ای حسابرس به‌طور اکید گوشزد کرد (اکونومیست، ۲۰۰۸).

در ایران نیز سال‌هاست که به تبعیت از سردمداران حسابداری و حسابرسی جهان، از عبارت‌هایی با مقصود مشابه استفاده می‌شود. پیش از تدوین استانداردهای حسابرسی، گاهی عبارت «ارائه درست و منصفانه» و گاهی عبارت «ارائه منصفانه» در گزارش‌های حسابرسان ایرانی به چشم می‌خورد؛ اما در ادامه پس از تدوین استانداردها، عبارت «ارائه به نحو مطلوب» نیز گزارش‌های حسابرسی را به دست گرفته و آنها را از جنبه اظهارنظر یکنواخت ساخته است. با وجود اینکه عبارت «ارائه به نحو مطلوب» بیشتر به ابداعی بدیل شبیه است تا ترجمه یک عبارت خارجی، فلسفه وجودی آن را باید در عبارت «تصویر درست و منصفانه» جست‌وجو کرد.

-
1. True and Fair View (TFV)
 2. Enron and WorldCom
 3. Sarbanes-Oxley Act
 4. Present Fairly

چنانکه دیفاند و ژانگ (۲۰۱۴) لقب «زبان تبیینی»^۱ را برای حسابرسی برگزیده‌اند، ضرورت این پژوهش را می‌توان از جنبه اهمیت این زبان توجیه کرد. تجزیه و تحلیل‌ها نشان می‌دهد که برخی مشکلات و سوء تفاهم‌های موجود در حسابداری و حسابرسی، ریشه در زبان و زبان‌شناسی دارند. بنابراین بهبود نظریه و عمل حسابداری و حسابرسی، بدون توجه به بُعد زبان‌شناختی میسر نخواهد بود (ناصری، ۲۰۰۷). پژوهش حاضر بر مسائل مرتبط با عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در بند اظهارنظر گزارش حسابرسی، به‌عنوان یکی از واژگان کلیدی زبان حسابرسی ایران، تمرکز دارد. شایان ذکر است که با وجود پیشینه کهن و گسترده پژوهش‌های خارجی درباره عبارت «تصویر درست و منصفانه»، هیچ پژوهش داخلی در رابطه با این عبارت وجود ندارد. از آنجا که مستندات خارجی موجود یک صدا «تصویر درست و منصفانه» را مسئله بزرگ در ذهن پژوهشگران می‌دانند، پژوهش حاضر، با هدف رفع کاستی‌های ذخایر پژوهشی داخلی، در تلاش برای یافتن پاسخ سؤال‌های زیر است:

۱. چه مسائلی در رابطه با کاربرد عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در بند اظهارنظر گزارش حسابرسی وجود دارد؟
۲. دلایل وجود مسائل مرتبط با کاربرد عبارت «ارائه به نحو مطلوب» چیست؟
۳. پیامدهای حاصل از مسائل مرتبط با کاربرد عبارت «ارائه به نحو مطلوب» چیست؟
۴. چه راه‌هایی برای حل مسائل مرتبط با کاربرد عبارت «ارائه به نحو مطلوب» پیشنهاد می‌شود؟

برای پاسخ به سؤال‌های بالا از روش «نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان» و مشارکت شرکای مؤسسه‌های حسابرسی استفاده شده است. نتایج پژوهش به‌طور کلی نشان می‌دهد که عبارت ایرانی «ارائه به نحو مطلوب» برخلاف معادل خارجی آن، بار معنایی مطلق دارد و این مطلب در کنار ابهام و فقدان تعریف عبارت یادشده، مسئله فاصله ادراکی ویژه‌ای را شکل می‌دهد.

پیشینه پژوهش

از آنجا که حاصل نهایی کار حسابرس، گزارشی است که عمده‌ترین نقش آن برقراری ارتباط به‌شمار می‌رود، سال‌هاست که موضوع ارزیابی اثربخشی زبان حسابرسی و فاصله ادراکی و انتظارات مرتبط با آن، در صف اول جریان‌های پژوهشی حسابرسی قرار دارد. در ایران نیز پژوهش‌هایی از این دست انجام شده است. مهرانی و نونهال‌نر (۱۳۹۲) با معرفی فاصله انتظاراتی در حسابرسی به‌عنوان مهم‌ترین چالش این حرفه، به ارزیابی تأثیر میزان صراحت زبان در گزارش

حسابرس در کاهش فاصله انتظارات حسابرسی پرداخته‌اند. نتایج این پژوهش از تأثیر افزایش میزان صراحت در گزارش حسابرسی در کاهش فاصله انتظارات حسابرسی حمایت می‌کند. علاوه بر این، پژوهش‌هایی نظیر رهنمای رودپشتی، نیکومرام و نونهال‌نهر (۱۳۹۱) و نیکومرام، رهنمای رودپشتی، طالب‌نیا و پیک فلک (۱۳۹۲) نیز تلاش خود را صرف توجه به مسئله‌ای مشابه در زبان حسابداری کرده‌اند.

اما زمانی که به پیشینه مرتبط با عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در ایران نگاه می‌اندازیم، با فضایی غنی از تهی مواجه می‌شویم. با توجه به نشئت‌گرفتن آن از عبارت «تصویر درست و منصفانه»، پیشینه این پژوهش را در زمینه مطالعات «تصویر درست و منصفانه» جست‌وجو می‌کنیم. در بخش پیشینه نظری، عقاید و مسائل مطرح در پژوهش‌های گذشته ارائه شده است. کمابیش تمام این مسائل به نوعی با مسئله «تفسیر» در ارتباط هستند. در بخش پیشینه تجربی نیز پژوهش‌هایی مرور شده است که به مطالعه دیدگاه حساب‌سازان، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر گروه‌های درگیر گزارش حسابرسی، درباره عبارت «تصویر درست و منصفانه» پرداخته‌اند.

پیشینه نظری

با زمزمه سؤالاتی در رابطه با چستی تعریف عبارت «تصویر درست و منصفانه» در گوش پیشینه پژوهش، بی‌درنگ صدایی واضح و رسا از سوی پیشینه پژوهش چنین استماع می‌شود: «تصویر درست و منصفانه» یک اصل تعریف‌نشده است» (والدو، ماتیس و سالاس، ۲۰۱۲). این پاسخ را می‌توان از زوایای دید صاحب‌نظران مختلف به تماشا نشست.

آیریش (۱۹۶۶) نخستین بار در رابطه با معنای عبارت «تصویر درست و منصفانه» چنین نوشت: «این عبارت به معنای دقت کامل با پاسخ درست و قطعی مانند یک حاصل جمع در علم حساب نیست». چستنی (۱۹۷۵) مدعی است از آنجا که توافق اندکی پیرامون تعریف این عبارت وجود دارد، به احتمال زیادی گستره متنوعی از معانی به آن نسبت داده می‌شود. از دیدگاه فلینت (۱۹۸۲) و رادرفورد (۱۹۸۵) نیز «تصویر درست و منصفانه» مفهومی فلسفی است که بنیادی‌ترین و بارزترین ویژگی آن «غیرقابل تعریف بودن آن از طریق مجموعه جامعی از قواعد استانداردهای حسابداری» است. در پاسخ به رادرفورد (۱۹۸۵)، استوارت (۱۹۸۸) با توسل به اخلاقیات علوم الهی، این عبارت را به ویژگی «امکان غیرممکن» زینت می‌بخشد. به تعبیر دومیترو و فلورین (۲۰۰۸) و همیلتون و اوهورگارتای (۲۰۰۹) نیز این عبارت مفهومی است بسیار ذهنی که تاکنون از هیچ تعریف کلی پذیرفته شده‌ای برخوردار نبوده است. نابز و پارکر (۱۹۹۱) با بررسی این الزام از دیدگاه هنجاری، بر غیرقابل تعریف بودن آن صحنه می‌گذارند. در ادامه، جونز (۱۹۹۴) حتی خبره‌ترین و بزرگ‌ترین حسابداران و حساب‌سازان را در ارائه تعریف از این عبارت ناتوان می‌یابد.

اوردلهدید (۱۹۹۶) فراتر رفته و الزام «تصویر درست و منصفانه» را چیزی شبیه به «جعبه سیاه» می بیند. در ادامه به عنوان پیامد فقدان تعریف روشن و همگانی از عبارت «تصویر درست و منصفانه»، دیگان، کنت و لین (۱۹۹۴) این عبارت را تقریباً غیرقابل اجرا معرفی کردند و فورکر و گرینوود (۱۹۹۵) اهمیت عملیاتی اندکی برای این مفهوم قائل شده و آن را تنها برخوردار از اهمیت نمادین برای انجام اعمال حرفه حسابداری می دانند.

با اتکا بر نبود تعریف شایسته ای از «تصویر درست و منصفانه»، تعدادی از صاحب نظران خواهان تعویض، اصلاح یا منع این عبارت هستند. نخست جانستون (۱۹۶۷) شمشیر عداوت را از رو کشیده و عبارت «تصویر درست و منصفانه» را گمراه کننده و دست نیافتنی توصیف می کند. به اعتقاد او باید کاربرد این عبارت را منع کرد تا بتوان حساب ها را بر مبنای رویه های حسابداری معمول (نظیر بهای تمام شده تاریخی) ارائه داد. در مقابل، هوراکس (۱۹۶۷) بازداشت روش بهای تمام شده تاریخی را به قصد رسیدن به «تصویری درست و منصفانه» خواستار است. باکست (۱۹۶۸) در ادامه بر حذف الزام «تصویر درست و منصفانه» و اصول حسابداری تأکید می کند.

میلر (۱۹۶۹) با تأکید بر غیرممکن بودن ارائه یک «تصویر درست و منصفانه» از ترازنامه یا صورت سود و زیان، معتقد است جایگزینی «تصویر درست و منصفانه» با عبارت ساده «حساب ها مطابق الزامات قانونی و رویه های معمولی حسابداری ارائه شده است» به ارتقای شفافیت گزارش حسابرس کمک شایانی خواهد کرد. کاران (۲۰۰۲) با لحنی تندتر، به خطرهایی اشاره می کند که خوانندگان گزارش های مالی را در نتیجه اطمینان خاطر بیش از حد حاصل از مفهوم «تصویر درست و منصفانه» تهدید می کند. از نظر او تداوم کاربرد این عبارت به کاهش مستمر اعتبار صورت های مالی حسابرسی شده منجر می شود. وی با استفاده از رویکردی منفی، «غیر گمراه کننده» را عبارتی مناسب برای تعویض با «تصویر درست و منصفانه» معرفی می کند. در آخر، به نیت انتقال کارآمدتر اطلاعات مرتبط با عدم اطمینان موجود در صورت های مالی، اسمیلیانو سکاس، کریگ و امرنیک (۲۰۰۸) عبارت «خطر قابل پذیرش برای ارائه نادرست با اهمیت»^۱ را برای جایگزینی با «تصویر درست و منصفانه» پیشکش کردند.

اما چگونه می توان پیشینه غنی بالا را به عبارت ایرانی «ارائه به نحو مطلوب» نسبت داد. با جستجوی اجمالی در استانداردهای حسابداری و حسابرسی و دستورالعمل های مرتبط، می توان اشاره هایی را به عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در مفاهیم نظری گزارشگری مالی (با عنوان «تصویر مطلوب»)، استاندارد حسابداری شماره ۱ (با عنوان «ملاحظه کلی») و دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی مشاهده کرد. اما مهم تر از همه، بند ۲۸

1. Acceptable Risk of Material Misstatement

استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۰ مصوب سال ۱۳۸۹ است که اظهارنظر تعدیل نشده حسابرسی ایرانی نسبت به صورت‌های مالی را چنین مقرر می‌دارد: «... صورت‌های مالی ...، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد».

به نظر می‌رسد که سازمان حسابرسی با ضمیمه کردن عبارت «طبق استانداردهای حسابداری» به عبارت مبهم «به نحو مطلوب»، به کاربرد «رویکرد مبتنی بر قواعد»^۱ (ایالات متحده آمریکا) در مقایسه با «رویکرد مبتنی بر اصول»^۲ (بریتانیا) تمایل دارد. اما در این نقطه شایان ذکر است که در اغلب مطالعات انجام شده در رابطه با مقایسه دو عبارت «مفهوم درست و منصفانه» بریتانیایی و «ارائه منصفانه در انطباق با اصول حسابداری پذیرفته همگانی»^۳ آمریکایی، نتایج حکایت از شباهت زیاد این دو عبارت دارد (فلینت، ۱۹۸۲؛ رادرفورد، ۱۹۸۵؛ پارکر، ۱۹۹۴؛ مک‌انرو و مارتینز، ۱۹۹۸؛ زاهید، ۲۰۰۸) و تنها تفاوت در وجود اصطلاح «انطباق با اصول حسابداری پذیرفته همگانی» در عبارت آمریکایی است. علاوه بر این، استانداردهای حسابداری بین‌المللی نیز رویکردی مشابه آمریکا در این زمینه اتخاذ کرده است. پس می‌توان ادعان داشت که عبارت «... طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد» ایرانی از جنبه ماهیت و کارکرد، تفاوتی با هم‌تایان بریتانیایی و آمریکایی نداشته و استفاده از پیشینه پژوهش‌های خارجی برای پژوهش حاضر مشکلی به همراه نخواهد داشت.

پیشینه تجربی

در استرالیا هوتون (۱۹۸۷)، برای نخستین بار درصدد ارزیابی معانی مفهوم «تصویر درست و منصفانه» و فاصله ادراکی دو گروه از افراد در رابطه با این مفهوم برآمد. وی مطالعه خود را در سه بُعد اجرا کرد: معنای «تصویر درست و منصفانه» برای حسابداران، معنای «تصویر درست و منصفانه» برای سهامداران و درک حسابداران از معنای این مفهوم در ذهن سهامداران. وی با استفاده از فن افتراق معنایی، تفاوت‌های معناداری میان معنای ضمنی مفهوم تصویر درست و منصفانه حسابداران و سهامداران غیرنهادی یافت.

با انجام مصاحبه‌های ساختاریافته از شرکای فنی حسابرسی بریتانیایی، پارکر و نابز (۱۹۹۱) به این نتیجه دست یافتند که اکثر پاسخ‌دهندگان بین دو واژه «درست» و «منصفانه» تمایز قائل می‌شوند. بعضی از این حسابرسان بر این باورند که واژه «انصاف» از «درست» مهم‌تر است.

-
1. Rules-Based Approach
 2. Principles-Based Approach
 3. Present Fairly in Conformity with GAAP

پارکر و نابز جذاب‌ترین تفاوت تفسیری بین دو پژوهش خود را نسبت افرادی می‌دانند که بین دو واژه «درست» و «انصاف» تمایز قائل می‌شوند.

دیگان، کنت و لین (۱۹۹۴) پرسشنامه‌ای مشابه مطالعه پارکر و نابز (۱۹۹۱) برای مؤسسه‌های حسابداری استرالیا ارسال کرده و به این نتیجه دست یافتند که بسیاری از این مؤسسه‌ها هیچ رویکرد ویژه‌ای را برای آزمون درست و منصفانه بودن گزارش‌های مالی، ورای رویکردهای موجود برای انطباق با الزامات قانونی و استانداردهای حسابداری استرالیا، به کار نمی‌گیرند.

لو و کوچ (۱۹۹۷) به یافته‌ای متفاوت در سنگاپور دست یافت. با بررسی مفهوم «تصویر درست و منصفانه» در ذهن کارمندان بانک، حسابداران و مدیران، این نتیجه حاصل شد که هر سه گروه بین این مفهوم و «انطباق با اصول حسابداری پذیرفته همگانی» به روشنی تمایز قائل می‌شوند. در این مطالعه «تصویر درست و منصفانه» در کنار عبارتهای «غیرگمراه‌کننده»، «عینی و بدون سوگیری»، «دقیق و درست»، «اجرای قضاوت مناسب» و «نبود اشتباه با اهمیت» خوشه‌بندی شده است.

کیرک (۲۰۰۶) در نیوزلند با استفاده از فن «کارت مرتب‌سازی» فاصله ادراکی بالقوه بین مدیران مالی، حساب‌رسان و سهامداران در رابطه با مفهوم «تصویر درست و منصفانه» را بررسی کرده است. نتایج نشان می‌دهد اغلب افراد حاضر در هر سه گروه، ادراک مشابهی از «تصویر درست و منصفانه» دارند؛ اما «تصویر درست و منصفانه» را کاملاً متمایز از «تصویر درست و منصفانه» و «بازنمایی منصفانه» به حساب می‌آورند.

روش‌شناسی پژوهش

در دهه ۱۹۶۰ گلنزر و اشتراوس در خلال مطالعه مفهوم مرگ در بیماران و چگونگی نگرش آنان و نزدیکانشان نسبت به این موضوع، موفق به انتشار کتابی با عنوان کشف نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان شدند و به این ترتیب رویکرد تازه‌ای در روش‌های پژوهش ارائه دادند. این دو صاحب‌نظر به‌عنوان ابداع‌کنندگان رویکرد پژوهش کیفی «نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان»، آن را این‌گونه تعریف می‌کنند: «نظریه‌ای است که از داده استخراج شده و به‌صورت منظم با استفاده از فرایند پژوهش گردآوری و تحلیل می‌شود» (گلنزر و اشتراوس، ۱۹۶۷).

پس از تشریح مساعی گلنزر و اشتراوس در سال ۱۹۶۷ و تدوین روش نوین نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، آن دو مبتکر راه‌های متفاوتی را برگزیدند و حاصل کار آنها در اوایل دهه ۱۹۹۰ پدیدارشدن دو نسخه متمایز از نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان بود: نسخه ظاهرشونده یا مقایسه‌ای

پایدار^۱ که به اثر گلنزر (۱۹۹۲) مربوط می‌شود و نسخه نظام‌مند^۲ که به همکاری‌های اشتراوس و کوربین (۱۹۹۸) منتسب است. نسخه سومی که ساخت‌گرایانه^۳ نامیده می‌شود، توسط چارمز (۲۰۰۳) ارائه شده است. با توجه به ماهیت سؤال‌های پژوهش، مناسب‌ترین راه، برگزیدن نسخه نظام‌مند اشتراوس و کوربین برای این پژوهش است (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸).
اجرای نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان را می‌توان به چهار گام اساسی زیر دسته‌بندی کرد (برنارد و ریان، ۲۰۱۰):

گام اول - گردآوری داده‌ها: پژوهش‌های میدانی، مشاهده، مصاحبه (شامل مصاحبه گروه و گروه تمرکز) و تحلیل اسناد در زمره فنون گردآوری داده‌های کیفی قرار دارند (کرسول، ۲۰۰۷). در رویکرد نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، کاربرد مصاحبه‌های عمیق ساختارنیافته رایج است (خان، ۲۰۱۴). در این پژوهش برای تعمیق مباحث در مصاحبه‌های ساختارنیافته، سه سؤال باز تنظیم شده تا فضای کلی مصاحبه مشخص شود:

۱. نظر شخصی شما در رابطه با کاربرد عبارت «ارائه به نحو مطلوب» به‌منظور انتقال پیام نهایی حسابرس چیست؟
۲. منشأ و دلایل استفاده از عبارت «ارائه به نحو مطلوب» به‌منظور انتقال پیام نهایی حسابرس چیست؟
۳. پیامدهای استفاده از عبارت «ارائه به نحو مطلوب» به‌منظور انتقال پیام نهایی حسابرس چیست؟

این سه سؤال در واقع تنها رهنمودهایی کلی هستند تا پاسخگو مجال بیشتری برای ارائه مطالب دلخواه و مدنظر خود بیابد. این سؤال‌ها بیشتر در گام‌های نخستین گردآوری داده‌ها استفاده شده و در گام‌های بعدی مفاهیم استخراج شده از داده‌ها در نقش راهنمای مصاحبه‌ها ظاهر می‌شوند.

گام دوم - کدگذاری متن و نظریه‌پردازی: شامل فرایند شکستن داده به اجزای مفهومی (کدگذاری) و در ادامه بررسی ارتباط هر مفهوم با مفهومی گسترده‌تر (نظریه‌پردازی) است. فرایند کدگذاری داده‌ها شامل سه سطح است: کدگذاری باز^۴، کدگذاری محوری^۵ و کدگذاری انتخابی^۶.

-
1. Emergent or Constant Comparative
 2. Systematic
 3. Constructivist
 4. Open Coding
 5. Axial Coding
 6. Selective Coding

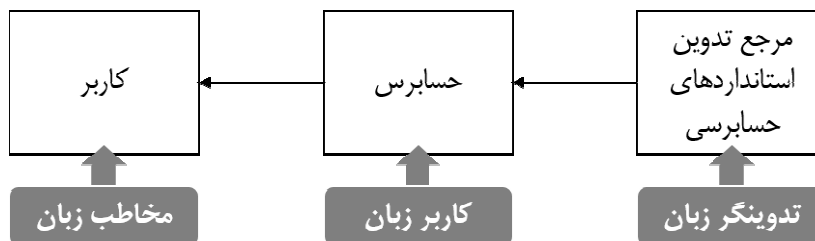
در قسمت یافته‌های پژوهش در رابطه با هر یک از این سطوح کدگذاری توضیحات مفصل ارائه شده است.

گام سوم - یادداشت‌برداری و نظریه‌پردازی: در این گام یادداشت‌های هر مفهوم در حال شناسایی نگهداری می‌شوند. این مرحله مابین کدگذاری و تهیه پیش‌نویس اولیه تحلیل‌های تکمیل شده قرار دارد. یادداشت‌برداری با اولین مفهوم شناسایی شده آغاز می‌شود و در طول فرایند تجزیه متن و ساخت نظریه ادامه می‌یابد.

گام چهارم - یکپارچه‌سازی، اصلاح و تحریر نظریه‌ها: با پیدایش دسته‌های کدگذاری، گام بعدی اتصال آنها به هم در یک مدل نظری پیرامون هسته‌ای مرکزی است که همه چیز را کنار هم نگاه می‌دارد.

آخرین و مهم‌ترین مسئله‌ای که در رابطه با اجرای روش‌شناسی نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان باید در کانون توجه قرار گیرد، سنجش اعتبار نتایج است. برای این منظور «بررسی چندجانبه»^۱ به‌عنوان شیوه‌ای کارآمد در ارزیابی اعتبار نتایج پژوهش‌های کیفی مطرح است. این اصطلاح در مورد پژوهشگر (به‌کارگیری پژوهشگران مختلف در یک پژوهش)، داده‌ها (استفاده از منابع مختلف داده)، نظریه (استفاده از دیدگاه‌ها یا نظریه‌های چندگانه در پژوهش) و روش (بهره‌گیری از روش‌های مختلف برای بررسی مسئله پژوهش) به‌کار می‌رود (دنزین، ۲۰۰۶). در پژوهش حاضر این بررسی چندجانبه از منظر داده‌ها (مصاحبه، کتاب‌ها، مقاله‌ها و غیره) انجام شده است. کنترل اعضا یا اعتبار پاسخگو نیز فنی است که بدان وسیله پژوهشگر مفروضات خود را با یک یا چند نفر از افراد مطلع کنترل می‌کند. این فن برای تأیید تفاسیر پژوهشگر به‌کار می‌رود. در این روش، پژوهشگر از دیدگاه مشارکت‌کنندگان و افراد مطلع برای ارزیابی اطمینان‌پذیری یافته‌ها و تفاسیر استفاده می‌کند (لینکلن و گوبا، ۱۹۸۵). یافته‌های این پژوهش به تأیید دو خبره دانشگاهی با تجربه فعالیت در حرفه رسیده است.

این پژوهش در سال ۱۳۹۵ و در محدوده جغرافیایی استان تهران اجرا شده است. جامعه مورد مطالعه متشکل از شرکای مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی است. حسابرسان به‌واسطه نقش کاربری زبان حسابرسی، در عمل پخته‌ترین و انتقادی‌ترین دیدگاه‌ها را در رابطه با این زبان دارند (به شکل ۱ توجه فرمایید).



شکل ۱. نقش حسابرس در قبال زبان حسابرسی

روش‌شناسی نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان با رویکرد نمونه‌گیری نظری^۱ اجرا می‌شود. در این نوع نمونه‌گیری، همزمان با مراحل پژوهش از جمله جمع‌آوری اطلاعات از افراد اولیه، تحلیل این اطلاعات، دسته‌بندی مفهومی و تعیین زمینه‌ها انجام می‌گیرد. تصمیم‌های بعدی است که مشخص می‌کند مقدار و نوع داده‌هایی که باید جمع‌آوری شود، کدام‌اند. نمونه‌گیری و جمع‌آوری اطلاعات تا زمان اشباع همه‌دسته‌ها و زمینه‌ها ادامه می‌یابد. اشباع نظری زمانی حاصل می‌شود که داده‌های اضافی به تکمیل و مشخص کردن یک مقوله نظری کمکی نکرده و از آن پس مشابه به نظر می‌رسند (باسول و کانون، ۲۰۱۲). بر مبنای این روش نمونه‌گیری، تقریباً از مصاحبه دوازدهم هیچ داده تازه و مهمی حاصل نشده و مقوله‌ها به خوبی از لحاظ ویژگی‌ها و ابعاد پرورده شده بودند، بنابراین پژوهش حاضر با انجام ۱۵ مصاحبه به شرح جدول ۱ به اشباع رسیده است. میانگین مدت زمان مصاحبه، به‌واسطه مرزبندی مشخص درباره‌ی آنها یک عبارت «ارائه به نحو مطلوب»، ۲۸ دقیقه و ۴۷ ثانیه است. این میانگین زمان مصاحبه‌ها را نشان می‌دهد، حال آن که مصاحبه‌های نخست بیش از ۴۰ دقیقه به طول انجامیده و رفته رفته با ارتقای یادگیری پژوهشگر و پیشروی در فرایند اشباع نظری، طول مدت مصاحبه‌ها کوتاه شده است. شایان ذکر است که الزاماً طول مدت مصاحبه‌ها حکایت از عمق آنها ندارد.

جدول ۱. اطلاعات جمعیت‌شناختی مصاحبه‌شوندگان

سمت یا موقعیت شغلی	تعداد	جنسیت		تحصیلات	
		مرد	زن	کارشناسی ارشد	دکتری
شریک مؤسسه حسابرسی	۱۵	۱۴	۱	۸	۶
سابقه‌کاری					
	کمتر از ۱۵ سال	۱۵-۳۰ سال		بیش از ۳۰ سال	
شریک مؤسسه حسابرسی	۱	۲		۱۲	

یافته‌های پژوهش

پس از اجرای هر مصاحبه، به‌منظور تجزیه و تحلیل داده‌های به‌دست آمده، از سه فرایند کدگذاری به‌صورت موازی استفاده شده است:

کدگذاری باز: فرایندی تحلیلی است که با آن مفهومی‌شناسایی شده و ویژگی‌ها و ابعاد آن در داده‌ها کشف می‌شوند. مفهومی‌ها در واقع بلوک‌هایی هستند که بنای نظریه از آنها تشکیل می‌شود. از ۱۵ مصاحبه انجام شده در پژوهش فعلی، در مجموع ۶۰ مفهوم استخراج شده است. برای نمونه تعدادی از مفهومی‌های استخراج شده از مصاحبه اول عبارت‌اند از نبود واژه مناسب فارسی معادل Fair، معنای مثبت و مطلق واژه «مطلوب»، حذف واژه «مطلوب»، ملایمت پایین واژه «مطلوب»، ترکیب وظایف حسابرسی و بازرسی، ترکیب وظایف حسابرسی و بررسی اجمالی، کمبود سابقه دعوی حقوقی و اصطلاحات رایج و اشتباه در سامانه‌های اطلاعاتی مرجع. چگونگی کدگذاری باز گفتار یکی از مصاحبه‌شوندگان در ادامه ارائه شده است:

«به‌خصوص که ما بازرس هم هستیم در ایران، گزارشی که ما می‌دهیم گزارش بازرس و حسابرس در یک گزارش است (ترکیب وظایف حسابرسی و بازرسی)، پس انتظار استفاده‌کنندگان از اظهارنظر ما در گزارش حسابرسی بیشتر از جاهای دیگر است. علاوه‌بر این چون ما سابقه دعوی حقوقی در رابطه با گزارش‌های حسابرسی هم نداریم یا بهتر بگوییم کم داریم (کمبود سابقه دعوی حقوقی)، در حالی که در دنیا حداقل یک سابقه عرفی وجود دارد و هر فردی که بخواهد می‌تواند مشاهده کند که قاضی چه رأیی صادر کرده است. بحث دیگر در مورد استانداردهای خاصی هست که فقط در ایران وجود دارد، مثل استاندارد ۳۴۰۰ که شامل بررسی اجمالی صورت‌های مالی پیش‌بینی شده است (وجود استانداردهای حسابرسی ویژه کشور و ترکیب وظایف حسابرسی و بررسی اجمالی). اوضاع زمانی وخیم‌تر می‌شود که در سامانه‌های اطلاعاتی مرجعی مثل کدال، برای این صورت‌های مالی پیش‌بینی شده از پسوند «حسابرسی شده» استفاده می‌شود (اصطلاحات رایج و اشتباه در سامانه‌های اطلاعاتی مرجع)، در حالی که این صرفاً بررسی اجمالی است.»

در ادامه مفهومی‌ها بر اساس شباهت و تفاوت دسته‌بندی شده و مقوله‌ها شکل می‌گیرند. مقوله مفهومی است که معنای پدیده را می‌رساند. برای مثال، با مقایسه مفاهیم مختلف، پژوهشگر متوجه شده است که مفهومی‌های پدیدار شده در پاراگراف بالا اشاره به یک چیز دارند: «شرایط محیطی ویژه». بنابراین مقوله اصلی «شرایط محیطی ویژه» از مجموعه مفهومی‌های یاد شده حاصل شده است. در مجموع ۶۰ مفهوم به ۲۳ مقوله اصلی تقلیل یافتند. نمونه‌ای از مقوله‌ها همراه با مفاهیم تشکیل‌دهنده آنها در جدول ۲ درج شده است.

جدول ۲. نمونه مفهومیها و مقوله‌ها

مفهوم	مقوله
<ul style="list-style-type: none"> • ملایمت پایین واژه «مطلوب» • معنای مثبت و مطلق واژه «مطلوب» • ظرفیت بالای واژه «مطلوب» • بسط حیطه وظایف حسابرسی به واسطه کاربرد واژه «مطلوب» 	مسئله ناهماهنگی مضمون واژه «مطلوب» با ماهیت حسابرسی
<ul style="list-style-type: none"> • اعتبار تعابیر مختلف واژه «مطلوب» در دعوی حقوقی • جلوگیری از ورود افراد غیر حرفه‌ای به حرفه حسابرسی 	محافظت از حرفه حسابرسی
<ul style="list-style-type: none"> • نبود واژه مناسب فارسی معادل Fair (واژه‌های چندمعنا) • ترکیب زبان فارسی با عربی 	فقر زبان فارسی*
<ul style="list-style-type: none"> • زیر سؤال رفتن تخصص حسابرس • ترس از اقامه دعوی حقوقی علیه حسابرس • بیش‌نمایی مسئولیت حسابرس در دیدگاه کاربران 	تهدید اعتبار و شهرت حسابرس
<ul style="list-style-type: none"> • حذف واژه «مطلوب»* • تغییر واژه «مطلوب»* • بیان داستان‌وار و نشانه‌ای نظر حسابرس* 	اصلاح زبان حسابرسی
<ul style="list-style-type: none"> • جا افتادن مضمون درست واژه «مطلوب» در ذهن کاربران در طول زمان • افزایش استفاده از گزارش حسابرسی در طول زمان 	اعتماد به ویژگی «سیالیت» زبان
<ul style="list-style-type: none"> • آشنایی محدود کاربران با حسابداری* • آشنایی محدود کاربران با تجزیه و تحلیل‌های مالی* • آشنایی محدود کاربران با حیطه وظایف حسابرس • آشنایی محدود کاربران با مفاهیم حسابرسی* • آشنایی محدود کاربران با قوانین مرتبط* 	سطح پایین آگاهی کاربران
<ul style="list-style-type: none"> • ترکیب وظایف حسابرسی و بازرسی* • ترکیب وظایف حسابرسی و بررسی اجمالی • کمبود سابقه دعوی حقوقی* • وجود استانداردهای حسابرسی ویژه کشور • اصطلاحات رایج و اشتباه سامانه‌های اطلاعاتی مرجع 	شرایط محیطی ویژه

* علامت (*) کدهای جنینی را نشان می‌دهد. چنانچه برای مفهوم‌سازی و نام‌گذاری واقعه‌ها، ایده‌ها، رویدادها و کنش‌ها از واژه‌هایی که پاسخگویان بر زبان می‌آورند استفاده شود، «کد جنینی» شکل می‌گیرد.

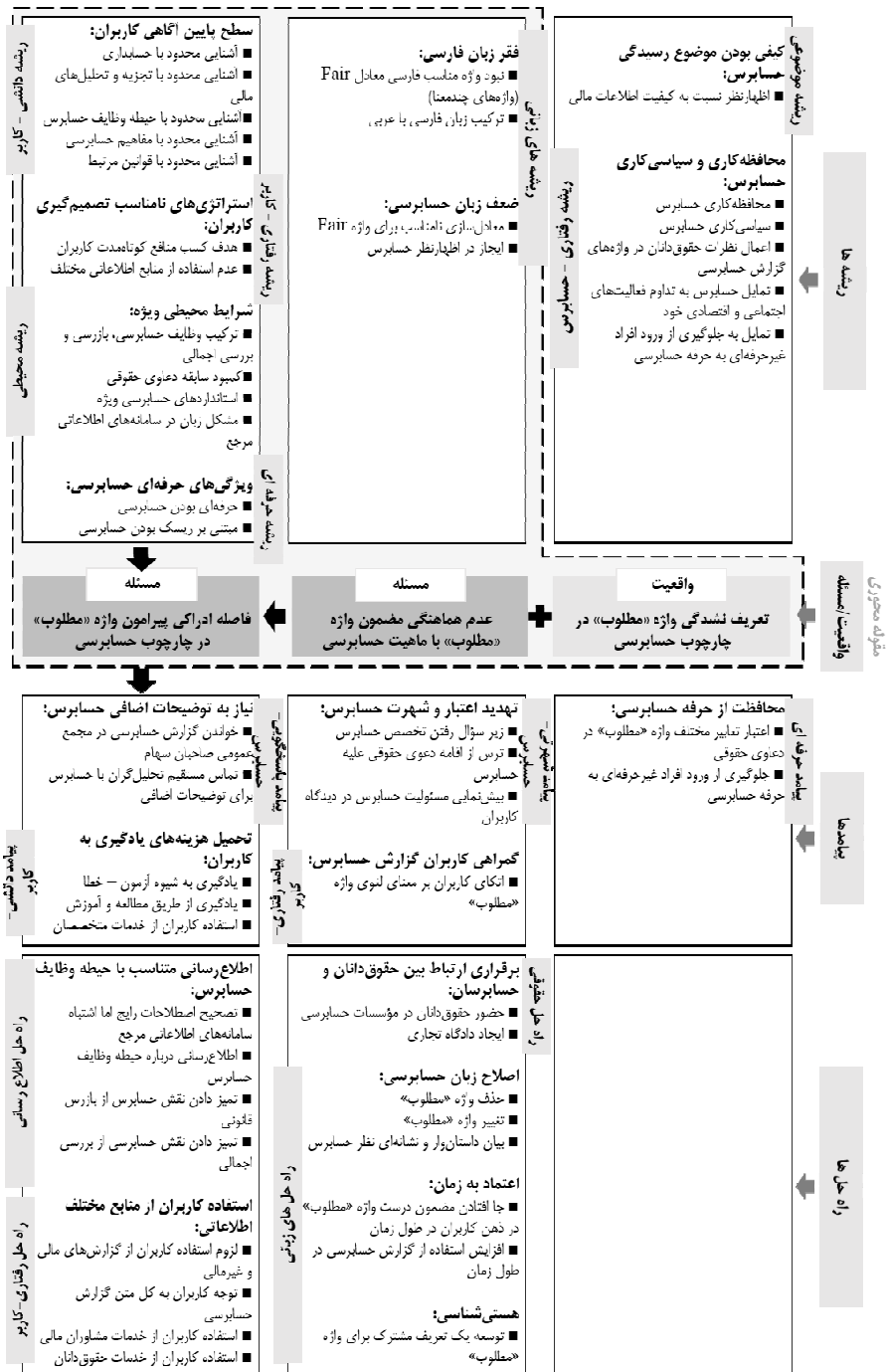
کدگذاری محوری: فرایند مرتبط کردن مقوله‌ها به مقوله‌های فرعی است، زیرا کدگذاری در محور یک مقوله صورت می‌گیرد و مقوله‌ها را در سطح ویژگی‌ها و ابعاد به یکدیگر مرتبط می‌کند. در این مرحله، نوع مقوله‌های به‌دست آمده از کدگذاری محوری مشخص می‌شود:

مسائل و واقعیت‌های پیرامون واژه «مطلوب»، ریشه‌های مسائل و واقعیت‌های پیرامون واژه «مطلوب»، پیامدهای مسائل و واقعیت‌های پیرامون واژه «مطلوب» و راه‌حل‌های مسائل و واقعیت‌های پیرامون واژه «مطلوب». به دلیل موقعیت مرکزی مقوله «مسائل پیرامون واژه مطلوب»، این مقوله به عنوان مقوله محوری برگزیده شده است. جدول ۳ کدگذاری محوری در سطح مسئله واژه‌شناسی واژه «مطلوب» را نشان می‌دهد.

جدول ۳. نمونه کدگذاری محوری در سطح مسئله واژه‌شناسی واژه «مطلوب»

مفهوم	مقوله	نوع مقوله
<ul style="list-style-type: none"> • نبود واژه مناسب فارسی معادل Fair (واژه‌های چندمعنا) • ترکیب زبان فارسی با عربی 	فقر زبان فارسی	ریشه‌ها
<ul style="list-style-type: none"> • معادل‌سازی نامناسب برای واژه Fair • دست به عصا بودن و ایجاز اظهارنظر حسابری 	ضعف زبان حسابری	
<ul style="list-style-type: none"> • زیر سؤال رفتن تخصص حسابری • ترس از اقامه دعوی حقوقی علیه حسابری • بیش‌نمایی مسئولیت حسابری در دیدگاه کاربران 	تهدید اعتبار و شهرت حسابری	پیامدها
<ul style="list-style-type: none"> • اتکای کاربران بر معنای لغوی واژه «مطلوب» 	گمراهی کاربران	
<ul style="list-style-type: none"> • حذف واژه «مطلوب» • تغییر واژه «مطلوب» • بیان داستان‌وار و نشانه‌ای نظر حسابری 	اصلاح زبان حسابری	راه‌حل‌ها
<ul style="list-style-type: none"> • افزایش استفاده از گزارش حسابری در طول زمان • جا افتادن* مضمون درست واژه «مطلوب» در ذهن کاربران در طول زمان 	اعتماد به ویژگی «سیالیت» زبان	
<ul style="list-style-type: none"> • توسعه یک تعریف مشترک برای «مطلوب» 	هستی‌شناسی	
<ul style="list-style-type: none"> • حضور حقوق‌دانان در مؤسسه‌های حسابری • ایجاد دادگاه تجاری 	برقراری ارتباط بین حقوق‌دانان و حسابری	

کدگذاری انتخابی: فرایند یکپارچه کردن و پالایش نظریه است. در این سطح سعی می‌شود با کنار هم قراردادن شرح مقوله‌ها حول مقوله محوری به‌منزله مضمون اصلی، یک روایت نظری برای پدیده ارائه شده و ضمن آن، حول این رشته اصلی، بین مفهوم‌ها و مقوله‌ها، ارتباط نظام‌مندی ایجاد شود. بر پایه دیدگاه کرسول (۲۰۰۵)، نظریه پرداز زمینه‌بنیان می‌تواند نظریه خود را به سه شیوه ممکن ارائه دهد: به صورت نمودار، به شکل روایت یک داستان یا به صورت مجموعه‌ای از گزاره‌ها یا فرضیه‌ها. در این پژوهش نظریه خلق شده به دو شیوه ارائه می‌شود: نمودار و روایت. شکل ۲ شمای کلی نتایج پژوهش را نشان می‌دهد.



شکل ۲. مسئله‌ها و واقعیت‌ها درباره عبارت «ارائه به نحو مطلوب»

مسئله اصلی درباره عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در ناهماهنگی مضمون واژه «مطلوب» با ماهیت کار حسابرسی نهفته است. از یک سو حضور پُررنگ ریسک در فرایند حسابرسی و خلاصه شدن توانایی حسابرس به دادن اطمینانی صرفاً معقول، هویت کار حسابرسی را شکل می دهد و از سوی دیگر، بار معنایی مطلق و مثبت واژه «مطلوب» ذهن را به راهی می کشاند که منزلش «اطمینان کامل» است. این پارادوکس را زمانی که به مسئله تعریف نشدگی عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در جهان حسابرسی بیفزاییم، چیزی حاصل می شود که به مسئله فاصله ادراکی درباره این عبارت شهرت دارد.

چنین به نظر می رسد که پیدایش مسئله ناهماهنگی مضمون واژه «مطلوب» با ماهیت کار حسابرسی، ریشه در زبان دارد. انشعابی از این ریشه به فقر زبان فارسی مبنی بر کمبود «واژه های چندمعنا» بازمی گردد که خود از مناسبات اقتصادی غیربیشرفته کشور نشئت می گیرد. بنابراین به واسطه فقر زبان فارسی قادر به یافتن واژه مناسب به عنوان معادل عبارت آمریکایی و بین المللی Present Fairly، با محتوای معنایی چندگانه شامل عادلانه، شفاف و متعادل، نبوده و نیستیم. ضعف زبان حسابرسی در ایران بخش دیگر این ریشه را شکل می دهد: معادل سازی نامناسب برای واژه Fair. یکی از مهم ترین ویژگی های عبارت Present Fairly، «نسبیت در معنا» است. در مقابل، معادل ایرانی این عبارت، یعنی «ارائه به نحو مطلوب»، از «صراحت معنایی» بالایی برخوردار است و احتمال القای این معنا که «حسابرس همه چیز را در نظر گرفته» و «حسابرسی تأییدی همه جانبه است» را افزایش می دهد. به بیانی دیگر، در عبارت آمریکایی و از جنبه معنایی لغوی، اظهارنظر حسابرس در رابطه با موضوعی ویژه است (شفافیت و منصفانه بودن صورت های مالی) و در معادل ایرانی این موضوع ناپدید شده و موضوع نوین مقصود اظهارنظر واقع می شود (مطلوبیت صورت های مالی). ایجاز در اظهارنظر حسابرس نیز قطعه ای دیگر از پازل ریشه زبانی را می سازد. همواره می توان تعدادی از کاربران را یافت که نسبت به اظهارنظر محدود، دست به عصا و کلی حسابرس، دیدگاه ناخوشایندی دارند.

ناماهنگی بین مضمون واژه «مطلوب» و ماهیت کار حسابرسی را می توان هم بر حسابرس مؤثر یافت و هم بر کاربر گزارش حسابرسی. پیامد شهرتی برای حسابرس و پیامد رفتاری برای کاربر. بیش نمایی مسئولیت و بسط حیطه وظایف حسابرس و تبعات احتمالی آن، یعنی طرح دعوی حقوقی علیه حسابرس، پیامدی است که می تواند اعتبار و شهرت حسابرس را به بازی بگیرد. پیامد رفتاری برای کاربر فاقد حداقل آگاهی در مورد فعالیت های تجاری و اقتصادی و نحوه حسابداری نیز چنین خواهد بود که از عبارت «ارائه به نحو مطلوب» تنها به مشاهده قشر و

پوسته آن بسنده کرده و از نفوذ به کنه و مغز کلام ناکام می‌ماند. بنابراین چنین کاربری تنها از معنای لغوی این عبارت بهره‌برداری می‌کند.

از دو دیدگاه حقوقی و زبانی می‌توان چاره‌ای برای مسئله ناهماهنگی بین مضمون واژه «مطلوب» و ماهیت کار حسابرسی اندیشید. از دیدگاه حقوقی دو راهکار اصلی برای کاهش فاصله بین حقوق دانان و حسابرسان وجود دارد: حضور حقوق دانان در مؤسسه‌های حسابرسی و ایجاد دادگاه تجاری. از دیدگاه زبان نیز می‌توان راه‌هایی برای حل مسئله ناهماهنگی پیشنهاد داد. اول، باور بر این است که حسابرس از انطباق صورت‌های مالی با استانداردهای حسابداری برای اظهارنظر فراتر نمی‌رود، بنابراین حذف عبارت «ارائه به نحو مطلوب» از اظهارنظر حسابرس مناسب به نظر می‌رسد. با این حال، عده‌ای نیز بر این باورند که حذف این عبارت و صرفاً ذکر اینکه «صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت مطابق استانداردهای حسابداری تهیه شده است»، اظهارنظر حسابرس را ابتر کرده و از شفافیت آن می‌کاهد.

دوم، ایده‌آل این است که واژه‌ای برای اظهارنظر استفاده شود که هم برای کاربران گزارش حسابرسی بیشترین شفافیت ممکن را داشته باشد و هم مسئولیت حسابرس را حداقل کند. به باور برخی از مصاحبه‌شوندگان، واژه «مطلوب» ایده‌آل نیست، چراکه به جای اطمینان معقول و نسبی، حس اطمینان مطلق نسبت به اطلاعات صورت‌های مالی را در کاربران احیا می‌کند. سوم، عده‌ای بر این باورند که مسئله ناهماهنگی تنها به بخش «معناشناسی واژه‌ها» مرتبط است. از این رو، بهترین رویکرد این است که در جست‌وجوی یافتن معنای حقیقی عبارت «ارائه به نحو مطلوب» برآمده و آن را از طریق رسانه‌های مختلف به اطلاع کاربران برسانیم. چهارم، زبان ماهیتی سیال دارد و بی‌وقفه در طول زمان تغییر شکل می‌دهد. در واقع زمان به جا افتادن و خلق مدلولی مشترک میان کاربران یک زبان، یاری می‌رساند. زمان به آرامی و صبوری کامل، اشتباهات ادراکی افراد را اصلاح می‌کند. پنجم، «گزارشگری مالی یکپارچه» و استفاده از نشانه‌های مختلف برای انتقال پیام، راهی است که در نهایت هر سیستم گزارشگری باید برای رفع مسائل و مشکلات زبانی بپیماید.

این واقعیت که عبارت «ارائه به نحو مطلوب» یا همتایان خارجی آن در هیچ متن معتبری تعریف نشده‌اند، انکارناپذیر است. مهم‌ترین دلیل این واقعیت، بی‌شک به ذات و ماهیت موضوع رسیدگی‌های حسابرس مربوط است: کیفیت اطلاعات مالی. به بیانی دیگر، هر جا سخن از «کیفیت» به میان می‌آید، مجالی برای «تعریف» مفاهیم و رویکردها وجود نخواهد داشت. تعریف‌نشده‌گی این عبارت، می‌تواند از ویژگی‌های رفتاری حسابرسان نیز نشئت گرفته باشد. تمایل حسابرسان و به طبع هر حرفه دیگری به حفظ موقعیت اقتصادی و اجتماعیشان که اغلب

محافظه کاری نامیده می شود، به اعمال آگاهانه ای می انجامد که آنها را در دستیابی یا حفاظت از منافعتشان یاری می دهد و این نوعی سیاسی کاری به حساب می آید. این محافظه کاری و سیاسی کاری در زبان حسابر و در قالب عبارتهای تعریف نشده ای نظیر «ارائه به نحو مطلوب» نمود می یابد. باور بر این است که کاربرد واژه هایی مناسب است که هرچه بیشتر حسابر را از گزند دعاوی حقوقی محافظت کند و از این رو انتخاب واژه های بدون تعریف مناسبیت دارد که تفسیر نهایی آن در دست حرفه حسابرسی باقی می ماند.

ادغام مسئله ناهماهنگی بین مضمون واژه «مطلوب» و ماهیت کار حسابرسی با مسئله ابهام عبارت «ارائه به نحو مطلوب»، به خلق مسئله فاصله ادراکی برای این عبارت منجر شده است. علاوه بر ریشه ها و پیامدهای ذکر شده برای مسئله ناهماهنگی، مسئله فاصله ادراکی اسباب دیگری نیز دارد: دانش و رفتار کاربر، محیط و حرفه. مسئله فاصله ادراکی در درجه اول به سطح آگاهی کاربران بازمی گردد، به نحوی که با کاهش سطح آگاهی، احتمال برداشت نادرست از این عبارت افزایش یافته و حتی این عبارت غیرقابل استفاده می شود. بنابراین، ذکر این مطلب در استانداردهای حسابداری منطقی است که «گزارش های مالی براساس این فرض تهیه می شود که کاربران از آگاهی معقولی در مورد فعالیت های تجاری و اقتصادی و نحوه حسابداری برخوردارند و اینکه مایل به مطالعه اطلاعات با تلاش معقولی هستند». رفتار کاربر نیز این گونه به خلق فاصله ادراکی منجر می شود که تمرکز وی بر صورت های مالی به عنوان تنها منبع اطلاعات و در ادامه تمرکز بر رقم سود در صورت های مالی به عنوان چکیده اطلاعات مالی، انتظارات از گزارش های حسابرسی را به نحو کاذب افزایش می دهد. علاوه بر این، با کوتاه شدن افق تصمیم گیری کاربر، نیاز به واکاوی دقیق و ژرف اطلاعات مالی نیز کاهش می یابد. بنابراین واکاوی های سطحی به برداشت های سطحی از عبارتهای عمیقی همچون «ارائه به نحو مطلوب» منتهی می شود.

شرایط ویژه محیطی نیز بر کوتاه یا طویل شدن فاصله ادراکی مؤثرند. اول اینکه طبق قانون تجارت، بازرسی یکی از ارکان شرکت محسوب می شود که ناظر بر اعمال مدیران شرکت و مأمور اطلاع رسانی در این رابطه به مجمع عمومی شرکت است. به نظر می رسد که ترکیب دو نقش بازرسی و حسابر و ارائه گزارشی واحد برای این دو مأموریت، که رخداد آن در ایران معمول است، تمییز دادن وظایف حسابر از بازرسی را دشوار ساخته و گاه وظایف بازرسی به حسابر منتسب می شود. دوم، در حالی که سوابق دعاوی حقوقی در رابطه با حسابرسی واحدهای تجاری در برخی کشورها نظیر آمریکا به بیش از صد سال می رسد، ایران از نبود یا کمبود چنین سابقه ای رنج می برد. در واقع سابقه دعاوی حقوقی و عرفی مرجعی را شکل می دهند که می توان در برخورد با مسائل نوین به آن مراجعه کرد یا حداقل عواقب کار حسابرسی در دادگاه های قانونی را

تأیید پیش‌بینی کرد. سوم، با مراجعه به سامانه‌های اطلاع‌رسانی مختلف، نظیر کدال، در انتهای عنوان بعضی از اطلاعیه‌ها، عبارت «حسابرسی شده» یا «حسابرسی نشده» مشاهده می‌شود. این عبارت‌ها حتی برای اطلاعیه‌هایی که در واقع حسابرسی نمی‌شوند و تنها به صورت اجمالی بررسی شده و مشمول خدمات اطمینان‌بخشی به جز حسابرسی هستند نیز، به کار می‌روند. بنابراین تمییز دادن عمل حسابرسی از بررسی اجمالی در نگاه نخست بسیار دشوار می‌نماید. بنابراین بدون ورود به محتوای گزارش حسابرسی، عبارت «حسابرسی شده» به مثابه مهر تأیید اطلاعیه عمل می‌کند. چهارم، تدوین استانداردهای حسابرسی خاص ایران، نظیر استاندارد ۳۴۰۰ و رسیدگی به اطلاعات مالی آتی، حیطة وظایف حسابرسان را در نظر ذی‌نفعان گزارش‌های مالی به طور غیرواقعی بسط داده و قدرت عجیبی را به آنها منتسب می‌سازد.

در نهایت، ماهیت و ذات حرفه سایر دلایل مسئله فاصله ادراکی را شرح می‌دهد. گزارش حسابرس به عنوان یک گزارش حرفه‌ای، مخاطبانی حرفه‌ای و آگاه می‌طلبد. بنابراین حتی در صورت استفاده از بهترین واژه‌ها در چنین گزارشی، تضمینی بر درک صحیح آن توسط تمام خوانندگان آن وجود نخواهد داشت. علاوه بر این، در دنیای بی‌اطمینانی امروز، گزارش حسابرسی نوعی گزارش ریسک است. برای مطالعه گزارشی که حاوی ریسک است، باید همه جوانب را در نظر گرفت و صرفاً به ظاهر واژه‌ها توجه نکرد. این تفاوت ظاهری و باطنی خود بنیان تفاوت ادراک است.

فاصله ادراکی در عبارت «ارائه به نحو مطلوب» بی‌تردید اثراتی نیز دارد. کاربر گزارش حسابرسی در صورتی که از حداقل سطح آگاهی برخوردار نباشد، محکوم به یادگیری است. یادگیری در بازار سرمایه خود به دو شیوه حاصل می‌شود: یادگیری مستقیم که در نتیجه آموزش مناسب ایجاد شده یا پس از کسب تجربه‌ای تلخ و شکست در کسب بازدهی در بازار حاصل می‌شود. لزوم قرائت گزارش حسابرسی در مجمع صاحبان سهام و در مواردی تماس مستقیم تحلیل‌گران مالی با حسابرس به قصد دریافت توضیحات تکمیلی و شفاف‌سازی نیز از آیات تأثیر مسئله فاصله ادراکی بر حسابرسان است.

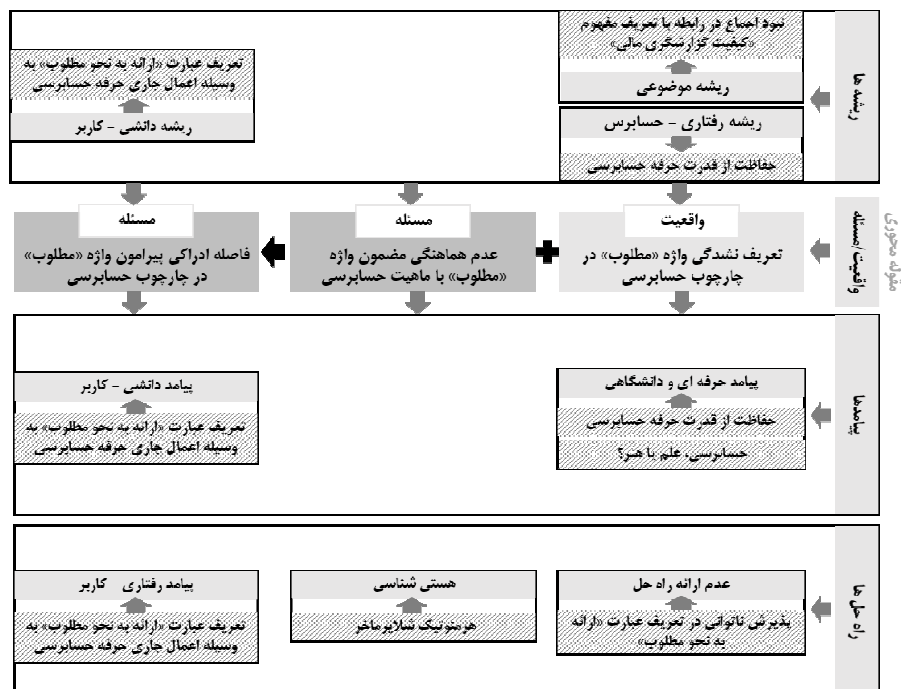
در آخر، دو راهکار اصلی برای کوتاه کردن فاصله ادراکی گروه‌های مختلف درگیر گزارش حسابرسی پیشنهاد شده است: اطلاع‌رسانی متناسب با حیطة وظایف حسابرس و اصلاح الگوهای رفتاری کاربران در رابطه با نحوه استفاده از اطلاعات مالی.

نتیجه گیری و پیشنهادها

با گزینش و مطالعه عبارت «ارائه به نحو مطلوب»، به عنوان یکی از با اهمیت ترین رمزگان های زبان حسابرسی، مسئله ای اساسی در رابطه با این عبارت یافت شد: ناهماهنگی مضمون واژه «مطلوب» با ماهیت کار حسابرسی. این مسئله که ریشه در محدودیت های زبان فارسی و گزینش نامناسب واژه ها در حوزه حسابرسی دارد، دارای اثرات احتمالی منفی بر شهرت و اعتبار حسابرس بوده و گمراهی کاربران را به همراه دارد. اما مهم ترین پیامد این مسئله را می توان فاصله آدارکی در عبارت «ارائه به نحو مطلوب» نام نهاد. شرایطی ویژه به این فاصله آدارکی دامن می زند که می توان از این میان به سطح پایین آگاهی برخی کاربران گزارش های مالی از دانش و قوانین مالی، استراتژی های نامناسب تصمیم گیری آنها، شرایط محیطی ویژه ایران و ذات مبتنی بر ریسک حرفه حسابرسی اشاره کرد. مجموعه این شرایط، ارتقای سطح آگاهی کاربران و پاسخگویی حسابرسان با هدف شفاف سازی ماهیت اطلاعات برای کاربران را الزامی می سازد. در این میان، راه حل هایی نظیر اصلاح زبان حسابرسی، زمان دادن به زبان فعلی و هستی شناسی آن، برقراری ارتباط بین حسابرسان و حقوق دانان، اطلاع رسانی در رابطه با حیطة وظایف حسابرس و اصلاح الگوی مصرف اطلاعات مالی توسط کاربران ارائه شده است.

در کنار مسائل آشکار شده بالا، واقعیت تعریف نشدگی عبارت «ارائه به نحو مطلوب» نیز مطرح شده است. از آنجا که نام گذاری این مورد به عنوان «مسئله» در نتیجه نبود پیامد منفی و راه حل با اشکال روبه روست، اسم «واقعیت» برای آن مناسب تر می نماید. این واقعیت دلایل و پیامدهایی دارد که به واسطه مطالب مطرح در پیشینه پژوهش با عمق بیشتری قابل توضیح است. در قسمت های هاشور خورده شکل ۳، دیدگاه های پیشینه پژوهش به موازات برخی از یافته های پژوهش نمایان است. در صورتی که بن واقعیت تعریف نشدگی عبارت «ارائه به نحو مطلوب» را در ماهیت کیفی موضوع رسیدگی های حسابرس جست و جو کنیم، پژوهش هایی را خواهیم یافت که بر فقدان تعریف مفهوم «کیفیت گزارشگری مالی» صحنه می گذارند. شاید بتوان ادعا کرد که ابهام و دشواری در ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی، یکی از دلایل استفاده از عبارت فاقد تعریف «ارائه به نحو مطلوب» برای بیان آن است: ابهام چندلایه در گزارشگری مالی.

در ادامه چنانچه کاربرد عبارتی فاقد تعریف را برگرفته از خواست و نیت محافظه کارانه حسابرسان و پیامد آن را حفاظت از حسابرسان در مراجع قانونی و قضایی و افراد خارج از حرفه حسابرسی به حساب آوریم، به مقوله قدرت نمادین عبارت «ارائه به نحو مطلوب» اذعان داشته ایم. به بیانی مجمل می توان گفت که قدرت آنجاست که دانش پا به عرصه وجود می نهد. پس با فراگیر شدن دانش، قدرت ناپدید می شود (نیچه، ۱۹۰۱؛ فوکو، ۱۹۸۰ و بوردیو، ۱۹۸۲).



شکل ۳. یافته‌ها و پیشنهاد پژوهش

سفید بودن صفحه راه‌حل‌ها و نیستی پیامد منفی برای واقعیت تعریف‌نشده عبارت «ارائه به نحو مطلوب»، به صورت تلویحی به یافته‌های پژوهش‌های پیشین مبنی بر ناتوانی و بی‌تمایلی به ارائه تعریف همگانی برای این عبارت اشاره دارند. تعریف‌نشده عبارت کلیدی «ارائه به نحو مطلوب» برای حسابداری و حسابرسی به عنوان یک رشته دانشگاهی، به جدال علم و هنر اشاره دارد. به باور پیشینه پژوهش چنانچه درصدد ارائه تعاریف دقیق و علمی برای تمام عبارت‌ها برآییم (اگر قادر باشیم که این کار را انجام دهیم)، بی‌شک جایگاه حسابداری و حسابرسی را در دانشگاه و به عنوان یک حرفه به خطر انداخته‌ایم. حذف عنصر قضاوت حرفه‌ای از راه تعبیه دستورالعمل‌های با جزئیات برای شناسایی شرایط مختلف استفاده از عبارت‌های مبهم، چیزی از حرفه‌های حسابداری و حسابرسی باقی نخواهد گذاشت. به‌راستی هزاران صفحه از قواعد و استانداردهای حسابداری مکتوب، ما را از خشم دادگاه‌های قانونی و جامعه محفوظ نگاه نخواهد داشت (ساندر، ۲۰۱۵). در واقع ترکیب علم و هنر است که به یک حرفه اعتبار داده و روح علوم اجتماعی، نظیر حسابداری را تعالی می‌بخشد.

کسب شناخت نسبت به مصادیق کاربرد عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در عمل و هستی‌شناسی آن به هرمنوتیک^۱ اشاره دارد. ناصری (۲۰۰۷) بر این باور است که کاربست دیدگاه شلاپرماخر در هرمنوتیک به قصد تفسیر مفاهیم موجود در گزارش حسابداری مناسب است. در این شاخه از هرمنوتیک، واکاوی ذهن نویسنده است که تفاسیر عبارت‌های به کار رفته توسط وی را هویدا می‌سازد. علاوه، در صورتی که عبارت «ارائه به نحو مطلوب» را به‌عنوان یک «عادت‌واره»^۲ بپذیریم، هیچ راهی برای تعریف آن نخواهیم داشت، مگر اینکه توجه خود را به اعمال حرفه حسابداری معطوف سازیم: «ارائه به نحو مطلوب» همان معنایی را می‌رساند که حسابرس می‌خواهد، نه بیشتر و نه کمتر. در واقع این عبارت همان چیزی است که حسابرسان هستند» (زف، بویجیک و کامفرمن، ۱۹۹۹؛ همیلتون و اوهورتای، ۲۰۰۹). بنابراین عبارت «ارائه به نحو مطلوب» با عمل و حرفه حسابداری تفسیر می‌شود. این مطلب در یافته‌های پژوهش مبنی بر بنیانی بودن دلیل سطح پایین آگاهی کاربران گزارش مالی نسبت به حیطه وظایف حسابرس، در برداشت‌های نادرست آنها از عبارت «ارائه به نحو مطلوب» دیده می‌شود.

به‌طور خلاصه، قدرت حسابداران و حسابرسان در دانشگاه و حرفه وابسته، به میزان و اهمیت کاربرد قضاوت حرفه‌ای بستگی دارد که در ابهام و تعریف‌نشده‌گی مفاهیم و عبارت‌های کلیدی نظیر «ارائه به نحو مطلوب» پنهان شده است. اما از زمانی که سرنوشت رابطه مدیریت و مالکیت دچار فراق شد و حسابرس به‌عنوان پایمرد این رابطه مبتلا به هجران برگزیده شد، تضاد زبانی میان حسابرسان و مالکان شکل گرفت: حسابرس در جست‌وجوی واژه‌هایی برآمد که مسئولیت قانونی او را حداقل سازد و مالک همواره خود را مایل به شنیدن واژه‌هایی با حداکثر شفافیت از سوی حسابرس نشان داده است. پس حسابرس خواستار درجه‌ای از ابهام و مالک طالب شفافیت کامل است. با این حال، در ایران سال‌هاست که از عبارت «ارائه به نحو مطلوب» برای اظهارنظر حسابرس استفاده می‌شود که نه معیار ابهام حسابرس را دارد و نه شفافیت مالک را. به نظر می‌رسد زمان آن فرارسیده که یکی یا مجموعه‌ای از راهکارهای ارائه شده در پژوهش حاضر را به‌منظور ارتقای کارکرد برقراری ارتباط گزارش حسابداری به کار بست.

در آخر می‌توان موارد زیر را به‌عنوان حاصل نتیجه‌گیری‌های بالا پیشنهاد داد:

- به‌کارگیری عبارتی خنثی و نسبی (در مقایسه با «ارائه به نحو مطلوب») که گویای حقیقت و ماهیت کار حسابداری باشد؛

- استخراج و ابلاغ هستی‌شناسی عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در میان حساب‌رسان که حاصل از پذیرش دیدگاه شلایرماخر در مبحث هرمنوتیک است؛
- شناسایی و کاربست راهکارهایی که به بهبود و ارتقای سطح آگاهی و دانش استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی یاری می‌رساند.

فهرست منابع

- جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۹۰). دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حساب‌رسان مستقل و بازرس قانونی. استانداردهای مصوب.
- رهنمای رودپشتی، ف.، نیکومرام، ه. و نونهال‌نهر، ع. ا. (۱۳۹۱). ارزیابی تأثیر رویکردهای قضاوتی و شناختی زبان در گزارش‌های توضیحی حسابداری. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۰ (۶۸)، ۴۷-۷۲.
- سازمان حسابرسی (۱۳۸۰). استاندارد حسابداری شماره ۱: ارائه صورت‌های مالی. استانداردهای مصوب.
- سازمان حسابرسی (۱۳۸۰). پیوست استانداردهای حسابداری: مفاهیم نظری گزارشگری مالی. استانداردهای مصوب.
- سازمان حسابرسی (۱۳۸۹). استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۰: گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی. استانداردهای مصوب.
- مهرانی، س.، نونهال‌نهر، ع. ا. (۱۳۹۲). آزمون تأثیر رویکردهای قضاوتی زبان در کاهش فاصله انتظارات حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۰ (۳)، ۱۴۴-۱۲۳.
- نیکومرام، ه.، رهنمای رودپشتی، ف.، طالب‌نیا، ق. ا.، پیک‌فلک، ج. (۱۳۹۲). مفاهیم شکل و محتوا و فاصله آنها در حسابداری. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۰ (۳)، ۴۶-۲۷.
- Audit Organization of Iran (2001). *Accounting Standard Attachment: Theoretical Concepts of Financial Reporting. (in Persian)*
- Audit Organization of Iran (2001). *Accounting Standard No. 1: presentation of financial statements. (in Persian)*
- Audit Organization of Iran (2010). *Auditing Standard No. 700: Reporting upon Financial Statements. (in Persian)*
- Baxt, R. (1968). True and Fair View-a Legal Analysis. *Paper Presented at the Australasian Association of University Teachers of Accounting 1967 Convention.* University of Auckland, Auckland, 14-16 August.
- Bazerman, M., Loewenstein, G. & Moore, D. (2002). Why Good Accountants Do Bad Audits. *Harvard Business Review*, 80 (11), 96-102.

- Bernard, H. R. & Ryan, G. W. (2010). *Analyzing Qualitative Data: Systematic Approaches* (1st Ed.). California, CA: Sage.
- Boswell, C. & Cannon, S. H. (2012). *Introduction to Nursing Research* (1st Ed.). Burlington, MA: Jones and Bartlett Publishers.
- Bourdieu, P. (1982). *Language and Symbolic Power* (2nd Ed.). Cornwall: Polity Press.
- Charmaz, K. (2003). Grounded Theory: Objectivist and Constructivist Methods. In N. K. D. Y. S. Lincoln (Ed.), *Strategies of qualitative inquiry* (2nd ed., pp. 249–291). London: Sage.
- Chastney, J. G. (1975). *True and Fair View: A Study of the History and Meaning of True and Fair and a Consideration of the Impact of The Fourth Directive: A report prepared for the Research Committee of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales*, Sheffield Polytechnic.
- Creswell, J. W. (2007). *Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing Among Five Traditions* (2nd Ed.). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Deegan, C., Kent, P. & Lin, C. J. (1994). The True and Fair View: A Study of Australian Auditors: Application of the Concept. *Australian Accounting Review*, 4 (1), 2-12.
- Defond, M. & Zhang, J. (2014). A Review of Archival Auditing Research. *Journal of Accounting and Economics*, 58 (2–3), 275–326.
- Denzin, N. (2006). *Socioblogical Methods: A Sourcebook*. Aldin Transaction. ISBN 978-0-20230840-1.
- Dumitru, M. & Florin, B. A. (2008). Study Regarding the Quality of the True and Fair View Supplied by the Financial Statements from Financial Auditors Point of View. *The Journal of the Faculty of Economics*, 3 (1), 1298- 1309.
- Flint, D. (1982). *A True and Fair View of Company Accounts*. Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Forker, J. & Greenwood, M. (1995). European harmonization and the true and fair view. *European Accounting Review*, 4 (1), 1-31.
- Foucault, M. (1980). *Power/Knowledge: Selected Interviews and Other Writings 1972-1977*, Vintage, New York.
- Glaser, B. G. & Strauss, A. (1967). *The Discovery Grounded Theory: Strategies for Qualitative Inquiry* (3rd Ed.). Aldin, Chicago.
- Glaser, B. G. (1992). *Emergence vs forcing: Basics of Grounded Theory Analysis*. Sociology Press, Mill Valley, CA.

- Hamilton, G. & Hogartaigh, C. (2009). The Third Policeman: 'The True and Fair View', Language and the Habitus of Accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 20 (10), 910-920.
- Horrocks, J. (1967). Are Published Balance Sheets Untrue and Unfair? *Australian Accountant*, 567-576.
- Houghton, K. A. (1987). True and Fair View: An Empirical Study of Connotative Meaning. *Accounting, Organizations and Society*, 12 (2), 143-152.
- Iranian Association of Certified Public Accountants (2011). *Instruction of preparation and presentation Auditor and legal inspector report. (in Persian)*
- Irish, R. A. (1966). Trial by Fire. *Chartered Accountant in Australia*, 37 (3), 170-179.
- Johnston, T. R. (1967). Is the Standard 'True and Fair View of the State of Affairs' Attainable in a Balance Sheet? *Accountant's Journal*, 45 (4), 443-452.
- Jones, M. (1994). Readability of Accounting Narratives. *Management Accounting*, 72 (1), 1-28.
- Karan, R. (2002). Irreconcilable Legal and Accounting Views of 'a True and Fair View': An Emerging Alternative from Australian Reforms. *Journal of Law and Financial Management*, 1 (1), 44-52.
- Khan, S. N. (2014). Qualitative Research Method: Grounded Theory. *International Journal of Business and Management*, 9 (11), 224-233.
- Kirk, N. (2006). Perceptions of the True and Fair View Concept: An Empirical Investigation. *Abacus*, 42 (2), 205- 235.
- Lincoln, Y. S. & Guba, E. G. (1985). *Naturalistic Inquiry* (1st Ed.). Sage, Beverly Hills.
- Lord, G. (2015). Evolution of Audit Reports, *PWC*, 1-12. Available in: <http://clio.lib.olemiss.edu/cdm/ref/collection/deloitte/id/24856>.
- Low, C. K. & Koh, H. C. (1997). Concepts Associated with the "True and Fair View": Evidence from Singapore. *Accounting and Business Research*, 27 (3), 195-202.
- McEnroe, J. E. and Martens, S. C. (1998). Individual Investors' Perceptions Regarding the Meaning of US and UK Audit Report Terminology: 'Present Fairly in Conformity With GAAP' and 'Give a True and Fair View'. *Journal of Business Finance and Accounting*, 25 (3), 289- 307.
- Mehrani, S. & Nonahal Nahr, A. (2013). Evaluation of Language Judgmental Approach Impact on Reducing Auditing Expectation Gap. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 20 (3), 123-144. (in Persian)

- Miller, M. C. (1969). True and Fair' and Auditors' Reports. *Australian Accountant*, 39.
- Naseri, A. (2007). *The Significance of Language for Accounting Theory and Methodology*, Ph.D. Thesis, University of Wollongong.
- Nietzsche, F. (1901). *The will to Power* (5th Ed.), Random House, New York.
- Nikoomaram, H., Rahnamai Roodposhti, F., Talebnia, Gh. & Peik Falak, J. (2013). Content and Format Concepts and Their Gap in Accounting. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 20 (3), 27-46. (in Persian)
- Nobes, C. W. & Parker, R. H. (1991). True and Fair: A Survey of UK Financial Directors. *Journal of Business Finance and Accounting*, 18 (3), 359-375.
- Ordelheide, D. (1996). True and Fair View - A European and a German Perspective II. *European Accounting Review*, 5 (3), 495-506.
- Parker, R. H. (1994). *An International View of True and Fair Accounting* (1st Ed.). Routledge, New York.
- Parker, R.H. & Nobes, C.W. (1991). True and Fair: UK Auditors' View. *Accounting and Business Research*, 21 (84), 349-361.
- Rahnamai Roodposhti, F., Nikoomaram, H. & Nonahal Nahr, A. (2012). Evaluation of Judgmental and Cognitive Approach Impact on Explanatory Accounting Reports, *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 19 (2), 47-72. (in Persian)
- Rutherford, B.A. (1985). The True and Fair View Doctrine: A Search for Explication. *Journal of Business Finance and Accounting*, 12 (4), 483-494.
- Smieliauskas, W., Craig, R & Amernic, J. (2008). A Proposal to Replace 'True and Fair View' With 'Acceptable Risk of Material Misstatement'. *Abacus*, 44 (3), 225-250.
- Stewart, I. C. (1988). The Explication of the True and Fair View Doctrine: A Comment. *Journal of Business Finance and Accounting*, 15 (1), 115-123.
- Strauss, A. and Corbin, J. (1998). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory* (2nd Ed.). London: Sage.
- Sunder, Sh. (2015). "True and Fair" as the Moral Compass of Financial Reporting. *In Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, 14 (1), 3-11.
- The Economist. (2008). *True and Fair*, Sep 22nd, Online Extra.

- Valdu, A. B., Matis, D. & Salas, O. A. (2012). True and Fair View and Creative Accounting Conceptual Delimitations Based on Paoinus Tree Methodology. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 14 (1), 104-115.
- Zahid, A. (2008). "True and Fair View" Versus "Fair Presentation" Accountings: Are They Legally Similar or Different? *European Business Law Review*, 19 (4), 677-690.
- Zeff, S. A., Buijink, W. & Camfferman, K. (1999). 'True and Fair' in the Netherlands: Inzicht or Getrouw Beeld? *European Accounting Review*, 8 (3), 523-548.