

ابهام مفهوم «تصویر درست و منصفانه» (در ایران «ارائه به نحو مطلوب») به نفع کیست؟

یحیی حساس یگانه*، مرضیه توحیدی نژاد**

تاریخ دریافت: ۹۵/۰۷/۲۳

تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۹/۲۰

چکیده

مفهوم مبهم و فاقد تعریف «تصویر درست و منصفانه» بریتانیایی با عبور از مرزهای ملی، تبدیل به مفهومی بین‌المللی در حوزه گزارش‌شگری مالی شده است. این مفهوم با گذر از زبان انگلیسی، در قالب عبارت «ارائه به نحو مطلوب» به زبان فارسی و گزارش‌شگری مالی ایران راه یافته است. با وجود تغییر واژه‌های این عبارت بر اثر سفر جغرافیایی و فرهنگی دور و دراز، ابهام آن دستخوش نوسان نشده و همچنان پابرجاست. سؤالی که پژوهش حاضر در صدد پاسخ به آن است را می‌توان چنین تقریر کرد: ابهام مفهوم «تصویر درست و منصفانه» به‌عنوان منشأ عبارت «ارائه به نحو مطلوب» به نفع کیست؟ با بهره‌گیری از رویکرد تحلیل محتوا سعی در فراهم ساختن پاسخی درخور برای این سؤال داشته‌ایم. با وجود این که یافته‌های حاصل از اجرای پژوهش حاضر بر مزیت ابهام این مفهوم برای حسابداران، حسابرسان و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری تأکید دارد، باید اعتراف کرد که تنها تقویت عنصر اخلاق حرفه‌ای در تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی است که این ابهام را برای تمام گروه‌های درگیر فرآیند گزارش‌شگری مالی حاوی مزیت و منفعت خواهد کرد.

واژه‌های کلیدی: ابهام، ارائه به نحو مطلوب، تصویر درست و منصفانه، گزارش‌شگری مالی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42

DOI: 10.22051/jera.2017.12147.1468

* استاد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی (ره)، تهران، ایران، (نویسنده مسئول)، (Yahya_yeganeh@yahoo.com).

** دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی (ره)، تهران، ایران، (MTohidinejad@yahoo.com).

مقدمه

بررسی عبارت‌ها، واژه‌ها و قواعدی که به‌طور مکرر مورد استفاده حسابداران و حسابرسان قرار می‌گیرد، حکایت از حلول ابهام در کالبد بسیاری از مسائل حسابداری و حسابرسی دارد که بزرگانی همچون واتر (۱۹۶۳) و نورنبرگ (۱۹۷۷) به روایت آن پرداخته‌اند. اصطلاحاتی نظیر کنترل‌های داخلی ضعیف یا قوی، انحرافات هزینه عمده و مبنای عادلانه تخصیص سربار، نمونه‌هایی برجسته از نشانه‌های ابهام در زبان حسابداری به شمار می‌روند. با این حال، به تعبیر والتون (۱۹۹۳)، شاید نامأنوس‌ترین عبارت در تئوری و عمل حسابداری مالی، مفهوم اسرارآمیز و مبهم «تصویر درست و منصفانه» است.

این عبارت از نظرگاه معنا، کاربرد و اهمیت سال‌هاست که با چالش روبه‌روست (کیرک، ۲۰۰۶) و بسیاری بر پیچیدگی و ابهام آن صحنه گذاشته‌اند (کوان، ۱۹۶۵؛ گیل، ۱۹۸۳؛ والتون، ۱۹۹۳). بررسی اجمالی دیدگاه پژوهش‌گران مختلف در رابطه با این مفهوم، آنچنان که در ادامه تقریر یافته، به درک ژرفای ابهام آن یاری می‌رساند: به‌عنوان هواخواهان تداوم حضور مفهوم «تصویر درست و منصفانه» در زبان حسابرسی، فلینت (۱۹۸۲)، گریو (۱۹۸۸) و تویدی (۱۹۹۴) این مفهوم را شبکه‌ی امنیتی، بنیان پاسخگویی و مربوط بودن گزارشگری مالی در محیط متغیر کسب و کار و استاندارد برای اعمال قضاوت حرفه‌ای، اخلاق و فضیلت می‌دانند. در مقابل، تعدادی از صاحب‌نظران نیز در جبهه مخالف فعالیت دارند. در این میان، مک‌گریگور (۱۹۹۲) مفهوم «تصویر درست و منصفانه» را نوعی «نابهنگامی» در چارچوب استانداردها و مفاهیم حسابرسی دانسته و باکست (۱۹۶۷) آن را دستاویزی برای عدم انطباق با استانداردهای حسابداری و یاری اعمال حسابداری خلاق معرفی می‌کند. در انتهای طیف مخالفت، تعدادی از افراد خواستار جایگزینی این مفهوم با واژه‌های دیگری هستند (ریان، ۱۹۶۷؛ کاران، ۲۰۰۲؛ اسمیلیانووسکاس و همکاران، ۲۰۰۸). با این حال، دیدگاه‌ها پیرامون مفهوم «تصویر درست و منصفانه» را نمی‌توان صرفاً در دو گروه موافق و مخالف جای داد. برای نمونه، چمبرز (۱۹۷۳) با دو دیدگاه قبلی (موافق و مخالف) به مقابله پرداخته و عرصه تازه‌ای در نقادی این مفهوم گشوده است. گویی این اختلافات بی‌پایان در ادبیات پژوهشی مفهوم «تصویر درست و منصفانه»، بی‌پایان است.

به واسطه اجرای این پژوهش در ایران، یافتن همزاد عبارت «تصویر درست و منصفانه» در کشور پیش‌نیاز اصلی پژوهش حاضر محسوب شده، که از طریق مطالعه منشأ این عبارت در تئوری‌های نمایندگی و فلسفه وجودی حسابرسی به شرح زیر میسر است: تردید ذینفعان نسبت به درستی پاسخگویی کارگزار از طریق گزارشگری مالی، استفاده از خدمات حسابرسی را به منظور تأیید و گواهی کیفیت صورت‌های مالی از جنبه حسابداری اجتناب‌ناپذیر می‌سازد. برای بیان این کیفیت، کشورهای مختلف از عبارت‌های تعریف‌نشده و کلی متفاوتی استفاده می‌نمایند (حساس یگانه، ۱۳۸۸)، که تمامی این عبارت‌ها در خاک الزام قانونی «تصویر درست و منصفانه» بریتانیا ریشه دارد. سایرین نیز با گذراندن این عبارت از مرز ترجمه، اقدام به وارد کردن آن به کشور خود کرده‌اند. مطابق استاندارد حسابداری شماره یک و استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۰، در ایران از مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» برای این منظور استفاده می‌شود.

این مفهوم چه در لباس «تصویر درست و منصفانه» ظاهر شود، چه در پوشش عبارت «ارائه به نحو مطلوب»، باطنی مبهم و فاقد تعریف دارد. علاقه پژوهش حاضر بر ارتباط این ابهام زبانی با مفهوم «قدرت» متمرکز است. «قدرت» را می‌توان توانایی کنترل کامل یا اثرگذاری بر رفتار افراد تعریف کرد که به تعبیر فرنچ و راون (۱۹۵۹) دارای پنج منبع اصلی است: مشروعیت، مرجعیت، خبرگی، پاداش و الزام. در میان این پنج مورد، خبرگی را می‌توان منبع اصلی قدرت مرتبط با ابهام مفهوم «تصویر درست و منصفانه» به حساب آورد.

«قدرت خبره» برآیند دانسته‌ها، تجارب، مهارت‌ها یا استعدادها و ویژه افراد است (پترس، ۲۰۰۳). تملک دارایی‌های با ارزشی نظیر دانش و مهارت، امتیازهای گرانقدر «اعتماد» و «قدرت» را برای خبرگان به همراه دارد (فورسیث، ۲۰۱۰). اما رابطه دانش و قدرت یکطرفه نیست و از دیدگاه فوکو قدرت مبتنی بر دانش است و دانش مبتنی بر قدرت (گوردون، ۱۹۸۰). به هر روی، می‌توان استدلال کرد که قدرت هر حرفه، معلول دانش و مهارت آن حرفه است. گاهی نمودهای این قدرت را می‌توان در زبان مورد استفاده اعضای حرفه مشاهده کرد. ارزیابی آثار قدرت در زبان گزارشگری مالی و حرفه‌های حسابداری و حسابرسی مورد نظر این پژوهش بوده و مفهوم «تصویر درست و منصفانه» برای این منظور برگزیده شده است. این مفهوم به واسطه ابهام بالا و فقدان تعریف، نیازمند تعبیر و تفسیر است. توانایی تفسیر این مفهوم، به مفسر قدرت شکل‌دهی به قضاوت‌های حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان اعطا

می‌کند. آیا شایسته است که یک حرفه محروم از اعمال قضاوت‌های حرفه‌ای را همچنان «حرفه» بنامیم؟ بنابراین پژوهش حاضر از این بُعد حائز اهمیت است که وضعیت زبان گزارشگری مالی را از دیدگاه قدرت تفسیر بررسی کرده و بر مبنای آن، جایگاه و شخصیت فعلی و آتی حرفه‌های حسابداری و حسابرسی را تجزیه و تحلیل می‌کند. معبر رسیدن به این مهم در قالب سؤال پژوهش به شرح زیر تقریر شده است:

ابهام مفهوم «تصویر درست و منصفانه» به نفع کیست؟

مدیران، حسابداران، حسابرسان، ذینفعان، تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری، حقوق‌دانان یا گروه‌های دیگر؟ پیشینه و دیدگاه‌های صاحب‌نظران در نویسه‌هایشان و روش تحلیل محتوا به ترتیب منبع و رویکرد پاسخ به سؤال این پژوهش است. نتایج حکایت از ریشه اخلاقی پاسخ این پرسش دارد.

آرایش مقاله حاضر پس از مقدمه، به قرار زیر است: مرور پیشینه نظری و پیشینه تجربی در بخش‌های دوم و سوم، تشریح روش پژوهش در بخش چهارم و گزارش و تجزیه و تحلیل یافته‌های پژوهش در بخش‌های پنجم و ششم ارائه خواهد شد.

پیشینه پژوهش

با مرور پیشینه پژوهش پیرامون مفهوم «تصویر درست و منصفانه»، سخنان پراکنده و متنوع نویسندگان در رابطه با سودمندی این مفهوم برای گروه‌های مختلف افراد به گوش می‌رسد. از جایی که ابهام مفهوم «تصویر درست و منصفانه» بی‌شک معلولی است که علتی دارد، در قسمت پیشینه پژوهش کافی است وجود معلول، یعنی وجود ابهام در بطن این مفهوم، را مستند نماییم.

پیشینه نظری

در حالی که تعدادی از مطالعات به‌طور مستقیم به ابهام و غیرقابل تعریف بودن عبارت «تصویر درست و منصفانه» اشاره کرده‌اند، نویسندگان دیگری از منظر حقوقی و پویایی این مفهوم به وجود ابهام در آن پی برده‌اند.

جانستون (۱۹۶۷) مستقیماً مفهوم «تصویر درست و منصفانه» را گمراه‌کننده و دست‌نیافتنی معرفی کرده و دلیل آن را ابهام بالای این مفهوم ابراز می‌کند. چستنی (۱۹۷۵) نیز بر این باور است که توافقی پیرامون معنای این مفهوم وجود ندارد و به همین دلیل است گستره متنوعی از معانی به این عبارت نسبت داده شده است. در ادامه تعدادی از بزرگان حسابداری، عدم امکان تعریف را بنیادی‌ترین و بارزترین ویژگی این مفهوم برمی‌شمارند (فلینت، ۱۹۸۲؛ رادرفورد، ۱۹۸۵). اهمیت این ویژگی به قدری است که استوارت (۱۹۸۸) آن را «امکان غیرممکن» می‌خواند. نابز و پارکر (۱۹۹۱) وجود این ویژگی را از جهت برتری و اولویت این مفهوم نسبت به سایر استانداردها و قواعد حسابداری استدلال می‌کند. ابهام و گنگی این مفهوم اوردلهد (۱۹۹۶) را بجای رسانده که از آن به‌عنوان یک «جعبه سیاه» یاد کرده و کانینگام (۲۰۰۳) آن را یک معیار گریزان می‌داند. به‌طور خلاصه، پیشینه پژوهش در رابطه با فقدان تعریف مفهوم «تصویر درست و منصفانه» اجماع و اتفاق آرا دارد (چمبرز و ولنایزر، ۱۹۹۱؛ جونز، ۱۹۹۴؛ فورکر و گرینوود، ۱۹۹۵؛ ایخولم و تروبرگ، ۱۹۹۸؛ لیبلر، ۲۰۰۳؛ دومیترو و فلورین، ۲۰۰۸؛ والدو، ماتياس و سالاس، ۲۰۱۲).

تعدادی از پژوهشگران با تأکید بر پویایی و نوسان مفهوم «تصویر درست و منصفانه» بر ابهام آن صحنه گذاشته و بر این مبنا آن را مفهومی هوشمند و ویژگی ابهامش را سودمند برشمرده‌اند (ریان، ۱۹۸۸؛ فلینت، ۱۹۸۲؛ آردن، ۱۹۹۳؛ سوشر، سیل و زلنکا، ۱۹۹۶؛ ایخولم و تروبرگ، ۱۹۹۸). شماری از حقوق‌دانان و قضات نیز ابهام این مفهوم را دلیلی بر غیرقابل پیگیری قانونی بودن آن می‌دانند (ریان، ۱۹۶۷؛ مک‌گریگور، ۱۹۹۲؛ ویلیامز، ۱۹۸۵).

درنهایت آیریش (۱۹۶۶) با کلامی متفاوت چنین بیان می‌دارد که: «مفهوم «تصویر درست و منصفانه» دارای معنایی دقیق و کامل و با تنها یک پاسخ صحیح نیست، بر عکس یک حاصل جمع که در علم حساب همواره به یک پاسخ مشخص می‌رسد». پس از مطالعه موارد فوق، به‌راستی درمیابیم که بی‌شک ابهام اساسی‌ترین ویژگی مفهوم «تصویر درست و منصفانه» در گزارشگری مالی است.

پیشینه تجربی

در گروه مطالعات تجربی حول مفهوم «تصویر درست و منصفانه»، پژوهشگران صرفاً با به کارگیری رویکردهای زبان‌شناختی-ساختاری (مبتنی بر پژوهش‌های لوی-استراوس (۱۹۶۳) و بارتز (۱۹۷۳))، درصدد یافتن پاسخ این پرسش برآمده‌اند:

«آیا گروه‌های مختلف ذینفع گزارش‌های مالی، معنای مشترکی از ارائه منصفانه در ذهن دارند؟»

مطالعات تجربی حول معنای ارائه منصفانه همگی به نکته ارائه شده توسط پیرس توجه نموده‌اند: «معنا رابطه‌ای است سه‌طرفه». به بیانی دیگر، X (یک عبارت) به معنای Y (یک مفهوم یا چند مفهوم) برای Z (یک شخص یا گروهی از اشخاص) است. این مطالعات در بررسی معنای ارائه منصفانه از دیدگاه گروه‌ها یا افراد خاصی به دقت اجرا شده‌اند و نتایج درهم ریخته و ناسازگار آنها سند دیگری مبنی بر ابهام مفهوم ارائه منصفانه فراهم ساخته است. در ادامه ابعاد کلی این مطالعات مرور شده است.

در استرالیا هوتون (۱۹۸۷)، برای نخستین بار درصدد اندازه‌گیری معنا یا معانی مفهوم «تصویر درست و منصفانه» و مطالعه فاصله ادراکی دو گروه از افراد در رابطه با این مفهوم برآمد. وی مطالعه خود را در سه بُعد اجرا کرده است: 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. بعلاوه مشخص شد که حسابداران در دریافت دقیق درک سهامداران از این مفهوم ناتوان هستند.

نابز و پارکر (۱۹۹۱) دیدگاه‌های ادراکی «تصویر درست و منصفانه» مدیران مالی شرکت‌های بریتانیایی بزرگ را بررسی کرده است. نتایج حاکی از این است که اغلب مدیران برای عملیاتی کردن «تصویر درست و منصفانه» دست به هیچ اقدامی نزده و به‌منظور انطباق با قوانین به حساب‌برسان تکیه می‌کنند. مدیران مورد مطالعه این پژوهش واژه «درست» را برابر با «انصاف» می‌دانند. در آخر، اغلب مدیران ابراز نموده‌اند که حساب‌برسان آنها را ملزم به تهیه صورت‌های مالی با «تصویری درست و منصفانه» کرده‌اند.

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. پارکر و نابز جذاب‌ترین تفاوت تفسیری بین دو پژوهش خود را نسبت افرادی می‌دانند که بین دو واژه «درست» و «انصاف» تمایز قائل می‌شوند. در پژوهش نخست تنها ۱۷ درصد مدیران مالی به تفاوت این دو واژه تأکید کرده‌اند، در حالی که در پژوهش دوم حدود ۸۰ درصد حساب‌رسان به باور بر این تفاوت اشاره کرده‌اند.

مصاحبه‌های ساختاریافته با شرکای حسابرسی بریتانیایی، هیگسون و بلیک (۱۹۹۳) را در رسیدن به این نتیجه یاری داد که بیش از ۵۰ درصد از نمونه دارای ذخایری راجع به «تصویر درست و منصفانه» هستند. این دو پژوهشگر بر این باورند که این بیزاری عمدتاً در نتیجه دقت ساختگی واژه «درست» و ابهام این مفهوم ایجاد شده است.

دیگان، کنت و لین (۱۹۹۴) پرسشنامه‌ای مشابه مطالعه پارکر و نابز (۱۹۹۱) برای نمونه‌ای از مؤسسات حسابرسی در استرالیا در سال گذشته و به این نتیجه دست یافتند که بسیاری از این مؤسسات هیچ رویکرد حسابرسی ویژه‌ای را برای آزمون درستی و انصاف گزارش‌های مالی، و رای رویکردهای موجود برای انطباق با الزامات قانونی و استانداردهای حسابداری استرالیا، بکار نمی‌گیرند. علاوه بر این، حدود ۹۳ درصد از پاسخ‌دهندگان تفاوتی بین درستی و انصاف قائل نیستند.

لاسواد (۱۹۹۸) در نیوزلند به مطالعه پنج گروه حرفه‌ای که به‌طور مستقیم و غیرمستقیم در تولید صورت‌های مالی درگیر هستند پرداخته است: حساب‌رسان، کنترلرهای مالی، حقوق‌دانان شرکت، تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و دانش‌گاہیان. وی دریافت که درک مشابهی از این عبارت «تصویر درست و منصفانه» بین این گروه‌ها به اشتراک گذاشته شده است. نتایج به‌طور کلی نشان می‌دهد که «تصویر درست و منصفانه» به معانی فنی («نبود اشتباه‌های با اهمیت» و در سطحی محدودتری، «انطباق با استانداردهای حسابداری») در ارتباط است، در مقایسه با هر معنای مفهومی. با این حال، تفاوت‌های معناداری بین درک حقوق‌دانان و سایر گروه‌ها وجود دارد.

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

کیرک (۲۰۰۶) در نیوزلند به بررسی فاصله ادراکی بالقوه بین مدیران مالی، حساب‌رسان و سهامداران در رابطه با مفهوم «تصویر درست و منصفانه» پرداخته است. وی برای این منظور از فن «کارت مرتب سازی» استفاده کرده است. نتایج نشان می‌دهد که اکثریت افراد حاضر در هر سه گروه، دارای ادراکی مشابه از «تصویر درست و منصفانه» هستند؛ اما «تصویر درست و منصفانه» را کاملاً متمایز از «ارائه منصفانه» و «بازنمایی منصفانه» به حساب می‌آورند، این در حالی است که جامعه حسابداران خبره نیوزلند در سال ۲۰۰۵ این عبارت‌ها را مترادف با یکدیگر معرفی کرده است. بنابراین فاصله‌ای ادراکی بین کلیه افراد مورد مطالعه و جامعه حسابداران خبره نیوزلند وجود دارد. یافته‌ها از تفسیر ادبی در مقایسه با تفسیر فنی «تصویر درست و منصفانه» حمایت می‌کند، چراکه از دیدگاه مشارکت‌کنندگان «تصویر درست و منصفانه» به مفهوم «انطباق با اصول حسابداری پذیرفته عمومی» نیست و «درست»، واژه منفک شده از عبارت «تصویر درست و منصفانه»، به‌عنوان عامل لازم برای کیفیت گزارش‌گری مالی اصلی مدنظر است.

روش پژوهش

گردآوری داده‌ها

از جایی که منبع داده‌های مورد نیاز این پژوهش اطلاعات و نتایجی است که نویسندگان و پژوهش‌گران قبلی در حوزه مورد بحث ارائه کرده‌اند (منابع داده ثانویه)، تلاش نویسنده در این پژوهش به تحلیل محتوای تمام مقالات منتشر شده در نشریات دنیا پیرامون مفهوم «تصویر درست و منصفانه» اختصاص یافته است. اطلاعات مربوط به پایگاه‌های جستجوی مقالات، زمان جستجو و کلید واژه‌های جستجو شده در نگاره (۱) گزارش شده است. پس از مطالعه

بخش چکیده ۷۸ مقاله جستجو شده، ۵۸ مقاله مرتبط با مفهوم «تصویر درست و منصفانه» شناسایی و برای اجرای رویکرد تحلیل محتوا مطالعه و بررسی شده است.

نگاره (۱). جستجوی مقالات برای تحلیل محتوا

پایگاه‌های جستجوی مقالات	کلیدواژه‌ها	زمان جستجو
Scholar. google. com	True and Fair View	۱۳۹۵/۰۳/۰۵ الی ۱۳۹۵/۰۳/۱۰
Sciencedirect. com	True and Fair	
Taylorandfrancis. com	TFV	
Emeraldinsight. com	Present Fairly	
Wiley. com	Fairly Presented	
SSRN. com	Fair Presentation	

تحلیل محتوا

تحلیل محتوا به‌عنوان یک فن منظم و قابل تکرار برای فشرده‌سازی حجم زیادی از واژه‌های یک متن به طبقات محتوایی کم‌تر بر مبنای قواعد مشخصی از کدگذاری است (برلسون، ۱۹۵۲؛ کریپندورف، ۱۹۸۰؛ وبر، ۱۹۹۰). هالستی (۱۹۶۹) تعریفی گسترده‌ای از تحلیل محتوا را این‌گونه ارائه می‌دهد: «فنی است برای استنتاج ویژگی‌های معینی از داده با ابزارهای منظم و عینی». داده‌های موردنظر ممکن است پاسخ‌های نظری گروه خاصی از افراد، مصاحبه، نتایج مکتوب حاصل از جلسه‌های گروه تمرکز^۲، مشاهدات و یا منابع معتبر نظیر مقالات، کتب و کتابچه‌های راهنما باشد (کوندراکی و ولمن، ۲۰۰۲). در این پژوهش صرفاً بر مقالات علمی و کتب معتبر به‌عنوان داده ورودی به فرآیند تحلیل محتوا تمرکز شده است.

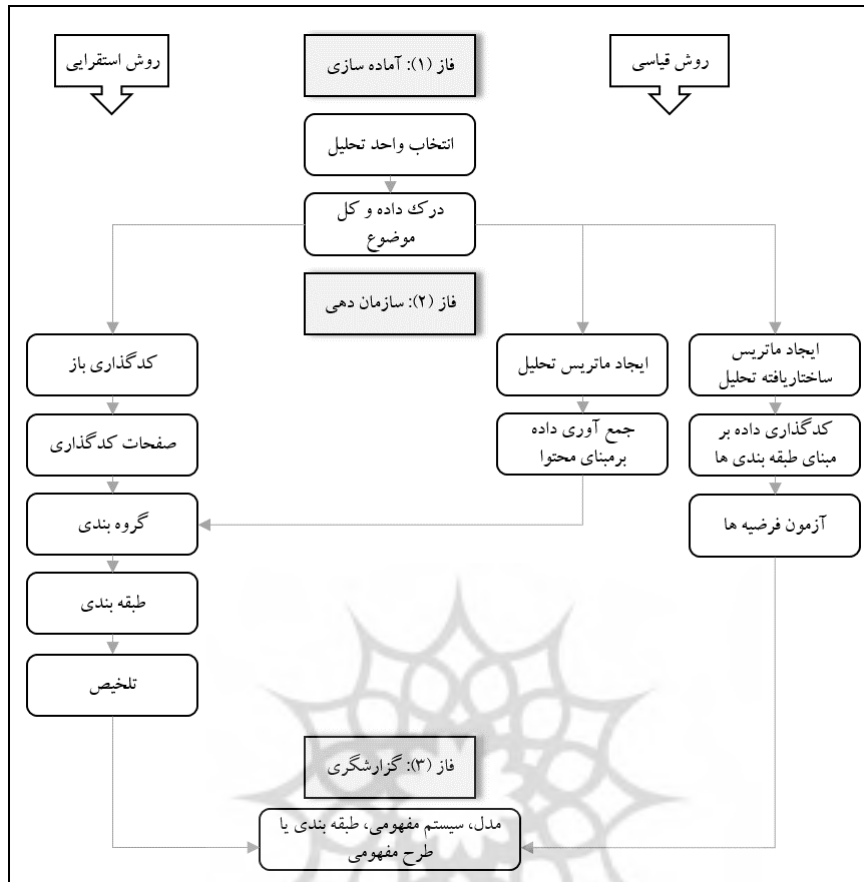
فن تحلیل محتوا محدود به تحلیل متن و شمارش صرف واژه‌ها نیست (ویلاک و همکاران، ۲۰۰۰)؛ بلکه اتکا بر «طبقه‌بندی» و «کدگذاری» است که این تحلیل را غنی می‌سازد. فرآیند تحلیل محتوا از سه فاز اصلی «آماده‌سازی^۳»، «سازمان‌دهی^۴» و «گزارش دهی^۵» تشکیل می‌شود. با نظاره بر نگاره (۱) دو روش اصلی اجرای تحلیل محتوا هویدا می‌شود: قیاسی و استقرایی. در روش قیاسی پژوهشگر با نظریه‌های متقن و فرضیه‌ها تجهیز شده، در حالی که رویکرد استقرایی از این امکانات بی‌بهره است. به دلیل محدودیت پژوهش حاضر از نظر تدوین فرضیه و نظریه‌های پشتیبان، استفاده از رویکرد استقرایی بهترین گزینه خواهد بود. بنابراین سه فاز اصلی تحلیل محتوا در پژوهش حاضر به شرح زیر دنبال می‌شود:

۱. فاز آماده سازی: با مطالعه مروری منابع داده‌ها، «جمله» بهترین واحد تحلیل متناسب با سؤال پژوهش تشخیص داده شده است. در ادامه این مرحله، پژوهشگر با عنایت به واحد تحلیل منتخب، تمام منابع را مطالعه و درک مناسبی از آنها ایجاد می‌نماید.

۲. فاز سازمان‌دهی: پس از حصول درک مناسب از موضوع، جملاتی که به نوعی به سؤال پژوهش حاضر پاسخ می‌دهند، برگزیده و کدگذاری می‌شوند (مقوله‌های فرعی). برای اینکار از صفحات کدگذاری استفاده می‌شود. با پیشرفت کار، شباهت‌های این جملات آشکار شده و گروه‌هایی از مفاهیم شکل می‌گیرند (مقوله‌های اصلی). در ادامه، این گروه‌ها در قالب عبارات کلی‌تر و به منظور پاسخ به سؤال پژوهش تجمیع شده و طبقات را شکل می‌دهند. این طبقات در پژوهش حاضر به گروه‌های افراد اشاره خواهد داشت.

۳. فاز گزارشگری: با اتمام سازمان‌دهی منابع داده‌ها، تنها مرحله باقیمانده از روش تحلیل محتوا، گزارش یافته‌ها در قالب یک طبقه‌بندی مفهومی خواهد بود. در این مرحله می‌توان از روش «شمارش آراء» نیز بهره گرفت.

یکی از موضوعات بسیار بااهمیت در پژوهش‌های کیفی، سنجش اعتبار است. بنابراین به‌منظور کاهش ذهنیت در تحلیل‌ها، از سه فرد مجرب برای اجرای مستقل فازهای روش تحلیل محتوا استفاده شده است. این سه فرد درک بالایی از حوزه حسابداری و پیشینه پژوهش حاضر داشته، به‌نحوی که ظرفیت درک معانی نهفته و مشترک کدگذاری‌ها ارتقاء یابد. پس از ایجاد مجموعه‌ای روشن از دستورات‌عمل‌های کدگذاری، فرآیند اجرای تحلیل محتوا بر روی ۵۸ مقاله موردنظر توسط هریک از افراد به‌طور مستقل انجام شده و در نهایت طی دو جلسه با حضور هر سه نفر، نتایج مستقل تحلیل محتوای هریک از افراد تجزیه و تحلیل و توافق نهایی حاصل شده است.

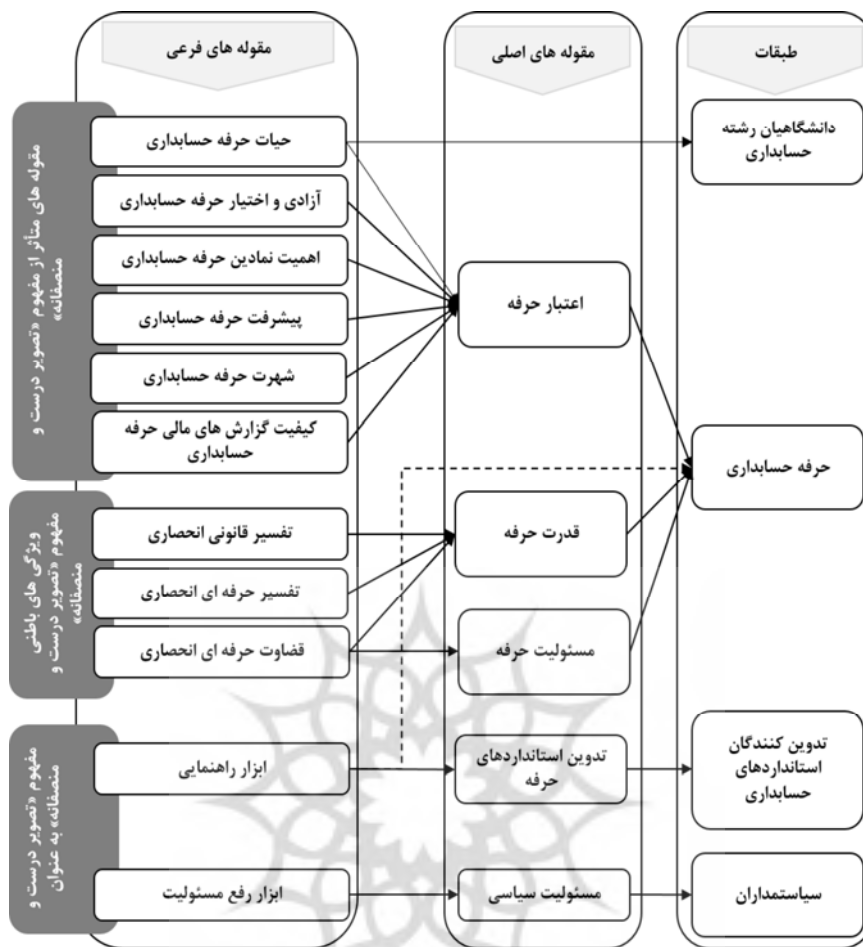


منبع: الو و کینگاس (۲۰۰۸)

شکل (۱): مراحل آماده‌سازی، سازمان‌دهی و گزارشگری در فرآیند تحلیل محتوا

یافته‌های پژوهش

اجماع سه مشارکت‌کننده در اجرای تحلیل محتوا، نهایتاً ۴۰ مقاله از ۵۸ مقاله مورد بررسی را با سؤال پژوهش مرتبط تشخیص داده و پاسخ این سؤال را در آنها یافته‌اند: «ابهام مفهوم» تصویر درست و منصفانه» به نفع کیست؟». شکل (۲) به یافته‌های پژوهش در قالب ۱۱ مقوله فرعی، ۵ مقوله اصلی و ۴ طبقه اشاره دارد که تحلیل آنها در کنار یکدیگر پاسخ مناسبی به سؤال بالا می‌دهد. در ادامه این بخش، یافته‌های تحلیل محتوا در قالب چهار طبقه دانش‌گامیان، حرفه حسابداری، تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و سیاستمداران تشریح شده است.



شکل (۲): مقوله های فرعی، اصلی و طبقات حاصل از اجرای تحلیل محتوا

دانشگاهیان رشته حسابداری

به راستی نفع دانشگاهیان رشته حسابداری در استفاده از مفهوم «تصویر درست و منصفانه» در چیست؟ ساندر (۲۰۱۵) این سؤال را با سؤالی دیگر پاسخ گفته: «پس از حذف تمام قضاوت های حرفه ای حسابداران، از طریق تدوین روزافزون استانداردهای حسابداری با جزئیات فراوان و کاهش اهمیت مفهوم «تصویر درست و منصفانه»، تا چه زمانی حسابداری به عنوان یک رشته درسی در دانشگاه ها حضور خواهد داشت؟». وی بر این باور است که وابستگی کلی به استانداردهای حسابداری مکتوب طی ۷۵ سال اخیر، حسابداران را در مسیر

اشتباه قرار داده است. به راستی اگر خروجی‌های حسابداری «تصویر درست و منصفانه» ارائه ندهد، هزاران صفحه از قواعد و استانداردهای حسابداری مکتوب ما را از چشم دادگاه‌های قانونی و جامعه محفوظ نگاه می‌دارد؟ شواهد نشان می‌دهد که تدوین بیشتر و بیشتر استانداردهای حسابداری، بجای تأکید بر اهمیت قضاوت حرفه‌ای که از طریق عبارت «تصویر درست و منصفانه» به عنوان یک «دورنمای اخلاقی»، بعید است که ما را در ارائه تصویری درست و منصفانه یاری رساند. پس کم‌رنگ شدن مفهوم «تصویر درست و منصفانه» بی‌شک زنگ خطری است برای ادامه حیات رشته دانشگاهی حسابداری.

حرفه حسابداری

اعتبار حرفه حسابداری:

به باور بخشی از پیشینه پژوهش کاربرد مفهوم «تصویر درست و منصفانه» به طرق مختلف ارتقاءدهنده اعتبار حرفه حسابداری است. ویلموت (۱۹۸۶) مفهوم «تصویر درست و منصفانه» را یک عبارت باقیمانده قانونی در خدمت ایجاد پوششی برای شهرت معنوی حرفه‌ای حسابداران معرفی کرده است. استوارت (۱۹۸۸) نیز بر این باور است که این مفهوم آزادی و شجاعت گران‌بهایی را به حسابداران می‌بخشد. منزلت این آزادی به قدری است که اگر آن را از حسابداران بگیرند، حرفه‌ای به نام حسابداری وجود نخواهد داشت. فورکر و گرینوود (۱۹۹۵) نیز به اهمیت نمادین مفهوم «تصویر درست و منصفانه» برای حرفه حسابداری اشاره کرده و اهمیت عملیاتی آن را به دلیل فقدان ویژگی قابلیت تعریف، محدود می‌دانند. مک‌انرو و مارتینز (۲۰۰۴) با ابراز مخالفت با رویکرد مبتنی بر قانون کشور آمریکا و اذعان می‌دارند که حذف الزام «تصویر درست و منصفانه» راه را برای «حسابداری خلاق» و «معاملات متهاجم» در محدوده اصول حسابداری پذیرفته همگانی باز می‌نماید و از اعتبار حرفه حسابداری می‌کاهد. همیلتون و اوهورتای (۲۰۰۹) مفهومی‌سازی «تصویر درست و منصفانه» را به دلیل ارتقای اعتبار عادت‌واره حسابداری برای حرفه حسابداری یک مزیت به حساب می‌آورند. به اعتقاد آنها با چیرگی این مفهوم، حسابرس به نحو مؤثری وضعیت موجود، قوانین سلسله مراتبی و نابرابری موجود در حسابداری را تحمیل می‌کند. بیتریس و دومیترو (۲۰۱۲) فراتر رفته و این مفهوم را از عوامل مؤثر بر پیشرفت حرفه حسابداری برشمرده و ساندر (۲۰۱۵) آن را «دورنمای اخلاقی» خوانده و عنصری ضروری در حفظ حیات حرفه حسابداری می‌داند.

در مقابل موضع بالا، بخش دیگری از پیشینه پژوهش مفهوم «تصویر درست و منصفانه» را بازدارنده و مانعی برای توسعه اعتبار حرفه حسابداری به شمار آورده‌اند. به‌طور نمونه، رودزیونین و کریستاوسکاس (۲۰۱۰) بیان می‌دارد که ابهام در مفهوم «تصویر درست و منصفانه» ممکن است منجر به ارائه صورت‌های مالی متفاوت شود، تنها به این دلیل که افراد دارای ادراکات متفاوتی از این مفهوم هستند. این پژوهشگران این بخش با انتقاد از سیستم اطلاع‌رسانی حساب‌رسان و عبارت «تصویر درست و منصفانه»، آن را برای خوانندگان گزارش حسابرسی زیان‌بار توصیف کرده و خواستار اخراج یا تعویض آن شده‌اند:

«عبارت «تصویر درست و منصفانه» همواره گمراه‌کننده خواهد بود، مگر اینکه به کارگیری روش بهای تاریخی در حسابداری ممنوع شود» (هوراکس، ۱۹۶۷).

«الزام «تصویر درست و منصفانه» همواره گمراه‌کننده، دست‌نیافتنی و منتهی به ادراکات نادرست خوانندگان است» (جانستون، ۱۹۶۷).

«مفهوم «تصویر درست و منصفانه» یک «نابهنگامی قانونی» و نشانه ضعف استاندارد گذاران است که باید منع شود» (باکست، ۱۹۶۸).

«عبارت «تصویر درست و منصفانه» گمراه‌کنندگی و زیان‌بار است» (میلر، ۱۹۶۹).

در میان این گروه از صاحب‌نظران، کاران (۲۰۰۲) و اسمیلیاوسکاس، کریگ و امرنیک (۲۰۰۸) با قدرت جنگندگی بیشتری با مفهوم «تصویر درست و منصفانه وارد مبارزه شده‌اند. کاران (۲۰۰۲) به ریسک ایجاد اطمینان کاذب در ذینفعان پس از مشاهده عبارت «تصویر درست و منصفانه» در گزارش حساب‌رسان و امکان تفسیر اشتباه این مفهوم به‌عنوان یک «ردای اخلاقی» برای پوشش فعالیت‌های غیراخلاقی جاه‌طلبانه شرکت اشاره می‌کند. بنابراین این عبارت منجر به کاهش مستمر اعتبار گزارشگری مالی می‌شود. کاران به قصد کاهش این برداشت‌های اشتباه، با بهره‌گیری از رویکرد منفی، عبارت «غیر گمراه‌کننده» را جایگزین «تصویر درست و منصفانه» گزارش حسابرسی کرده است.

اسمیلیاوسکاس، کریگ و امرنیک (۲۰۰۸) تیر انتقاد خود را به سوی مفهوم «تصویر درست و منصفانه» هدف گرفته و بر این باورند که اگر درصدد ارتقای سطح پذیرش و مقبولیت

اجتماعی گزارش حسابرسی هستیم، نیاز است که نقش بحرانی و کلیدی «عدم اطمینان» موجود در صورت‌های مالی را در این گزارش تشریح سازیم. با کاربرد عبارت «تصویر درست و منصفانه» در گزارشگری مالی، یک سؤال اساسی بی‌پاسخ می‌ماند: چگونه باید با عدم اطمینان برآوردهای حسابداری تعهدی برخورد کنیم؟ از دیدگاه این نویسندگان برای پاسخ به این سؤال، باید عبارت «تصویر درست و منصفانه» را با عبارت «ریسک قابل پذیرش ارائه‌های نادرست بااهمیت» جایگزین کرد. این جایگزینی منجر به برقراری ارتباط بهتر میان پیام حسابرس و ویژگی‌های اطلاعات حسابداری می‌شود. با ارائه اطلاعات بهتر و بیشتر با استفاده از واژه‌های جدید پیشنهادی، استفاده‌کنندگان خود تصمیم می‌گیرند که «تصویر درست و منصفانه» برای آنها چه معنایی می‌دهد. ارائه و افشای اعداد و ارقام با ریسک بالا، بدون افشای سطح ریسک آنها، به احتمال قوی گمراه‌کننده خواهند بود، حتی اگر در انطباق با اصول حسابداری پذیرفته همگانی باشد. این مفهوم جدید در تلاش است تا ماهیت اساسی ساختار اجتماعی «واقعیت» ارائه شده به وسیله معیارهای حسابداری و پیچیدگی محیط گزارشگری جاری را منعکس نماید.

در نهایت پژوهشگران بخش دیگری از پژوهش‌های پیشین با هر دو دیدگاه بالا موافق بوده و نه تأثیر منفی مفهوم «تصویر درست و منصفانه» بر اعتبار حرفه را نفی کرده و نه تأثیر مثبت آن را. استدلال این پژوهشگران به زمان اعطای نعمت آزادی به حسابداران و حسابرسان در به‌کارگیری قضاوت حرفه‌ای و فرار از زندان رعایت استانداردهای حسابداری صرف و مطرح شدن «حسابداری خلاق» به‌عنوان یک مسئله مرتبط با مفهوم «تصویر درست و منصفانه» بازمی‌گردد. این انعطاف از یک سو به حسابداران و حسابرسان قدرت اعمال قضاوت و قدرت حرفه‌ای داده و از سوی دیگر منجر به کاهش یکنواختی و قابلیت مقایسه بین صورت‌های مالی واحدهای تجاری مختلف و تضعیف بالقوه و بالفعل اعتبار خروجی‌های فرآیند حسابداری و حسابرسی شده است.

از دیدگاه توییدی و کلاس (۱۹۸۷)، مفهوم «تصویر درست و منصفانه» به‌طور بالقوه هم‌پیش‌برنده است و هم بازدارنده. پیش‌برنده از این جهت که می‌توان از آن به‌عنوان ابزاری برای جایگزین کردن قوانین و استانداردهای حسابداری منسوخ شده استفاده کرد و بازدارنده از این جهت که انعطاف بالای حاصل از به‌کارگیری آن می‌تواند منجر به اعمال حسابداری ضعیف و حسابداری خلاقانه شود. با دیدگاهی مشابه، لیونی و مک‌نیکولز (۲۰۰۹) معتقدند با ورود مفهوم

«تصویر درست و منصفانه» به قوانین حسابداری، مجموعه انتخاب‌های حسابداری افزایش یافته و ممکن است منجر به کاهش قابلیت مقایسه و کیفیت گزارش‌های مالی شود. از سوی دیگر، در شرایطی که کاربرد استانداردهای حسابداری موجود گمراه‌کننده باشد، این مفهوم می‌تواند منجر به بهبود گزارشگری مالی شود. بنابراین کاهش یا افزایش اعتبار حرفه حسابداری در نتیجه کاربرد مفهوم «تصویر درست و منصفانه» به اهمیت ارزش‌های اخلاقی تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی بستگی دارد.

قدرت حرفه حسابداری:

از دید جامعه‌شناسان، پیوستگی و اتصال قدرت و زبان مطلبی بدیهی است. نیچه (۱۹۰۱) مدعی است که زبان نمی‌تواند حقیقتی را نشان دهد، در واقع حقیقت تحت اختیار خواست قدرت است. فوکو (۱۹۸۰) زبان را ابزاری برای حفظ قدرت صاحبان امتیاز می‌داند و بوردیو (۱۹۸۲) بر این باور است که زبان را نباید تنها به‌عنوان ابزار برقراری ارتباط مورد بررسی قرار داد، بلکه زبان عرصه‌ای سیاسی است که افراد در چارچوب آن به دنبال تحقق منافع خود هستند. دیرگاهی است که این مناظر در حیطه دید تعدادی از پژوهش‌گران حوزه مفهوم «تصویر درست و منصفانه» قرار گرفته است. به عقیده این افراد، مفهوم «تصویر درست و منصفانه» به‌عنوان بخشی از زبان گزارشگری مالی، برچسب قدرت حرفه حسابداری است.

بخشی از این قدرت، حاصل از «انحصار موجود در تفسیر قانونی» مفهوم «تصویر درست و منصفانه» است. بسیاری از حقوق‌دانان دانشگاهی و قضات دادگاه‌های قانونی به ابهام بیش از حد مفهوم «تصویر درست و منصفانه» اشاره کرده و بر ناتوانی دادگاه‌ها در پیگیری قانونی این مفهوم تأکید کرده‌اند. آنها مدعی‌اند سطح بالای ابهام، قدرت تفسیر و اجرای اقدامات قانونی علیه حرفه حسابداری در رابطه با مفهوم «تصویر درست و منصفانه» را از دست حقوق‌دانان خارج ساخته است. این انتقال قدرت از حقوق‌دانان به حسابداران و حسابرسان نیز خود حکایت از کاهش مسئولیت قانونی گروه اخیر دارد، که از منظر حقوق‌دانان برای حسابداران و حسابرسان بسیار خوشایند است.

ابهام بالای مفهوم «تصویر درست و منصفانه» ریان (۱۹۶۷) و آردن (۱۹۹۳) را بر آن داشته تا اذعان دارند که انجام قضاوت در رابطه با درستی و انصاف حساب‌های مالی یک واحد تجاری برای حقوق‌دانان غیرعملی است و این کار در عمل به عهده مدیران و حسابرسان است و نه

دادگاه‌های قانونی. وی در گفتاری مشهور می‌نویسد: «حتی برای یک لحظه هم به یک پیگیری قانونی بر مبنای چنین مفهوم بی‌ثباتی نمی‌اندیشم». ویلیامز (۱۹۸۵) نیز برای استدلال در رابطه با غیرقابل پیگیری قانونی بودن این الزام، بر ابهام بالای آن تأکید می‌کند.

مک‌گی (۱۹۹۱) معتقد است که قواعد حرفه حسابداری دو مسئله اساسی برای حقوق‌دانان ایجاد کرده است:

۱. حقوق‌دانان محدودی درک بالایی از این قواعد دارند؛

۲. حسابداران در تدوین یک چارچوب مفهومی رضایت‌بخش در رابطه با مفهوم «تصویر درست و منصفانه» پیشرفت خاصی نداشته‌اند.

بنابراین تعریف استانداردها و اهداف حرفه‌ای، از جمله مفهوم «تصویر درست و منصفانه»، به منظور سنجش صلاحیت حرفه‌ای حسابداران، برای حقوق‌دانان بسیار دشوار است. این دشواری برای حسابداران و حساب‌برسان بسیار جذاب بنظر می‌رسد، چراکه یکی از اثرات آن کاهش مسئولیت قانونی آنهاست. بنابراین حقوق‌دانان کاری بیش از پذیرفتن مدارک و شواهد حسابداران خیره در رابطه با تفسیر «تصویر درست و منصفانه» در دادگاه‌های قانونی نخواهند داشت. به دلیل اینکه این مفهوم بیشتر مفهومی حقوقی به شمار می‌رود تا اینکه صرفاً متعلق به تئوری‌های حسابداری باشد، مک‌گی پیشنهاد می‌دهد که حقوق‌دانان و حسابداران باید در تلاش برای ایجاد درک بهتر رویکردها و دیدگاه‌های یکدیگر باشند.

مک‌گریگور (۱۹۹۲) و دیگان، کنت و لین (۱۹۹۴) نیز بر دشواری در تعریف مفهوم «تصویر درست و منصفانه» تأکید کرده و آن را دلیل بی‌رغبتی قانون‌گذاران نسبت به پیگیری قانونی بر مبنای این الزام و در نتیجه کاهش مسئولیت قانونی حسابداران و حساب‌برسان معرفی می‌کنند. دیگان، کنت و لین (۱۹۹۴) به این نکته اشاره می‌کنند که در نبود هیچ تعریف واضحی از مفهوم «تصویر درست و منصفانه»، بعید بنظر می‌رسد که اقدام دادگاهی علیه شرکت، مدیران یا حساب‌برسان در رابطه با ناتوانی در ارائه یک «تصویر درست و منصفانه» صورت گیرد. پشتمانه این ادعا نبود هیچ‌گونه پیگرد قانونی مرتبط با این مفهوم است. این در حالی است که در رابطه با عدم توانایی در نگهداری مناسب دفاتر و حساب‌ها اقدامات دادگاهی متنوعی تاکنون صورت گرفته است.

بخش دیگر این قدرت وابسته به زبان حسابداری در «تفسیر حرفه‌ای انحصاری» مفهوم «تصویر درست و منصفانه» ریشه دارد. رادرفورد (۱۹۸۵) ناکام مانده در ارائه تعریف و معنای دقیق مفهوم «تصویر درست و منصفانه»، تشریح این مفهوم را منحصر به عمل و حرفه حسابداری می‌داند. والتون (۱۹۹۳) معتقد است که مفهوم «تصویر درست و منصفانه» به وسیله عمل جاری حسابداری تعریف می‌شود. ایخولم و تروبرگ (۱۹۹۸) بر این باورند که تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری با سکوت اختیار کردن در رابطه با تعریف این مفهوم، عملاً تفسیر آن را به حسابداران حرفه‌ای واگذار کرده‌اند. در نهایت همیلتون و اوهورگارتای (۲۰۰۹) معماران مفهوم «تصویر درست و منصفانه» را افراد حرفه‌ای حسابداری معرفی می‌کند. از منظر این نویسندگان زبان حسابداری ساختارهای اجتماعی را حفظ و تحمیل می‌کند و خود ساخته روزمرگی‌های حرفه حسابداری است. به‌طور خلاصه «تصویر درست و منصفانه» از زبان بوردیو «چیزی است که حسابداران هستند»^۷.

در آخر، «قضاوت حرفه‌ای انحصاری» که در ذات و بطن مفهوم «تصویر درست و منصفانه» نهفته است، منشأ قدرت دیگری برای حرفه حسابداری به حساب می‌آید. در واقع با تزریق چاشنی ابهام به گزارشگری مالی از طریق عنصر «تصویر درست و منصفانه»، قضاوت حرفه‌ای حسابداران وارد عمل شده تا بلکه بتواند روح قوانین حسابداری را احضار کند. این توانایی احضار روح قوانین توسط حسابداران و حسابرسان همان آیت قدرت حرفه‌ای حسابداران است.

راه‌حل مفهوم «تصویر درست و منصفانه» در رابطه با مسئله پوشش مواردی که استانداردهای حسابداری شناسایی نکرده، شامل یک «قضاوت ارزشی» مبنی بر در نظر گرفتن تمام شرایط موجود است. به‌نحوی که تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی علاوه بر افشای اطلاعات اضافی، در «شرایط ویژه» ملزم به انفکاک از الزامات حسابداری هستند تا بتوانند محتوای واقعی حساب‌ها را ارائه دهند. به باور آردن (۱۹۹۳)، قضاوت حرفه‌ای و ابتکار عمل شناسایی این «شرایط ویژه» هم در دست حرفه حسابداری است و هم در دست تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری است. پارکر و نابز (۱۹۹۱) نیز مفهوم «تصویر درست و منصفانه» در زمینه‌هایی که هنوز استانداردی تدوین نشده، با تأکید بر کاربرد قضاوت حرفه‌ای، حامی حسابرسان است. این حسابرسان هستند که بر تداوم کاربرد مفهوم «تصویر درست و منصفانه» تأکید کرده و از آن حمایت و بیشترین استفاده را در عمل از آن می‌کنند. به باور والتون (۱۹۹۷) و ون‌هال (۱۹۹۷)

عبارت «تصویر درست و منصفانه» راه را برای ورود قضاوت حرفه‌ای بیشتر حسابداران گشوده است و آنها را ملزم به استفاده از قضاوت حرفه‌ای می‌سازد. به اعتقاد لیبلر (۲۰۰۳) نیز بجای تأکید صرف بر انطباق با استانداردهای حسابداری، باید بر ارزیابی و قضاوت در رابطه با ارائه یا عدم ارائه یک «تصویر درست و منصفانه» توسط مدیران و حسابرسان تأکید شود. دومیترو و فلورین (۲۰۰۸) بر اهمیت نقش حسابرسان در تعیین حدود درستی و انصاف صورت‌های مالی، با اعمال قضاوت حرفه‌ای تأکید کرده و مزیت این مفهوم برای حسابرسان را در امتیاز اعمال قضاوت حرفه‌ای می‌دانند. زف، بویچینک و کامفرمن (۱۹۹۹) وظیفه تفسیر این مفهوم مبهم را به عهده حرفه حسابداری گذارده و موقعیت آنها را چنین توصیف می‌کند: «این مفهوم همان معنایی را می‌رساند که من (حسابدار) می‌خواهم، نه بیشتر و نه کمتر». کلارک (۲۰۰۶) نیز می‌نویسد فرا-قانون «تصویر درست و منصفانه» اجرای «قضاوت حرفه‌ای» را تسهیل می‌نماید.

استانداردگذاران:

از جایی که نمی‌توان هیچ‌گاه مجموعه قوانین و قواعدی تدوین کرد که تمام مسائل مرتبط در یک زمینه ویژه را پوشش دهد، ورود فرا-قانون‌هایی نظیر «تصویر درست و منصفانه» به متون قانونی اجتناب‌ناپذیر است. استانداردهای حسابداری نیز از این قاعده مستثنی نیستند. یکی از مزایای پذیرش چنین فرا-قانونی، خرید زمان و فرصت توسط تدوین‌کنندگان استاندارد برای اصلاح و به‌روزرسانی مستمر استانداردهای موجود و تدوین استانداردهای جدید است.

استوارت (۱۹۸۸) عبارت «تصویر درست و منصفانه» را الهام‌بخش تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری در جهت برداشتن گام‌های مبهم و قهری دانسته و آما، بلیک و اولیویراس (۱۹۹۱) از این عبارت به عنوان ابزار بهنگام سازی استانداردهای حسابداری یاد کرده و آن را برای تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری سودمند می‌دانند. در دیدگاهی مشابه، نابز (۱۹۹۳) و برلاد (۱۹۹۵) نیز معتقدند که درحالی که الزام «تصویر درست و منصفانه» به عنوان یک اصل راهنما برای تهیه‌کنندگان و حسابرسان صورت‌های مالی به حساب می‌آید، در عمل تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری بیشترین استفاده را از این الزام می‌نمایند. بنظر فورکر و گرینوود (۱۹۹۵) نیز به کارگیری محدود «تصویر درست و منصفانه» در شرایط استثنایی فعلی به قصد تسهیل تدوین استانداردهای حسابداری مناسب است.

در مقابل، ون‌هال (۱۹۹۷) بر ناخشنودی و ناراحتی تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری نسبت به الزام «تصویر درست و منصفانه» تأکید می‌کند؛ چراکه این افراد بر این باورند که استانداردهای طراحی شده از سوی آنها از نظر تعریفی کامل است. در واقع تدوین‌کنندگان استاندارد با پذیرش چنین مفهوم مبهمی به‌عنوان یک فرا-قانون، تواضع خود را نشان می‌دهند. باید پذیرفت که هیچ‌گاه نمی‌توان تمام مسائل حسابداری را با تدوین استانداردهای جزئی به‌طور کامل پوشش داد.

سیاستمداران:

والتون (۱۹۹۷) با نگاه به سؤال پژوهش حاضر از زاویه‌ای متفاوت، ابهام مفهوم «تصویر درست و منصفانه» را به نفع سیاستمداران می‌داند. وی معتقد است که برای سیاستمداران بهتر است که از حضور عبارت «تصویر درست و منصفانه» در گزارش حسابرسی، استانداردها و قوانین حسابداری حمایت نمایند. در واقع این عبارت نوعی ابزار رفع مسئولیت و تعهد رایگان برای آنها به شمار رفته و در پیشامد رخدادهای ناگوار نظیر ورشکستگی‌ها و فروپاشی‌های عظیم، به سادگی برای گریز از مرکز اتهامات و توجهات از آن بهره می‌گیرند.

«تصویر درست و منصفانه» ایرانی:

در ایران برای ابراز اظهارنظر تعدیل نشده نسبت به صورت‌های مالی، حسابرس باید از عبارت زیر استفاده نماید:

«... صورت‌های مالی...، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری،

به نحو مطلوب نشان می‌دهد» (بند ۲۸، استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۰ سازمان

حسابرسی، ۱۳۸۹).

بنظر می‌رسد که سازمان حسابرسی ضمیمه کردن عبارت «طبق استانداردهای حسابداری» به عبارت مبهم «به نحو مطلوب»، متمایل به رویکرد مبتنی بر قواعد است تا رویکرد مبتنی بر اصول (مشابه رویکرد ایالات متحده آمریکا). در اغلب مطالعات انجام شده در رابطه با مقایسه بین دو عبارت «مفهوم درست و منصفانه» بریتانیایی و «ارائه منصفانه در انطباق با اصول حسابداری پذیرفته همگانی»^۸ آمریکایی، این دو عبارت مشابه شناخته شده‌اند (مک‌انرو و مارتینز، ۱۹۹۸؛ زاهید، ۲۰۰۸). فلینت (۱۹۸۲) و رادرفورد (۱۹۸۵) با اشاره به اینکه ترکیب دو

واژه «درست» و «منصفانه» برای نخستین بار در حسابداری، بیشتر تصادفی بوده تا اینکه از روی قصد و نیت خاصی باشد، تغییر و ترجمه واژه‌های عبارت «تصویر درست و منصفانه» (دال^۴) را دارای اثر عملی اندک و محدودی بر درک و فهم بازیگران حوزه گزارشگری مالی از این عبارت (مدلول^{۱۰}) می‌دانند.

پارکر (۱۹۹۴) نیز با تأکید بر اینکه «تصویر درست و منصفانه» یک «عطف دو کلمه‌ای»^{۱۱} است، استدلال می‌کند که دو عبارت بریتانیایی و آمریکایی باهم برابرند، تنها تفاوت در وجود «انطباق با اصول حسابداری پذیرفته همگانی» در عبارت آمریکایی است. در همین رابطه مک‌انرو و مارتینز (۲۰۰۴)، با تأکید بر اهمیت عنصر قضاوت حرفه‌ای موجود در عبارت «تصویر درست و منصفانه»، بر این باورند که گنجاندن «در انطباق با اصول حسابداری پذیرفته همگانی» در عبارت اخیر مایه تأسف است، چراکه حضور آن به حساب‌رسان این اجازه را می‌دهد که از «ارائه منصفانه» اجتناب کرده (به کارگیری قضاوت حرفه‌ای) و صرفاً بر «انطباق با اصول حسابداری پذیرفته همگانی» در این عبارت تمرکز نمایند.

به‌طور خلاصه می‌توان گفت که عبارت «... طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب» تفاوتی با عبارت بریتانیایی «تصویر درست و منصفانه» ندارد، تنها تفاوت در اضافه عبارتی «طبق استانداردهای حسابداری» است. بنابراین در ایران تمایل به محدودسازی حجمه قضاوت‌های حرفه‌ای حسابداران و محدود ساختن آنها به استفاده صرف از استانداردهای حسابداری است. اما این مرزبندی چه اثراتی دارد؟ کاهش مسئولیت حرفه حسابداری؟ کاهش قدرت حرفه‌ای آنها؟ کاهش اعتبار حرفه‌ای این گروه از بازیگران عرصه گزارشگری مالی؟ یا بالعکس؟ واقعیت این است که پاسخ به هر یک از این پرسش‌ها نیازمند مطالعات جامعه‌شناختی عمیق و ژرف است.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در شمارش آراء بزرگان حسابداری و حقوق‌دانان صاحب‌نظر در زمینه مفهوم «تصویر درست و منصفانه»، آنچه در بخش یافته‌های پژوهش تشریح و در نگاره (۲) تلخیص شده، می‌توان اکثریت را صاحب این باور دانست:

«عبارت، الزام، مفهوم، دکترین، اصطلاح فنی یا استاندارد کیفی «تصویر درست و منصفانه» بیشترین مزیت را برای حرفه حسابداری و حسابرسی و تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری دارد».

تکراه (۲): شمارش آراء پژوهشگران در رابطه با سؤال پژوهش

رأی دهندگان	تعداد آراء در رابطه با منفعت مفهوم برای هر طبقه			طبقه
	مخالف	ممتنع	موافق	
موافق: ساندر (۲۰۱۵)	-	-	۱	دانشگاهیان
موافق: ویلموت (۱۹۸۶)، استوارت (۱۹۸۸)، فورکر و گرینوود (۱۹۹۵)، مک انرو و مارتینز (۲۰۰۴)، هملتون و اوهورگارتای (۲۰۰۹) و ساندر (۲۰۱۵). ممتنع: توییدی و کلاس (۱۹۸۷) و لیونی و مک نیکولز (۲۰۰۹) مخالف: هوراکس (۱۹۶۷)، جانستون (۱۹۶۷)، باکست (۱۹۶۹)، کاران (۲۰۰۲)، اسملیاوسکاس و همکاران (۲۰۰۸) و رودزیونین و کریستائوسکاس (۲۰۱۰).	۶	۲	۲۴	حرفه حسابداری
موافق: استوارت (۱۹۸۸)، آمات و همکاران (۱۹۹۱)، نابز (۱۹۹۳)، برلاد (۱۹۹۵)، فورکر و گرینوود (۱۹۹۵) و ون هال (۱۹۹۷).	-	-	۶	تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری
موافق: والتون (۱۹۹۷)	-	-	۱	سیاستمداران

در کنار این اکثریت، اقلیتی نیز بر خسران این مفهوم و گمراه کنندگی آن تأکید کرده‌اند. گویی این گروه در تیم استفاده کنندگان ایفای نقش کرده یا به شدت از حامیان آنها به شمار می‌روند. افراد معدودی نیز بر نقش محافظتی این مفهوم برای سیاستمداران تأکید کرده‌اند. اما باید اعتراف کرد که جمع‌بندی و نتیجه‌گیری پیرامون سؤال این پژوهش، کاری بس دشوار است. آیا واگذاری قدرت و قضاوت حرفه‌ای به حسابداران و حسابرسان به سود ذینفعان برون‌سازمانی نظیر سرمایه‌گذاران خرد خواهد بود؟ این سؤال در رابطه با سرمایه‌گذاران نهادی یا اعتباردهندگان چه پاسخی خواهد یافت؟ این واگذاری چه مزیتی را برای جامعه دربردارد؟ و سؤالات دیگری از این دست. اگر چنین تحلیل کنیم که حسابداران و حسابرسان افرادی صاحب

مهارت و دانش، همواره پایبند به اخلاقیات هستند و خواهند بود، تردیدی نیست که واگذاری قضاوت و قدرت حرفه‌ای به آنها به نفع همه (استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، حسابداران، حسابرسان، تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری، سیاستمداران و به‌طور کلی جامعه) خواهد بود و نه تنها شهرت و اعتبار حرفه حسابداری مورد پرسش قرار نگرفته، بلکه بر اعتبار آن افزوده می‌شود. بنابراین پاسخ نهایی به این پرسش که «ابهام مفهوم تصویر درست و منصفانه به نفع کیست؟»، ریشه در ارزش‌های اخلاقی حسابداران و حسابرسان دارد.

مسلم این است که حذف عبارت «تصویر درست و منصفانه» و قضاوت حرفه‌ای موجود در آن، یا تأکید بیشتر بر رعایت استانداردهای حسابداری (رویکرد ایالات متحده آمریکا)، هرگز تمام مشکلات را برای همیشه برطرف نمی‌کند. آنچنان که فروپاشی‌های بزرگ مالی در آمریکا تأییدی بر این مطلب بود. پس باید پذیرفت که اغلب این مشکلات پیرامون این مفهوم ریشه در اخلاق دارد. بنابراین تنها راه مقابله و مبارزه، پرورش و ترویج اخلاق حرفه‌ای هرچه بیشتر است، هم در دانشگاه‌ها و هم در محیط و حرفه عملی.

لازم به ذکر است که پژوهش حاضر از اتکای صرف بر داده‌های ثانویه رنج می‌برد و بنابراین برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود که داده‌های اولیه در کشور جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل شود.

پی نوشت

- | | |
|---------------------------------------|---|
| ^۱ True and Fair View (TFV) | ^۷ Becomes What They Are |
| ^۲ Focus Group | ^۸ Present Fairly in Conformity with GAAP |
| ^۳ Preparation | ^۹ Signifier |
| ^۴ Organization | ^{۱۰} Signified |
| ^۵ Result Reporting | ^{۱۱} Hendiadys |
| ^۶ Vote Counting Method | |

منابع

- استاندارد حسابداری شماره ۱ (۱۳۸۰). نحوه ارائه صورت‌های مالی، سازمان حسابرسی.
- استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۰ (۱۳۸۹). گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی، سازمان حسابرسی.
- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۸). فلسفه حسابرسی، تهران، انتشارات علمی و فرهنگی .
- Amat, O. , Blake, J. and Oliveras, E. (1999). The Struggle against Creative Accounting: Is “True and Fair View” Part of the Problem or Part of the Solution? UPF Economics Working Paper 363: 1-22.
- Arden, H. (1993). The Up-Dated Opinion of English Counsel on the True and Fair. 1993/ 1994, reprinted as ‘Appendix IV’ in R. H. Parker, and C. W. Nobes (Eds) , An International View of True and Fair Accounting, Routledge, 1994.
- 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)
- Barthes R. (1973). Mythologies. London: Granada.
- Baxt, R. (1968). True and Fair View—a Legal Analysis, Paper Presented at the The Australasian Association of University Teachers of Accounting 1967 Convention, University of Auckland, Auckland, 14-16 August.
- Beatrice, V. A. and Dumitru, M. (2012). Importance and Vulnerability of True and Fair View in the Romanian Accounting Environment- Case Study. The Journal of the Faculty of Economics - Economic, 1 (1) , 972-977.
- Berelson, B. (1952). Content Analysis in Communication Research. Glencoe, Ill: Free Press.
- Bourdieu, P. (1982). Language and Symbolic Power. Cornwall: Polity Press.
- Burlaud, A. (1993). Commentary on the Article by David Alexander 'A European True and Fair View'. European Accounting Review, 2 (1) , 95-98.
- Chambers, R. J. (1973). Accounting Principles and the Law. Australian Business Law Review, June, 112-129.
- Chambers, R. J. and Wolnizer, P. W. (1990). A True and Fair View of Financial Position. Company and Securities Law Journal, 8 (1) , 354-368.
- 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.

- Clarke, F. L. (2006). Forum: Analysis and Evidence on the Principles VS Rules Debate. *Abacus*, 42 (2) , 129-131.
- Cowan, T. K. (1965). Are Truth and Fairness Generally Acceptable? *Accounting Review*, Vol. 40, No. 4, Pp. 788-794.
- Cunningham, L. A. (2003). Semiotics, Hermeneutics and Cash: An Essay on the True and Fair View. Boston College Law School, Research Paper No. 6.
- Deegan, C. , Kent, P. and 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.
- Dumitru, M. and 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 - Economic*, 3 (1) , 1298- 1309.
- Ekhholm, B. G. and Troberg, P. (1998). Quo Vadis True and Fair View? *International Accounting, Auditing and Taxation*, 7 (1): 113-129.
- Elo, S. and Kyngas, H. (2008). The Qualitative Content Analysis Process. *Journal of Advanced Nursing*, 62 (1) , 107-115.
- Flint, D. (1982). *A True and Fair View of Company Accounts*, London: Gee and Co.
- Forker, J. and 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*. New York: Pantheon Books.
- French, J. and Raven, B. (1959). The Bases of Social Power. In *Studies in Social Power*, D. Cartwright, Ed. , 150-167. Ann Arbor, MI: Institute for Social Research.
- Gerboth, D. L. (1988). Commentary: Dale L. Gerboth on the Profession. *Accounting Horizons*, 2 (1) , 104-109.
- Gill, G. S. (1983). True and Fair View. *The Australian Accountant*, November Issue, 701-703.
- Gordon, C. (1980). *Power/Knowledge: Selected Interviews and Other Writings 1972-1977*, New York: Pantheon Books.
- Hamilton, G. and 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.
- Hassass Yeghaneh, Y. (2009). *Auditing Pilosophy*, Tehran: Iranian Scientific and cultural Publications. (In Persian)
- Higson, A. and Blake, J. (1993). The True and Fair View Concept—a Formula for International Disharmony: Some Empirical Evidence. *International Journal of Accounting*, 28 (2) , 104-115.
- Holsti, O. R. (1969). *Content Analysis for the Social Sciences and Humanities*, Reading, MA: Addison-Wesley.

- Horrocks, J. 1967. Are Published Balance Sheets Untrue and Unfair? *Australian Accountant*, (October).
- Houghton, K. A. (1987). True and Fair View: An Empirical Study of Connotative Meaning. *Accounting, Organizations and Society*, 12 (2) , 143-152.
- Irish, R. A. (1966). Trial by Fire. *Chartered Accountant in Australia*, (September).
- Johnston, T. R. (1967). Is the Standard 'True and Fair View of the State of Affairs' Attainable in a Balance Sheet? *Accountant's Journal (NZ)* , 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.
- Kirk, N. (2006). Perceptions of the True and Fair View Concept: An Empirical Investigation. *Abacus*, 42 (2) , 205- 235.
- Kondracki, N. L. and Wellman, N. S. (2002). Content analysis: Review of Methods and Their Applications in Nutrition Education. *Journal of Nutrition Education and Behavior*, 34 (1) , 224-230.
- Krippendorff, K. (1980). *Content Analysis: An Introduction to Its Methodology*, Newbury Park, CA: SAGE.
- Laswad, F. (1998). Perceptions of True and Fair View: A New Zealand Study. *Accounting Research Journal*, 11 (1) , 205-235.
- Leibler, M. (2003). True and Fair – An Imagination View. *Australian Accounting Review*, 13 (3) , 61-66.
- Levi-Strauss, C. (1963). *Structural Anthropology*, New York: Basic Books.
- Livne, G. and McNichols, M. (2009). An Empirical Investigation of the True and Fair Override in the United Kingdom. *Journal of Business, Finance and Accounting*, 36 (1) , 1-30.
- Low, C. K. and 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.
- McGee, A. (1992). The "True and Fair" Debate: A Study in the Legal Regulation of Accounting. *The Modern Law Review*, 54 (60) , 874-888.
- McGregor, W. (1992). True and Fair View—an Accounting Anachronism. *Australian Accountant*, 62 (1) , 68-69.

- Miller, M. C. (1969). True and Fair' and Auditors' Reports. Australian Accountant, (April).
- Nietzsche, F. (1901). The will to Power. New York: Random House.
- Nobes, C. W. (1993). The True and Fair View Requirement: Impact on and of the Fourth Directive. Accounting and Business Research, 24 (4) , 35–48.
- Nobes, C. W. and Parker, R. H. (1991). "True and Fair": A Survey of UK Financial Directors. Journal of Business Finance and Accounting, 18 (3) , 359-375.
- Nurnberg, H. (1977). An Unrecognized Ambiguity of the High-Low Method. Journal of Business, Finance and Accounting, 4 (1) , 427-442.
- Ordelheide, D. (1993). True and Fair View: A European and a German Perspective. European Accounting Review, 1 (1) , 81-90.
- Parker, R. H. (1994). Debating True and Fair in Australia: An Exercise in Deharmonization? Journal of International Accounting Auditing and Taxation, 3 (1) , 41-69.
- Parker, R. H. and Nobes, C. W. (1991). True and Fair': UK Auditors' View. Accounting and Business Research, 21 (84) , 349-361.
- Rudzioniene, K. and Christauskas, C. (2010). The 'True and Fair View' Concept in Lithuanian Accounting Regulation. Social Sciences/ Socialiniai Mokslai, 1 (67) , 42-48.
- Rutherford, B. A. (1985). The True and Fair View Doctrine: A Search for Explication. Journal of Business, Finance and Accounting, 12 (4) , 483-494.
- Ryan, J. B. (1988). A True and Fair View: A Revised "Accounting Interpretation. University of Wollongong, Occasional Paper No. 1.
- Ryan, S. J. O. (1967). A True and Fair View. Abacus, 3 (4) , 95-108.
- Smieliauskas, W. , Craig, R. and 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.
- Sucher, P. , Seal, W. and Zelenka, I. (2006). True and Fair in the Czech Republic: A Note on Local Perceptions. European Accounting Review, 5 (3) , 545-557.
- 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.
- Tweedie, D. P. (1994). Preface in R. H. Parker and C. W. Nobes, An International View of True and Fair Accounting, New York: Routledge.
- Tweedie, D. P. and Kellas, J. (1987). Off-Balance Sheet Financing. Accountancy, 91-95.

- Valdu, A. B. , Matis, D. and 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.
- Van Hulle, K. (1997). The True and Fair View Override in the European Accounting Directives, *European Accounting Review*, 6 (4) , 711-720.
- Vatter, W. J. (1963). Postulates and Principles. *Journal of Accounting Research*, 2 (2) , 179-197.
- Walton, P. (1993). Introduction: The True and Fair View in British Accounting. *European Accounting Review*, 1 (1) , 49-58.
- Walton, P. (1997). The True and Fair View and the Drafting of the Fourth Directive. *European Accounting Review*, 6 (4) , 721-730.
- Weber, R. P. (1990). *Basic Content Analysis*. Newbury Park: CA.
- Wheelock, A. , Haney, W. and Bebell, D. (2000). What Can Student Drawings tell us About High-Stakes Testing in Massachusetts? *TCRecord. org*. Online Available at: <http://www.tcrecord.org/Content.asp?Content1064>.
- Williams, D. W. (1985). *Legal Perspectives on Auditing*. London: Harper and Row.
- Willmott, H. (1986). Organizing the Profession: A Theoretical and Historical Examination of the Development of the Major Accountancy Bodies in the UK. *Accounting, Organizations and Society*, 11 (6) , 55-81.
- 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. and Camfferman, K. (1999). 'True and fair' in the Netherlands: inzicht or getrouw beeld? *European Accounting Review*, 8 (3) , 523-548.