

فاصله اداری کی پیرامون مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» و هستی‌شناسی آن

تاریخ دریافت: ۹۷/۷/۴

تاریخ پذیرش: ۹۷/۱۰/۲۹

مرضیه توحیدی نژاد^۱

وجه الله قربانی زاده^۲

چکیده:

با هدف کسب شناخت از هویت مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»، به‌عنوان یکی از اصلی‌ترین واژگان زبان حسابرسی، پژوهش حاضر رویکرد «تحلیل مفهوم» را در پیش گرفته است. تحلیل مفهوم به صورت تجربی با کمک روش‌شناسی کیو و بهره‌مندی از مشارکت ۴۰ خبره از سه گروه حسابرسان، تحلیل‌گران مالی و اعتباردهندگان، طی سال ۱۳۹۵ اجرا شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که دیدگاه‌های مشارکت‌کنندگان این سه گروه در رابطه با مصادیق مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»، نزدیک به ۶۰ درصد مشابه یکدیگر است. نتایج نشان می‌دهد مصداق اصلی این مفهوم چیزی نیست بجز «انطباق صورت‌های مالی با استانداردهای حسابداری». علاوه بر این، هستی‌شناسی مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» از دیدگاه حسابرسان به‌عنوان مرجع نیز استخراج شده است.

واژگان کلیدی: ارائه به نحو مطلوب، روش‌شناسی کیو، زبان حسابرسی، فاصله اداری، هستی‌شناسی

۱ - دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، نویسنده مسئول. پست الکترونیک: tohidinejad@yahoo.com

۲ - دانشیار، مدیریت دولتی، دانشگاه علامه طباطبائی

۱- مقدمه

عبارت «تصویر درست و منصفانه»^۳ 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. در ایران نیز سال‌هاست که به تبعیت از سردمداران حسابداری و حسابرسی جهان، از عبارت‌هایی با مقصودی مشابه استفاده می‌شود. پیش از تدوین استانداردهای حسابرسی، گاهی مفهوم «ارائه درست و منصفانه» و گاهی مفهوم «ارائه منصفانه» در گزارش‌های حسابرسان ایرانی به چشم می‌خورد. اما در ادامه پس از تدوین استانداردها، عبارت «ارائه به نحو مطلوب» نبض گزارش‌های حسابرسی را به دست گرفته و آن‌ها را از منظر اظهارنظر یکنواخت ساخته است.

اما ورای تنوع واژگانی در کشورهای مختلف، این عبارت‌ها چه هستند؟ می‌توان چنین پاسخ داد که از دیدگاه هنجاری، گاهی «الزام»^۴ (الکساندر و آرچر^۵، ۲۰۰۵)، گاهی «فرا-قانون»^۶ (کلارک^۷، ۲۰۰۶)، گاهی «بی‌هنگامی قانونی»^۸ (باکست^۹، ۱۹۶۸) و گاهی «عبارت باقیمانده قانونی»^{۱۰} (والتون^{۱۱}، ۱۹۹۳) و از منظر نظری و فلسفه حسابرسی «مفهوم»^{۱۲} (فلینت^{۱۳}، ۱۹۸۲) خوانده می‌شوند. با بررسی اجمالی استانداردها و قوانین و مقررات مالی ملی و بین‌المللی، می‌توان به وضوح دریافت که عبارت «تصویر درست و منصفانه» و تمامی همتایان آن، از منظر هنجارها دارای هویتی مجهول و فاقد تعریف هستند. از سوی دیگر، نظریه‌پردازان این عبارت را یکی از بزرگ‌ترین چالش‌های مفهومی حوزه حسابرسی برشمرده‌اند. ابهام نظری مفهوم «تصویر درست و منصفانه» را می‌توان در این گفتار والتون (۱۹۹۳) خلاصه کرد: «تئوری و عمل حسابداری مالی مملو از تصورات عجیب، ناسازگاری‌های کمیاب و راه‌های غیرمحمتمل حل مشکلات است، اما مطمئناً نامأنوس‌ترین مفهوم، «تصویر درست و منصفانه» است». بنابراین با مفهومی روبرو هستیم که از ابعاد هنجاری و نظری پوشیده و دشوار است. سؤال چنین در ذهن شکل می‌گیرد که در رابطه با چنین مفهومی، چه راهکاری باید برگزید؟ اصلی‌ترین راه «تحلیل مفهوم»^{۱۴} است که با هدف استخراج «هستی‌شناسی»^{۱۵} به تجزیه و تحلیل

- 3- True and Fair View (TFV)
- 4- Override
- 5- Alexander and Archer
- 6- Meta-Rule
- 7- Clarke
- 8- Legal Anachronism
- 9- Baxt
- 10- Residual Statement
- 11- Walton
- 12- Concept
- 13- Flint
- 14- Concept Analysis
- 15- Ontology

یک مفهوم می‌پردازد. در واقع تفتیش موشکافانه مفاهیم هر حوزه دانشی، در راستای ساخت نظریه‌ای مناسب، گامی مهم به حساب می‌آید. هستی‌شناسی، به‌عنوان برآیند اصلی فرآیند تحلیل مفهوم، برای بازنمایی و مبادله دانش ضروری بوده (اوبیتکو^{۱۶}، ۲۰۰۱) و مفهوم و روابط آن با سایر مفاهیم موجود در یک محدوده مشخص از دانش را توصیف می‌کند (هارملن و همکاران^{۱۷}، ۲۰۰۳). از جایی که پیشینه پژوهش‌های مرتبط با مفهوم «تصویر درست و منصفانه» در کشورهای مختلف و به ویژه ایران از کمبود پژوهش‌های تحلیل مفهومی رنج می‌برد، پژوهش حاضر در تلاش برای استخراج هستی‌شناسی مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» است.

بدیهی است که هر گروه از افراد، دیدگاه و تعریف ویژه‌ای از مفهوم مبهم «ارائه به نحو مطلوب» ارائه داده و به درستی درصدد دفاع از دیدگاه خود بر خواهند آمد. بنابراین پس از تعیین هستی‌شناسی به‌عنوان راهکار، گام بعدی تعیین افرادی است که ادراکشان مرجع و مبنای تفسیر مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» است. بحث تعیین ادراک مرجع، سال‌هاست که موضوع حوزه «هرمنوتیک»^{۱۸} است. هرمنوتیک دانشی است که به «فرآیند فهم یک اثر» پرداخته و چگونگی دریافت معنا از پدیده‌های گوناگون هستی اعم از گفتار، رفتار، متون نوشتاری و آثار هنری را بررسی می‌کند. گاه نیت مؤلف مرجع قرار گرفته و گاه برداشت آزاد خواننده مآخذ در نظر گرفته می‌شود (واعظی، ۱۳۸۵). اما در مورد مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» پُر واضح است که منظور و نیت حسابرس به‌عنوان سخن‌ور ملاک عمل است، یعنی هرمنوتیک شلایرماخر^{۱۹} یا نویسنده‌محور^{۲۰}. بنابراین پژوهش حاضر، با هدف رفع کاستی‌های ذخایر پژوهشی داخلی، در تلاش برای یافتن پاسخ سؤال زیر است:

۱. هستی‌شناسی مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» از دیدگاه حسابرسان چگونه است؟ علاوه بر این، مقایسه دیدگاه‌های کاربران گزارش حسابرسی در رابطه با مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» خالی از لطف نخواهد بود. بنابراین سؤال دوم پژوهش به شرح زیر طراحی شده است:
۲. دیدگاه سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و حسابرسان در رابطه با مصادیق مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» چگونه است؟

به‌منظور پاسخ به دو سؤال بالا از «روش‌شناسی کیو^{۲۱}» و نظرات خبرگانی از گروه‌های حسابرسان، تحلیل‌گران مالی و اعتباردهندگان استفاده شده است. به‌طور خلاصه، نتایج پژوهش نشان می‌دهد که دیدگاه‌های این سه گروه از افراد دارای تفاوت‌های مشخصی است، با این حال ادراکات حول مصادیق مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» در میان این افراد دارای هسته‌ای مشترک «انطباق با استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالی» است.

این پژوهش به شرح زیر تنظیم شده است. در بخش ۲ مبانی نظری و پیشینه تجربی مورد بررسی

- 16- Obitko
- 17- Harmelen et al.
- 18- Hermeneutics
- 19- Schleiermacher
- 20- Writer's Point of View
- 21- Q Methodology

قرار گرفته است. در بخش ۳ روش پژوهش و در بخش ۴ یافته‌های پژوهش را ارائه شده است. در نهایت، در بخش ۵ بحث و نتیجه‌گیری حاصل از یافته‌های پژوهش را روایت شده است.

□ ۲- مبانی نظری و پیشینه تجربی

پیشینه مرتبط با مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» در ایران تقریباً تهی است. با این حال، در ادامه این بخش ابتدا جایگاه مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» در استانداردهای حسابداری و حسابرسی کشور، تحت عنوان پیشینه هنجاری تبیین می‌شود. پس از آن، با توجه به نشأت گرفتن این مفهوم از همتای بریتانیایی خود، پیشینه این پژوهش را در زمینه مطالعات «تصویر درست و منصفانه» جستجو می‌نماییم. در بخش پیشینه نظری، عقاید و مسائل مطرح در پژوهش‌های گذشته ارائه شده است. تقریباً تمام این مسائل به نوعی با «تفسیر» عبارت «تصویر درست و منصفانه» در ارتباط هستند. در بخش سوم، پیشینه تجربی پژوهش‌هایی مرور شده است که به مطالعه و مقایسه دیدگاه‌های حسابرسان، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر گروه‌های مرتبط با گزارش حسابرسی پیرامون عبارت «تصویر درست و منصفانه» پرداخته‌اند.

۱-۲- پیشینه هنجاری

مفهوم «تصویر مطلوب» برای بار نخست در بند ۳۵-۲ مفاهیم نظری گزارشگری مالی پدیدار شده است. در این بند اشاره شده که ارائه «تصویر مطلوب» برای «وضعیت مالی»، «عملکرد مالی» و «انعطاف‌پذیری مالی» الزامی است. بعلاوه، در این بند به «پویایی» این مفهوم نیز اشاره شده و محتوای آن را به «پیشرفت در حسابداری» و «تغییر در نحوه انجام فعالیت‌های تجاری» گره زده است. در نهایت، ترکیب «استانداردهای حسابداری» و «مفاهیم نظری گزارشگری مالی» را تسهیل‌کننده تفسیر مفهوم «تصویر مطلوب» معرفی کرده است.

در ادامه، بند نهم استاندارد حسابداری شماره یک (نحوه ارائه صورت‌های مالی)، «اعمال مناسب الزامات استانداردهای حسابداری» همراه با «افشای اطلاعات اضافی لازم» را مساوی ارائه صورت‌های مالی به نحو مطلوب می‌داند. اما این تساوی همواره برقرار نیست و الزاماً رعایت تمام استانداردهای حسابداری به ارائه مطلوب صورت‌های مالی منتج نمی‌شود. به بیانی دیگر، گاهی دستیابی به ارائه صورت‌های مالی به نحو مطلوب نیازمند انحراف از استانداردهای حسابداری است. پس می‌توان نوعی اولویت برای «ارائه به نحو مطلوب» در مقایسه با رعایت استانداردهای حسابداری قائل شد. متن این استاندارد از این اولویت تحت عنوان «ملاحظه کلی» یاد کرده و پیشینه پژوهش آن را «الزام برتر» یا «فرا-قانون» نام‌گذاری کرده است. بندهای دوازدهم و چهاردهم این استاندارد به نادر بودن چنین انحرافی اشاره داشته و شناسایی آن را به معیار «گمراه‌کنندگی» صورت‌های مالی واگذارده است. پیش‌فرض این است که استانداردهای حسابداری تا حد امکان تمام راه‌های رسیدن به ارائه مطلوب صورت‌های مالی را پوشش می‌دهند. پس هرچه استانداردهای مدون حسابداری پیشرفته‌تر و کامل‌تر باشند، احتمال جدایی راه‌های رعایت استاندارد و «ارائه به نحو مطلوب» کمتر و کمتر می‌شود.

سیزدهمین بند استاندارد حسابداری شماره یک نیز به ارتباط میان «ویژگی‌های کیفی» و «افشای کافی اطلاعات مالی» با مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» اشاره دارد و شانزدهمین بند نیز «قضاوت حرفه‌ای حسابرس و مدیریت واحد تجاری» را مؤثر بر انحراف از استانداردهای حسابداری و متعاقباً مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» معرفی می‌کند.

در آخر، استاندارد حسابرسی ۷۰۰ (گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی) بر اهمیت «ارزیابی جنبه‌های کیفی رویه‌های حسابداری» در ارائه مطلوب صورت‌های مالی تأکید شده است. بعلاوه، دلیل پیوست کردن عبارت «طبق استانداردهای حسابداری» به مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» در اظهارنظر حسابرس را نیاز به اطلاع‌رسانی پیرامون «چارچوب اظهارنظر حسابرس» بیان می‌دارد. بنظر می‌رسد اهمیت بالای این اطلاع‌رسانی، ما را به سمت «رویکرد مبتنی بر قواعد»^{۲۲} آمریکایی رهنمون ساخته است. بنابراین مشاهده می‌شود که در هیچ یک از استانداردهای حسابداری یا حسابرسی تعریف روشنی از مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» ارائه نشده و تنها به توصیف کلیاتی در رابطه با آن قناعت شده است.

۲-۲- پیشینه نظری

با زمره سؤالاتی در رابطه با چیستی تعریف عبارت «تصویر درست و منصفانه» در گوش پیشینه پژوهش، بی‌درنگ صدایی واضح و رسا چنین به گوش می‌رسد: «تصویر درست و منصفانه» یک اصل تعریف‌نشده است» (والدو و همکاران^{۲۳}، ۲۰۱۲). این پاسخ را می‌توان از زوایای دید صاحب‌نظران مختلف به تماشا نشست.

آیریش^{۲۴} (۱۹۶۶) نخستین بار در رابطه با معنای عبارت «تصویر درست و منصفانه» چنین نوشت: «این عبارت به معنای دقت کامل با یک پاسخ درست و قطعی مانند یک حاصل جمع در علم حساب نیست». چستنی^{۲۵} (۱۹۷۵) مدعی است از جایی که توافق اندکی پیرامون تعریف این عبارت وجود دارد، با احتمال بالایی گستره متنوعی از معانی به آن نسبت داده می‌شود. از دیدگاه فلینت (۱۹۸۲) و رادرفورد^{۲۶} (۱۹۸۵) نیز «تصویر درست و منصفانه» مفهومی فلسفی است که بنیادی‌ترین و بارزترین ویژگی آن «غیرقابل تعریف بودن آن به وسیله مجموعه جامعی از قواعد استانداردهای حسابداری» است. در پاسخ به رادرفورد (۱۹۸۵)، استوارت^{۲۷} (۱۹۸۸) با توسل به اخلاقیات علوم الهی، این عبارت را به ویژگی «امکان غیرممکن» زینت می‌بخشد. به تعبیر دومیترو و فلورین^{۲۸} (۲۰۰۸) و همیلتون

22- Rules-Based Approach

23- Valdu et al.

24- Irish

25- Chastney

26- Rutherford

27- Stewart

28- Dumitru and Florin

و او هوگارتای^{۲۹} (۲۰۰۹) نیز این عبارت مفهومی است بسیار ذهنی، که تاکنون از هیچ تعریف کلی پذیرفته شده‌ای برخوردار نبوده است. نابز و پارکر^{۳۰} (۱۹۹۱) با بررسی این الزام از دیدگاه هنجاری، بر غیرقابل تعریف بودن آن صحنه می‌گذارند. در ادامه، جونز^{۳۱} (۱۹۹۴) حتی خیره‌ترین و بزرگ‌ترین حسابداران و حسابرسان را در ارائه تعریف از این عبارت ناتوان می‌یابد. اوردلهدید^{۳۲} (۱۹۹۶) فراتر رفته و الزام «تصویر درست و منصفانه» را چیزی شبیه به یک «جعبه سیاه» می‌بیند. در ادامه به عنوان پیامد فقدان تعریفی روشن و همگانی از عبارت «تصویر درست و منصفانه»، دیگران و همکاران^{۳۳} (۱۹۹۴) این عبارت را تقریباً غیرقابل اجرا معرفی کرده و فورکر و گرینوود^{۳۴} (۱۹۹۵) اهمیت عملیاتی اندکی برای این مفهوم قائل شده و آن را تنها برخوردار از اهمیت نمادین برای انجام اعمال حرفه حسابداری می‌دانند.

با اتکا بر نبود تعریفی شایسته از «تصویر درست و منصفانه»، تعدادی از صاحب‌نظران خواهان تعویض، اصلاح یا منع این عبارت هستند. نخست جانستون^{۳۵} (۱۹۶۷) شمشیر عداوت را از رو کشیده و عبارت «تصویر درست و منصفانه» را گمراه‌کننده و دست‌نیافتنی توصیف می‌کند. به اعتقاد او باید کاربرد این عبارت را منع کرد، تا بتوان حساب‌ها را بر مبنای رویه‌های حسابداری معمول (نظیر بهای تمام شده تاریخی) ارائه داد. در مقابل، هوراکس^{۳۶} (۱۹۶۷) ممنوعیت استفاده از 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 می‌کند.

میلر^{۳۷} (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 «حساب‌ها مطابق الزامات قانونی و رویه‌های معمولی حسابداری ارائه شده است» به ارتقای شفافیت گزارش حسابرس کمک شایانی خواهد کرد. کاران^{۳۸} (۲۰۰۲) با لحنی تندتر، به خطراتی اشاره می‌کند که خوانندگان گزارش‌های مالی را در نتیجه اطمینان خاطر بیش از حد حاصل از مفهوم «تصویر درست و منصفانه» تهدید می‌نماید. از نظر او تداوم کاربرد این عبارت منجر به کاهش مستمر اعتبار صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌شود. وی با استفاده از رویکردی منفی، «غیرگمراه‌کننده» را عبارتی مناسب برای تعویض با «تصویر درست و منصفانه» معرفی می‌کند. در آخر، به نیت انتقال

29- Hamilton and Hogartaigh

30- Nobes and Parker

31- Jones

32- Ordeltelheide

33- Deegan et al.

34- Forker and Greenwood

35- Johnston

36- Horrocks

37- Miller

38- Karan

کارآمدتر اطلاعات مرتبط با عدم اطمینان موجود در صورت‌های مالی، اسمیلیائوسکاس و همکاران^{۳۹} (۲۰۰۸) عبارت «خطر قابل پذیرش برای ارائه نادرست با اهمیت»^{۴۰} را برای جایگزینی با «تصویر درست و منصفانه» پیشکش کرده است.

اما چگونه می‌توان پیشینه غنی بالا را به عبارت ایرانی «ارائه به نحو مطلوب» نسبت داد. با جستجوی اجمالی در استانداردهای حسابداری و حسابرسی و دستورالعمل‌های مرتبط، می‌توان اشاره‌هایی را به عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در مفاهیم نظری گزارشگری مالی (تحت عنوان «تصویر مطلوب»)، استاندارد حسابداری شماره یک (تحت عنوان «ملاحظه کلی») و دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی مشاهده کرد. اما مهم‌تر از همه، بند ۲۸ استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۰ مصوب سال ۱۳۸۹ است که اظهارنظر تعدیل نشده حسابرس 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»، متمایل به کاربرد «رویکرد مبتنی بر قواعد» است (ایالات متحده آمریکا) در مقایسه با «رویکرد مبتنی بر اصول»^{۴۱} (بریتانیا). در این نقطه لازم به یادآوری 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»^{۴۲} آمریکایی، نتایج حکایت از شباهت بالای این دو عبارت دارد (فلینت، ۱۹۸۲؛ رادرفورد، ۱۹۸۵؛ پارکر، ۱۹۹۴؛ مک‌انرو و مارتینز، ۱۹۹۸؛ زاهد^{۴۴}، ۲۰۰۸) و تنها تفاوت در وجود اصطلاح «انطباق با اصول حسابداری پذیرفته همگانی» در عبارت آمریکایی است. پس می‌توان اذعان داشت که عبارت «... طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد» ایرانی از منظر ماهیت و کارکرد، تفاوتی با هم‌تایان بریتانیایی و آمریکایی نداشته و استفاده از پیشینه پژوهش‌های خارجی برای پژوهش حاضر مشکلی به همراه نخواهد داشت.

۲-۳- پیشینه تجربی

در استرالیا هوتون^{۴۵} (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 معنای «تصویر درست و منصفانه» برای حسابداران، معنای «تصویر درست و منصفانه» برای

39- Smieliauskas et al.

40- Acceptable Risk of Material Misstatement

41- Principles-Based Approach

42- Present Fairly in Conformity with GAAP

43- McEnroe and Martens

44- Zahid

45- Houghton

سهامداران و درک حسابداران از معنای این مفهوم در ذهن سهامداران اجرا کرد. 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. 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 و همکاران (۱۹۹۴) پرسشنامه‌ای مشابه مطالعه پارکر و نابز (۱۹۹۱) برای نمونه‌ای از مؤسسات حسابرسی در استرالیا ارسال نموده و به این نتیجه دست یافتند که بسیاری از این مؤسسات هیچ رویکرد حسابرسی ویژه‌ای را برای آزمون درستی و انصاف گزارش‌های مالی، واری رویکردهای موجود برای انطباق با الزامات قانونی و استانداردهای حسابداری استرالیا، بکار نمی‌گیرند. لو و کوچ^{۴۶} (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 «غیرگمراه‌کننده»، «عینی و بدون سوگیری»، «دقیق و درست»، «اجرای قضاوت مناسب» و «نبود اشتباه با اهمیت» خوشه‌بندی شده است.

کیرک^{۴۷} (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 مرتب‌سازی» 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 «تصویر درست و منصفانه» و «بازنمایی منصفانه» به حساب می‌آورند.

□ ۳- روش پژوهش

«روش‌شناسی کیو» فنی پژوهشی است که شناسایی و فهم نظرات و پنداشته‌های افراد، طبقه‌بندی و خوشه‌بندی آن‌ها را برای پژوهشگر امکان‌پذیر می‌سازد (مک‌کئون و توماس^{۴۸}، ۱۹۸۸). این روش رویکردی پژوهشی یکپارچه است که با ترکیب روش‌های کمی و کیفی، شناسایی دیدگاه‌های ذهنی

46- Low and Koh

47- Kirk

48- McKeown and Thomas

افراد در رابطه با یک حالت، پدیده، علاقه یا نگرانی را تسهیل می‌نماید (براون^{۴۹}، ۱۹۸۰، کیم^{۵۰}، ۲۰۰۸). ابداع روش کیو منتسب به فیزیکیان و روان‌شناس بریتانیایی، ویلیام استیفنسون^{۵۱} و سال ۱۹۳۵ بوده و اجرای این روش پژوهش مستلزم پیمایش پنج گام زیر است (استریکلین و آلمیدا^{۵۲}، ۲۰۰۴):

گام اول، گردآوری «فضای گفتمان^{۵۳}»: «فضای گفتمان» در واقع فهرستی جامع از مطالب متداول درباره یک موضوع مشخص، در این پژوهش مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» است. گام دوم، تعیین «نمونه کیو^{۵۴}»: اداره یک گفتمان حاوی صدها عبارت قطعاً غیرممکن بوده و نیاز است تا نمونه‌ای معرف جامعه به‌منظور مرتب‌سازی از فضای گفتمان گزینش شود، که «نمونه کیو» نام می‌گیرد.

گام سوم، تعیین «نمونه پی^{۵۵}»: این نمونه به گزینش مشارکت‌کنندگان از بین افراد مرتبط با گفتمان اشاره دارد و الزامی برای نماینده جامعه بودن آن وجود ندارد. برای این منظور، مشابه اغلب پژوهش‌های کیفی، از روش «نمونه‌گیری نظری^{۵۶}» استفاده می‌شود، بنابراین حجم بالای نمونه در روش کیو نسبتاً بی‌اهمیت است. در نمونه‌گیری نظری، مشارکت‌کنندگان به‌صورت هدفمند انتخاب می‌شوند (دنیس^{۵۷}، ۱۹۸۸). این پژوهش در سال ۱۳۹۵ و در محدوده جغرافیایی استان تهران اجرا شده است و به‌منظور پاسخ به دو سؤال پژوهش، «نمونه پی» پژوهش حاضر را سه گروه از افراد منتخب درگیر گزارش‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار شکل می‌دهند:

- ✓ حساب‌رسان: شرکای مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار؛
- ✓ تحلیل‌گران مالی: مدیران و کارشناسان تحلیل صورت‌های مالی کارگزاری‌های عضو کانون کارگزاران بورس و اوراق بهادار؛ و
- ✓ اعتباردهندگان: مدیران و کارشناسان واحدهای ارزیابی اعتباری بانک‌های دولتی.

آگاهی از نیت حسابرسان (کاربران زبان حسابرسی) از کاربرد مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» پاسخ سؤال اول پژوهش را فراهم ساخته و در ادامه مقایسه این یافته با برداشت تحلیل‌گران مالی و اعتباردهندگان (مخاطبان زبان حسابرسی) از این مفهوم، فاصله ادراکی میان گوینده و شنونده بان حسابرسی را به‌عنوان پاسخ دومین سؤال پژوهش فراهم می‌سازد. لازم به یادآوری است که عدم بهره‌گیری از دیدگاه خبرگان حاضر در مرجع تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی (تدوینگر

-
- 49- Brown
 - 50- Kim
 - 51- William Stephenson
 - 52- Stricklin and Almeida
 - 53- Concourse
 - 54- Q-Sample
 - 55- P-Sample
 - 56- Theoretical Sampling
 - 57- Dennis

زبان حسابرسی) ریشه در این استدلال دارد که این مرجع صرفاً در نقش تدوینگر حاضر بوده و در عمل حسابرسان هستند که روح و جان زبان حسابرسی را خلق می‌کنند، و به راستی همین روح و جان مرکز توجه هستی‌شناسی را شکل می‌دهد. بر مبنای تمام ملاحظات بالا، عبارتهای کیو توسط ۴۰ نفر مرتب شده است. به باور براون (۲۰۰۳)، راهبرد انتخاب مشارکت‌کنندگان باید به نحوی باشد که گسترده‌ترین سطح تنوع در رابطه با متغیرهای مرتبط با موضوع پژوهش را پوشش دهد؛ این تنوع از نظر سطح تحصیلات و سابقه کار حرفه‌ای در جدول (۱) مشهود است.

جدول (۱): اطلاعات جمعیت‌شناختی نمونه پی

سمت یا موقعیت شغلی	تعداد	جنسیت		سطح تحصیلات			سابقه کاری	
		زن	مرد	کارشناسی ارشد	دکتری	کمتر از ۱۵ سال	۱۵-۳۰ سال	بیش از ۳۰ سال
حسابرسان	۱۲	۱	۱۱	۹	۳	۱	۹	۲
تحلیل‌گران مالی	۱۸	۶	۱۲	۱۴	۴	۱۳	۳	۲
اعتباردهندگان	۱۰	۲	۸	۱۰	۰	۵	۴	۱

منبع: نتایج پژوهش

گام چهارم، فرآیند «مرتب‌سازی کیو»^{۵۸} پیش از شروع این فرآیند، نیاز است که عبارتهای گفتمان برای فرآیند مرتب‌سازی آماده شوند. برای نمونه، ضرورت دارد که نسبت به شفافیت عبارتهای اطمینان حاصل شود و هر عبارت بر روی یک کارت (کارت کیو) نوشته شود. در ادامه، یک طیف پاسخ در اختیار مشارکت‌کنندگان قرار گرفته و از آنها خواسته می‌شود تا کارتهای کیو را در حضور پژوهشگر به ترتیب از پایین‌ترین سطح موافقت تا بالاترین سطح مخالفت مرتب سازند. مقیاس رتبه‌بندی در این پژوهش با توجه به تعداد محدود عبارتهای کیو، بین ۳+ تا ۳- تعیین شده است. قالب پاسخ را می‌توان به دو شیوه طراحی کرد: «انتخاب اجباری»^{۵۹} یا «مرتب‌سازی آزاد»^{۶۰}. در انتخاب اجباری طیفی درجه‌بندی‌شده در اختیار مشارکت‌کننده قرار می‌گیرد و شکل توزیع کارتها بر نمودار، کاملاً از پیش تعیین شده است. در مقابل، مرتب‌سازی آزاد به مشارکت‌کننده آزادی عمل بیشتری داده، شکل توزیع کارتها از پیش مشخص نیست و هر مشارکت‌کننده برحسب میل خود آن را طراحی می‌کند (شلینگر، ۱۹۶۹). در این پژوهش به منظور حفاظت از دیدگاه اصلی مشارکت‌کنندگان از قالب مرتب‌سازی آزاد استفاده شده است.

58- Q-Sorting
59- Forced-Choice
60- Free-Sort

با توجه به سؤال‌های پژوهش حاضر و مسئله شفافیت عبارت‌های گفتمان در باب مفاهیم مرتبط با مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»، عبارت‌های کیو به دو گروه عبارت‌های گفتمان مصادیق مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» و عبارت‌های گفتمان مفاهیم مرتبط با مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» تقسیم شده‌اند. به‌منظور تدوین هستی‌شناسی مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» و پاسخ به سؤال اول، هر دو گروه از عبارت‌های بالا در دو بخش در اختیار حسابرسان قرار گرفته؛ اما با توجه به ماهیت سؤال دوم و پیچیدگی مفاهیم تخصصی حسابداری و حسابرسی، تنها عبارت‌های فضای گفتمان مصادیق تحلیل‌گران مالی و اعتباردهندگان مرتب شده است. پیش از مرتب‌سازی عبارت‌های گفتمان مصادیق و مفاهیم مرتبط، به ترتیب این دو سؤال مطرح شده است: «پس از مطالعه بند اظهارنظر یک گزارش حسابرسی استاندارد و مشاهده این عبارت که صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد، چه برداشتی در ذهن شما شکل می‌گیرد؟»، «با هریک از این عبارت‌ها به چه میزان موافق یا مخالف هستید؟».

این گام با یادداشت امتیاز هر عبارت گفتمان‌ها از دیدگاه هر مشارکت‌کننده پایان می‌یابد. لازم به ذکر است که حضور الزامی پژوهشگر در زمان مرتب‌سازی کارت‌های کیو، امکان اجرای مصاحبه پیرامون پدیده مورد نظر را نیز فراهم می‌سازد. یافته‌های حاصل از مصاحبه، کمک شایان توجهی به تحلیل و تفسیر یافته‌های کمی گام بعد کرده است.

گام پنجم، تحلیل عاملی کیو: این گام مشتمل بر فنی آماری است که همبستگی‌های بین افراد (و نه متغیرها) را، بر اساس امتیازات اختصاص داده شده به هر یک از عبارت‌های کیو، عامل‌بندی می‌کند (کلین^{۶۱}، ۱۹۹۴). در تحلیل عاملی کیو، «نمره عامل» نوعی میانگین تمام نمره‌های اختصاص یافته به هر یک از عبارت‌های گفتمان محسوب می‌شود و هر «عامل کیو»، تفکر مشارکت‌کنندگان دارای ادراکی ویژه و مشترک را آشکار می‌سازد (براون، ۱۹۹۱).

زابلالا^{۶۲} (۲۰۱۴) با طراحی «بسته روش کیو^{۶۳}» در نرم‌افزار آماری R، اجرای گام‌های پنجگانه روش کیو را تسهیل کرده و خروجی‌های شفاف و ساختارمندی را برای بررسی‌ها و مدل‌سازی‌های بعدی مطالعات کیو فراهم می‌سازد. در پژوهش حاضر از نرم‌افزار R نسخه ۳،۴،۲ x ۶۴ نسخه برای اجرای نسخه ۱،۵،۲ «بسته روش کیو» استفاده شده است.

آخرین و مهم‌ترین موضوعی که باید در رابطه با روش پژوهش مدنظر قرار گیرد، ارزیابی «روایی^{۶۴}» و «پایایی^{۶۵}» نتایج پژوهش است. بررسی «روایی محتوا^{۶۶}» و «روایی صوری^{۶۷}» در مطالعات کیو حائز اهمیت است. «روایی محتوا» بر اساس رتبه‌ای که مشارکت‌کنندگان به عبارت‌ها و عبارت‌های مجاور

61- Kline

62- Zabala

63- Qmethod Package

64- Validity

65- Reliability

66- Face Validity

67- Face Validity

آن می‌دهند قابل بررسی است. انتظار می‌رود بین محتوای عباراتی که یا بر روی درجه یکسانی از طیف یا بر روی درجه‌های مجاور قرار دارند، تناسب معینی وجود داشته باشد. «روایی صوری» نیز با بررسی میزان رضایت مشارکت‌کنندگان نسبت به ظرفیت و قابلیت عبارات برای نشان دادن ذهنیت آنان امکان‌پذیر است؛ به بیانی دیگر عبارات‌ها باید به‌نحوی ابعاد مختلف موضوع تحت بررسی را پوشش دهند (دنيس، ۱۹۸۸). برای مرتب‌سازی کیو، «پایایی» نیز قابل طرح است، یعنی می‌توان پرسید که آیا مشارکت‌کننده یک دسته کارت را با دستورالعمل یکسان در تکرارهای مختلف به یک شکل مرتب می‌کند؟ باید توجه داشت که بر حسب موضوع مطالعه کیو، درجات طیف و تعداد کارت‌ها می‌توان انتظار داشت که تکرار مرتب‌سازی، منجر به نتیجه کاملاً یکسان نشود. با وجود این دنيس (۱۹۸۸) بر پایایی بالای داده‌های کیو تأکید دارد و براون (۱۹۸۰) معتقد است تکرار مرتب‌سازی تا ۸۵ درصد با مرتب‌سازی قبلی سازگار خواهد بود.

۴- یافته‌های پژوهش

هریک از گام‌های اول، دوم و پنجم روش‌شناسی کیو، یافته‌هایی به همراه دارند که تجزیه و تحلیل نتایج، گزارش آن‌ها را ایجاب می‌کند:

گام اول و دوم، گردآوری فضای گفتمان و نمونه کیو: به‌منظور ساخت یک فضای گفتمان جامع پیرامون مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» علاوه بر جستجوی دقیق پیشینه غنی پژوهش، با تعدادی از افراد نیز به‌صورت ساختاریافته مصاحبه شده که اطلاعات جمعیت‌شناختی آن‌ها در جدول (۲) گزارش شده است. اعضای هیئت علمی رشته حسابداری و شرکای مؤسسات حسابرسی به واسطه آشنایی با مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» و اعضای هیئت علمی رشته حقوق خصوصی با توجه به اشاره مستمر پیشینه پژوهش به همبستگی شدید این مفهوم با دادگاه‌های قانونی و نیاز به دیدگاه انتقادی حقوقدانان، انتخاب شده‌اند. لازم به ذکر است که هیچ‌یک از این مصاحبه‌شوندگان در گام مرتب‌سازی عبارات‌های کیو مشارکت نداشته‌اند.

جدول (۲): اطلاعات جمعیت‌شناختی مصاحبه‌شوندگان

سابقه کاری غیردانشگاهی			سطح تحصیلات		جنسیت		تعداد	سمت یا موقعیت شغلی
بیش از ۳۰ سال	۱۵-۳۰ سال	کمتر از ۱۵ سال	دکتری	کارشناسی ارشد	مرد	زن		
۲	۲	۲	۶	-	۵	۱	۶	عضو هیئت علمی حسابداری
۴	۱	-	۵	-	۵	-	۵	شریک مؤسسه حسابرسی
-	۴	۱	۵	-	۴	۱	۵	عضو هیئت علمی حقوق خصوصی

منبع: نتایج پژوهش

از سه سؤال اصلی زیر به‌عنوان ساختار مصاحبه‌ها استفاده شده است:

۱- مقصود از عبارت «صورت‌های مالی به نحو مطلوب نشان می‌دهد» در بند گزارش حسابرسان چیست؟

۲- چه عواملی بر «مطلوبیت صورت‌های مالی» از دیدگاه حسابرسان مؤثر است؟

۳- استفاده از عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در اظهارنظر حسابرسان چه پیامدهایی دارد؟
 حاصل این گام پس از تحلیل محتوای پیشینه پژوهش و اجرای ۱۶ مصاحبه ساختاریافته با اساتید، ۲۲ مصداق و ۳۰ مفهوم مرتبط است، لذا با توجه به تعداد محدود این عبارتها، نمونه کیو با فضای گفتمان در این پژوهش انطباق دارد. فهرست کامل این عبارتها در جدول‌های (۳) و (۴) ارائه شده است. با توجه به اینکه تمام مشارکت‌کنندگان بر کامل بودن عبارتها موجود در نمونه کیو صحه گذاشته‌اند، روایی صوری پژوهش حاضر به خوبی قابل تأیید است.

گام پنجم، تحلیل عاملی کیو: فرآیند تحلیل عاملی در مطالعات کیو دارای دو قسمت اصلی است. در نخستین قسمت، یک ماتریس همبستگی میان دیدگاه‌های نمونه پی شکل گرفته و به کمک یکی از فنون چند متغیره کاهنده داده، در تعدادی عامل خلاصه می‌شود. به‌واسطه وسعت بالای ماتریس همبستگی میان دیدگاه‌های نمونه پی، تنها بخشی از این ماتریس در جدول (۵) به نمایش گذاشته شده است. با نگاه به سلول‌های خاکستری رنگ این جدول، به‌سادگی همبستگی مثبت و بالای میان دیدگاه‌های مشارکت‌کنندگان حاضر در هر گروه (حسابرسان، تحلیل‌گران مالی و اعتباردهندگان) نمایان می‌شود. با توجه به کلیت این ماتریس، انتظار بر این است که ادراک‌های حسابرسان، تحلیل‌گران مالی و اعتباردهندگان نیز تا حدود زیادی متجانس و همگن باشد.

جدول (۳): عبارت‌های گفتمان مصادیق مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»، طبقه‌بندی و منابع استخراج آن

فهرست پیشینه پژوهش‌های مرتبط	منبع		طبقه‌بندی عبارت‌های گفتمان	عبارت‌های گفتمان مصادیق مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»	علامت اختصاری
	پیشینه پژوهش	مصلحه			
میلر (۱۹۶۹)، رادرفورد (۱۹۹۱)، پارکر و نابز (۱۹۹۱)، زف و همکاران (۱۹۹۹)، والدو و همکاران (۲۰۱۲)، آلبو و همکاران (۲۰۱۳)	*	*	انطباق اطلاعات	صورت‌های مالی «مطابق با استانداردهای حسابداری» تهیه و ارائه شده است.	Q۱
	*	*	انطباق اطلاعات	صورت‌های مالی «مطابق با قوانین و مقررات مالی مرتبط» تهیه و ارائه شده است.	Q۲
فائول (۱۹۹۲) و زاهید (۲۰۰۸)	*	*	محتوای اطلاعات / منفی	صورت‌های مالی «حاوی اشتباه مؤثر بر تصمیم‌های مالی استفاده‌کنندگان» نیست.	Q۳
	*	*	محتوای اطلاعات / منفی	صورت‌های مالی «حاوی تقلب مؤثر بر تصمیم‌های مالی استفاده‌کنندگان» نیست.	Q۴
هاپکینز (۱۹۸۴)، پارکر و نابز (۱۹۹۱)، فورکر و گرینوود (۱۹۹۵)، کیرک (۲۰۰۰)، کاران (۲۰۰۲)، برلاود (۲۰۰۶) و اسمیلیانوسکاس و همکاران (۲۰۰۸)	*	*	محتوای اطلاعات / منفی	صورت‌های مالی «گمراه‌کننده» نیست.	Q۵
ریان (۱۹۸۸) و رودزیونین و کریستائوسکاس (۲۰۱۰)	*	*	محتوای اطلاعات / قابلیت اتکا	صورت‌های مالی «شامل تمام اطلاعات مالی مؤثر بر تصمیم‌های استفاده‌کنندگان» است.	Q۶
ریان (۱۹۸۸) و زاهید (۲۰۰۸)	*	*	محتوای اطلاعات / قابلیت اتکا	برای اتخاذ تصمیم‌های مالی می‌توان به اطلاعات صورت‌های مالی اتکا کرد.	Q۷
ریان (۱۹۶۷)، نابز و پارکر (۱۹۹۱)، پارکر و نابز (۱۹۹۱)، نابز (۱۹۹۳)، ایخولم و تروبرگ (۱۹۹۸)، و رودزیونین و کریستائوسکاس (۲۰۱۰)	*	*	محتوای اطلاعات / قابلیت اتکا	صورت‌های مالی «ماهیت و محتوای حقیقی فعالیت‌های مالی شرکت» را نشان می‌دهد.	Q۸
ریان (۱۹۶۷)، کیرک (۲۰۰۰)، و رودزیونین و کریستائوسکاس (۲۰۱۰)	*	*	محتوای اطلاعات / قابلیت اتکا	صورت‌های مالی برای رسیدن به نتیجه‌ای از پیش تعیین شده که بر تصمیم‌های مالی استفاده‌کنندگان مؤثر باشد، تهیه و ارائه نشده است.	Q۹
استیسی (۱۹۹۷)	*	*	محتوای اطلاعات / قابلیت اتکا	صورت‌های مالی «بازهای عمده اطلاعاتی استفاده‌کنندگان را بر طرف» می‌کند.	Q۱۰

فهرست پیشینه پژوهش‌های مرتبط	منبع		طبقه‌بندی عبارات‌های گفت‌وگو	عبارت‌های گفت‌وگو مصادیق مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»	علامت اختصاری
	پیشینه پژوهش	مصاحبه			
ریان (۱۹۸۸)، آلبو و همکاران (۲۰۱۳)	*	*	محتوای اطلاعات / مربوط بودن	صورت‌های مالی در «ارزیابی وضعیت و عملکرد مالی گذشته شرکت» مؤثر است.	Q۱۱
	*	*	محتوای اطلاعات / مربوط بودن	صورت‌های مالی در «ارزیابی وضعیت و عملکرد مالی آینده شرکت» مؤثر است.	Q۱۲
	*	*	محتوای اطلاعات / مربوط بودن	اطلاعات صورت‌های مالی بر «تصمیم‌گیری‌های مالی» مؤثر است.	Q۱۳
ریان (۱۹۸۸) وزف و همکاران (۱۹۹۹)	*		محتوای اطلاعات / قابل فهم بودن	صورت‌های مالی «شفاف» است.	Q۱۴
	*		محتوای اطلاعات / قابل فهم بودن	صورت‌های مالی «برای استفاده‌کنندگان به آسانی قابل درک» است.	Q۱۵
زف و همکاران (۱۹۹۹)	*		ارائه اطلاعات / قابلیت مقایسه	صورت‌های مالی «به نحو مناسبی طبقه‌بندی شده» است.	Q۱۶
	*		ارائه اطلاعات / قابلیت مقایسه	صورت‌های مالی با صورت‌های مالی سال‌های گذشته شرکت «قابل مقایسه» است.	Q۱۷
	*		ارائه اطلاعات / قابلیت مقایسه	صورت‌های مالی با صورت‌های مالی شرکت‌های مشابه «قابل مقایسه» است.	Q۱۸
		*	عملکرد واحد تجاری	صورت‌های مالی نشان می‌دهد که «عملکرد مالی شرکت مطلوب» است.	Q۱۹
		*	عملکرد واحد تجاری	صورت‌های مالی نشان می‌دهد که «عملکرد مدیریت شرکت مطلوب» است.	Q۲۰
		*	عملکرد واحد تجاری	صورت‌های مالی نشان دهنده «ریسک پایین سرمایه‌گذاری در شرکت» است.	Q۲۱
	*	*	ترجمه واژه به واژه عبارت	صورت‌های مالی «به نحو منصفانه» تهیه و ارائه شده است.	Q۲۲

منبع: نتایج پژوهش

جدول (۴): عبارتهای گفتمان مفاهیم مرتبط با مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»، طبقه‌بندی و منابع آن

فهرست پیشینه پژوهش‌های مرتبط	منع		طبقه‌بندی عبارتهای گفتمان	عبارتهای گفتمان مفاهیم مرتبط با «ارائه به نحو مطلوب»	علامت اختصاری
	پیشینه پژوهش	مصاحبه			
ملیس (۲۰۰۵) و زانولا (۲۰۱۳)، اسمیلیانو سکاس و همکاران (۲۰۰۸)	*		تأثیرگذار / رابطه مسئولیت پاسخگویی	مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» در استانداردهای حسابداری و حسابرسی، «نظام منصفانه از جریان اطلاعات میان حسابرس و استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی» بین واحد تجاری و افراد برون‌سازمانی را تقویت می‌کند.	Q۱
استوارت (۱۹۸۸)، رودز بونین و کریستائوسکاس (۲۰۱۰)	*		تأثیرگذار / عدالت	مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» در استانداردهای حسابداری و حسابرسی، به واسطه «قضایات حرفه‌ای که حسابداران و حسابرسان در انتخاب رویه‌های بی‌طرفانه حسابداری اعمال می‌کنند»، «تعریف عدالت» را به حسابداران و حسابرسان واگذار می‌کند.	Q۲
گریفتس (۱۹۸۶)، تویدی و کلاس (۱۹۸۷)، استوارت (۱۹۸۸)، تویدی (۱۹۸۸)، پارکر و نایز (۱۹۹۱)، آمات و همکاران (۱۹۹۱)	*		تأثیرگذار / حسابداری خلاق	مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» در استانداردهای حسابداری و حسابرسی، «توجیه مناسبی است برای انتخاب رویه‌های متنوع حسابداری و تغییر آن‌ها توسط مدیران واحدهای تجاری».	Q۳
تویدی و کلاس (۱۹۸۷)	*		تأثیرگذار / هموارسازی سود	مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» در استانداردهای حسابداری و حسابرسی، به واسطه اینکه «توجیه مناسبی است برای انتخاب رویه‌های متنوع حسابداری و تغییر آن‌ها توسط مدیران واحدهای تجاری»، «هموارسازی سود» را تسهیل می‌کند.	Q۴
فورکر و گرینوود (۱۹۹۵) و مک‌نیکولز (۲۰۰۹)	*		تأثیرگذار / قابلیت مقایسه	مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» در استانداردهای حسابداری و حسابرسی، به واسطه اینکه «توجیه مناسبی است برای انتخاب رویه‌های متنوع حسابداری و تغییر آن‌ها توسط مدیران واحدهای تجاری»، «قابلیت مقایسه» گزارش‌های مالی شرکت‌های مختلف را کاهش می‌دهد.	Q۵
فورکر و گرینوود (۱۹۹۵) و مک‌نیکولز (۲۰۰۹)	*		تأثیرگذار / کیفیت اطلاعات مالی	مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» در استانداردهای حسابداری و حسابرسی، به واسطه اینکه «توجیه مناسبی است برای انتخاب رویه‌های متنوع حسابداری و تغییر آن‌ها توسط مدیران واحدهای تجاری»، «کیفیت اطلاعات مالی» را کاهش می‌دهد.	Q۶

عبارت‌های گفتمان مفاهیم مرتبط با «ارائه به نحو مطلوب»	منبع		طبقه‌بندی عبارت‌های گفتمان	علامت اختصاری
	پیشینه پژوهش	مصاحبه		
مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» در استانداردهای حسابداری و حسابرسی، به واسطه اینکه «حسابداران و حسابرسان را ملزم به بکارگیری قضاوت حرفه‌ای در انتخاب رویه‌های مناسب حسابداری می‌کند»، «اعتبار حرفه حسابداری و حسابرسی» را ارتقاء می‌دهد.	استوارت (۱۹۸۸)، نابز (۲۰۰۰)، همیلتون و اوهورگارتای (۲۰۰۹)، کاران (۲۰۰۲)	*	تأثیرگذار / اعتبار حرفه حسابداری و حسابرسی	Q۷
مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» در استانداردهای حسابداری و حسابرسی، به واسطه اینکه «حسابداران و حسابرسان را ملزم به بکارگیری قضاوت حرفه‌ای در انتخاب رویه‌های مناسب حسابداری می‌کند»، «قدرت حرفه حسابداری و حسابرسی» را افزایش می‌دهد.	استوارت (۱۹۸۸)، نابز (۲۰۰۰)، همیلتون و اوهورگارتای (۲۰۰۹)، کاران (۲۰۰۲)	*	تأثیرگذار / قدرت حرفه حسابداری و حسابرسی	Q۸

منبع: نتایج پژوهش

ادامه جدول (۴): عبارت‌های گفتمان مفاهیم مرتبط با مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»، طبقه‌بندی و منابع آن

عبارت‌های گفتمان مفاهیم مرتبط با «ارائه به نحو مطلوب»	منبع		طبقه‌بندی عبارت‌های گفتمان	علامت اختصاری
	پیشینه پژوهش	مصاحبه		
مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» در استانداردهای حسابداری و حسابرسی، به واسطه اینکه «حسابداران و حسابرسان را ملزم به بکارگیری قضاوت حرفه‌ای در انتخاب رویه‌های مناسب حسابداری می‌کند»، «محافظة کاری و احتیاط حسابداران و حسابرسان» را تقویت می‌کند.		*	تأثیرگذار / محافظه‌کاری حسابداران و حسابرسان	Q۹
مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» در استانداردهای حسابداری و حسابرسی، به واسطه اینکه «حسابداران و حسابرسان را ملزم به بکارگیری قضاوت حرفه‌ای در انتخاب رویه‌های مناسب حسابداری می‌کند»، «تأکید حسابداران و حسابرسان بر محتوا و واقعیت اقتصادی رویداد مالی و نه صرفاً شکل قانونی آن» را افزایش می‌دهد.	راتمن (۱۹۸۴)، هاپکینز (۱۹۸۴)، پارکروناز (۱۹۹۱)، آلبوهومکاران (۲۰۱۳)	*	تأثیرگذار / رجحان محتوا بر شکل	Q۱۰

فهرست پیشینه پژوهش‌های مرتبط	منبع		طبقه‌بندی عبارات‌های گفت‌مان	عبارت‌های گفت‌مان مفاهیم مرتبط با «ارائه به نحو مطلوب»	علامت اختصاری
	پیشینه پژوهش	مصاحبه			
اوردلهید (۱۹۹۳)	*		تأثیر پذیر / سطح جزئیات استانداردهای حسابداری و حسابرسی	مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»، معیاری است برای قضاوت حرفه‌ای حسابداران و حساب‌برسان در مورد موقعیت‌هایی که استانداردهای حسابداری و حسابرسی راهکاری را تعیین نکرده یا راهکار ناقص وجود دارد.	Q۱۱
	*		تأثیر گذار / نتیجه دادخواست‌های قانونی و قضائی علیه حرفه حسابداری و حسابرسی	مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» در استانداردهای حسابداری و حسابرسی، به واسطه اینکه «حسابداران و حساب‌برسان را ملزم به بکارگیری قضاوت حرفه‌ای در انتخاب رویه‌های مناسب حسابداری می‌کند»، «از حرفه‌های حسابداری و حسابرسی در برابر دادخواست‌های قانونی و قضائی» حفاظت می‌کند.	Q۱۲
ملیس (۲۰۰۵) و پالیساری (۲۰۱۲)	*		تأثیر پذیر / سیستم حاکمیت شرکتی	زمانی که «سیستم حاکمیت شرکتی» واحد تجاری ضعیف عمل می‌کند، احتمال انتقال پیام نادرست با استفاده از عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در اظهار نظر حسابرس افزایش می‌یابد.	Q۱۳
فلینت (۱۹۸۲)، تویدی (۱۹۸۸)، رودز یونینو کریستاوسکاس (۲۰۱۰)	*		تأثیر پذیر / اخلاق حرفه‌ای حسابداران و حساب‌برسان	با «تقویت اخلاق حرفه‌ای حسابداران و حساب‌برسان»، احتمال انتقال پیام نادرست با استفاده از عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در اظهار نظر حسابرس کاهش می‌یابد.	Q۱۴
		*	تأثیر پذیر / پاسخ‌خواهی	با افزایش «پاسخ‌خواهی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی و نهادهای ناظر»، احتمال انتقال پیام نادرست با استفاده از عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در اظهار نظر حسابرس کاهش می‌یابد.	Q۱۵
		*	تأثیر پذیر / محدودیت زمانی اجرای کار حسابداری	با افزایش «محدودیت زمانی برای اجرای کار حسابداری»، احتمال انتقال پیام نادرست با استفاده از عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در اظهار نظر حسابرس افزایش می‌یابد.	Q۱۶
		*	تأثیر پذیر / رقابت در بازار حسابداری	با افزایش «رقابت در بازار حسابداری»، احتمال انتقال پیام نادرست با استفاده از عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در اظهار نظر حسابرس کاهش می‌یابد.	Q۱۷
		*	تأثیر پذیر / ثبات سیاسی، اجتماعی و اقتصادی	با افزایش «ثبات سیاسی، اجتماعی و اقتصادی»، احتمال انتقال پیام نادرست با استفاده از عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در اظهار نظر حسابرس کاهش می‌یابد.	Q۱۸

ادامه جدول (۴): عبارتهای گفتمان مفاهیم مرتبط با مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»، طبقه بندی و منابع آن

علامت اختصاری	عبارتهای گفتمان مفاهیم مرتبط با «ارائه به نحو مطلوب»	طبقه بندی عبارتهای گفتمان	منبع		فهرست پیشینه پژوهش های مرتبط
			مصاحبه	پیشینه پژوهش	
Q۱۹	با ارتقای «کارایی بازار سرمایه»، احتمال انتقال پیام نادرست با استفاده از عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در اظهار نظر حسابرس کاهش می یابد.	تأثیرپذیر / کارایی بازار سرمایه	*		
Q۲۰	با ارتقای «سلامت محیط گزارشگری مالی»، احتمال انتقال پیام نادرست با استفاده از عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در اظهار نظر حسابرس کاهش می یابد.	تأثیرپذیر / سلامت محیط گزارشگری مالی	*		
Q۲۱	با افزایش «رفتارهای سوء مدیر واحد تجاری»، احتمال انتقال پیام نادرست با استفاده از عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در اظهار نظر حسابرس افزایش می یابد.	تأثیرپذیر / رفتارهای مدیر واحد تجاری	*		
Q۲۲	با بهبود «عملکرد و وضعیت مالی واحد تجاری»، احتمال انتقال پیام نادرست با استفاده از عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در اظهار نظر حسابرس کاهش می یابد.	تأثیرپذیر / عملکرد و وضعیت مالی واحد تجاری	*		
Q۲۳	با افزایش «کیفیت قوانین و مقررات مالی و تجاری»، احتمال انتقال پیام نادرست با استفاده از عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در اظهار نظر حسابرس کاهش می یابد.	تأثیرپذیر / کیفیت قوانین و مقررات مالی و تجاری	*		
Q۲۴	با افزایش «پایداری و ثبات قوانین و مقررات مالی و تجاری»، احتمال انتقال پیام نادرست با استفاده از عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در اظهار نظر حسابرس کاهش می یابد.	تأثیرپذیر / پایداری و ثبات قوانین و مقررات مالی و تجاری	*		
Q۲۵	با افزایش «توان استفاده کنندگان از گزارش های مالی و آشنایی آنها با مفاهیم حسابداری»، احتمال انتقال پیام نادرست با استفاده از عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در اظهار نظر حسابرس کاهش می یابد.	تأثیرپذیر / آگاهی استفاده کنندگان	*		

فهرست پیشینه پژوهش‌های مرتبط	منبع		طبقه‌بندی عبارت‌های گفتمان	عبارت‌های گفتمان مفاهیم مرتبط با «ارائه به نحو مطلوب»	علامت اختصاری
	پیشینه پژوهش	مصاحبه			
		*	تأثیرپذیر / فعالیت‌های نظارتی نهادهای ناظر بر حرفه حسابداری و حسابداری	با افزایش «فعالیت‌های نظارتی نهادهای ناظر بر اعمال حرفه‌ای حسابداران و حسابداران»، احتمال انتقال پیام نادرست با استفاده از عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در اظهارنظر حسابرس کاهش می‌یابد.	Q۲۶
		*	تأثیرپذیر / مهارت و خبرگی حسابداران	با افزایش «مهارت و خبرگی حسابداران»، احتمال انتقال پیام نادرست با استفاده از عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در اظهارنظر حسابرس کاهش می‌یابد.	Q۲۷
		*	تأثیرپذیر / مهارت و خبرگی حسابداران	با افزایش «مهارت و خبرگی حسابداران»، احتمال انتقال پیام نادرست با استفاده از عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در اظهارنظر حسابرس کاهش می‌یابد.	Q۲۸
جانسون (۱۹۶۷)	*		تأثیرپذیر / اصل بهای تمام شده تاریخی	بکارگیری «اصل بهای تمام شده تاریخی»، احتمال انتقال پیام نادرست با استفاده از عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در اظهارنظر حسابرس افزایش می‌دهد.	Q۲۹
کانینگام (۲۰۰۳)	*		تأثیرپذیر / حسابداری تعهدی	کاربرد «مبنای تعهدی در گزارشگری مالی»، احتمال انتقال پیام نادرست با استفاده از عبارت «ارائه به نحو مطلوب» در اظهارنظر حسابرس افزایش می‌دهد.	Q۳۰

جدول (۵): بخشی از ماتریس همبستگی دیدگاه‌های مشارکت‌کنندگان در دو فضای گفتمان
مصادیق و مفاهیم مرتبط با مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»

مفاهیم مرتبط با مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»					مصادیق مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»						
Au8	Au6	Au4	Au2		Fa12	Fa7	Cr9	Cr3	Au7	Au2	
۰/۹۶	۰/۹۸	۰/۹۶	۰/۹۶	Au1	۰/۵۲	۰/۴۸	۰/۵۳	۰/۳۹	۰/۸۳	۰/۸۵	Au1
۰/۹۵	۰/۹۶	۰/۹۶	۰/۹۵	Au3	۰/۵۶	۰/۴۷	۰/۷۳	۰/۶۲	۰/۹۱	۰/۷۰	Au9
۰/۹۷	۰/۹۷	۰/۹۷	۰/۹۸	Au5	۰/۵۲	۰/۴۲	۰/۸۷	۰/۸۲	۰/۶۱	۰/۴۳	Cr2
۰/۹۵	۰/۹۴	۰/۹۶	۰/۹۶	Au7	۰/۲۹	۰/۲۷	۰/۷۶	۰/۸۶	۰/۵۹	۰/۴۰	Cr8
۰/۹۵	۰/۹۷	۰/۹۴	۰/۹۳	Au9	۰/۸۵	۰/۸۵	۰/۷۰	۰/۴۵	۰/۷۲	۰/۵۸	Fa5
۰/۹۴	۰/۹۵	۰/۹۲	۰/۹۱	Au11	۰/۸۴	۰/۸۵	۰/۶۳	۰/۵۶	۰/۵۲	۰/۴۹	Fa15
Fai: تحلیل‌گر مالی i ام مشارکت‌کننده در مطالعه کیو					Aui: حسابرس i ام مشارکت‌کننده در مطالعه کیو						
					Cri: اعتباردهنده i ام مشارکت‌کننده در مطالعه کیو						

منبع: نتایج پژوهش

در پژوهش حاضر از فن چند متغیره «تجزیه و تحلیل اجزای اصلی»^{۶۸} به منظور کاهش ماتریس همبستگی به تعدادی عامل استفاده شده است. این عامل‌ها بر مبنای سطح توضیح مجموع واریانس مرتب می‌شوند. بنابراین اولین عامل، بیشترین واریانس موجود در ماتریس همبستگی اولیه را خلاصه کرده و در معرض دید قرار می‌دهد. در ادامه، تعداد معدودی از عامل‌ها برگزیده شده و به منظور دستیابی به ساختاری ساده‌تر و شفاف‌تر چرخش داده می‌شوند. معیار معمول تعیین تعداد عامل‌های انتخابی، مجموع مقدار واریانس شرح داده شده، یا «مقدار ویژه»^{۶۹} بالاتر از یک است. بر مبنای این معیار، ۳ عامل در فضای گفتمان مصادیق مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» و ۱ عامل در فضای گفتمان مفاهیم مرتبط با این مفهوم، بهینه تشخیص داده شده‌اند.

حاصل چرخش اجزاء در مطالعات کیو، ماتریس «بار عامل‌ها»^{۷۰} است، که رابطه میان دیدگاه‌های مشارکت‌کنندگان و عامل‌ها را نشان می‌دهد. رایج‌ترین شیوه چرخش، «واریماکس»^{۷۱} است که مربع مجموع واریانس‌های بارهای عاملی را حداکثر می‌سازد. در پژوهش حاضر نیز از این شیوه برای چرخش داده‌ها استفاده شده و خروجی آن در جدول (۶) گزارش شده است.

68- Principal component analysis (PCA)

69- Eigenvalue

70- Factor Loadings

71- Varimax

جدول (۶): بارهای عاملی کیو در دو فضای گفتمان مصادیق و مفاهیم مرتبط با مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»

ب. مفاهیم مرتبط با مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»		الف. مصادیق مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»											
F ₁	Au ₁	F ₃	F ₂	F ₁	Fa ₁	F ₃	F ₂	F ₁	Cr ₁	F ₃	F ₂	F ₁	Au ₁
۰/۹۹*	Au ₁	۰/۳۴	۰/۲۶	۰/۸۹*	Fa ₁	۰/۷۸*	۰/۲۷	۰/۴۲	Cr ₁	۰/۱۴	۰/۸۳*	۰/۳۶	Au ₁
۰/۹۷*	Au ₂	۰/۳۰	۰/۴۴	۰/۸۱*	Fa ₂	۰/۸۷*	۰/۱۰	۰/۳۷	Cr ₂	۰/۲۴	۰/۷۶*	۰/۳۱	Au ₂
۰/۹۸*	Au ₃	۰/۱۹	۰/۴۸	۰/۷۷*	Fa ₃	۰/۸۶*	۰/۱۶	۰/۳۰	Cr ₃	۰/۵۲*	۰/۴۳	۰/۳۲	Au ₃
۰/۹۸*	Au ₄	۰/۱۷	۰/۲۵	۰/۹۲*	Fa ₄	۰/۸۵*	۰/۳۶	۰/۲۵	Cr ₄	۰/۳۴	۰/۷۵*	۰/۲۰	Au ₄
۰/۹۹*	Au ₅	۰/۳۶	۰/۳۸	۰/۷۸*	Fa ₅	۰/۷۵*	۰/۳۸	۰/۴۱	Cr ₅	۰/۱۸	۰/۸۰*	۰/۱۶	Au ₅
۰/۹۸*	Au ₆	۰/۱۸	۰/۱۹	۰/۳۶*	Fa ₆	۰/۸۸*	۰/۲۳	۰/۱۳	Cr ₆	۰/۱۲	۰/۹۱*	۰/۲۰	Au ₆
۰/۹۸*	Au ₇	۰/۱۰	۰/۲۳	۰/۹۲*	Fa ₇	۰/۷۶*	۰/۴۸	۰/۳۰	Cr ₇	۰/۴۶	۰/۷۷*	۰/۳۳	Au ₇
۰/۹۸*	Au ₈	۰/۳۵	۰/۳۹	۰/۷۴*	Fa ₈	۰/۸۷*	۰/۱۸	۰/۱۲	Cr ₈	۰/۲۵	۰/۸۱*	۰/۴۰	Au ₈
۰/۹۸*	Au ₉	۰/۱۹	۰/۲۴	۰/۸۷*	Fa ₉	۰/۸۱*	۰/۳۳	۰/۳۷	Cr ₉	۰/۴۵	۰/۷۶*	۰/۲۹	Au ₉
۰/۹۷*	Au ₁₀	۰/۳۰	۰/۴۸	۰/۷۹*	Fa ₁₀	۰/۷۶*	۰/۴۷	۰/۳۳	Cr ₁₀	۰/۳۴	۰/۷۸*	۰/۳۵	Au ₁₀
۰/۹۶*	Au ₁₁	۰/۲۷	۰/۲۰	۰/۸۵*	Fa ₁₁					۰/۳۰	۰/۸۱*	۰/۳۷	Au ₁₁
۰/۹۵*	Au ₁₂	۰/۱۸	۰/۲۶	۰/۸۸*	Fa ₁₂					۰/۳۰	۰/۸۰*	۰/۳۸	Au ₁₂
		۰/۳۲	۰/۴۳	۰/۷۹*	Fa ₁₃								
		۰/۴۴	۰/۱۴	۰/۸۳*	Fa ₁₄								
		۰/۳۳	۰/۱۳	۰/۸۹*	Fa ₁₅								
		۰/۲۹	۰/۴۷	۰/۷۸*	Fa ₁₆								
		۰/۳۵	۰/۴۳	۰/۷۶*	Fa ₁₇								
		۰/۳۹	۰/۴۱	۰/۸۱*	Fa ₁₈								
* نشان‌دهنده پرچم		Aui: حسابر س i ام مشارکت‌کننده در مطالعه کیو Cr _i : اعتباردهنده i ام مشارکت‌کننده در مطالعه کیو Fa _i : تحلیل‌گر مالی i ام مشارکت‌کننده در مطالعه کیو											

منبع: نتایج پژوهش

دومین قسمت تحلیل عاملی، ویژه مطالعات کیو است. این قسمت شامل «پرچم‌گذاری»^{۷۲} دیدگاه‌های مشارکت‌کنندگان است که هر عامل را تعریف می‌کند. در جدول (۶) از علامت (*) به عنوان نماد پرچم استفاده شده است. همانگونه که در قسمت الف این جدول مشاهده می‌شود، عامل اول دیدگاه تحلیل گران مالی، عامل دوم نظریه حساب‌برسان و عامل سوم تفکرات اعتباردهندگان پیرامون مصادیق مفهوم «رانه به نحو مطلوب» را فشرده کرده است. علت اینکه پرچم عامل اول نزد تحلیل گران مالی قرار دارد، تعداد بیشتر اعضای این گروه از مشارکت‌کنندگان در نمونه پی است. در قسمت ب همین جدول نیز تمام پرچم‌ها در دست تنها یک عامل است، که خود گویای ذهنیت همگن حساب‌برسان پیرامون مفاهیم مرتبط با مفهوم «رانه به نحو مطلوب» است.

در ادامه، نمره هر یک از عبارتهای گفتمان برای هر عامل محاسبه شده (نمره Z و نمره عامل) و عبارتهای متمایزکننده و مورد اجماع با کمک پرچم نمایان می‌شوند. نمره Z رابطه میان عبارتهای کیو و عامل‌ها را نشان می‌دهد. به بیانی دیگر، نمره Z بیانگر این است که هر عامل تا چه میزان با هر عبارت کیو موافقت دارد. این نمره در واقع میانگین موزون نمره‌ها با توجه به پرچم اختصاص یافته به هر مشارکت‌کننده است. نمره عامل نیز با رُند کردن نمره Z به سمت آرایه مقادیر گسسته موجود بر روی طیف مرتب‌سازی (در پژوهش حاضر از ۳ تا -۳) حاصل می‌شود. نمره‌های Z و عامل را می‌توان در جدول (۷) مشاهده کرد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

جدول (۷): نمره‌های Z و نمره‌های عامل در دو فضای گفتمان مصادیق و مفاهیم مرتبط با مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»

نحو مطلوب												
الف. مصادیق مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»						ب. مفاهیم مرتبط با مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»						
نمره عامل	نمره Z		نمره عامل	نمره Z		نمره عامل			نمره Z			
	F _۱	Q _i		F _۱	Q _i	F _۳	F _۲	F _۱	F _۳	F _۲	F _۱	Q _i
۲	۰/۵۶	Q۲۳	۲	۰/۶۳	Q۱	۳	۳	۳	۱/۴۳	۱/۰۴	۱/۵۱	Q۱
۲	۰/۶۸	Q۲۴	۲	۰/۴۳	Q۲	۲	۳	۳	۱/۲۲	۱/۰۴	۱/۵۱	Q۲
۳	۰/۸۲	Q۲۵	-۲	-۱/۶۳	Q۳	۲	۲	۲	-۰/۷۷	۰/۷۳	۰/۵۵	Q۳
۲	۰/۶۱	Q۲۶	-۲	-۱/۵۵	Q۴	۲	۲	۲	-۰/۲۱	۰/۷۸	۰/۳۵	Q۴
-۲	-۱/۵۹	Q۲۷	-۲	-۱/۶۱	Q۵	۲	۲	۲	-۰/۲۸	۰/۴۹	-۰/۵۲	Q۵
۲	۰/۵۴	Q۲۸	-۲	-۱/۶۱	Q۶	۲	۲	۱	۰/۱۱	۰/۴۱	-۱/۰۵	Q۶
-۲	-۱/۷۰	Q۲۹	۲	۰/۶۴	Q۷	۲	۲	۲	۰/۱۶	۰/۳۸	۱/۰۲	Q۷
-۲	-۱/۶۹	Q۳۰	۲	۰/۶۹	Q۸	-۲	۱	۲	-۱/۰۸	-۰/۲۶	-۰/۸۵	Q۸
			۲	۰/۵۱	Q۹	-۲	۲	۲	-۱/۷۱	۰/۵۵	۰/۶۶	Q۹
			۲	۰/۶۱	Q۱۰	۲	۲	۱	۰/۴۶	۰/۳۲	-۱/۰۹	Q۱۰
			۲	۰/۶۳	Q۱۱	۲	۲	۲	۰/۷۵	۰/۳۵	۰/۷۱	Q۱۱
			۳	۰/۷۱	Q۱۲	۲	۱	۲	۰/۱۵	-۰/۱۹	۰/۲۲	Q۱۲
			۲	۰/۶۱	Q۱۳	۲	۲	۲	۰/۵۸	۰/۴۴	۰/۶۹	Q۱۳
			۲	۰/۵۹	Q۱۴	۲	۲	۱	۰/۰۵	۰/۲۱	-۰/۹۵	Q۱۴
			۲	۰/۵۸	Q۱۵	۲	۱	۱	۰/۴۳	-۰/۰۷	-۰/۹۲	Q۱۵
			۲	۰/۴۶	Q۱۶	۳	۲	۲	۱/۳۳	۰/۳۹	۱/۳۰	Q۱۶
			-۲	-۱/۶۲	Q۱۷	۲	۲	۲	۰/۸۶	۰/۱۹	۱/۱۳	Q۱۷
			۲	۰/۶۱	Q۱۸	۱	۱	۲	-۰/۷۱	-۰/۲۹	-۰/۶۲	Q۱۸
			۲	۰/۵۷	Q۱۹	۱	-۲	-۳	-۰/۸۶	-۲/۰۳	-۱/۴۲	Q۱۹
			۲	۰/۶۰	Q۲۰	۱	-۳	-۲	-۰/۸۷	-۲/۸۸	-۱/۲۲	Q۲۰
			۲	۰/۵۰	Q۲۱	-۳	-۲	-۲	-۲/۵۷	-۱/۸۸	-۱/۲۶	Q۲۱
			۲	۰/۴۴	Q۲۲	۱	۲	۲	-۰/۴۲	۰/۲۸	-۰/۲۵	Q۲۲

Fn: عامل n ام

Qi: عبارت i ام گفتمان (مراجعه شود به جدول (۲) و (۳))

منبع: نتایج پژوهش

روایی محتوای را می‌توان با بررسی شباهت‌های عبارت‌های کیو با نمره Z تقریباً یکسان در هر عامل، ارزیابی کرد. این قیاس‌ها در پژوهش حاضر گواه بر روایی محتوای بالا است. برای نمونه تساوی تقریبی دو عبارت ۱۴ و ۱۵ در فضای گفتمان مصادیق مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» برای عامل اول، حکایت از درک محتوای عبارت‌ها توسط تحلیل‌گران مالی دارد. زمانی که بیش از یک عامل وجود داشته باشد، جدولی حاوی عبارت‌های متمایزکننده و مورد اجماع نمونه پی نیز تولید می‌شود. جدول (۸) امتیاز عامل‌های فضای گفتمان مصادیق مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» را دو به دو با یکدیگر مقایسه و عبارت‌های کیو موجود در این فضای گفتمان را از منظر اجماع یا تمایز طبقه‌بندی کرده است. در این جدول مشاهده می‌شود که حساب‌رسان، تحلیل‌گران مالی و اعتباردهندگان بر سر عبارت‌های ۳، ۱۱، ۱۳ و ۱۸ توافق آرا دارند و عبارت‌هایی نظیر ۴، ۵، ۶، ۱۴، ۱۶، ۱۹ و ۲۲ محل اختلاف میان مشارکت‌کنندگان شناخته شده و مبنای شکل‌گیری ۳ عامل مختلف هستند.

جدول (۸): عبارت‌های متمایزکننده در فضای گفتمان مصادیق مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»

Q _i	اجماع و تمایز	F _۲ _F _۱	F _۳ _F _۱	F _۳ _F _۲
Q _۱		۰/۴۷*	۰/۰۸	-۰/۳۸
Q _۲		۰/۴۷*	۰/۲۹	-۰/۱۸
Q _۳	اجماع	-۰/۱۸	-۰/۲۲	-۰/۰۴
Q _۴	تمایزکننده F _۲	۰/۴۲*	۰/۱۴	۰/۵۷**
Q _۵	تمایزکننده F _۲	-۱/۰۱***	-۰/۲۴	۰/۷۷***
Q _۶	تمایزکننده F _۱	-۱/۴۶***	-۱/۱۵***	۰/۳۱
Q _۷	تمایزکننده F _۱	۰/۶۲**	۰/۸۶***	۰/۲۳
Q _۸	تمایزکننده F _۲	-۰/۵۹**	۰/۲۳	۰/۸۲***
Q _۹	تمایزکننده F _۳	۰/۱۱	۲/۳۷***	۲/۲۶***
Q _{۱۰}	تمایزکننده F _۱	-۱/۴۲***	-۱/۵۶***	-۰/۱۴
Q _{۱۱}	اجماع	۰/۳۶	-۰/۰۵	-۰/۴۰
Q _{۱۲}		۰/۴۱*	۰/۰۷	-۰/۳۴
Q _{۱۳}	اجماع	۰/۲۵	۰/۱۱	-۰/۱۴
Q _{۱۴}	تمایزکننده F _۱	-۱/۱۶***	-۱***	۰/۱۶
Q _{۱۵}	تمایزکننده (هر ۳ عامل)	-۰/۸۵***	-۱/۳۴***	-۰/۴۹*
Q _{۱۶}	تمایزکننده F _۲	۰/۹۱***	-۰/۰۴	-۰/۹۵***
Q _{۱۷}	تمایزکننده F _۲	۰/۹۴***	۰/۲۸	-۰/۶۷**
Q _{۱۸}	اجماع	-۰/۳۳	۰/۰۹	۰/۴۲
Q _{۱۹}	تمایزکننده (هر ۳ عامل)	۰/۶۲**	-۰/۵۶**	-۱/۱۷***
Q _{۲۰}	تمایزکننده F _۲	۱/۶۵***	-۰/۳۶	-۲***
Q _{۲۱}	تمایزکننده (هر ۳ عامل)	۰/۶۲**	۱/۳۲***	۰/۶۹**
Q _{۲۲}	تمایزکننده F _۳	-۰/۰۲۴	۰/۶۷***	۰/۶۹**
	* معناداری در سطح ۱۰ درصد		** معناداری در سطح ۵ درصد	
	** معناداری در سطح ۷/۵ درصد		*** معناداری در سطح ۲/۵ درصد	

منبع: نتایج پژوهش

آخرین خروجی نرم افزار R برای تحلیل عاملی کیو، تعدادی شاخص تحت عنوان مشخصات کلی با هدف مقایسه عامل‌ها است. این مشخصات در جدول (۹) گزارش شده و قسمت الف آن نشان می‌دهد که حدود ۸۷ درصد از کل تغییرات فضای گفتمان مصادیق، توسط ۳ عامل تشریح شده و به میزانی بیش از ۹۸ درصد می‌توان به سه‌گانگی عاملی در این فضای گفتمان اتکا کرد. از طرفی، مرز ۱۶ درصدی خطای استاندارد امتیاز عامل‌ها یادآور می‌شود که همواره باید به آمار به دیده تردید نگریست. علاوه بر این، ماتریس همبستگی نمره Z برای ۳ عامل بیان می‌دارد که ادراک حسابرسان، تحلیل‌گران مالی و اعتباردهندگان در رابطه با مصادیق مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»، در حدود ۶۰ درصد مشابه یکدیگر است. قسمت ب همین جدول نیز گویای این مطلب است که ۹۵ درصد از کل پراکندگی دیدگاه حسابرسان در رابطه با مفاهیم مرتبط با مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» با یک عامل پوشش داده شده و می‌توان تا حدود ۹۸ درصد به این وحدت عاملی نزد حسابرسان اطمینان کرد.

جدول (۹): مشخصات کلی عامل‌ها در دو فضای گفتمان مصادیق و مفاهیم مرتبط با مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»

الف. مصادیق مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»					
Fn	میانگین ضریب قابلیت اتکا	مقدار ویژه	واریانس تشریح شده	قابلیت اتکا	خطای استاندارد امتیاز عامل‌ها
	Av_rel_coef	Eigenvalue	Expl_var	Reliability	Se_scores
F۱	۰/۸۰	۱۴/۸۰	۳۷	۰/۹۹	۰/۱۲
F۲	۰/۸۰	۱۰/۴۰	۲۶	۰/۹۸	۰/۱۵
F۳	۰/۸۰	۹/۵۰	۲۴	۰/۹۸	۰/۱۶
همبستگی میان نمره‌های Z عامل‌ها					
امتیاز Z عامل ۱		امتیاز Z عامل ۲		امتیاز Z عامل ۳	
۰/۶۶		۰/۶۶		۰/۶۲	
امتیاز Z عامل ۲		امتیاز Z عامل ۱		امتیاز Z عامل ۳	
۰/۶۳		۰/۶۳		۰/۶۳	
خطای استاندارد اختلاف میان عامل‌ها					
F۱	F۲	F۳			
۰/۱۷	۰/۱۹	۰/۲۰			
۰/۱۹	۰/۲۱	۰/۲۲			
۰/۲۰	۰/۲۲	۰/۲۲			
ب. مفاهیم مرتبط با مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»					
Fn	میانگین ضریب قابلیت اتکا	مقدار ویژه	واریانس تشریح شده	قابلیت اتکا	خطای استاندارد امتیاز عامل‌ها
	Av_rel_coef	Eigenvalue	Expl_var	Reliability	Se_scores
F۱	۰/۸۰	۱۱	۹۵	۰/۹۸	۰/۱۴

Fn: n عامل

منبع: نتایج پژوهش

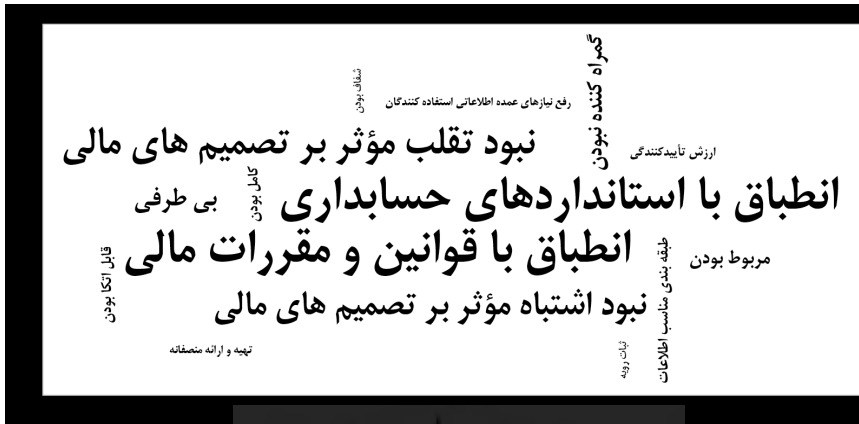
۵- بحث و نتیجه‌گیری

بی‌شک توجه صرف به اعداد و ارقام، نتیجه‌ای جز سطحی‌نگری و بسندگی به قشور یافته‌های پژوهش نخواهد داشت. بنابراین باید درصدد جستجوی پیام‌های ورای این اعداد و ارقام برآمد. یکی از این پیام‌ها را می‌توان در تمیز دیدگاه‌های حسابرسان، تحلیل‌گران مالی و اعتباردهندگان در رابطه با مصادیق مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» خلاصه کرد:

حسابرسان: ارائه صورت‌های مالی به نحو مطلوب، از دیدگاه اثباتی، همان رعایت استانداردهای حسابداری و الزامات قانونی و از دیدگاه انکاری، پیام‌آور نبود اشتباه و تقلب مؤثر بر تصمیم‌های مالی و گمراه‌کننده نبودن است. افزون بر این، بنظر می‌رسد که برخی از ویژگی‌های کیفی قابلیت اتکا (بی‌طرفی و کامل بودن)، مربوط بودن (ارزش تأییدکنندگی)، قابل فهم بودن (طبقه‌بندی مناسب و شفاف بودن) و قابل مقایسه بودن (ثبات رویه) بر ارائه صورت‌های مالی به نحو مطلوب مؤثر و برخی دیگر از این ویژگی‌های کیفی اطلاعات (مانند ارزش پیش‌بینی‌کنندگی، بیان صادقانه و یکنواختی رویه) و شرایط ویژه صاحبکار (نظیر عملکرد مالی و مدیریت مطلوب و ریسک پایین سرمایه‌گذاری) با مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» بیگانه یا تنها از راهی دور با آن در ارتباطاند. نگاره (۱) «ابر واژه»^{۳۳} مصادیق اصلی مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» را از دیدگاه حسابرسان به نمایش می‌گذارد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

نگاره (۱): ابر واژه دیدگاه حسابرسان پیرامون مصادیق مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»



منبع: نتایج پژوهش

نگاره (۲) نیز ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی مؤثر بر مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» از دیدگاه حسابرسان را به تصویر می‌کشد. اختصاص وزن تقریباً برابر به دو ویژگی قابل اتکا بودن و مربوط بودن در راستای رسیدن به ارائه مطلوب صورت‌های مالی، خود حکایت از محدودیت «موازنه بین خصوصیات کیفی» دارد.

نگاره (۲): رابطه مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» با «ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی» بر مبنای میزان موافقت حسابرسان



منبع: نتایج پژوهش

تحلیل‌گران مالی: انطباق صورت‌های مالی با استانداردهای حسابداری و الزامات قانونی، مشابه دیدگاه حسابرسان، بهترین مصداق مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» تشخیص داده شده و در ادامه بیشتر بر ویژگی‌های کیفی مانند قابل فهم بودن (طبقه‌بندی مناسب)، قابل مقایسه بودن (ثبات رویه) و قابل اتکا بودن (کامل بودن) تمرکز می‌شود. اعتقاد ویژه این گروه بر این استوار است که صورت‌های مالی به نحو مطلوب ارائه شده، الزاماً شامل تمام اطلاعات مالی مؤثر بر تصمیم‌های استفاده‌کنندگان نبوده، نیازهای عمده اطلاعاتی کاربران را برطرف نمی‌کند و از شفافیت کافی برخوردار نمی‌باشد.

اعتباردهندگان: تفسیر مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» و رای انطباق صورت‌های مالی با استانداردهای حسابداری و الزامات قانونی مرتبط، به طبقه‌بندی مناسب و ثبات رویه بازمی‌گردد. تردید نسبت به گزارش‌های مالی حسابرسی شده باعث شده است تا مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» با بی‌طرفی اطلاعات بیگانه شمرده و وجود تقلب و اشتباه در این گزارش‌ها محتمل ارزیابی شود. با این حال، اطلاعات موجود در صورت‌های مالی ارائه شده به نحو مطلوب، کامل، کافی و قابل درک هستند. تفکر ویژه این گروه گویای این مطلب است که مهر تأیید «ارائه به نحو مطلوب» بر روی صورت‌های مالی، الزاماً به بی‌طرفی و منصفانه بودن اطلاعات موجود در این صورت‌ها اشاره ندارد.

به‌طور کلی، دیدگاه حسابرسان، تحلیل‌گران مالی و اعتباردهندگان در رابطه با مصداق مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»، تا حدود زیادی مشابه یکدیگر است و این یافته مشابه دو پژوهش دیگر و همکاران (۱۹۹۴) و کیرک (۲۰۰۶) است.

بر حق بودن دیدگاه حسابرسان در رابطه با مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» برگرفته از این استنباط است که همواره گوینده است که به کلام جان بخشیده و مقصود آن را تعیین می‌کند. بنابراین به‌منظور شفاف‌سازی زبان حسابرسی، هستی‌شناسی مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» از دیدگاه حسابرسان در نگاره (۳) به نمایش درآمده است. این نگاره که برگرفته از پاسخ حسابرسان به هر دو پرسشنامه کیو است، به خوبی مفاهیم مؤثر بر مضمون این مفهوم و مفاهیم متأثر از آن را نشان می‌دهد. نوک پیکان‌ها در این نگاره گویای جریان و جهت تأثیرگذاری و تأثیرپذیری است. در ادامه، تشریح این هستی‌شناسی به یاری مصاحبه‌های انجام شده حین پُر کردن پرسشنامه‌ها و پیشینه پژوهش اشاره شده در جدول‌های (۳) و (۴)، تقریر شده است.

حسابداران و حسابرسان در وهله نخست مکلف به رعایت استانداردهای حسابداری و حسابرسی و قوانین و مقررات مالی مرتبط هستند (مشابه پارکر و نابز، ۱۹۹۱ و دیگان و همکاران، ۱۹۹۴). اما در هنگام رویارویی با موقعیت‌های پیش‌بینی نشده در این استانداردها و قوانین و مقررات، مسائل نوین بدون راه‌حل مکتوب آفریده می‌شوند. اینگونه مسائل به واسطه پویایی محیط و جامعه، به طور مستمر خلق شده و به تنوع آن‌ها افزوده می‌شود. شاید این پویایی را بتوان اکسیر حیات مراجع تدوین قوانین، مقررات و استانداردها دانست. پس این واقعیت غیرقابل انکار است که هیچ مجموعه قانونی، هرچقدر هم که پیشرفته باشد، نمی‌تواند مدعی کمال باشد و در هر مجموعه قانونی همواره نیاز به یک فرا-قانون وجود دارد. فرا-قانون همچون چتری وسیع، تمام شرایط پیش‌بینی نشده مجموعه قانونی را پوشش می‌دهد. عده‌ای از حقوقدانان فرا-قانون را مایه سرافکنندگی (به واسطه

ناتوانی در تدوین یک مجموعه قانونی کامل) و تعدادی آن را نشانه فروتنی تدوین‌کنندگان قانون و مقررات (با توجه به پذیرش ناتوانی در تدوین یک مجموعه قانونی کامل) معرفی می‌کنند (آردن^{۷۴}، ۱۹۹۳).

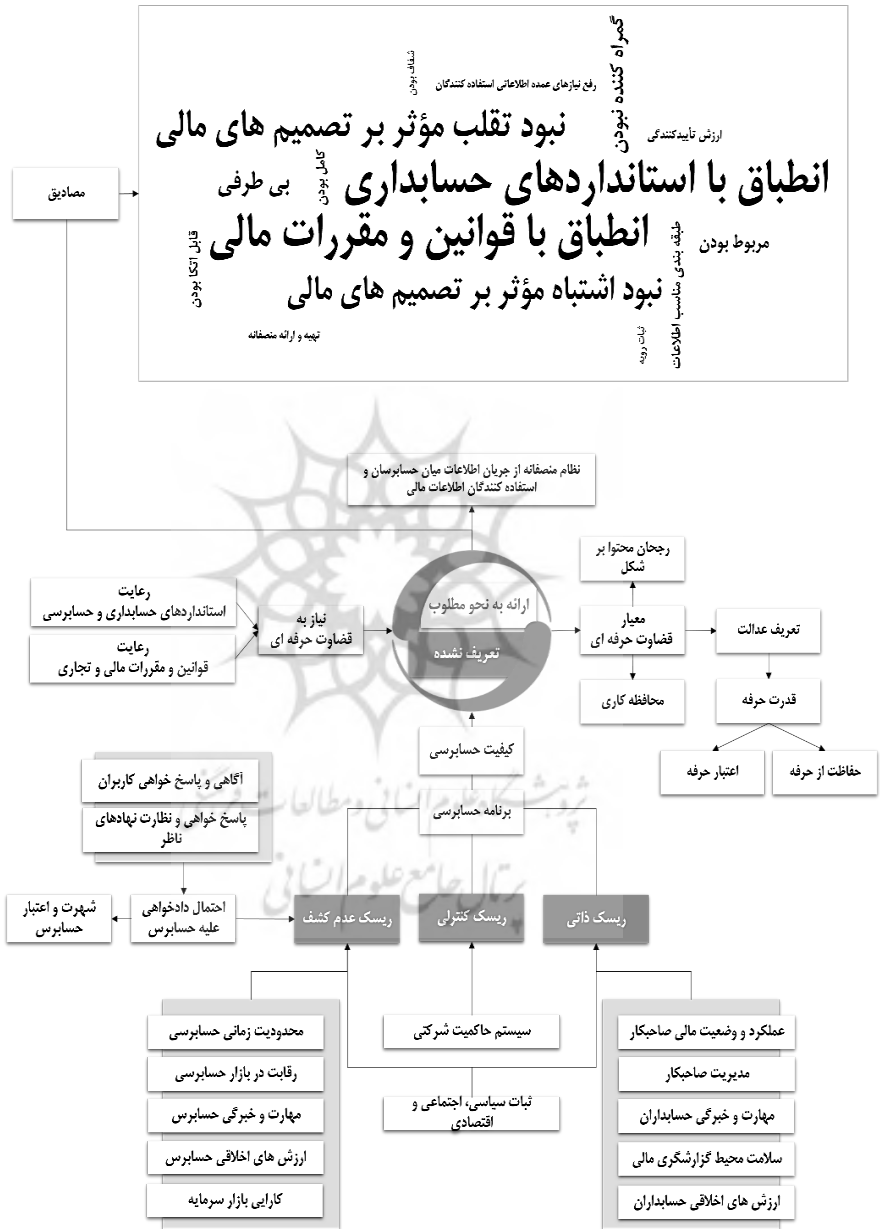
به هر روی، این نماد سرافکندگی یا فروتنی، به‌عنوان معیار نهائی قضاوت و تصمیم‌گیری در مورد خلأهای قانونی مطرح می‌شود. بی‌شک تنها فرا-قانون موجود در استانداردهای حسابداری و حسابرسی، «ارائه به نحو مطلوب» است. به بیانی دیگر، زمانی که حسابدار یا حسابرس با موقعیتی روبرو می‌شود که در استانداردها دیده نشده، این پرسش را با خود مطرح می‌سازد که با اتخاذ چه رویکردی صورتهای مالی به نحو مطلوب ارائه می‌شوند؟ و بر مبنای پاسخ به این سؤال است که جاهای خالی استانداردهای حسابداری و حسابرسی پر می‌شوند. این استدلال در راستای باور فلینت (۱۹۸۲)، آمت و همکاران^{۷۵} (۱۹۹۱)، نابز (۱۹۹۳) و آردن (۱۹۹۳) است که عبارت «تصویر درست و منصفانه» را ابزار به‌روز رسانی مستمر استانداردهای حسابداری و حسابرسی با توجه به تغییرات محیط اقتصادی و اجتماعی معرفی می‌کنند. ناگفته پیداست که مفرهای موجود در هر مجموعه قانونی، در واقع گریز‌جاهای دلپذیر برای افراد فرصت‌طلب محسوب می‌شود. بنابراین مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» با تأکید بر «ارزش‌های اخلاقی» حسابداران و حسابرسان درصدد پوشش جاهای گریز استانداردهای حسابداری و حسابرسی بر می‌آید (مشابه دیدگاه فلینت، ۱۹۸۲؛ توپیدی، ۱۹۸۸؛ آمت و همکاران، ۱۹۹۱ و رامانچاندران و سویرامانیان، ۲۰۱۱). آشکار است که آزادی در معیت باورها و ارزش‌های اخلاقی مثبت ارزشمند می‌نماید.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

74- Arden

75- Amat et al.

نگاره (۳): هستی‌شناسی مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» از دیدگاه حساب‌رسان



پس از تدوین و خلق یک فرا-قانون، نظیر مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»، نیاز است تا بتوان قوای حمایتی آن را در طول زمان حفظ کرد. این حفاظت تنها در پرتو اتصال خاصیت تعریف‌نشده‌گی به فرا-قانون حاصل می‌آید. ویژگی تعریف‌نشده‌گی را می‌توان به روشنی در رابطه با مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»، همانگونه که در پیشینه هنجاری و نظری تبیین شد، مشاهده کرد. بنابراین می‌توان ادعا کرد که محدودیت‌های موجود در استانداردهای حسابداری و حسابرسی و به صورت محدودتر قوانین و مقررات مالی، به واسطه نیازی که در عمل به قضاوت حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان ایجاد می‌کند، بر تعریف مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» اثر می‌گذارد. در ادامه، همین ویژگی تعریف‌نشده‌گی، بکارگیری قضاوت حرفه‌ای توسط حسابداران و حسابرسان را ایجاب می‌کند. در حقیقت قضاوت‌های بی‌پایان حسابداران و به‌ویژه حسابرسان است که مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» را در عمل تعریف می‌کند. پس نوعی اثر متقابل میان «تعریف‌نشده‌گی» و «قضاوت حرفه‌ای» حسابداران و حسابرسان وجود دارد (مشابه نظرگاه استوارت، ۱۹۸۸، پارکر و نابز، ۱۹۹۱؛ ون‌هال^{۷۶}، ۱۹۹۷؛ نابز، ۲۰۰۰ و دومیترو و فلورین، ۲۰۰۸).

علاوه بر تعریف مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» در عمل، شرایطی ویژه ایجاب می‌کند که این مفهوم در مراجع قانونی و قضائی نظیر دادگاه‌ها نیز تعریف شود. این مفهوم در چنین مراجعی چگونه تعریف می‌شود؟ به بیانی بهتر باید پرسید که چه فردی بهتر از حسابداران یا حسابرسان توانایی تعریف این مفهوم را دارند؟ حقوق‌دانان سال‌هاست که به‌منظور تبیین مسائل تخصصی، در دادگاه‌ها از نظرات متخصصین مجرب و کارآزموده بهره می‌گیرند. برگزاری و صدور حکم در دادگاه‌های مالی، بدون حضور حسابداران یا حسابرسان خبره غیرممکن است. پس در صورت بروز هرگونه اختلاف بر سر مفاهیم تعریف‌نشده موجود در استانداردهای حسابداری و حسابرسی، نظیر مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»، در دادگاه‌های قانونی و قضائی، به‌عنوان ترازوهای عدالت در جامعه، باز همین حسابداران و حسابرسان هستند که اقدام به تعریف این مفاهیم و متعاقباً «عدالت» می‌کنند (که برداشت کدام گروه از ارائه مطلوب صحیح بوده و عدالت را برقرار می‌کند) (مشابه نظر ریان^{۷۷}، ۱۹۶۷؛ مک‌گی^{۷۸}، ۱۹۹۱). ویژگی تعریف‌نشده‌گی مفاهیم حسابداری و حسابرسی، قدرت را هم در عمل و هم در دادگاه‌های قانونی و قضائی در کف حسابداران و حسابرسان گذارده و این بزرگ‌ترین مزیت و نشانه اعتبار برای هر حرفه محسوب می‌شود که توانایی جلوگیری از دخالت افرادی غیرحرفه‌ای در مسائل تخصصی خود را داشته و قادر به حفظ آن باشند. باری، «نیاز به قضاوت حرفه‌ای» است که حیات یک حرفه، اعتبار و قدرت آن را تبیین می‌کند و این واقعیت با تعریف جزء به جزء تمام مسائل حرفه و مکتوب ساختن آن‌ها در تضاد است (مطابق با باور استوارت، ۱۹۸۸؛ نابز، ۲۰۰۰؛ همیلتون و اوهورتای، ۲۰۰۹؛ رودزیونین و کریستائوسکاس^{۷۹}، ۲۰۱۰؛ ساندر^{۸۰}، ۲۰۱۵).

76- Van Hulle

77- Ryan

78- McGee

79- Rudzioniene and Christauskas

80- Sunder

اهمیت بکارگیری قضاوت حرفه‌ای علاوه بر تعریف مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»، منجر به شکل‌گیری رهنمودهای کلی نظیر «رجحان محتوا بر شکل» و «محافظة کاری» شده است. دادن اولویت به محتوای یک رویداد در مقایسه با شکل قانونی آن در گزارشگری مالی، به نوعی گویای ارجحیت قضاوت حرفه‌ای نسبت به استانداردهای حسابداری و بنابراین بایستگی مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» است (راتمن^{۸۱}، ۱۹۸۴؛ هایپکینز^{۸۲}، ۱۹۸۴؛ پارکر و نابز، ۱۹۹۱؛ آلبو و همکاران^{۸۳}، ۲۰۱۳ و دیگران و همکاران، ۱۹۹۴). میثاق محافظه‌کاری یا دکترین احتیاط، سیاست پیش‌بینی زبان‌ها و نه عایدی‌های محتمله آتی است. این میثاق بسیار کهن‌تر از استانداردهای حسابداری و حسابرسی است. در واقع محافظه‌کاری راهنمای اصلی قضاوت‌های حسابداران و حسابرسان پس از جدایی مالکیت از مدیریت به شمار رفته و در فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی نیز به خوبی مدنظر قرار گرفته است. بنابراین در مورد موقعیت‌های بی‌سر و سامان در استانداردهای حسابداری، محافظه‌کاری همچنان هادی اساسی قضاوت‌های حسابداران و حسابرسان به حساب می‌آید. این مطلب حکایت از خویشاوندی نزدیک دو مفهوم «محافظة کاری» و «ارائه به نحو مطلوب» نیز دارد.

واگذاری قضاوت حرفه‌ای به اعضای یک حرفه در صورتی برای همه اعضای جامعه مطلوبیت دارد که ارزش‌های اخلاقی در آن حرفه جایگاه ویژه و والایی داشته باشد (فلینت، ۱۹۸۲؛ توییدی، ۱۹۸۸؛ رودزیونین و کریستائوسکاس، ۲۰۱۰؛ رامچاندران و سوبرامانیان^{۸۴}، ۲۰۱۱ و ساندر، ۲۰۱۵). وجود کدهای اخلاقی مدون نیز گواه این ادعا است. اهمیت ارزش‌های اخلاقی حسابداران و حسابرسان در سلامت کامل محیط گزارشگری مالی تقویت می‌شود و در چنین شرایطی مهارت و خبرگی حسابداران در مسیر بهبود روابط میان گروه‌های ذینفع بکار گرفته می‌شود. این روند در جهت عکس نیز صادق است. این دسته از عوامل با افزایش ریسک حسابرسی، بر احتمال انتقال پیام نادرست با استفاده از مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» در گزارش حسابرسی اثر می‌گذارد.

فرآیند حسابرسی مشتمل بر سه گروه از افراد می‌شود: صاحبکاران، حسابرسان و کاربران گزارش حسابرسی. باور بر این است که شرایط ویژه هر یک از این سه گروه، به نحوی بر تفسیر مفهوم فاقد تعریف «ارائه به نحو مطلوب» در گزارش حسابرسی اثر می‌گذارد. شرایط ویژه صاحبکار در بردارنده سیستم حاکمیت شرکتی، عملکرد و وضعیت مالی و مدیریت، از طریق اثرگذاری بر ریسک ذاتی، کنترل و حسابرسی، باطن این مفهوم را از ظاهرش دور می‌سازند.

شرایط ویژه حسابرسان، به‌عنوان مهم‌ترین گروه درگیر اجرای فرآیند حسابرسی، نیز محتوای مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» را به نوعی شکل می‌دهند. برای نمونه با افزایش رقابت در بازار حسابرسی، صورت این مفهوم از سیرت آن دور می‌شود و این دلیلی است بر اثرگذاری توانایی

81- Rutteman

82- Hopkins

83- Albu et al.

84- Ramachandran and Subramaniam

اعمال قدرت بر صاحبکار و متعاقباً توانایی حفظ استقلال مؤسسات حسابرسی از صاحبکار بر زبان حسابرسی. اضافه بر این، محدودیت زمانی اجرای حسابرسی احتمال انتقال پیام نادرست با استفاده از این مفهوم را افزایش و مهارت و خبرگی هرچه بیشتر حسابرس این احتمال را کاهش می‌دهد. وضعیت آخرین گروه مشغول فرآیند حسابرسی، به‌عنوان مصرف‌کننده نهائی گزارش حسابرسی، نقش بسزایی در افزایش یا کاهش فاصله ادراکی پیرامون مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» ایفا می‌کند. برای مثال، سطح آگاهی کاربران گزارش‌های مالی و پاسخ‌خواهی آن‌ها با گران کردن بار مسئولیت حسابداران و حسابرسان و افزایش احتمال پیگیری‌های قانونی و قضائی آتی، بر هویت مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» اثر می‌گذارد. در واقع این موارد منجر به تحریک محافظه‌کاری حسابداران و حسابرسان شده و احتمال اختلاف معنای ظاهری و باطنی این مفهوم را کاهش می‌دهند.

نهادهای نظارتی (مانند سازمان بورس و اوراق بهادار) نیز با تحمیل مقررات اضافی بر کیفیت اطلاعات مالی نظارت دارند. بنابراین این نهادها هم با شدت بیشتری، در مقایسه با پاسخ‌خواهی کاربران گزارش‌های مالی، مرزهای رفتاری مدون‌تری را تعیین کرده، حس احتیاط حسابداران و حسابرسان را برانگیخته و به شیوه‌ای امکان اختلاف میان نهان و آشکار مفاهیم تعریف نشده حسابداری و حسابرسی را کاهش می‌دهند.

صاحبکار، حسابرس، کاربران گزارش‌های مالی و نهادهای نظارتی همه زیرمجموعه‌ای یک مجموعه مادر به نام جامعه هستند و از شرایط آن تأثیر گرفته و بر آن تأثیر می‌گذارند. شرایط سیاسی، اجتماعی و اقتصادی در جامعه، تمام اعضای جامعه و متعاقباً زیرمجموعه‌های موجود را تحت تأثیر قرار می‌دهد. برای نمونه، بهبود ثبات سیاسی، اجتماعی و متعاقباً اقتصادی و افزایش کارایی بازار سرمایه، فضای سرمایه‌گذاری (داخلی و خارجی) را مهیا ساخته و یا امکان تأمین مالی کم هزینه را برای واحدهای تجاری فراهم می‌سازد. بنابراین ساختار مالکیت واحدهای تجاری به نوعی وابسته به شرایط کلی محیط است. در شرایط مساعد اقتصادی، اهمیت اطلاعات مالی برای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و به‌طور کلی تمام اعضای جامعه دوچندان می‌شود. بنابراین حسابداران و حسابرسان به‌عنوان تولید و تأییدکنندگان گزارش‌های مالی زیر ذره‌بین قرار گرفته و تردید حرفه‌ای و محافظه‌کاریشان منبعث می‌شود. این انبعاث، احتمال انتقال پیام نادرست با استفاده از عبارت «ارائه به نحو مطلوب» را کاهش می‌دهد.

آخرین و مهم‌ترین مفهوم موجود در هستی‌شناسی مفهوم «ارائه به نحو مطلوب»، «رابطه مسئولیت پاسخگویی» است. بدیهی است که کارکرد اصلی زبان در هر زمینه‌ای، برقراری ارتباط است و علاوه بر ساختار و قواعد صرف و نحوی، واژه‌ها نیز نقش بسیار مهمی در این کارکرد ایفا می‌کنند. استفاده از پیامی که همه قادر به مشاهده آن هستند، اما هیچ‌کس قادر به درک معنای آن نیست، مگر اینکه کلید درک آن را در دست داشته باشد، در واقع «رمزنگاری»^{۸۵} محسوب می‌شود. پس اگر افرادی یافت شوند که از مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» تنها نصیبشان معنای ظاهری آن باشد، مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» یکی از بخش‌های اصلی برقراری ارتباط «ایمن» در حضور اشخاص ثالث (شامل حقوقدانان و کاربران مبتدی گزارش حسابرسی) محسوب می‌شود و نه تلاشی در جهت ایجاد جریان

منصفانه از اطلاعات میان حسابرس و کاربران گزارش حسابرسی. ملیس^{۸۶} (۲۰۰۵) و زانولا^{۸۷} (۲۰۱۳) در همین راستا بر این باورند که کاربست مفهوم «تصویر درست و منصفانه» بر رابطه پاسخگویی میان حسابرس و کاربران گزارش‌های مالی مؤثر است. در صورتی که بتوان برخی از مفاهیم بالا را به واسطه اثرگذاری بر «کیفیت حسابرسی» بر مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» مؤثر تلقی کرد، می‌توان زیر مجموعه‌ای از پژوهش‌های حوزه کیفیت حسابرسی را در مسیر تأیید یافته‌های پژوهش حاضر مربوط دانست. اطلاعات برخی از این پژوهش‌ها در جدول (۱۰) ارائه شده است.

جدول (۱۰): بخشی از پیشینه پژوهش‌های عوامل مؤثر بر «کیفیت حسابرسی»

عامل مؤثر بر «کیفیت حسابرسی»	پژوهش‌های مرتبط	یافته‌ها
حاکمیت شرکتی	کارسلو و همکاران، ۲۰۰۲؛ ابوت و همکاران، ۲۰۰۳؛ بلیک و همکاران، ۲۰۰۹	برخی سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است.
رقابت در بازار حسابرسی	کالاپور، ۲۰۰۸؛ نومان و ویلکنز، ۲۰۱۴ و سروش‌یار و همکاران، ۱۳۹۳	با افزایش رقابت در بازار حسابرسی، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد.
محدودیت زمانی حسابرس	مک‌دنیل، ۱۹۹۰؛ واگنر و کاشل، ۱۹۹۱؛ پراسیتا و ادی، ۲۰۰۸؛ لی، ۲۰۱۱ و عباس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۲	با افزایش تراکم کاری حسابرس، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد.
مهارت و خبرگی حسابرس	ترامپتر، ۱۹۸۷؛ بیکیس و همکاران، ۱۹۸۸؛ لیبی و فردریک، ۱۹۹۰ و کاهان و سان، ۲۰۱۴	با افزایش تجربه حسابرس، کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد.
ارزش‌های اخلاقی حسابداران و حسابرسان	ساتاوا و همکاران، ۲۰۰۶؛ اسکوارتز، ۲۰۰۲	با بهبود ارزش‌های اخلاقی میان حسابداران و حسابرسان، کیفیت حسابرسی بهبود می‌یابد.

منبع: نتایج پژوهش

محدودیت‌های پژوهش حاضر را می‌توان زیر عنوان «محدودیت‌های روش پژوهش» قرار داد. کیو روشی است که در وهله اول درصدد شناسایی و تفکیک دیدگاه‌ها و نگرش‌های متنوع پیرامون یک پدیده است. بنابراین نمی‌توان یافته‌های پژوهش را به راحتی تعمیم داد. با این حال، با انتخاب مشارکت‌کنندگان با تجربه بالا، درصدد کاهش عواقب این محدودیت برآمده‌ایم. برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود که دیدگاه‌های گروه‌های مختلف سرمایه‌گذاران، به‌ویژه سرمایه‌گذاران خرد که روی صحبت استانداردهای حسابداری در درجه اول با آن‌هاست، در رابطه با مفهوم «ارائه به نحو مطلوب» و در منظره‌ای وسیع‌تر در رابطه با زبان گزارشگری مالی بررسی شود.

منابع و مآخذ

منابع فارسی

- ۱- سازمان حسابرسي (۱۳۸۰). «پيوست استانداردهای حسابداري: مفاهيم نظري گزارشگري مالي».
- ۲- سازمان حسابرسي (۱۳۸۰). «استاندارد حسابداري شماره ۱: نحوه ارائه صورتهای مالي».
- ۳- سازمان حسابرسي (۱۳۸۹). «استاندارد حسابرسي شماره ۷۰۰: گزارشگري نسبت به صورتهای مالي».
- ۴- واعظي، آ. (۱۳۸۵). درآمدی بر هرمنوتیک، چاپ سوم، تهران، انتشارات پژوهشگاه فرهنگ و اندیشه اسلامي.

منابع انگليسي

1. Albu, C. N., Albu, N. and Alexander, D. (2013). "The True and Fair View Concept in Romania: A Case Study of Concept Transferability", *Research in Accounting in Emerging Economies*, 13 (1): 61-90.
2. Alexander, D. and Archer, S. (2003). "On Economic Reality, Representational Faithfulness and the True and Fair Override", *Accounting and business Research*, 33 (1), 3-17.
3. 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.
4. 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.
5. 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.
6. Brown, S. R. (1980). *Political Subjectivity*, 2nd Ed., Westford MA, the Murray Printing Co.
7. Brown, S. R. (1991). "William Stephenson (1902-1989)", *American Psychologist*, 46(3): 244-264.
8. Brown, S. R. (2003). "The Indigenization of Methodology (Revisited)", *Journal of Human Subjectivity*, 1(1): 1-21.
9. 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.

10. Clarke, F. L. (2006). Forum: Analysis and Evidence on the Principles Vs Rules Debate, Introduction: True and Fair-Anachronism or Quality Par Excellence?", *Abacus*, 42 (2), 129-131.
11. 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.
12. Dennis, K. (1988). *Q-Methodology: New Perspectives on Estimating Reliability and Validity*, 3rd Ed., New York, Springer.
13. 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.
14. Flint, D. (1982). *A True and Fair View of Company Accounts*, Institute of Chartered Accountants of Scotland.
15. Forker, J. and Greenwood, M. (1995). "European harmonization and the true and fair view", *European Accounting Review*, 4 (1): 1-31.
16. 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.
17. Harmelen, F. van, Hendler, J., Horrocks, I., McGuinness, D., Patel-Schneider, P. and Stein, L. (2003). "Web Ontology Language (OWL) Reference", W3C Working Draft, Online Available at: <http://www.w3.org/TR/owl-ref/>.
18. Hopkins, L. (1984). *The Audit Report*, London, Butterworths.
19. Horrocks, J. (1967). "Are Published Balance Sheets Untrue and Unfair?", *Australian Accountant*, 567-576.
20. Houghton, K. A. (1987). "True and Fair View: An Empirical Study of Connotative Meaning", *Accounting, Organizations and Society*, 12 (2): 143-152.
21. Irish, R. A. (1966). "Trial by Fire", *Chartered Accountant in Australia*, 37 (3): 170-179.
22. 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.
23. Jones, M. (1994). "Readability of Accounting Narratives", *Management Accounting*, 72 (1): 1-28.
24. 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.

25. Kim, H.G. (2008). *Q-methodology*, 1st Ed., Seoul, Communication Books.

26. Kirk, N. (2006). "Perceptions of the True and Fair View Concept: An Empirical Investigation", *Abacus*, 42 (2): 205- 235.

27. Kline, P. (1994). *An Easy Guide to Factor Analysis*, 2nd Ed., New York, Routledge.

28. 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.

29. 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.

30. McGee, A. (1992). "The "True and Fair" Debate: A Study in the Legal Regulation of Accounting", *the Modern Law Review*, 54 (60): 874-888.

31. McKeown, B. F. and Thomas, D. B. (1988). *Q Methodology (Quantitative Applications in the Social Sciences series, Vol. 66)*, 1st Ed., Thousand Oaks, Sage.

32. Melis, A. (2005). "Critical Issues on the Enforcement of the True and Fair View Accounting Principle, Learning from Parmalat", *Corporate Ownership and Contract*, 2 (2).

33. Miller, M. C. (1969). "True and Fair' and Auditors' Reports", *Australian Accountant*, 39.

34. Nobes, C. W. (2000). "Is True and Fair of Over-Riding Importance? A Comment on Alexander's Benchmark", *Accounting and Business Research*, 30 (4), 307-312.

35. 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.

36. Obitko, M. (2001). "Ontologies - Description and Applications. Gerstner Laboratory for Intelligent Decision Making and Control Series of Research Reports, Report No. GL 126/01.

37. Ordelleide, D. (1996). "True and Fair View _ a European and a German Perspective II", *European Accounting Review*, 5 (3): 495-506.

38. Parker, R. H. (1994). *An International View of True and Fair Accounting*, 1st Ed., New York, Routledge.
39. Parker, R. H. and Nobes, C. W. (1991). "True and Fair": UK Auditors' View", *Accounting and Business Research*, 21 (84): 349-361.
40. Ramachandran, J. and Subramaniam, R. (2011). *An Empirical Study on the Auditors "True and Fair View" Reporting*. International Conference on Advancements in Information Technology, 1st Ed., Singapore, IACSIT Press.
41. Rudzioniene, K. and Christauskas, C. (2010). "The 'True and Fair View' Concept in Lithuanian Accounting Regulation", *Social Sciences/ Socialiniai Mokslai*, 1 (67): 42-48.
42. Rutherford, B. A. (1985). "The True and Fair View Doctrine: A Search for Explication", *Journal of Business Finance and Accounting*, 12 (4) 483-494.
43. Rutteman, P. (1984). *The EEC Accounting Directives and their Effects*, Cardiff, University College.
44. Ryan, S. J. O. (1967). "A True and Fair View", *Abacus*, 3 (4): 95-108.
45. Schlinger, M. J. (1969). "Cues on Q-technique", *Journal of Advertising Research*, 9(3): 53-60.
46. 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.
47. 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.
48. Stricklin, M. and Almeida, R. (2004). PCQ (Version 1.4.1).
49. 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.
50. The Economist. (2008). "True and Fair", Sep 22nd, Online Extra.
51. Tweedie, D. (1988). "True and Fair V. the Rule Book: Which is the Answer to Creative Accounting?" *Pacific Accounting Review*, December.
52. 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.
53. Van Hulle, K. (1997). "The True and Fair View Override in the European

- Accounting Directives”, *European Accounting Review*, 6 (4): 711-720.
54. Walton, P. (1993). “Introduction: The True and Fair View in British Accounting”, *European Accounting Review*, 1 (1): 49-58.
55. Zabala, A. (2014). Qmethod: A Package to Explore Human Perspectives Using Q Methodology, *The R Journal*, 6(2): 163-173.
56. 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.
57. Zanola, A. (2013). “The “True and Fair” Legal Formula: Hendiadys or Tautology?”, *New Ground Research Journal of Legal Studies Research and Essays*, 1(1): 1-9.

