

مسائل و مشکلات اجرایی هدفهای گزارشگری مالی

امیر پوریان‌سب - ساسان مهرانی

مقدمه

پروفسور هندریکسون، تئوریهای حسابداری را به سه سطح طبقه‌بندی می‌کند: تئوریهای ساختاری یا دستوری، تئوریهای تفسیری یا معنایی و تئوریهای رفتاری یا انعکاسی.

تئوریهای ساختاری درصددند تا عمل حسابداری فعلی را تشریح و پیشگویی کنند که چگونه حسابداران در برابر وضعیتهای خاص واکنش نشان خواهند داد یا چطور وقایع خاص را گزارش می‌کنند. این تئوریا به «ساختار» فرایندگردآوری داده‌ها و گزارش دهی مالی مربوط می‌شوند. تئوریهای تفسیری بر روابط میان یک پدیده و واژه یا نمادی که آن را نشان می‌دهد، تمرکز دارند. تئوریهای رفتاری بر آثار رفتاری یا توجیه تصمیم‌گزارشها و صورتهای حسابداری تأکید می‌ورزند.

-
- 1- Structural or Syntactic Theories
 - 2- Interpretive or Semantic Theories
 - 3- Behavioral Theories

تاکنون سه مجموعه از سوی AICPA^۱ عهده‌دار مسؤلیت تهیه و تدوین استانداردهای حسابداری شده‌اند. این مجموعه‌ها برای استنتاج یا استنباط استانداردهای حسابداری ناگزیر به یکی از تئوریهای فوق‌الذکر روی آورده‌اند. اولین آنها «کمیته رویه‌های حسابداری» (CPA)^۲ بود که در سال ۱۹۳۹ تشکیل و تا سال ۱۹۵۹ که هیأت اصول حسابداری (APB)^۳ جایگزین آن گردید، ۵۱ بیانیه استاندارد و چندین بولتن تحقیقاتی منتشر کرد. کلیه این بولتنها در حکم استانداردهای حسابداری به شمار می‌رفتند و بعضی از آنها هنوز هم معتبر هستند. مهمترین آنها که در آن رد پای تئوری تفسیری مشهود است، بولتن تحقیقاتی شماره ۳ می‌باشد. اعضای کمیته مذکور اکثراً طرفدار تئوریهای معنایی یا تفسیری بودند و به همین دلیل در بولتنهای خود بیشتر درصدد تفسیر و معنی شناسی وقایع مالی برآمدند. شاید عمده‌ترین دلیل انحلال آن، پافشاری بیش از حد بر روی تفسیر وقایع مالی بود. اگر چه در وادی تئوری، افشای اطلاعات تفسیری سودمند جلوه می‌کند، اما در آن زمان حرفه حسابداری به علت تجربه رکود سالهای ۱۹۳۹-۱۹۲۹ به شدت در لاک محافظه کاری فرو رفته بود و نیک می‌دانست که سنجش اطلاعات تفسیری پر دردسر و یا حتی ناممکن است. به همین دلیل به بهای تمام شده که اعتبار بیشتری نسبت به سایر سنجه‌های ریالی دارد، وقادار باقی ماند. در نتیجه بولتن‌ها در جلب آرای حسابداران ناکام ماندند و همین امر باعث شد، تا بنیان کمیته رویه‌های حسابداری فرو ریزد.

در سال ۱۹۵۹، AICPA هیأت اصول حسابداری را بناگذارد. این هیأت نگرشی کاملاً متفاوت با سلف خود، کمیته رویه‌های حسابداری، داشت. هیأت برای احراز از تئوریهای تفسیری به ورطه تئوریهای ساختاری در غلطید و آن قدر افراط کرد تا سرانجام در سال ۱۹۷۳ منحل شد و بار مسؤلیت خود را بر دوش هیأت استانداردهای حسابداری مالی

1- American Institute of Certified Public Accountants

2- committee on Accounting Procedure

3- Accounting Principal Board

(FASB)^۱ افکند. هیأت اصول حسابداری ۳۱ استاندارد با عنوان «اظهار نظرهای هیأت اصول حسابداری» (APB Opinion)^۲ و نیز ۴ بیانیه غیر استاندارد با عنوان «بیانیه‌های هیأت اصول حسابداری» (APB Statements)^۳ منتشر کرد. هیأت در پاسخ به خواسته‌های حرفه، تلاش کرد تا یک تئوری از عمل حسابداری بنا کند. حاصل آن شد که هیأت با رد مفاد ARS شماره ۱ و ARS شماره ۳ در سال ۱۹۷۰ بیانیه شماره ۴ خود را به عنوان «مفاهیم اساسی و اصول حسابداری زیربنای صورتهای مالی مؤسسات انتفاعی» منتشر کرد. اگر چه بارقه‌هایی از تئوریهای رفتاری یا تفسیری در آن دیده می‌شود، اما اثر مذکور بیشتر در صدد شرح و توصیف عمل حسابداری برآمده است. به هر حال حتی در این امر هم به توفیق دست نیافت و نتیجه آن شد که این اثر که به گمان بعضی انجیل حسابداری به شمار می‌رفت با استقبال عمومی روبرو نشد و نتوانست به عنوان یک چارچوب مرجع در امر استانداردگذاری به کار آید و شاید همین بیانیه مقدمات فروپاشی هیأت اصول حسابداری را فراهم ساخت.

در واپسین سالهای فعالیت در (APB)، (۱۹۷۱)، AICPA احساس کرد که علت ناکامیهای هیأت اصول حسابداری (CAP) و سلفش APB این بود که آنها به خواسته‌های استفاده‌کنندگان صورتهای مالی واقعی نهادند. از آن رو دو کمیته تحقیقاتی موسوم به «کمیته ویت»^۴ و «کمیته تروبلاد»^۵ را شکل داد تا اولی فرایند استانداردگذاری را بهبود بخشد و دومی اهداف صورتهای مالی را معین کند. از همین زمان بود که حرفه رسماً به تئوریهای رفتاری روی آورد و به واقع انقلابی دیگر در تفکر حسابداری رخ داد.

رنوس برنامه کمیته تروبلاد به شرح زیر بود:

۱- چه کسانی به صورتهای مالی محتاجند.

1- Fomamcoa; Accpimtong Standard Board

2- Accountintg Principal Board Opinions

3- Accountintg Principal Board Statements

4- Wheat Committee

5- Trueblood committee

۲- آنها به چه اطلاعاتی احتیاج دارند.

۳- چه حجمی از این اطلاعات را حسابداری می‌تواند فراهم کند.

۴- چه چارچوبی برای فراهم آوردن این اطلاعات بایسته است.

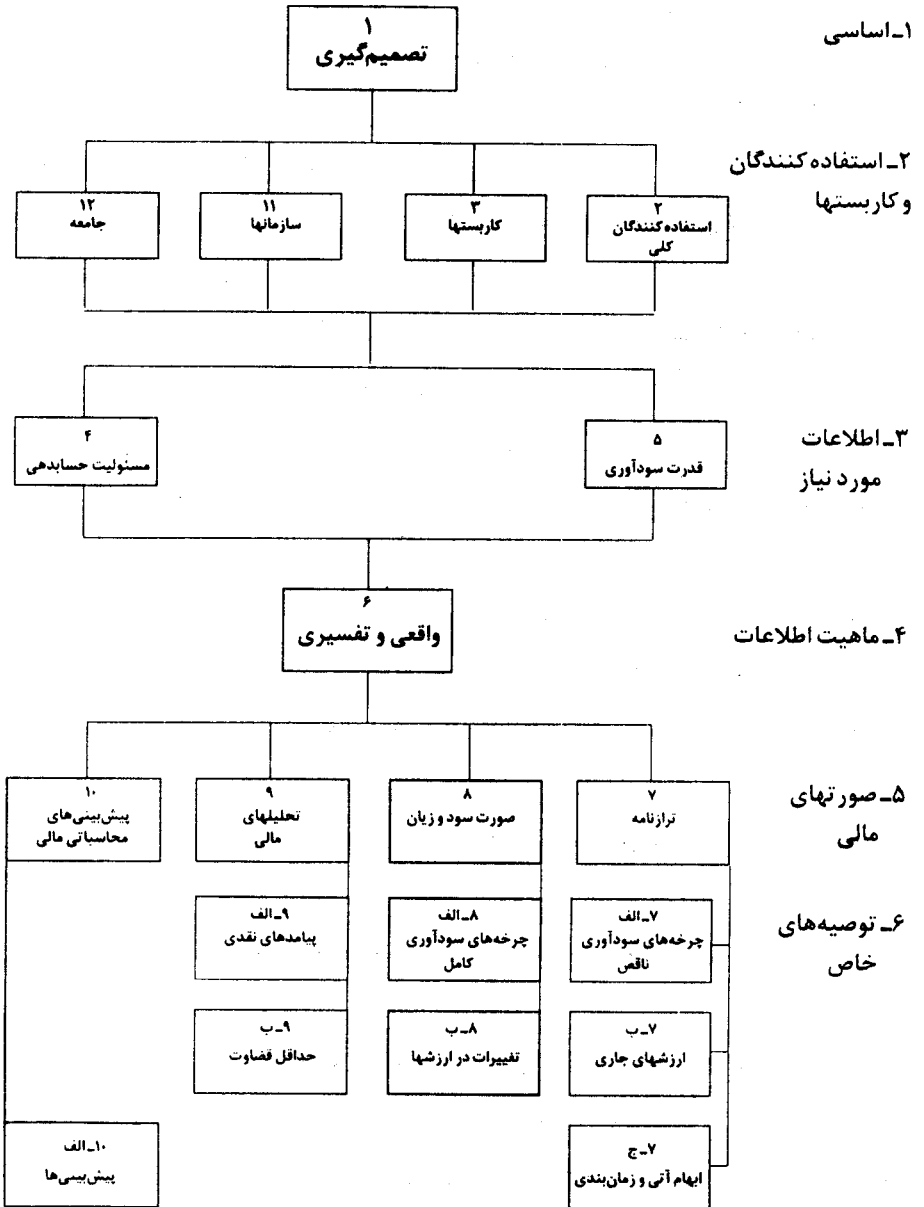
کمیته ترویلاد برای تدوین اهداف صورتهای مالی از یک طرف جلسات و مصاحبه‌های عدیده را با گروه‌های ذی‌علاقه ترتیب داد و از طرف دیگر متون مربوط در حسابداری، اقتصاد خرد و کلان و مالی را مبنای بنیادهای مفهومی خود قرار داد. بر اساس داده‌های تجربی و مفهومی مذکور، گروه مطالعاتی ترویلاد دو گزارش منتشر کرد، اولی و مهمترین آنها عنوانش «گزارش گروه مطالعاتی در مورد اهداف صورتهای مالی»، است که نتایج بررسیهای تجربی و شرحی از اهداف صورتهای مالی را در بردارد. دومی حاوی منتخب مقالات تیم مشاورین است که گروه مطالعاتی به هنگام جمع‌بندی نتایج تحقیقات تجربی و تعیین اهداف در گزارش اول از آنها بهره برده بود.

گزارش ترویلاد علاوه بر شناسایی گروه‌های مختلف استفاده‌کنندگان، دوازده هدف و هفت ویژگی کیفی را برای گزارش دهی مالی مشخص می‌کند، قالب و محتوای این اثر گرانقدر در دو بیانیه مفهومی اول و دوم FASB با تغییرات اندکی آورده شده است. اگر چه مقصود گروه مطالعاتی آن بوده است که اهداف با هم برابر و هم سطح باشند، اما گزارش تمایل توجیه‌پذیری دارد که یک ساختار سلسله‌مراتبی برای اهداف قائل شود. تفاوت در تأکید و نیز وابستگی نسبی میان اهداف نیز بر چنین سلسله‌مراتبی صحه می‌گذارد. شکل شماره ۱ مبین یک ساختار سلسله‌مراتبی از اهداف حسابداری است. هدف اساسی در بالای تصویر دیده می‌شود و توصیه‌های خاص نیز در پایین آورده شده‌اند. شش سطح هدف را می‌توان از گزارش ترویلاد استنتاج کرد که به ترتیب اولویت عبارتند از:

۱- هدف اساسی (شماره ۱)

۲- چهار هدف (شماره‌های ۲، ۳، ۱۱ و ۱۲) که استفاده‌کنندگان گوناگون و کاربرتهای

اطلاعاتی حسابداری را معرفی می‌کند.



- ۳- دو هدف (شماره های ۴ و ۵) که قدرت سودآوری و توانایی مدیریت (مسئولیت حسابداری) را به عنوان یکی از اطلاعات مورد نیاز مشخص می کنند.
- ۴- یک هدف (شماره ۶) که ماهیت اطلاعات مورد نیاز را شامل اطلاعات واقعی یا اطلاعات تفسیری مشخص می کند.
- ۵- چهار هدف (شماره های ۷، ۸، ۹ و ۱۰) که توضیح می دهند صورتهای مالی برای تحقق اهداف لازم هستند.
- ۶- تعدادی از توصیه های خاص برای صورتهای مالی که به منظور تحقق هر یک از اهداف دوازده گانه گزارش ترویلاد لازم است.
- ذیلاً اهداف دوازده گانه گزارش ترویلاد آورده شده است.
- هدف شماره ۱: هدف اساسی صورتهای مالی فراهم آوردن اطلاعاتی است که مبنای تصمیمات اقتصادی هستند.
- هدف شماره ۲: یکی از اهداف صورتهای مالی اساساً تهیه اطلاعات برای آن گروه از استفاد کنندگان است که اختیار، توانایی و منابع آنها برای تحصیل اطلاعات محدود است. یعنی کسانی که به صورتهای مالی به عنوان منبع اصلی اطلاعاتی خود درباره فعالیت یک مؤسسه اتکا می کنند.
- هدف شماره ۳: یکی از اهداف صورتهای مالی فراهم کردن اطلاعات مفید برای سرمایه گذاران و بستانکاران است، به آن جهت که آنها را قادر سازد تا مبلغ، زمان بندی و «ابهام» مرتبط با پتانسیل جریانهای نقدی جاری به سوی خود را پیش بینی، مقایسه و ارزیابی کنند.
- هدف شماره ۴: یکی از اهداف صورتهای مالی تجهیز استفاده کنندگان به اطلاعاتی است که در امر پیش بینی مقایسه و ارزیابی قدرت سودآوری مؤسسه به کار آید.
- هدف شماره ۵: یکی از اهداف صورتهای مالی عرضه اطلاعاتی است که به هنگام قضاوت درباره توانایی مدیریت در به کارگیری مؤثر منابع مؤسسه (در راستای نیل به هدف اصلی

مؤسسه) سودمند واقع گردد.

هدف شماره ۶: یکی از اهداف صورتهای مالی فراهم کردن اطلاعات واقعی و تفسیری درباره معاملات و سایر رخدادهایی است که در امر پیش‌بینی، مقایسه و ارزیابی قدرت سودآوری مؤسسه مفید واقع می‌شوند. اساس و پایه‌هایی که بنیادهای مفروضات مرتبط با مسائلی که در معرض تفسیر، پیش‌بینی یا تخمین را تشکیل می‌دهد، باید افشا گردد.

هدف شماره ۷: یکی از اهداف صورتهای مالی فراهم کردن صورت وضعیت مالی‌ای است که برای پیش‌بینی، مقایسه و ارزیابی قدرت سودآوری مؤسسه سودمند واقع شود. این چنین صورت وضعیتی باید اطلاعاتی درباره معاملات و سایر وقایع، که جزئی از چرخه‌های سودآوری ناقص هستند را فراهم کند. در چنین صورتهای ارزشهای جاری باید فقط آن زمان گزارش شوند که از بهای تاریخی تا حد معنی‌داری فاصله گرفته‌اند. داراییها و بدهیها باید بر حسب ابهام نسبی درباره مبلغ، زمانبندی و درجه تحقق آتی یا تسویه آنها گروه‌بندی یا تفکیک گردند.

هدف شماره ۸: یکی از اهداف صورتهای مالی فراهم کردن صورت سود ادواری‌ای است که در امر پیش‌بینی، مقایسه و ارزیابی قدرت سودآوری مؤسسه مفید واقع شود. در چنین صورتهای نتیجه خالص چرخه‌های سودآوری کامل و نیز فعالیت‌های مؤسسه که نتیجه آنها در قالبی قابل سنجش و ثبت در راستای تکمیل چرخه‌های سودآوری ناقص حرکت می‌کند، باید گزارش شود. تغییرات در ارزشهای انعکاس یافته در ترازنامه‌های پی در پی نیز باید افشا شود، اما جداگانه به لحاظ اینکه آنها بر حسب ابهام با یکدیگر فرق می‌کنند.

هدف شماره ۹: یکی از اهداف صورتهای مالی فراهم کردن صورت فعالیت‌های مالی‌ای است که در امر پیش‌بینی، مقایسه و ارزیابی قدرت سودآوری مؤسسه سودمند واقع شود. در چنین صورتهای اساساً باید رخساره‌های واقعی معاملات مؤسسه که دارای پیامدهای نقدی مهم هستند یا انتظار می‌رود دارای پیامدهای نقدی مهم باشند، گزارش شود. این صورت باید داده‌هایی را گزارش کند که مستلزم حداقل قضاوت و تفسیر به رأی از سوی استفاده‌کنندگان باشد.

هدف شماره ۱۰: یکی از اهداف صورتهای مالی فراهم آوردن اطلاعات مفید برای فرایند

پیش بینی است. «پیش بینیهای محاسباتی»^۱ مالی باید زمانی تهیه گردند که احساس می‌شود قابلیت اتکا و اعتبار پیش بینیهای استفاده کنندگان را افزایش می‌دهند.

هدف شماره ۱۱: یکی از اهداف صورتهای مالی فراهم آوردن اطلاعات مفید برای مؤسسات غیر انتفاعی است، اطلاعاتی که بتوان بر آن اساس اثربخشی مدیریت داراییها را (در راه نیل به اهداف) ارزیابی کرد. در این سازمانها سنجهای عملکرد باید بر حسب اهداف از پیش تعیین شده کمی گردند.

هدف شماره ۱۲: یکی از اهداف صورتهای مالی گزارش آن گروه از فعالیتهای مؤسسه است که بر جامعه اثر می‌گذارند و می‌توان آنها را تعیین و توصیف کرد یا سنجید و برای ایفای نقش مؤسسه در قبال محیط اجتماعی‌اش مهم هستند.

گزارش اهداف تروبلاد نهایتاً در سال ۱۹۷۳ زمینه‌های تشکیل هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) را هموار کرد و به عنوان اساس کار برای پروژه چارچوب مفهومی FASB به کار گرفته شد. پروژه‌ای که به گمان حرفه‌ایها و تئوری پردازها علی‌رغم کاستیهایش، موفقترین چارچوب مرجع برای استنتاج استانداردهای حسابداری به شمار می‌رود. بنابراین FASB اساس کار خود را بر تئوریهای رفتاری بنا کرد (اگرچه چارچوب مفهومی آن ملغمه‌ای از تئوریهای حسابداری است). دستیابی به اهداف فوق‌الذکر در سر لوحه چارچوب مفهومی FASB، یعنی بیانیه مفهومی شماره یک (SFAC)، قرار دارد. در این بیانیه FASB، انواع استفاده کنندگان و نیازهای اطلاعاتی آنها را شناسایی می‌کند. علی‌رغم اینکه رویکرد FASB به تئوری حسابداری، «رویکرد توجیه استفاده کنندگان» یا اصالت استفاده کننده یا همان رویکرد رفتاری است اما با این حال، برای تحقق اهداف کماکان یکی به میخ و یکی به نعل می‌زند. حق گواهی کردن را برای حرفه و حق سکوت اختیار کردن و نیز گزینش روشهای حسابداری هم گزینه را برای شرکت محفوظ می‌دارد و در عین حال در جستجوی «تهیه

1- Financial Forecasts

2- Statement of Financial Accounting Concepts

3- UsersOriented Approach

اطلاعات مفید برای سرمایه‌گذاران و ...» است.

با این وجود نمی‌توان منکر گامهای مؤثری شد که FASB برداشته است. برای مثال با انتشار استاندارد شماره ۹۵ - مفهوم وجه نقد دگرگون می‌شود و صورت جریانهای نقدی جایگزین صورت تغییرات در وضعیت مالی می‌شود. در این استاندارد جریانهای نقدی به سه گروه مالی، سرمایه‌گذاری و عملیاتی تقسیم می‌گردد و وجه نقد شامل شبه نقد نیز می‌گردد. مثال دیگر آن که FASB با انتشار استاندارد شماره ۱۱۵ خود حسابداران را از لاک محافظه کاری برون می‌آورد و به آنها اجازه می‌دهد تا برای پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان اوراق بهادار سرمایه‌ای و استقراضی را به ارزشهای متعارف گزارش کنند. بنابر این تا حدودی پایه‌های «اصل بها» و نیز «قید محافظه کاری» که هر دو جزء اصول و قیود حاکم بر سنجش و ثبت و گزارش دهی هستند، به لرزه درآمده است.

شاید دلیل اصلی موفقیت FASB، بها دادن به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان باشد. به هر حال دانش حسابداری هنوز مراحل جنینی خود را می‌گذراند و تا زمانی که بتواند تمام نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان را پاسخ گوید، باید سالها و سالها به انتظار نشست، گرچه ممکن است این امر هرگز میسر نشود، اما حسابداران در تلاشند تا در آن جهت حرکت کنند. مقاله‌ای که ذیلاً از نظرمان می‌گذارد به مشکلات اجرایی اهداف گزارش ترویلاد می‌پردازد. اگر چه ترجمه آن پس از بیست و یک سال صورت می‌پذیرد، اما از آنجا که گزارش ترویلاد به خاطر تأثیر بر SFAC شماره یک معتبر است، لذا تاریخ مصرف مقاله منقضی نشده است و برای خواننده ایرانی حتی بدیع و تازه می‌نماید. به خصوص که بدانیم

۱- در تهیه این مقاله مرجع اصلی اثر به یادماندنی زیر است:

Richard M. Cyert and Yuji Ijiri., "Problems of Implementing the Trueblood Objectives Report".

Robrt M. Trueblood Memorial conference, Studies on Financial Accounting Objective s: 1974, The Institute of Professional Accounting Graduate School of Business University of Chicago, 1974.

گزارش ترویج‌دهنده انقلابی در دانش حسابداری به پا کرده است.

این مقاله شامل دو قسمت است. قسمت اول یا بخش اول آن به معرفی نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، شرکت و حرفه و نیز تضادهای آنان می‌پردازد. قسمت دوم که مشتمل بر بخشهای دوم تا پنجم است به ترتیب درباره مشکل اجرایی، ساختار سلسله مراتبی اهداف و بعضی موضوعات خاص بحث می‌کند.

بخش اول

این بخش به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، شرکت و حرفه و نیز تضادهای آنان می‌پردازد. صورتهای مالی صرفاً صورتهایی نیستند که فعالیتها و وضعیتهای مالی شرکت را گزارش می‌کنند. آنها محصول میان کنش دو سویه میان سه گروه است؛ شرکتها، استفاده‌کنندگان و حرفه حسابداری.

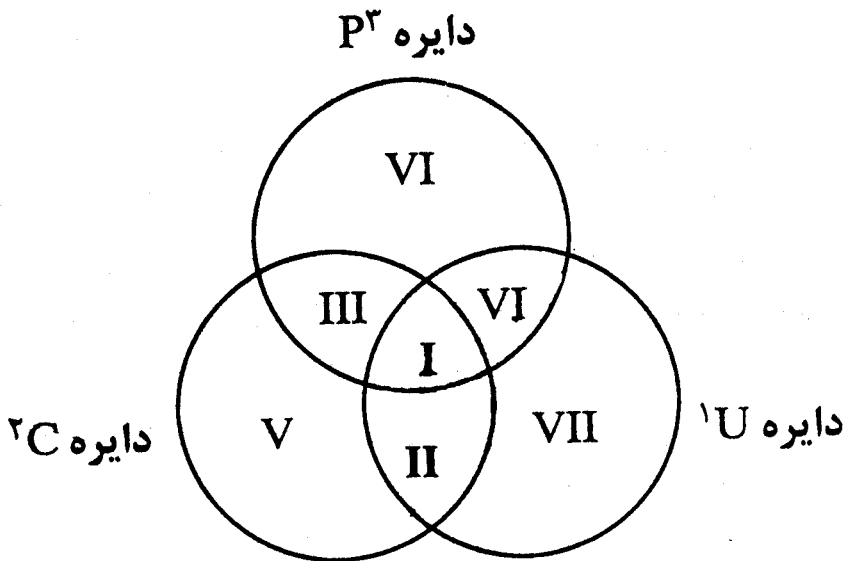
شرکتها نه تنها خود موضوعاتی هستند که وضعیت مالی و عملیات آنها در صورتهای مالی گزارش می‌شود بلکه آنها یگانه عرضه‌کننده صورتهای مالی هستند. چنانچه شرکتها برای تهیه صورتهای مالی هیچگونه واکنشی نشان ندهند، در آن صورت راه دیگری برای یک استفاده‌کننده برون سازمانی باقی نمی‌ماند تا از آن طریق بتواند صورتهای مالی را با درجه مطلوبی از قابلیت اعتماد تهیه کند. این واکنش شرکت که «خودارزیایی» نیز خوانده می‌شود (ارزیابی و گزارش دهی شرکت از وضعیت مالی و عملیات خودش)، تا حد زیادی تابع ساختار قانونی و رسمی‌ای است که صورتهای مالی را احاطه کرده است، ما بعداً به دقت در این باره بحث خواهیم کرد.

منظور از استفاده‌کنندگان، دومین گروه مرتبط با صورتهای مالی، نه تنها سهامداران و اعتبار دهندگان گذشته، حال و آینده بلکه همچنین تحلیل‌گران مالی، ارگانهای دولتی و به طور کلی عموم مردم است.

گروه سوم حرفه حسابداری است (یا به طور خلاصه حرفه)، منظور ما از آن نه فقط آحاد

حسابداران و حسابرسها بلکه سیستمی است که فعالیتهای حسابداران و حسابرسها را متأثر می‌کند.

علائق این سه گروه، به گونه‌ای که در شکل شماره ۲ نشان داده شده است، با یکدیگر در میان کنش است. در این دیاگرام دایره C مبین مجموعه اطلاعاتی است که خواه اختیاری خواه اجباری شرکت موافق است در صورتهای مالی گزارش کند. دایره U مبین مجموعه اطلاعاتی است که استفاده کنندگان مشتاق هستند گزارش آن را در صورتهای مالی مطالعه نمایند، صرفاً به آن علت که این اطلاعات برای تصمیم‌گیری آنها مفید واقع خواهد شد. و سرانجام دایره P بیانگر مجموعه اطلاعاتی است که حرفه روشی (مثلاً استاندارد یا اصلی) را برای رسیدگی به آن تدوین کرده است و موافق است بر آن مهر تأیید بزند.



۱- حرف U اختصاراً بیانگر واژه استفاده کننده (User) است.

۲- حرف C اختصاراً بیانگر واژه شرکت (Corporate).

۳- حرف P اختصاراً بیانگر واژه حرفه (Profession) است.

بخش مشترک (پهنه I) تنها پهنه‌ای است که در آن میان کنش برای هر سه گروه رضایتبخش است، جایی که شرکت با افشای اطلاعات موافق است، جایی که استفاده کنندگان اطلاعات سودمند (مفید) را می‌یابند و جایی که حرفه موافق است اطلاعات را گواهی کند. چنانچه در تمام پهنه‌ها چنین وضعی حاکم می‌شود، یعنی در صورتی که هر سه دایره بر هم منطبق می‌شوند، آنگاه تمام هدفهای صورتهای مالی تحقق پیدا می‌کند و دیگر هیچ تنشی بین سه گروه بروز نمی‌کند. به عبارت دیگر اجابت اهداف بدون در دسر امکان پذیر می‌شود، اما حقیقت چیز دیگری است. در میان این سه دایره پهنه‌های نسبتاً بزرگی وجود دارد که مورد مناقشه گروه‌ها است. زیرا فقط پهنه I بر طبق وضع کنونی قابل اجرا است و پهنه‌های دیگر به هنگام اجرا با «موانع و مشکلاتی» مواجه هستند، ماهیت این موانع از پهنه‌ای به پهنه دیگر فرق می‌کند و به همین دلیل برای ما سودمند می‌باشد که هر پهنه را به طور مجزا مورد مکاشفه و بررسی قرار دهیم.

پهنه دوم (II) بیانگر مجموعه اطلاعاتی است که شرکت با افشای آن موافق است و برای استفاده کنندگان صورتهای مالی نیز مفید است، اما برای «گواهی کردن» آن حرفه تاکنون نتوانسته به یک تکنولوژی دست یابد. شاید به آن علت که در این پهنه اطلاعات بسیار ذهنی هستند. پیش‌بینیهای مالی مثالهای خوبی هستند. تعداد زیادی شرکت وجود دارد که پیش‌بینیهای مالی را در گزارشهای سالانه یا سایر گزارشهای خود به سرمایه‌گذاران ارائه می‌کنند و سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران مالی نیز این پیش‌بینیها را سودمند می‌یابند. علی‌رغم آن که تاکنون حرفه نتوانسته است سیستمی را ابداع کند تا به مدد آن بتواند درجه مطلوبی از قابلیت اعتماد را برای پیش‌بینیهای مالی تضمین کند. این بدان معنی نیست که ابداً حرفه قادر نخواهد شد چنین سیستمی را طراحی کند. در واقع امکان تحقق یافتن این مهم تا آنجا هست که از حالا می‌توان گفت چنین نیز خواهد شد. با این وجود مادامی که زمینه آن فراهم نشده است، این اطلاعات باید از آنهایی که فعلاً در صورتهای مالی انعکاس می‌یابند، و حرفه تمایل دارد آنها را گواهی کند، به طور مشخص مجزا گردد.

پهنه سوم (III) معرف مجموعه اطلاعاتی است که شرکت تمایل دارد آن را تهیه کند، و حرفه نیز می‌خواهد آن را گواهی کند، اما استفاده کنندگان معتقدند که در مدل تصمیم‌گیری آنها

کاربرد ندارد. اینها اطلاعاتی هستند که استفاده کنندگان بلادرنگ از آنها چشم می‌پوشند. برای مثال سه رقم آخر داده‌های مالی که بر حسب میلیون ریال یا بیلیون ریال می‌باشند اغلب به کار استفاده کنندگان نمی‌آیند ولو آنکه شرکت بخواهد آن را گزارش کند و حرفه بخواهد آن را گواهی کند. این مطلب در مورد حسابهای کوچک مانند تنخواه گردان و بدهی مالیاتی حقوق کارکنان نیز صدق می‌کند. اگر چه به یقین می‌دانیم که برای بعضی استفاده‌های غیر معمول از صورتهای مالی، آنها اطلاعات سودمندی را فراهم می‌کنند.

پهنه چهارم (IV) مبین مجموعه اطلاعاتی است که استفاده کنندگان آنها را مفید می‌یابند، و حرفه نیز تمایل دارد آن را گواهی کند، اما شرکت با افشای آن موافق نیست. گزارشدهی برای اجزای مختلف خط تولید، گزارشدهی بخشی، سفارشهای فروش و سایر قراردادها و تمهیدات مثالهایی از این دست هستند. ما نمی‌گوییم که شرکت موظف است همه این اطلاعات را افشا کند، اما بر این باور هستیم که دست کم این پهنه یکی از پهنه‌هایی است که برای دستیابی به اهداف باید بر سر آن مصالحه شود. به عبارت دیگر شرکت باید به خواسته‌های دو گروه دیگر تن بدهد.

پهنه پنجم (V) معرف مجموعه اطلاعاتی است که شرکت تمایل دارد آن را افشا کند، اما نه تنها استفاده کنندگان آن را بی مصرف می‌دانند بلکه حرفه نیز نمی‌خواهد بر آن مهر تأیید بزند. بهترین نمونه از این نوع اطلاعات یکی آگهی تجاری تکراری است که هیچ استفاده کننده‌ای دلش نمی‌خواهد به آن توجه کند و چون ذهنی است حرفه هم قادر نیست آن را تصدیق کند. از آنجا که این پهنه فقط و فقط از سوی شرکت به رسمیت شناخته می‌شود، لذا یکی از پهنه‌هایی است که بدون چون و چرا محو و نابود می‌شود.

پهنه ششم (VI) مبین مجموعه اطلاعاتی است که حرفه تمایل دارد آن را گواهی کند اما استفاده کنندگان به آن علاقه‌مند نیستند و شرکت نیز نمی‌خواهد آن را افشا کند. در این پهنه هیچ گونه تقاضایی برای خدمات حرفه وجود ندارد. بدیهی است این پهنه هم به بدون چون و چرا محو و نابود می‌گردد.

پهنه هفتم (VII) معرف پهنه‌ای است که شاید در برآوردن اهداف دوازده گانه در گزارش ترویلاد از سایر پهنه‌ها مهمتر می‌باشد. این پهنه معرف مجموعه اطلاعاتی است که

استفاده‌کنندگان اشتیاق دارند آن را بدانند. اما شرکت با افشای آن موافق نیست و حرفه نیز سیستمی را برای گواهی آن ابداع نکرده است. به عنوان مثال، گزارش ترویلاد بیان می‌کند: «در آن زمان که ارزشهای جاری تا حد معنی‌داری از بهای تاریخی فاصله می‌گیرند، باید گزارش شوند.»

در حال حاضر به استثنای برخی از اقلام نظیر اوراق بهادار، موجودیهای جنسی و ... هیچ یک از اقلام صورتهای مالی به ارزشهای جاری افشا نمی‌شوند. سابقه حرفه در خصوص گواهی ارزشهای جاری به همین مواد کاملاً استثنایی و نیز ارزشیابی خالص داراییها در مواقع ترکیب شرکتهای و مبادلات غیر پولی محدود می‌شود. روی هم رفته دلایل بسیار زیادی وجود دارد که ایجاب می‌کند کل داراییهای یک شرکت در گزارش سالانه‌اش به ارزشهای جاری افشای و گواهی شوند.

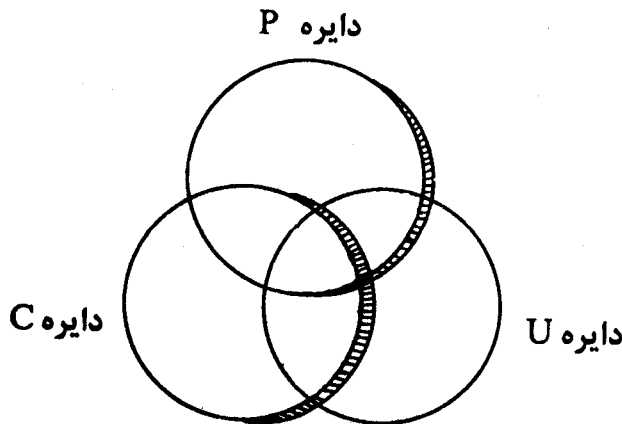
پس از آشنایی با پهنه‌های مورد مناقشه، از نقطه نظر علایق هر سه گروه، حال اجازه بدهید به آن رویکرد که در گزارش اهداف ترویلاد اتخاذ شده بپردازیم. به طور کلی برای حل مناقشه میان این سه گروه، سه رویکرد کلی وجود دارد که از این میان فقط رویکرد سوم منظور نظر گزارش ترویلاد است:

«رویکرد اول» که با توجه به علایق هر سه گروه بی‌معنی نخواهد بود، برگزیدن آن مجموعه اطلاعاتی است که شرکت مشتاقانه حاضر است آن را افشا کند و از پی آن باید تلاش شود تا بهترین استفاده از آن به عمل آید و نیز راه‌های تصدیق آن یافت شود. به عبارت دیگر بر طبق این رویکرد دایره C ثابت می‌ماند و دو دایره U و P به آن روی می‌آورند.

«رویکرد دوم» ثابت نگه داشتن دایره P و راندن دو دایره C و U به جانب آن است. البته بر خلاف آنچه که گفته می‌شود این رویکرد مطلقاً «ظالمانه» نیست زیرا اساس منطقی و درست دارد. برای مثال، استفاده‌کنندگان ممکن است بخواهند داده‌های ارزش جاری بدون تورش داشته باشند و شرکت نیز موافقت نماید آنها را عرضه کند، اما حرفه تشخیص بدهد ایجاد سیستمی که بتواند تا حد نسبتاً زیادی تعصب (تورش) را برطرف سازد، بی‌اندازه دشوار و توان‌فرسا است. استفاده‌کنندگان در صورتی تعصبات ناچیز را می‌پذیرند که به آنها اطمینان داده شده تعصبات عمده بر طرف گردیده‌اند، در غیر این صورت آنها به استفاده از داده‌ها

رغبت نشان نمی‌دهند و بالطبع آنها را مطالبه هم نمی‌کنند. حرفه اظهار می‌کند که تمایل دارد صورتهای مالی تعدیل شده براساس سطح عمومی قیمتها را گواهی کند. اما در چنین مواردی، استفاده کنندگان و شرکت در صورتی از این صورتهای استقبال می‌کنند که آنها تقریب دقیقی از ارزشهای جاری باشند ولو آنکه از تفاوتهای عملی و مفهومی میان این دو سنج (قیمتهای تعدیل شده براساس سطح عمومی قیمتها و ارزشهای جاری) مطلع نباشند.

بر طبق رویکرد سوم دایره U ثابت می‌ماند و دواير P و C به جانب آن رانده می‌شوند. اگر چه این رویکرد منحصر به فرد نیست اما منطقی‌ترین می‌باشد، چرا که در اکثر روابط بین استفاده کنندگان و شرکت، مالکیت از مدیریت منفک است و شرکت می‌باید برای اعمالش به استفاده کنندگان حساب پس بدهد. چنانچه استفاده کنندگان در موضعی باشند که بتوانند براساس روابط قراردادی یا قانونی (که میان آنها و شرکت برقرار است) اطلاعاتی را از شرکت مطالبه نمایند، در آن صورت منطق حکم می‌کند که ابتدا چيستی دایره U تعریف شود و سپس کوشش به عمل آید که دایره C به جانب آن رانده شود. افزون بر این، در کشاکش میان سه گروه، مقصود حرفه آن است که کمک نماید تا جریان یکنواخت اطلاعات از جانب شرکت به سوی استفاده کنندگان تداوم یابد. بدین جهت، دایره P به وضوح زیر مجموعه دواير U و C است. بنابراین، همانگونه که اهداف در گزارش تروبلاد بیان می‌کنند، شاید عملی‌ترین راه روی آوردن دواير C و P به دایره U جدید شکل شماره ۲ باشد.



شکل شماره ۲

حال با علم به این موضوع، یک معضل اجرایی باقی می‌ماند و آن هم مسأله چگونه راندن دو دایره C و P به جانب دایره U است. چنانچه گروه تحقیقاتی کمیته تروبلاد بی دقتی کرده بود، حالا مجموعه اهداف گزارشگری مالی شامل تقاضاهایی از سوی استفاده‌کنندگان می‌شد که هرگز قابل اجرا نیستند. گروه تحقیقاتی با هوشیاری کامل این گونه نیازهای اطلاعاتی را نادیده انگاشت و به همین دلیل فقط آنهایی را در گزارش تروبلاد مطرح کرد که در یک فاصله زمانی منطقی قابل تحقق هستند. اما در این زمینه گزارش تروبلاد دایره U جدید را تعریف نمی‌کند بلکه فقط به آن اشاره دارد و آن را به منزله غایبی که پهنه I باید تا سرحد آن گسترش یابد توصیف می‌کند. آن گونه که پهنه هاشور خورده در شکل شماره ۲ نشان می‌دهد.

نکته اساسی آن است که گزارش تروبلاد ابدأً به قصد حرکت دادن دایره U سمت‌گیری نمی‌کند. بلکه فقط درصد حرکت دادن دایره C و P است. حقیقت آن است که هیچ عبارتی را در گزارش تروبلاد نمی‌توان یافت که از آن استنتاج شود استفاده‌کنندگان باید خود را براساس علایق دو گروه دیگر تعدیل نمایند. برای مثال، گزارش بیان نمی‌کند که استفاده‌کنندگان باید اطلاعات قبلی را مطالعه کنند بلکه متعقد است شرکت باید گزارش کردن اطلاعاتی را که قبلاً افشا کرده است، متوقف کند. این چارچوب و پیکره گزارش تروبلاد است و چنانچه اهداف مذکور در آن در قالب همین چارچوب درک شود، آنگاه بهتر می‌توان به اهمیت آنها پی برد.

اولاً، کمیته تحقیق تروبلاد یک بررسی همه جانبه در باره انواع نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان انجام داده، یکایک آنها را ارزیابی نموده و از آن میان فقط آنهایی را در گزارش خود درج کرده است که با راندن دایره C و P قابل اجرا هستند. اما به نظر می‌رسد که نیازهای اطلاعاتی درج نشده به اندازه نیازهای درج شده مهم هستند. نیازهای اطلاعاتی که در گزارش تروبلاد آورده نشده است، احتمالاً یا آنهایی هستند که در صورت افشا شدن یک زیان ناخواسته به شرکت تحمیل می‌کنند یا آنهایی هستند که در یک فاصله زمانی منطقی، حرفه مشکل می‌تواند سیستمی را ابداع کند که بر آن اساس بر آنها مهر تأیید بزند. اولی شرکت را دچار دردسر و مشکل می‌کند و دومی ریسک حرفه را بالا می‌برد.

ثانیاً، اهدافی که در گزارش تروبلاد ذکر شده است صرفاً آنهایی است که به نظر می‌رسد، در

یک محدوده زمانی منطقی قابل تحقق هستند. به همین دلیل آنها را باید از دو جنبه ارزیابی کرد:

۱- چگونه می‌توان رضایت شرکت را جلب کرد تا با افشای اطلاعات جدید و نیز به کارگیری روشهای افشای جدید موافقت کند.

۲- چگونه می‌توان سیستمی را طراحی کرد که حرفه را توانمند کند تا این اطلاعات جدید یا اطلاعات تهیه شده به مدد این روشهای جدید را گواهی کند. افشای ارزشهای جاری (همانگونه که قبلاً ذکر شد)، گزارش دامنه‌هایی از ارزشها به جای ارزشهای منفرد و گزارش پیش‌بینی‌های محاسباتی همه مثالهایی از این دست هستند. به علاوه ماهیت دقیق بعضی اطلاعات در گزارش تشریح نشده است. برای مثال در گزارش آمده است: «یکی از اهداف صورتهای مالی گزارش کردن فعالیت‌هایی است که بر جامعه تأثیر می‌گذارد، البته این فعالیتها باید قابل تعیین و تشریح یا سنجش باشند و نیز در ایفای نقش مؤسسه در قبال محیط اجتماعی‌اش با اهمیت باشند (ص ۵۵)». سؤال این است که به چه عناصری مهم گفته می‌شود و آیا باید به اثر افشای آنها بر شرکت بی‌توجه بود و آن را ارزیابی نکرد. به هر حال چه بتوان چنین عناصری را تعیین و تشریح کرد یا سنجید و چه نتوان، در هر صورت باید آنها را با استعانت از «روش شناختی سنجش» موجود، ثبت و گزارش نمود.

بنا به دلایل فوق، گزارش تروبلاد پهنه (I) جدید (شامل پهنه I قدیم در شکل شماره ۱ به علاوه پهنه هاشور خورده در شکل شماره ۲) را کاملاً تعریف نمی‌کند. و از این رو تفاسیر بیشتری را در باره اهداف گزارشگری و حسابداری مالی ناگزیر ساخته است. اما در این گونه تفاسیر نباید ماهیت دو دایره دیگر (C و P) از یاد برود.

در حل اختلاف میان دو ایر C و U باید ماهیت رابطه حاکم میان شرکت و استفاده‌کنندگان تحلیل گردد. بر این اساس، نخست باید مشخص کرد که آیا یک مجموعه اطلاعاتی بخصوص (فرضاً میزان آلودگیهای تولید شده توسط یک کارخانه) برای استفاده‌کنندگان سودمند است یا خیر؟ اگر سودمند باشد آنگاه باید مبنایی را مقرر کرد که بر آن اساس شرکت

ملزوم شود آن اطلاعات را افشا کند. دلیل و منطقی که افشای آن مجموعه اطلاعاتی خاص را الزامی می‌سازد ممکن است از اوضاع و احوال موجود، مقررات یا قراردادهای ناشی شود. در هر صورت منطق آن باید به وضوح تصریح شود. خلاصه آنکه باید یک موازنه منطقی میان «حق دانستن استفاده‌کنندگان» و «حق خاموشی‌گزیدن» شرکت برقرار گردد.

در حل مناقشه بین دوایر P و U باید به این واقعیت توجه داشت که حرفه تنها با گواهی کردن دو یا چند صورت مالی روبرو نیست بلکه باید کل صورتهای مالی را گواهی کند. این یک واقعیت مسلم است که بعضی شرکتها قادرند داده‌های ارزش جاری بدون تعصب را برای تمام داراییها گزارش کنند، اما سؤالی که باید از دیدگاه طراح سیستم (حرفه) پاسخ داده شود این است که آیا می‌توان روشها و رویه‌هایی را برای حسابداری ارزش جاری آن هم در قالب جزئیات کافی تعریف کرد، آنگونه که بتواند در راستای حمایت از استفاده‌کنندگان، تعصب مفرط را برطرف سازد.

ما معتقدیم در مورد هر عنصری که می‌خواهیم در صورتهای مالی قرار دهیم باید به دو سؤال کلیدی فوق‌الذکر پاسخ بدهیم. این واقعیت که اهداف موضوع گزارش تروبلاد از نقطه نظر استفاده‌کنندگان (یعنی محور اصلی تمرکز در گزارش تروبلاد) نوشته شده است خود در اجرای اهداف مهم است، زیرا فی‌نفسه بدان معنا است که در فرآیند تحقق بخشیدن به این اهداف باید صراحتاً مواضع شرکت و حرفه، یعنی حق سکوت اختیار کردن و توانایی گواهی کردن، در نظر گرفته شود.

چنانچه تلاشی در راستای منطبق کردن این دیدگاه‌ها صورت پذیرد در آن صورت هرگونه کوششی که برای اجرای اهداف انجام شود، احتمالاً بدون ثمر خاتمه می‌یابد، مگر آن که مجموعه اهداف دیگری با قالب بیانی متفاوت جایگزین اهداف گزارش تروبلاد گردد.

بخش دوم

در بخش اول، چارچوب رسمی اساسی محیط بر صورتهای مالی را بررسی کردیم، و با سمت‌گیری اساسی گزارش اهداف تروبلاد آشنا شدیم. به خصوص بر این نکته تأکید گردید که مسأله اصلی در اجرای اهداف روی آوردن دوایر C و P به دایره U است. اینک بحث را از

سمت‌گیری اساسی گزارش تروبلاد به بحث در باره چارچوب نظری آن می‌کشانیم و به ویژه به مفاهیم بنیادینی می‌پردازیم که برای تحقق آن ضروری است.

همانگونه که اشاره شد، گزارش تروبلاد بر اهمیت تهیه اطلاعات برای استفاده کنندگان تأکید می‌ورزد و هدف استفاده کنندگان را «ارزیابی قدرت سودآوری» مؤسسه تعریف می‌کند. واژه قدرت سودآوری به مفهومی که در گزارش تروبلاد به کار برده شده است، به آینده مربوط می‌شود و نه گذشته. بدین ترتیب گزارش درصدد است تا صورتهای مالی را به ابزارهایی برای پیش‌بینی تبدیل کند و شاید از این طریق گروه تحقیق تروبلاد خواسته است ماهیت تاریخی حسابداری مرسوم را تعدیل کند. به عبارت دیگر به جای آنکه فقط وقایع گذشته ثبت شود، از حسابداران همچنین خواسته می‌شود که اطلاعاتی را ثبت نمایند که استفاده کنندگان را قادر سازد تا توانایی شرکت در تولید جریانهای نقدی آتی (که در درازمدت با سود یکسان است) را پیش‌بینی نمایند. هدف، مجهز کردن استفاده کنندگان به اطلاعاتی است که آنها را توانمند سازد تا قدرت سودآوری شرکت را پیش‌بینی، مقایسه و ارزیابی کنند. از آنجا که این پیش‌بینی‌ها کاملاً ذهنی هستند، لذا نمی‌توان انتظار داشت که صورتهای مالی یک مدل برای پیش‌بینی فراهم آورند. اطلاعات باید در قالبی بیان شود که هر یک از استفاده کنندگان قادر باشد براساس قضاوت و رای خود و با بهره‌برداری از یک روش پیش‌بینی مطلوب، سودآوری شرکت را پیش‌بینی کند. گزارش تروبلاد بر یک مبنای سیستماتیک به تفصیل نمی‌گوید که کدام اطلاعات برای استفاده کنندگان لازم است تا بر آن اساس بتوانند قدرت سودآوری مؤسسه را پیش‌گویی کنند. با این وجود در این زمینه چندین رویکرد پیشنهاد شده است.

مفهوم اساسی که در گزارش تروبلاد به کار رفته است، مفهوم چرخه سودآوری است. فعالیت‌های شرکت در قالب «چرخه سودآوری» رخ می‌دهند. یک چرخه سودآوری در ساده‌ترین شکل خود آن زمان تکمیل می‌شود که جریانهای نقدی خارج شده برای تحصیل کالاها و خدمات یا هر دوی آنها، مجدداً به صورت وجه نقد، از طریق مصرف کالاها و خدمات، به شرکت باز گردد. در گزارش تروبلاد علاوه بر «جریانهای نقدی واقعی»، به دریافتهای و توزیعهای نقدی بسیار محتمل نیز جریان نقدی اطلاق می‌شود. چرخه‌های

سودآوری به سه گروه کامل، ناقص و مربوط به آینده تقسیم می‌شوند. برای پیش‌بینی سودهای آتی یک شرکت چرخه‌های کامل فقط از آن رو مربوط هستند که تصور می‌شود «فردا نیز مانند امروز خواهد بود». چنانچه گذشته برای پیش‌بینی آینده یک متغیر بحرانی و کلیدی محسوب شود، بدون شک چرخه‌های کامل و بالتجیه سودهای واقعی (که قطعاً تاریخی هستند) اهمیت و بار اطلاعاتی بیشتری می‌یابند. چرخه‌های ناقص نیز تا اندازه‌ای مربوط هستند زیرا بیانگر فعالیت‌هایی هستند که دارای ملازماتی چند برای ارزیابی سودهای آتی است. مشکلات پیش‌بینی بر اساس چرخه‌های ناقص عبارت است از: پروراندن ملازمات فعالیتها، ارزیابی نتایج سودها و قضاوت در مورد احتمال تحقق پیش‌بینی‌ها، چرخه‌های مربوط به آینده نیز دارای همین خصوصیات هستند با این تفاوت که درجه ابهام آتی (عدم قطعیت) آنها بیشتر است.

بدون تردید به لحاظ مفهومی، چارچوب چرخه سودآوری سودمند است، اما چنانچه بخواهیم یک چارچوب عملی از آن بسازیم، دچار مشکل خواهیم شد. این چارچوب از آن جهت سودمند است که می‌تواند مشخص سازد آیا بعضی اطلاعات با مفهوم چرخه سودآوری وفق می‌کنند یا خیر؟ و به تبع آن آیا باید در صورتهای مالی افشا شوند یا خیر؟ به علاوه مفهوم چرخه سودآوری در تعیین قالبی که اطلاعات باید به آن صورت در صورتهای مالی گزارش شوند، سودمند است. اما این مفهوم به لحاظ محدودیتهای اجرایی واقعاً در راستای تحقق هدفی (ارزیابی قدرت سودآوری) که برای آن طراحی شده است، سهمی ندارد. صرفاً به آن دلیل که ارزیابی پتانسیل قدرت سودآوری شرکت کاری شاق است. از آنجا که به هیچوجه معلوم نیست که یک صورت مالی به تنهایی بتواند اطلاعات کافی به استفاده‌کنندگان بدهد و آنها را قادر سازد یک ارزیابی قانع‌کننده از قدرت سودآوری بدست آورند، لذا باید این واقعیت مسلم را پذیرفت که یک روش شناختی منحصر به فرد برای ارزیابی پتانسیل قدرت سودآوری شرکت وجود ندارد.

شاید بد نباشد که فعلاً گذشته را وانهیم و حل مشکل را در آینده جستجو کنیم. تعدادی متغیر وجود دارد که در تعیین قدرت سودآوری شرکت نقشی حساس ایفا می‌کنند. آینده صنعت یا صناعی که مؤسسه در آن یا آنها فعالیت می‌کند باید ارزیابی شود. آیا تقاضای بازار

در حال رشد است؟ آیا رقابت خارجی عامل مهمی در تعیین سودآوری است یا احتمالاً در آینده اینگونه خواهد شد؟ آیا محصولات یا تکنولوژیهای دیگر در بازار وجود دارند یا ممکن است در آینده نزدیک به بازار راه یابند؟ شرکتهای رقیب نیز باید ارزیابی شوند. بخصوص باید معلوم شود که آیا مؤسسه قادر است سهم خود را در بازار افزایش دهد، یا مواضع و سهم فعلی خود را از دست خواهد داد. باید مشخص شود که آیا قیمتها تا آنجا بالا خواهد رفت که انتظارات را برآورده سازد، یعنی آن سان که بتواند بازده کافی روی سرمایه گذاری به بار آورد یا اینکه رقابت، قیمتها و درآمدها را به سمت پایین سوق خواهد داد. چنانچه شرکت در چندین بازار فعال است، باید هر یک از آنها به دقت ارزیابی شود. به منظور تعیین پتانسیل سودآوری لازم است تحلیل درستی از مجموعه بازارها به عمل آید. کیفیت مدیریت عنصری دیگر است که در ارزیابی قدرت سودآوری شرکت سودمند است. تجربه مدیریت در صنایعی که شرکت در آن فعال است، توانایی مدیریت در پیش بینی مشکلات آتی در بازارهای خود، دیدن فرصتهای جدید چه به صورت بازار جدید و یا چه در هیئت محصولات جدید، طراحی یک «سازمان اقتضایی - مبتکر»، همه و همه عواملی هستند که بی تردید در تعیین میزان جریانهای نقدی آتی در سازمان نقش ایفا می کنند. کیفیت امور تحقیق و توسعه نیز می تواند یکی از عوامل مهم در تعیین قدرت سودآوری شرکت محسوب گردد و نهایتاً مهارت و ذکاوت پرسنل نیز کمک خواهد کرد تا محصولات جدید و محصولات قدیمی بهبود یافته که به زودی شرکت به بازار عرضه خواهد کرد، شناسایی شود.

چنانچه بخواهیم لیستی از بعضی از این عوامل تهیه کنیم که مجموعه متنوعی از متغیرهای دخیل در ارزیابی قدرت سودآوری را نشان دهد و در عین حال بخواهیم مشکلات ملازم با هر یک از این عوامل را در صورتهای مالی برشماریم، آنگاه دچار زحمت و دردسر خواهیم شد. با نگاهی درست به صورتهای مالی و نقشی که داده های مندرج در آنها ایفا می کنند (تا استفاده کنندگان بتوانند قدرت سودآوری مؤسسه را ارزیابی کنند) در می یابیم که احتمالاً عدد سود مهمترین عدد در میان صورتهای مالی است.

بخش عمده سیستم اقتصادی - اجتماعی گرایش دارد در برابر تغییرات تاب بیاورد و به میراث و دستاوردهای خود وفادار بماند. در پس این گرایش، دست کم چندین دلیل نهفته

است که بر آن اساس می‌توانیم باور کنیم بیشتر زمان گذشته، یا اکثر رخدادهای گذشته می‌تواند یک پیش‌بینی‌کننده خوب برای آینده باشد. از این رو می‌توان نتیجه گرفت که سودهای تاریخی، آنگونه که در صورت سود اظهار می‌شوند، یکی از عناصر مهم در ارزیابی قدرت سودآوری به شمار می‌روند. اما یکی از مشکلات ارزیابی قدرت سودآوری به خود روش ارائه سود در صورت سود و زیان باز می‌گردد و آن گرایش به یک جا گزارش کردن رقم درآمدهایی است که منابع مختلف دارند. اگر چه در حال حاضر «آثار اقلام غیرمترقبه» به طور جداگانه گزارش می‌شود اما هنوز هم تفکیک درآمدها به عملیاتی و غیرعملیاتی دشوار می‌نماید. عوامل و فاکتورهای متعددی وجود دارند که اگر چه در تشکیل رقم سود با یکدیگر آمیخته می‌شوند اما در صورت سود، محلی از اعراب ندارند. برای مثال، نقش تورم غالباً در مبلغ فروشها و سودها نامشخص است. برای استفاده کنندگان سودمند خواهد بود که تا حد ممکن یا بعضی از سنج‌های فیزیکی در گزارش سود اظهار شوند، یا حتی المقدور تلاش شود تا آثار تورم سنجیده و گزارش شود.

در حال حاضر سودهای حاصل از قراردادهای «استیجاری» یا «استیجاری» تملیکی» ندرتاً در صورت سود و زیان گزارش می‌شود. می‌دانیم که غالباً این نوع قراردادها با توجه به قیمت‌های موجود در زمان عقد قرارداد منعقد می‌گردند. بنابر این مبالغی که پس از انعقاد قرارداد پرداخت می‌شود احتمالاً کمتر از ارزش بازار دارایی استیجاری می‌باشد. در حال حاضر این مزایا (تفاوت قیمت‌های بازار و قیمت‌های قرارداد) به عنوان درآمد در صورت سود و زیان گزارش نمی‌شود. به طور کلی، اثرات مالی تمام قراردادهایی که از این نوع مزایا برخوردار هستند باید تعیین و تصریح شود. به علاوه باید مشخص شود که این مزایا تا چه مدت به طول خواهد انجامید. در حال حاضر در صورتهای مالی میزان سهم بازار برای محصولات مختلف که در نواحی مختلف عرضه می‌شوند، بیان نمی‌شود، حال آنکه یک عامل بسیار حساس و بحرانی در ارزیابی قدرت سودآوری به شمار می‌رود. به عنوان مثال، ادغام‌های زیادی براساس ارقام سودها انجام شده است اما بعداً کاشف به عمل آمده است که این ارقام بیش از واقع اظهار شده بودند. زیرا در زمان ادغام، شرکت ادغام شونده با توسل به تمهیدات گوناگون، سهم بازار خود را چربتر جلوه داده است. این در حالی است که در همان

زمان بخش عمده سهم بازار خود را در یک محصول اساسی یا یک پهنه از بازار از دست داده بود. به بیان دیگر، هدف باید ارائه تصویر روشن از سودی باشد که نتیجه مستقیم عملیات شرکت است و اگر همه چیز خوب پیش برود (مانند گذشته)، انتظار می‌رود مداوماً تحصیل گردد. در این خصوص، بدون تردید به نظر می‌رسد که باید در سود عناصری چند وجود داشته باشد تا این واقعیت را نشان دهد که بهای جایگزینی ماشین آلات در دوره‌های تورمی بیش از بهای تاریخی آنها است. سودی که به این ترتیب گزارش می‌شود، به واقع بیانگر بازیافت سرمایه برای شرکت است و برای حفظ قدرت سودآوری، منطقاً انتظار می‌رود که مجدداً به عملیات شرکت بازگردانده شود.

یکی از بزرگترین معایب صورتهای مالی ضعف آنها در مقایسه کردن شرکت با رقبایش می‌باشد. شکی نیست که افشای این گونه مقایسه‌ها در صورتهای مالی یکایک شرکتها دشوار و یا حتی ناممکن است. اما به نظر می‌رسد، انجام این مقایسه توسط کمیسیون اوراق بهادار (SEC)، به واسطه گزارشهایی که با عنوان 10K دریافت می‌کند، میسر است. ما انتظار داریم روزی فرا برسد که کمیسیون اوراق بهادار امکان گردآوری اطلاعات برای بازارهای مربوط را با نشان دادن شرکتهای عمده در آن بازار به همراه سهم بازار هر یک از آنها و نیز نوع پیشرفت مالی آنها فراهم آورد. بدون تردید این اطلاعات برای استفاده کنندگان عطیه‌ای گران‌قدر خواهد بود، مشروط بر آنکه با فعالیتهایی که از گذشته توسط SEC انجام گرفته است همخوانی و همسویی داشته باشد. بر ما معلوم است که ارائه صورتهای مالی در قالبی که استفاده کنندگان را قادر سازد تا قدرت سودآوری مؤسسه را ارزیابی کنند، رسالتی خطیر و توانفرسا است. فقط لازم است به ضعفهای مدیریت یک سازمان در امر پیش‌بینی آینده توجه شود، آنگاه پی خواهیم برد که برای یک استفاده کننده ارزیابی قدرت سودآوری تا چه اندازه دشوار است. باید دانست که اقتصاد پویا است و بسیاری از رخساره‌های آن بدون اعلام خطر قبلی به ناگاه تغییر می‌کنند. در چنین دنیایی، محصولاتی که به نظر می‌رسید از پتانسیل سودآوری زیادی برخوردار هستند به یکباره به کالاهای بی‌مصرف تبدیل می‌شوند و نتیجه مورد انتظار واژگونه رخ برمی‌تابد. شاید نوسانات شدیدی که در قیمتهای سهام نظاره می‌کنیم، حاکی از اختلاف دقت در ارزیابیهای بازار باشد. به عنوان نمونه، بازار معمولاً تمایل دارد عواملی را جستجو

کند که به بحران انرژی مربوط می‌شوند. براساس تجربه مؤسساتی که فرآیندهای تولیدی‌شان به گونه‌ای است که می‌توانند با حل بحرانهای انرژی یا مشارکت در حل بحرانهای انرژی، پتانسیل تولید خود را حفظ کنند، نسبت P/E (قیمت هر سهم به سود هر سهم) بالاتری را کسب می‌کنند. علی‌رغم آن چنانچه در این باره از مدیریت پرسیده شود، به نظر او این موارد نقش اندکی در برنامه‌ریزی آتی شرکت ایفا می‌کنند. وقایع در هر مسیری که حرکت کنند، بی‌نقص و درست می‌باشند. اما بعید است که این وقایع با داده‌های مالی در یک جهت حرکت کنند. داده‌هایی که استفاده‌کنندگان را قادر خواهد ساخت تا ارزیابیهای خوبی از پتانسیل سودآوری اینگونه تکنولوژیها به عمل آورند. به همین دلیل تحقق این هدف با مشکلات عدیده‌ای همراه است.

بخش سوم

گزارش تروبلاد با استعانت از مفهوم سودآوری، به منزله یک مفهوم بنیادین، بنای یک سری از اهداف صورتهای مالی را پی‌ریزی کرد. پیش از آن که بکوشیم پاره‌ای از ملازمات این اهداف را به حسابداری عملی ربط دهیم، اجازه می‌خواهیم که بحث روشن و شفافی در مورد ساختار سلسله مراتبی اهداف در گزارش تروبلاد ارائه دهیم. اهداف یک شبکه سلسله مراتبی از «روابط، وسیله‌ها (روشها) و هدفها» را تشکیل می‌دهند (به عبارت دیگر هر هدف وسیله‌ای برای تحقق هدف بالاتر خود است و غایت هدف پایین‌تر خود). مشکل بتوان گفت که همین و فقط همین هدف، هدف غایی صورتهای مالی است زیرا، ما همواره تصور می‌کنیم که یک هدف در راستای تحقق «هدف غایی فرضی» قرار دارد و نیز می‌انگاریم که در این امر سهم است. (غافل از آن که شاید هدف غایی واقعی چیز دیگری باشد و اصلاً هدف مورد نظر سهمی در تحقق هدف غایی فرضی نداشته باشد). به هر حال مسأله این است که در ساختار اهداف باید به درجه کلی بودن یا خاص بودن آنها توجه کرد. هر قدر هدف کلی‌تر باشد در جایگاه بالاتری قرار می‌گیرد و هر قدر هدف خاص‌تر باشد جایگاه پایین‌تری را در سلسله مراتب اهداف به خود اختصاص می‌دهد.

در مقاله‌ای که نویسندگان در اختیار گروه تحقیق کمیته تروبلاد قرار دادند، چهار طبقه از

اهداف بحث شده است: «فلسفی»، «قانونی»، «عملی» و «تجویزی». «اهداف فلسفی» آنهایی هستند که بی‌اندازه مبهم و کلی هستند و مشکل می‌توان نتایج عملی از آنها استنتاج کرد. «اهداف قانونی» آنهایی هستند که یا دارای ملازمات عملی هستند و این ملازمات مشروعیت خود را از مقررات قانونی یا اساسنامه‌ای کسب کرده‌اند یا آن قدر کلی هستند که به عنوان راهنماهای عملی به کار نمی‌آیند. «اهداف عملی» آنهایی هستند که دارای ملازمات صریحی برای مشکلات روزمره هستند اما در صدد غلبه بر آنها نیستند. «اهداف تجویزی» آنهایی هستند که در صدد توجیه مشکلات روزمره می‌باشند (با نگاه به این اهداف درمی‌یابیم که سلسله مراتب آنها به همان ترتیبی است که نوشته شده‌اند. در رأس آنها اهداف فلسفی قرار دارد که به علت کلی‌گویی، مشکل می‌توان نتایج عملی از آنها استنتاج کرد و در انتهای آنها اهداف تجویزی قرار دارد که قاطعانه در صدد غلبه بر مشکلات عملی است).

با نظر به سلسله مراتب فوق به رسمیت شناختن ساختاری از اهداف که در گزارش ترویلاد نهایتاً به مفهوم سودآوری ختم می‌شود، اهمیت می‌یابد. علی‌الخصوص در این گزارش ما سلسله مراتب اهداف زیر را برشناخته‌ایم:

الف - ... «اطلاعات مفید برای اخذ تصمیمات اقتصادی فراهم آورند». (ص ۱۳)

ب - ... «اطلاعاتی فراهم کنند که در امر پیش‌بینی، مقایسه و ارزیابی پتانسیل جریانهای نقدی (جاری به سوی استفاده‌کنندگان) مفید واقع شود». (ص ۲۰)

ج - ... «استفاده‌کنندگان را به اطلاعاتی تجهیز کند که در امر پیش‌بینی، مقایسه و ارزیابی قدرت سودآوری مؤسسه مفید واقع شوند». (ص ۲۴)

... «اطلاعاتی سودمند عرضه کند تا استفاده‌کنندگان بتوانند قضاوت کنند که آیا مدیریت برای رسیدن به اهداف مؤسسه از داراییها به طور مؤثر استفاده کرده است یا خیر؟» (ص ۲۶)

هدف الف، هدف اساسی صورتهای مالی است. در صورتی که از هدف الف به ب و از ب به ج حرکت کنیم، به تدریج از کلیت هدف کاسته می‌شود و خاص تر می‌شود. به هر حال در این سلسله مراتب، هدف ج در سطحی قرار گرفته که با آنچه ما به عنوان اهداف قانونی شرح دادیم، مشابهت دارد. همانند آنچه که ما اغلب در قانون اساسی یک کشور یا در اساسنامه یک سازمان می‌بینیم. علت آن است که قدرت سودآوری، به منزله هدف اصلی مؤسسه، مفهومی

است که دست کم با تکنیکهای پیش‌بینی امروزی به دقت قابل تعیین نیست. (به همین دلیل برای سنجش آن ناگزیر به قانون و اساسنامه متوسل می‌شویم). بنا بر این خواه افشای یک عنصر مالی خاص پیش‌بینی قدرت سودآوری را بهبود دهد و خواه ندهد، در هر صورت هرگز نمی‌توان آن را با تکنیکهای مقداری مشخص کرد.

این بدان معنی است که تحقق اهداف مشروحه در بندهای الف تا ج، تفاسیری را توسط یک نهاد یا سازمان مسؤول، مانند هیأت استانداردهای حسابداری مالی، طلب می‌کند و نه تفاسیری که ماحصل قیاسهای منطقی از این اهداف است. خواه این اهداف متضمن تغییرات اساسی در صورتهای مالی کنونی باشند خواه نباشند، در هر صورت باید به وسیله انبوهی از آراء و تفاسیر متضاد پاسخ گفته شوند.

بخش چهارم

گزارش تروبلاد در سطح (ج) توقف نمی‌کند. بلکه بعضی از ملازمات خاص این هدف را در عرصه حسابداری عملی تشریح می‌کند. اینکه آیا این ملازمات منطقاً از اهداف (ج) پیروی می‌کنند یا خیر، خود موضوعی است که بحث جداگانه‌ای را می‌طلبد. اما دست کم در مورد مسائلی که ذیلاً تشریح شده است، گروه مطالعاتی تفاسیر خاصی از اهدافی که در سطح بالاتر قرار دارند ارائه می‌کند. ما این مسائل را همراه با بعضی تعابیر گزارش تروبلاد و نیز تفاسیر خودمان از آنها (که تاکنون با این گستردگی در متون حسابداری بحث نشده است)، فهرست می‌کنیم.

۱ - ارزشهای جاری و منابع یازبانهای نگهداری داراییها

«ارزشهای جاری آن زمان باید گزارش شوند که تفاوتشان با بهای تاریخی چشمگیر است» (ص ۳۶). «تغییرات در ارزشها، باید در صورت وضعیت مالی گزارش شود، اما جداگانه، زیرا این تغییرات به لحاظ ابهامی که در مورد ثبت و گزارشگری آنها وجود دارد با هم فرق می‌کنند.» (ص ۳۷)

۲ - حسابداری سطح قیمتها

«چنانچه ارزش یک واحد سنجش پایدار نماند، یعنی چنانچه تورم یا رکود آن قدر زیاد

باشد که دیگر پیامدهای نقدی مستقیم با گذشته قابل مقایسه نباشد در آن صورت چنین وضعیتهایی باید در صورتهای مالی گزارش شود.» (ص ۱۴)

۳ - طبقه‌بندی بر حسب درجه ابهام

«داراییها و بدهیها را باید بر حسب ابهام نسبی مبلغ و نیز زمان‌بندی تحقق (در مورد داراییها) یا تسویه (در مورد بدهیها) آنها گروه‌بندی یا تفکیک کرد» (ص ۳۶). فحوای این جمله متضمن تغییری عمده در طبقه‌بندی حسابها است. برای مثال، اوراق قرضه دولتی ممکن است درست بعد از نقد اظهار شوند، اعم از اینکه کوتاه مدت یا بلند مدت باشند (به آن علت که بعد از نقد ابهام کمتری نسبت به تحقق آنها وجود دارد). به علاوه این عبارت می‌تواند ملازماتی برای روش افشای داراییها و بدهیهای احتمالی به علاوه قراردادهای قانونی نظیر جاره‌نامه‌ها، تفاهم‌نامه‌های پردازش و نظایر آن داشته باشد.

۴ - رخصاره‌های واقعی فعالیت‌های مالی

«صورت فعالیت‌های مالی باید اساساً رخصاره‌های واقعی معاملات مؤسسه که پیامدهای نقدی مهم در بردارند یا انتظار می‌رود در بر داشته باشند، گزارش کند» (ص ص ۳۸-۳۹). این صورت در مقایسه با صورت تغییرات در وضعیت مالی، که هم اکنون گزارش می‌شود، پهنه‌های بسیار گسترده‌تری از فعالیت‌های مالی را پوشش می‌دهد، یعنی تمام رخدادهای واقعی که «در امر پیش‌بینی، مقایسه و ارزیابی قدرت سودآوری مفید است» (ص ۳۸). در مقایسه با سه خصیصه فوق‌الذکر، اجرای این هدف با تردید بیشتری همراه می‌باشد. از عبارت فوق می‌توان استنباط کرد که گزارشدهی رخدادهای تاریخی یا باید بر حسب «ترتیب تاریخی» انجام پذیرد یا از طریق طبقه‌بندی به انواع پیامدهای نقدی تحقق یافته یا مورد انتظار. مسأله مهمی که باید روشن شود این است که آیا این صورت صرفاً باید به گزارش رخدادهای واقعی محدود شود (که در این صورت ارزش بسیار اندکی خواهد داشت) یا صرفاً باید «پیامدهای نقدی تحقق یافته» یا مورد انتظار همین رخدادهای واقعی را گزارش کند (که در هر صورت دیگر یک صورت واقعی نیست). به هر حال انجام این کار برخلاف این الزام گزارش اهداف ترویلاد است که می‌گوید: «صورت فعالیت‌های مالی باید داده‌هایی را گزارش کند که مستلزم حداقل قضاوت و تفسیر به رأی از سوی تهیه‌کنندگان باشد» (ص ۳۹).

۵ - دامنه‌های ارقام به جای ارقام منفرد

برای آنکه ترجیحات فرد فرد استفاده‌کنندگان در امر پیش‌بینی و کنترل اثر وقایع جاری که مربوط به قدرت سودآوری هستند پاسخ‌گفته شود، لازم است بعضی مقادیر به ظاهر ساده از طریق افشای دامنه‌های دقت، قابلیت اعتماد و ابهام‌آسی، آنها را پشتیبانی کند تا پیچیدگیهای واقعی آن نشان داده شود» (ص ۴۰). گستره‌ای که این دامنه‌ها باید مورد استفاده قرار دهد (آیا باید درآمد هر سهم در گستره ۵۰۰۰-۳۰۰۰ ریال گزارش شود یا باید به عناصر اصلی دیگر محدود شود؟)؛ روش تعریف حد بالا و حد پایین (آیا این دامنه شانس ۹۹٪ یا شانس ۹۰٪ را پوشش خواهد داد)؛ و مسئولیت کنارگذاری ارقام واقعی از دامنه مذکور، هنگامی که کشف می‌شوند؛ همه مثالهایی از مشکلات موجود در سر راه اجرای این توصیه می‌باشند.

۶ - طبقه‌بندیهای روابط «هزینه - منفعت»

«هر یک از صورتهای مالی باید آن‌گونه پی‌ریزی شود که توانایی استفاده‌کنندگان را در امر ارزیابی این موارد افزایش دهد: گستره‌ای که در آن داراییهای فدا شده و منافع حاصله، توأم با زمان یا در میان خودشان تغییر می‌کنند. مانند اختلاف بین هزینه‌های متغیر و ثابت ... گستره‌ای که در آن داراییهای به کار گرفته شده و منافع حاصله به خطوط مختلف فعالیت مؤسسه ربط پیدا می‌کنند (ص ۳۹). پیش از آنکه این طبقه‌بندیها به مرحله اجرا در آیند، لازم است تعاریف و راهنماهای جدیدی برای طبقه‌بندی ارائه شود. علاوه بر آن بعضی مسایل پیش نیاز و متقدم بر آن باید چاره‌جویی شود تا آن‌گاه بتوان برای اولین مرتبه این طبقه‌بندیها را به اجرا گذارد.

۷ - پیش‌بینیهای محاسباتی مالی

«پیش‌بینیهای محاسباتی باید زمانی تهیه شود که انتظار می‌رود اعتبار پیش‌بینیهای استفاده‌کنندگان را افزایش دهد» (ص ۴۶). طیف مشکلات اجرایی این الزام از انتخاب عناصری که می‌تواند در پیش‌بینیهای محاسباتی اعتبار داشته باشد (و به تبع آن پیش‌بینیهای استفاده‌کنندگان را بهبود بخشد) تا روشهای اعتبار بخشی (تصدیقی) می‌باشد.

۸ - اهداف اجتماعی

«یکی از اهداف صورتهای مالی، گزارش آن گروه از فعالیتهای مؤسسه است که بر جامعه تأثیر می‌گذارد. البته این فعالیتها را باید بتوان مشخص کرد، توصیف کرد و سنجید و نیز باید در ایفای نقش اجتماعی مؤسسه در قبال محیط اجتماعی‌اش مهم باشند» (ص ۵۵). در اینجا نیز مشکلات اجرایی وجود دارد که دامنه آنها از انتخاب عناصری که باید افشا شوند تا روشهای اعتباربخشی به پیش‌بینها می‌باشد.

۹ - عملکرد سازمانهای غیرانتفاعی

«یکی از اهداف صورتهای مالی، برای سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی، تهیه اطلاعاتی است که در امر ارزیابی اثربخشی مدیریت داراییها در نیل به اهداف مؤسسه، مفید واقع شود. البته سنجه‌های عملکرد نیز باید بر حسب اهداف تعریف شده در قالب اعداد و ارقام بیان شود» (ص ۵۱). حساس‌ترین مسأله در سازمانهای غیرانتفاعی کمی کردن اهداف است. گزارش تروبلاد، هدف مؤسسات انتفاعی را افزودن وجه نقد تعریف می‌کند. اما سلسله دلایلی که از آن پشتیبانی می‌کند برای سازمانهای غیرانتفاعی به کار نمی‌آید. به منظور اجرای این هدف قطعاً نیازی وجود دارد که بر آن اساس باید برای سنجش دستیابی به اهداف، بعضی تکنیکهای خاص (نظیر رأی‌گیری، تعداد آراء، سنجه‌های فیزیکی) انتخاب و معرفی شوند.

۱۰ - استفاده کنندگان کوچک

«یکی از اهداف صورتهای مالی ارائه خدمت به آن گروه از استفاده کنندگان است که اختیار، توانایی یا منابع محدودی برای کسب اطلاعات دارند و به صورتهای مالی به منزله منبع اصلی اطلاعاتی خودشان (در باره فعالیتهای یک مؤسسه) تکیه می‌زنند» (ص ۱۷). این هدف در صورتی تحقق می‌یابد که صورتهای مالی به جای آن که کلکسیون حجیمی از داده‌های واقعی باشند، در برگزیده داده‌های ساده و تفسیری باشند. آیا شرکت باید مسؤلیت اصلی این نوع تفسیر را، مخصوصاً در باره پیامدهای نقدی آتی، پذیرا باشد یا این که لازم است شخص یا گروه‌های سومی نظیر تحلیل‌گران مالی مستقل، تفسیری را فراهم آورند؟ برای یاری کردن استفاده کنندگان کوچک در انجام پیش‌بینیهایشان، نقش حسابرسی در تفسیر اطلاعات چیست؟ این الزام، «اساس و زیربنای مفروضاتی است که به مسایل موضوع تفسیر، ارزیابی، پیش‌بینی و تخمین مربوط می‌شوند» (ص ۳۴). به روش دیگر، تحقق اهداف از آن ...

مهم است که صورتهای مالی باید در جهت نیازهای استفاده‌کنندگان کوچک سمت‌گیری کند.

بخش پنجم

ساخت و تدوین اهداف یک سازمان رسالتی خطیر است و فقط کسی قدر آن را می‌داند که برای تعریف اهداف تلاش کرده باشد. اهداف باید به قدر کافی خاص و جزئی باشند تا یک قالب مرجع برای عمل فراهم آورند، و در عین حال باید به قدر کافی روشن و صریح باشند تا خود را با محیط رو به تغییر وفق دهند.

گزارش تروبلاد را می‌توان به خاطر تمرکز بیش از حدش بر یک هدف در سطوح بالای سلسله مراتب اهداف یا بر یک هدف در سطوح پایین مورد انتقاد قرار داد. اما تأکید گزارش تا حد زیادی یک مسأله‌گزینی است. گروه مطالعاتی تروبلاد با هوشیاری و تیزی در خصوص سطح اهداف و نیز در خصوص ماهیت اهداف برگزیده در سطح معین و مشخصی، تصمیمی اتخاذ کرده است. بنا بر این برای تحقق اهداف درک این موارد حساس و مهم می‌باشند: درک سمت‌گیری و قالب اهداف، فهمیدن این واقعیت که اصولاً اهداف از دیدگاه استفاده‌کنندگان نوشته شده است و درک این واقعیت که گزارش تروبلاد به رسالت حرفه، یعنی گواهی کردن صورتهای مالی و نیز تأثیر افشای بر شرکتهایی که مجری آن هستند، واقعی نهاده است. برای مثال به این عبارت نگاه کنید: «تا آنجا که به تفکر در باره اهمیت رسالت حسابرسی مربوط می‌شود، گروه مطالعاتی اصولاً با ماهیت اطلاعات سروکار دارند نه قابلیت تصدیق و تأیید آنها» (ص ۱۰). واضح است که همانند یک میز سه پایه، تحقق اهداف بدون همکاری هر سه گروه استفاده‌کنندگان، شرکت و حرفه میسر نخواهد شد.

بنا بر این تلویحاً حایز اهمیت است که از دیدگاه هر سه گروه به هر یک از ملازمات خاص گزارش تروبلاد نگریسته شود، برای نمونه گزارشهای ارزشهای جاری را در نظر آورید. از دیدگاه استفاده‌کنندگان، مسایل اجرایی عبارتند از: چطور باید داده‌های ارزش جاری در تصمیمات اقتصادی به کار گرفته شوند؟ چه نوع ارزشهای جاری سودمندترین می‌باشند (ارزشهای ورودی یا ارزشهای خروجی)؟ ارزیابی چه کسانی مفیدترین می‌باشد؟ از دیدگاه شرکت، مسایل اجرایی عبارتند از: تا چه اندازه گزارشدهی ارزشهای جاری، مزیت رقابتی

شرکت را به مخاطره می‌اندازد؟ تهیه گزارشهای مبتنی بر ارزشهای جاری و حسابرسی آنها چه مقدار هزینه به شرکت تحمیل می‌کند؟ چه نوع بدهیهای قانونی در گزارش ارزشهای جاری باید به حساب گرفته شوند؟ از دیدگاه حسابرسی (حرفه)، مسایل اجرایی عبارتند از: چه نوع رویه‌های حسابرسی باید برای گواهی کردن قابلیت اعتماد داده‌های ارزشی جاری ایجاد و تدوین گردد؟ برای انجام این گواهی، آنها باید چه نوع بدهیهای قانونی را بپذیرا شوند؟ تمام این سؤالات، مسایل حساس و مهمی هستند که به منظور اجرای اهداف مشروحه در گزارش ترویلاد باید پاسخ گفته شوند. ما امیدواریم تلاشهایی که برای تطبیق و سازگار کردن نیازها و مشکلات سه گروه انجام می‌شود، بی‌وقفه تداوم یابد.

منابع و مآخذ

۱- دکتر شقی، علی، «مبانی نظری استانداردهای حسابداری برای واحدهای انتفاعی»، بررسی‌های حسابداری، انتشارات دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران، تابستان ۱۳۷۱، شماره ۱.

۲- دکتر محمدزاده توین، عادل، «آیا استانداردهای مناسب حسابداری برای ایران دست‌یافتنی است؟»، ترجمه دکتر رمضانعلی رویایی، بررسی‌های حسابداری، انتشارات دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران، تابستان ۱۳۷۱، شماره ۱.

1- Belkaoui, Ahmed., "Accounting Theory", Second Edition, (USA: Harcourt Brace Jouanvich. Inc., 1985).

2- Beaver, william., "Finanical Reporting an Accounting Revolution", Prentice- Hall, Second Edition, 1989.

3- Cyret, Richard M. & Ijiri Yuji., "Problems of Implementing the Trueblood Objectives Report", 1971.

4-Hendriksen, Eldon S., "Accountiong Theory", Fourth Edition, (USA: Irwin, 1982).

5- Kam, Vernon., "Accounting Theory", Second Edition, (USA: John Wiley & Sons , 1990).