

تأثیر جرح سورتر بر عقاید و دیدگاه‌های حسابداری



نویسنده:
رابرت بلوم

مترجمان:



علی محمد گرگانی



وحید منتی

۱. مقدمه

به تحصیل شد؛ جایی که بعدها در دهه ۱۹۵۰ و ۱۹۶۰ تدریس کرد. سورتر در سال ۱۹۷۴ به عضویت هیئت‌علمی دانشگاه نیویورک درآمد و در سال ۲۰۰۳ بازنشسته شد. سورتر مدیر تحقیقاتی گزارش تروبلاد بود (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۷۳) که این گزارش زمینه و شالوده

جرح سورتر استاد راهنما و مدیرمسئول رساله دکتری بود. او در سال ۱۹۲۷ در شهر وین اتریش متولد شد. سورتر در سال ۱۹۳۸ اتریش را به مقصد آمریکا ترک کرد. بعد از این که او در ارتش خدمت کرد، در دانشگاه شیکاگو مشغول



چهارچوب مفهومی^۱ ارائه شده توسط هیئت استانداردهای حسابداری مالی^۲ را فراهم کرد. او مؤلف مقالات مهم و قابل توجهی بود که در کتاب‌های تئوری حسابداری در ارتباط با «رویکرد رویدادی»^۳ او (تئوری غیرارزش) و «بهایابی مربوط (به تصمیم)»^۴ که همراه با تألیف مشترک با چارلز هورنگرن^۵ بود، مورد استناد قرار می‌گیرد. سورتز همچنین عضو کمیته‌ای در انجمن حسابداری آمریکا بود (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۶۶) که «بیانیه‌ای درباره تئوری بنیادی حسابداری (ASOBAT)» را تهیه کرد. او نظریه پرداز خلاق و نوآوری بود که به دانشجویان و اعضای هیئت علمی کمک کرد تا تئوری حسابداری مالی را درک و توسعه‌دهی کنند. او برای کار پیشگامانه و نوآورانه در ارتباط با تئوری حسابداری، دریافت کننده جایزه بهترین مربی و معلم بوده است. او بر روی یک رویکرد تصمیم‌گیری مربوط به حسابداری مالی و مدیریت تأکید کرد که چگونه داده‌های حسابداری می‌توانند در پیش‌بینی سودمند باشند.

سورتز رویکرد «رویدادی» را نسبت به حسابداری مطرح کرد که این رویکرد مستلزم ارائه مقدار زیادی از اطلاعات سودمند برای استفاده کنندگان مختلف صورت‌های مالی و همچنین مستلزم فراهم کردن فرصت انتخاب اطلاعات مناسب برای فرایند تصمیم‌گیری توسط استفاده کنندگان است. این رویکرد تأکید می‌کند که نیازهای استفاده کنندگان که در ارتباط با گزارش‌های مالی هستند، مشخص نیست. استفاده کنندگان مختلف، اولویت‌ها و سلیقه‌های مختلفی براساس تابع مطلوبیت^۶ مربوط به ماهیت اطلاعات حسابداری که آنها در گزارش‌ها می‌خواهند،

دارند؛ بنابراین چنین گزارش‌هایی باید داده‌های تفکیک‌شده‌ای را ارائه دهند تا به استفاده کنندگان (در میان تصمیماتی که استفاده کنندگان از طریق صورت‌های مالی اتخاذ می‌کنند) در طراحی الگوهای خود برای تصمیم‌گیری مبنی بر این که در شرکت‌ها سرمایه‌گذاری کنند یا خیر، اعتباردهی انجام دهند یا خیر یا سهام و سرمایه‌گذاری خود را در شرکت بفروشند یا خیر، کمک کنند. به نظر می‌رسد که رویکرد رویدادی پایه و اساس «اهداف صورت‌های مالی» تألیفی انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۱۹۷۳) است که در حال حاضر عمدتاً تحت عنوان گزارش تروبلاد شناخته می‌شود. در حقیقت، سورتز معمار اصلی گزارش فوق بود (زف^۷، ۲۰۱۶، ۱۶-۱۴)؛ این گزارش اولین دسته از اهداف منطقی و واضح گزارشگری مالی را که قرار بود برای تدوین استانداردهای حسابداری جدید و ارزیابی استانداردهای موجود استفاده شود، به‌طور شفاف توضیح

داد. سپس استانداردها براساس دستور و حکم مسئولان امر و بیان این موضوع که دستورات و احکام به‌طور کلی قابل قبول است، استانداردها براساس این چهارچوب بیان شده برای استانداردها تدوین کردند. این گزارش تأکید می‌کند که صورت‌های مالی برای تصمیم‌گیری استفاده کنندگان طراحی نمی‌شود، بلکه برای اطلاع‌رسانی اطلاعات به آنها و به‌منظور کمک به فرایندهای تصمیم‌گیری است.

۲. تجربه ایالت شیکاگو

سورتز در دهه ۱۹۵۰ و اوایل دهه ۱۹۶۰ مدرک کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکتری خود را در دانشگاه شیکاگو کسب کرد. او دوره‌های آموزشی MBA (کارشناسی ارشد مدیریت کسب‌وکار) و دکترا را تدریس کرد. البته او باعث سازمان‌دهی و هماهنگی دوره‌های دکتری بود. قبل از این که او شیکاگو را در سال

۱۹۷۴ ترک کند و جایگاه مدیر گروهی دانشکده حسابداری در دانشگاه مدیریت نیویورک (کارشناسی و تحصیلات تکمیلی) را بر عهده بگیرد، شیکاگو رویکرد کاملاً تجربی را نسبت به پژوهش‌های حسابداری آغاز کرده بود.

برای درک این که چه چیزی شیکاگو را در دهه‌های ۱۹۵۰ و ۱۹۶۰ در ارتباط با رشته حسابداری در دانشگاه خاص کرده بود، لازم است تا قبول کنیم که این دوره، «عصر طلایی» تحقیقات «استدلال قیاسی» در حسابداری بود؛ دانش و اطلاعاتی که براساس استدلال دریافت می‌شود و براساس بررسی‌های تجربی، نیست. دانشگاهیان الگوها و مدل‌های موردعلاقه خود را توصیف کرده‌اند که این الگو شامل سطح عمومی قیمت، وجوه نقد تنزیل شده، بهای تمام‌شده جاری (ارزش جاری) و ارزش خروجی است که این امر یک «مرد پوشالی» را برای نقد الگوهای جایگزین ایجاد کرد (لی^۸، ۲۰۰۲، ۱۲۸). با انجام این کار، این پژوهشگران فرضیه‌های بسیاری ایجاد کردند که به‌طور مناسب

آزمون نشدند. تحقیق به روش استدلال قیاسی بعدها به دلیل عدم توانایی برای پیشرفت توسعه تئوری حسابداری به‌خصوص از طرف کارل نلسون^۹ (استاد دانشگاه کلمبیا) مورد انتقاد قرار گرفت (نلسون ۱۹۷۳، ۱۹-۳؛ ولز^{۱۰} ۱۹۷۶، ۴۷۱). دیگر افراد که شامل گفیکین^{۱۱} (۲۰۰۳) می‌شود، از این روش تحقیق به دلیل فقدان دقت و جامعیت روش، منطق و فکری انتقاد کردند (ولز ۱۹۷۶، ۴۸۲، ۴۷۱). باین‌وجود، زمانی که ولز (۱۹۷۶) طرز نگرش مثبتی را در پیش گرفت، او استدلال کرد و دلایلی را ارائه کرد که تحقیق به روش «استدلال قیاسی» مشخصه و ویژگی چندین کارشناس مختلف بود که الگوهای ارزش‌گذاری متفاوتی را ایجاد کردند و تلاش کردند تا آنها را با ارائه دلایل، توجیه کنند؛ در نتیجه یک بررسی هیجان‌انگیز از مزایا و معایب آن می‌شود انجام داد.

دانشکده حسابداری شیکاگو عمدتاً در واکنش به تحقیق «قیاسی» ایجاد شد. در دهه ۱۹۵۰ و ۱۹۶۰ اعضای

هیئت‌علمی حسابداری در شیکاگو به‌طور آشکارا از نبود تحلیل دقیق و تجربی در تحقیقات حسابداری ناراضی بودند. اعضای هیئت‌علمی که گروه متحد و منسجمی بودند (این گروه شامل سیدنی دیویدسون^{۱۲}، دیوید گرین^{۱۳}، چارلز هورنگرن و سورتز بود)، به‌طور هفتگی جلسه برگزار می‌کردند تا در مورد مقالات پژوهشی و مسائل و مشکلات تدریس با هم مباحثه داشته باشند. علاوه بر این، آنها پروژه‌های تحقیقی مشترک را درون جلسات خود و به همراه دیگر گروه‌های کسب‌وکار دیگر که در آنجا بودند، دنبال می‌کردند. به‌علاوه، شیکاگو برای گسترش بیشتر برنامه‌های خود و تأسیس انجمن حرفه‌ای حسابداری^{۱۴}، انتشار مجله تحقیقات حسابداری^{۱۵} و داشتن میزبانی از همایش‌های افراد فعال در حرفه و دانشگاه، درخواست کمک‌هزینه کرد. سورتز یکی از مدیران انجمن بود. دانشجویان دوره دکتری در رشته حسابداری و مالی (که شامل تی راس آرچیبالد^{۱۶}، ریموند بال^{۱۷}، ویلیام بیور^{۱۸} و جوئل دمسکی^{۱۹}) ملزم به حضور در سمینارهای رایج اعضای هیئت‌علمی با موضوع تحقیقاتی شدند و تشویق شدند تا تحقیقات دقیقی را بررسی کنند و انجام دهند. شیکاگو اساتید مدعو شاخص و برتر را به‌کار گرفت تا هیئت‌علمی معمولی را تکمیل کند. در اواخر دهه ۱۹۶۰ و اوایل دهه ۱۹۷۰، گروه شیکاگو تقریباً منحل شد، زیرا اعضای آن به دیگر دانشگاه‌ها منتقل شدند (تاکشیمما و سورتز ۲۰۲۰، ۴۵-۴۱).

رویکرد رویدادی

سورتز برخلاف دیگر اعضای کمیته ویژه تهیه «بیانیه‌ای درباره تئوری بنیادی





می‌دهند و به همین ترتیب آنها الگوهای تصمیم متفاوتی را ممکن است به کار بگیرند. اینچنین استفاده‌کنندگان متنوع از اطلاعات تفکیک‌شده حسابداری منفعت برده‌اند که باعث آشکار شدن ریسک مربوط به هر عنصر و بخش از اطلاعات می‌شود؛ برخلاف گزارشگری مالی متداول که اعداد و ارقام را به صورت اطمینانی نشان می‌دهد. او بر این باور بود که افراد استفاده‌کننده باید فرایند تجمیع را خودشان انجام دهند. در غیر این صورت، گزارش‌های مالی که ارائه‌دهنده اطلاعات تجمیع شده است ممکن است اطلاعات مهم را (که اگر خراب نشوند) به خوبی پنهان کنند. به عبارت دیگر، گزارش‌های مالی باید مجموعه‌ای وسیع از اطلاعات (به خصوص تفکیک‌شده) را فراهم کند تا این فرصت را در اختیار استفاده‌کنندگان متفاوت قرار دهد تا اطلاعاتی را که آنها می‌خواهند در الگوی خود استفاده کنند،

ترجیحات مختلفی در ارتباط با الگو دارند. به علاوه، هیچ الگویی نمی‌تواند یک شرکت را در ارتباط با ارزش سهام سرمایه و سلامت عمومی آن شرکت ارزشگذاری و اطلاعاتی را فراهم کند. این فقط استفاده‌کنندگان هستند که می‌توانند براساس تحلیل خودشان از گزارش‌های مالی و اطلاعات منتقل‌شده به عموم مردم (که در گزارش‌های مالی نیست) به نتایج سلیقه‌ای و برخاسته از دیدگاه خود برسند. سورتو به‌عنوان یک نظریه‌پرداز رویدادی، استدلال و دلایلی بیان کرد که نیازهای استفاده‌کنندگان در گزارش‌های مالی مشخص نیست و اطلاعات حسابداری ممکن است توسط تصمیم‌گیرندگان مختلف (که دارای تابع مطلوبیت متفاوتی هم هستند) به صورت متفاوت استفاده شود. استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، گروه‌های مختلف و متنوعی را تشکیل

حسابداری» (انجمن حسابداری آمریکا ۱۹۶۶، ASOBAT) (که تحت عنوان نظریه‌پردازان «ارزش» به آنها اشاره می‌کرد)، خود را نظریه‌پرداز حسابداری «رویدادی» می‌نامید. از دیدگاه او، یک نظریه‌پرداز «ارزش» معتقد بود که نیازهای استفاده‌کنندگان حسابداری ناشناخته است؛ بنابراین، طبق رویکرد ارزش، داده‌هایی که در گزارش‌های مالی ارائه‌شده‌اند توسط الگوهایی که سودمند فرض می‌شوند محدود می‌شوند. سورتو راحت می‌توانست نظریه‌پردازان ارزش را محققان «قیاسی» بنامد. به عقیده وی، یک نظریه‌پرداز ارزش از گزارشگری اطلاعاتی در صورت‌های مالی براساس الگوی ترجیحی حمایت می‌کند، مثل ارزش جایگزینی جاری یا ارزش خروجی جاری. از طرف دیگر، یک نظریه‌پرداز رویدادی ادعا خواهد کرد که هیچ الگوی ترجیحی اصلاً وجود ندارد و استفاده‌کنندگان مختلف اولویت‌ها و

شود که پیش‌بینی رویداد مشابه را که به دلیل تغییرات خارجی در دوره آتی اتفاق خواهد افتاد، تسهیل شود.»

به این ترتیب، رویکرد رویدادی برای فرایندها و چهارچوب‌های تصمیم می‌تواند مناسب باشد اما این رویکرد بی‌انتها و قابل‌بحث به‌طور واضح نشان نداد

بررسی مجدد ساختار و فرایند رویدادهایی است که قرار است جمع شوند، تهیه شود.»

به نظر می‌رسد که چیز مشابه این برای تمام صورت‌های مالی دیگر کاربرد دارد. سورت (۱۷، ۱۹۶۹) دلایلی مطرح کرد که: «هر یک از رویدادها باید به نحوی توصیف

انتخاب کنند. حسابداران نباید فرض کنند که آنها نیازهای استفاده‌کنندگان را درک می‌کنند و این که چگونگی تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان را می‌دانند. چیزی که حسابداران باید ارائه دهند، مجموعه‌ای از اطلاعات در مورد گذشته، حال و رویدادهای احتمالی واحد تجاری است که احتمالاً مربوط و قابل‌اتکا است. البته باید تصریح شود که سورت برخلاف صورت‌های مالی با اهداف عمومی، از صورت‌های مالی با اهداف خاص برای ارائه به گروه‌های مختلف استفاده‌کننده حمایت نکرد، زیرا احتمالاً این کار، شخصیت‌سازی و توصیف استفاده‌کنندگان مختلف و ابهام مرتبط با این کار را در بردارد (سورت ۱۹۶۹؛ جانسن ۱۹۷۰؛ لیبرمن و وینستون^{۲۱} ۱۹۷۵).

سورت (۱۱۴، ۱۹۷۷) دلایل کاربرد و استفاده از رویکرد رویدادی را به شرح زیر بیان می‌کند:

«حسابداری، اطلاعات پیچیده‌ای را برای استفاده همراه با دیگر اطلاعات ارائه می‌کند؛ پس در نتیجه این تصمیم‌گیرندگان، ترجیحات و سلیقه افراد و انتظارات افراد (براساس قضاوت شخصی آنها) هستند که ارزش، سلامت و چشم‌انداز (احتمال موفقیت) یک سازمان و پروژه را تعیین می‌کند.»

او ادعای بیشتری را در مورد اهمیت افشا توأم با شفافیت در گزارشگری مالی بیان می‌کند:

«حسابداری باید بر موارد عدم اطمینان، فرضیات و اقلامی که ذهنی (سلیقه‌ای) و ضروری هستند و در گزارش‌های حسابداری شامل هستند را تأکید کند و پنهان نکند.»

سورت (۱۶، ۱۹۶۹) اظهار می‌دارد که: «یک ترازنامه باید به‌منظور حداکثرسازی



که افشائیات در چه نقطه‌ای به پایان می‌رسد (احتمالاً در مورد هزینه‌ها و مزایای متصور است). ممکن است این رویکرد به حسابداری خوشایند و خوبی منتج شود که همراه با افشای اطلاعاتی است که در نظر گروه‌های مختلف استفاده‌کننده سودمند دانسته می‌شود. در این رویکرد، استفاده‌کننده شخصی بود که داده‌های تفکیک‌شده در گزارش‌های مالی را تجمیع می‌کرد. با این‌که سورتز تأکید کرد که این گزارش‌ها، آخرین اخبار و اطلاعات تازه را اطلاع‌رسانی نمی‌کنند اما او نگفت که داده‌های حسابداری، یک کالای رایگان است و این‌که کدام داده‌های حسابداری افشاشده باید برای افزایش کارایی و سودمندی حسابرسی شوند. مشکل رویکرد رویدادی این بود که هیچ محدودیتی نسبت به افشا کامل هزینه‌ها و درآمدها قائل نشد. در نتیجه، ارقام تجمیع شده ممکن است به استفاده‌کنندگان در کنار آمدن با اطلاعات اضافی کمک کند اما این ارقام اطلاعات را مخفی می‌کند. این برداشت درستی بود، زیرا این رویکرد به اعداد و ارقام صورت سود و زیان مثل سود خالص نیازی ندارد. این مسئولیت استفاده‌کننده است تا سود خالص و ارزش شرکت را تعیین کند. یک مشکل مربوط به رویکرد رویدادی این است که عملیات و فرایندهای ایجادکننده رویدادها ممکن است مهم‌تر از خود رویداد مشخص باشد. بعضی از رویدادها ممکن است اتفاقات برنامه‌ریزی نشده باشد که مزاحم و پرت‌کننده حواس باشد و نشانگر توانایی تولید وجه نقد شرکت نباشد.

۳. بیانیه‌ای دربارهٔ تئوری بنیادی حسابداری (ASOBAT)

سودمندی تصمیم، موضوع اصلی بیانیه‌ای دربارهٔ تئوری بنیادی حسابداری بود (سورتز، استناد شده توسط زف ۲۰۱۳، ۲۷۸). در حقیقت، استاباس^{۲۱} (۲۰۰۳) شخصی بود که ادعا می‌کرد که رویکرد سودمندی تصمیم را در حسابداری برای اولین بار مطرح کرده است و مفتخر بود که رویکرد خود را در بیانیه‌ای دربارهٔ تئوری بنیادی حسابداری مشاهده کرد و بعدها در گزارش تروبلاد مورداستفاده قرار گرفت. استاباس (۲۰۰۳، ۱۶۶) بیان کرد: «توجیه و بیان جرح سورتز از افکار و عقاید خود توسط افراد آشنا به حرفه، بی‌نظیر تلقی شده است؛ بنابراین، من حدس می‌زنم که او برای کاربرد تئوری سودمندی تصمیم در بیانیه‌ای دربارهٔ تئوری بنیادی حسابداری، شایسته این حد از اعتبار و تمجید است.»

استاباس و همچنین سورتز استاد راهنمای یکسانی برای رسالهٔ دکتری خود در دانشگاه شیکاگو داشتند (که پرفسور واتر^{۲۲} بود)، بنابراین تعجب‌آور نیست که استاباس و سورتز طرح‌های تحقیقاتی در ارتباط با چهارچوب مفهومی دنبال کردند؛ با در نظر گرفتن موضع و نظر واتر در مورد این موضوع: «هر علم، روش و اصولی یا دیگر گستره‌های دانش، در جهت ساختار مفهومی است؛ یک گویی از ایده‌ها... یا یک مبنای قضاوت که جمع‌آوری شده‌اند (وتر ۱۹۴۷، ۱)».

بیانیه‌ای دربارهٔ تئوری بنیادی حسابداری (ASOBAT) (انجمن حسابداری آمریکا ۱۹۶۶، ۹۷) (که سورتز به‌عنوان یکی از اعضای کمیته ویژه تهیه این بیانیه در انجمن حسابداری آمریکا در طراحی

آن شرکت داشت) حسابداری را به‌عنوان یک پایگاه داده در نظر می‌گرفت اما به‌نظر می‌رسید که او به‌جای تأکید بر ویژگی‌های اتکاپذیری، بی‌طرفی و تأیید پذیری، بر ویژگی مربوط بودن تأکید داشت. برخلاف آن چیزی که سورتز ترجیح می‌داد (یک مجموعه بزرگ‌تر از الگوها به‌جای آن سه ویژگی)، بیانیه‌ای دربارهٔ تئوری بنیادی حسابداری، بهای تمام‌شدهٔ تاریخی و ارزش جاری به همراه سطح عمومی قیمت، ارقام بهای تمام‌شدهٔ تاریخی تعدیل‌شده را برای الگوهای گزارشگری خود انتخاب کرد. با توجه به تنوع نیازهای استفاده‌کنندگان، او اعتقادی بر این باور نداشت که هر یک از الگوها می‌تواند مناسب باشد.

همان‌طوری که در مورد آن بحث شد، دهه ۱۹۶۰ دوران طلایی تحقیقات به روش قیاسی در حسابداری بود و آن سه ویژگی از جمله الگوهایی بودند که این نوع از تحقیق، تحلیل و بررسی می‌کرد. علی‌رغم این‌که سورتز مخالف گزارش کمیته نبود اما او از بیانیه‌ای دربارهٔ تئوری بنیادی حسابداری به دلیل آن چیزی که او «جهت‌گیری به ارزش» می‌نامید، انتقاد می‌کرد که این جهت‌گیری به ارزش، به‌طور غیرمستقیم فرض می‌کند که نیازهای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی مشخص است و این نیازها را به‌راحتی و سرعت می‌شود برطرف کرد (سورتز ۱۹۶۹، ۱۲-۱۳، ۱۷). بیانیه‌ای دربارهٔ تئوری بنیادی حسابداری فرض می‌کرد که استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی منابع محدودی برای تصمیم‌گیری دارند و به مباشرت (کنترل، حفاظت یا نظارت) و کنترل‌پذیری علاقه‌مندند (انجمن حسابداری آمریکا ۱۹۶۶، ۲۶-۱۹). این نحو



از توصیف استفاده‌کننده، ناقص و مبهم است (درحالی‌که در مقایسه با شواهد و مدارک قبلی، مربوط‌تر است).
 به نظر سورت‌ر، حسابداری نباید همانند پدر مصلحت‌اندیشی باشد (قیم مآبی)^{۲۴} که آینده شرکت را قضاوت می‌کند و برای آن تصمیم می‌گیرد. در عوض و با توجه به رویکرد رویدادی او، سورت‌ر از ارائه داده‌های مختلف به‌مثابه یک رستوران سلف‌سرویس (خویش‌یار) به استفاده‌کنندگان حمایت کرد که به افراد این امکان را می‌دهد تا انتخاب خود را (برای الگوی تصمیم‌گیری استفاده‌شده)، براساس آن چیزی انجام دهند که در نظر آنها سودمند است (با توجه به تابع مطلوبیت آن استفاده‌کنندگان). او نمی‌توانست برای گزارشگری براساس الگوهای بهای تمام‌شده تاریخی، ارزش جاری و سطح عمومی قیمت‌ها دلایل قانع‌کننده‌ای ارائه کند (استفاده آنها را توجیه کند).
 استرلینگ (۱۹۶۷، ۹۹-۹۶) علاقه‌مند به

روش و اصول استفاده‌شده در بیانیه‌ای درباره تئوری بنیادی حسابداری بود (که این روش‌ها واضح بیان نشد). از آنجایی که سورت‌ر قادر به درک این نبود که کمیته چگونه ناگهان از تأکید بر ویژگی مربوط بودن، به حمایت از حسابداری براساس سطح عمومی قیمت‌ها، بهای تمام‌شده تاریخی و ارزش جاری تغییر جهت داد، او خواهان این بود تا بداند که باوجود اینکه گزارشگری بهای تمام‌شده تاریخی دارای معایب و نقص‌هایی بود، چرا بیانیه‌ای درباره تئوری بنیادی حسابداری این نوع از گزارشگری را تحت هر شرایطی ملزم می‌کرد (استرلینگ، ۱۹۶۷، ۱۰۴-۱۰۳).
 سورت‌ر از بیانیه‌ای درباره تئوری بنیادی حسابداری این تقاضا را داشت تا اطلاعات بیشتری پیشنهاد کند، درحالی‌که از آن‌طرف، استرلینگ از ارائه اطلاعات کمتری در گزارش‌های مالی حمایت کرد.
 سورت‌ر زمانی با دیگر اعضای کمیته موافقت کرد که در مورد صورت‌های مالی پیشنهادی بود که با یکدیگر در

ارتباط و وابسته نبودند. او باور داشت که صورت‌های مالی باید مستقل از یکدیگر باشند. به بیان دیگر، صورت‌های مالی می‌توانستند در موازنه و با یکدیگر در ارتباط نباشند. ارتباط یک صورت مالی با صورت مالی دیگر، محتوای اطلاعاتی هر صورت مالی را محدود می‌کرد.
 سورت‌ر به دلیل اضطراب و نگرانی که به دلیل خدمت در کمیته بیانیه‌ای درباره تئوری بنیادی حسابداری داشت و همچنین ادعای این مطلب که او تنها عضو بود که از رویکرد کلی برای ارائه اطلاعات در گزارش‌های مالی به‌منظور کمک به برطرف کردن نیازهای استفاده‌کنندگان مختلف حمایت کرد، او (۱۹۶۹) مقاله «رویکرد رویدادی» خود را تهیه کرد.
 با این‌که مقالات او در مورد حسابداری مدیریت، ارائه اطلاعات مربوط به تصمیم‌گیرندگان داخل سازمانی را تقاضا می‌کند (و در نتیجه این‌که این تقاضا با رویکرد رویدادی منطبق و همسوست) اما سورت‌ر از معیارها یا ویژگی‌های درآمدها و

هزینه‌ها که در چهارچوب ترازنامه نمایش داده می‌شود حمایت کرده است که این امر ارتباط و همبستگی بین ترازنامه و صورت سود و زیان را ضروری می‌سازد. از این نظر، مقاله او در مورد حسابداری مدیریت به منظور انتقال اطلاعات احتمالاً سودمند به استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابداری با رویکرد رویدادی در تعارض است (که در تضاد با ارتباط و همبستگی آن دو صورت مالی است). سورتر با زیان و قلم خود (۱۹۶۹، ۱۳) اصل موضوعی که اساس و شالوده رویکرد او را تشکیل می‌دهد، به شرح زیر توضیح می‌دهد:

«حسابداری به جای ارائه مستقیم ارزش‌های ورودی برای الگوهای تئوری تصمیم که ناشناخته هستند، یا احتمالاً شناخت ناپذیر هستند، اطلاعاتی را در مورد رویدادهای اقتصادی تهیه می‌کند که به افراد استفاده‌کننده این امکان را می‌دهد تا ارزش ورودی را برای الگوهای تصمیم‌خود تهیه کنند.»

به عبارت دیگر، حسابداری باید اطلاعات احتمالاً مربوطی را برای استفاده‌کنندگان تهیه کند که در نتیجه آن به استفاده‌کنندگان این فرصت داده شود تا آن اطلاعات را ارزیابی و همان‌طور که آنها مناسب می‌دانند، در الگوی تصمیم خود تجمیع کنند. حسابداری نباید اطلاعات را تجمیع می‌کرد. این امر وظیفه استفاده‌کننده بود. در پاسخ به این انتقاد که نیازهای استفاده‌کننده باید برای هر دو طرفدار ارزش و رویدادی معلوم باشد، سورتر (۱۹۶۹، ۱۴) بیشتر توضیح می‌دهد:

«به نظر واضح می‌رسد که در مقایسه با تصمیم‌گیری در مورد این‌که چگونه داده‌ها برای یک

الگوی تصمیم خاص مناسب هستند و چه اهمیتی باید به آنها داده شود، نیاز کمتری است تا در مورد الگوهای تصمیم برای تصمیم‌گیری در مورد این‌که آیا یک رویداد ممکن است برای یک الگو مرتبط باشد یا خیر دانسته شود.»

آن بیانیه‌ای درباره تئوری بنیادی حسابداری داده‌ها را فقط برای سه چهارچوب حسابداری ارائه می‌کرد که اطلاعاتی را که استفاده‌کنندگان می‌توانستند کسب کنند تا حدودی محدود می‌کرد (در قضاوت و عقیده سورتر). با این وجود، او معتقد بود که گزارش بهای تمام‌شده تاریخی و ارزش جاری در دو ستون جداگانه (آن‌طور که بیانیه‌ای درباره تئوری بنیادی حسابداری پیشنهاد می‌کرد) سرآغاز خوبی برای تطبیق و هماهنگ کردن نظر و موضع خود به عنوان نظریه‌پرداز رویدادی در مقابل نظریه‌پرداز ارزش بود (سورتر ۱۹۶۹، ۱۸-۱۷). دومین نظریه‌پرداز (نظریه‌پرداز ارزش) فرض می‌کند که ارزش جاری یک الگوی مناسبی برای نیازهای استفاده‌کننده است. اولین نظریه‌پرداز (نظریه‌پرداز رویدادی) (با توجه به دیدگاه خود)، بر جانبداری و تعصب ذاتی که مرتبط با هر یک از چهارچوب ارزش یا بهای تمام‌شده است، غلبه می‌کند. سورتر (۱۹۶۷، ۱۷) توضیحات بیشتری را در مورد موضع خود به شرح زیر ارائه می‌کند:

«رویدادهای جداگانه باید در ستون‌های جداگانه گزارش شوند، زیرا (۱) آنها در ارتباط با اندازه‌گیری متفاوت هستند، (۲) آنها در کنترل‌پذیری متفاوت هستند و (۳) آنها از دوره‌ای به دوره بعد در ارتباط با اهمیت متفاوت هستند. رویدادهای

بازار می‌توانند با یک مورد اتفاق هم گزارش شوند اما این اصل برای تغییرات زیست‌محیطی (که تعداد زیادی از آنها وجود دارند و اتفاق می‌افتند) صادق نیست.»

۴. گزارش تروبلاد

گروه تحقیقاتی تروبلاد (که برگرفته از نام رئیس آن، رابرت تروبلاد است و شریک ارشد در مؤسسه توش راس^{۲۵} در ایالت شیکاگو بود) در سال ۱۹۷۱ توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا به منظور تعیین اهداف صورت‌های مالی به کار گرفته شد. تلاش‌های قبل از آن برای کسب آن هدف، مبهم و نامشخص بود. گزارش گروه تحقیقاتی (که در سال ۱۹۷۳ تهیه شد) زمینه‌ساز ایجاد چهارچوب مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) بود. به منظور واکنش به انتقاد فزاینده از دامنه یا گستره و کیفیت گزارشگری مالی در آن زمان، گروه تحقیقاتی از تعداد ۹ حسابدار حرفه‌ای و فعال در سازمانهای دولتی، صنعت و دانشگاه تشکیل شد. به خصوص این که حرفه حسابداری متهم به تأکید بیش از اندازه بر بهای تمام‌شده تاریخی و عملیات گذشته شد (انجمن حسابداران رسمی آمریکا ۱۹۷۳، ۱۵). بهای تمام‌شده تاریخی نمایش‌دهنده ارزش‌های جاری نبود (انجمن حسابداران رسمی آمریکا ۱۹۷۳، ۱۵). در حرفه حسابداری، در ارتباط با روش‌های جایگزین حسابداری، آزادی عمل قابل توجه و بیش از اندازه‌ای بود و تأکید کافی بر قابلیت مقایسه در گزارشگری بین شرکت‌ها وجود نداشت (حتی شرکت‌های فعال در صنعت مشابه) (انجمن حسابداران

رسمی آمریکا ۱۹۷۳، ۱۶). انتقادهای دیگر مربوط به گزارش محدود و ناکافی در مورد نقدینگی و جریان‌های وجه نقد، افشای ناکافی در مورد تورم و نبود شفافیت در مورد این‌که چه چیزی در گزارش‌های حسابداری بااهمیت است، بود (انجمن حسابداران رسمی آمریکا ۱۹۷۳، ۱۶). هیئت اصول حسابداری^{۲۶} برای اظهار عقاید و نظرات بحث‌برانگیز خود در مورد حسابداری مرتبط با ترکیب‌های تجاری مقصر شناخته شد (انجمن حسابداران رسمی آمریکا ۱۹۷۳، ۱۶).

از گروه مطالعاتی فوق انتظار می‌رفت تا ماهیت اطلاعاتی را که باید به استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی منتقل شود تعیین کنند؛ به‌خصوص این‌که این گروه، مسئول بررسی موارد زیر بود:

۱. چه افرادی صورت‌های مالی را نیاز دارند؟
۲. چه اطلاعاتی آنها نیاز دارند؟
۳. چه مقدار از اطلاعات موردنیاز می‌تواند از طریق حسابداری فراهم شود؟
۴. چه چهارچوبی برای ارائه اطلاعات موردنیاز الزامی است. (انجمن حسابداران رسمی آمریکا ۱۹۷۳، ۶۷). اعضای این کمیته جلسات و مصاحبه‌هایی را با تهیه‌کنندگان، حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی برگزار کردند. این کمیته همچنین متون معتبر (قانونی) و غیرمعتبر موجود را که با چهارچوب مفهومی مرتبط بود بررسی کردند (انجمن حسابداران رسمی آمریکا ۱۹۷۳، ۱۰-۹).

گزارش، استفاده‌کننده اصلی را سرمایه‌گذار یا اعتباردهنده مشخص کرد، زیرا این استفاده‌کنندگان، اطلاعات مباشرتی (سرپرستی و نظارت) را با تصمیم‌گیری مالی مرتبط می‌کنند، بر عدم اطمینان تصمیمات تأکید می‌کنند و اهمیت

افشای کامل اطلاعات در صورت‌های مالی را مورد تأکید قرار می‌دهند. بررسی چهارچوب مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری نشان می‌دهد که بیان اهداف کلیدی در آن چهارچوب‌ها که مرتبط با گزارش فوق است، مشابه است؛ به‌خصوص، تأکید بر (۱) ارائه اطلاعاتی که احتمالاً برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان سودمند است و همچنین (۲) ارائه اطلاعات به‌منظور کمک به سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان در برآورد مقدار، زمان و موارد عدم اطمینان مربوط به جریان‌های نقدی که آنها انتظار دارند تا از واحد اقتصادی که آنها در آن سرمایه‌گذاری کردند یا به آن اعتبار دادند، دریافت کنند و (۳) ارائه اطلاعات مباشرتی (نظارتی و سرپرستی) که در ارتباط با منابع اقتصادی و وظایف مربوط به تسهیل اهداف قبلی است.

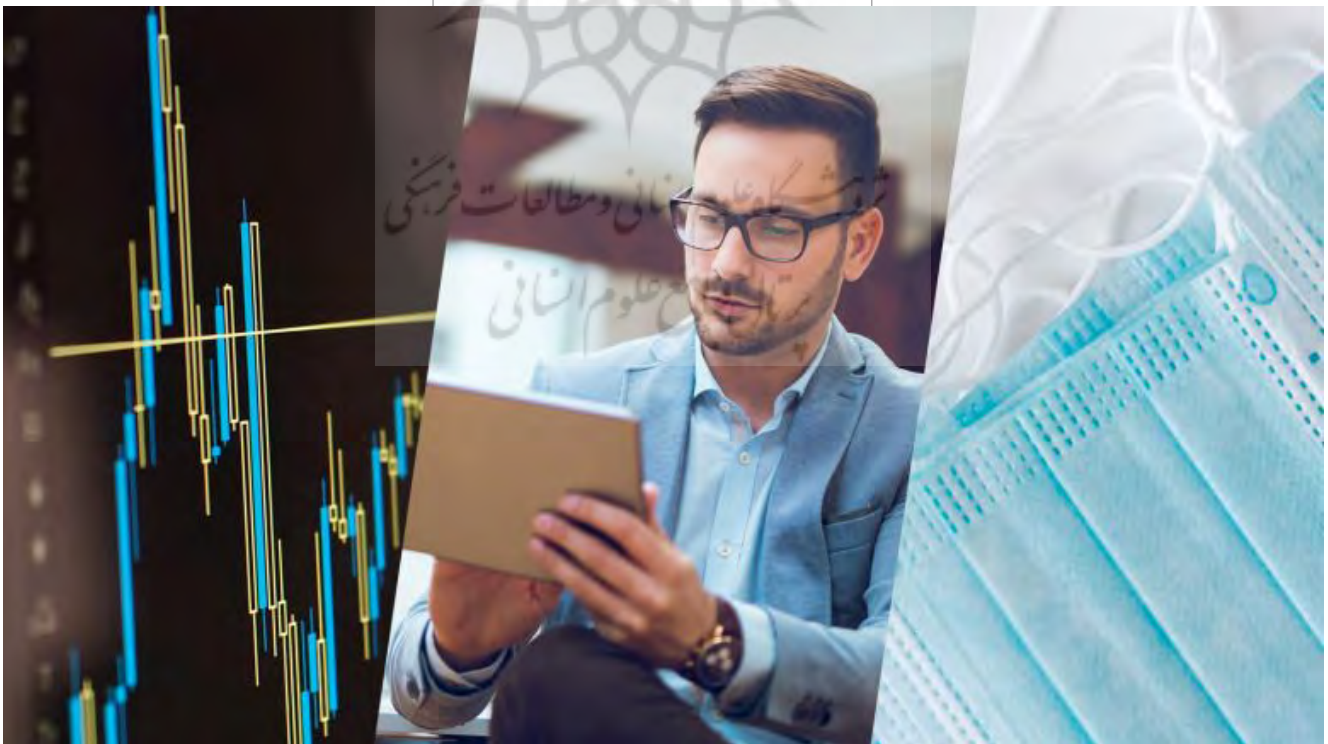
گزارش فوق بسیار هماهنگ و منطبق با رویکرد رویدادی سورتز بود، زیرا این گزارش نیز افشای طیف وسیعی از رویدادها که مربوط فرض می‌شوند (از جمله کامل شده، کامل نشده و در نظر گرفته‌شده) را تقاضا کرده بود، زیرا نیازهای استفاده‌کننده مشخص نیست. این رویکرد به افراد استفاده‌کننده این فرصت را می‌دهد تا انتخاب کنند که کدام داده‌ها برای برآورد جریان وجه نقد آینده و تصمیم‌گیری مالی و اقتصادی ترجیح داده شوند. از آنجایی که ارزش‌گذاری شرکت، یک قضاوت شخصی و سلیقه‌ای توسط استفاده‌کننده است، رویکرد رویدادی در ادعای این مطلب که حسابداری نباید شرکت را برای استفاده‌کننده ارزش‌گذاری کند، همانند پدری که مصلحت‌اندیش است (قیم

مآبی) نبود (و آن در گزارش، مورد استفاده و اشاره قرار گرفت). در عوض، حسابداری باید مجموعه اطلاعات وسیعی را ارائه کند تا استفاده‌کنندگان بتوانند اطلاعاتی را انتخاب کنند که آنها مایل به استفاده در تصمیم‌گیری و برآورد هستند. علی‌رغم این‌که گزارش، تقاضای برآوردهای مالی را در گزارش‌های مالی کرد اما این پیشنهاد به‌منظور تکمیل قضاوت استفاده‌کنندگان ارائه نشد، بلکه این پیشنهاد برای دادن تصویر ذهنی و قضاوت شخصی در مورد احتمال موفقیت شرکت ارائه شد (سورتز ۱۹۷۴) را در ارتباط با رویدادهای احتمالی تکمیل‌شده، تکمیل‌نشده، یا در نظر گرفته‌شده مشاهده بفرمایید. تمام آنها بر سود و زیانی که شامل می‌شود تأکید می‌کنند). این مفهوم ممکن است ایده مناسبی برای بیان هدف هر یک از صورت‌های مالی اصلی باشد. صورت سود و زیان اهمیت برآورد توان سودآوری یا جریان‌های نقدی بلندمدت را اساساً براساس چرخه کسب سود تکمیل‌شده، به‌طور آشکارا مورد تأکید قرار می‌دهد. با توجه به مشاهده سورتز در کتاب کرم^{۲۷} و سورتز (۱۹۷۴، ۱۱۸-۱۱۹)، یک چرخه کسب سود زمانی تکمیل می‌شود که سه شرط محقق شده باشد: «(۱) زیان تحقق‌یافته...؛ (۲) سود تحقق‌یافته مربوطه...؛ (۳) نبود تلاش قابل‌ملاحظه و بیشتر.» یک چرخه زمانی تکمیل می‌شود که جریان‌های نقدی واقعی یا بسیار محتمل یا سود، تحقق‌یافته است و همچنین این اصل برای تمام زبان‌هایی که نشانگر جریان‌های نقدی خروجی واقعی یا بسیار محتمل هستند، درست است. چرخه‌های تکمیل‌شده تحت کنترل مدیریت نیستند. چرخه‌های ناتمام

در ارتباط با زیان‌ها یا سودهای معاملاتی که شامل هستند تکمیل نمی‌شوند و پایان نمی‌یابند؛ زیان‌ها ممکن است متحمل شده باشند اما این سودها با این وجود باید محقق شوند یا برعکس (کمر و سورت ۱۹۷۴، ۱۲۰-۱۱۹). چرخه‌های ناتمام هنوز تحت کنترل مدیریت هستند. در چرخه‌های کسب سود احتمالی یا در نظر گرفته شده (توسط قراردادهایی که در آینده الزام آور می‌شوند، شرح و توضیح داده می‌شوند) که معمولاً در ظاهر صورت‌های مالی گزارش نمی‌شوند (به‌غیر از اجاره سرمایه‌ای و طرح‌های بازنشستگی با مزایای معین)، هیچ‌گونه سود یا زیانی رخ نداده است، چه برسد به این که تحقق یابند. در نتیجه، این چرخه‌ها در ماهیت، محتمل و بالقوه هستند. از میان تمام چرخه‌های کسب سود، آن مواردی که در نظر گرفته شده‌اند، برای کنترل مدیریت، مناسب‌ترین هستند، زیرا این موارد

مجموعه‌ای از رویدادهای آینده هستند. با توجه به گزارش، صورت‌های مالی باید چرخه‌های کسب سود و مراحل مختلف آن را به‌طور واضح نشان دهند. گزارش، تقاضای بررسی ترازنامه یا صورت وضعیت مالی را داشت تا این گزارش نتایج رویدادهایی را که نشان‌دهنده چرخه‌های کسب سود تکمیل نشده هستند را در برداشته باشند (انجمن حسابداران رسمی آمریکا ۱۹۷۳، ۳۵). گزارش، این صورت مالی را در ارتباط با اطلاعات مشخصی در مورد سودها و زیان‌های آینده که ناشی از معاملات در بردارنده چرخه‌های کسب سود تکمیل نشده هستند به‌صورت گزارشی وسیع‌تر از ترازنامه سنتی متصور بود. گزارش بیان کرد که یک صورت (گزارش) پیشنهادی از فعالیت‌های مالی باید الزاماً براساس واقعیات و حقیقت باشند اما این صورت باید پیامدهای بااهمیت وجه نقد را در برداشته باشد (انجمن حسابداران رسمی

آمریکا ۱۹۷۳، ۳۹). این صورت می‌تواند یک نسخه مشابه این از صورت جریان وجوه نقد فعلی به نظر برسد. با این که هر یک از صورت‌های مالی باید برای برآورد رویدادها و چرخه‌های کسب سود سودمند و مفید باشند اما گزارش، یک بودجه یا یک صورت پیش‌بینی (برآورد) را که توسط مدیریت آماده می‌شود و جزئیات چرخه‌های کسب سود در نظر گرفته شده را بیان می‌کند، متصور بود. مشکلی که همراه با ایده چرخه کسب سود وجود دارد، بحث اجرایی کردن آن است که احتمالاً اضافه کردن آن به یکی از ویژگی‌های گزارشگری مالی پیچیده است. از دیدگاه قابلیت تأییدپذیری، عملیاتی کردن این مفهوم می‌تواند به دلیل عدم اطمینان بسیار زیاد در مورد این که چه زمانی چرخه‌های ناکامل تکمیل خواهند شد، سخت باشد. علی‌رغم این که مفهوم چرخه‌های کسب سود فراتر از سطح



بیان شده در گزارش تدوین و طراحی نشده‌اند اما این مفهوم یک ابزار مفیدی برای درک ماهیت معاملات و رویدادهای حسابداری است و همچنین ابزار مفیدی نیز برای درک این است که چگونه این معاملات و بخش‌ها یا اجزای آن که ریسک‌های مربوط به آن جریان‌ها را مورد ملاحظه قرار می‌دهد، ممکن است برای پیش‌بینی جریان‌های نقدی به سمت خود سورت‌تر از صورت‌های مالی جداگانه و غیر مرتبط با هم حمایت می‌کند که اطلاعات بیشتری را در مورد چرخه‌های کسب سود تکمیل شده، تکمیل نشده و احتمالی ارائه می‌دهند (سورت‌تر ۱۹۷۴، ۱۲۲). او دلایلی مطرح کرد که عدم ارتباط بین صورت‌های مالی می‌تواند اطلاعات سودمندتری را به نسبت تلاشی کاذب جهت مرتبط کردن صورت‌های مالی به هم فراهم کند. گزارش (که در مورد نقش اجتماعی و اقتصادی گزارشگری مالی بود) بر ارائه اطلاعات به سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان تأکید کرد تا به آنها در برآورد جریان‌های نقدی به سمت شرکت و به سمت خودشان که در ارتباط با مبلغ، زمان و موارد عدم اطمینان است، کمک شود. گزارش نه تنها یک دیدگاه تصمیم‌گیری را ارائه کرد، بلکه اولین سند رسمی بود که این دیدگاه را با جریان‌های نقدی آینده مرتبط می‌کرد (زف، ۲۰۱۶، ۲-۳). علاوه بر آن، گزارش همچنین استفاده از گزارش مالی را در فرایند تصمیم‌گیری برای مباشرت و مسئولیت پاسخگویی درخواست می‌کند. گزارش با انجام این کار زمینه‌ساز تدوین چهارچوب مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی (به‌خصوص بیانیه‌های

این هیئت در مورد اهداف حسابداری در سال ۱۹۷۸ و ویژگی‌های کیفی در سال ۱۹۸۲) شد.

استاباس (۲۰۰۳، ۱۶۶) از گزارش به دلیل دیدگاه سودمندی تصمیم‌تمجید کرد: «مباشرت و بهای تمام‌شده تاریخی دیگر برای آن رهبران پیشرو و روشنفکر اندک که از آنها خواسته شده بود تا بر این موضوع پشتکار به خرج دهند و سخت کار کنند، قابل قبول نبود. نتیجه این بود که سودمندی تصمیم به گروه خوانندگان وسیع تری ارائه شد.»

استاباس (۲۰۰۳، ۱۶۶) عقیده خود را به شرح زیر بیشتر بیان می‌کند:

«مجدداً... قدرت متقاعدسازی جرج (سورت‌تر) تأثیرگذار بود اما اعضای کمیته دارای حق رأی، عقاید و نظرات خودشان را داشتند و این اعضا شامل... اسکار گلین^{۲۸} از مؤسسه حسابرسی هسکینز و سلز^{۲۹}، فرنک وستن^{۳۰} از مؤسسه حسابرسی آرتور یانگ^{۳۱} و... سیدنی دیویدسن^{۳۲} از دانشگاه شیکاگو و به‌علاوه خود تروبولاد... فردی که مسئولیت مدیریت مالی را در گروه بر عهده داشت، رید پارکر^{۳۳} از مؤسسه داف^{۳۴}، مؤسسه اندرسن و کلارک^{۳۵}، درخواست فراوانی برای جهت‌گیری جریان وجه نقد داشتند.»

زف (۲۰۱۶، ۱۵) ادعا کرد که استاباس برای پیشرفت رویکرد تصمیم‌گیری مؤکد بر جریان‌های نقدی بلندمدت برای اولین بار، لایق تعریف و تمجید است. زف (۲۰۱۶) سپس بر «نقش تأثیرگذار کارکنان تحقیقاتی (تروبولاد) اشاره می‌کند،

به‌خصوص جرج سورت‌تر در شکل‌دهی به گزارش.» چیزی که در گزارش در ارتباط با چهارچوب سودمند بودن تصمیم واضح است و ایده یا مضمون تکرارشونده برای توانایی تولید وجه نقد شرکت در بلندمدت، ارتباط آن با رویکرد رویدادی است. گزارش صراحتاً از تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی درخواست کرده است تا مجموعه وسیعی از اطلاعات (ضرورتاً به‌صورت مجموعه‌ای که از آن می‌شود اطلاعات را انتخاب کرد) به استفاده‌کنندگان ارائه شود که برای تصمیمات معمولی در زمان استفاده از آن گزارش‌های، سودمند و مفید فرض می‌شوند. سپس این بستگی به افراد استفاده‌کننده دارد تا اطلاعاتی را که آنها برای برآورد جریان وجه نقد در بلندمدت و فرایند تصمیم‌گیری سودمند می‌دانند، انتخاب کنند و برگزینند. گزارش پیشنهادی مبنی بر این که صورت‌های مالی، سلامت و درستکاری مالی شرکت را ارزیابی کنند، ارائه نکرد؛ در واقع این مسئولیت استفاده‌کنندگان است. چهارچوب مفهومی برای این که «نه توصیف جامعی از روش‌های فعلی و نه توصیه و دستورالعمل مشخصی برای کار و روش‌های آینده نیست» مورد انتقاد قرار گرفته است (میلر^{۳۶} ۱۹۸۵، ۷۱). به‌علاوه، این چهارچوب نباید به‌عنوان مرجعی برای مسائل تصمیم‌گیری در نظر گرفته شود (میلر ۱۹۸۵، ۷۱). همچنین این چهارچوب مباحث و مشاجره‌های مربوط به مفاهیم و تعریف‌ها را به اتمام نمی‌رساند (میلر ۱۹۸۵، ۷۱). در نتیجه، استانداردهای حسابداری متعارض با هم می‌توانند براساس چنین چهارچوبی توجیه شوند. به‌علاوه، سود کننده و ذینفع اصلی چهارچوب می‌توانند مقامات استانداردهای فعلی باشند. این که آیا آن



نشان داد که استفاده‌کننده بدون دانش و تجربه است. خود سورتز از هدف استفاده‌کننده ناراضی بود، زیرا هدف استفاده‌کننده یک تصویر نامشخصی را از فردی که از صورت‌های مالی استفاده می‌کند، ارائه می‌کرد (زف ۲۰۱۶، ۱۶-۱۴). باوجوداین هدف مبهم و دوپهلوی، گزارش، بررسی و بحث در مورد ماهیت استفاده‌کننده از گزارش‌های مالی را فراتر از آن چیزی پیشرفت داد که از متون معتبر قبلی راجع به چهارچوب مفهومی بود. به‌علاوه، یک کتاب تکمیلی در مورد اسناد و مدارک تاریخی که توسط گروه مطالعاتی مورد استفاده قرار گرفت، به‌منظور ارائه اطلاعات بیشتری در مورد این‌که چگونه آن پیشنهادها ممکن است اجرایی شوند، منتشر شد (کمر و سورتز ۱۹۷۴). (برای نقدهای بیشتر در مورد تلاش‌ها و کوشش‌های مربوط به چهارچوب مفهومی، دوپاچ^{۳۸} و ساندر^{۳۹}

به‌علاوه، انتن (۱۹۷۶، ۴۳) ادعا کرد که شناسایی سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان به‌عنوان استفاده‌کننده اصلی از صورت‌های مالی توسط گزارش، در مورد آن کسانی که در اهداف شامل نیستند (مدیران، سرمایه‌گذاران عمده در سهام و اعتباردهندگان و قانون‌گذاران) شفاف‌تر است (به نسبت آن کسانی که قصد از توصیف آنها مناسب بودن است). انتن (کسی که این برداشت و نتیجه‌گیری را داشت که گزارش بر یک سهامدار شرکتی معمولی تمرکز کرده است) به نکته مهم و درستی اشاره کرد. توصیف و تشریح گزارش از استفاده‌کننده در ارتباط با «قدرت، توانایی و منابع محدود به‌منظور کسب اطلاعات و این‌که چه کسی بر صورت‌های مالی (به‌عنوان منبع اصلی اطلاعات آنها در مورد فعالیت اقتصادی یک سازمان) اعتماد می‌کند» (انجمن حسابداران رسمی آمریکا ۱۹۷۳)،

مقامات می‌توانند از این چهارچوب رأی اصلاح استانداردهای فعلی استفاده کنند یا خیر و این‌که اگر استفاده کنند، این‌که چگونه و چه مقدار استفاده می‌کنند، یک سؤال مهم و اساسی است. آیا چنین چهارچوبی می‌تواند منجر به استانداردهای اصول‌گرا^{۳۷} (برخلاف قوانین با جزئیات فراوان) شوند؟ آیا استانداردهایی که ناشی از این چهارچوب هستند می‌توانند قابل قبول‌تر و کم‌تر بحث‌برانگیز باشند؟ انتن (۱۹۷۶، ۴۷) بیان کرد که:

«ظاهراً گروه تحقیقاتی (تروبلاد) به سه عقیده و ایده تقسیم می‌شدند: (۱) سودمند بودن مفهوم چرخه، (۲) جایگاه ارزش‌های جاری در اهداف و (۳) استفاده از تک برآوردهای ارزش در مقابل مجموعه‌ای از برآوردها. این گزارش به دلیل بحث و بررسی ناکافی تمام آن موضوعات تحت تأثیر قرار گرفته است.»

{۱۹۸۰} را مشاهده بفرمایید). سورتور می‌خواست از طریق تأکید بر اهمیت مجموعه‌ای زیاد از اطلاعات در گزارشگری مالی به آن مسائل واکنش نشان دهد تا استفاده‌کنندگان همان‌طوری که مایل هستند آنها را مورد استفاده قرار دهند، زیرا استفاده‌کنندگان برآوردهای بلندمدت خود از جریان‌های نقدی به سمت شرکت و به سمت خودشان را بعد از تصمیمات مرتبط با سرمایه‌گذاری و وام انجام می‌دهند. هم گزارش فوق و هم بیانیه مفهومی شماره ۱ تدوین شده هیئت استانداردهای حسابداری مالی در سال ۱۹۷۸ بر ماهیت بلندمدت تصمیم‌گیری با استفاده از گزارش‌های مالی (و با توجه ویژه‌ای به توان سودآوری به‌منظور فراهم کردن جریان وجه نقد و نیز ریسک‌های مرتبط با مبلغ

و زمان آنها) مورد تأکید قرار می‌دهند. در تحلیل پایانی، چیزی که گزارش فوق را از دیگر تلاش‌های صورت گرفته قبلی توسط مقامات رسمی برای طراحی و ایجاد چهارچوب مفهومی جدا می‌کرد (که این مقامات شامل مقاله تألیفی (۱۹۳۸) توسط انجمن حسابداران آمریکا^{۴۰} (سندرز^{۴۱}، هتفیلد^{۴۲} و مور^{۴۳}، ۱۹۳۸)، پیشنهاد پژوهشی پاتن^{۴۴} و لیتلتن^{۴۵} (۱۹۴۰) و بیانیه ۴ شماره که تحت حمایت مالی هیئت اصول حسابداری^{۴۶} بود (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۷۰)) ماهیت شورانگیز و مشوق بودن آن است. همان‌طوری که انتن (۱۹۷۶، ۴۰) مشاهده کرد، ماهیت سند ۱۹۳۸ استقرایی (از جزء به کل) بود (همانند بیانیه شماره ۴ هیئت اصول حسابداری). همچنین ماهیت فصول مشخصی از بیانیه

شماره ۴ هیئت اصول حسابداری قیاسی (از کل به جزء) بود. همچنین، آن اسناد (علاوه بر پاتن و لیتلتن (۱۹۴۰)) شرحی از روش‌های حسابداری سنتی و اصول پذیرفته‌شده حسابداری^{۴۷} فعلی بودند و در ماهیت، هنجاری و قانون‌مند نبودند^{۴۸}.

(برخلاف پیشنهادهای قبلی، گزارش فوق بر اقتصاد اطلاعات و نقش تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان که فعالانه در تحلیل صورت‌های مالی مشارکت دارند، تأکید کرد؛ این استفاده‌کنندگان با بررسی اطلاعات از تعداد زیادی منابع (نه فقط از منابع حسابداری)، سعی می‌کنند مشکل عدم اطمینان داده‌های حسابداری را حل کنند و ذهن و توجه خود را معطوف جریان‌های نقدی بلندمدت یا توان سوددهی کنند. کوشش‌های قبلی برای طراحی چهارچوب مفهومی تا حد زیادی توصیفی از روش‌های فعلی بوده‌اند که بر مباشرت و نقش پاسخگویی حسابداری تمرکز می‌کنند، درحالی‌که گزارش فوق، هنجاری و قانون‌مند است، زیرا این گزارش بر چیزی که باید باشد و بر استفاده از حسابداری در تحلیل اعتبار (توانایی برای بازپرداخت بدهی) و سرمایه‌گذاری تأکید می‌کند).

الگوی جایگزین گزارشگری برون سازمانی

جاشوا رونن^{۴۹} (استادیار در دانشگاه شیکاگو در اوایل دهه ۱۹۷۰ که بعدها در دانشگاه نیویورک و بعد از این‌که گزارش فوق منتشر شد، به سورتور ملحق شد) با همکاری با سورتور یک الگوی جامع برای گزارشگری مالی برای شرکت طراحی و ایجاد کرد و در اکثر جنبه‌ها با مقصود و ایده گزارش هماهنگ و یکسان بود



کسب ارزش‌های خروجی برای انواع مختلف دارایی باشد، به‌خصوص برای آن دارایی‌هایی که ماهیتاً بلند مدت هستند؛ همانند دارایی‌های نامشهود و تجهیزات. علاوه بر مواردی که بیان شد، با این‌که بعضی از شرکت‌ها قطعاً برآوردها را در سطوح مختلفی از جزئیات برای عموم منتشر می‌کنند اما بسیاری از شرکت‌ها این کار را نمی‌کنند، زیرا آنها در مورد مسئولیت قانونی اطلاعات آینده‌نگر که مستعد خطا هستند، نگرانند.

۵. نتیجه‌گیری

تأثیر اصلی سورت‌های خدمات و برای تئوری حسابداری مالی و توسعه چهارچوب مفهومی برای گزارشگری مالی بود. تمام مقالات و کتاب‌های او مربوط به رویکرد رویدادی است. مقالات او تقاضای ارائه اطلاعات احتمالاً مربوط به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی کرد تا به آنها این فرصت داده شود تا داده‌هایی را انتخاب کنند که آنها برای تصمیم‌گیری سودمند می‌دانند. گزارش‌های حسابداری همانند پدری که مصلحت‌اندیشی می‌کند (قیم مآبی) نیست؛ این گزارش‌های به خوانندگان نمی‌گویند که آیا یک شرکت از نظر مالی سالم است یا سالم نیست. این وظیفه استفاده‌کنندگان براساس سلیقه و قضاوت فردگرایانه^۵ است. گزارش (که او مؤلف اصلی آن بود) (زف، ۲۰۱۶، ۱۶-۱۴، ۲۳)، یک شناخت عمیق و ژرفی از نقش چندجانبه حسابداری در گزارشگری مالی برون‌سازمانی ارائه کرد. گزارش تأکید بر رویکرد سودمندی تصمیم برای صورت‌های مالی، عدم اطمینان داده‌های حسابداری و استفاده از آنها در تصمیم‌گیری و نیاز به اطلاعات



و ارزش‌های خروجی دارایی‌های خالص شرکت است، همراه با اطلاعاتی در مورد «باقی‌مانده مشخص» است یا قسمتی از جریان‌های نقدی مورد انتظار است که توسط ارزش خروجی اوراق بهادار آن کسب نشده است. جذابیت این الگو در این است که آن می‌تواند مجموعه معیارها یا مقیاس‌های فراوانی را برای استفاده‌کنندگان ارائه دهد تا آنها در ارزش‌گذاری شرکت مورد استفاده قرار دهند و به‌خصوص برای تسهیل مقایسه ارزش خروجی دارایی‌های خالص شرکت با جریان‌های وجه نقد تعدیل‌شده متناسب با ریسک آینده مورد استفاده قرار می‌گیرد. به این ترتیب، این الگو ویژگی اصلی رویکرد رویدادی را اتخاذ می‌کند. این الگو بهای تمام‌شده تاریخی، ارزش‌های خروجی و ارزش فعلی را در چهارچوب تصمیم سودمند ارائه می‌دهد که این امر به استفاده‌کننده این امکان داده می‌شود تا اطلاعاتی را که آنها برای تصمیم‌گیری و برآورد خود سودمند می‌دانند، انتخاب کنند. مشکل اصلی این الگو می‌تواند سختی

(رونن و سورت، ۱۹۷۲). قبل از خدمت آنها در گروه تحقیقاتی تروبلاد، این الگو به‌عنوان یک مأموریت و کار مشاوره‌ای جداگانه که برای شرکت توش راس تعهد شده بود، طراحی شد و در مورد حسابداری ارزش منصفانه بود (زف، ۲۰۱۶). این چهارچوب تقاضای گزارشگری اطلاعات در مورد جریان‌های وجه نقد آینده برآورد شد و ریسک‌های مرتبط با آنها را داشت. این چهارچوب همچنین پیشنهاد کرد تا اطلاعات برآوردی مدیریت در گزارش‌های مالی گنجانده شوند. یکی از بخش‌های کلیدی این چهارچوب، ارزش خروجی دارایی‌ها و بدهی‌ها را همراه با ارقام بهای تمام‌شده تاریخی و جریان‌های نقدی مورد انتظار نشان می‌داد. صورت‌های مالی پیشنهادی شامل ترازنامه و صورت سود و زیان و به‌علاوه صورت‌های جدیدی که در مورد هزینه و منفعت و تحقق اعدم تحقق بودند، می‌شد. همچنین این الگو نیز اطلاعات مرتبط با «مزیت مشخص» را نشان می‌دهد، که این مزیت تفاوت بین جریان‌های نقد مورد انتظار شرکت که با استفاده از نرخ بازار تنزیل شده است



که احتمالاً برای مجموعه وسیعی از استفاده‌کنندگان مرتبط است، هدف اصلی بود، زیرا نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان و فرایند تصمیم‌گیری آنها همانند یک جعبه سیاه است. این‌که چگونه و چه زمانی از اطلاعات گزارشگری مالی در تصمیم‌گیری مرتبط با سرمایه‌گذاری و اعتبارات استفاده می‌شود، مبهم و نامشخص است (و همچنین این‌که آیا این اطلاعات همراه با دیگر منابع اطلاعاتی مالی استفاده می‌شود یا خیر). استفاده‌کنندگان مختلف دیدگاه‌های متفاوتی نسبت به یک شرکت دارند، بر ویژگی‌های مختلف مربوط به عملیات شرکت تأکید خواهند کرد و از الگوهای مختلفی برای تحلیل این عملیات استفاده خواهند کرد. آنها همچنین به برآوردهای مختلفی از توانایی سودآوری

۱۹۷۴ رجوع کنید). بر همین اساس، چرخه‌های کسب سود ممکن است برای هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) و هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) در بررسی ساختار صورت‌های مالی به‌منظور بهبود تمرکز آنها بر فعالیت‌های عملیاتی (برخلاف فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و تأمین مالی) سودمند باشد. در مجموع، سورت (به‌عنوان یک نظریه‌پرداز حسابداری) در کسب شناخت بیشتر نقش حسابداری و گزارشگری مالی از دیدگاه استفاده‌کننده (برخلاف از دیدگاه تهیه‌کننده) کمک کرد. او بر نقش حسابداری در ارتباط با ارائه اطلاعات به استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری بلندمدت تأکید کرد. به نظر او، اهمیت ارائه رویدادهای تفکیک‌شده

مباشرتی را با هم مرتبط می‌کند. علاوه بر آن دستاوردها، گزارش ایده «چرخه‌های کسب سود» را معرفی کرد که سورت در کلاس‌های دانشگاهی خود از آنها حمایت می‌کرد و در مورد آنها صحبت می‌کرد اما او دستورات عملی را در ارتباط با اجرایی کردن آن ارائه تهیه و ارائه نکرد. رویدادهای تکمیل‌شده در صورت سود و زیان، رویدادهای تکمیل‌نشده در ترازنامه و رویدادهای در نظر گرفته‌شده در صورت برآورد یا بودجه تعلق دارند. در نتیجه، در این ساختار بندی، رویدادهای شرکت براساس توانایی ایجاد وجه نقد مشخص می‌شوند. با این‌که خود گزارش هیچ‌گونه توصیه‌ای برای اجرا ارائه نکرد اما یک جلد کتاب تکمیلی گزارش توصیه‌های خیلی کمی را ارائه می‌کند (به کرم‌ر و سورت،

آن را ارزیابی کرد»، «سرمایه گذاری و تأمین مالی آن را نشان داد»، «توانایی شرکت را برای انجام تعهدات خود ارزیابی کرد» و «پایگاه منابع آن را برای پیشرفت و رشد نشان داد». دومین هدف بیانیه اطلاعاتی را می‌کرد تا «بازده سود سهام مورد انتظار برای سرمایه‌گذاران را نشان دهد»، «توانایی عملیاتی (شرکت) را نشان دهد»، «اطلاعاتی را برای برنامه ریزی و کنترل مدیریت تهیه کند»، و «قابلیت سودآوری شرکت در بلندمدت را نشان دهد». بعضی از کلمات این اهداف در گزارش هم گنجانده شدند اما تأکید در گزارش فوق بر مباشرت نیست، بلکه تأکید بر ارائه و انتقال مجموعه‌ای از اطلاعات گسترده است تا به استفاده‌کنندگان این امکان داده شود تا توان سودآوری و قابلیت ایجاد وجه نقد شرکت در بلندمدت را برای خود شرکت و برای استفاده‌کنندگان که اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران هستند، برآورد کنند.

49-Joshua Ronen
50- individualistic

منبع

- Bloom, R. 2021. George Sorter's Influence on Accounting Thought, Accounting Historians Journal (2021) 48 (2): 1-10.

رابرت بلوم: استاد دانشگاه جان کارول و حید منتی: استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران
علی محمد گرگانی: دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

- 19-Joel Demski
20-Johnson
21-Lieberman and Whinston
22-Staubus
23-Vatter
24-Paternalistic
25-Touche Ross
26-Accounting Principles Board
27- Cramer
28-Oscar Gellein
29-Haskins & Sells
30-Frank Weston
31-Arthur Young
32-Sidney Dvidson
33-Reed Parker
34-Duff
35-Anderson & Clark
36-Miller
37-Principle-oriented
38-Dopuch
39-Sunder
40-American Institute of Accountants (AIA)
41-Sanders
42-Hatfield
43-Moore
44- Paton
45-Littleton
46-Accounting Principles Board (APB)
47-GAAP

۴۸- بیانیه هیئت اصول حسابداری شماره ۴ (که بیانیه رسمی و معتبر قبل از گزارش فوق بود) برای توضیح سودمندی صورت‌های مالی برای گروه‌های وسیع تر، به نسبت بیانیه قبل از آن کار زیادی انجام داد. با این وجود، این بیانیه به عنوان اولین هدف خود، جهت گیری مباشرتی داشت که در نتیجه این هدف، اطلاعات بیشتری را در مورد «منابع» و «وظایف» شرکت درخواست می‌کرد تا بتوان «مزایا و معایب

شرکت می‌رسند. سورتز گفت که هیچ‌رقم به‌تنهایی از هرکدام از صورت‌های مالی نمی‌تواند فعالیت‌های کلی و ثروت واحد تجاری را بیان کند (۱۹۷۷، ۱۱۴). به‌علاوه، اعداد ارائه‌شده در صورت‌های مالی محدوده مشخصی نیستند، بلکه برآوردهای نقطه‌ای هستند که نمی‌توانند ریسک اساسی را نشان دهند. صورت‌های مالی یک الگوی از حسابداری را نمایش می‌دهد که (همانند همه الگوها) عموماً تعداد قابل توجه این ارقام را در نظر نمی‌گیرد و حذف می‌کند (همانند دارایی‌ها و بدهی‌ها). (پیوست ب تجربه سورتز از حسابداری برای بیس بال را توضیح می‌دهد). ■

پی‌نوشت‌ها:

- 1- Conceptual Framework
- 2-Financial Accounting Standards Board (FASB)
- 3-events approach
- 4-Relevant costing
- 5- Horngren
- 6-Utility Function
- 7-Zeff
- 8-Lee
- 9-Carl Nelson
- 10-Wells
- 11-Gaffikin
- 12-Sidney Davidson
- 13-David Green
- 14-Institute of Professional Accounting
- 15-The Journal of Accounting Research
- 16-T. Ross Archibald
- 17-Raymond Ball
- 18-William Beaver