

## Auditors' View of the Statement of Cash Flows Auditing<sup>1</sup>

Esmail Farzaneh Kargar<sup>2</sup>, Mahdi Bahar Moghadam<sup>3</sup>,  
Omid Pourheidari<sup>4</sup>

Received: 2022/05/26

Accepted: 2022/12/09

Research Paper

### Abstract

This study was conducted to investigate the audit process of cash flow statements by certified auditors of the stock exchange in Iran. The research was carried out using the survey method by a structured questionnaire on a random sample of auditors, that asks them about the importance of the statement of cash flows, the extent of auditing its detailed components, and the use of specific financial ratios related to cash flows to evaluate the company's going concern hypothesis. The findings include spending the least time auditing cash flow statements and disregarding cash flow ratios in assessing the company's going concern hypothesis, and show that auditors consider cash flow statements to be the least important part of the financial statements during the annual audit. Also, less than half of the auditors pay attention to specific issues such as the need to present cash payments relating to capacity acquisitions by accounting standards and the omitted material non-cash transactions from cash flow statements. As a result, Auditors who spend the least time auditing cash flow statements, In addition to increasing the moral hazard of their agency's relationship with owners, they may also reinforce agency problems in the traditional relationship between managers and stakeholders. By carefully examining the auditors' views, the existing literature on cash flow statement audit performance in Iran was expanded.

**Keywords:** Audit, Moral Hazard, Statement of Cash Flows, Agency Theory.

**JEL Classification:** M42, G34, M41.

1. DOI: 10.22051/JERA.2022.41699.3048

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. (esmfar@aem.uk.ac.ir).

3. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar of Kerman University, Kerman, Iran. (Corresponding Author). (mbahar@uk.ac.ir).

4. Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar of Kerman University, Kerman, Iran. (opourheidari@uk.ac.ir).

## دیدگاه حسابرسان نسبت به حسابرسی صورت جریان‌های نقدی<sup>۱</sup>

اسماعیل فرزانه کارگر<sup>۲</sup>، مهدی بهارمقدم<sup>۳</sup>، امید پورحیدری<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۳/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۹/۱۸

مقاله پژوهشی

### چکیده

این پژوهش با هدف بررسی روند حسابرسی صورت جریان‌های نقدی توسط حسابرسان معتمد بورس در ایران انجام شده است. پژوهش با استفاده از روش پیمایش بوسیله اجرای یک پرسشنامه ساختاریافته بر روی نمونه‌ای تصادفی از حسابرسان اجرا شده که از آن‌ها در مورد اهمیت صورت جریان‌های نقدی، میزان حسابرسی اجزای تفصیلی آن و استفاده از نسبت‌های مالی خاص مربوط به جریان‌های نقدی در ارزیابی تداوم فعالیت صاحب‌کار، سؤال می‌کند. صرف کمترین زمان برای حسابرسی صورت جریان‌های نقدی و بی‌توجهی به نسبت‌های جریان نقدی در ارزیابی تداوم فعالیت صاحب‌کار نشان می‌دهد که حسابرسان، صورت جریان‌های نقدی را کم‌اهمیت‌ترین بخش صورت‌های مالی در طول حسابرسی سالانه می‌دانند. همچنین، کمتر از نیمی از حسابرسان، به موضوعات خاصی از قبیل لزوم تطبیق ارائه مخارج تحصیل ظرفیت با استانداردهای حسابداری و حذف معاملات غیر نقدی با اهمیت از صورت جریان‌های نقدی، توجه می‌کنند. حسابرسانی که کمترین زمان را صرف حسابرسی صورت جریان‌های نقدی می‌کنند، علاوه بر اینکه مخاطرات اخلاقی در رابطه نمایندگی خود با صاحب‌کاران را افزایش می‌دهند؛ ممکن است مشکلات نمایندگی را در رابطه سنتی میان مدیر و ذینفعان نیز تقویت نمایند. با بررسی دقیق نظرات حسابرسان، تلاش شده ادبیات موجود در مورد عملکرد حسابرسی صورت جریان‌های نقدی در ایران بسط داده شود.

**واژه‌های کلیدی:** حسابرسی، خطر اخلاقی، صورت جریان‌های نقدی، نظریه نمایندگی.

طبقه بندی موضوعی: M42, G34, M41.

10.22051/JERA.2022.41699.3048 :DOI ۱

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران. (esmfar@aem.uk.ac.ir)

۳. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران. (نویسنده مسئول). (mbahar@uk.ac.ir)

۴. استاد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران. (Opourheidari@uk.ac.ir)

https://jera.alzahra.ac.ir

### مقدمه

پژوهش‌ها اغلب نشان می‌دهند که صورت جریان‌های نقدی بخشی از صورت‌های مالی است که با اهداف تعیین شده برای صورت‌های مالی، هماهنگی بیشتری دارد. حتی در برخی از موارد مشخص شده است که جریان نقد از بسیاری جنبه‌ها، مانند محتوای اطلاعاتی و توان پیش‌بینی، بهتر از سود است. از جمله اینکه صورت جریان‌های نقدی به‌طور روزافزون بیش از ترازنامه و صورت سود و زیان، در پیش‌بینی جریان‌های نقد آتی (حاجیان نژاد و همکاران، ۲۰۲۲؛ ص ۱، نوری و همکاران، ۲۰۲۰؛ ص ۲۸) و در ارزیابی نقدینگی و توان پرداخت بدهی شرکت (شارما و ایزلین، ۲۰۰۳؛ ص ۱۲۸، کرکهام، ۲۰۱۲؛ ص ۵) سودمند واقع شده و همچنین اطلاعات صورت جریان‌های نقدی، از لحاظ ویژگی کیفی مربوط بودن (استین و هامان، ۲۰۰۳؛ ص ۱۸۷، فرینو و جونز، ۲۰۰۵؛ ص ۱۳۷۹، کانسلر و همکاران، ۲۰۱۱؛ ص ۴۸۴) و قابلیت اتکا (جونز و راتناتونگا، ۱۹۹۷؛ ص ۷۲، نوربرگ، ۲۰۰۶؛ ص ۲۲۰)؛ اغلب بهتر از اطلاعات صورت‌های مالی هستند که بر مبنای تعهدی تهیه می‌شوند. در نتیجه، درک اهمیت صورت جریان‌های نقدی در میان استفاده‌کنندگان طی سال‌های اخیر افزایش یافته (چنگ و هولی، ۲۰۰۸) و امروزه صورت جریان‌های نقدی برای اهداف گوناگون مورد استفاده قرار می‌گیرد (پنمن، ۲۰۰۱). به عبارتی، صورت جریان‌های نقدی در مقایسه با دیگر صورت‌های مالی، به استفاده‌کنندگان برای ارزیابی خالص ارزش فعلی یک بنگاه یا یک سرمایه‌گذاری، کمک بهتری می‌نماید و از نظر تئوری نوین مالی، این دقیقاً همان چیزی است که کاربران در یک مجموعه صورت‌های مالی به دنبال آن هستند (بریلی، میرز و آلن، ۲۰۰۸).

پیش شرط بازارهای سرمایه جهانی مؤثر، اعتبار آن‌هاست که از طریق گزارشگری مالی قابل مقایسه و شفاف به دست می‌آید (کمیته سیستم مالی جهانی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹: ۲۶)؛ اما صرف وجود استانداردهای هماهنگ و لازم‌الاجرای حسابداری و حسابرسی، تطابق صورت جریان‌های نقدی با استانداردهای حسابداری تضمین نمی‌شود (مچلی، ۲۰۰۹: ۲۳۶). علاوه بر توسعه استانداردهای حسابداری هماهنگ بین‌المللی، این استانداردها باید به دقت تفسیر و اعمال شده و گزارش‌های مالی باید از این حیث به صورت مستقل و حرفه‌ای، حسابرسی شوند (تروبرگ، ۲۰۰۷: ۲۳۰). بنابراین، صورت جریان‌های نقدی باید حداقل با سطح توجهی همانند بقیه صورت‌های مالی حسابرسی شود (ریستاما، ۱۹۹۹: ۲۲۶).

باین حال، تحت شرایطی که مطالعات نشان می‌دهد آموزش‌های حسابداری تأکیدی بر روی صورت جریان‌های نقدی ندارند (کناس و ویلکرسون، ۲۰۱۴: ۲۱۰-۲۰۹) و روش‌های عملی تهیه این صورت مالی نیز اغلب مستعد خطا است (آرولا، ۲۰۱۱الف: ۶۹) و به‌ویژه با وجود بی‌تفاوتی حساب‌برسان نسبت به تطابق صورت جریان‌های نقدی با استانداردهای لازم‌الاجرا (طبق ادعای خودشان) (آرولا، ۲۰۱۱ب: ۱۸-۱۹، هینی و عبداللطیف، ۲۰۱۳: ۱۳۲)، ممکن است حساب‌برسان مسیر سنتی بررسی موضوعات از طریق صورت وضعیت مالی و صورت سود و زیان را انتخاب کرده و بررسی عمیق و جدی صورت جریان‌های نقدی در جریان حسابرسی سالانه را نادیده بگیرند.

در ایران با توجه به ساختار حاکمیت شرکتی، در اکثر شرکت‌های ایرانی هزینه‌های نمایندگی اندک بوده و به تبع آن، تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل نیز کم است. از طرفی ریسک دعوی حقوقی نیز برای حساب‌برسان ایرانی پایین است (محمدرضایی و فرجی، ۱۳۹۸: ۹۱). در چنین شرایطی، به گفته عیسایی خوش و وادی زاده (۱۳۸۸)، بدون شک قیمت خدمات به‌جای کیفیت یا اثربخشی فرایند حسابرسی، مبنای انتخاب حساب‌برس خواهد بود. بنابراین، حق‌الزحمه پایین حسابرسی و پیامدهای منفی محدود برای عملیات حسابرسی ضعیف، این احتمال را به وجود می‌آورد که حساب‌برسان در ایران به‌اندازه کافی بر کیفیت حسابرسی، از جمله نیاز به حسابرسی کافی صورت جریان‌های نقدی، تمرکز نمی‌کنند.

باین وجود و به‌رغم اهمیت بالای این صورت مالی، تلاش برای یافتن مطالعه‌ای که حسابرسی صورت جریان‌های نقدی را پوشش دهد، نتایج محدودی به همراه دارد. بنابراین، این مطالعه باهدف کمک به دانش موجود، با بررسی دیدگاه حساب‌برسان در مورد عملکرد حسابرسی صورت جریان‌های نقدی، تلاش می‌کند اهمیت صورت جریان‌های نقدی را به‌طور کلی و برخی از عناصر آن را به‌طور خاص در ایران بررسی کند. همچنین، بررسی دقیق‌تر نظرات حساب‌برسان در مورد اهمیت صورت جریان‌های نقدی و مقایسه آن با سایر صورت‌های مالی، احتمالاً دانش ما را در مورد عملکرد حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های بورسی در ایران افزایش می‌دهد. به عبارت دیگر، در این پژوهش با تغییر زاویه نگاه به مسئله نمایندگی (که به‌صورت متداول رابطه میان مدیران و مالکان بنگاه‌ها را مدنظر قرار می‌دهد)؛ این بار حساب‌برسان به‌عنوان نماینده در امر نظارت، مورد مطالعه رفتاری قرار می‌گیرند.

هدف این مطالعه بررسی موضوع اخیر در محیط ایران است که با کشورهای توسعه‌یافته‌تر متفاوت است؛ زیرا اکثر مشتریان حسابرسی کوچک، دارای ساختار مالکیت متمرکز، همراه با

سامانه‌های حاکمیتی و کنترل داخلی نسبتاً ضعیف هستند. این واقعیات ممکن است منجر به نادیده گرفتن عمدی همین حداقل سازوکارهای کنترلی شده و صورت‌های مالی به نفع سهامداران اکثریت و به زیان سهامداران اقلیت و سایر استفاده‌کنندگان، دست کاری شود. این پژوهش به دنبال پاسخگویی به سؤالات زیر است:

- حسابرسان ایرانی برای هر یک از بخش‌های مجموعه صورت‌های مالی تا چه اندازه اهمیت در نظر می‌گیرند؟
  - ترتیب زمان صرف شده جهت حسابرسی هر یک از صورت‌های مالی، در میان حسابرسان ایرانی چگونه است؟
  - میزان استفاده حسابرسان ایرانی از نسبت‌ها و تجزیه تحلیل‌های مالی مبتنی بر صورت جریان‌های نقدی برای ارزیابی تداوم فعالیت صاحب کار در جریان حسابرسی سالانه، چگونه است؟
  - میزان توجه حسابرسان ایرانی نسبت به ارائه صحیح و مطابق با استانداردهای حسابداری رویدادهای مالی مرتبط با تحصیل ظرفیت، در جریان حسابرسی سالانه، چگونه است؟
  - میزان اهمیتی را که حسابرسان ایرانی برای عدم انعکاس معاملات سرمایه‌گذاری و تأمین مالی غیر نقدی، در جریان‌های نقدی دوره جاری در نظر می‌گیرند چقدر است؟
- در ادامه مقاله بخش دوم، شامل مبانی نظری و پیشینه پژوهش ارائه می‌شود و فرضیه‌های پژوهش بر اساس مبانی استوار توسعه داده می‌شود. در بخش سوم، روش‌شناسی پژوهش بیان می‌شود و یافته‌های پژوهش در بخش چهارم مورد بحث قرار گرفته و در نهایت نتیجه‌گیری همراه با بیان محدودیت‌ها و کاربردها، بخش پنجم و پایانی مطالعه حاضر خواهد بود.

### مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

مسئله نمایندگی در شرایط ناقرینگی اطلاعات - که خصیصه بیشتر مناسبات تجاری است - تشدید می‌شود (اسکات، ۱۹۹۷)؛ بنابراین استفاده‌کنندگان بیرونی صورت‌های مالی (کارگزار) نمی‌توانند مطمئن باشند که گزارش‌های مالی و صورت جریان‌های نقدی موجود در آن، با توجه به مصالح مدنظر آن‌ها و مطابق استانداردهای لازم‌الاجرا، تهیه شده است. بنابراین، در خصوص نظارت بر نتایج گزارش شده، حسابرسی مستقل نقش مهمی ایفا می‌کند (مکلین، ۲۰۰۹: ۵۷). نقش حسابرسی این است که تأیید کند مدیریت، اطلاعات مالی مورد نیاز را صادقانه و مطابق با قانون و سایر استانداردهای لازم‌الاجرا ارائه نموده است (کوسرات، ۲۰۰۰: ۴۰).

در این مطالعه، کارگزار اشاره به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و نماینده اشاره به حسابرسی دارد که به‌عنوان ناظران بر برونداد تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی و به‌ویژه صورت جریان‌های نقدی، به استفاده‌کنندگان کمک و خدمت می‌نمایند.

ناقرینگی اطلاعاتی در روابط نمایندگی، به‌صورت بالقوه می‌تواند منجر به دو نوع خاص از مشکلات نمایندگی تحت عناوین خطر اخلاقی و انتخاب نامطلوب شود. خطر اخلاقی مربوط به فقدان تلاش توسط نماینده است و در مورد حسابرسی صورت جریان‌های نقدی به‌طور خاص، اگر حسابرس فاقد تلاش برای حسابرسی دقیق صورت جریان‌های نقدی باشد، آنگاه خطر اخلاقی به وجود می‌آید؛ بنابراین تمرکز این مطالعه صرفاً بر روی مشکل خطر اخلاقی در جریان حسابرسی صورت جریان‌های نقدی است. به‌منظور مفهومی کردن اینکه چگونه خطر اخلاقی می‌تواند در عملکرد حسابرسان نمود پیدا کند، اهداف و مسئولیت‌های آن‌ها مورد بررسی قرار می‌گیرد.

هنگام حسابرسی صورت جریان‌های نقدی، علاوه بر تأیید صحت محاسبات، حسابرس باید اهداف این صورت مالی را نیز در نظر داشته باشد (پی‌دبلیو‌سی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷: ۷). اهدافی که در استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی برای صورت جریان‌های نقدی مورد اشاره قرار گرفته (استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره ۷؛ بیانیه استاندارد حسابداری مالی شماره ۹۵ و استاندارد حسابداری شماره ۲ ایران بندهای ۴ و ۵)، ارائه اطلاعاتی است که برای پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی واحد تجاری و ارزیابی نقدینگی و توان پرداخت آن مفید باشد. علاوه بر این، صورت جریان‌های نقدی باید به استفاده‌کنندگان کمک کند تا تأثیر جنبه‌های نقدی مبادلات سرمایه‌گذاری و تأمین مالی را بر روی وضعیت مالی یک واحد تجاری و دلایل تفاوت بین سود خالص و دریافت‌ها و پرداخت‌های خالص نقدی نیز ارزیابی کنند (کی‌پایت و آلور، ۲۰۱۹: ۳۱۰).

با هر تغییری در جامعه، هدف حسابرسی نیز از طریق یک بحث مداوم و در جریان بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، شکل می‌گیرد؛ بنابراین حسابرسان باید به نمایندگان گروه‌های مختلف استفاده‌کننده گوش دهند تا اینکه بتوانند انتظارات آن‌ها از حسابرسی را برآورده کنند (ریستاما، ۱۹۹۹: ۲۳). با این وصف، هنگام صدور گزارش حسابرسی، حسابرس باید اطلاعات ارائه‌شده در صورت‌های مالی را از دیدگاه استفاده‌کننده صورت‌های مالی نیز ارزیابی کند. اهمیت این مسائل با وجود رکود اقتصادی افزایش می‌یابد؛ آنگاه که وجه

نقد احتمالاً کمیاب شده و استفاده کنندگان صورت‌های مالی، نظارت بر جریان‌های نقدی شرکت‌ها را حیاتی می‌دانند (اسپایلند، سپ و نلسون، ۲۰۱۱: ۳۷۴).

در میان مطالعات منتشر شده با محوریت صورت جریان‌های نقدی، مطالعه‌ای که به طور مستقیم مرتبط با حسابرسی این صورت مالی اساسی باشد، بسیار محدود است. مطابق پیشینه کاوی صورت گرفته، نخستین پژوهشی که نزدیک به موضوع حاضر گزارش شده مربوط به میلز و یامامورا در سال ۱۹۹۸ است. آن‌ها بیان می‌کنند حسابرسانی که از نسبت‌های جریان نقدی برای ارزیابی نقدینگی و تداوم فعالیت شرکت استفاده می‌کنند، می‌توانند به مشتریان خود کمک کنند تا مشکلات را به موقع تشخیص داده و اقدامات اصلاحی انجام دهند. باین حال، بسیاری از حسابرسان در استفاده از این نسبت‌ها ضعیف عمل کرده و کمترین زمان را در مقایسه با صورت وضعیت مالی و صورت سود و زیان، صرف صورت جریان‌های نقدی می‌کنند؛ حتی اگر این بودجه‌بندی زمانی درست نباشد. سیگل (۲۰۰۶: ۳۸)، در مقاله خود با عنوان «شیطن‌های حسابداری در صورت جریان‌های نقدی؛ معیارها ممکن است تغییر کنند، اما رفتار شرکت تغییر نمی‌کند» می‌گوید: درحالی که کیفیت سود در حال حاضر یک کلمه کلیدی است، ممکن است ۱۰ سال دیگر طول بکشد تا به طور گسترده درک شود که کیفیت جریان‌های نقدی نیز به همان اندازه، یک نگرانی معتبر است. بنابراین تمرکز حسابرسی باید تغییر کند تا توجه بیشتری معطوف به صورت جریان‌های نقدی شود. استفاده کنندگان صورت‌های مالی نیز آن را مطالبه می‌کنند. آرولا (۲۰۱۵: ۲۸۴)، طبق مطالعه انجام شده در فنلاند، چنین گزارش کرده که هر دو گروه تهیه کنندگان و حسابرسان، صورت جریان‌های نقدی را کم‌اهمیت‌ترین بخش صورت‌های مالی تلقی می‌کنند. همچنین، حسابرسان رسمی بنا به اظهارات خود، کمترین زمان را صرف صورت جریان‌های نقدی می‌کنند. دس (۲۰۱۹: ۱۱)، در یک مطالعه تطبیقی درباره نسبت‌های جریان نقدی و عملکرد مالی، با استفاده از داده‌های یک دوره ۱۰ ساله از ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۳ نشان داده است که در حال حاضر نسبت‌های جریان نقدی به دلیل گستردگی و قابل قبول بودن، صرفاً به صورت تصادفی به جای نسبت‌های سنتی استفاده می‌شوند. همچنین، نتایج نشان می‌دهد که در رتبه‌بندی اعتباری و پیش‌بینی ورشکستگی، نسبت‌های جریان نقدی بسیار مرتبط هستند.

در ایران نیز نتایج پژوهش بهرام‌فر، مهرانی و غیور (۱۳۸۴: ۱۴)، بیانگر آن است که افشاء نسبت‌های سنتی و نسبت‌های مالی حاصل از صورت جریان‌های نقدی در کنار یکدیگر، تصویر روشن‌تری از برقراری فرض تداوم فعالیت یک واحد تجاری ارائه می‌دهد. فروزنده، ایزدی‌نیا و

کریم‌زاده (۱۴۰۰: ۳۱۵)، در ارائه شواهدی از کیفیت صورت‌های مالی، نشان می‌دهند که حساب‌برسان طبق نظریه توجه محدود برای صورت‌های مالی حاوی تحریف‌ها و اشتباهات زیاد که در سال بعد با شدت بالا تجدید ارائه شده‌اند، گزارش حسابرسی تعدیل شده با بندهای بیشتر شرط و توضیحی صادر نکرده‌اند تا استفاده‌کننده از صورت‌های مالی از کیفیت پایین آن آگاه شود و بنابراین قابلیت اتکا و اعتماد به گزارش‌های حسابرسی بر اساس معیار شدت تجدید ارائه، پایین است. این درحالیست که از دیدگاه سرمایه‌گذاران، تجدید ارائه صورت‌های مالی، نمایانگر کاهش کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی است (حیدری، ۱۳۹۳: ۱۹۷) و توسط آنها به عنوان یک سیگنال منفی تعبیر می‌شود (نصیری و یغمائی علیشاه، ۱۳۹۸: ۱۲۳).

### اهمیت صورت جریان‌های نقدی در جریان حسابرسی

در سال‌های اخیر، استفاده از صورت جریان‌های نقدی به سرعت افزایش یافته است (نگوین و نگوین، ۲۰۲۰: ۸۷). اگرچه تقلب در صورت‌های مالی معمولاً بیشتر با صورت سود و زیان و حساب‌های صورت وضعیت مالی مرتبط است؛ اما تقلب در صورت جریان‌های نقدی نیز وجود دارد و به‌طور بالقوه قابل توجه است. این موضوع اهمیت حسابرسی کافی صورت جریان‌های نقدی را به‌منظور کاهش احتمال تقلب صورت‌های مالی و افزایش اعتبار آنها برجسته می‌کند. در این خصوص، میلز و یامامورا (۱۹۹۸: ۵۳)، یادآور می‌شوند که بسیاری از حساب‌برسان، کمترین زمان را در مقایسه با صورت وضعیت مالی و صورت سود و زیان، صرف صورت جریان‌های نقدی می‌کنند، حتی اگر این بودجه‌بندی زمانی درست نباشد. هینی و عبداللطیف (۲۰۱۳: ۱۲۷) نیز بر اساس یافته‌هایشان، نتیجه‌گیری می‌کنند که حساب‌برسان در اردن، صورت جریان‌های نقدی را مهم یا مرتبط با حسابرسی خود نمی‌دانند و تلاش‌های کافی برای حسابرسی دقیق این صورت مالی نمی‌کنند. آرولا (۲۰۱۵: ۱۶۶) گزارش می‌کند در کشور فنلاند، به نظر می‌رسد که اکثریت قابل توجهی از حساب‌برسان مجاز، کمترین زمان را صرف صورت جریان‌های نقدی در بین تمام بخش‌های صورت‌های مالی می‌کنند.

**فرضیه اول:** اغلب حساب‌برسان در طول حسابرسی سالانه یک شرکت، کمترین زمان را برای صورت جریان‌های نقدی نسبت به تمام بخش‌های صورت‌های مالی، صرف می‌کنند. اهمیت صورت جریان‌های نقدی از دیدگاه حساب‌برسان، تمام فرآیند حسابرسی از جمله تجزیه و تحلیل صورت جریان‌های نقدی به‌منظور ارزیابی تداوم فعالیت را پوشش می‌دهد. میلز و یامامورا (۱۹۹۸: ۵۴) بحث می‌کنند که بسیاری از حساب‌برسان در یادگیری نحوه استفاده از



نسبت‌های جریان نقد سستی به خرج داده‌اند و بنابراین به‌طور معمول از رویکرد صورت وضعیت مالی یا چرخه معاملات استفاده می‌کنند. بر اساس یک نظرسنجی غیررسمی از پنج مؤسسه بزرگ و در ادامه از دیگر مؤسسات حسابرسی، مشخص شد که حتی با وجود اینکه مدت زیادی از الزامی شدن تهیه و گزارش صورت جریان‌های نقدی می‌گذرد، اما همچنان رویه‌های حسابرسی این مؤسسات برای بهره‌مندی از مزایای اطلاعات مندرج در این صورت مالی، مورد بازنگری قرار نگرفته است. هنینی و عبداللطیف (۲۰۱۳: ۱۲۹)، سطح اهمیت درک شده توسط حسابرسان شرکت‌های سهامی عام اردن و استفاده از نسبت‌های مالی مبتنی بر جریان‌های نقدی برای ارزیابی فرض تداوم فعالیت شرکت‌ها را نسبتاً محدود گزارش نموده‌اند.

**فرضیه دوم:** تعداد اندکی از حسابرسان در طول حسابرسی سالانه یک شرکت، به‌منظور ارزیابی فرض تداوم فعالیت، از نسبت‌های مالی مبتنی بر جریان‌های نقدی استفاده می‌کنند.

**توجه حسابرسان به لزوم مطابقت صورت جریان‌های نقدی با استانداردهای حسابداری**

موضوع خاص‌تر، احتمال عدم توجه کافی حسابرسان به لزوم مطابقت صورت جریان‌های نقدی با استانداردهای حسابداری است. برای بررسی خطر اخلاقی در مراحل حسابرسی صورت جریان‌های نقدی از این باب، دو مورد از مقررات جاری به‌عنوان نمونه ذکر شده است. مورد اول، نحوه ارائه و افشای پرداخت‌های مرتبط با تحصیل ظرفیت و مورد دوم، مسئله مبادلات غیرنقدی عمده است. انتخاب این دو نمونه از آن جهت است که این دو، احتمالاً بیشتر صورت جریان‌های نقدی را در اغلب دوره‌های حسابداری تحت تأثیر قرار می‌دهند و آن‌ها می‌توانند تأثیر بااهمیتی بر ارقام ارائه‌شده در صورت جریان‌های نقدی یک واحد تجاری داشته باشند.

عدم علاقه مورد اذعان حسابرسان به حسابرسی صورت جریان‌های نقدی (میلز و یامامورا، ۱۹۹۸: ۵۳، آرولا، ۲۰۱۱ الف: ۱۷، هنینی و عبداللطیف، ۲۰۱۳: ۱۳۲) و اینکه برخی حسابرسان به‌طور خاص، گفته‌اند که نسبت به تطابق صورت جریان‌های نقدی با استانداردهای حسابداری بی‌تفاوت هستند (آرولا، ۲۰۱۱ ب: ۱۹) و همچنین عدم تأکید بر صورت جریان‌های نقدی در آموزش حسابرسی (میلز و یامامورا، ۱۹۹۸: ۵۴)، دلالت بر این دارد که حسابرسان لزوماً توجه به این موضوع نمی‌کنند که پرداخت‌های نقدی ماهانه مربوط به تحصیل ظرفیت مطابق با استانداردهای حسابداری چگونه باید در صورت جریان‌های نقدی ارائه شوند؛ یا اینکه معاملات غیر نقدی بااهمیت باید از صورت جریان‌های نقدی حذف شوند. بنابراین:

**فرضیه سوم:** تعداد اندکی از حسابرسان در طول حسابرسی سالانه یک شرکت، به این موضوع توجه می‌کنند که پرداخت‌های نقدی مربوط به تحصیل ظرفیت، چگونه باید مطابق با استاندارد حسابداری شماره ۲ ایران ارائه شود.

**فرضیه چهارم:** تعداد اندکی از حسابرسان در طول حسابرسی سالانه یک شرکت، به این موضوع توجه می‌کنند که معاملات غیرنقدی بااهمیت، از صورت جریان‌های نقدی حذف شده باشند.

### روش‌شناسی پژوهش

در این مطالعه فرض می‌شود که اطلاعات درباره واقیعت را می‌توان به‌جای فهمیدن، از طریق مشاهده گردآوری کرد و بنابراین دیدگاه مورد استفاده، اثبات‌گرایی است. همچنین، موضع معرفت‌شناختی مطرح شده توسط نظری، کلاین و هرمانس (۲۰۰۶: ۴۲۹) پذیرفته شده است. به‌عبارت دیگر، این اعتقاد وجود دارد که وقتی موضوعات مورد بررسی شامل نگرش‌ها، ارزش‌ها، عقاید و نیت افراد است؛ مناسب‌ترین منابع برای این‌گونه اطلاعات، خود افراد هستند. از آنجا که پیمایش‌های اکتشافی برای یافتن حقایق بنیادی و نیز برای آشنا شدن با پدیده مورد بررسی، استفاده می‌شوند (نظری و همکاران، ۲۰۰۶: ۴۳۰)، بنابراین روش تحقیق اصلی در این مطالعه پیمایش است. نظرسنجی از افراد هدف در جامعه حسابرسان، یک روش صحیح برای این مطالعه است؛ زیرا تصور می‌شود که ادراکات ذهنی آن‌ها می‌تواند به پیامدهای یک وجود بزرگ‌تر مرتبط باشد. به‌عبارت‌دیگر، ادراکات ذهنی حسابرسان بر رفتارهای آن‌ها تأثیر می‌گذارد و آن رفتارها نیز پیامدهای واقعی برای جوامع حرفه‌ای و سازمان‌ها دارد.

جامعه مورد مطالعه، متشکل از ۸۲۰ نفر حسابرس شاغل در ۶۹ مؤسسه حسابرسی معتمد سازمان بورس است. با توجه به مشخص بودن حجم جامعه، با استفاده از فرمول مورگان<sup>۱</sup> در حالت محدود بودن حجم جامعه، نمونه‌ای متشکل از ۲۶۲ حسابرس مور نیاز بوده است و با توجه به اهمیت بازگشت پرسشنامه‌های پژوهش جهت رسیدن به حجم نمونه مورد نیاز، تعداد ۴۵۰ پرسشنامه به مؤسسه‌های حسابرسی ارسال گردید.

جهت انجام نظرسنجی از حسابرسان در مورد حسابرسی صورت جریان‌های نقدی، از یک پرسشنامه ساختاریافته استفاده شده است. به‌منظور افزایش میزان پاسخگویی، پرسشنامه‌ها به‌صورت

1. Morgan

الکترونیکی بر روی نمونه اجرا شد. این روش احتمالاً نرخ پاسخ‌گویی را بدون کاهش کیفیت پاسخ‌ها، افزایش می‌دهد. پیش از ارسال دعوت‌نامه‌ها و لینک پرسشنامه به افراد موردنظر، پرسشنامه توسط گروهی از اعضای حرفه‌ای و نیز اساتید دانشگاه، موردبررسی قرار گرفتند. سپس شکل نهایی پرسشنامه بر اساس نظرات دریافت شده، طراحی و بکار گرفته شد. از ۴۵۰ پرسشنامه توزیع‌شده با پیگیری‌های مداوم، درنهایت ۲۹۱ پرسشنامه قابل‌استفاده از ۳۳ مؤسسه برگشت داده شد و در تجزیه و تحلیل مورد استفاده قرار گرفت. درحالی‌که سعی بر افزایش این تعداد و دستیابی به نمونه بزرگ‌تر بود، عدم تمایل بسیاری از حسابرسان به مشارکت، نمونه را به این حجم محدود نمود. در این مطالعه با توجه به انجام نمونه‌گیری تصادفی، روش‌های آماری که پیرامون نمونه‌های تصادفی توسعه یافته، برای ارائه شواهد قوی در بخش تحلیل یافته‌ها استفاده می‌شوند.

پرسشنامه‌های تکمیل‌شده پس از گردآوری و استخراج، توسط نرم‌افزار SPSS تجزیه و تحلیل شده‌اند. برای تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده از پرسش‌نامه، از روش‌های آمار توصیفی و استنباطی استفاده شده است. به این منظور، در ابتدا توزیع فراوانی، درصد فراوانی و آماره‌های توصیفی (از جمله میانگین نمرات) برای بخش‌های مختلف پرسش‌نامه، حسب مورد محاسبه شده و سپس با توجه به نتایج حاصل از بررسی نرمال بودن توزیع داده‌ها با استفاده از آزمون‌های پارامتریک نظیر تی-آستودنت و تجزیه و تحلیل واریانس یا آزمون‌های ناپارامتریک نظیر آزمون دو جمله‌ای، به تحلیل بیشتر داده‌ها پرداخته شده است.

## یافته‌های پژوهش

جدول ۱. مشخصات جمعیت شناختی برای نمونه

متغیر	فراوانی	درصد	متغیر	فراوانی	درصد
مدرک	کارشناسی	۱۰۲	کمتر از ۳۰	۳۵/۰۵	۱۰/۲
	کارشناسی ارشد	۱۴۰	بین ۳۰ تا ۳۹	۴۸/۱۱	۱۴/۰۸
	دکتری	۴۳	بین ۴۰ تا ۴۹	۱۴/۷۷	۲۷/۱۴
	سایر	۶	۵۰ سال به بالا	۲/۰۷	۷/۵۶
سابقه حسابرسی	کمتر از ۵ سال	۱۸	شریک	۶/۱۸	۱۵/۱۲
	بین ۵ تا ۱۰ سال	۱۰۰	سرپرست	۳۶/۳۴	۱۲/۰۳
	بین ۱۱ تا ۲۰	۱۴۳	حسابرس ارشد	۴۹/۱۴	۲۹/۲۱
	بالاتر از ۲۰ سال	۳۰	حسابرس	۱۰/۳۱	۴۳/۶۴

اعضای حاضر در نمونه، عمدتاً از مردان تشکیل شده است. این امر برای حساب‌رسان در ایران و محیط‌های مشابه، یک موضوع عادی تلقی می‌شود. اطلاعات زمینه‌ای در جدول ۱ نشان می‌دهد که اکثریت نمونه بالای ۳۰ سال سن و حداقل پنج سال سابقه حسابرسی دارند. همچنین ۶۲/۸۹ درصد پاسخگویان دارای مدرک کارشناسی ارشد یا بالاتر هستند و بیش از نیمی از آن‌ها حداقل سمت حساب‌رسان دارند. به‌طور خلاصه می‌توان نتیجه گرفت که اعضای حاضر در نمونه مورد مطالعه، از تجربه کافی برای تکمیل پرسشنامه به‌صورت قابل قبول و پایا برخوردار هستند.

**صرف کمترین زمان برای حسابرسی صورت جریان‌های نقدی در طول حسابرسی سالانه**  
جدول ۲ نسبت پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد که در میان تمام بخش‌های صورت‌های مالی، کمترین زمان را صرف حسابرسی صورت جریان‌های نقدی می‌کنند. همچنین مرزهای بالا و پایین فاصله اطمینان ۹۵ درصدی (تعدیل شده برای جامعه محدود)، برای نسبت جامعه و نتایج آزمون دو جمله‌ای<sup>۱</sup> نشان داده شده است. آزمون دو جمله‌ای نشان داد که نسبت حسابرسانی که در طول حسابرسی سالانه، کمترین زمان را به حسابرسی صورت جریان‌های نقدی اختصاص می‌دهند برابر ۰/۷۲۹ و از نظر آماری به‌طور قابل توجهی بالاتر از مقدار مورد انتظار ۰/۶۷ و اندازه اثر نیز متوسط است ( $p=0/018$  و  $p=0/229$  = کوهن  $g$ ). قابل توجه است که کران پایین فاصله اطمینان ۹۵ درصد نیز برای نسبت جمعیت حساب‌رسان که کمترین زمان را به حسابرسی صورت جریان‌های نقدی اختصاص می‌دهند، بیشتر از ۶۸ درصد است.

جدول ۲. نسبت کمترین زمان صرف شده توسط حساب‌رسان

طبقات	تعداد	احتمال مشاهده شده	نسبت آزمون t	معناداری یک دامنه اثر ° (g)	اندازه اثر °	کران پایین	کران بالا
صورت جریان‌های نقدی	۲۱۲	۰/۷۲۹	۰/۶۷	۰/۰۱۸	۰/۲۲۹	۰/۶۸	۰/۷۷۷
دیگر صورت‌های مالی	۷۹	۰/۲۷۱				۰/۲۲۳	۰/۳۲
جمع	۲۹۱	۱/۰۰۰					

\*اندازه اثر بزرگ  $g \geq 0.25$  اندازه اثر متوسط  $0.25 > g \geq 0.1$  اندازه اثر کوچک  $0.1 > g \geq 0.01$  ناچیز  $g < 0.01$

## 1. Binomial Test

### بی توجهی به صورت جریان های نقدی در ارزیابی تداوم فعالیت

جدول ۳ نسبت پاسخ دهندگانی را نشان می دهد که به منظور ارزیابی تداوم فعالیت مشتری از صورت جریان های نقدی استفاده می نمایند. از آنجا که در پرسشنامه از طیف ۷ درجه ای استفاده شده (نمره ۱ معادل اصلاً مهم نیست تا نمره ۷ معادل بسیار مهم است)، بنابراین برای انجام آزمون دوجمله ای، نمره های ۵ و ۶ و ۷ به عنوان «موافق» رمز گذاری مجدد شده است. به این ترتیب، ۴۱/۶ درصد از پاسخ دهندگان اظهار داشته اند که از صورت جریان های نقدی برای ارزیابی تداوم فعالیت صاحب کاران خود استفاده می کنند. مطابق نتایج آزمون دوجمله ای، این نسبت از نظر آماری به طور قابل توجهی کمتر از ۵۰ درصد و اندازه اثر نیز ناچیز است ( $p=0/005$  و  $g=0/084$ ). قابل توجه است که کران بالایی فاصله اطمینان ۹۵ درصد نیز برای نسبت جمعیت حسابرسان که موافق این موضوع هستند، کمتر از ۵۰ درصد است.

جدول ۳. نسبت استفاده حسابرسان از صورت جریان های نقدی برای ارزیابی تداوم فعالیت مشتری

طبقات	تعداد	احتمال مشاهده شده	نسبت آزمون t	معناداری یک دامنه	اندازه اثر (g)	کران بالا	کران پایین
موافق	۱۲۱	۴۱/۶٪	۵۰٪	۰/۰۰۵	۰/۰۸۴	۴۷/۱٪	۳۶/۱٪
بی طرف یا مخالف	۱۷۰	۵۸/۴٪				۶۳/۹٪	۵۲/۹٪
جمع	۲۹۱	۱۰۰٪					

### کم اهمیت ترین بخش صورت های مالی در جریان حسابرسی سالانه

جدول ۴ دیدگاه حسابرسان را در مورد اهمیت درک شده از صورت جریان های نقدی در میان مجموعه صورت های مالی نشان می دهد. حسابرسان صورت وضعیت مالی را با میانگین نمره ۶/۹۰ به عنوان مهم ترین صورت مالی دانسته اند. با این وصف، صورت جریان های نقدی را با میانگین امتیاز ۵/۶۹ کم اهمیت ترین بخش مجموعه صورت های مالی به حساب می آورند. از آنجایی که فرض نرمالیتی در خصوص توزیع نمرات اهمیت بخش های مختلف صورت های مالی، برقرار نیست و متغیر اهمیت نیز در سطح ترتیبی مورد سنجش قرار گرفته؛ بنابراین از آزمون فریدمن برای آزمایش یکسانی اهمیت بخش های مختلف مجموعه صورت های مالی، استفاده شده است. اهمیت درک شده توسط حسابرسان در بین بخش های مختلف مجموعه صورت های مالی با میانگین رتبه ۳/۱۳ برای صورت وضعیت مالی، ۲/۶۲ برای صورت سود و زیان، ۲/۴۹

برای یادداشت‌های توضیحی و ۱/۷۶ برای صورت جریان‌های نقدی، از تفاوت آماری معنی‌داری برخوردار است. نتایج آزمون تعقیبی نیز نشان می‌دهد به‌استثناء صورت سود و زیان و یادداشت‌های توضیحی که تفاوت معناداری ندارند ( $p=0/254$ )، میانگین نمرات اهمیت برای همه بخش‌های صورت‌های مالی در بین حساب‌برسان متفاوت است. بنابراین، میانگین اهمیت صورت جریان‌های نقدی از نظر آماری، کمتر از هر بخش دیگر مجموعه صورت‌های مالی است. این یافته‌ها منجر به طرح این فرضیه می‌شود که «حساب‌برسان، صورت جریان‌های نقدی را کم‌اهمیت‌ترین بخش صورت‌های مالی می‌دانند».

جدول ۴. نمرات حساب‌برسان برای اهمیت بخش‌های مختلف صورت‌های مالی

نتایج آزمون فریدمن		میانگین رتبه	کران بالا	کران پایین	نمره میانگین	صورت‌های مالی
			سطح اطمینان ۹۵٪			
۲۹۱	تعداد	۳/۱۳	۶/۹۳	۶/۸۶	۶,۹۰	صورت وضعیت مالی (۱)
۳۰۶/۶۵۵	آماره	۲/۶۲	۶/۶۷	۶/۵۶	۶,۶۲	صورت سود و زیان (۲)
۳	درجه آزادی	۲/۴۹	۶/۶۰	۶/۴۹	۶,۵۵	یادداشت‌ها (۳)
۰/۰۰۰	معناداری	۱/۷۶	۵/۸۱	۵/۵۶	۵,۶۹	صورت جریان نقدی (۴)
(۲) > (۳)	(۱) > (۳)	(۱) > (۲)	(۳) > (۴)	(۲) > (۴)	(۱) > (۴)	آزمون تعقیبی
۰/۱۲۲	۰/۶۳۱	۰/۵۰۹	۰/۷۳۲	۰/۸۵۴	۱/۳۶۳	میانگین تفاوت
۰/۲۵۴	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	معناداری

#### بی‌توجهی به لزوم مطابقت با استانداردهای حسابداری

برای بررسی فرضیه سوم، ابتدا از حساب‌برسان خواسته شد که تعدادی از رویدادهای مالی مرتبط با تحصیل ظرفیت را به‌عنوان نمونه در بخش‌های سه‌گانه صورت جریان‌های نقدی (فعالیت‌های عملیاتی، سرمایه‌گذاری یا تأمین مالی) ارائه کنند. در حقیقت، این آزمون به شیوه اندازه‌گیری ملاک مرجعی، جهت تعیین سطح تسلط پاسخ‌گویان و استحکام نتایج آزمون فرضیه سوم، به‌عنوان یک آزمون فرعی انجام شده است.

جدول ۵ نسبت پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد که اولاً به نحوه صحیح انعکاس رویدادهای مالی مرتبط با تحصیل ظرفیت مسلط هستند و ثانیاً این موضوع را در جریان حسابرسی مورد توجه قرار می‌دهند. با رمزگذاری مجدد گزینه‌های ۵ و ۶ و ۷ به‌عنوان «موافق»، فقط ۲۷ درصد از پاسخ‌دهندگان اظهار داشته‌اند که در جریان حسابرسی مستقل صاحب‌کاران، به افشای صحیح و مطابق با استاندارد رویدادهای مالی مرتبط با تحصیل ظرفیت در بخش‌های سه‌گانه صورت

جریان‌های نقدی توجه می‌کنند. مطابق نتایج آزمون دوجمله‌ای، این نسبت از نظر آماری به‌طور قابل توجهی کمتر از ۳۴ درصد و اندازه اثر نیز متوسط است ( $p=0/034$  و  $\alpha=0/23$  = کوهن g). قابل توجه است که کران بالایی فاصله اطمینان ۹۵ درصد نیز برای نسبت جمعیت حسابرسان که موافق این موضوع هستند، کمتر از ۳۴ درصد است.

**جدول ۵. نسبت حسابرسانی که نحوه صحیح انعکاس رویدادهای مالی مرتبط با تحصیل ظرفیت را موردتوجه قرار می‌دهند.**

طبقات	تعداد	احتمال مشاهده شده	نسبت آزمون t	معناداری یک دامنه	اندازه اثر (g)	کران پایین	کران بالا
موافق	۴۴	٪۲۷	٪۳۴	۰/۰۳۴	۰/۲۳	٪۲۰/۹	٪۳۳/۷
بی طرف یا مخالف	۱۱۹	٪۷۳				٪۶۶/۳	٪۷۹/۱
جمع	۱۶۳	٪۱۰۰					

**جدول ۶. نسبت حسابرسانی که شناسایی همه تهاثرهای حسابداری مهم و حذف معاملات غیر نقدی با اهمیت از صورت جریان‌های نقدی را موردتوجه قرار می‌دهند.**

طبقات	تعداد	احتمال مشاهده شده	نسبت آزمون t	معناداری یک دامنه	اندازه اثر (g)	کران پایین	کران بالا
موافق	۸۵	٪۴۱/۹	٪۵۰	۰/۰۳۴	۰/۰۸۱	٪۳۵/۵	٪۴۸/۳
بی طرف یا مخالف	۱۱۸	٪۵۸/۱				٪۵۱/۷	٪۶۴/۵
جمع	۲۰۳	٪۱۰۰					

جدول ۶ نسبت پاسخ‌دهندگانی را نشان می‌دهد که اولاً به نحوه صحیح حذف معاملات غیرنقدی با اهمیت از صورت جریان‌های نقدی مسلط هستند و ثانیاً شناسایی همه تهاثرهای حسابداری مهم و عدم انعکاس معاملات عمده سرمایه‌گذاری و تأمین مالی غیرنقدی را در جریان‌های نقدی دوره جاری، در جریان حسابرسی موردتوجه قرار می‌دهند. با رمزگذاری مجدد گزینه‌های ۵ و ۶ و ۷ به‌عنوان «موافق»، آزمون دوجمله‌ای نشان داد که نسبت حسابرسانی که در طول حسابرسی سالانه، به این موضوع توجه می‌کنند برابر ۴۱/۹٪ و از نظر آماری به‌طور قابل توجهی کمتر از مقدار موردانتظار ۵۰٪ و اندازه اثر نیز ناچیز است ( $p=0/024$  و  $\alpha=0/081$  = کوهن g). قابل توجه است که کران بالایی فاصله اطمینان ۹۵ درصد نیز برای نسبت جمعیت حسابرسان که موافق این موضوع هستند، کمتر از ۵۰ درصد است.

### بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به اهمیت حسابداری صورت جریان‌های نقدی، این مطالعه باهدف بررسی فرآیند حسابداری این صورت مالی اساسی، توسط حسابرسان مستقل شرکت‌های بورسی در ایران انجام شد. عدم تلاش در حسابداری صورت جریان‌های نقدی ممکن است منجر به پیامدهای منفی در بازارهای مالی شود. این امر توانایی استفاده‌کنندگان برای ارزیابی آینده و تداوم فعالیت یک واحد تجاری را تضعیف می‌کند. به‌ویژه، استفاده‌کنندگان کمتر قادر به پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی واحد تجاری یا ارزیابی نقدینگی و پرداخت بدهی آن به دلیل اعتبار پایین‌تر اطلاعات منتشرشده خواهند بود. علاوه بر این، عدم تلاش حسابرسان امکان دست‌کاری صورت جریان‌های نقدی توسط تهیه‌کنندگان را به زیان استفاده‌کنندگان که تصمیمات مالی خود را بر مبنای این صورت‌ها قرار می‌دهند، افزایش می‌دهد.

اگرچه یافته‌ها حکایت از این دارد که کمتر از نیمی از حسابرسان ایرانی در طول حسابداری سالانه یک شرکت، به موضوعاتی از قبیل اینکه پرداخت‌های نقدی مربوط به تحصیل ظرفیت، چگونه باید مطابق با استانداردهای حسابداری ارائه شود و نیز معاملات غیرنقدی بااهمیت، از صورت جریان‌های نقدی حذف شده باشند، توجه می‌کنند؛ اما این بی‌توجهی می‌تواند ویژگی‌های کیفی قابلیت‌اتکا (بیان صادقانه) و قابلیت‌مقایسه این صورت مالی اساسی را کاهش دهد.

مهم‌ترین یافته مطالعه حاضر این است که صورت جریان‌های نقدی، کم‌اهمیت‌ترین بخش مجموعه صورت‌های مالی در نزد حسابرسان است. این با نتایج قبلی پژوهش آرولا (۲۰۱۵: ۱۶۶) که نشان داده حسابرسان مجاز در فنلاند صورت جریان‌های نقدی را به‌عنوان کم‌اهمیت‌ترین بخش صورت‌های مالی در نظر می‌گیرند، مطابقت دارد. هنینی و عبداللطیف (۲۰۱۳: ۱۲۹) نیز دریافته‌اند که حسابرسان در اردن، صورت جریان‌های نقدی را صرفاً تا حدودی مهم می‌دانند.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول و دوم که نشان می‌دهد بیش از ۶۷ درصد از حسابرسان در طول حسابداری مستقل سالانه یک شرکت، در مقایسه با تمام بخش‌های صورت‌های مالی، کمترین زمان را صرف صورت جریان‌های نقدی می‌کنند و کمتر از نیمی از حسابرسان در طول حسابداری سالانه یک شرکت، به‌منظور ارزیابی فرض تداوم فعالیت، از نسبت‌های مالی مبتنی بر جریان‌های نقدی استفاده می‌کنند؛ نیز مطابق با میلز و یامامورا (۱۹۹۸: ۵۴-۵۳) است که خاطر نشان کردند که حسابرسان از اطلاعات ارائه‌شده در صورت جریان نقدی احتمالاً به دلیل



عدم تأکید آموزش حسابرسی بر صورت جریان نقدی، بهره کافی را نمی‌برند و زمان کمتری را به حسابرسی صورت جریان نقدی نسبت به صورت وضعیت مالی و صورت سود و زیان اختصاص می‌دهند.

این نتایج شاید ریشه در گذشته دیدگاه حسابرسان نسبت به این صورت مالی داشته باشد؛ زیرا مک انرو (۱۹۸۹: ۵۹) گزارش می‌کند که تنها ۷۵٪ از شرکای حسابرسی، طرفدار گنجاندن صورت جریان‌های نقدی در مجموعه صورت‌های مالی اساسی بوده‌اند. بی‌علاقگی مطرح شده در مورد حسابرسان و به صورت ویژه‌تر، بی‌تفاوتی و سهل‌انگاری مشاهده شده حسابرسان نسبت به مطابقت صورت جریان‌های نقدی با استانداردهای حسابداری لازم‌الاجرا، نشان می‌دهد که حسابرسان صورت جریان‌های نقدی را مهم و مرتبط با حسابرسی خود نمی‌دانند و تلاش کافی برای حسابرسی عناصر متعدد صورت جریان‌های نقدی انجام نمی‌دهند.

این یک واقعیت است که افراد بر اساس ادراکات خود عمل می‌کنند (نظری و همکاران، ۲۰۰۶: ۴۲۹)؛ بنابراین، مطالعه حاضر به جای بررسی تأثیر مستقیم این موضوع بر صورت جریان‌های نقدی منتشر شده یا پیامد مفهومی آن برای استفاده کنندگان، درک حسابرسان از صورت جریان‌های نقدی به عنوان کم‌اهمیت‌ترین بخش صورت مالی را به عنوان دلیل احتمالی خطر اخلاقی کشف شده در بین حسابرسان در نظر گرفته است. نتایج این پژوهش در مجموع نشان می‌دهد که صورت جریان‌های نقدی در ایران ممکن است مانند سایر بخش‌های صورت‌های مالی حسابرسی نشود.

دلایل احتمالی یافته‌های گزارش شده، عبارت است از آگاهی محدود حسابرسان از اهمیت و مربوط بودن اطلاعات صورت جریان‌های نقدی و اینکه حسابرسان، سایر اطلاعات را برای حسابرسی خود مهم‌تر از جریان‌های نقدی می‌دانند. همچنین این استدلال که حق‌الزحمه‌های حسابرسی در ایران به‌طور کلی کم است، ممکن است یک توضیح احتمالی برای این یافته‌ها باشد. اگر حسابرسان بخواهند کیفیت حسابرسی خود را در نتیجه اقدامات کاهش هزینه به دلیل کارمزدهای پایین به خطر بیندازند، تلاش‌ها برای حسابرسی صورت جریان‌های نقدی ممکن است نسبت به حسابرسی صورت وضعیت مالی یا صورت سود و زیان به خطر بیفتد. این احتمالاً به این دلیل است که صورت‌های مالی اخیر در مقایسه با صورت جریان‌های نقدی، از قضاوت ذهنی و حرفه‌ای بیشتری برخوردار است و احتمالاً بر اساس این ذهنیت، تحت تأثیر تقلب در صورت‌های مالی قرار می‌گیرد (زیمبلن و همکاران، ۲۰۱۲: ۸۳).

این یافته‌ها تقریباً با بسیاری از مطالعات بین‌المللی دیگر که اهمیت صورت جریان‌های نقدی از دیدگاه استفاده‌کنندگان را بررسی کرده‌اند (مانند میراندا-لوپز و نیکولز، ۲۰۱۲) در تضاد است. یافته‌هایی که نشان می‌دهد حساب‌برسان صورت جریان‌های نقدی را چندان مهم نمی‌دانند، این احتمال را مطرح می‌کند که درحالی‌که سرمایه‌گذاران و سایر کاربران، این صورت مالی را بسیار مهم و کاربردی می‌دانند، اما حساب‌برسان هنوز در این موضوع عقب مانده‌اند و نیاز به آموزش‌های اولیه و آموزش حرفه‌ای مستمر در مورد آن دارند.

در هر صورت، چنین نتایجی جهت ارتقای کیفیت گزارشگری مالی، حائز اهمیت است؛ زیرا ممکن است این‌گونه باشد که حساب‌برسان، بیشترین توجه را به بخش‌هایی از صورت‌های مالی که مهم‌تر می‌دانند، اختصاص داده و در مقابل به بخش‌هایی که کم‌اهمیت‌تر می‌شمارند، کمترین توجه را داشته باشند. علاوه بر این، دیدگاه حساب‌برسان ممکن است دیدگاه تهیه‌کنندگان را نیز تحت تأثیر قرار داده و تأثیر منفی بر فرآیند تهیه این صورت مالی اساسی داشته باشد. چراکه می‌تواند موجب فقدان تلاش تهیه‌کنندگان برای تهیه این صورت مالی اساسی به شکل صحیح و مطابق با استاندارد گردد. یعنی ممکن است خطر اخلاقی را در بین تهیه‌کنندگان رواج دهد. حساب‌برسانی که کمترین زمان را صرف صورت جریان‌های نقدی در طول حساب‌بررسی می‌کنند؛ ممکن است به تهیه‌کنندگان این پیام را بدهند که نیازی نیست تلاش زیادی برای تهیه آن انجام دهند. همان‌گونه که یافته‌های آرولا (۲۰۱۵: ۱۶۶)، نشان داده است که در فنلاند تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی نیز علاوه بر حساب‌برسان، صورت جریان‌های نقدی را به‌عنوان کم‌اهمیت‌ترین بخش صورت‌های مالی در نظر می‌گیرند. مچلی (۲۰۰۹: ۲۳۱) گزارش می‌دهد که صوت جریان‌های نقدی در ایتالیا، اغلب با الزامات استاندارد بین‌المللی شماره ۷ مطابقت ندارد. ایوانسویچ و همکاران (۲۰۱۲: ۲۹)، نیز نشان می‌دهند که بسیاری از تهیه‌کنندگان، تهیه صورت جریان‌های نقدی را چالش‌برانگیز می‌دانند.

اگرچه یک زمزمه انتقادی در برجسته‌سازی مخاطرات اخلاقی در جریان حساب‌بررسی صورت جریان‌های نقدی در این مطالعه وجود دارد؛ اما ممکن است به حساب‌داران، حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان برای بازنگری در شیوه عمل فعلی‌شان، انگیزه بدهد. احتمالاً اکثر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و حتی بسیاری از حساب‌داران و حساب‌برسان در کاهش چنین مشکلاتی ذینفع خواهند بود. علاوه بر این، چنانچه منابع کمیاب اقتصادی به‌طور کارا تخصیص نیافته باشد صرفاً به این دلیل که سرمایه‌گذاران و سایر تأمین‌کنندگان منابع، تصمیمات خود را بر اساس صورت

جریان‌های نقدی معیوب اخذ می‌کنند، این امر می‌تواند پیامدهای جدی اقتصادی به همراه داشته باشد.

پیامدهای کاربردی نتایج پژوهش انجام‌شده، شامل نیاز به آموزش بیشتر حسابرسان در مورد اهمیت صورت جریان‌های نقدی و اهمیت حسابرسی و تجزیه و تحلیل کافی آن است. این امر ممکن است تا حدودی با آموزش حرفه‌ای مستمر حسابرسان در مورد جدیدترین روش‌های تجزیه و تحلیل و حسابرسی صورت جریان‌های نقدی حاصل شود. علاوه بر این، حسابرسان باید پیامدهای منفی احتمالی ناشی از عدم انجام مسئولیت‌های حرفه‌ای خود را در مورد حسابرسی صورت جریان‌های نقدی طبق استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در نظر بگیرند. در صورتی که مؤسسه حسابرسی به دلیل سهل‌انگاری در حسابرسی صورت جریان‌های نقدی مورد شکایت قرار گیرد، این موارد ممکن است شامل دعوی قضایی و از دست دادن مشتریان و درآمد و شهرت باشد.

با نگاه انتقادی به یافته‌ها و در نظر آوردن محدودیت‌های پژوهشی، می‌توان گفت اگرچه یافته‌ها نشان می‌دهد که حداقل ۶۷ درصد از حسابرسان در طول حسابرسی سالانه، کمترین زمان را صرف صورت جریان‌های نقدی می‌کنند؛ اما هیچ چیز در مورد اینکه این زمان در مقایسه با سایر بخش‌های صورت‌های مالی چقدر اندک است را نشان نمی‌دهد. بنابراین، تنها بر اساس این یافته‌ها نمی‌توان نتیجه گرفت که حسابرسان، صورت جریان‌های نقدی را به دقت حسابرسی نمی‌کنند؛ اما این مشاهدات به انباشت شواهد در مورد موضوع کمک می‌کند.

## منابع

- بهرام فر، نقی؛ مهرانی، ساسان؛ غیور، فرزاد. (۱۳۸۴)، بررسی رابطه بین نسبت‌های نقدینگی سنتی و نسبت‌های حاصل از صورت جریان وجوه نقد جهت ارزیابی تداوم فعالیت شرکت‌ها، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲(۴۰): ۳-۱۷.
- حاجیان نژاد، امین؛ حسینی، سید رسول؛ دانش سرارودی، سید رسول. (۱۴۰۰). قدرت پیش‌بینی‌کنندگی جریان نقد آتی توسط سود و جریان‌های نقدی. نشریه مدیریت دارایی و تامین مالی، ۹(۴): ۱-۲۶.
- حیدری، مهدی. (۱۳۹۳)، بررسی رابطه بین تجدید ارائه صورت‌های مالی با تغییر حساب‌برسان مستقل، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۴(۲)، ۱۹۷-۲۱۵.
- عیسایی خوش، احمد؛ وادی زاده، کاظم. (۱۳۸۸)، نرخ شکنی حسابرسی مشکلات اقتصادی یا افول اخلاق حرفه‌ای، دنیای اقتصاد، ۱۶ اسفندماه.
- فروزنده، جواد؛ ایزدی نیا، ناصر؛ کریم زاده، سعید دائی. (۱۴۰۰)، تأثیر شدت تجدید ارائه صورت‌های مالی بر نوع اظهار نظر حسابرس و بندهای گزارش حسابرسی (شواهدی از کیفیت صورت‌های مالی)، دانش حسابرسی، ۸۲: ۳۲۱-۲۹۸.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران. استاندارد شماره ۲: صورت جریان نقدی. تجدیدنظر شده (۱۳۹۷)، سازمان حسابرسی.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران. استاندارد شماره ۱: ارائه صورت‌های مالی. تجدیدنظر شده (۱۳۹۷)، سازمان حسابرسی.
- محمدرضایی، فخرالدین؛ فرجی، امید. (۱۳۹۸)، معمای سنجش کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های آرشویی: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱: ۸۷-۱۲۲.
- نصیری، محمد؛ یغمائی علیشاه، ایوب. (۱۳۹۸). تأثیر تجدید ارائه صورت‌های مالی بر سیاست نگهداشت وجه نقد، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۳): ۱۴۲-۱۲۳.

## References

- Arola, A. (2011a). Cash flow statement: a strange bird in the financial statements. *Tilisanomat*, 32(3): 68–71.
- Arola, A. (2011b). Cash flow statement through the eyes of auditors. *Audit*, 4: 16–19.
- Arola, A. (2015). *The cash flow statement under scrutiny*. Doctoral Thesis. University of Tampere, 2015. Web, 1 Sep. 2017.
- Bahramfar, N., Mehrani, S., & Khayor, F. (2005). Investigating the relationship between traditional liquidity ratios and financial ratios derived from cash flow

- statement to assess the continuity of corporate activity, *Accounting and Auditing Review*, 40: 3-17. (In Persian).
- Brealey, R. A., Myers, S. C. & Allen, F. (2008). *Principles of Corporate Finance* (9<sup>th</sup> ed). New York: McGraw-Hill/Irwin.
- Canace, T. G. & Wilkerson, J. E. Jr. (2014). A Practice-Based Statement of Cash Flows Learning Experience: An Initial Public Offering for Contemporize Homes? *Issues in Accounting Education*, 29(1): 195-216.
- Cheng, C. & Hollie, D. (2008). Do core and non-core cash flows from operations persist differentially in predicting future cash flows? *Review of Quantitative Finance & Accounting*, 31(1): 29-53.
- Committee on the Global Financial System. (2019). *Establishing viable capital markets*, 1-71. Retrieved from <http://www.bis.org/publ/cgfs41.pdf>
- Cosserat, G. W. (2000). *Modern auditing*. Chichester: John Wiley & Sons Ltd.
- Das, S (2019). Cash flow ratios and financial performance: A comparative study. *Journal of Commerce and Accounting Research*, 6(4), 1-20. doi: 10.5267/j.ac.2018.06.004.
- Dillman, D. A. (2007). *Mail and Internet Surveys - The Tailored Design Method; 2007 Update with New Internet, Visual, and Mixed-Mode Guide* (2nd ed). Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons.
- Esaee-Khosh, A., & Vadizadeh, K. (2010). Reducing audit fees: Economic problems or decline in professional ethics. *Donya-e-Eqtesad*, 6 March: 22-23. (In Persian).
- Forouzandeh, J., izadinia, N., & karimzadeh, S. (2021). The effect of financial statement restatement severity on auditors' opinion and audit report paragraphs (evidence of the quality of financial statements), *Journal of Audit Science*, 21 (82): 298-321. (In Persian).
- Frino, A. & Jones, S. (2005). The Impact of Mandated Cash Flow Disclosure on BidAsk Spreads. *Journal of Business Finance & Accounting* 32(7):1373-1396.
- Hajiannejad, A., Hosayni, S. R., & Danesh, S. R. (2021). The Predictive Power of Future Cash Flow by Earning and Cash Flow. *Journal of Asset Management and Financing*, 9(4), 1-26. (In Persian).
- Hanini, E. & Abdullatif, M. (2013). Auditing the Statement of Cash Flows for Jordanian Public Listed Companies. *International Journal of Business and Management*, 8(4): 123-134.
- Heidari, M. (2014). Examining association between financial statements restatements with auditor switches. *Empirical Research in Accounting*, 4(2), 197-215. (In Persian). doi: 10.22051/jera.2014.619
- International Accounting Standards Board (IASB) 2008. *International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2008 – Including International Accounting Standards (IASs) and Interpretations as approved at 1 January 2008*. London: International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).
- Iranian Accounting Standards Development Committee. *Standard No. 2: Cash flow statement*. Revised (2018), Audit Organization. (In Persian).
- Iranian Accounting Standards Development Committee. *Standard No. 1: Presentation of Financial Statements*. Revised (2018), Audit Organization. (In Persian).

- Ivancevich, D. M., Ivancevich, S. H. & Hermanson, D. R. (2012), December. Material Weaknesses in Internal Control Related to the Statement of Cash Flows. *CPA Journal*: 29–33.
- Jones, S. & Ratnatunga, J. (1997). The decision usefulness of cash flow statements by Australian reporting entities: some further evidence. *British Accounting Review* .29, 67–85
- Kiaupaite-Grušniene V. & Alver, L. (2019). Comparability of statements of cash flows: Evidence from Baltic countries. *Accounting and Management Information systems*, 18(3): 307–329.
- Kirkham, R. 2012. Liquidity Analysis Using Cash Flow Ratios and Traditional Ratios: The Telecommunications Sector in Australia. *Journal of New Business Ideas & Trends*. 10(1), 1–13.
- McEnroe, J. (1989). Cash Flow Accounting Revisited: A Note on a Partial Replication of the Lee Study. *Abacus* 25(1): 56–60.
- Mechelli, A. (2009). Accounting Harmonization and Compliance in Applying IASB Standards: An Empirical Survey about the First Time Adoption of IAS 7 by Italian Listed Groups. *Accounting in Europe*, 6(2): 231–270.
- Meklin, P. (2009). Audit in Tax-Funded and Market-Funded Activities - Theoretical Rationale for Differences and Similarities. In Heiskanen, J., Kihn, L. & Näsi, S. (Eds.) *Perspectives on Accounting and Auditing*. Tampere: Tampereen Yliopistopaino Oy - Juvenes Print, 56–69.
- Mills, J. R. & Yamamura, J. H. (1998). The Power of Cash Flow Ratios. *Journal of Accountancy*, 186(4): 53–61.
- Miranda-Lopez, J. E., & Nichols, L. M. (2012). The use of earnings and cash flows in investment decisions in the U.S. and Mexico: Experimental evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 21(2), 198-208.
- Mohammadrezaei, F., & Faraji, O. (2020). The Dilemma of Audit Quality Measuring in Archival Studies: Critiques and Suggestions for Iran's Research Setting. *Accounting and Auditing Review*, 26(1): 87-122. (In Persian).
- Nasiri, M., & Yaghmaei Alishah, A. (2019). Accounting Restatements and Cash Holding Policy. *Empirical Research in Accounting*, 9(3), 123-142. (In Persian). doi: 10.22051/jera.2018.19067.1931
- Nazari, J., Kline, T. & Herremans, I. (2006). Conducting survey research in management accounting. In Hoque, Z. (Ed.) *Methodological issues in accounting research: Theories and Methods*. London: Spiramus Press Ltd, 7(3): 427–459.
- Nguyen, D. D., & Nguyen, A. H. (2020). The impact of cash flow statement on lending decision of commercial banks: Evidence from Vietnam. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(6): 85–93.
- Noury, B., Hammami, H., Ousama, A. A., & Zeitun, R. (2020). The prediction of future cash flows based on operating cash flows, earnings and accruals in the French context, *Journal of Behavioral and Experimental Finance*, 28(2): 25-42.
- Nurnberg, H. (2006). The distorting effects of acquisitions and dispositions on net operating cash flow. *Accounting Forum*. 30(3), 209–226.
- Penman, S. H. (2001). *Financial statement analysis & security valuation*. New York: McGraw-Hill Book Company, Inc.

- PwC. (2017). *Understanding a financial statement audit*. Retrieved from <https://www.pwc.com/im/en/services/Assurance/pwc-understanding-financial-statement-audit.pdf>
- Riistama, V. (1999). *Theory and practice of auditing* (2nd ed). Porvoo: WSOY.
- Schilit, H. M. & Perler, J. (2010). *Financial shenanigans* (3rd ed). USA: McGrawHill.
- Scott, W. R. (1997). *Financial Accounting Theory*. New Jersey: Prentice-Hall Inc
- Sharma, D. S. & Iselin, E. R. 2003. The decision usefulness of reported cash flow and accrual information in a behavioral field experiment. *Accounting and Business Research*. 33(2), 123–135.
- Siegel, M. A. (2006). Accounting shenanigans on the cash flow statement. *CPA Journal*, 76(3): 38–43.
- Spiceland, J. D., Sepe, J. F., & Nelson, M. W. (2011). *Intermediate accounting* (6th ed.). New York, USA: The McGraw-Hill Companies Inc.
- Steyn, B. W. & Hamman, W. D. (2003). *Revamping the cash flow statement*. *Meditari Accountancy Research*. 11, 181–198.
- Subramaniam, N. (2006). Agency theory and accounting research: an overview of some conceptual and empirical issues. In Hoque, Z. (Ed.) *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*. London: Spiramus Press Ltd: 55–81.
- Troberg, P. (2007). *IFRS and US GAAP*. Gummerus Kirjapaino Oy.
- Yap, C. (1997). Users' perceptions of the need for cash flow statements – Australian evidence. *The European Accounting Review*, 6 (4): 653–672.
- Zimbelman, M. F., Albrecht, C. C., Albrecht, W. S., & Albrecht, C. O. (2012). *Forensic accounting* (4th ed.). South-Western, Cengage Learning.

## COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی