



Elucidation of Cash Flow Statements in Administrative Bodies of Public Sector

Mehrdad Jabary 

PhD. Candidate, Department of Accounting, Qaemshahr Branch, Islamic Azad University, Qaemshahr, Iran. E-mail: t_parseh@yahoo.com

Abbasali Pour Aghajan *

*Corresponding Author, Assistant Prof., Department of Accounting, Qaemshahr Branch, Islamic Azad University, Qaemshahr, Iran. E-mail: abbas_acc46@yahoo.com

Mohammad Mehdi Abbasian Freydouni 

Assistant Prof., Department of Accounting, Qaemshahr Branch, Islamic Azad University, Qaemshahr, Iran. E-mail: mm.abbasian@yahoo.com

Abstract

Objective: The cash flow statement is a financial statement that helps significantly in decision-making about organizations' financial flexibility. Although providing this financial statement is arbitrary as specified in the public sector's accounting standard no. 1, no standard has been introduced about how to present this financial statement. Current research has sought to establish a suitable model for the cash flow statement of reporting units of the public sector, considering the diversity of users of financial statements in the public sector, their informational needs, and the distinction between these needs and the private sector.

Methods: This research is applied research considering the objective and descriptive-survey research considering the nature and data acquisition method. The research area includes all the administrative bodies included in Article 219 of the Law on Fifth Program of Iran's Development that somehow utilize Iran's general budget. Various relevant questionnaire models were established after the interviews with experts and comparative research. Next, these models were distributed among accountants, accountant assistants of administrative bodies, and university professors, which were then collected and analyzed. Context analysis was utilized in this research for analyzing conducted interviews, while statistical methods and SPSS software were used to analyze distributed and collected questionnaires.

Results: Results of the generalization test of three divisions of operating, investment, and financing activities were approved significantly. Next, the significance of their existence

in the internal structure was determined by testing other questionnaire items. In the test for observations distribution symmetry, Kolmogorov–Smirnov test has been utilized for the data normality test in this research. The chi-square single variable test illustrates the chi-square goodness of fit test. Following this table, the level of significance of the chi-square of all hypotheses is less than the 5% error level. In the Kruskal–Wallis test, the distribution of research observations was not symmetric. Hence, the Kruskal–Wallis test has been used to analyze research hypotheses among respondents’ three occupational categories. Mann–Whitney test allows the comparison between outcomes of two independent groups. For ordinal-qualitative data in a study, it is better to use the Mann–Whitney test, which is an asymmetric test equivalent to the two-sample independent t-test.

Conclusion: The general categories of the private sector’s cash flows statement can be applied to the public sector. However, in the details and structure of each category, according to the test results of the items, the internal structure of the categories is suggested. Considering data analysis results and research findings, it is concluded that the main three divisions of cash flow statements in the private sector can be applied to the public sector’s reporting units. Also, the suggested model can be proposed for presenting cash flow statements in the public sector’s reporting units based on findings resulting from analyzing questionnaire items’ response. The said model can then be used by the public sector’s Accounting Standards Committee in audit organizations and the Islamic Republic Iran Ministry of Economic Affairs and Finance to establish standards relevant to the public sector.

Keywords: Cash flows statement, Operational activities, Investment activities, Financing activities, Reporting entities, Public sector.

Citation: Jabary, Mehrdad; Pour Aghajan, Abbasali & Abbasian Fredoni, Mohammad Mehdi (2022). Elucidation of Cash Flow Statements in Administrative Bodies of Public Sector. *Accounting and Auditing Review*, 29(4), 586-606. (in Persian)

Accounting and Auditing Review, 2022, Vol. 29, No.4, pp. 586-606

Published by University of Tehran, Faculty of Management

<https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2022.305475.1008399>

Article Type: Research Paper

© Authors

Received: August 15, 2020

Received in revised form: November 12, 2022

Accepted: December 20, 2022

Published online: January 20, 2023





تبیین صورت جریان وجوه نقد در دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی

مهرداد جباری

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قائم‌شهر، دانشگاه آزاد اسلامی، قائم‌شهر، ایران. رایانامه: t_parseh@yahoo.com

عباسعلی پورآقاجان*

* نویسنده مسئول، استادیار، گروه حسابداری، واحد قائم‌شهر، دانشگاه آزاد اسلامی، قائم‌شهر، ایران. رایانامه: abbas_acc46@yahoo.com

محمد مهدی عباسیان فریدونی

استادیار، گروه حسابداری، واحد قائم‌شهر، دانشگاه آزاد اسلامی، قائم‌شهر، ایران. رایانامه: mm.abbasian@yahoo.com

چکیده

هدف: صورت جریان وجه نقد، از جمله صورت‌های مالی است که به تصمیم‌گیری در خصوص انعطاف‌پذیری مالی سازمان‌ها کمک شایانی می‌کند. در استاندارد حسابداری شماره ۱ بخش عمومی، ارائه این صورت مالی اختیاری شده است؛ اما استاندارد در خصوص نحوه ارائه این گزارش مالی ارائه نشده است. با توجه به تنوع استفاده‌کنندگان از گزارش مالی صورت‌های مالی در بخش عمومی و نیازهای اطلاعاتی آنان و تمایز این نیازها با بخش خصوصی، پژوهش حاضر به دنبال تدوین مدل مناسبی برای صورت جریان وجوه نقد واحدهای گزارشگر بخش عمومی بوده است.

روش: این پژوهش از نظر هدف در حیطه پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد و بر اساس ماهیت و روش گردآوری داده‌ها، توصیفی - پیمایشی محسوب می‌شود. بر اساس مصاحبه با خبرگان و مطالعه تطبیقی، مدل‌های مختلف پرسش‌نامه تدوین و بین ذی‌حسابان و معاونان ذی‌حساب دستگاه‌های اجرایی و اساتید دانشگاه توزیع، جمع‌آوری و تحلیل شد.

یافته‌ها: نتایج آزمون تعمیم سه بخش فعالیت‌های عملیاتی، فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و فعالیت‌های تأمین مالی، به‌طور معناداری تأیید و با آزمون سایر گویه‌های پرسش‌نامه، معناداری وجود آن‌ها در ساختار داخلی طبقات تعیین شد.

نتیجه‌گیری: کلیات طبقات صورت جریان وجوه نقد در بخش خصوصی، به بخش عمومی نیز تعمیم‌پذیر است؛ اما در جزئیات و ساختار هر طبقه با توجه به نتایج آزمون گویه‌ها، ساختار داخلی طبقه‌ها پیشنهاد شده است.

کلیدواژه‌ها: جریان وجه نقد، فعالیت‌های عملیاتی، فعالیت‌های سرمایه‌گذاری، فعالیت‌های تأمین مالی، واحدهای گزارشگر، بخش عمومی.

استناد: جباری، مهرداد؛ پورآقاجان، عباسعلی و عباسیان فریدونی، محمد مهدی (۱۴۰۱). تبیین صورت جریان وجوه نقد در دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۹(۴)، ۵۸۶-۶۰۶

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۵/۲۵

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۱/۰۸/۲۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۹/۲۹

تاریخ انتشار: ۱۴۰۱/۱۰/۳۰

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2022.305475.1008399>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۱، دوره ۲۹، شماره ۴، صص. ۵۸۶-۶۰۶

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

مقدمه

در دنیای امروز، دسترسی به اطلاعات از جمله اطلاعات مالی بدون توجه به مقوله کیفیت آن، راهبرد سودمندی محسوب نمی‌شود. صورت‌های مالی به‌عنوان یکی از اطلاعات مهم در دسترس ذی‌نفعان نیز نمی‌تواند بی‌کیفیت باشد. به‌منظور بهبود گزارشگری مالی و در نتیجه ارتقای سودمندی آن، باید به نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان توجه کرد. از آنجا که هدف گزارشگری مالی، ارائه اطلاعات سودمند برای تسهیل قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است و با توجه به اینکه نیازهای استفاده‌کنندگان مذکور، می‌تواند معیار کیفیت صورت‌های مالی باشد (اعتمادی و تاری وردی، ۱۳۸۵)، فراهم‌آوردن اطلاعات مربوط، مهم‌ترین وظیفه حسابداری محسوب می‌شود؛ به همین دلیل، توجه به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان بسیار راهگشا خواهد بود. حسابداری زبان کسب‌وکار است که اطلاعات کمی درباره عملکرد سازمان‌ها ارائه می‌کند و مفیدبودن آن‌ها برای تصمیم‌گیری ذی‌نفعان مورد انتظار است (کیاپایت گروشنینه و آور^۱، ۲۰۱۹). حسابداری از طریق ارائه گزارش‌های مالی که بخش عمده آن را صورت‌های مالی تشکیل می‌دهد، این نقش را ایفا می‌کند. هدف صورت‌های مالی، ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیم‌های اقتصادی مفید واقع شود (مفاهیم نظری استانداردهای حسابداری). صورت‌های مالی همچنین نتایج وظیفه مباشرت مدیریت یا حساب‌دهی آن‌ها را در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته، منعکس می‌کند. استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، برای اتخاذ تصمیم‌های اقتصادی، اغلب خواهان ارزیابی وظیفه مباشرت یا حساب‌دهی مدیریت هستند (بندهای ۱ و ۲ فصل اول مفاهیم نظری استانداردهای حسابداری). استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) به مدیران امکان انعطاف‌پذیری را در طبقه‌بندی بهره‌های پرداخت شده، بهره دریافتی و سود سهام دریافت‌شده در داخل فعالیت، سرمایه‌گذاری یا تأمین مالی فعالیت‌های موجود در بیانیه جریان‌های نقدی فراهم می‌کند. ایالات متحده، به‌طور کلی به اصول حسابداری پذیرفته شده‌ای (GAAP) نیاز دارد که این موارد به‌عنوان جریان‌های نقدی عملیاتی (OCF) طبقه‌بندی شوند (گوردن، هنری، یورگنسن و لیتنیکوم^۲، ۲۰۱۶).

اجزای صورت‌های مالی در بخش عمومی طبق بند ۱۲ استاندارد حسابداری شماره ۱ بخش عمومی عبارت‌اند از:

- الف. صورت وضعیت مالی
- ب. صورت تغییر در وضعیت مالی
- پ. گردش حساب تغییرات در ارزش خالص
- ت. صورت مقایسه بودجه و عملکرد
- ث. یادداشت‌های توضیحی

در کشور ما به استناد بند فوق، ارائه صورت جریان وجوه نقد در واحدهای گزارشگر مشمول استانداردهای بخش عمومی، اختیاری است. اما طبق بند ۲۱ استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره ۱ بخش عمومی، صورت جریان وجوه نقد

1. Kiaupaite-Grušnienea & Alver

2. Gordon, Henry, Jorgensen & Linthicum

یکی از گزارش‌های اصلی و لاینفک صورت‌های مالی است، ضمن آنکه در هیچ یک از استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور، به نحوه ارائه این گزارش پرداخته است. در اینجا این سؤال مطرح است که صورت گردش وجوه نقد دستگاه اجرایی بخش عمومی با چه مدل و جزئیاتی باید ارائه شود؟ آیا مدل سه بخشی صورت گردش وجوه نقد بخش بازرگانی که با ویژگی‌ها و شرایط حاکم بر بخش مذکور تبیین شده است، پاسخ‌گوی نیازهای استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی بخش عمومی با شرایط حاکم بر بخش عمومی خواهد بود؟ آیا پنج قسمت در نظر گرفته شده برای صورت جریان وجوه نقد بخش خصوصی برای بخش عمومی (با توجه به استفاده کنندگان متفاوت و نیازهای اطلاعاتی متفاوت) نیز جامع و مانع است یا اینکه باید در عناوین و محتوای آن تغییراتی ایجاد شود؟ به عبارتی دیگر، مدل صورت جریان وجوه نقد در دستگاه‌های اجرایی چگونه خواهد بود؟

مبانی نظری

تفاوت‌ها در نحوه ارائه صورت‌های مالی

ارائه صورت‌های مالی بخش عمومی، در سطح جهانی یکسان نیست و تفاوت‌های زیادی نظیر نحوه ارائه، طبقه‌بندی و طول دوره تمایز اقلام جاری و غیرجاری وجود دارد. در آلمان (همانند ایران) یکی از مصادیق بارز کشورهای اروپایی^۱ است، در ترازنامه ابتدا دارایی‌های بلندمدت و پس آن، دارایی‌های جاری ارائه می‌شود؛ در حالی که در درون دارایی‌های بلندمدت نیز به ترتیب، دارایی‌های نامشهود، اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و دارایی‌های مالی ارائه می‌شوند. از سوی دیگر، در بخش حقوق صاحبان سهام و بدهی‌ها، ابتدا حقوق صاحبان سهام، سپس بدهی‌ها ارائه می‌شود. در مقابل، در آمریکا که مصداق بارزی از کشورهای آنگلو ساکسون^۲ است، در ترازنامه، ابتدا دارایی‌های جاری، سپس دارایی‌های بلندمدت ارائه می‌شود. این در حالی است که در درون دارایی‌های بلندمدت نیز به ترتیب، دارایی‌های مالی، اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و دارایی‌های نامشهود ارائه می‌شود. از سوی دیگر، در بخش بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام، ابتدا بدهی‌ها، سپس حقوق صاحبان سهام ارائه می‌شوند. هر یک از این کشورها برای این گونه ارائه، توجیه خاص خود را دارد. در آلمان با تفکر اهمیت سودآور بودن دارایی‌ها، ابتدا دارایی‌های نامشهود، سپس سایر دارایی‌ها ارائه می‌شوند؛ در حالی که در آمریکا با تفکر نقدینگی، ابتدا دارایی‌های جاری، سپس دارایی‌های بلندمدت ارائه می‌شوند. در آلمان، از آنجا که بانک‌ها تأمین‌کننده عمده منابع مالی واحدهای تجاری هستند، مدل کنتینانتال است؛ از این رو ابتدا حقوق صاحبان سهام، سپس بدهی‌ها ارائه می‌شوند؛ در حالی که در آمریکا، مدل انگلو ساکسون است و از آنجا که عمده منابع مالی واحدها از طریق بازار سرمایه صورت می‌گیرد، ابتدا بدهی‌ها، سپس حقوق صاحبان سهام ارائه می‌شود. در خصوص توجیه نحوه ارائه دارایی‌های جاری نیز این دو کشور متفاوت‌اند؛ در آلمان مواد اعتباری خریدوفروش می‌شود؛ اما در آمریکا خریدوفروش شرکت‌ها، کارت اعتباری و حواله‌های الکترونیک انجام می‌شود و چرخه تجاری از طریق استقراض بانکی صورت می‌گیرد. نحوه ارائه ترازنامه در انگلستان نیز منحصر به فرد است. ارائه دارایی‌های بلندمدت، مشابه آلمان است؛ اما در بخش بعد از آن، دارایی‌های جاری پس از کسر بدهی‌های جاری گزارش می‌شود. تلقی یک قلم به‌عنوان غیرمترقبه

1. Continental
2. Anglo-Saxon

نیز در کشورها می‌تواند متفاوت باشد. یکی از مزایای ترازنامه از نوع کشور انگلستان، توجه به بازار سرمایه در گردش است که محتوای اطلاعاتی ترازنامه را افزایش می‌دهد و دیگر اینکه ساختار سرمایه به سهولت تبیین می‌شود که در کانون توجه مدیریت مالی است (اعتمادی و تاری وردی، ۱۳۸۵).

موارد فوق نمونه‌هایی از تأثیرگذاری محیط اقتصادی و شرایط کسب و کار، بر ساختار گزارشگری مالی کشورهاست و نشان می‌دهد که نوع صورت‌های مالی و طبقه‌بندی اقلام در گزارشگری مالی، به فایده‌مندی آن در وضعیت اقتصادی و حسابداری آن کشور و همچنین، موارد استفاده از آن صورت مالی بستگی دارد.

در خصوص استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و نیازهای اطلاعاتی آنان، طبق اصل ۶ قانون اساسی «در جمهوری اسلامی ایران، امور کشور باید به اتکای آرای عمومی اداره شود». بنابراین شهروندان، به منظور ارزیابی عملکرد مسئولانی که به اتکای این آراء، اداره امور کشور را برعهده می‌گیرند، به اطلاعات نیازمندند. رسانه‌های عمومی، سازمان‌های مردمی نهاد و مراکز پژوهشی، جزء این گروه از استفاده‌کنندگان محسوب می‌شوند.^۱

شهروندان از ابعاد مختلف به عملکرد دولت توجه می‌کنند. آنان دریافت‌کننده خدمات عمومی تأمین‌شده از محل مالیات و سایر منابع عمومی هستند و بنابراین ستاده و پیامد آن را ارزیابی می‌کنند و برای معیشت خانواده و همچنین، نسل‌های آینده نگران هستند؛ اما در عین حال، برای تجزیه و تحلیل گزارش‌های دولت، وقت و توانایی محدودی دارند. آنها می‌خواهند مطمئن شوند که دولت با رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی، وظایف خود را انجام می‌دهد.

از آنجا که رسانه‌های خبری و گروه‌های حافظ منافع عمومی، به نوعی نماینده شهروندان و سازمان‌دهنده ایشان محسوب می‌شوند، خواهان اطلاعات بیشتری از آنان درباره فعالیت‌های دولت هستند.^۲

پاسخ‌گویی زمانی بهبود می‌یابد که این وظیفه در سطوح مختلف تقسیمات کشوری نیز صورت گیرد. شوراهای شهرستان و استان (موضوع اصل ۱۰۰ قانون اساسی) از ارکان مهم پاسخ‌گویی هستند و باید به عنوان استفاده‌کننده به نیازهای اطلاعاتی آنان توجه شود.^۳

این تصمیم‌ها معمولاً با توجه به نتایج تحلیل هزینه - فایده و آثار مالی آن بر اقتصاد کشور اتخاذ می‌شود. مجلس شورای اسلامی با توجه به وظایف مهمی که برعهده دارد، از استفاده‌کنندگان اصلی گزارش‌های مالی است.^۴

مقامات اجرایی با هدف برنامه‌های بلندمدت، میان‌مدت و کوتاه‌مدت کشور و سیاست‌های مربوط به تحقق این اهداف سروکار دارند. این مقامات، مسئول اجرای طرح‌ها و فعالیت‌هایی هستند که در چارچوب قانون بودجه قرار دارد. آنها همچنین مدیریت برنامه‌ها را برعهده دارند؛ به گونه‌ای که عملیات با رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی انجام شود. مقامات اجرایی به منظور ایفای بهتر وظایف خود، از گزارش‌های مالی استفاده می‌کنند. نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی^۵، بند ۲۶ تا ۳۵ و بند ۳۷ مفاهیم نظری با عنوان اهداف گزارشگری

۱. بند ۱۸ مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی با عنوان اهداف گزارشگری مالی.
 ۲. بند ۱۹ مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی با عنوان اهداف گزارشگری مالی.
 ۳. بند ۲۰ مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی با عنوان اهداف گزارشگری مالی.
 ۴. بند ۲۲ مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی با عنوان اهداف گزارشگری مالی.
 ۵. بند ۲۵ مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی با عنوان اهداف گزارشگری مالی.

مالی کیفیت صورت‌های مالی، وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه، رکن اصلی پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و از ملزومات بی‌بدیل رشد و توسعه اقتصادی هر کشور است. در راستای تحقق پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، وجود اطلاعات مالی معتبر، مربوط و فهم‌پذیر ضروری است. اطلاعات مالی از منابع مختلفی استخراج می‌شود؛ اما در حال حاضر، صورت‌های مالی هسته اصلی اطلاعات مالی را تشکیل می‌دهد. صورت‌های مالی باید از کیفیت مطلوبی برخوردار باشد و زمانی می‌توان گفت که صورت‌های مالی از کیفیت مطلوبی برخوردارند که بر اساس ضوابط معتبر تهیه شوند. یکی از راه‌های مهم بهبود کیفیت گزارشگری مالی، توجه به کیفیت نحوه ارائه صورت‌های مالی است. جهت تعیین کیفیت مطلوب در نحوه ارائه صورت‌های مالی، بایستی به اهداف ارائه صورت‌های مالی توجه شود. با توجه به اینکه اطلاعات صورت‌های مالی در راستای نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان فراهم می‌شود، کیفیت مطلوب نحوه ارائه صورت‌های مالی، می‌تواند از طریق مشارکت آن‌ها تعیین شود؛ چرا که کیفیت یک محصول را نمی‌توان جدای از مصرف‌کننده آن ارزیابی کرد. بنابراین ارزیابی مصرف‌کننده اطلاعات از کیفیت آن، می‌تواند در راستای ارتقای کیفی صورت‌های مالی بسیار راهگشا باشد (اعتمادی و تاری وردی، ۱۳۸۵).

محتوای اطلاعاتی صورت جریان وجوه نقد در واحدهای گزارشگر بخش عمومی

وجوه نقد از منابع مهم و حیاتی هر واحد است و ایجاد توازن بین وجوه نقد در دسترس و نیازهای نقدی، مهم‌ترین عامل سلامت اقتصادی هر واحد است. وجه نقد در بخش عمومی از طریق عملیات عادی، منابع عمومی یا سایر منابع تأمین اعتبار به واحد گزارشگر وارد می‌شود و برای اجرای عملیات، بازپرداخت بدهی‌ها و... به مصرف می‌رسد. جریان ورود و خروج وجه نقد در هر واحد، بازتاب تصمیم‌گیری‌های مدیریت در مورد برنامه‌های کوتاه‌مدت و بلندمدت عملیاتی و طرح‌های سرمایه‌گذاری و تأمین مالی است. توان دسترسی هر واحد به وجه نقد، مبنای بسیاری از تصمیم‌گیری‌ها و قضاوت‌های آن واحد است. به عبارتی دیگر، اطلاعات مربوط به ورود و خروج وجه نقد یک واحد، شالوده بسیاری از تصمیم‌گیری‌ها و مبنای بسیاری از قضاوت‌های استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی است. اطلاعات مربوط به جریان وجوه نقد می‌تواند در زمینه‌های زیر مفید واقع شود:

۱. سنجش نقدینگی و ارزیابی توان واحد گزارشگر در ایفای به‌موقع تعهدها، پرداخت سود و تأمین نیازمندی‌های نقدی؛
۲. تسهیل درک عملیات از طریق شناسایی ارتباط بین نتایج عملیات و جریان وجوه نقد مربوط و کمک به تفسیر اطلاعات ارائه شده درباره نتایج عملیات؛
۳. ارزیابی فعالیت‌های تأمین مالی و سرمایه‌گذاری واحدهای گزارشگر؛
۴. با توجه به تعهدی بودن نظام حسابداری و نقدی بودن بودجه، برای استفاده از داده‌های حسابداری در تدوین بودجه، صورت جریان وجوه نقد پل ارتباطی برای تبادل داده بین دو گزارش یاد شده است؛
۵. و...

بنابراین با توجه به مطالب فوق، گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را درباره ورود و خروج وجه نقد فراهم آورد تا پاسخ‌گوی نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی واحدهای گزارشگر بخش عمومی باشد.

تفاوت‌های مدل‌های مختلف صورت جریان وجوه نقد

در این قسمت با مقایسه نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد بر طبق SFAS-95 آمریکا، استاندارد گزارشگری مالی شماره یک (FRSI) انگلستان، استاندارد حسابداری شماره ۲ ایران، استاندارد حسابداری شماره ۷ بین‌المللی و نیز، مدل چهاربخشی پیشنهادی اعتمادی و تاری وردی، تفاوت‌های اساسی مشخص شده‌اند که در جدول ۱ مشاهده می‌شود (اعتمادی و تاری وردی، ۱۳۸۵).

جدول ۱. مقایسه نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد

عنوان	آمریکا (بیانیه ۹۵)	انگلستان (استاندارد ۱)	ایران (استاندارد ۲)	بین‌المللی (استاندارد ۷)	مدل اعتمادی و تاری وردی
تعداد بخش‌های اصلی	۳ بخش	۸ بخش	۵ بخش (از سال ۱۳۹۸: سه بخش)	۳ بخش	۴ بخش
جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی	بالحاظ بازده سرمایه‌گذاری و سود پرداختی بابت تأمین مالی و مالیات	بدون لحاظ بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی و مالیات	مشابه انگلستان	تقریباً مشابه آمریکا	تقریباً مشابه انگلستان
مخارج سرمایه‌ای	فعالیت سرمایه‌گذاری	در یک بخش مجزا	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا
سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت	شبه نقد	در یک بخش مجزا با عنوان مدیریت منابع نقدگونه	فعالیت‌های سرمایه‌گذاری	مشابه آمریکا	مشابه ایران
بهره و سود سهام دریافت شده	فعالیت‌های عملیاتی	بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی	مشابه انگلستان	مشابه آمریکا	بازده سرمایه‌گذاری (فعالیت‌های مالی)
بهره پرداخت شده	فعالیت‌های عملیاتی	بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی	مشابه انگلستان	مشابه آمریکا	سود پرداختی بابت تأمین مالی
سود سهام پرداخت شده	فعالیت‌های تأمین مالی	در یک بخش مجزا	بازده سرمایه‌گذاری و سود پرداختی بابت تأمین مالی	مشابه آمریکا	سود پرداختی بابت تأمین مالی
مالیات عملکرد پرداخت شده	فعالیت‌های عملیاتی	در یک بخش مجزا	مشابه انگلستان	مشابه آمریکا	سود پرداختی بابت تأمین مالی
سود (زیان) تسویه بدهی‌ها	فعالیت‌های تأمین مالی	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا	سود پرداختی بابت تأمین مالی
سود (زیان) غیرعملیاتی واگذاری دارایی‌های غیر جاری	فعالیت‌های سرمایه‌گذاری	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا	بازده سرمایه‌گذاری (فعالیت‌های عملیاتی)
استهلاک	فعالیت‌های عملیاتی	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا	فعالیت سرمایه‌گذاری
مزایای پایان خدمت پرداخت نشده کارکنان	فعالیت‌های عملیاتی	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا	فعالیت‌های تأمین مالی

۱. برای برخی از اقلام نظیر بهره و سود سهام دریافت‌شده و بهره و سود سهام پرداخت‌شده و نیز مالیات عملکرد پرداخت‌شده، دو روش تجویز شده است که یکی از این روش‌ها در بخش فعالیت‌های عملیاتی است با این تفاوت که بهره و سود سهام پرداخت‌شده در مدل پیشنهادی اعتمادی و تاری وردی (۱۳۸۵) در بخشی با عنوان سود پرداختی بابت تأمین مالی گزارش می‌شوند.
۲. در روش دوم، بهره و سود سهام دریافت‌شده در بخش فعالیت‌های سرمایه‌گذاری ارائه می‌شود.
۳. در روش دوم، بهره پرداخت‌شده در بخش فعالیت‌های تأمین مالی ارائه می‌شود.
۴. در روش دوم، سود سهام پرداخت‌شده، در بخش فعالیت‌های عملیاتی گزارش می‌شود.
۵. در روش دوم، مالیات عملکرد پرداخت‌شده در صورت مقذور بودن به بخش‌های متفاوت تخصیص داده می‌شود. علاوه بر این، خلاصه‌ای از تفاوت‌های نحوه ارائه مدل‌های سه بخشی، چهار بخشی و پنج بخشی صورت جریان وجوه نقد در شکل ۱ ارائه شده است.



شکل ۱. مدل‌های مختلف ارائه صورت جریان وجوه نقد

تئوری واحد تجاری (در بخش عمومی: واحد گزارشگر)

عمدتاً در شرکت‌هایی که عمر شرکت جدا از عمر مالکان است با توجه به همه دیدگاه‌ها یا مفاهیمی که درباره مالکان و حقوق آنان وجود دارد، می‌توان وجود یک واحد تجاری را جدا از امور شخصی و سایر منافع مالکان و سایر سهام‌داران شناسایی کرد؛ ولی از دیدگاه تئوری واحد تجاری، تصور بر این است که یک سازمان، موجودیت و حتی شخصیتی جدا از مالک خود دارد. شرکت الزاماً معرف بنیان‌گذاران و مالکان خود نیست و اگر از زاویه شرکت سهامی به یک واحد تجاری نگاه کنیم، از دیدگاه قانونی و نهادی این رابطه تأیید می‌شود؛ ولی در سایر شکل‌های سازمانی (انواع مختلف شرکت‌ها) نیز می‌توان چنین رابطه‌ای را مشاهده کرد. در واقع، می‌گویند که تئوری واحد تجاری، پیش از دیدگاه مبتنی بر شرکت سهامی قرار می‌گیرد. موجودیت جداگانه، فقط به سازمان‌های تجاری یا شرکت‌ها محدود نمی‌شود، دانشگاه‌ها، بیمارستان‌ها، سازمان‌ها یا نهادهای دولتی و سایر سازمان‌ها عمر، زندگی و موجودیتی جدا از عمر و زندگی بنیان‌گذاران دارند و حتی جدا هستند از افرادی که به صورت مستقیم با این سازمان‌ها ارتباط دارند.

تئوری واحد تجاری بر پایه این رابطه قرار می‌گیرد: دارایی‌ها = حقوق متعلق به طلبکاران و سهام‌داران (رابطه ۱).

$$\sum A = \sum L + SE \quad \text{رابطه ۱}$$

گاهی اقلام طرف راست این رابطه را بدهی‌ها می‌نامند؛ ولی در واقع آن‌ها نوعی حقوق هستند که با حقوق افراد در شرکت متفاوت‌اند. تفاوت اصلی بین بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام این است که می‌توان ارزش حقوق بستانکاران را مستقل از ارزش سایر اقلام (در صورتی که شرکت منحل شود) تعیین کرد؛ در حالی که ارزش حقوق سهام‌داران را بر مبنای ارزش دارایی‌هایی تعیین می‌کنند که از همان آغاز در شرکت سرمایه‌گذاری شده است، به اضافه ارزش سودهایی که مجدداً سرمایه‌گذاری شده‌اند و تعیین ارزش اقلام که پس از آن صورت می‌گیرد؛ ولی حق سهام‌داران مبنی بر دریافت سود تقسیمی و داشتن سهم در خالص دارایی‌ها (هنگام انحلال شرکت) از نوع حقوقی است که به مالکان سهام تعلق می‌گیرد، نه حقوقی که به مالکان اقلام خاصی از دارایی‌ها تعلق دارد. در واقع بدهی‌ها، نشان‌دهنده تعهدهای خاص واحد تجاری است و دارایی‌ها، گویای حقوق واحد تجاری به دریافت کالاها و خدمات خاص یا منافع دیگر. از این رو، ارزش دارایی‌ها نشان‌دهنده مقدار منافی است که واحد تجاری دریافت می‌کند.

معمولاً سود خالص شرکت را بر حسب خالص تغییرات در حقوق صاحبان سهام بیان می‌کنند که تغییرات ناشی از اعلام سود تقسیمی و رویدادهای مالی در سرمایه را شامل نمی‌شوند؛ اما نه به این معنا که سود خالص، سود متعلق به سهام‌داران است (چیزی که از دیدگاه تئوری مالکیت بیان می‌شود). از دیدگاه واحد تجاری، سود خالص نشان‌دهنده تغییر در اقلام باقی‌مانده در حقوق صاحبان سهام است، پس از اینکه سایر ادعاها تأمین شوند، یعنی ادعاهایی که بهره اوراق قرضه بلندمدت و مالیات بر سود را شامل می‌شوند. فقط در صورتی سود خالص می‌تواند به عنوان سود مشخص و متعلق به سهام‌دار تلقی شود که ارزش سرمایه‌گذاری‌ها افزایش یابد؛ از دیدگاه مقدار سود تقسیمی اعلام شده هم چنین وصفی به وجود می‌آید.

رعایت دقیق اصل مبتنی بر تئوری واحد تجاری ایجاب می‌کند که بهره اوراق قرضه، به عنوان پرداخت سود واحد تجاری و نه به عنوان هزینه دوره در نظر گرفته شود؛ یعنی هر نوع پرداخت یا تخصیص اقلام به دارندگان حق، باید

به‌عنوان تخصیص سود شرکت در کانون توجه قرار گیرد و این همان موضعی بود که هنگام تعریف سود واحد تجاری در بیان شد. با توجه به دیدگاه نویسندگان کتاب *تئوری حسابداری* و مطالب مورد بحث در فصل ۲۰، مالیات بر سود به‌عنوان پرداخت سود تلقی نمی‌شود، بلکه آن را به‌عنوان یک قلم هزینه جاری شرکت به حساب می‌آورند.

تصور بر این است که سود خالص شرکت با سود خالص متعلق به سهام‌داران رابطه مستقیم ندارد؛ از این رو درآمدها و هزینه‌ها، حقوق صاحبان سهام را افزایش یا کاهش نمی‌دهد. درآمد محصول یا ره‌آورد شرکت است و هزینه‌ها عبارت‌اند از کالاها و خدماتی که شرکت برای کسب این درآمد به مصرف می‌رساند. از این رو، هزینه‌ها از درآمد کم می‌شوند و تفاوت آن‌ها نشان‌دهنده سود شرکت است که باید در قالب سود تقسیمی به سهام‌داران پرداخت یا دوباره در شرکت سرمایه‌گذاری شود.

کاربرد اصلی تئوری واحد تجاری، بیشتر در شرکت‌های سهامی مشاهده می‌شود؛ ولی می‌توان برای شرکت‌های غیرسهامی هم که عمر و زندگی جداگانه‌ای از زندگی مالکان خود دارند، به کار برد. همچنین این تئوری، هنگام تهیه صورت‌های مالی تلفیقی هم اهمیت دارد؛ ولی در چنین حالتی، اغلب واحد اقتصادی (و نه واحد قانونی) در کانون توجه قرار می‌گیرد. طبقات سهام‌داران افزایش می‌یابد و گروه‌های اقلیت را به‌عنوان یک طبقه خاص شامل می‌شود که این طبقه به سهام‌داران واحد تجاری اصلی و همه بستانکاران آن واحد و واحدهای فرعی اضافه می‌شود.

چندین نویسنده پیشنهاد کرده‌اند یا این دیدگاه را داشته‌اند که تئوری‌های مالکیت و واحد تجاری باعث می‌شوند که دارایی‌ها بر مبنای مختلف تعیین ارزش شوند. ادعا می‌شود که در اجرای تئوری مالکیت، باید ارزش دارایی‌ها را بر مبنای ارزش جاری تعیین کرد؛ زیرا تصور بر این است که حقوق مالکان سهام برابر است با خالص ارزش یا خالص ثروت آنان. از دیدگاه تئوری واحد تجاری، شرکت نگران ارزش جاری اقلام نیست؛ زیرا بر جنبه پاسخ‌گویی بهای تمام شده اقلام در برابر مالکان و سایر سهام‌داران تأکید می‌شود. به‌رحال، رد بحث‌های کنونی درباره تعیین ارزش اقلام، بر اهمیت ارزش جاری آن‌ها تأکید می‌کند؛ زیرا از دیدگاه این صاحب‌نظران برای تعیین سود شرکت، ارزش جاری اقلام مهم و اثرگذار است و آن معیاری است برای تعیین خدمات آینده که به شرکت ارائه خواهد شد و مبنایی است برای تصمیم‌هایی که مدیر در آینده اتخاذ خواهد کرد. حتی برای تأمین هدف مبتنی بر پاسخ‌گویی در برابر دارندگان سهام، می‌توان بدین گونه استدلال کرد که ارزش جاری اقلام به‌اندازه بهای تمام شده آن‌ها اهمیت دارد. از این رو، از دیدگاه نویسندگان کتاب، *تئوری مالکیت الزاماً نمی‌تواند برای تعیین ارزش اقلام، تئوری مالکیت (در مقایسه با تئوری واحد تجاری) نمی‌تواند مبنای متفاوتی ارائه کند (هندریکسون و ون‌بردا، ۱۹۹۲).*

تئوری وجوه

در تئوری وجوه، مسئله آن رابطه مشخص نیست که در تئوری‌های مالکیت و واحد تجاری، به شرکت شخصیت می‌بخشد و آن را به‌عنوان یک واحد حقوقی یا اقتصادی (تصنعی) می‌شناسد؛ بلکه در تئوری وجوه، یک واحد عملیاتی و مبتنی بر فعالیت، در کانون توجه حسابداری قرار می‌گیرد. این حوزه از فعالیت‌ها یا دیدگاه‌های مزبور که آن را وجوه می‌نامند، گروهی

از دارایی‌ها و تعهدهای مربوطه و سرانجام محدودیت‌هایی را شامل می‌شود که فعالیت‌های اقتصادی خاص را نشان می‌دهد. تئوری وجوه بر اساس این رابطه پایه‌گذاری شده است که دارایی‌ها برابر است با محدودیت بر دارایی‌ها. دارایی‌ها گویای خدمات آینده به وجوه یا واحد عملیاتی است و بدهی‌ها گویای محدودیت‌هایی بر دارایی‌های خاص یا دارایی‌های عمومی (از وجوه). مبلغ سرمایه‌گذاری شده نشان‌دهنده محدودیت‌های قانونی یا محدودیت‌های مالی در استفاده از دارایی‌هاست؛ یعنی مبلغ سرمایه‌گذاری شده باید دست‌نخوره حفظ شود، مگر اینکه برای تبدیل کردن به پول نقد بخشی یا تمام آن‌ها، اختیار خاصی کسب شده باشد (البته با رعایت موارد استثنا). حتی پرداخت بخشی از مبلغ سرمایه‌گذاری شده به صورت نقد، مستلزم این است که اطلاعات کامل افشا شود. تخصیص سود انباشته، بیانگر محدودیت‌هایی است که از طریق مدیریت یا بستنکاران یا مقررات قانونی اعمال می‌شود. همچنین سود انباشته تخصیص نیافته هم نشان‌دهنده محدودیت‌هایی است که اعمال می‌شود (محدودیتی که بر مبنای آن، دارایی‌ها باید برای هدف‌های خاص و تعیین شده استفاده شوند). از این رو، تمام حقوق صاحبان سهام معرف محدودیت‌هایی هستند که به وسیله عوامل قانونی، مفاد مقررات، تصمیم‌های مدیریتی، مالی یا مسائل مربوط به رعایت حقوق یکسان، اعمال می‌شوند.

در نهادهای دولتی و غیرانتفاعی تئوری وجوه بیش از جاهای دیگر مفید واقع می‌شود. برای مثال، رایج‌ترین کاربرد این تئوری در دانشگاه است که برای امور خاص، صندوق‌هایی تشکیل می‌دهند (حساب‌های مستقلی در نظر می‌گیرند)، مانند صندوق اعانه، صندوق وام دانشجویان، صندوق ساخت‌وساز، شرکت تعاونی دانشگاه و فعالیت‌های جاری آموزشی. هر یک از این صندوق‌ها، برای تأمین هدف‌های خاص، دارایی‌های خاص و محدود شده‌ای دارند. ولی تئوری وجوه در زمینه‌های خاصی، در درون شرکت‌های سهامی یا حتی در سازمان‌هایی کاربرد دارد که از سازمان‌های حقوقی بزرگ‌ترند. نمونه‌هایی از کاربرد مستقیم این تئوری، در وجوه استهلاکی برای گزارش‌های مالی، حسابداری شعبه‌ها یا واحدهای مستقل سازمانی یا حسابداری برای اموال، زمین و مستقالات (و تراست‌ها) است. تهیه صورت‌های مالی تلفیقی هم، نمونه دیگری از کاربرد تئوری وجوه است که حالت گسترش یافته تئوری واحد اقتصادی محسوب می‌شود. افزون بر این، می‌توان تئوری وجوه را در سایر زمینه‌های حسابداری مالی به کار برد؛ برای مثال، می‌توان تئوری وجوه را در فرایند تفکیک دارایی‌های ثابت از دارایی‌های جاری و جداسازی آن‌ها از حقوق صاحبان سهام استفاده کرد.

در اجرای تئوری وجوه، می‌توان بر مفهوم سود تمرکز کرد؛ ولی در این دیدگاه، در گزارش‌های مالی مدنظر قرار نمی‌گیرد. در صورت حساب وجوه، شرحی از عملیات وجوه، به شیوه‌ای روشن‌تر ارائه می‌شود. صورت‌های مالی اصلی، صورت‌های خلاصه‌شده‌ای از آمار متعلق به منابع و مصارف وجوهند. صورت حساب سود (البته اگر چنین صورت حسابی تهیه شود)، به صورت وجوه الصاق می‌شود و صورت وجود، بیانگر وجوه حاصل از عملیات است. تئوری وجوه، تنها تأمین‌کننده منافع هیچ گروه خاصی نیست؛ اما همه گروه‌های ذی‌نفع باید بتوانند اطلاعات مدنظر و درخواست‌شده خود را در صورت‌های مالی مشاهده کنند. همانند تئوری شرکت‌های سهامی، این تئوری از نظر تأمین منافع گروه‌های خاص خنثی است [منافع هیچ گروه خاصی را تأمین نمی‌کند] (هندریکسون و ون‌بردا، ۱۹۹۲).

پیشینه تجربی پژوهش

نورنبرگ^۱ (۱۹۹۳) در مطالعات نظری خود به ارائه انتقادات، استدلال‌ها و نظرها در باره نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد پرداخت. وی در خصوص بیانیه شماره ۹۵ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری با هدف برجسته‌سازی پارادوکس‌های موجود، این‌گونه عنوان می‌کند که جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی، نتایج نقدی این فعالیت‌ها را دربر نمی‌گیرد؛ از این رو نباید بدون اصلاح در مدل‌های تصمیم‌گیری و قضاوت به کار برده شود.

پژوهش کریشنان و لارگی^۲ (۲۰۰۰) می‌کوشد به این سؤال پاسخ دهد که کدام روش ارائه جریان‌های نقدی عملیاتی (مستقیم یا غیرمستقیم) از توانایی پیش‌بینی بیشتری برخوردار است. نتایج این پژوهش با استفاده از داده‌های کشور آمریکا، حاکی از آن است که روش مستقیم نسبت به روش غیرمستقیم ارائه جریان‌های نقدی عملیاتی، در پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی مفیدتر است. همچنین، یافته‌های آن‌ها گویای آن است که برآورد دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی از طریق روش غیرمستقیم، به اندازه‌گیری نادرست معناداری منجر می‌شود.

کووک^۳ (۲۰۰۲) به بررسی تأثیر شیوه ارائه صورت جریان وجوه نقد بر تصمیم‌های وام‌دهندگان می‌پردازد. نتایج این پژوهش حاکی از آن است که وام‌دهندگان معمولاً از اطلاعات موجود در صورت جریان وجوه نقد در تصمیم‌گیری‌های خودشان بهره نمی‌گیرند و در نتیجه، شیوه ارائه صورت جریان وجوه نقد، تأثیری بر تصمیم‌گیری آن‌ها ندارد.

گویال^۴ (۲۰۰۴) به بررسی شیوه ادراک روش گزارشگری وجوه نقد (با تأکید بر روش مستقیم) بر فرایند تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی می‌پردازد. جامعه آماری این پژوهش، مدیران، سهام‌داران، کارکنان، فروشندگان و مشتریان است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که روش مستقیم گزارشگری جریان‌های نقدی، از محبوبیت بیشتری در بین استفاده‌کنندگان صورت جریان وجوه نقد برخوردار است.

آلور^۵ (۲۰۰۵) بیان می‌کند که طبقه‌بندی جریان‌های نقدی در میان فعالیت‌های عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی برای تجزیه و تحلیل داده‌های گردش وجوه نقد ضروری است.

اعتمادی و تاری وردی (۱۳۸۵) در مطالعه خود به بررسی تأثیر نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد بر قضاوت‌های سرمایه‌گذاران حرفه‌ای پرداختند. طبق اظهارات آن‌ها، در اکثر کشورهای دنیا صورت جریان وجوه نقد، از سه بخش تشکیل شده است؛ در حالی که این گزارش در ایران برای بخش خصوصی پنج‌بخشی است. افزون بر این، مدل چهاربخشی صورت جریان وجوه نقد نیز برای نخستین بار توسط مؤلفان همراه با استدلال‌های آن ارائه شد. این مقاله نتایج یک طرح پس از آزمون چند گروهی، برای تعیین تأثیر نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد بر قضاوت‌های سرمایه‌گذاران حرفه‌ای را ارائه می‌کند. نتایج آزمون کروسکال - والیس نشان می‌دهد که نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد، بر قضاوت‌های سرمایه‌گذاران حرفه‌ای تأثیر دارد. افزون بر این، طبق نتایج آزمون یومن - ویتنی مشخص شد که بین قضاوت‌های سرمایه‌گذاران مبتنی بر مدل‌های سه‌بخشی و پنج‌بخشی از یک سو و مبتنی بر مدل‌های پنج‌بخشی و

1. Nurnberg
2. Krishnan & Largay
3. Kwok
4. Goyal
5. Alver

چهاربخشی از سوی دیگر، تفاوت معناداری وجود ندارد. این در حالی است که بین قضاوت‌های سرمایه‌گذاران حرفه‌ای مبتنی بر مدل‌های سه‌بخشی و چهاربخشی تفاوت معناداری مشاهده می‌شود.

پورحیدری، ناظمی و محمدی (۱۳۸۸) در مطالعه‌ای به بررسی مقایسه‌ای توانایی پیش‌بینی اطلاعات صورت جریان وجوه نقد، به‌روش مستقیم و غیرمستقیم پرداختند. نتایج این پژوهش مؤید آن است که روش مستقیم ارائه جریان‌های نقدی عملیاتی برای پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی توانایی بیشتری دارد و اگر صورت جریان وجوه نقد به‌شکل مستقیم تهیه نشود، اطلاعات مربوط از دسترس استفاده‌کنندگان خارج خواهد شد.

انوار رستمی و تاری وردی (۱۳۸۹) در مطالعه‌ای نحوه ارائه برتر صورت جریان وجوه نقد را با اتکا بر طرح زمینه‌یابی مقطعی، از دیدگاه دانشگاهیان رشته حسابداری، اعضای جامعه حسابداران رسمی و سرمایه‌گذاران حرفه‌ای بررسی کردند. نتایج آزمون علامت رتبه‌ای ویلکاکسون نشان داد که مدل سه‌بخشی صورت جریان وجوه نقد بهتر است. نتایج آزمون رتبه‌ای فریدمن نیز نشان داد که تفاوت بین این مدل‌ها معنادار است. علاوه بر این، بر اساس آزمون‌های کراسکال والیس و یومن ویتنی مشخص شد که بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف یاد شده در خصوص نحوه ارائه برتر صورت جریان وجوه نقد تفاوت معناداری وجود ندارد.

وجه تمایز این پژوهش با پژوهش‌های قبلی در این است که در پژوهش حاضر، صورت گردش وجوه نقد، در دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی بررسی شده و در نهایت، به ارائه مدل مناسبی از صورت گردش وجوه نقد در این بخش منتج شده است.

مدل مفهومی پژوهش

در تحقیق حاضر با استفاده از روش «تحلیل محتوا»، مصاحبه‌های صورت گرفته با صاحب‌نظران ارزیابی شده و مدل مفهومی پژوهش و به‌دنبال آن، ساختار پرسش‌نامه طراحی و استخراج شده است. از این‌رو، تعمیم‌پذیری طبقات جریان وجوه نقد واحدهای بخش خصوصی به بخش عمومی و ساختار و اجزای صورت جریان وجوه نقد واحد گزارشگر بخش عمومی بررسی شده و برای هر یک از آن‌ها، گویه‌هایی در پرسش‌نامه پژوهش در نظر گرفته شده است.

سؤال‌های پژوهش

۱. آیا اصولاً طبقات کلی صورت جریان وجوه نقد در بخش بازرگانی، در بخش عمومی نیز کاربرد دارد؟

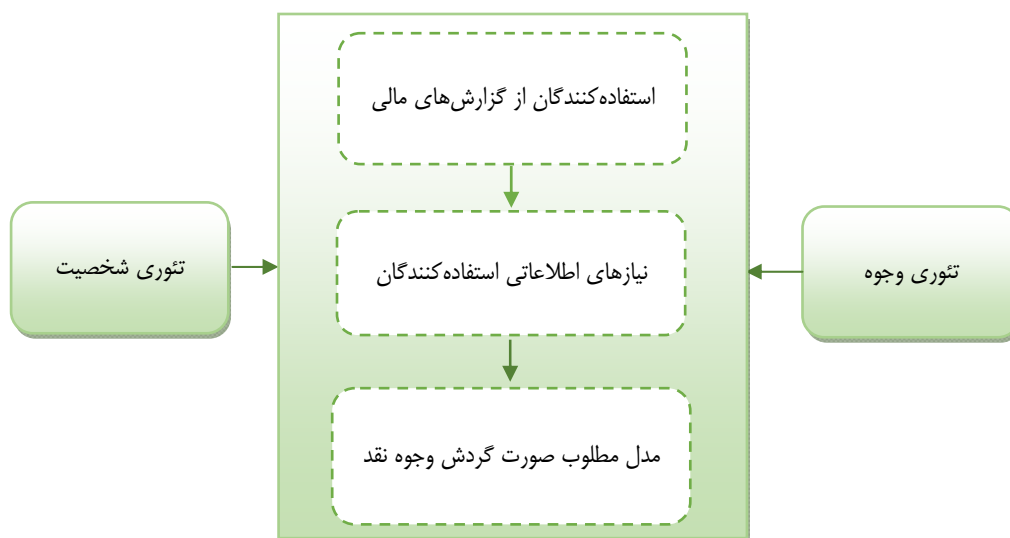
۱-۱- آیا وجود بخش عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد بخش عمومی ضروری است؟

۱-۲- آیا وجود بخش سرمایه‌گذاری در صورت جریان وجوه نقد بخش عمومی ضروری است؟

۱-۳- آیا وجود بخش تأمین مالی در صورت جریان وجوه نقد بخش عمومی ضروری است؟

۲- مدل مطلوب صورت جریان وجوه نقد در دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی چگونه است؟

۲-۱- ساختار (اجزا و اقلام) صورت جریان وجوه نقد در بخش عمومی چگونه است؟



شکل ۲. ساختار صورت جریان وجه نقد

فرضیه‌های پژوهش

۱. وجود بخش عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد بخش عمومی ضروری است.
 ۲. وجود بخش سرمایه‌گذاری در صورت جریان وجوه نقد بخش عمومی ضروری است.
 ۳. وجود بخش تأمین مالی در صورت جریان وجوه نقد بخش عمومی ضروری است.
- شایان ذکر است که پژوهش از نوع پژوهش‌های کاربردی است و نتایج آن را می‌توان در عمل به کار برد؛ از این رو برای سؤال دوم پژوهش فرضیه‌ای مطرح نشده است و با طرح سؤال و تحلیل پاسخ‌های ارائه شده، ساختار مدل ارائه خواهد شد.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف در حیطه پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد و بر اساس ماهیت و روش گردآوری داده‌ها، توصیفی - پیمایشی است. در این پژوهش به کمک مصاحبه‌های هدفمند (برخاسته از ادبیات و مبانی نظری موضوع) با جامعه هدف، نظرهای تخصصی آن‌ها درباره گزارش مذکور جمع‌آوری شده و با استفاده از تکنیک تحلیل محتوا^۱، این مصاحبه‌ها تحلیل شده‌اند. بر اساس نتایج تحلیل مصاحبه‌ها، مدل تحقیق و پرسش‌نامه مربوطه تهیه شد و پس از توزیع پرسش‌نامه بین استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی، صاحب نظران و دانشگاهیان و جمع‌آوری و تحلیل آن‌ها، مدل مطلوب صورت گردش وجوه نقد احصا و تبیین شد.

قلمرو پژوهش، کلیه دستگاه‌های اجرایی مشمول ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه کشور است که به‌نحوی از بودجه عمومی کشور استفاده می‌کنند.

نمونه پژوهش ۲۲ نفر از صاحب‌نظران مالیه عمومی با سوابق اجرایی و علمی مناسب و همچنین، برخی از مدیران خزانه‌داری کل کشور، دیوان محاسبات کشور و اساتید دانشگاه بودند که با آن‌ها مصاحبه شد. در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل مصاحبه‌های انجام‌شده، از تکنیک تحلیل محتوا و برای تحلیل پرسش‌نامه‌های جمع‌آوری‌شده، از روش‌های آماری و نرم‌افزار اسپاس استفاده شده است.

جامعه آماری پژوهش، ذی‌حسابان و مدیران امور مالی دستگاه‌های اجرایی، معاونان ذی‌حساب و اساتید دانشگاه بودند. برای نمونه‌گیری از روش خوشه‌ای و منظم استفاده شد؛ به‌طوری که از بین ذی‌حسابان و معاونان ذی‌حساب سراسر کشور، خوشه ذی‌حسابان و معاونان ذی‌حساب مرکز انتخاب شد و در این خوشه، ذی‌حسابان و معاونان ذی‌حساب کارمند وزارت امور اقتصادی و دارایی انتخاب شدند. همچنین در خصوص اساتید دانشگاه با استفاده از روش نمونه‌گیری منظم، اساتید دانشگاه در رشته حسابداری با مدرک تحصیلی دکتری و آشنا با مباحث بخش عمومی انتخاب شدند و طبق روش گلوله برفی نمونه اولیه توسعه پیدا کرد.

ساختار پرسش‌نامه

برای تدوین پرسش‌نامه پژوهش، سؤال‌های بسته مطرح شد. سؤال‌های بسته، سؤال‌هایی هستند که پژوهشگر برای هر یک از آن‌ها مجموعه‌ای از گزینه‌ها را در نظر گرفته است تا پاسخ‌دهنده از میان آن‌ها یکی را انتخاب کند و هنگام استخراج داده‌ها، می‌توان آن‌ها را مقوله‌بندی و تجزیه و تحلیل کرد (خاکی، ۱۳۸۶). پرسش‌نامه طراحی شده برای پژوهش حاضر از ۱۴ گویه تشکیل شده بود که به‌صورت جدول ۲ است.

جدول ۲. ساختار پرسش‌نامه

سؤال	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴
ساختار مدل صورت جریان وجه نقد														

برای سنجش داده‌های پرسش‌نامه، از مقیاس لیکرت استفاده شد. این مقیاس، از مجموعه منظم از عباراتی ساخته می‌شود که به ترتیب خاصی تدوین شده‌اند و حالات خاصی از پدیده در دست سنجش را به‌صورت عباراتی عرضه می‌کند که از لحاظ ارزش اندازه‌گیری، فاصله‌های مساوی دارند (سرمد، بازرگان و حجازی، ۱۳۷۶). برای تبدیل پاسخ‌ها به مقیاس کمی بدین صورت عمل می‌شود: ۱ به معنای کاملاً مخالفم، ۲ به معنای مخالفم، ۳ به معنای نظری ندارم، ۴ به معنای موافقم و ۵ به معنای کاملاً موافقم.

برای ارزیابی میزان پایایی، پس از طراحی و تهیه پرسش‌نامه، تعداد ۳۰ نسخه از آن بین نمونه اولیه‌ای از جامعه هدف توزیع و پس از تکمیل جمع‌آوری شد. پس از جمع‌آوری پرسش‌نامه، داده‌ها کدگذاری شدند و با استفاده از نرم‌افزار اسپاس، آلفای کرونباخ برای این تعداد پرسش‌نامه محاسبه شد. مقدار $0/7605$ به دست آمده برای آلفای کرونباخ گویای پایایی پرسش‌نامه است.

در پژوهش حاضر، داده‌های عددی حاصل از پرسش‌نامه با استفاده از نرم‌افزار آماری اسپاس تجزیه و تحلیل شده است. همچنین به منظور توصیف جامعه آماری، از جدول فراوانی، شاخص‌های مرکزی همچون میانگین، مد و میانه

و شاخص‌های پراکندگی نظیر انحراف معیار و برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از آزمون‌های کروسکال والیس، یومن - ویتنی و تک‌متغیری مجذور کای استفاده شد.

روایی پژوهش

مقصود از روایی آن است که وسیله اندازه‌گیری، بتواند ویژگی مدنظر را اندازه بگیرد. اهمیت روایی از آن جهت است که اندازه‌گیری‌های نامناسب و ناکافی می‌تواند هر پژوهش علمی را بی‌ارزش کند. روایی در اصل به صحت و درستی اندازه‌گیری محقق برمی‌گردد (خاکی، ۱۳۸۶). پرسش‌نامه این پژوهش از طریق روش تحلیل محتوا و بر اساس مصاحبه با صاحب‌نظران حسابداری بخش عمومی تهیه و طراحی شده است؛ به همین دلیل روایی و اعتبار آن تأیید می‌شود. روایی ابزار اندازه‌گیری به این سؤال پاسخ می‌دهد که ابزار اندازه‌گیری تا چه حد خصیصه مدنظر را می‌سنجد؛ یعنی هنگامی که به‌منظور بررسی یک مفهوم، مجموعه‌ای از پرسش‌ها را مطرح می‌کنیم، چگونه می‌توانیم مطمئن شویم که واقعاً به اندازه‌گیری همان مفهوم مدنظر پرداخته‌ایم؟ روایی به سه بخش روایی محتوا، روایی وابسته به معیار و روایی سازه دسته‌بندی می‌شود (سکاران^۱، ۱۳۸۶).

قابلیت اعتماد یکی از ویژگی‌های فنی ابزار اندازه‌گیری است. مفهوم یاد شده با این امر سرو کار دارد که ابزار اندازه‌گیری در شرایط یکسان تا چه اندازه نتایج یکسانی به‌دست می‌دهد. در پژوهش حاضر، برای تأیید پایایی پرسش‌نامه‌ها از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است.

در مرحله محاسبه پایایی، مقدار آلفای خروجی نرم‌افزار برای ۱۴۶ پرسش‌نامه توزیع شده ۰/۹۸۷ و بیشتر از ۰/۷ به‌دست آمد که مقدار قابل قبولی است و پایایی پرسش‌نامه را تأیید می‌کند.

یافته‌های پژوهش

آزمون متقارن بودن توزیع مشاهده‌ها

در این پژوهش برای آزمون نرمال بودن توزیع داده‌ها از کولموگروف - اسمیرنف بهره گرفته شده است. یافته‌های برآمده از آزمون فرضیه‌ها و ساختار مدل پژوهش در خصوص متقارن بودن توزیع مشاهده‌ها نشان از آن دارد که سطح معناداری آماره Z تمامی فرضیه‌ها و ساختارها با مقدار ۰/۰۰، از سطح خطای ۵ درصد کمتر است؛ به این معنا که توزیع تمامی فرضیه‌ها به‌صورت نامتقارن است. بنابراین آزمون نهایی مربوط به فرضیه‌های پژوهش می‌بایست بر مبنای توزیع نامتقارن انجام گیرد.

آزمون تک‌متغیری مجذور کای

جدول ۳ آزمون برابری مجذور کای را نشان می‌دهد. با توجه به این جدول، سطح معناداری مجذور کای همه فرضیه‌ها از سطح خطای پنج درصد کمتر است. بنابراین از جنبه آماری بین فراوانی مشاهده شده و فراوانی مورد انتظار تفاوت وجود دارد و فراوانی طبقات با یکدیگر برابر نیست.

جدول ۳. نتایج آزمون برازندگی مجذور کای فرضیه‌های پژوهش

شماره فرضیه	مجذور کای	درجه آزادی	سطح معناداری	شماره فرضیه	مجذور کای	درجه آزادی	سطح معناداری
سؤال مربوط به ساختار ۴	۲۶/۶۰	۳	۰/۰۰۰	سؤال مربوط به ساختار ۱۱	۵/۷۲	۳	۰/۰۰۰
سؤال مربوط به ساختار ۵	۳۹/۷۵	۳	۰/۰۰۰	سؤال مربوط به ساختار ۱۲	۲۰/۸۴	۳	۰/۰۰۰
سؤال مربوط به ساختار ۶	۹/۸۹۰	۱	۰/۰۰۰	سؤال مربوط به ساختار ۱۳	۳۱/۵۸	۳	۰/۰۰۰
سؤال مربوط به ساختار ۷	۲۵/۲۴	۲	۰/۰۰۰	سؤال مربوط به ساختار ۱۴	۴۶/۷۶	۳	۰/۰۰۰
سؤال مربوط به ساختار ۸	۸۹/۸۹	۳	۰/۰۰۰	سؤال مربوط به ساختار ۱۵	۶۳/۵۸	۳	۰/۰۰۰
سؤال مربوط به ساختار ۹	۲۸/۸۴	۳	۰/۰۰۰	سؤال مربوط به ساختار ۱۶	۲۵/۲۴	۳	۰/۰۰۰
سؤال مربوط به ساختار ۱۰	۷۳/۲۳	۳	۰/۰۰۰	سؤال مربوط به ساختار ۱۷	۷۷/۹۷	۴	۰/۰۰۰

آزمون کروسکال والیس

با توجه به متقارن نبودن توزیع مشاهده‌های پژوهش، برای تحلیل فرضیه‌های پژوهش در بین سه ردیف شغلی پاسخ‌دهندگان از آزمون کروسکال والیس استفاده شده است. نتایج این آزمون در جدول ۴ ارائه شده است. جدول ۴ نشان می‌دهد که در همه فرضیه‌های پژوهش، بین میانگین پاسخ‌های داده شده برای عامل سمت شغلی تفاوت معناداری وجود دارد.

جدول ۴. نتایج آزمون کروسکال والیس فرضیه‌های پژوهش

شماره فرضیه و ساختار	آماره کای دو	سطح معناداری	نتیجه
فرضیه ۱	۹۵/۶۴۱	۰/۰۰۰	پذیرش
فرضیه ۲	۸۹/۸۸۳	۰/۰۰۰	پذیرش
فرضیه ۳	۸۴/۸۶۳	۰/۰۰۰	پذیرش
ساختار مدل ۴	۸۶/۷۸۳	۰/۰۰۰	پذیرش
ساختار مدل ۵	۸۳/۴۶	۰/۰۰۰	پذیرش
ساختار مدل ۶	۱۳۶/۶۵۹	۰/۰۰۰	پذیرش
ساختار مدل ۷	۸۷/۷۹۳	۰/۰۰۰	پذیرش
ساختار مدل ۸	۸۱/۵۰۸	۰/۰۰۰	پذیرش
ساختار مدل ۹	۸۷/۶۹۴	۰/۰۰۰	پذیرش
ساختار مدل ۱۰	۸۱/۵۸۹	۰/۰۰۰	پذیرش
ساختار مدل ۱۱	۸۹/۳۷	۰/۰۰۰	پذیرش
ساختار مدل ۱۲	۹۱/۱۶۱	۰/۰۰۰	پذیرش
ساختار مدل ۱۳	۹۵/۰۲۳	۰/۰۰۰	پذیرش
ساختار مدل ۱۴	۸۴/۰۹۹	۰/۰۰۰	پذیرش
ساختار مدل ۱۵	۹۱/۰۲۲	۰/۰۰۰	پذیرش
ساختار مدل ۱۶	۸۲/۹۱	۰/۰۰۰	پذیرش
ساختار مدل ۱۷	۸۳/۲۰۷	۰/۰۰۰	پذیرش

آزمون یومن - ویتنی یک آزمون مقایسه‌ای برای مقایسه وضعیت دو گروه مستقل است و وقتی داده‌های یک مطالعه به صورت کیفی ترتیبی باشند، بهتر است از این آزمون استفاده شود؛ زیرا آزمونی نامتقارن و معادل آزمون دو نمونه مستقل t است. با توجه به متقارن نبودن توزیع فراوانی فرضیه‌های پژوهش، از آزمون یومن ویتنی برای تحلیل تأثیر موقعیت شغلی استفاده شد. نتیجه آزمون در جدول ۵ ارائه شده است. سطوح معناداری حاکی از آن است که بین میانگین پاسخ‌های ذی‌حسابان، مدیران بودجه و اساتید برای فرضیه‌های پژوهش، تفاوت معناداری وجود دارد. بنابراین، وضعیت شغلی افراد پاسخ‌دهنده، در خصوص تأیید یا رد فرضیه و ساختارهای پژوهش مؤثر بوده است.

با توجه به آزمون و تحلیل تک‌تک سؤال‌های پرسش‌نامه، یک پرسش تأیید شد که گویه‌های تأیید شده آن در ساختار مدل مدنظر قرار گرفت (جدول ۵).

جدول ۵. نتایج کلی آزمون مدل‌های پژوهش

نتیجه	شرح	فرضیه و ساختار	
تأیید	تفکیک وجوه به محدود شده (تأمین اعتبار شده) و آزاد در صورت جریان وجوه نقد به محتوای اطلاعاتی آن می‌افزاید.	۱	مربوط به اقلام و اجزای ساختار مدل
تأیید	تفکیک جریان وجوه نقد برحسب انواع منابع، در صورت جریان وجوه نقد فایده اطلاعاتی دارد.	۲	
تأیید	تفکیک اقلام در صورت جریان وجوه نقد دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی به تفکیک اعتبارات هزینه‌ای، تملک و واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای و مالی فایده اطلاعاتی دارد.	۳	
تأیید	با توجه به نوع فعالیت، منابع و مصارف دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی، افزودن دریافت و پرداخت منابع بابت پاداش بازنشستگی در اجزای یکی از طبقات صورت جریان وجوه نقد مفید است.	۴	
تأیید	با توجه به کمک‌های بلاعوض دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی، افزودن دریافت و پرداخت منابع بابت پاداش بازنشستگی در اجزای یکی از طبقات صورت جریان وجوه نقد مفید است.	۵	
تأیید	با توجه به پرداختی به سایر سازمان‌ها در دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی، افزودن دریافت و پرداخت منابع بابت پاداش بازنشستگی در اجزای یکی از طبقات صورت جریان وجوه نقد مفید است.	۶	
تأیید	به‌طور کلی صورت جریان واحدهای گزارشگر در بخش عمومی و خصوصی در کلیات طبقات باید مشابه باشد.	۷	
رد	در صورت مثبت بودن سؤال ۱۴ در جزئیات هم باید مشابه باشند.	۸	
تأیید	در میان استفاده‌کنندگان از صورت جریان وجوه نقد، نحوه تحصیل منابع کاربرد بیشتری دارد.	۹	
تأیید	در میان استفاده‌کنندگان از صورت جریان وجوه نقد، نحوه مصرف منابع کاربرد بیشتری دارد.	۱۰	
تأیید	در میان استفاده‌کنندگان از صورت جریان وجوه نقد، انعطاف‌پذیری مالی کاربرد بیشتری دارد.	۱۱	
تأیید	اقلام صورت جریان وجوه نقد، باید مطابق با اقلام صورت تغییر در صورت وضعیت مالی باشد.	۱۲	

نتیجه‌گیری و پیشنهادهای کاربردی پژوهش

با توجه به نتایج به دست آمده از تجزیه و تحلیل داده‌ها و یافته‌های پژوهش در قالب سؤال‌ها و فرضیه‌های مطرح شده، می‌توان نتیجه گرفت که سه بخش اصلی صورت جریان وجه نقد در بخش خصوصی، به واحدهای گزارشگر بخش عمومی نیز تعمیم‌پذیر است و با یافته‌های حاصل از تحلیل پاسخ‌گویی‌های پرسش‌نامه می‌توان مدل ذیل را برای ارائه صورت جریان وجه نقد در واحدهای گزارشگر بخش عمومی پیشنهاد داد. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی در سازمان حسابرسی و معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور در وزارت امور اقتصادی و دارایی، می‌توانند این مدل را در تدوین استاندارد مربوطه در بخش عمومی استفاده کنند.

مدل پیشنهادی صورت جریان وجه نقد

مدل پیشنهادی صورت جریان وجه نقد در جدول زیر مشاهده می‌شود.

جدول ۶. دستگاه اجرایی نمونه صورت جریان وجه نقد سال منتهی به ۲۹ اسفند

شرح	بودجه عمومی			جمع
	اعتبار هزینه‌ای	دارایی سرمایه‌ای	دارایی مالی	
جریان نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی				
وجه دریافتی از خزانه				
دریافت‌های نقدی حاصل از ارائه کالا و خدمات				
خالص دریافت‌های نقدی به نیابت از دولت				
پرداخت‌های نقدی به ارائه‌کنندگان خدمات				
پرداخت‌های نقدی به کارکنان				
پرداخت‌های نقدی بابت پاداش پایان خدمت کارکنان				
سایر دریافت و پرداخت‌های مرتبط با عملیات				
پرداخت بابت بیمه، خسارت، مالیات و عوارض و...				
جریان خالص ورود (خروج) نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی				
جریان نقدی حاصل از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری				
دریافت‌های نقدی حاصل از فروش دارایی‌های ثابت مشهود				
پرداخت‌های نقدی برای خرید دارایی‌های ثابت مشهود				
دریافت‌های نقدی حاصل از فروش دارایی‌های غیرجاری				
نگهداری شده برای فروش				
دریافت‌های نقدی حاصل از فروش دارایی‌های نامشهود				
پرداخت‌های نقدی برای خرید دارایی نامشهود				
دریافت‌های نقدی حاصل از فروش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت				
پرداخت‌های نقدی برای تحصیل سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت				
دریافت‌های نقدی حاصل از فروش سرمایه‌گذاری در اموال غیرمنقول				
پرداخت‌های نقدی برای تحصیل سرمایه‌گذاری در اموال غیرمنقول				

شرح	بودجه عمومی			جمع
	اعتبار هزینه‌ای	دارایی سرمایه‌ای	دارایی مالی	
دریافت‌های نقدی حاصل از فروش سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت پرداخت‌های نقدی برای تحصیل سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت پرداخت‌های نقدی بابت تسهیلات عطایی به دیگران دریافت‌های نقدی حاصل از استرداد تسهیلات عطایی به دیگران دریافت‌های نقدی حاصل از سود تسهیلات عطایی به دیگران دریافت‌های نقدی حاصل از سود سهام دریافت‌های نقدی حاصل از سود سایر سرمایه‌گذاری‌ها جریان خالص ورود (خروج) نقد حاصل از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های تأمین مالی پرداخت‌های نقدی برای خرید سهام دریافت‌های نقدی حاصل از تسهیلات پرداخت‌های نقدی بابت اصل تسهیلات پرداخت‌های نقدی بابت سود تسهیلات دریافت‌های نقدی حاصل از انتشار اسناد خزانه پرداخت‌های نقدی بابت اصل اسناد خزانه پرداخت‌های نقدی بابت سود اسناد خزانه دریافت‌های نقدی حاصل از انتشار اوراق خرید دین پرداخت‌های نقدی بابت اصل اوراق خرید دین پرداخت‌های نقدی بابت سود اوراق خرید دین پرداخت‌های نقدی بابت اصل اقساط اجاره سرمایه‌ای پرداخت‌های نقدی بابت سود اجاره سرمایه‌ای پرداخت‌های نقدی بابت سود سهام جریان خالص ورود (خروج) نقد حاصل از فعالیت‌های تأمین مالی				
خالص جریان ورود (خروج) وجه نقد طی دوره				
مانده وجه نقد ابتدای دوره				
مانده وجه نقد پایان دوره				

پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده

سایر پژوهشگران علاقه‌مند به پژوهش در حوزه حسابداری بخش عمومی، می‌توانند موارد ذیل را در کارهای پژوهشی خود قرار دهند:

۱. مطالعه و تدوین مدلی به‌منظور ارائه صورت جریان وجوه نقد بخش عمومی در سطح دولت؛
۲. امکان سنجی تعمیم مدل احصاشده این تحقیق به شرکت‌های دولتی.

منابع

- اعتمادی، حسین و تاری وردی، یداله (۱۳۸۵). تأثیر نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد بر قضاوت‌های سرمایه‌گذاران حرفه‌ای. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*. (۴۵)، ۶۹-۸۸.
- انوار رستمی، علی و تاری وردی، یداله (۱۳۸۹). نحوه ارائه برتر صورت جریان وجوه نقد از دیدگاه گروه‌های مختلف در ایران. *پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲(۷)، ۱۰۰-۱۰۹.
- پورحیدری، امید و ناظمی اردکانی، مهدی و محمدی، امیر (۱۳۸۸). بررسی مقایسه‌ای توانایی پیش بینی اطلاعات صورت جریان وجوه نقد به روش مستقیم و غیرمستقیم. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، (۵۷)، ۱۷-۳۲.
- خاکی، غلامرضا (۱۳۸۶). *روش تحقیق با رویکرد پایان نامه‌نویسی* (چاپ اول)، تهران، نشر بازتاب.
- سرمد، زهره؛ بازگان، عباس و حجازی، الهه (۱۳۷۹). *روش‌های تحقیق در علوم رفتاری* (چاپ چهارم)، تهران، نشر ترمه.
- سکاران، اوما (۱۳۸۶). *روش‌های تحقیق در مدیریت* (محمود شیرازی و محمد صائی، مترجمان) (چاپ پنجم). تهران، انتشارات مؤسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (۱۳۹۲). *مفاهیم نظری گزارشگری مالی*. سازمان حسابرسی.
- هندریکسون، الدون اس و ون بردا، مایکل الف (۱۳۸۵). *تئوری حسابداری جلد‌های ۱ و ۲* (علی پارسایان، مترجم). (چاپ دوم). تهران، نشر ترمه.

References

- Alver, J. (2005). Preparation and Analysis of Cash Flow Statements: The Net Profit Approach and Operating Profit Approach. *Working Papers 127*, Tallinn School of Economics and Business Administration, Tallinn University of Technology.
- Anvari Rostami, A. A., & Tari Verdi, Y. (2010). How to Provide a Better View of Cash Flow from the Viewpoints of Different Groups in Iran. *Accounting and Auditing Research*, 2(7), 100-109. doi: 10.22034/iaar.2010.105152 (in Persian)
- Etemadi, H. & Tari Verdi, Y. (2000). The effect of cash flow statement on professional Investors judgment. *Accounting and auditing reviews*, 45, 69-88. (in Persian)
- Gordon, E.A., Henry, E., Jorgensen, B.N. & Linthicum, C.L. (2016). Flexibility in cash flow classification under IFRS: Determinants and consequences. *Review of Accounting Studies*, 22, 839- 872.
- Goyal, M.K. (2004). A Survey on Popularity of the Direct Method of cash flow Reporting. *Accounting and Management Information Systems*, 18(3), 307-329.
- Hendrikson, Eldon S and Van Brada, Michael A (2006). *Accounting Theory of Volume 1 and 2* (Ali Parsaian, Translator). (second edition). Tehran, Cashmere Publishing. (in Persian)
- Khaki, Gh. (2007). *Research Method with thesis approach* (first edition), Tehran, Reflection Publishing. (in Persian)

- Kiaupaite-Grušnienea, V. & Alver, L. (2019). Comparability of cash flow statements: Evidence from Baltic Countries. *Accounting and Management Information Systems*, 18(3), 307-329.
- Krishnan, G.V. & Largay, J.A. (2000). The predictive ability of direct method cash flow information. *Journal of Business & Accounting*, 27 (1-2), 215-245.
- Kwok, H. (2002). The effect of cash flow statement on lenders decision. *The International Journal of Accounting*, 37(3), 347-362.
- Nurnberg, H. (1993). In Consistencies and Ambiguities in Cash flow statement under FASB statement. *Accounting Horizons*, (95), 60-75.
- Pourheidari, O., Nazemi Ardakani, M. & Mohammadi, A. (2009). Comparative study of the ability to predict of information of cash flow statement directly and indirectly. *Accounting and Auditing Review*, 57, 17-32. (in Persian)
- Public Sector Accounting Standard Committee (2013). *Conceptual framework of financial reporting*. Tehran, Audit organization. (in Persian)
- Sakaran, Oma (2007). *Research methods in management* (Mahmoud Shirazi and Mohammad Saebi, Translators) (Fifth Edition). Tehran, Higher Education and Research Institute of Management and Planning. (in Persian)
- Sarmad, Z., Bazargan, A. & Hejazi, E. (2000). *Research methods in behavioral sciences*. (Fourth edition), Tehran, Termeh publishing. (in Persian)