

امکان سنجی قابلیت تعمیم طبقات صورت جریان وجوه نقد در استانداردهای ملی به واحدهای گزارشگر بخش عمومی

مهرداد جباری^۱، *عباسعلی پورآقاچان^۲، محمد مهدی عباسیان^۳

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد قائمشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، قائمشهر، ایران.

۲. دانشیار، گروه حسابداری، واحد قائمشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، قائمشهر، ایران.

۳. دانشیار، گروه حسابداری، واحد قائمشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، قائمشهر، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۹/۲۳ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۱۰/۷

Feasibility Study of Generalizability of Cash Flow Classes in National Standards to Public Sector Reporting Units

M. Jabbari¹, *A.A. Pour-Aghajan², M.M. Abbasian³

1. PhD. Student in Accounting, Ghaemshahr Branch, Islamic Azad University, Ghaemshahr, Iran.

2. Associate Professor, Department of Accounting, Ghaemshahr Branch, Islamic Azad University, Ghaemshahr, Iran.

3. Associate Professor, Department of Accounting, Ghaemshahr Branch, Islamic Azad University, Ghaemshahr, Iran.

Received: 2019/12/14 Accepted: 2019/12/28

Abstract

Subject and Purpose of the Article: According to the users of financial reporting of financial statements in the public sector and their information needs, the present study has examined the generalizability of the three main parts of the cash flow statement in the private sector to the reporting units of the public sector.

Research Method: The statistical population of this study was financial controllers of executive agencies and their deputies and university professors who were selected by regular sampling of the relevant sample. Data were collected through a library study and field surveys, through a questionnaire in the form of 17 questions (items), data related to the three research hypotheses and the research hypotheses were tested using statistical tests.

Research Findings: The results show that from the respondents' point of view, the three main categories (operational sector, investment and financing) of the private sector cash flow statement can also be used and generalized for public sector reporting units.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: According to the results, the main classes of cash flow statements according to national standards can be generalized to public sector reporting units, which can be used by the competent authorities in developing the relevant standard in the public sector.

Keywords: Cash Flow, Operational Activities, Investment Activities, Financing Activities, Public Sector.

JEL Classification: I19, H83, M41

* Corresponding Author: M. Mehrabanpour

E-mail: Abbas_acc46@yahoo.com

چکیده

موضوع و هدف مقاله: با توجه به استفاده کنندگان از گزارش مالی صورت‌های مالی در بخش عمومی و نیازهای اطلاعاتی آنان، پژوهش حاضر تعمیم‌پذیری سه بخش اصلی صورت جریان وجوه نقد در بخش خصوصی را به واحدهای گزارشگر بخش عمومی مورد بررسی قرار داده است.

روش پژوهش: جامعه آماری این پژوهش ذیحسابان و معاونین ذیحساب دستگاه‌های اجرایی و اساتید دانشگاه بوده که با نمونه‌گیری به روش منظم نمونه مربوطه انتخاب گردید. داده‌ها، از طریق مطالعه کتابخانه‌ای و بررسی‌های میدانی، از طریق پرسشنامه‌ای در قالب ۱۷ سؤال (گویه) داده‌های مربوط به سه فرضیه پژوهش را جمع‌آوری نموده و با استفاده از آزمون‌های آماری فرضیات پژوهش آزمون گردید.

یافته‌های پژوهش: نتایج نشان می‌دهد که از نظر پاسخ‌دهندگان ۳ طبقه اصلی (بخش عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی) صورت جریان وجوه نقد بخش خصوصی برای واحدهای گزارشگر بخش عمومی نیز قابلیت استفاده و تعمیم دارد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: با توجه به نتایج، طبقات اصلی صورت جریان وجوه نقد طبق استانداردهای ملی به واحدهای گزارشگر بخش عمومی نیز قابلیت تعمیم داشته، که می‌تواند توسط مراجع در تدوین استاندارد مربوط در بخش عمومی مورد استفاده قرار گیرد.

واژه‌های کلیدی: جریان وجه نقد، فعالیت‌های عملیاتی، فعالیت‌های سرمایه‌گذاری، فعالیت‌های تأمین مالی، بخش عمومی.

طبقه‌بندی موضوعی: I19, H83, M41

* نویسنده مسئول: عباسعلی پورآقاچان

Doi: 10.30473/GAA.2020.50262.1331

مقدمه

در دنیای امروز، دسترسی به اطلاعات از جمله اطلاعات مالی بدون توجه به مقوله کیفیت آن، یک راهبرد سودمند محسوب نمی‌شود. صورت‌های مالی به عنوان یکی از مهمترین اطلاعات در دسترس ذینفعان نیز نمی‌تواند فاقد کیفیت باشد. به منظور بهبود گزارشگری مالی و در نتیجه ارتقای سودمندی آن باید به نیازهای اطلاعاتی ذینفعان توجه کرد. با توجه به هدف گزارشگری مالی، یعنی ارائه اطلاعات سودمند برای تسهیل قضاوت‌ها و تصمیمگیری‌های استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و این که نیازهای استفاده‌کنندگان مذکور می‌تواند معیار کیفیت صورت‌های مالی باشد (اعتمادی و تاری‌وردی، ۱۳۸۵)، فراهم آوردن اطلاعات مربوط، مهمترین وظیفه حسابداری محسوب می‌شود. از این رو توجه به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان بسیار راهگشا خواهد بود. حسابداری از طریق ارائه گزارش‌های مالی که بخش عمده آن را صورت‌های مالی تشکیل می‌دهد، این نقش را ایفا می‌نماید. هدف صورت‌های مالی عبارت است از: 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 تصمیمات اقتصادی مفید واقع گردد (مفاهیم نظری استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۲). 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 تصمیمات اقتصادی، غالباً خواهان ارزیابی وظیفه مباشرت یا حسابدهی مدیریت می‌باشند (بند ۱ و ۲ فصل اول مفاهیم نظری استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۲). اجزای صورت‌های مالی در بخش عمومی طبق بند ۱۲ استاندارد حسابداری شماره ۱ بخش عمومی عبارتند 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 ایران 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 یک بخش عمومی، صورت جریان وجوه نقد 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. از طرفی گزارش مالی یاد شده بنا به دلایل ذیل حایز اهمیت می‌باشد:

- ابزاری برای مشخص کردن عملکرد مالی یک سازمان بوده و عملکرد مالی سازمان را بر مبنای نقدی ارائه می‌کند.

- به همراه سایر صورت‌های مالی اساسی برای اندازه‌گیری انعطاف‌پذیری مالی استفاده می‌شود.

- برای ارزیابی جریان‌های نقدی آتی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

- ابزاری برای ارزیابی توان ایجاد گردش وجوه نقد در آینده است.

- ارزیابی از توان تأمین تعهدات پرداخت سود سهام و نیاز واحد به تأمین مالی خارجی ارائه می‌دهد.

- دلایل تفاوت میان سود حسابداری و دریافت‌ها و پرداخت‌ها را بیان می‌کند.

- آثار رویدادهای غیرنقدی مربوط به فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و تأمین مالی را بیان می‌کند.

- با توجه به اینکه مبنای حسابداری در واحدهای گزارشگر بخش عمومی تعهدی و مبنای بودجه نقدی است لذا صورت جریان وجوه نقد می‌تواند نقش پل ارتباطی بین آن دو را ایفا نماید.

لذا سؤال مطرح این است که آیا صورت گردش وجوه نقد طبق استانداردهای ملی برای واحدهای گزارشگر بخش عمومی قابل تعمیم بوده و دارای محتوای اطلاعاتی است. "آیا سه بخش صورت جریان وجوه نقد بخش بازرگانی که با ویژگی‌ها و شرایط حاکم بر بخش مذکور تبیین گردیده است، پاسخگوی نیازهای استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی بخش عمومی با شرایط حاکم بر بخش عمومی خواهد بود؟" "آیا سه 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 و پیشینه پژوهش

نحوه ارائه صورت‌های مالی در سطح جهانی یکسان نیست و تفاوت‌های زیادی نظیر نحوه ارائه، طبقه‌بندی و طول دوره تمایز ارقام جاری و غیرجاری وجود دارد. در آلمان، یکی از مصادیق بارز کشورهای اروپایی^۱، در ترازنامه ابتدا دارایی‌های

حسابداری آن کشور موارد استفاده از آن صورت مالی بستگی دارد.

استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و نیازهای اطلاعاتی آنان طبق اصل ۶ قانون اساسی "در جمهوری اسلامی ایران امور کشور باید به اتکاء آراء عمومی اداره شود". بنابراین شهروندان به منظور ارزیابی عملکرد مسئولیتی که به اتکای این آراء اداره امور کشور را به عهده می‌گیرند نیازمند اطلاعات می‌باشند. رسانه‌های عمومی، سازمان‌های مردم‌نهاد و مراکز پژوهشی جزء این گروه از استفاده‌کنندگان محسوب می‌شوند.^۳

شهروندان از ابعاد مختلف به عملکرد دولت توجه دارند. شهروندان، دریافت‌کننده خدمات عمومی تأمین شده از محل مالیات و سایر منابع عمومی هستند و بنابراین ستاده و پیامد آن را مورد ارزیابی قرار می‌دهند. شهروندان نگران معیشت خانواده و همچنین نسل‌های آینده هستند. شهروندان اغلب وقت و توانایی محدودی برای تجزیه و تحلیل گزارش‌های دولت دارند. آنان می‌خواهند اطمینان یابند 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 سازمان دهنده ایشان می‌باشند، بنابراین شهروندان خواهان اطلاعات بیشتری از آنان درباره فعالیت‌های دولت هستند.^۴

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.^۵

مجلس شورای اسلامی متشکل از نمایندگان مردم است که با رأی مستقیم آنها انتخاب می‌شوند و به موجب اصل ۷۶ قانون اساسی، حق تحقیق و تفحص در تمام امور کشور را دارند. قوانین برنامه پنج ساله و بودجه سالانه کل کشور توسط مجلس تصویب می‌شود و به عنوان مهم‌ترین اسناد مالی کشور، اجرای آن توسط مجلس تحت نظارت قرار می‌گیرد. رییس جمهور باید گزارش پیشرفت برنامه‌های ۵ ساله و عملکرد سالانه دولت را به مجلس ارائه دهد. علاوه بر این، مجلس درباره عوارض و مالیات‌ها و نحوه انجام مخارج

بلندمدت، سپس دارایی‌های جاری ارائه می‌شود، این در حالی است 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 می‌شوند. در مقابل، در آمریکا، مصداق بارز کشورهای انگلوساکسون^۲، در ترازنامه، ابتدا دارایی‌های جاری، سپس دارایی‌های بلندمدت ارائه می‌شود، در حالی که در درون دارایی‌های بلندمدت نیز به ترتیب دارایی‌های مالی، اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و دارایی‌های نامشهود ارائه می‌شوند. از سوی دیگر، در بخش بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام، ابتدا بدهی‌ها، سپس حقوق صاحبان سهام ارائه می‌شوند. هر یک از این کشورها برای اینگونه ارائه توجیه خاص خود را دارند. 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 عمده تأمین‌کننده منابع مالی واحدهای تجاری می‌باشند. لذا ابتدا حقوق صاحبان سهام، سپس بدهی‌ها ارائه می‌شوند. این در حالی است که در آمریکا، از آنجا که عمده منابع مالی واحدها از طریق بازار سرمایه صورت می‌گیرد، لذا ابتدا بدهی‌ها، سپس حقوق صاحبان سهام ارائه می‌گردد. در خصوص توجیه نحوه ارائه دارایی‌های جاری نیز این دو کشور متفاوت هستند. در آلمان خرید و فروش مواد اعتباری انجام می‌شود. در حالی که، در آمریکا خرید و فروش شرکت‌ها به صورت نقد 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 به عنوان غیرمتقربه 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 مورد توجه مدیریت مالی است (تاری وردی، ۱۳۷۵).

موارد فوق نمونه‌هایی از تأثیرگذاری محیط اقتصادی و شرایط کسب و کار بر ساختار گزارشگری مالی کشورها بوده و نشان دهنده آن است که نوع صورت‌های مالی و طبقه‌بندی اقلام در آن به فایده‌مندی آن در شرایط اقتصادی و

۳. مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی با عنوان اهداف گزارشگری مالی،

بند ۱۸

۴. همان، بند ۱۹

۵. همان، بند ۲۰

2. Anglo-Saxon

تصمیمگیری می‌کند.^۶

مجلس در اتخاذ تصمیمات اساسی نسبت به اهداف دولت به گونه‌ای گسترده مشارکت می‌کند. این تصمیمات منجر به تصویب قوانین در پاسخ به نیازهای شهروندان و تخصیص منابع به برنامه‌های گوناگونی می‌شود که بر وضعیت اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی شهروندان تأثیر دارد.

این تصمیمات 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 به عهده دارد از استفاده‌کنندگان اصلی گزارش‌های مالی است.^۷

طبق بند ۲ اصل ۱۱۰ قانون اساسی، رهبر مسئول نظارت بر حسن اجرای سیاست‌های کلی نظام است. اطلاعات مورد نیاز برای انجام این مسئولیت اساساً در مورد مجموعه دولت است. رئیس‌جمهور در برابر رهبر مسئول است و باید اطلاعات لازم درباره عملکرد دولت را به ایشان ارائه کند.^۸

مقامات اجرایی، با هدف برنامه‌های بلندمدت، میان‌مدت و کوتاه‌مدت کشور و سیاست‌های مربوط به تحقیق این اهداف سروکار دارند. این مقامات، مسئول اجرای طرح‌ها و فعالیت‌ها در چارچوب قانون بودجه می‌باشند. آن‌ها همچنین مدیریت برنامه‌ها را به عهده 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^۹.

بند ۲۶-۳۵ و بند ۳۷ مفاهیم نظری با عنوان اهداف گزارشگری 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 تحقیق پاسخگویی و تصمیمگیری‌های اقتصادی، وجود اطلاعات مالی معتبر، مربوط و قابل فهم ضروری است. اگر چه اطلاعات مالی از منابع مختلف قابل استخراج است، اما در حال حاضر صورت‌های مالی، هسته اصلی، اطلاعات مالی را تشکیل می‌دهد. از صورت‌های مالی باید از کیفیت مطلوبی برخوردار باشند. صورت‌های مالی زمانی از کیفیت مطلوب برخوردار خواهند بود که بر اساس ضوابط معتبر تهیه شود. یکی از مهم‌ترین راه‌های 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 داشت. با توجه به اینکه اطلاعات صورت‌های مالی در راستای نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان فراهم می‌شود، لذا 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 نمود. بنابراین ارزیابی مصرف‌کننده اطلاعات از کیفیت آن می‌تواند در راستای ارتقای کیفی صورت‌های مالی بسیار راهگشا باشد (تاری وردی، ۱۳۸۵).

IASB (۱۹۸۷، بند ۸۳)، در توجیه مدل سه بخشی تصریح می‌کند طبقه‌بندی سه‌گانه در سال‌های اخیر متداول تر شده است و یکی از دلایل حمایت این مدل را مقایسه پذیری می‌داند. و نیز یکی دیگر از دلایل حمایت از این مدل را پاسخ‌دهندگان به متن پیشنهادی از مدل سه بخشی می‌داند و بیان می‌دارد تقریباً تمامی پاسخ‌دهندگان به متن پیشنهادی با این طبقه‌بندی (سه‌گانه) موافق بوده‌اند (همان، بند ۸۴). اما سؤال این است که "آیا مدل‌های دیگر در کنار این مدل در اختیار پاسخ‌دهندگان قرار گرفته بود؟"

از طرفی قضایای بودن اجتناب‌ناپذیر طبقه‌بندی سه‌گانه، در برخی موارد به طبقه‌بندی جریان‌های نقدی مشابه، به‌طور متفاوت و جریان‌های نقدی متفاوت، به‌طور مشابه منجر شده است. بنابراین، اگر چه این طبقه‌بندی سه‌گانه صورت جریان وجوه نقد، جریان‌های نقدی مرتبط مشخصی را پیوند می‌زند، اما در سایر موارد از این کار عاجز است (نورنبرگ، ۱۹۹۳: ۶۳). طبق استاندارد حسابداری شماره ۲ ایران، صورت جریان وجوه نقد در قالب پنج بخش ارائه می‌گردد. یعنی طبق استاندارد حسابداری یاد شده، دو بخش "بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی" و "مالیات بر درآمد" به مدل سه بخشی (طبق SFAS-95 و استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره ۷) افزوده شده است. در ادامه بازشناسی مدل‌های مختلف صورت جریان وجوه نقد به بازشناسی تفکیک این اقلام پرداخته می‌شود.

یک ایراد مهم، تعریف فعالیت عملیاتی است. فعالیت عملیاتی طبق تعریف در برگیرنده فعالیت‌های اصلی و مستمر واحد تجاری است. درآمدها و هزینه‌های ناشی از فعالیت‌های عملیاتی در صورت سود و زیان جداگانه منعکس می‌شود و در صورت جریان وجوه نقد هم باید حداکثر تلاش صورت گیرد تا جریان‌های نقدی فعالیت‌های عملیاتی جداگانه انعکاس یابد. سود یا زیان خالص نه تنها حاصل فعالیت‌های عملیاتی و غیرعملیاتی است بلکه اقلام غیرمترقبه هم در آن دخیل

۶ همان، بند ۲۱

۷ همان، بند ۲۲

۸ همان، بند ۲۳

۹ همان، بند ۲۵

دو بخش فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و فعالیت‌های تأمین مالی باید با ترازنامه هماهنگی داشته باشند. بنابراین انتقال سود و زیان غیرعملیاتی (ناشی از فروش دارایی‌های غیرجاری) از بخش فعالیت‌های عملیاتی به بخش فعالیت‌های سرمایه‌گذاری اشتباهی منطقی است. یعنی به اندازه این اشتباه که یک دارایی را هزینه قلمداد نمود، یا یک هزینه را دارایی به شمار آورد.

بزرگ اصل اشاره داشت که تمامی بهره‌های پرداخت شده، اعم از هزینه‌بری یا سرمایه‌بری شده در صورت جریان وجوه نقد یکجا ارائه می‌شود. سؤالی که بروز می‌کند این است که "آیا ارائه تمامی بهره پرداخت شده (اعم از هزینه‌بری شده یا سرمایه‌بری شده) در بخش بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی که مصداق مطابقت با صورت سود و زیان محسوب شده، تناقض منطقی تلقی نمی‌شود؟" پاسخ مثبت است، چون ارائه بهره پرداخت شده سرمایه‌بری شده در این بخش، در حالی که در ترازنامه در قالب فعالیت‌های سرمایه‌گذاری گزارش شده، تناقض منطقی به شمار می‌رود. یا باید استدلال هماهنگی بین صورت‌های مالی اساسی را نپذیرفت یا اگر پذیرفته شد، نمی‌توان مدعی شد تا آنجا به این استدلال تمسک می‌جوئیم که برای ما میوه‌های شیرین بدهد. مرادزاده (۱۳۸۱: ۷۲)، در مقاله خود به تفکیک مالیات بر درآمد انتقاد می‌کند و بیان می‌دارد: "ارائه مالیات بر درآمد به عنوان طبقه‌ای جداگانه علاوه بر اینکه موجب ناهماهنگی بین فعالیت‌های عملیاتی صورت جریان وجوه نقد و صورت سود و زیان است". این پرسش را نیز به میان می‌آورد: "بر اساس کدام نیاز این جریان نقدی آن قدر اهمیت یافته است که مبلغ مربوط به آن باید در طبقه‌ای جداگانه ارائه شود؟"

بزرگ اصل (۱۳۸۱: ۶۸)، در پاسخ به انتقاد وارد شده فوق در مقاله خود اولاً بیان می‌دارد طبق بند ۳۵ استاندارد بین‌المللی شماره ۷، جریان‌های نقدی ناشی از مالیات بر درآمد باید به عنوان جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی طبقه‌بندی شود، مگر این که بتوان به طور مشخص ارتباط آن را با فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و تأمین مالی تعیین کرد. ثالثاً همان دلایل مطرح شده در بند ۳۱ استاندارد شماره ۲ ایران را که در ابتدا همین بخش ارائه شده را بیان نموده است.

استدلال‌های ارائه شده از سوی بزرگ اصل برای عدم تخصیص مالیات تحت سرفصل‌های مختلف مفید فایده است، اما برای این استدلال که به صرف مهم بودن مالیات بر درآمد توجیه مناسبی برای اختصاص یک طبقه جداگانه به مالیات بر درآمد نیست. یکی از اصول اساسی طبقه‌بندی آن است که اقلام ذاتاً مشابه، بطور مشابه و اقلام ذاتاً متفاوت، به‌طور

هستند. بنابراین مبنا قرار دادن سود یا زیان خالص برای تعیین جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی اشکال اساسی دارد. سود فروش دارایی‌ها در تعیین سود خالص مؤثر است. "آیا باید جریان نقدی مربوط در سر فصل فعالیت‌های عملیاتی طبقه‌بندی شود؟" هزینه تأمین مالی جزو هزینه‌های غیرعملیاتی است. حال آن طبق استاندارد بین‌المللی شماره ۷ می‌توان جریان نقدی آن را در سر فصل فعالیت‌های عملیاتی طبقه‌بندی کرد. این شیوه برخورد تناقض منفی دارد. اقلام تشکیل دهنده فعالیت‌های عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد باید با بخش عملیاتی صورت سود و زیان هماهنگی داشته باشد نه با رقم نهایی سود و زیان. در اینجا لازم است اضافه شود که رقم هزینه تأمین مالی نه تنها شامل هزینه تأمین مالی منظور شده در صورت سود و زیان بلکه شامل هزینه‌های تأمین مالی اضافه شده به بهای تمام شده دارایی‌ها می‌شود، بنابراین انعکاس آن در سر فصل فعالیت‌های عملیاتی ضمن تبیین با نتیجه فعالیت‌های عملیاتی با سود و زیان خالص نیز سازگار است.

بنابراین مستثنی کردن این اقلام از فعالیت‌های عملیاتی نه تنها باعث هماهنگی صورت جریان وجوه نقد با صورت سود و زیان می‌شود بلکه نقص اساسی عدم یکنواختی و تنوع روش را نیز از بین می‌برد.

پاسخ بزرگ اصل به انتقادات وارد شده مرادزاده تا حدود زیادی مستدل است. اما در پاسخ ارائه شده ایشان دو نکته مبهم وجود دارد. اول "آیا این هماهنگی بین صورت‌های مالی اساسی تا آنجا که با روش‌های ارائه شده ما مطابقت دارد ضروری است در حالی که در مواردی که با روش‌های ارائه شده ما مطابقت ندارد ضروری محسوب نمی‌شود؟" یا اساساً باید استدلال هماهنگی بین صورت‌های مالی اساسی را نپذیرفت و به تمامی میوه‌های تلخ و شیرین آن علاقه نشان داد، یا اساساً نباید به این استدلال تمسک جست. حال که به این استدلال اتکاء می‌شود "آیا ارائه سود و زیان غیرعملیاتی (نظیر سود و زیان فروش دارایی‌های غیرجاری) که در صورت سود و زیان ارائه می‌شود در حالی که در صورت جریان وجوه نقد در بخش فعالیت‌های سرمایه‌گذاری انعکاس می‌یابد، تناقض منطقی محسوب نمی‌شود؟"

پاسخ مثبت است، یعنی جایگاه نهایی فعالیت‌های سرمایه‌گذاری ترازنامه است. این در حالی است که خاستگاه سود یا زیان غیرعملیاتی مذکور، صورت سود و زیان می‌باشد. بنابراین منطقی است که بگوئیم بخش فعالیت‌های عملیاتی و بخش بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی اساساً باید با صورت سود و زیان هماهنگ باشند. در حالی که

تفاوت طبقه‌بندی گردند، چرا که مقوله مقوله کردن مبنایی تفاوت‌های مدل‌های مختلف صورت جریان وجوه نقد در این قسمت با مقایسه نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد بر

جدول ۱. تفاوت‌های مدل‌های مختلف صورت جریان وجوه نقد

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

* حساب‌هایی نظیر حساب‌های دریافتی، پرداختی، پیش‌پرداخت‌ها و پیش‌دریافت‌های عملیاتی می‌باشند. توجه: شماره‌های مذکور، شماره‌های سرفصل‌های مختلف در سه مدل می‌باشند.

مدل پنج‌بخشی فعالیت عملیاتی	مدل چهاربخشی بازده سرمایه‌گذاری‌ها	مدل سه‌بخشی فعالیت عملیاتی
- سود عملیاتی - هزینه استهلاک - افزایش در ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان - سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی - تغییرات سرمایه در گردش عملیاتی - دریافت‌های فروش نسبی بلندمدت کالا - پرداخت‌های خرید نسبی بلندمدت کالا - وام‌های اعطایی به کارکنان	- فعالیت‌های عملیاتی - سود عملیاتی - تغییرات سرمایه در گردش عملیاتی - سود و زیان واگذاری دارایی غیرجاری عملیاتی - فعالیت مالی - بهره و سود سهام دریافت شده - سود و زیان واگذاری دارایی غیرجاری مالی (سرمایه‌گذاری)	- سود خالص (با لحاظ بهره مالیات و سود سهام دریافت شده) - هزینه استهلاک - افزایش در ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان - تغییرات سرمایه در گردش عملیاتی - افزایش (کاهش) ذخیره مالیات عملکرد - کاهش (افزایش) پیش‌پرداخت بهره - افزایش (کاهش) بهره پرداختی - دریافت‌های فروش نسبی بلندمدت - کالاپرداخت‌های خرید نسبی بلندمدت کالا
بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی	سود پرداختی بابت تأمین مالی	فعالیت‌های سرمایه‌گذاری‌ها
- بهره و سود سهام دریافت شده - بهره و سود سهام پرداخت شده	- بهره پرداخت شده (خالص از سود و زیان تسویه بدهی‌ها) - مالیات عملکرد پرداخت شده - سود سهام پرداخت شده	- وجوه نقد حاصل از واگذاری دارایی‌های غیرجاری شامل سود و زیان آنها - وام‌های اعطایی به کارکنان
مالیات بر درآمد	فعالیت‌های سرمایه‌گذاری‌ها	فعالیت‌های سرمایه‌گذاری‌ها
- مالیات عملکرد پرداخت شده	- وجوه نقد حاصل از واگذاری دارایی‌های غیرجاری - معادل ارزش دفتری - استهلاک (بازافت دارایی) - دریافت‌های فروش نسبی بلندمدت کالا - وام‌های اعطایی به کارکنان	- وجوه نقد پرداختی جهت تسویه بدهی‌ها - شامل سود و زیان آنها - سود سهام پرداخت شده
فعالیت‌های سرمایه‌گذاری‌ها	فعالیت‌های سرمایه‌گذاری‌ها	
- وجوه نقد حاصل از واگذاری دارایی‌های غیرجاری شامل سود و زیان آنها	- وجوه نقد پرداختی جهت تسویه بدهی‌ها - معادل ارزش دفتری - مزایای پایان خدمت پرداخت نشده کارکنان - پرداخت‌های خرید نسبی بلندمدت کالا	
فعالیت‌های سرمایه‌گذاری‌ها		
- وجوه نقد پرداختی جهت تسویه بدهی‌ها - شامل سود و زیان آنها		

شکل ۱. تفاوت‌های مدل‌های مختلف صورت جریان وجوه نقد

شکل ۱، ارائه شده است (تاری‌وردی، ۱۳۸۵).
پیشینه خارجی
 نورنبرگ (۱۹۹۳)، در مطالعات نظری خود به ارائه انتقادات،

طبق SFAS-95 آمریکا، استاندارد گزارشگری مالی شماره ۱ (FRSI) انگلستان، استاندارد حسابداری شماره ۲ ایران، استاندارد حسابداری شماره ۷ بین‌المللی و نیز مدل چهار بخشی، تفاوت‌های اساسی مشخص شده‌اند که در جدول ۱ و

استدلال‌ها و نظرها درباره 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 در بر نمی‌گیرد؛ لذا نباید بدون اصلاح در مدل‌های تصمیمگیری و قضاوت به کار برده شود.

پژوهش کریشنان و لارگای (۲۰۰۰)، می‌کوشد به این سؤال پاسخ دهد که کدام روش ارائه جریان‌های نقدی عملیاتی (مستقیم یا غیرمستقیم) از توانایی پیش‌بینی بالاتری 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 برآورد دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی از طریق روش غیرمستقیم به اندازه‌گیری نادرست معناداری منجر می‌شود.

کووک (۲۰۰۲)، به بررسی تأثیر شیوه ارائه صورت جریان وجوه نقد بر تصمیمات 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 (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 را مدیران، سهامداران، کارکنان، فروشندگان و مشتریان تشکیل می‌دهند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که روش مستقیم گزارشگری جریان‌های نقدی از محبوبیت بیشتری در بین استفاده‌کنندگان صورت جریان وجوه نقد برخوردار است.

پیشینه داخلی

اعتمادی و تاروردی (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، دارای سه بخش بوده، در حالی که این گزارش در ایران پنج بخشی است (برای بخش خصوصی). افزون بر این مدل چهار بخشی 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 می‌نماید. نتایج آزمون کروسکال والیس نشان داد که نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد بر قضاوت‌های سرمایه‌گذاران حرفه‌ای تأثیر دارد. افزون بر این، طبق نتایج آزمون یومان ویتنی مشخص شد که بین قضاوت‌های سرمایه‌گذاران مبتنی بر مدل‌های سه بخشی و پنج بخشی از یک سو و مبتنی بر مدل‌های پنج بخشی و چهار بخشی از سوی دیگر، تفاوت معنی‌داری وجود ندارد. این در حالی است که بین قضاوت‌های سرمایه‌گذاران حرفه‌ای مبتنی بر مدل‌های سه بخشی و چهار بخشی تفاوت معنی‌داری مشاهده می‌شود.

انوار رستمی و تاروردی (۱۳۸۹)، در مطالعه‌ای نحوه ارائه برتر صورت جریان وجوه نقد از دیدگاه دانشجویان رشته حسابداری، اعضای جامعه حسابداران رسمی و سرمایه‌گذاران حرفه‌ای را با اتکا بر طرح زمینه‌یابی مقطعی بررسی کردند. نتایج آزمون علامت رتبه‌ای ویلکاکسون نشان داد که مدل پنج بخشی صورت جریان وجوه نقد از دو مدل چهار بخشی و سه بخشی بهتر و مدل چهار بخشی نیز از مدل سه بخشی بهتر است. نتایج آزمون رتبه‌ای فریدمن نیز گویای آن است که مدل پنج بخشی از مدل چهار بخشی و این مدل از مدل سه بخشی برتر است و 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 معنی‌داری وجود ندارد.

پورحیدری و همکاران (۱۳۸۸)، در مطالعه‌ای به بررسی مقایسه‌ای توانایی پیش‌بینی اطلاعات صورت جریان وجوه نقد به روش مستقیم و غیرمستقیم پرداخته‌اند. نتایج حاصل از این پژوهش مؤید آن است که روش مستقیم ارائه جریان‌های نقدی عملیاتی دارای توانایی بالاتری در پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی است و در صورتی که صورت جریان وجوه نقد به صورت مستقیم تهیه نگردد، اطلاعات مربوطی از دسترس استفاده‌کنندگان خارج خواهد شد.

وجه تمایز این تحقیق با پژوهش‌های قبلی در این است که تحقیق حاضر در خصوص صورت جریان وجوه نقد دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی خواهد بود و در نهایت منتج به ارائه مدل مناسبی از صورت جریان وجوه نقد در این بخش خواهد شد.

اهداف پژوهش

هدف کلی پژوهش امکان‌سنجی قابلیت تعمیم استانداردهای

تفاوت معناداری بین میانگین پاسخ‌های داده شده به وسیله ذیحسابان، مدیران بودجه و اساتید برای فرضیه‌های پژوهش وجود دارد. بنابراین، وضعیت شغلی افراد پاسخ‌دهنده، در خصوص تأیید یا رد فرضیه‌های پژوهش مؤثر بوده است.

در این پژوهش برای آزمون نرمال بودن توزیع داده‌ها از کولموگروف-اسمیرنوف بهره گرفته شده است. برای پژوهش باید تصمیم بگیریم که آیا از آزمون‌های پارامتریک استفاده کنیم یا ناپارامتریک. یکی از اصلی‌ترین ملاک‌ها برای این انتخاب انجام آزمون کولموگروف-اسمیرنوف است. که این آزمون نرمال بودن توزیع داده‌ها را نشان می‌دهد، یعنی اینکه توزیع یک صفت در یک نمونه را با توزیعی که برای جامعه، مفروض است مقایسه می‌کند.

مفهوم توزیع نرمال در مورد داده‌های پارامتری صدق می‌کند (نه داده‌های ناپارامتریک). آزمون نرمال بودن، با ایجاد یک نمودار احتمال نرمال بودن (به شکل زنگوله و نیز متقارن نسبت به میانگین)، به آزمون این فرض می‌پردازد که آیا مشاهدات پژوهش از توزیع نرمال تبعیت می‌کنند یا خیر. بسیاری از مشخصه‌های انسانی مانند هوش، نگرش‌ها و شخصیت در جمعیت (جامعه) دارای توزیع نسبتاً نرمال هستند، البته توزیع نرمال به معنای توزیع استاندارد یا مطلوب نیست. نرمال بودن، اساسی‌ترین پیش فرض تحلیل چندمتغیره است. اگر این فرض برقرار نباشد، برخی آزمون‌های آماری مشخص، غیرمعتبر بوده و قابل استفاده نیستند (هیر و همکاران، ۲۰۱۰). اهمیت آشنایی و سنجش نرمال بودن توزیع داده‌ها در این است که برخی از روش‌های آماری مانند همبستگی پیرسون، آزمون‌های t و آزمون تحلیل واریانس بر فرض نرمال بودن توزیع داده‌ها (در جامعه) استوارند. همچنین برآورد پارامتر جمعیت نیز با اتکاء به نرمال بودن توزیع متغیر در جمعیت صورت می‌گیرد.

همچنین با آزمون تک متغیری مجذور کای به آزمون فرضیات پژوهش پرداخته شده است.

روایی پژوهش

بررسی روایی ابزار اندازه‌گیری مورد استفاده در این پژوهش، استفاده از پرسشنامه‌های ارزیابی نظر ذیحساب‌ها، معاونین ذیحساب و اساتید و خبرگان دانشگاهی است. لذا، پرسشنامه مذکور دارای روایی مطلوبی می‌باشد.

پایایی پژوهش

اعتمادپذیری ابزار میزان پایایی و سازگاری آن را در اندازه‌گیری یک مفهوم نشان می‌دهد. توانایی ابزار در حفظ

پاسخ‌دهنده از میان آنها یکی را انتخاب کند. پاسخ‌دهنده این سؤال‌ها را به سرعت درک کرده و به آسانی به آنها پاسخ می‌دهد. از طرفی هنگام استخراج داده‌ها می‌توان به سهولت آنها را مقوله‌بندی و تجزیه و تحلیل کرد (خاکی، ۱۳۸۶).

پرسشنامه طراحی شده برای پژوهش حاضر شامل ۱۷ گویه، به صورت جدول ۲، می‌باشد.

برای سنجش داده‌های پرسشنامه از مقیاس لیکرت استفاده می‌نماییم. این مقیاس از مجموعه‌ای منظم از عبارات که به ترتیب خاصی تدوین شده است، ساخته می‌شود و حالات خاصی از پدیده مورد اندازه‌گیری را به صورت عباراتی که از لحاظ ارزش اندازه‌گیری دارای فاصله‌های مساوی است، عرضه می‌کند (سرمد و همکاران، ۱۳۷۶) و برای تبدیل پاسخها به مقیاس کمی به صورت زیر عمل می‌گردد:

۱ = کاملاً مخالفم، ۲ = مخالفم، ۳ = نظری ندارم، ۴ = موافقم، ۵ = کاملاً موافقم.

برای ارزیابی میزان پایایی، پس از طراحی و تهیه پرسشنامه، تعداد ۳۰ نسخه از آن تکثیر و به وسیله پاسخگویان تکمیل گردید، سپس داده‌ها جمع‌آوری و کدگذاری شد و وارد رایانه گردید و با استفاده از نرم‌افزار SPSS، عدد ۰/۷۶۰۵ برای آلفای کرونباخ به دست آمد که نشان دهنده پایایی پرسشنامه پژوهش می‌باشد.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در پژوهش حاضر، داده‌های عددی حاصل از پرسشنامه با استفاده از نرم‌افزار آماری SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. همچنین به منظور توصیف جامعه آماری، از جدول فراوانی، شاخص‌های مرکزی همچون میانگین، مد و میانه و شاخص‌های پراکندگی نظیر انحراف معیار استفاده می‌گردد.

برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از آزمون T مستقل و آزمون همبستگی پیرسون و سایر آزمون‌های به شرح ذیل استفاده شده است:

آزمون کروسکال والیس برای مقایسه پذیرش فرضیه‌های پژوهش در بین سه گروه ذیحساب، معاون ذیحساب و استاد استفاده شد. نتایج نشان داد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد حداقل بین دو گروه در خصوص موافقت با هر فرضیه تفاوت وجود دارد. در نتیجه فرضیه‌های پژوهش تأیید می‌شود که بدین معناست که میزان پذیرش هر فرضیه بین سه گروه در نظر گرفته شده تفاوت وجود دارد.

با توجه به متقارن نبودن توزیع فراوانی فرضیه‌های پژوهش، از آزمون یومن ویتنی برای تحلیل تأثیر موقعیت شغلی استفاده شد. سطوح معناداری حاکی از آن است که

آزمون نهایی مربوط به فرضیه‌های پژوهش می‌بایست بر مبنای توزیع نامتقارن انجام گیرد.

آزمون تک متغیری مجذور کای: با توجه به این جدول ۴، سطح معنی‌داری مجذور کای همه فرضیه‌ها از سطح خطای ۵ 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.

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. نتیجه این آزمون در جدول ۵، ارائه شده است. این جدول نشان می‌دهد تفاوت معناداری بین میانگین پاسخ‌های داده شده برای عامل سمت شغلی در همه فرضیه‌های پژوهش وجود دارد.

آزمون یومن - ویتنی: 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 که یک آزمون نامتقارن و معادل آزمون دو نمونه مستقل t است، استفاده کرد. با توجه به متقارن نبودن نبودن توزیع فراوانی فرضیه‌های پژوهش، از آزمون یومن ویتنی برای تحلیل تأثیر موقعیت شغلی استفاده شد. نتیجه آزمون سطوح معناداری حاکی از آن است که تفاوت معناداری بین میانگین پاسخ‌های داده شده به‌وسیله ذیحسابان، مدیران بودجه و اساتید برای فرضیه‌های پژوهش وجود دارد. بنابراین، وضعیت شغلی افراد پاسخ‌دهنده، در خصوص تأیید یا رد فرضیه و ساختارهای پژوهش مؤثر بوده است.

یافته‌های پژوهش

یافته‌های به‌دست آمده از آزمون فرضیه اصلی اول پژوهش این طور ثابت می‌کند در خصوص فرضیه اول، بررسی فراوانی طبقات نشان می‌دهد که بیشترین فراوانی متعلق به طبقات کاملاً موافقم و موافقم است. از مجموع ۱۴۶ پاسخگو، تعداد

پایایی خود در طول زمان، علیرغم شرایط غیرقابل کنترل آزمون و وضعیت خود پاسخگویان، حاکی از پایداری آن و تغییرپذیری اندک آن می‌باشد. سازگاری ابزار حاکی از متجانس بودن عناصر ابزار است که به سازه مربوط می‌شود. به بیان دیگر، عناصر (پرسش‌ها یا گویه‌ها) باید به عنوان یک مجموعه با هم پیوند داشته باشند و بتوانند به‌طور مستقل مفهوم یکسانی را اندازه بگیرند؛ به گونه‌ای که پاسخ‌دهندگان معنای کلی یکسانی را برای هر یک از عناصر قائل شوند (سرمد و همکاران، ۱۳۸۱). برای محاسبه اعتبار ابزار اندازه‌گیری در این پژوهش از روش آلفای کرونباخ استفاده گردیده است. جهت محاسبه آلفای کرونباخ ابتدا باید واریانس نمرات هر سؤال پرسشنامه و واریانس کل آزمون را محاسبه کرد و سپس با استفاده از فرمول زیر مقدار ضریب آن را محاسبه کرد (بازرگان، ۱۳۹۷):

$$\alpha = \frac{k}{k-1} \left[1 - \frac{\sum S_i^2}{S_x^2} \right]$$

α = ضریب آلفای کرونباخ،

K = تعداد سؤال پرسشنامه،

S = واریانس مربوط به سال n ام،

S = واریانس کل آزمون.

در مرحله محاسبه پایایی، مقدار آلفای خروجی نرم‌افزار برای ۱۴۶ پرسشنامه توزیع شده برابر با ۰/۹۸۷ محاسبه شده است که مقدار قابل قبولی می‌باشد. چرا که از عدد ۰/۷ بیشتر است و پایایی پرسشنامه طبق جدول ۳، مورد تأیید قرار گرفته است.

آمار استنباطی

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 معنی‌داری آماره Z تمامی فرضیه‌ها و ساختارها با مقدار ۰/۰۰۰، از سطح خطای ۵ درصد کمتر است، بنابراین توزیع تمامی فرضیه‌ها به صورت نامتقارن می‌باشد، در نتیجه

جدول ۳. نتیجه آلفای کرونباخ پرسشنامه پژوهش

تعداد گویه	آلفای کرونباخ
۱۴۶	۰/۹۸۷

۱۳۸ نفر در مفید بودن وجود بخش عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی اتفاق نظر دارند. در نتیجه این فرضیه مورد تأیید قرار می‌گیرد.

در خصوص فرضیه دوم بررسی فراوانی طبقات نشان می‌دهد که بیشترین فراوانی متعلق به طبقات کاملاً موافقم و موافقم است. از مجموع ۱۴۶ پاسخگو، تعداد ۱۲۳ نفر در مفید بودن وجود بخش سرمایه‌گذاری در صورت جریان وجوه نقد دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی اتفاق نظر دارند. در نتیجه

این فرضیه مورد تأیید قرار می‌گیرد.

در خصوص فرضیه سوم، بررسی فراوانی طبقات نشان می‌دهد که بیشترین فراوانی متعلق به طبقات کاملاً موافقم و موافقم است. از مجموع ۱۴۶ پاسخگو، تعداد ۱۳۸ نفر در مفید بودن وجود بخش تأمین مالی در صورت جریان وجوه نقد دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی اتفاق نظر دارند. در نتیجه این فرضیه مورد تأیید قرار می‌گیرد.

با توجه به یافته‌های پژوهش و جدول ۶، می‌توان گفت

جدول ۴. نتایج آزمون برازندگی مجذور کای فرضیه‌های پژوهش

شماره فرضیه	مجذور کای	درجه آزادی	سطح معنی‌داری
سؤالات مربوط به (فرضیه ۱)	۵۰/۹۷	۲	۰/۰۰۰
سؤالات مربوط به (فرضیه ۲)	۱۵۰/۳	۳	۰/۰۰۰
سؤالات مربوط به (فرضیه ۳)	۵۰/۹۷	۲	۰/۰۰۰

جدول ۵. 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

جدول ۶. نتایج کلی آزمون مدل‌های پژوهش

فرضیه	شرح	نتیجه
۱	وجود بخش عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی مفید است.	تأیید
۲	وجود بخش سرمایه‌گذاری در صورت جریان وجوه نقد دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی مفید است.	تأیید
۳	وجود بخش تأمین مالی در صورت جریان وجوه نقد دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی مفید است.	تأیید

منابع

- اعتمادی، حسین و تاروی وردی، یداله. (۱۳۸۵). تأثیر نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد بر قضاوت‌های سرمایه‌گذاران حرفه‌ای. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۴۵(۱۳)، ۸۸-۶۹.
- انوار رستمی، علی و تاروی وردی، یداله. (۱۳۸۹). نحوه ارائه برتر صورت جریان وجوه نقد از دیدگاه گروه‌های مختلف در ایران. *پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲(۷)، ۱۰۹-۱۰۰.
- پورحیدری، امید؛ ناظمی تاردکانی، مهدی و محمدی، امیر. (۱۳۸۸). بررسی مقایسه‌ای توانایی پیش‌بینی اطلاعات صورت جریان وجوه نقد به روش مستقیم و غیرمستقیم. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۵۷.
- سرمد، زهره؛ بازرگان، عباس و مجازی، الهه. (۱۳۷۹). *روش‌های پژوهش در علوم و فناوری*. چاپ چهارم، تهران: نشر ترمه.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی. (۱۳۹۲). *مفاهیم نظری گزارشگری مالی*. تهران: سازمان حسابرسی.
- کمیته فنی سازمان حسابرسی. (۱۳۸۲). *استانداردهای حسابداری*. شماره ۱۶۰، تهران: سازمان حسابرسی.
- Anwar Rostami, A. & TariVerdi, Y. (2010). How to Present the Best Cash Flow Statement from the Perspective of Different Groups in Iran. *Accounting and Auditing Research*, (7)2, 109-100 (In Persian).
- Audit Organization Technical Committee. (2003). *Accounting standards*. No. 160, Tehran: Auditing Organization (In Persian).
- Etemadi, H. & TariVerdi, Y. (2006). The Effect of Cash Flow Statement on the Judgments of Professional Investors. *Accounting and Auditing Reviews*, (13)45, 69-88 (In Persian).
- Government Accounting Standards Development Committee. (2013). *Theoretical concepts of financial reporting*. Tehran: Auditing Organization (In Persian).
- Goyal, M.K. (2004). A Survey on Popularity of the Direct Method of Cash Flow Reporting. *Journal of Applied Management Accounting Research*, (2)2, 41.

که طبقات صورت جریان وجوه نقد برای واحدهای بخش خصوصی برای واحدهای گزارشگر بخش عمومی نیز قابلیت استفاده داشته و کاربردی است لکن جزئیات نحوه ارائه و ساختار درون طبقات خود مستلزم انجام پژوهشی دیگر است.

پیشنهاد‌های کاربردی پژوهش

با توجه به نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها و پژوهش در قالب سوالات و فرضیات مطرح شده می‌توان گفت طبقات اصلی صورت جریان وجوه نقد طبق استانداردهای ملی به واحدهای گزارشگر بخش عمومی نیز قابلیت تعمیم داشته، که می‌تواند توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی در سازمان حسابرسی و معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور در وزارت امور اقتصادی و دارایی در تدوین استاندارد مربوط در بخش عمومی مورد استفاده قرار گیرد. اگر چه جزئیات و ساختار طبقات نیز می‌تواند در پژوهشی دیگر مورد استفاده قرار گیرد.

پیشنهاد‌هایی برای پژوهش‌های آینده

۱- انجام پژوهش به منظور تدوین ساختار و جزئیات هر یک از بخش‌های صورت جریان وجوه نقد در بخش عمومی،
 ۲- انجام پژوهش به منظور سنجش اثربخشی محتوای اطلاعاتی صورت جریان وجوه نقد در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی بخش عمومی.

- Krishnan, G.V. & Largay, J.A. (2000). The Predictive Ability of Direct Method Cash Flow Information. *Journal of Business, Finance & Accounting (JBFC)*, (27)2, <https://doi.org/10.1111/1468-5957.00311>.
- Kwok, H. (2002). The Effect of Cash Flow Statement Format on Lenders Decisions. *The International Journal of Accounting*, (37)3, 347-362, [https://doi.org/10.1016/S0020-7063\(02\)00171-1](https://doi.org/10.1016/S0020-7063(02)00171-1).
- Nurnberg, H. (1993). In Consistencies and Ambiguities in Cash flow statement. *under FASB stastement*.
- Pourheidari, O., Nazemi Tardakani, M. & Mohammadi, A. (2009). Comparative Study of the Ability to Predict Cash Flow Information Directly and Indirectly. *Accounting and Auditing Reviews*, 57 (In Persian).

- Sarmad, Z., Bazargan, A. & Majazi, A. (2000). *Research methods in science and technology*. Fourth Edition, Tehran: Termeh Publishing (In Persian).