



منطق روش غیر مستقیم تهیه‌ی صورت جریان وجوه نقد با استفاده از معادله‌ی حسابداری

مهدی ناظمی اردکانی

دانشجوی دکترای تخصصی حسابداری دانشگاه تربیت مدرس و مدرس دانشگاه یزد

الیاس سروی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات یزد

در کتب درسی حسابداری برای تبیین روش غیرمستقیم تهیه‌ی صورت جریان وجوه نقد، سود عملیاتی با جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی مطابقت داده می‌شود. این مقاله بر آن است تا با استفاده از معادله‌ی اساسی حسابداری، منطق پشتیبان این فرایند را ارائه کند. به نظر می‌رسد ارائه‌ی این چارچوب، منجر به درک بهتر دانشجویان حسابداری از روش غیرمستقیم محاسبه‌ی جریان وجوه نقد عملیاتی شود. در این مقاله، سعی می‌شود برخی از بندهای استاندارد حسابداری شماره (۲) ایران، به طور انتقادی بازخوانی شود و در ادامه به صورت مرحله به مرحله، چگونگی دستیابی به خالص جریان وجوه نقد عملیاتی بر اساس معادله‌ی اساسی حسابداری تشریح گردد. تحلیل ارائه شده در این مقاله، ارتباط درونی صورت‌های مالی را برجسته می‌سازد.

ایده‌ی اصلی این مقاله متعلق به رای^۱ (۲۰۰۳) است که با توجه به الزامات استاندارد حسابداری شماره ۲ ایران، صورت جریان وجوه نقد، تعدیل شده است.

مقدمه

صورت جریان وجوه نقد یکی از صورت‌های مالی اساسی به شمار می‌رود که ارائه‌ی آن بر اساس استانداردهای حسابداری، الزام یافته است. این صورت حاوی اطلاعاتی درباره‌ی دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی طی دوره‌ی مالی است که استفاده‌کنندگان را در پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی یاری می‌رساند. به‌کارگیری اطلاعات صورت جریان وجوه نقد در کنار اطلاعات سایر صورت‌های مالی به ارزیابی انعطاف‌پذیری مالی واحد گزارشگر، کمک می‌کند.

در استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی کشورهای مختلف دو روش مستقیم و غیرمستقیم برای ارائه‌ی اطلاعات جریان وجوه نقد عملیاتی در نظر گرفته شده است (برای مثال، FASB, ۱۹۸۷). استانداردهای حسابداری ایران، استفاده از هر یک از دو روش مستقیم و غیرمستقیم را برای ارائه‌ی اطلاعات صورت جریان وجوه نقد مجاز می‌داند (کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۸).

با این حال، تحقیقات گذشته بیانگر آنند که اطلاعات حاصل از روش مستقیم نسبت به روش غیرمستقیم توانایی پیش‌بینی‌کنندگی بالاتری دارند (پورحیدری و همکاران، ۱۳۸۸). همچنین تحقیقات صورت گرفته در ایران نشان می‌دهند که تقریباً تمامی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، از روش غیرمستقیم برای گزارشگری اطلاعات صورت جریان وجوه نقد استفاده می‌کنند (یوسفی، ۱۳۷۸). از سوی دیگر، استفاده نکردن از سیستم حسابداری مبتنی بر جریان وجوه نقد و مبنای نقدی در عمل، برای تهیه‌ی صورت جریان وجوه نقد به روش مستقیم (باباجانی، ۱۳۸۹)، آموزش صحیح نحوه‌ی تهیه‌ی صورت جریان وجوه نقد به روش غیرمستقیم را برای دانشجویان حسابداری، ضروری ساخته است. به نظر نگارنده، به دلیل عدم ارائه‌ی منطق پشتیبان روش

غیرمستقیم در کلاس‌های درسی، دانشجویان حسابداری درک عمیقی نسبت به روش غیرمستقیم پیدا نمی‌کنند و آن را تنها در قالب چند فرمول حاوی جملات افزایش/کاهش، می‌پذیرند. این مقاله تلاش می‌کند با استفاده از معادله‌ی اساسی حسابداری، استدلالی منطقی از تمامی مراحل روش غیرمستقیم صورت جریان وجوه نقد ارائه دهد.

روش‌های تهیه‌ی صورت جریان وجوه نقد

در روش مستقیم تأکید بر دریافت‌های نقدی/مخارج نقدی مربوط به فعالیت‌های عملیاتی است. این در حالی است که در روش غیرمستقیم تمرکز بر سود عملیاتی و تعدیلات مناسب برای دستیابی به خالص جریان وجوه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی است (رای، ۲۰۰۳). استاندارد حسابداری شماره ۲، واحدهای تجاری را که از روش مستقیم برای تهیه صورت جریان وجوه نقد استفاده می‌کنند ملزم می‌کند ضمن درج دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد، صورت تطبیق جریان‌های نقدی عملیاتی را با سود یا زیان عملیاتی در یادداشت‌های توضیحی خود ارائه نمایند (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۸).

در صورتی که از روش مستقیم استفاده شود می‌توان اطلاعات لازم را مستقیماً از سیستم دریافت و پرداخت نقدی (سیستم حسابداری مبتنی بر جریان وجوه نقد) استخراج نمود و تنها دانشجویان باید به طبقه بندی این اقلام در قالب بدهکار (جریان‌های ورودی) و بستانکار (جریان‌های خروجی) هر یک از فعالیت‌های عملیاتی، بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی، مالیات، سرمایه‌گذاری‌ها و تأمین مالی بپردازند. از نظر مفهومی، صورت جریان وجوه نقد با استفاده از تحلیل آثار جریان‌های نقدی هر معامله و انباشت چنین اطلاعاتی حاصل می‌شود (روش مستقیم). اما از آن جا که سیستم‌های حسابداری معمولاً با چنین رویکردی طراحی نمی‌شود، حتی برای تهیه‌ی





و پرداخت نقدی استفاده شود نه تنها بخش فعالیت‌های عملیاتی، بلکه اطلاعات مربوط به سایر بخش‌ها را نیز می‌توان مستقیماً از این سیستم حسابداری استخراج نمود؛ پس چه‌گونه استفاده از "روش مستقیم" و یا "غیرمستقیم" تنها در مورد جریان وجوه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی مطرح می‌شود؟ با این حال صاحب نظرانی چون دکتر باباجانی معتقدند مطرح شدن این دو روش در مورد جریان وجوه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی نسبت به سایر فعالیت‌ها به نظر می‌رسد به دلیل اهمیت فعالیت‌های عملیاتی نسبت به سایر فعالیت‌ها باشد.

ابهام دوم: در بند ۲۳ استاندارد حسابداری شماره (۱) ایران، به صراحت قید شده است که:
"به استثنای اطلاعات مربوط به جریان‌های نقدی، واحد تجاری باید صورت‌های مالی خود را بر مبنای تعهدی تهیه کند."
از سوی دیگر در بند ۳ استاندارد حسابداری شماره (۲) ایران، این‌گونه آمده است که:
".... صورت جریان وجوه نقد اطلاعاتی را درباره جریان‌های وجه نقد واحد تجاری طی دوره مالی مورد گزارش ارائه می‌کند"

حال اگر برای تهیه صورت جریان وجوه نقد از روش غیرمستقیم بهره‌گیریم باید از اطلاعات صورت سود و زیان (که بر مبنای تعهدی تهیه می‌شود) استفاده کنیم که موجب عدم رعایت بند ۲۳ استاندارد (۱) می‌شود.
ابهام سوم با توجه به بند (۴) استاندارد حسابداری شماره (۲) ایران بیان می‌شود:

از آن‌جا که صورت جریان وجوه نقد تحت تأثیر برخوردهای متفاوت حسابداری در خصوص معاملات و رویدادهای یکسان در سطح واحدهای تجاری مختلف نیست، ارائه‌ی آن قابلیت مقایسه‌ی جنبه عملیاتی عملکرد مالی واحدهای تجاری مختلف را افزایش می‌دهد.

از آن‌جایی که استفاده از روش مستقیم و روش غیرمستقیم تنها در مورد قسمت عملیاتی صورت جریان وجوه نقد مطرح می‌شود و همچنین، در تهیه‌ی اطلاعات صورت جریان وجوه نقد به روش غیرمستقیم از اطلاعات صورت سود و زیان استفاده می‌شود و اطلاعات این صورت مالی تحت تأثیر برخوردهای متفاوت حسابداری قرار دارد (مثلاً در مورد مقاطع زمانی شناسایی درآمد فروش)، درستی این بند را در خصوص قابلیت مقایسه‌ی جنبه‌ی عملیاتی عملکرد مالی با ابهام مواجه ساخته است. به اعتقاد نگارنده، زمانی موضوعات مطرح شده در بندهای فوق مصداق می‌یابند که سازمان حسابرسی - به‌عنوان مرجع تدوین استاندارد در ایران

صورت جریان وجوه نقد به روش مستقیم نیز، مجبور به انجام محاسبات هستیم. اما متأسفانه به دلیل تأکید بیش از حد بر این محاسبات و عدم ذکر دلیل اجرای این عملیات جبری، مفهوم نظری این روش با شیوه عمل آن به‌طور کامل با یکدیگر متفاوت شده‌اند. به بیانی دیگر، دانشجویان ایرانی، روش مستقیم را با همین محاسبات می‌شناسند.

از این رو، روشی که در ایران به عنوان "روش مستقیم" شناخته می‌شود با رسالت این روش کاملاً متفاوت است. به بیانی دیگر در روش مستقیم اطلاعات لازم باید به آسانی از سیستم حسابداری مبتنی بر دریافت و پرداخت نقدی استخراج شوند. یعنی تمام اطلاعات لازم به راحتی در دسترس قرار دارند و نیاز به انجام هیچ‌گونه محاسباتی نمی‌باشد. این در حالی است که در آموزش این روش در ایران، برای دستیابی به این اطلاعات، از تعدیل برخی حساب‌ها از جمله حساب فروش و بهای تمام شده کالای فروش رفته استفاده می‌شود که خود روشی غیرمستقیم برای دستیابی به اطلاعات روش مستقیم تلقی می‌شود (باباجانی، ۱۳۸۹). به نظر می‌رسد نیاز به بازنگری در کتب درسی و همچنین شیوه‌ی تدریس، در این مبحث احساس می‌شود تا بلکه به درکی مشترک از روش مستقیم در کتب ایرانی با سایر کتب در سطح دنیا دست یابیم.

ممکن است در زمینه‌ی این روش‌ها ابهامات سه‌گانه‌ای شکل بگیرد. ابهام نخست این است که وقتی از سیستم دریافت

- استفاده از روش مستقیم را در تهیهی صورت جریان وجوه نقد الزامی سازد نه این که تنها با اعمال محدودیت هزینه - فایده به کارگیری آن توصیه شود که به نظر می رسد با توجه به پیشرفت فن آوری و به تبع آن، نرم افزارهای حسابداری، این محدودیت دیگر موضوعیت نداشته باشد.

با این تفاسیر، تنها روش غیرمستقیم است که تهیهی صورت جریان وجوه نقد براساس آن، با مشکلاتی همراه است. برای مثال، در صورتی که نیاز به وجوه نقد دریافتی از مشتریان داشته باشیم، در روش مستقیم، می توان به راحتی این رقم را از سیستم حسابداری استخراج نمود اما برای محاسبهی این رقم با استفاده از روش غیرمستقیم، باید مبلغ فروش را به علاوه (منهای) کاهش (افزایش) در حساب های دریافتی تجاری و به علاوه (منهای) افزایش (کاهش) در پیش دریافت فروش نمود (رای، ۲۰۰۳).

استدلال های مختلفی در کتب درسی برای این عملیات جبری مطرح شده است که دانشجویان این دلایل را به عنوان منطقی برای این فرآیند نمی پذیرند. در کتبی که نگارنده بررسی کرده (همتی، ۸۳؛ تاری وردی، ۸۳؛ بزرگ اصل، ۸۴؛ تالانه و

مرادزاده فرد، ۸۸؛ مقدم و عیوضی حشمت، ۸۹) هیچ یک منطبق این عملیات جبری را که در ارتباط میان ترازنامه و صورت سود و زیان با صورت جریان وجوه نقد نهفته است، در قالب معادلهی اساسی حسابداری بیان نمی کنند. به نظر می رسد تفهیم این مطلب برای دانشجویان، از طریق معادلهی اساسی حسابداری مطلوب تر باشد. به بیانی دیگر، ارائهی دلیل برای اضافه یا کسر شدن برخی حساب ها در مغایرت گیری سود عملیاتی با جریان های نقدی حاصل از فعالیت های عملیاتی از طریق معادلهی اساسی حسابداری علاوه بر درک عمیق تر و راحت تر، موجب تفهیم بهتر ارتباط میان صورت های مالی نیز می شود (رای، ۲۰۰۳).

تطبیق سود عملیاتی با جریان وجوه نقد عملیاتی با استفاده از معادلهی اساسی حسابداری

توانایی مطالعهی آگاهانهی صورت های مالی نیازمند درک عمیق اقلام تشکیل دهندهی آنها و همچنین طبقات استاندارد است که برای دسته بندی این اقلام مورد استفاده قرار گرفته است. معادلهی اساسی حسابداری رابطهی میان عناصر حسابداری را نشان می دهد (مینبول، ۱۹۹۸). از این

نمایه یک - علائم اختصاری

عنوان	علائم اختصاری	عنوان	علائم اختصاری
دارایی ها	Ast	بدهی ها	Lib
حقوق مالکان	O_e	دارایی های جاری	Cur_ast
دارایی های غیر جاری	Non_cur_ast	بدهی های جاری	Cur_lib
موجودی نقد	Cash	استهلاک دوره	Dep
حساب ها و اسناد دریافتی تجاری	Acc_rec	دارایی های ثابت خریداری شده جدید	New_fixed
موجودی مواد و کالا	Inv	دارایی های ثابت فروش رفته	Sold_fixed
پیش پرداخت هزینه ها	Pre-Exp	خالص جریان وجوه نقد حاصل از فعالیت های عملیاتی	Cf_ope
خالص دارایی های ثابت	Net_fixed	خالص جریان وجوه نقد حاصل از بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی	Cf_ret
حساب ها و اسناد پرداختی تجاری	Acc_pay	خالص وجوه نقد پرداختی بابت مالیات	Cf_tax
حقوق و دستمزد پرداختی	wage_pay	خالص وجوه نقد حاصل از فعالیت های سرمایه گذاری	Cf_inv
بهره ی پرداختی	Int_pay	خالص وجوه نقد حاصل از فعالیت های تأمین مالی	Cf_fin
سود سهام پرداختی	Div_pay	سود عملیاتی	Ope_inc
ذخیره ی مالیات	Tax_res	سود سهام مصوب	Div_dec
بدهی های بلندمدت	Long_debt	سود غیر عملیاتی	Non_ope_inc
سرمایه ی پرداخت شده	Con_cap	درآمد بهره	Int_inc
سود انباشته	Ret_earn	هزینه بهره	Int_exp
استقراض جدید	New_bor	سهام منتشر شده جدید	New_issue
هزینه ی مالیات بر درآمد	Tax_exp	بدهی های غیر جاری	Non_cur_lib



رو بهتر است در گام نخست، برای درک عناصر صورت جریان وجوه نقد کار خود را از معادله‌ی اساسی حسابداری آغاز و سپس با بسط دادن آن، به طبقات مختلف صورت جریان وجوه نقد دست یابیم.

به منظور سادگی کار، از علائم اختصاری نمایه یک استفاده می‌شود.

معادله‌ی اساسی حسابداری در ساده‌ترین شکل به صورت زیر است:
معادله (۱)

$$Ast = Lib + O_e$$

معادله‌ی بالا به ترتیب در معادلات (۲) و (۳) بسط داده می‌شود:

معادله (۲)

$$Cur_ast + Non_Cur_ast = (Cur_lib + Non_Cur_lib) + (Con_Cap + Ret_earn)$$

معادله (۳)

$$[(Cash + Acc_rec + Inv + Pre_exp + Int_rec) + (Net_fixed)] = [(Acc_pay + Wage_pay + Int_pay + Div_pay + Tax_res) + (Long_debt)] + [Con_cap + Ret_earn]$$

از آن جایی که معادله‌ی حسابداری در هر لحظه از زمان برقرار است می‌توان معادله (۳) را برای ابتدا و انتهای دوره مالی نیز تدوین نمود. اگر معادله‌ی حسابداری در ابتدای دوره را از معادله‌ی حسابداری در پایان دوره کسر نماییم، معادله‌ی حاصل را می‌توان به صورت زیر نوشت:

معادله (۴)

$$[(\Delta Cash + \Delta Acc_rec + \Delta Inv + \Delta Pre_exp + \Delta Int_rec) + (\Delta Net_fixed)] = [(\Delta Acc_pay + \Delta Wage_pay + \Delta Int_pay + \Delta Div_pay + \Delta Tax_res) + (\Delta Long_debt)] + [\Delta Con_cap + \Delta Ret_earn]$$

همانطور که می‌دانیم کاربرد صورت جریان وجوه نقد، ارائه‌ی تغییرات در موجودی نقد طی دوره می‌باشد. برای دستیابی به این هدف، تغییرات موجودی نقد ($\Delta Cash$) در سمت راست معادله نگه داشته و مابقی جملات به سمت چپ معادله انتقال داده می‌شود:

معادله (۵)

$$\Delta Cash = [(\Delta Acc_pay + \Delta Wage_pay + \Delta Int_pay + \Delta Div_pay + \Delta Tax_res) + (\Delta Long_debt)] + [\Delta Con_cap + \Delta Ret_earn] - [\Delta Acc_rec + \Delta Inv + \Delta Pre_exp + \Delta Int_rec] + (\Delta Net_fixed)$$

فرض می‌شود بدهی‌های بلندمدت دربرگیرنده‌ی استقراض‌های جدید صورت گرفته، سرمایه‌ی پرداخت شده در برگیرنده‌ی انتشار جدید سهام، سود انباشته شامل سود خالص منهای سود سهام مصوب و خالص دارایی‌های ثابت شامل دارایی‌های ثابت جدید خریداری شده منهای دارایی‌های ثابت فروش رفته قدیمی باشد، به بیانی دیگر:

$$\Delta Long_debt = \text{New Borrowings (New_Bor)}$$

$$\Delta Con_cap = \text{New issue of stock (New_issue)}$$

$$\Delta Ret_earn = \text{Net Income (Net_inc) - Dividend Declared (Div)}$$

$$\Delta Net_fixed = [\text{New fixed assets purchased (New_fixed) - old fixed assets sold at book value (Sold_fixed) - Depreciation expense (Dep)}]$$

سود خالص متشکل از سود عملیاتی و غیرعملیاتی است که قسمت اصلی سود غیر عملیاتی را درآمدها و هزینه‌های مالی (بهره) تشکیل می‌دهند از این رو می‌توان برای سود خالص معادله زیر را داشت:

$$Net_inc = (Ope_inc + Non_ope_inc) - Tax_exp$$

$$Net_inc = Ope_inc + (Int_inc - Int_exp) - Tax_exp$$

اگر به جای اقلام بدهی بلندمدت، سرمایه‌ی پرداخت شده، سود انباشته، سود خالص و خالص دارایی‌های ثابت در معادله (۵)، عبارات فوق را جایگزین کنیم، خواهیم داشت:

$$Cf_tax = [Tax_exp - \Delta tax_res]$$

$$Cf_inv = [Sold_fixed - New_fixed]$$

$$Cf_fin = [New_issue + New_Bor]$$

بنابراین معادله (۷) را می‌توان به صورت زیر نوشت:
 $\Delta Cash = Cf_ope + Cf_ret - Cf_tax + Cf_inv + Cf_fin$
 با استفاده از معادلات فوق به راحتی می‌توان دریافت که چرا مثلاً هزینه‌ی استهلاک بایستی به سود عملیاتی اضافه شود و یا مثلاً چرا بایستی افزایش حساب‌های دریافتنی از آن کسر شود.

نتیجه‌گیری

در این مقاله سعی شد با استفاده از معادله‌ی اساسی حسابداری، روش غیر مستقیم تهیه‌ی صورت جریان وجوه نقد توضیح داده شود. از آن جا که در روش غیرمستقیم نیاز به محاسباتی برای دستیابی به خالص جریان وجوه نقد هر یک از طبقات پنج‌گانه می‌باشد، به نظر می‌رسد توضیح چگونگی این محاسبات از طریق چارچوب ارائه شده در این مقاله موجب درک راحت‌تر دانشجویان رشته حسابداری شود. به بیان دیگر این چارچوب، منطق موجود در عملیات جبری روش غیرمستقیم را ارائه می‌دهد.

گفتنی است، از آن جایی که در روش مستقیم می‌توان به راحتی خالص جریان وجوه نقد مربوط به هر یک از طبقات پنج‌گانه را از سیستم حسابداری مبتنی بر مبنای نقدی استخراج نمود، درک این روش برای دانشجویان با مشکل خاصی همراه نیست.

معادله (۶)

$$\Delta Cash = [(\Delta Acc_pay + \Delta Wage_pay + \Delta Int_pay + \Delta Div_pay + \Delta Tax_res) + (New_Bor)] + [New_issue + Ope_inc + (Int_inc - Int_exp) - Tax_exp - Div] - [\Delta Acc_rec + \Delta Inv + \Delta Pre_exp + \Delta Int_rec] - (New_fixed) + (sold_fixed) + (Dep)]$$

می‌توان معادله (۶) را به صورت زیر مرتب کرد:
 معادله (۷)

$$\Delta Cash = [Ope_inc + Dep + \Delta Acc_pay + \Delta Wage_pay - \Delta Acc_rec - \Delta Inv - \Delta Pre_exp] + [Int_inc - \Delta Int_rec - Int_exp + \Delta Int_pay - Div + \Delta Div_pay] - [Tax_exp - \Delta tax_res] + [Sold_fixed - New_fixed] + [New_issue + New_Bor]$$

با اندکی دقت در معادله (۷) می‌توان دریافت که جملات معادله، تشکیل ۵ قسمت صورت جریان وجوه نقد (فعالیت‌های عملیاتی، بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی، مالیات پرداختی، سرمایه‌گذاری‌ها و تأمین مالی) می‌دهند به بیانی دیگر:

$$Cf_ope = [Ope_inc + Dep + \Delta Acc_pay +$$

$$\Delta Wage_pay - \Delta Acc_rec - \Delta Inv - \Delta Pre_exp]$$

$$Cf_ret = [Int_inc - \Delta Int_rec - Int_exp + \Delta Int_pay - Div + \Delta Div_pay]$$

1- Rai

2- Minbiole

پی‌نوئیس‌ها

منابع

مقدم، عبدالکریم؛ عیوضی حشمت، علی اصغر. (۱۳۸۹). اصول حسابداری (۳). انتشارات دانشگاه پیام نور.
 همتی، حسن. (۱۳۸۳). حسابداری میانه (۲). انتشارات ترمه.
 یوسفی، داود. بررسی علل استفاده از روش غیرمستقیم در تهیه صورت گردش وجوه نقد و ارتباط آن با نیازهای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی. پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشکده علوم انسانی دانشگاه تربیت مدرس ۱۳۷۸
 Minbiole, E. A. (1998). Accounting Principles 1, Wiley Publishing.
 Financial Accounting Standards Board. (1987). Statement of financial accounting standards No. 95: statement of cash flow. Stamford, CT: FASB.
 Rai. A. (2003). Reconciliation of net income to cash flow from operations: an accounting equation approach. Journal of accounting education, Vol. 21, PP. 17-24

باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). نقش و جایگاه مبنای حسابداری و رویکرد اندازه‌گیری در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی. فصلنامه دانش حسابرسی. شماره ۲ (پیاپی ۴۰)، دیوان محاسبات کشور.
 بزرگ اصل، موسی. (۱۳۸۴). حسابداری میانه (جلد اول، صورت‌های مالی). انتشارات سازمان حسابرسی.
 پورحیدری، امید؛ ناظمی اردکانی، مهدی؛ محمدی، امیر. (۱۳۸۸). بررسی مقایسه‌ای توانایی پیش‌بینی اطلاعات صورت جریان وجوه نقد براساس روش مستقیم و روش غیرمستقیم. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۷.
 تاری وردی، یداله. (۱۳۸۳). حسابداری مالی (جلد اول، حسابداری میانه). انتشارات عابد.
 تالانه، عبدالرضا؛ مرادزاده فرد، مهدی. (۱۳۸۸). اصول حسابداری (۳). انتشارات کیومرث، تهران.
 کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران (۱۳۸۸)، استانداردهای حسابداری، سازمان حسابرسی.