

# صورت جریانهای نقدی

★ همایون مشیرزاده

چندی قبل کمیته<sup>۶</sup> استانداردهای حسابداری مالی امریکا (Financial Accounting Standards Board) طی بیانیه<sup>۶</sup> شماره ۹۵ خود رسماً استانداردهای گزارش‌دهی گردش جریانهای نقدی را اعلام نمود. این بیانیه جانشین اظهارنظر شماره<sup>۶</sup> ۱۹ کمیته<sup>۶</sup> اصول حسابداری امریکا (Accounting Principles Board) در مورد گزارش‌دهی تغییرات در وضعیت مالی می‌گردد. بر اساس مندرجات این بیانیه، لازم است صورت جریانهای نقدی (Cash Flow Statement) به جای صورت تغییرات در وضعیت مالی به عنوان یکی از صورتهای مالی اصلی تهیه گردیده و همراه با ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت سود و زیان سنواتی ارائه گردد.

چند سال پیش کمیته<sup>۶</sup> اصول حسابداری طی اظهارنظر شماره<sup>۶</sup> ۱۹ خود ارائه<sup>۶</sup> صورت جریانهای نقدی را پیشنهاد نموده بود ولی ارائه<sup>۶</sup> آن را الزامی نکرده بود. به علت اهمیتی که جریانهای نقدی در سنوات اخیر پیدا کرده است و با توجه به اینکه منابع جریانهای وجه نقد برای استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی ممکن است اهمیت فراوانی داشته باشد و با عنایت به این مطلب که لفظ "وجه" (Fund) ابهاماتی را ممکن است برای

استفاده‌کنندگان از صورت‌تغییرات در وضعیت مالی ایجاد نماید لذا کمیته استانداردهای حسابداری مالی آمریکا اقدام به صدور این بیانیه و الزامی نمودن تهیه " صورت جریانهای نقدی " نموده است. علیرغم آنکه استانداردهای گزارش‌دهی مالی در ایالات متحده آمریکا از سایر کشورها به مراتب پیچیده‌ترند، انتظار می‌رود که جوامع حرفه‌ای دیگر نقاط جهان نیز اقدام به بررسی و تهیه استانداردهای مشابهی جهت تهیه و ارائه صورت جریانهای نقدی به‌عنوان یکی از صورتهای مالی اساسی بنمایند. ذیلاً اهم نکات بیانیه شماره ۹۵ فوق‌الذکر درج می‌گردند.



### هدف از تهیه صورت جریانهای نقدی

همان‌گونه که از نام آن استنباط می‌شود، صورت جریانهای نقدی بایستی اطلاعات کافی و کامل در مورد گردش وجوه نقد شرکت طی یک دوره مالی به خواننده بدهد. با استفاده از اطلاعات مندرج در این صورت همراه با اطلاعاتی که در سایر صورتهای مالی و یادداشتهای پیوست آنها افشا می‌گردد، می‌توان نسبت به موارد زیر نتیجه‌گیری نمود:

- الف -** برآورد قابلیت مؤسسه در ایجاد جریانهای مثبت نقدینگی در آینده.
  - ب -** برآورد قابلیت مؤسسه برای پرداختن تعهدهای جاری، پرداختن سود سهام و همچنین نیاز آن برای اخذ وجه از منابع خارجی.
  - ج -** مشخص نمودن موارد اختلاف بین رقم سود خالص و وجوه نقد دریافتی و پرداختی مربوطه.
  - د -** برآورد تأثیرات سرمایه‌گذاری‌های نقدی و غیرنقدی و فعل و انفعالات مالی و پولی شرکت بر وضعیت مالی آن در آینده.
- به‌منظور نیل به هدفهای فوق، لازم است کلیه دریافتها و پرداختهای نقدی براساس منبع آنها طبقه‌بندی شوند و مشخص گردند که جریانهای نقدی مربوطه ناشی از فعالیتهای عمومی جاری شرکت می‌باشند یا مربوط به سرمایه‌گذاری‌ها و یا عملیات و فعالیتهای مالی و پولی آن هستند.



### نقد و معادلهای آن

صورت جریانهای نقدی تغییرات نقدینگی شرکت طی یک دوره را بیان می‌نماید و بنابراین بایستی تغییرات در کلیه اقلام نقدینگی یعنی وجوه نقد و معادلهای آنها را

منعکس نماید. لذا استاندارد مربوطه استفاده از لفظ "نقد و معادل آن" (Cash and Cash Equivalent) را توصیه نموده و استفاده از لفظ مبهمی مانند وجه را را مردود دانسته است. معادلهای "نقد" از نظر این بیانیه عبارتند از: کلیه ارقام سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت که از میعان بالایی برخوردار بوده و دارای شرایط زیر باشند:

الف - قابل تبدیل به نقد در هر زمان باشند .  
ب - به اندازه‌ای نزدیک به سررسید باشند که ریسکی در تخمین ارزش آنها وجود نداشته باشد .

به‌عنوان مثال می‌توان از اوراق قرضه دولتی، سپرده‌های بانکی و سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت و امثالهم نام برد. از آنجایی که برحسب ماهیت فعالیت هر شرکت، معادلهای نقد ممکن است تفاوت پیدا کند، لذا بیانیه مؤسسه‌ها را برای انتخاب معادلهای نقد مخیر کرده است. به عبارت دیگر هر شرکت بایستی به‌عنوان یک روش یا سیاست مالی ارقام مختلف معادلهای نقد خود و شرایط معادل نقد بودن ارقام دارایی جاری خود را افشا نماید.



### طبقه‌بندی دریافتها و پرداختهای نقد

طبق مفاد بیانیه<sup>۶</sup> مزبور بایستی دریافتها و پرداختهای مربوط به فعالیتهای مختلف شرکت را در صورت جریانهای نقدی تفکیک نمود. این فعالیتها عبارتند از:

- فعالیتهای مالی (Financing Activities)

- سرمایه‌گذاریها (Investing Activities)

- فعالیتهای مالی (Operating Activities)

جریانهای مربوط به فعالیتهای مالی معمولاً عبارتند از دریافتها و پرداختهای نقدی مربوط به فروش سهام، پرداخت سود سهام، دریافتها و پرداختهای مربوط به اوراق قرضه یا هرگونه ابزار تأمین وجه بلندمدت یا کوتاه‌مدت.

فعالیتهای سرمایه‌گذاری معمولاً مربوط به دریافتها و پرداختهای مربوط به سرمایه‌گذاریها، اموال غیرمنقول و داراییهای ثابت می‌باشند.

جریانهای نقد مربوط به فعالیتهای جاری ( عملیاتی ) شرکت کلیه فعالیتهای شرکت هستند که جزو فعالیتهای مالی و سرمایه‌گذاری شرکت نمی‌باشند. نظیر خرید و فروش مواد یا محصولات و فرآورده‌های تولیدی پرداختهای بیمه، مالیات و غیره و سایر فعالیتهایی که جزو کارهای روزمره<sup>۶</sup> شرکت محسوب می‌شوند.

در مواردی که جریانهای نقد به ارزش خارجی وجود دارد، بایستی معادل ارزش خارجی به ارزش مورد گزارش به نرخ مورد عمل در تاریخ فعل و انفعال مالی تسعیر و گزارش شود و لازم است تأثیر تغییرات نرخ تسعیر ارزش بر مانده‌های مربوط به ارزش خارجی جداگانه در صورت منعکس شود.



### فرم صورت جریانهای نقدی

بیانیهٔ مزبور در روش تنظیم صورت جریانهای نقدی را مجاز داشته است؛ یکی روش ناخالص (مستقیم) و دیگری روش خالص (غیرمستقیم). در هر دو فرم تهیه صورت جریانهای نقدی بایستی مبلغ سود ویژه (طبق صورت سود و زیان که براساس حسابداری تعهدی تنظیم می‌گردد) با مبلغ نقد خالص منتج از فعالیتهای شرکت به شرح فوق مطابقت داده شوند، در نتیجه کلیه اقلام غیرنقد و غیر عملیاتی نظیر استهلاکات، ذخایر، مطالبات مشکوک‌الوصول و امثالهم، سود حاصل از فروش داراییهای ثابت، گردشهای موجودی و سایر اقلام داراییهای جاری از سود ویژه صورت سود و زیان استخراج می‌گردند. در جدولهای شماره ۲ و ۱ زیر نحوهٔ تهیهٔ صورت جریانهای نقدی طبق روش ناخالص (مستقیم) و صورت مطابقت سود ویژه و خالص وجه نقد ناشی از فعالیتهای شرکت نشان داده شده است. در جدول شماره ۳ نمونه صورت جریانهای وجه نقد که به روش خالص (غیرمستقیم) تهیه گردیده نشان داده شده است.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

جدول شماره ۱ - روش ناخالص ( مستقیم )

در این روش ابتدا مانده نقد و معادلهای آن در ابتدای دوره، افزایش آن طی دوره و نهایتاً مانده پایان دوره نقد و معادلهای آن طی صورت نمونه زیر مشخص می‌گردند.

شرکت آلفا

صورت جریانهای نقدی تلفیقی برای دوره مالی منتهی به

<u>ریال</u>	<u>ریال</u>
	<b>جریانهای نقدی از فعالیتهای جاری :</b>
xx	- وجه نقد دریافتی از مشتریان
(xx)	- وجه نقد پرداختی به فروشندگان
xx	- سود سهام دریافتی از شرکتهای وابسته
xx	- بهره‌های دریافتی
(xx)	- بهره‌های پرداختی
(xx)	- مالیات پرداختی
xx	- دریافتی از شرکت بیمه بابت خسارت
xx	- پرداختی بابت مطالبات شرکت بتطابق حکم دادگاه
xx	<b>جریانهای نقدی از سرمایه‌گذاریها :</b>
xx	- دریافتی از بابت فروش داراییهای ثابت
(xx)	- پرداختی بابت خرید داراییهای ثابت
xx	- پرداختی بابت خرید سهام شرکت گاما
	<b>جریانهای نقدی از فعالیتهای مالی :</b>
xx	- دریافتی بابت وام بلندمدت
(xx)	- پرداختی بابت سود سهام به سهامداران
xx	- دریافتی بابت افزایش سرمایه
xxx	افزایش وجه نقد طی دوره
xx	نقد و معادلهای آن در ابتدای دوره
xxx	نقد و معادلهای آن در انتهای دوره

جدول شماره ۲ - صورت مطابقت

تطبیق بین سود ویژه پس از کسر مالیات و وجه نقد خالص ناشی از فعالیتهای جاری طبق صورت پیشنهادی زیر انجام می‌گردد

شرکت آلفا

صورت تطبیق سود ویژه پس از مالیات با وجه نقد خالص ناشی از فعالیتهای جاری

برای دوره مالی منتهی به

<u>ریال</u>	<u>ریال</u>	
xx		سود ویژه پس از کسر مالیات
		<b>اصلاحات :</b>
	xx	- استهلاکات
	xx	- ذخیرهء مطالبات مشکوک‌الوصول
(xx)		- سود حاصل از فروش داراییهای ثابت
(xx)		- افزایش حسابهای دریافتی
xx		- کاهش در موجودیها
(xx)		- افزایش در پیش‌پرداخت‌ها
		- کاهش در حسابهای پرداختی تجاری و ذخیره
(xx)		هزینه‌های تحقق یافته
xx		- افزایش در مالیاتهای پرداختی
xx		- افزایش در سایر بدهیها
<u>xx</u>		<b>کل اصلاحات :</b>
		وجه نقد حاصل از فعالیتهای جاری

با کمی توجه می‌توان مشاهده کرد که عملاً "در تهیه این صورت اقداماتی که برای تهیه صورت تغییرات در وضعیت مالی (منابع : مصارف وجوه) بایستی انجام گیرند ، انجام شده تنها با این تفاوت که در تهیه صورت تغییرات در وضعیت مالی مبنی بر تغییرات سرمایه در گردش است ولی در تهیه این صورت مبنی بر تغییرات وجه نقد حاصل از فعالیتهای جاری است .

جدول شماره ۳ - روش خالص ( غیرمستقیم )

در روش خالص که ذیلاً نشان داده شده است ، اقلام مختلف اجزای نقد حاصل از فعالیت‌های جاری نشان داده نمی‌شوند . به همین علت تعدادی از اعضای کمیته با این روش مخالف بودند که در بیانیه نیز این موضوع ذکر گردیده است .

شرکت آلفا

صورت جریانهای نقدی برای دوره مالی منتهی به

( به روش خالص )

ریال

جریانهای نقدی مربوط به فعالیت‌های جاری :

xx - سود ویژه پس از کسر مالیات

xx - اصلاحات ( همان اقلام جدول ۲ )

xx - وجه نقد خالص ناشی از فعالیت‌های جاری

جریانهای نقدی مربوط به فعالیت‌های مالی :

xx - .....

xx - .....

xx

جریانهای نقدی مربوط به سرمایه‌گذاری ها :

xx - .....

xx - .....

خالص افزایش ( کاهش ) در موجودی نقد و معادل‌های نقد

اضافه می‌شود : موجودی نقد و معادل‌های نقد در ابتدای دوره

موجودی نقد و معادل‌های نقد در پایان دوره

در روش خالص عملاً دو صورت تهیه شده در روش ناخالص ( جدولهای شماره ۱ و ۲ ) در کلیه صورت واحد تلفیق شده‌اند بدون آنکه اجزای مختلف تشکیل‌دهنده جریانهای

بقیه در صفحه ۶۹

مبلغ مابه‌التفاوت نرخ ارز ممکن است بیشتر و یا کمتر از مبلغ ذخیره پیش‌بینی شده باشد. (افزایش نرخ یا کاهش نرخ ارز) ناچاراً "مابه‌التفاوت افزایش یا کاهش مبلغ ایجاد شده با این مبلغ (۲۵۰۰۰۰ ریال) را باید با حساب سود و زیان سنواتی اصلاح نمود. به فرض در اثر افزایش نرخ ارز

مابه‌التفاوتی به مبلغ ۳۰۰۰۰۰ ریال هزینه ایجاد شده باشد.  
هزینه به حساب سود و زیان سنواتی اصلاح می‌شود:

$$۱) \quad ۳۰۰۰۰۰ - ۲۵۰۰۰۰ = ۵۰۰۰۰$$

و یا در اثر کاهش نرخ ارز مابه‌التفاوتی به مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال درآمد ایجاد شده باشد.

درآمد به حساب سود و زیان سنواتی اصلاح می‌شود

$$۲) \quad ۲۵۰۰۰۰ + ۱۵۰۰۰۰ = ۴۰۰۰۰۰$$

۴ - برای کسب اطلاعات بیشتر توجه خوانندگان عزیز را به بخشنامه‌های صادره توسط وزارت بازرگانی، بانک مرکزی ایران در این زمینه جلب می‌نماید. همچنین مطالعه هفته‌نامه اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران، ماهنامه انجمن حسابداران خبره ایران، ماهنامه صنعت حمل و نقل و ایکوترمز جدید (INTERNATIONAL COMMERCIAL TERMS) که در ۱۹۸۸/۳/۱۷ به تصویب سمپوزیوم اتاق بازرگانی بین‌المللی رسیده و جایگزین ایکوترمز ۱۹۸۰ شده است را برای مدیران و دست‌اندرکاران رشته‌های بازرگانی خارجی و حسابداری اعتبارات اسنادی ضروری و توصیه می‌نماید.



بقیه از صفحه ۹

نقد حاصل از فعالیتهای جاری نشان داده شوند. اقلام اصلاحات در این صورت نیز همان اقلامی هستند که در صورت تطبیق روش ناخالص (جدول شماره ۲) منعکس است و بنابراین شامل استهلاکات، ذخایر، سود حاصل از فعالیتهای غیرجاری نظیر فروش داراییهای ثابت، افزایش در حسابهای دریافتی و غیره می‌گردند.

