

صورتحساب جریانهای نقدی ۲

● محسن شیرسلیمان
دانشجوی رشته حسابداری
دانشگاه شهید چمران - اهواز

اختلاف میان سود خالص و خالص جریان نقدی حاصل از عملیات

شرکت ایسایتس سود خالص را به مبلغ ۶۵۰۰۰ ریال، اما خالص جریان نقدی حاصل از عملیات را تنها ۵۰۰۰۰ ریال گزارش نمود. این ۱۵۰۰۰ ریال اختلاف ناشی از چیست؟ جواب خلاصه این است: خیلی چیزها. ابتدا، هزینه استهلاک سود خالص را کاهش می دهد اما تأثیری بر خالص جریان نقدی ندارد. نکته بعدی آنکه کلیه تعدیلاتی را که ما در رابطه فروش خالص، قیمت تمام شده کالای فروخته و هزینه ها انجام داده ایم، اختلاف زمانی کوتاه مدت بین سود خالص و خالص جریان نقدی حاصل از فعالیت های عملیاتی را نشان می دادند. بالاخره، منافع و زیانهای غیر عملیاتی ممکن است تفاوت های عمده ای را میان سود خالص و خالص جریان نقدی حاصل از عملیات سبب گردند. منافع و زیانهای غیر عملیاتی ممکن از فروش تأسیسات و تجهیزات (داراییهای ثابت)، اوراق بهادار قابل معامله و سایر سرمایه گذاری ها، و یا از حذف یک بدهی بلند مدت ناشی شوند. این منافع و زیانها بر جریانهای نقدی مربوط به فعالیت های سرمایه گذاری و تأمین مالی تأثیر می گذارند و جریانهای نقدی حاصل از فعالیت های عملیاتی را تحت تأثیر قرار نمی دهند.

یک روش جایگزین برای گزارشگری جریانهای نقدی عملیاتی

در این متن، ما روش مستقیم گزارشگری جریان نقدی حاصل از عملیات را مورد

استفاده قرار دادیم. روش مستقیم با استفاده از عناوینی نظیر "وجه نقد دریافتی از مشتریان" و "وجه نقد پرداختی به تأمین‌کنندگان کالا، ارائه‌دهندگان خدمات، و کارکنان" جریانهای نقدی عملیاتی عمده را مورد شناسایی قرار می‌دهد.

جایگزین قابل قبولی که به طور گسترده مورد استفاده قرار می‌گیرد، روش غیرمستقیم است. روش غیرمستقیم به جای درج نمودن جریانهای نقدی ورودی و خروجی، از سود خالص شرکت آغاز نموده و آنگاه تعدیلات ضروری را جهت تبدیل این رقم به خالص جریان نقدی حاصل از عملیات نشان می‌دهد.

روش غیرمستقیم محاسبه خالص جریان نقدی حاصل از عملیات موضوعی است که تشریح آن در حسابداری سطح میانی امکان‌پذیر خواهد بود. با این وجود شرح خلاصه‌ای از این روش را در ادامه همین متن از نظر می‌گذرانیم.

جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای سرمایه‌گذاری

پاراگراف‌های (۶) لغایت (۸) در اطلاعات تکمیلی مربوط به نمونه مورد بحث، شرکت سهامی ایساتیس، اکثر اطلاعات ضروری جهت تعیین جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای سرمایه‌گذاری را فراهم می‌سازند. در مبحث بعدی، ما ارائه این جریانهای نقدی را تشریح خواهیم نمود و همچنین منابع اطلاعات مندرج در هر پاراگراف را توضیح خواهیم داد. اطلاعات بسیاری در رابطه با فعالیتهای سرمایه‌گذاری می‌تواند به سهولت از طریق ملاحظه تغییرات در حسابهای دارایی مربوطه در طی سال مورد نظر بدست آید. ثبتهای بدهکار در این حسابها مبین خرید دارایی و پرداختهای نقدی هستند. ثبتهای بستانکار فروش داراییها یا دریافتهای نقدی را نشان می‌دهند. با این وجود، ثبتهای بستانکار در حسابهای دارایی تنها قیمت تمام شده (یا ارزش دفتری) دارایی فروش رفته را ارائه می‌دهند. به منظور تعیین عایدات نقدی حاصل از این مقالات فروش، می‌بایستی مبالغ ثبتهای بستانکار را به ازای هر منفعت یا زیان شناسایی شده ناشی از فروش تعدیل نماییم.

خرید یا فروش اوراق بهادار

برای مثال، پاراگراف (۶) که ثبتهای بدهکار و بستانکار حساب اوراق بهادار قابل معامله را خلاصه می‌نماید، در نظر بگیرید. همان‌گونه که قبل از این در همین متن شرح داده شد، ثبتهای بدهکار به مبلغ ۶۵۰۰۰ ریال خرید اوراق بهادار قابل معامله را ارائه می‌دهند. ثبتهای بستانکار به مبلغ ۴۴۰۰۰ ریال، بیانگر قیمت تمام شده اوراق بهادار

فروش رفته طی دوره مورد نظر می باشند ، با این وجود ، صورت سود و زیان نشان می دهد که این اوراق بهادار با ۴۰۰۰ ریال زیان به فروش رسیده اند . بنابراین ، عایدات نقدی حاصل از این فروشها بالغ بر ۴۰۰۰۰ ریال می باشد (۴۴۰۰۰ ریال قیمت تمام شده ، منهای ۴۰۰۰ ریال زیان حاصل از فروش) . این فعالیت های سرمایه گذاری در صورت حساب جریان های نقدی به شکل زیر خلاصه می شوند :

خرید اوراق بهادار قابل معامله	(۶۵۰۰۰) ریال
عایدات حاصل از فروش اوراق بهادار قابل معامله	۴۰۰۰۰ ریال

وام های پرداختی و وصولی

پاراگراف (۷) کلیه اطلاعات ضروری جهت خلاصه سازی جریان های نقدی حاصل از پرداخت و وصول وامها را فراهم می سازد :

وام های پرداختی	(۱۷۰۰۰) ریال
وصول وام	۱۲۰۰۰ ریال

این اطلاعات مستقیماً از حساب اسناد دریافتی بدست می آیند . ثبت های بدهکار در این حساب نشانگر وام های پرداختی جدید در طی سال می باشند ، ثبت های بستانکار وصول اسناد (وامها) را ارائه می دهند . (وصول بهره ، حساب درآمد بهره را بستانکار می کند و جزء جریان های نقدی مربوط به فعالیت های عملیاتی محسوب می شود .)

وجه نقد پرداختی جهت تحصیل تأسیسات و تجهیزات

پاراگراف (۸) بیان می دارد که شرکت سهامی ایسایتس در طی سال مورد نظر ۲۰۰۰۰ ریال تأسیسات و تجهیزات خریداری نموده است که ۱۶۰۰۰ ریال آن را نقداً پرداخته و برای باقیمانده آن به مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال سند پرداختی بلندمدتی صادر کرده است . توجه داشته باشید که فقط ۱۶۰۰۰ ریال پرداخت نقدی ، در صورت حساب جریان های نقدی نمایان می گردد . به هر حال ، یکی از اهداف این صورت حساب مالی آن است که کلیه فعالیت های سرمایه گذاری و تأمین مالی شرکت را در طی سال مورد نظر نشان دهد . بنابراین ، جوانب غیر نقدی این معاملات در یک جدول مکمل به شکل مندرج در صفحه بعد نشان داده می شوند .

خرید تأسیسات و تجهیزات	۲۰۰۰۰۰ ریال
------------------------	-------------

کسری می شود ؛ بخش تأمین مالی شده از طریق ایجاد بدهی بلندمدت

وجه نقد پرداختی جهت تحصیل تأسیسات و تجهیزات	۴۰۰۰۰
	<u>۱۶۰۰۰۰ ریال</u>

این جدول کمکی می‌باید ضمیمه صورت‌حساب جریانهای نقدی باشد .

عایدات حاصل از فروش تأسیسات و تجهیزات

فرض کنید که تجزیه و تحلیل حساب تأسیسات و تجهیزات ، خالص ثبتهای بستانکار^{۱۸} را جمعاً به مبلغ ۴۴ر۰۰۰ ریال در سال نشان می‌دهد . (" خالص ثبتهای بستانکار" یعنی کلیه ثبتهای بستانکار پس از کسرافلام مربوط به استهلاک انباشته داراییهای فروشرفته) . " خالص ثبتهای بستانکار" ارزش دفتری تأسیسات و تجهیزات فروشرفته طی سال مورد نظر را نشان می‌دهد . با این وجود ، صورت سود و زیان نشان می‌دهد که این داراییها با منفعتی بالغ بر ۳۱ر۰۰۰ ریال به فروش رسیده‌اند . بنابراین ، عایدات نقدی حاصل از فروش تأسیسات و تجهیزات به‌گونه‌ای که در ذیل نشان داده شده ، ۷۵ر۰۰۰ ریال می‌باشد :

۴۴ر۰۰۰ ریال	ارزش دفتری تأسیسات و تجهیزات فروشرفته
۳۱ر۰۰۰	اضافه می‌شود : منفعت حاصل از فروش تأسیسات و تجهیزات
<u>۷۵ر۰۰۰ ریال</u>	عایدات حاصل از فروش تأسیسات و تجهیزات

جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای تأمین مالی

جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای تأمین مالی ، از طریق تجزیه و تحلیل تغییرات بدهکار و بستانکار ثبت شده در حسابهای مربوطه مندرج در ترازنامه ، در طی دوره مورد نظر تعیین می‌شوند . جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای تأمین مالی تا اندازه‌ای سهلتر از جریانهای نقدی مربوط به فعالیتهای سرمایه‌گذاری مشخص می‌گردند ، چرا که فعالیتهای تأمین مالی به ندرت منافع یا زیانی را دربرمی‌گیرند . پس ، ما معمولاً مجبور به تعدیل تغییرات بدهکار و بستانکار حسابهای ترازنامه به منظور تعیین جریانهای نقدی مربوطه نیستیم .

تغییرات بستانکار در چنین حسابهایی همچون اسناد پرداختنی و حسابهای مربوط به بدهی بلندمدت و سرمایه پرداخت شده معمولاً به دریافتهای نقدی اشاره دارند ، تغییرات بدهکار دلالت بر پرداختهای نقدی دارند .

18.Net Credit Entries

معاملات استقراضی کوتاه مدت

برای مثال، پاراگراف (۹) که اطلاعات تأییدکننده جریانهای نقدی ذیل را فراهم می‌سازد، در نظر بگیرید:

۴۵۰۰۰ ریال

عایدات حاصل از استقراض کوتاه مدت

(۵۵۰۰۰) ریال

پرداختها جهت تسویه بدهیهای کوتاه مدت

آیا امکان دارد که عملیات ناشی از معاملات استقراضی کوتاه مدت طی سال مورد نظر را بدون بررسی دقیق دفاتر روزنامه دریافتیهای نقدی تعیین نمود؟ پاسخ این است: بلی، به آسانی. عایدات ناشی از استقراض کوتاه مدت برابر است با جمع ثبتهای بستانکار در حساب اسناد پرداختی کوتاه مدت. پرداختها به منظور تسویه بدهیهای کوتاه مدت مساوی است با جمع ثبتهای بدهکار در همین حساب.

عایدات ناشی از صدور اوراق قرضه پرداختی و سهام سرمایه

پاراگراف (۱۰) بیان می‌دارد که شرکت سهامی ایسایتس وجه نقدی را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال از طریق صدور اوراق قرضه دریافت نموده است. این مبلغ به وسیله محاسبه جمع ثبتهای بستانکار در حساب اوراق قرضه پرداختی تعیین شد. حساب اوراق قرضه پرداختی ثبت بدهکاری را طی سال مورد نظر دربر نمی‌گیرد، بنابراین، هیچ یک از اوراق قرضه جمع‌آوری نشده است.

پاراگراف (۱۱) اظهار می‌دارد که در طول سال مورد نظر شرکت سهامی ایسایتس ۵۰۰۰۰ ریال سهام سرمایه صادر نموده است. عایدات ناشی از صدور سهام برابر است با ثبتهای بستانکار صورت پذیرفته در حسابهای حقوق صاحبان سهام، سهام سرمایه و سرمایه پرداخت شده مازاد بر ارزش اسمی.

سود سهام نقدی پرداخت شده به سهامداران

پاراگراف (۱۲) بیان می‌دارد که شرکت سهامی ایسایتس ۴۰۰۰۰۰ ریال سود سهام نقدی در طی سال اعلام کرده است. در عمل، اکثر شرکتیهای سهامی سود سهام نقدی را در همان سالی که آن را اعلام می‌دارند می‌پردازند. در این شرایط، پرداختهای نقدی مساوی با ثبتهای بدهکار مربوطه در حساب سود تقسیم نشده هستند.

چنانچه ترازنامه بدهی مربوط به سود سهام پرداختی را دربرداشته باشد، میالغ بدهکار شده به حساب سود تقسیم نشده، سود سهام اعلام شده در طی دوره را نشان

می دهند که ممکن است با مبلغ سود سهام پرداختنی تفاوت داشته باشد. برای تعیین سود سهام نقدی پرداخت شده، می باید مبلغ سود سهام اعلام شده را از طریق اضافه نمودن هرگونه کاهش (یا کسر کردن هرگونه افزایشی) در حساب سود سهام پرداختنی در طی دوره مورد نظر تعدیل نماییم.

صورت حساب جریانهای نقدی: نگاهی دوباره

تاکنون، محاسبه هر یک از جریانهای نقدی مندرج در صورت حساب جریانهای نقدی شرکت سهامی ایسایتس را شرح داده ایم. برای خلاصه سازی بحثمان، مجدداً صورت حساب جریانهای نقدی را همواره با دو جدول کمکی تشریح می نماییم.

در این تشریح دوباره، ما روش غیرمستقیم را جهت محاسبه جریان نقدی حاصل از عملیات مورد استفاده قرار می دهیم. (محاسبات در اولین جدول کمکی ضمیمه صورت حساب نشان داده شده اند.) هدف از تشریح این روش آن است که خوانندگان را با شکل جایگزینی که ممکن است در صورتهای مالی منتشره نمایان شود، آشنا سازیم.

بقیه از صفحه ۸۸

در یک جمع بندی کلی می توان گفت که چهارچوبی کلی و ثابت نمی توان برای تعیین این محصولات ارائه کرده نحوی که به محض ذکر نام محصولی خاص جایگاهش مشخص شده و اساسی بودن یا نبودن آن معلوم گردد ولی می توان گفت که معیارهای مشخصی برای این کار در دست می باشد که با توجه به اهداف کوتاه مدت، میان مدت و بلندمدت قابل طبقه بندی است به نحوی که برخی معیارها طی زمان در نظر گرفته شده لایتغیر بوده و برخی نیز دارای فاصله های جهت انعطاف و جابجایی می باشند. در این صورت با درجه بندی و اختیار دادن به هر یک از آنها می توان رتبه هر یک را شناخت و این امری ضروری در سیاست گذاری های کشاورزی دولت است که امتیاز بندی را نیز سیاستهایش روشن سازند تا در پرتو آنها افق دورتری از راهی که پیشرو قرار دارد مشاهده شود ●

