

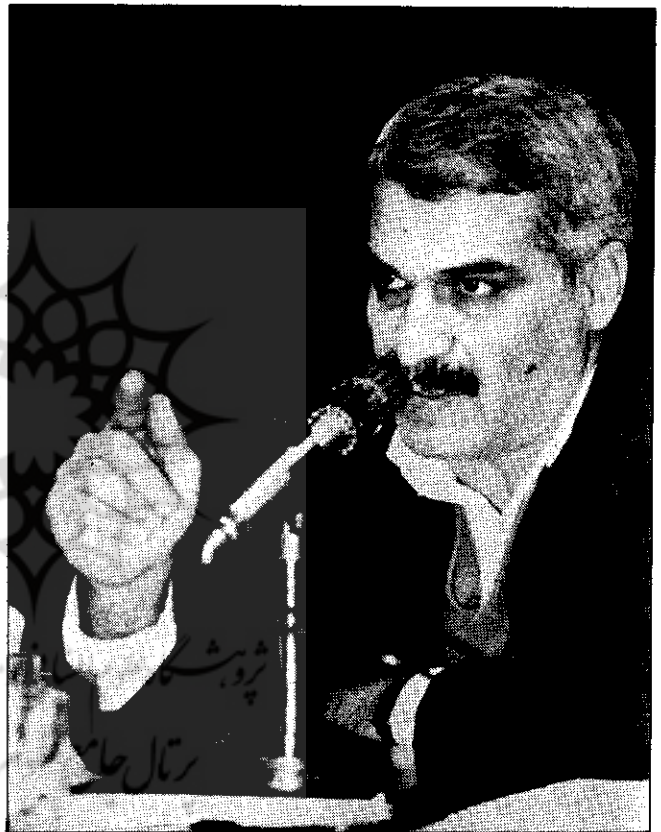
صورت گردش

وجوه نقد

* ترجمه و اقتباس: عزیز عالی‌ور

مقدمه:

صورت‌های مالی در مجموع بهترین وسیله انتقال اطلاعات مالی به بیرون از واحدهای انتفاعی، برای استفاده اشخاص ذیحق، ذینفع و ذیعلاقه به واحدهای انتفاعی، شناخته شده است. صورت‌های مالی باید آنچه را طی سال بر واحد انتفاعی گذشته است در چارچوب اطلاعات مالی و گذشته است در چارچوب اطلاعات مالی و به شکلی مطلوب بیان کند. این امر زمانی تحقق می‌یابد که صورت‌های یاد شده شامل صورت گردش وجوه نقد نیز باشد. ارائه این صورت مالی به عنوان جزئی از مجموعه صورت‌های مالی و جایگزینی برای صورت تغییرات در وضعیت مالی، صورت منابع و مصارف وجوه و مانند آن در بیشتر کشورها کمابیش الزامی شده است.



نقد فراهم می‌کنند، تولیدات خود را در قیاس دریافت وجه نقد به فروش می‌رسانند و سود سهام را نیز غالباً به شکل وجه نقد می‌پردازند. علاوه بر این، اندازه‌گیریهای درآمد و هزینه در حسابداری مبتنی بر جریان گذشته، حال یا آینده ورود و خروج وجه نقد است. و در تحلیل نهایی اندازه‌گیری تئوریک منابع اقتصادی و تعهدات واحدهای انتفاعی نیز به شدت بر جریان واقعی یا پیشبینی شده وجه نقد متکی است. جریانهای ورود و خروج نقد و توان دسترسی واحدهای

ضرورت ارائه صورت گردش وجوه نقد

وجه نقد از منابع مهم و حیاتی در هر واحد انتفاعی است، زیرا نشان‌دهنده قدرت خرید عمومی است که غالباً در مبادلات اقتصادی وسیله قرار می‌گیرد و برای تحصیل منابع دیگر به کار می‌رود. واحدهای انتفاعی منابع اقتصادی مورد نیاز خود را عمدتاً در ازای پرداخت وجه

انتفاعی به وجه نقد شالوده و مبنای بسیاری از تصمیمگیریها و قضاوتهای گروههای عمده استفاده کننده از اطلاعات مالی واحدهای انتفاعی را تشکیل می دهد.

سرمایه گذاران به خرید سهام واحدهای انتفاعی که گردش وجوه نقد سرشاری دارند، علاقه نشان می دهند و از سرمایه گذاری در واحدهای فاقد وجه نقد آزاد (وجه نقدی که پس از انجام مخارج عملیاتی و سرمایه ای و پوشش پرداختهای مربوط به بدهیها باقی می ماند)، می پرهیزند. وجه نقد آزاد را می توان برای پرداخت سود سهام، گسترش واحد انتفاعی، تحصیل واحدهای انتفاعی دیگر یا سرمایه گذاری در سهام و اوراق بهادار سایر واحدهای انتفاعی به کار گرفت. فراهم کنندگان وام، اعتبار و سایر تسهیلات مالی نیز برای گردش وجوه نقد واحدهای انتفاعی اهمیت خاص قائلند.

از سوی دیگر، یکی از هدفهای مدیریت هر واحد انتفاعی، ایجاد توازن بین وجوه نقد در دسترس و نیازهای نقدی است. مدیریت در قبال طرحریزی در این مورد که چگونه و چه موقع وجه نقد مورد نیاز تامین و به کار گرفته شود، مسئولیت دارد. بدین ترتیب، علل ورود و خروج وجه نقد به یک واحد انتفاعی را در واقع می توان بازتاب تصمیمگیریهای مدیریت در مورد برنامه ریزیهای کوتاه و دراز مدت عملیاتی و طرحهای سرمایه گذاری و تأمین مالی آن واحد انتفاعی دانست.

مدیریت در برنامه ریزیهای درازمدت به اطمینان از توانایی فراهم آوردن وجه نقد کافی برای تحصیل داراییهای سرمایه ای و مولد و واریز بدهیهای درازمدت در سررسید و در برنامه ریزیهای کوتاهمدت به اطمینان از کفایت وجه نقد در دسترس برای اجرای عملیات، پرداخت سود سهام و واریز بدهیهایی که سررسید آنها نزدیک است، نیاز دارد، امری که تنها با برنامه ریزیهای دقیق امکانپذیر است.

هدفهای گزارشگری مالی و صورت گردش وجوه نقد

واحدهای انتفاعی وجوه نقد خود را اساساً برای دستیابی به وجوه نقد بیشتر، در منابع غیر نقدی سرمایه گذاری می کنند. آزمون موفقیت یا شکست عملیات یک واحد انتفاعی را در درازمدت، میزان فزونی یا کاستی وجوه نقد برگشت شده از سرمایه گذاری نسبت به وجوه نقد به کار رفته در سرمایه گذاری نشان می دهد. اگرچه سطح قیمت‌های بازار سهام یک واحد انتفاعی، از عوامل گوناگونی نظیر شرایط کلی اقتصاد، نرخهای بازده بازار، روحیات حاکم بر بازار سرمایه گذاری و مانند آن تأثیر می گیرد که همه این عوامل مختص یک واحد انتفاعی مشخص نیست، اما ارزیابی موفقیت مورد انتظار از یک واحد انتفاعی در پدید آوردن گردش مساعد وجوه نقد نیز یکی از عوامل مهم و موثر بر قیمت‌های نسبی بازار سهام آن واحد انتفاعی شمرده می شود.

سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان عمده اطلاعات مالی به خاطر شکل دهی به انتظارات منطقی خود از دورنمای دریافت‌های نقدی و ارزیابی مخاطراتی که ممکن است باعث شود بین مبلغ یا زمانبندی این دریافتها با انتظاراتشان تفاوت ایجاد کند، به اطلاعاتی نیاز دارند که بتواند آنان را در ارزیابی دورنمای گردش وجوه نقد واحد انتفاعی که در آن ذی‌علاقه اند کمک کند. براساس همین دلایل در حال حاضر در کشورهای مختلف و همچنین در سطح بین‌المللی یکی از هدفهای گزارشگری مالی، فراهم آوردن اطلاعات مفید برای کمک به سرمایه گذاران و سایرین در ارزیابی مبلغ، زمانبندی و ابهام نسبت به دورنمای خالص ورود وجه نقد به واحد انتفاعی مربوط شناخته شده است.

اعتقاد بر این است که اطلاعات مربوط به

گردش وجوه نقد نباید استفاده کنندگان از اطلاعات مالی را در درک بهتر عملیات، ارزیابی فعالیت‌های مالی، سنجش نقدینگی و توان واریز بموقع بدهیها، تفسیر اطلاعات مربوط به سودآوری و نهایتاً ارزیابی فعالیت‌های تأمین مالی و سرمایه گذاری واحدهای انتفاعی، یاری دهد.

در این مورد نقطه نظر هیئت تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی که در بخش هدفهای گزارشگری مالی از چارچوب نظری پیشنهادی این هیئت آمده است، به شرح زیر ارائه می شود:*

«وجه نقد از منابع مهم و حیاتی در هر واحد انتفاعی است و ایجاد توازن بین وجوه نقد در دسترس و نیازهای نقدی، مهمترین عامل سلامت اقتصادی هر واحد انتفاعی است. وجه نقد از طریق عملیات عادی و سایر منابع تأمین مالی به واحد انتفاعی وارد می شود و برای اجرای عملیات، پرداخت سود، باز پرداخت بدهیها و گسترش واحد انتفاعی به مصرف می رسد. جریان ورود و خروج وجه نقد در هر واحد انتفاعی بازتاب تصمیمگیریهای مدیریت در مورد برنامه‌های کوتاه و بلندمدت عملیاتی و طرحهای سرمایه گذاری و تأمین مالی است.

توان و امکان دسترسی هر واحد انتفاعی به وجه نقد، مبنای بسیاری از تصمیمگیریها و قضاوتها درباره آن واحد است. به بیان دیگر، اطلاعات مربوط به جریان ورود و خروج وجه نقد در یک واحد انتفاعی شالوده بسیاری از تصمیمگیریها و مبنای بسیاری از قضاوت‌های سرمایه گذاران،

ورق بزنید

* این متن پیشنهادی در نود و سومین نشست هیئت تدوین استانداردهای حسابداری در تاریخ ۱۳۷۱/۵/۲۱ به اتفاق آراء مورد تصویب اعضای هیئت قرار گرفته است.

اعتباردهندگان و برخی دیگر از گروههای استفاده کننده از اطلاعات مالی را تشکیل می دهد. سرمایه گذاران و اعتباردهندگان برای برآورد گردش آتی وجوه نقد در یک واحد انتفاعی مشخصاً به تأثیر عملیات عادی و فعالیتهای تأمین مالی و سرمایه گذاری بر گردش وجوه نقد اهمیت می دهند.

اگرچه اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد در مقایسه با اطلاعات مربوط به سودآوری که براساس حسابداری تعهدی اندازه گیری و ارائه می شود از لحاظ ارزیابی عملکرد واحد انتفاعی و مدیریت آن سودمندی کمتری دارد اما می تواند در زمینه های زیر مفید واقع شود:

- سنجش نقدینگی و ارزیابی توان واحد انتفاعی در ایفای بوضع تعهدات، پرداخت سود و تأمین نیازمندیهای نقدی.
- کمک به درک عملیات از طریق شناسایی ارتباط بین نتایج عملیات و گردش وجوه نقد مربوط و تسهیل در تفسیر اطلاعات ارائه شده درباره سودآوری.
- ارزیابی فعالیتهای تأمین مالی و سرمایه گذاری واحد انتفاعی.

بنابراین، گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را درباره ورود و خروج وجه نقد ناشی از عملیات و فعالیتهای تأمین مالی و سرمایه گذاری فراهم آورد.»

ارتباط صورت گردش وجوه نقد با سایر صورتهای مالی اساسی

فعالتهای مالی هر واحد انتفاعی دایر را

می توان به عنوان چرخه هایی از سرمایه گذاری وجوه نقد، باز یافت وجوه سرمایه گذاری شده و سرمایه گذاری مجدد وجوه باز یافت شده تلقی کرد. به بیان دیگر، واحدهای انتفاعی داراییهای خود را به کالا و خدمات یا داراییهای دیگر تبدیل یا از طریق ایجاد بدهی و تعهد، داراییهای جدیدی را تحصیل می کنند. این چرخه یا فرایند تبدیل را که به طور مستمر ادامه دارد می توان به یک رشته از تبدیلهای کوتاهمدت و درازمدت تقسیم کرد. چرخه تبدیل درازمدت مستلزم سرمایه گذاری وجوه نقد در ماشین آلات، تجهیزات، زمین، ساختمان و سایر داراییهای عملیاتی است.

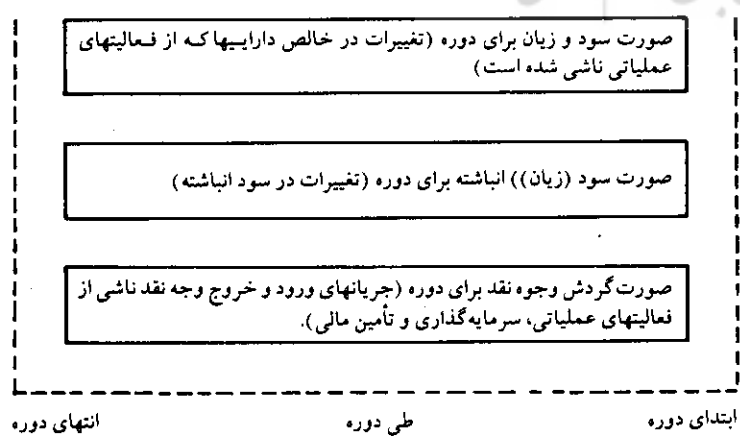
سرمایه گذاری در داراییهای عملیاتی باید از محل درآمدهایی که از به کارگیری این داراییها حاصل می شود، باز یافت گردد. میزان و سرعت باز یافت باید به گونه ای باشد که جایگزینی این داراییها را هنگام فرسودگی و نابابی امکان پذیر سازد. در غیر این صورت، واحد انتفاعی با دشواریهای مالی روبه رو خواهد شد.

ترازنامه صورت مالی ایستایی است که همانند عکس، تصویری لحظه ای از وضعیت مالی در طول چرخه های سرمایه گذاری وجوه، باز یافت وجوه سرمایه گذاری شده و

سرمایه گذاری مجدد وجوه باز یافت شده نشان می دهد. صورت سود و زیان نیز صورت مالی پویایی است که همانند فیلم، مبلغ منابع تحصیل شده از چرخه عملیات (تبدیل کوتاهمدت) به مصرف شده در آن را برای یک دوره معین منعکس می سازد. به بیان دیگر، ترازنامه آثار انباشته تصمیم گیریهای عملیاتی، سرمایه گذاری و تأمین مالی گذشته را نشان می دهد. صورت سود و زیان نیز برخی از آثار جاری این تصمیم گیریهای گذشته را منعکس می سازد. تهیه و ارائه صورتی که نشانگر گردش وجوه نقد باشد به این دلیل ضروری است که هیچ یک از صورتهای مالی دیگر، مستقیماً اطلاعاتی درباره فعالیتهای جاری واحد انتفاعی در این سه زمینه مهم تصمیم گیری و همچنین در مورد تراز گردش وجوه نقد مرتبط با آنها ارائه نمی دهند.

صورت گردش وجوه نقد با فراهم کردن اطلاعات بیشتر، به استفاده کنندگان امکان می دهد تصمیمها و عملکرد مدیریت، دورنمای سودآوری آینده، پرداختهای مرتبط با منابع تأمین مالی و رشد و گسترش واحد انتفاعی را ارزیابی کنند. ارتباط بین صورت گردش وجوه نقد و سایر صورتهای مالی، در نمودار شماره (۱) نشان داده شده است.

نمودار شماره (۱)



هیچ یک از صورتهای مالی به تنهایی نمی‌تواند از لحاظ تأمین نیازهای اطلاعاتی برای یک تصمیمگیری مشخص کافی باشد. مثلاً، صورت سود و زیان اطلاعات مربوط به سودآوری را فراهم می‌سازد اما محاسبات مربوط به نرخ بازده سرمایه به کار رفته نیاز به اطلاعاتی دارد که در ترازنامه یافت می‌شود. صورت گردش وجوه نقد نیز اطلاعات مفید مرتبط با گردش وجوه نقد را نشان می‌دهد. اما پیشبینی گردش آینده وجوه نقد به گونه‌ای مفهوم، مستلزم استفاده از اطلاعات منعکس در مجموعه صورتهای مالی است.

صورت گردش وجوه نقد و حسابداری تعهدی

در گذشته تأکید بیش از حد بر حسابداری تعهدی، به رغم اهمیت اطلاعاتی که فراهم می‌شد، اقدامات مربوط به بهبود کیفیت گزارشگری مالی را محدود می‌کرد. اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد همراه با اطلاعاتی که حسابداری تعهدی فراهم می‌آورد، می‌تواند در قضاوتها و تصمیمگیریهای منطقی استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی سودمند واقع شود و جا دارد که مورد تأکید قرار گیرد.

از لحاظ تاریخی، بسیاری از گروههای عمده استفاده‌کننده از اطلاعات مالی از جمله سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، مدیریت و تحلیلگران مالی، نسبت به آگاهی از فعالیتهای عملیاتی، فعالیتهای سرمایه‌گذاری و فعالیتهای تأمین مالی واحدهای انتفاعی ذی‌علاقه‌اند و اغلب با سؤالاتی نظیر آنچه در زیر آمده است مواجه می‌شوند:

- چگونه واحد انتفاعی توانسته است برای خرید یک واحد انتفاعی دیگر، تأمین مالی کند؟
- چگونه واحد انتفاعی توانسته است

برای سرمایه‌گذاری در یک پروژه بزرگ تأمین مالی کند؟

● چگونه واحد انتفاعی توانسته است تجهیزات جدیدی را به بهای هنگفت خریداری کند در حالی که در همان سال خرید تجهیزات مزبور، متحمل زیان چشمگیری شده است؟

● چه میزان از وجوه لازم جهت گسترش واحد انتفاعی از محل وجوه حاصل از فعالیتهای عملیاتی، چه میزان از محل استقراض و چه میزان از محل افزایش سرمایه تأمین شده است؟

● چگونه واحد انتفاعی با وجود سوددهی درخور توجه، از توزیع سود نقدی سهام به میزان مطلوب، عاجز بوده است؟

● دلایل تفاوت بین سود خالص و خالص وجه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی واحد انتفاعی چیست؟

● چرا با وجود تحصیل سود، موجودی نقد واحد انتفاعی کاهش داشته است؟

● واحد انتفاعی چه نوع برنامه‌های توسعه را اجرا کرده است و چگونه این برنامه‌ها تأمین مالی شده‌اند؟

● وجوه حاصل از استقراض و افزایش سرمایه چگونه به مصرف رسیده است؟

کوشش در جهت فراهم کردن بینش گسترده‌تری در مورد فعالیتهای عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی واحدهای انتفاعی، به نحوی که پاسخگویی به سؤالات بالا را امکانپذیر سازد، مجامع و انجمنهای حرفه‌ای حسابداری در برخی از کشورها و همچنین کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری را بر آن داشته است که در سالهای اخیر واحدهای

انتفاعی را ملزم یا تشویق به ارائه صورت مالی جدیدی به نام صورت گردش وجوه نقد به عنوان جایگزینی برای صورت تغییرات در وضعیت مالی یا صورت منابع و مصارف وجوه نمایند.

همان‌گونه که قبلاً گفته شد هیئت تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی نیز در پیش‌نویس چارچوب نظری خود، بر موضوع ارائه اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد تأکید کرده است.

اگرچه سودمندی حسابداری تعهدی در ارائه وضعیت مالی و گزارش نتایج عملیات قابل انکار نیست، اما نیاز به اطلاعات مربوط به ورود و خروج وجه نقد نیز واقعیتی است که نمی‌توان آن را نادیده گرفت. توان سودآوری یکی از عوامل مهم برای بقاء و رشد واحدهای انتفاعی در درازمدت است اما عامل مهم دیگر، جریانهای کنونی و آینده ورود و خروج وجه نقد محسوب می‌شود. حسابداری تعهدی و صورت گردش وجوه نقد اساساً با جنبه‌های مختلف عملیات و رویدادهای یکسان سروکار دارند.

سیر تکاملی صورت گردش وجوه نقد

تهیه «صورت از کجا به دست آمده و به کجا رفته است»^۱، در حرفه حسابداری آمریکایا که بعدها به «صورت وجوه»^۲ تغییر یافت، شاید نخستین اقدام در این زمینه به شمار آید. سپس در سال ۱۹۶۱، انجمن CPA^۳ به تحقیق در این باره پرداخت. در نتایج منتشر شده این تحقیق توصیه شده بود که «صورت وجوه نقد» در گزارشهای سالانه به صاحبان سهام منظور شود و مشمول حسابرسی مستقل نیز قرار گیرد. در سال ۱۹۶۳، «هیئت اصول حسابداری»^۴ توصیه کرد که نام این صورت مالی به «صورت منابع و مصارف وجوه»^۵ تغییر یابد و به عنوان اطلاعات مکمل ورق بزنید

1. Where-Got and Where - Gone Statement.
2. Funds Statement.
3. Institute of Certified Public Accountants.
4. Accounting Principle Board (APB)
5. Statement of Source and Application of Funds.

در گزارشهای سالانه ارائه شود.

انتشار نظریه هیئت اصول حسابداری و حمایت واحدهای انتفاعی از این نظر، و پشتیبانی بورس اوراق بهادار از آن به انتشار نظریه شماره ۱۹ هیئت یاد شده در سال ۱۹۷۱ انجامید که در آن ارائه صورت تغییرات در وضعیت مالی به جای صورت منابع و مصارف وجوه و به عنوان جزء لاینفک صورتهای مالی الزامی شناخته شد و حسابرسان مستقل نیز ملزم به اظهار نظر نسبت به آن شدند.

طی دهه‌های ۱۹۶۰ و ۱۹۷۰ برداشت غالب از وجه در صورتهای یاد شده، سرمایه در گردش بود نه وجه نقد، هرچند در نظریه شماره ۱۹ انعطاف‌پذیری در شکل و محتوای این صورت اجازه داده شده بود، اما اختلاف در برداشت از مفهوم وجه حاصل از عملیات، تنوع در طبقه‌بندیهای گردش وجوه و تفاوت در شکل صورت تغییرات در وضعیت مالی باعث شد که به مقایسه‌پذیری بین صورتهای مالی شرکتهای مختلف لطمه وارد شود و تعبیر وجه به مفهوم سرمایه در گردش نتوانست در پیشینی و ارزیابی گردش وجوه نقد چنان که باید سودمند واقع شود، خلاء اطلاعاتی مورد نظر هیئت را پر کند، و عملاً با هدفهای گزارشگری در تعارض قرار گرفت.

از اوایل دهه ۱۹۸۰ گرایش به اهمیت گردش وجوه نقد و اطلاعات مرتبط با آن فزونی یافت. در نوامبر سال ۱۹۸۷ «هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی»^۶ استاندارد شماره ۹۵ را تدوین کرد و ارائه صورت گردش وجوه نقد به جای صورت تغییرات در وضعیت مالی را الزامی کرد. البته پیش از این نیز هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی در سال ۱۹۸۴ بر تهیه و ارائه این صورت تأکید کرده بود.

در انگلستان نیز انجمن حسابداران خبره انگلستان و وینز در سال ۱۹۷۵ در بیانیه شماره

۷۱۰ خود، ارائه صورت منابع و مصارف وجوه را به عنوان بخشی از صورتهای مالی که باید مشمول اظهار نظر حسابرسان مستقل نیز قرار گیرد، الزامی شناخت. اما در سال ۱۹۹۲، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری^۸ در انگلستان با انتشار اولین استاندارد گزارشگری مالی خود، صورت گردش وجوه نقد را عملاً جایگزین صورت منابع و مصارف وجوه کرد.

در سطح بین‌المللی نیز کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری در سال ۱۹۷۷ استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۷ خود را تحت عنوان «صورت تغییرات در وضعیت مالی» تصویب کرد و آن را جزء لاینفک صورتهای مالی شناخت و تاریخ اجرای آن را اول ژانویه ۱۹۷۹ تعیین کرد. اما به دلیل تغییر در محیط گزارشگری مالی در سطح بین‌المللی کمیته یاد شده کار روی استاندارد بین‌المللی جدیدی را در زمینه صورت گردش وجوه نقد آغاز کرد و متنی پیشنهادی در سال ۱۹۹۳ انتشار داد.

در ایران نیز صورتهای واحدهای انتفاعی تا پیش از انقلاب، جز در موارد خاص نظیر دریافت وام و اعتبار و مانند اینها، به‌طور کلی تنها ترازنامه و صورت سود و زیان را دربر می‌گرفت و در مواردی که صورت منابع و مصارف وجوه و صورتهایی نظیر آن تهیه می‌شد، برداشت غالب از وجه، سرمایه در گردش بود، نه وجه نقد.

پس از پیروزی انقلاب به دلیل تغییر در شرایط سیاسی، اجتماعی و اقتصادی از جمله ملی شدن صنایع و حاکمیت بخش عمومی بر واحدهای انتفاعی و پیدایش چند نهاد حرفه‌ای حسابرسی تحت پوشش این بخش به عنوان بازوی کنترل، محیط حسابداری و حسابرسی نیز تغییر یافت. یکی از این نهادهای حرفه‌ای حسابرسی بخش عمومی، مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه بود، که در

7. Statement of Standard Accounting Practice 10 (SSAP).

8. Accounting Standards Board.

6. Financial Accounting Standard Board

سال ۱۳۵۹ تأسیس شد. این مؤسسه پس از مطالعه و بررسی استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۷ (صورت تغییرات در وضعیت مالی)، ترجمه و انتشار آن را در دستور کار خود قرار داد و لذا از اواخر سال ۱۳۵۹ و اوایل سال ۱۳۶۰ واحدهای تحت پوشش حسابرسی خود را پس از یک رشته آموزشهای مقدماتی، رسماً موظف کرد به تهیه و ارائه این صورت مالی، بپردازند.

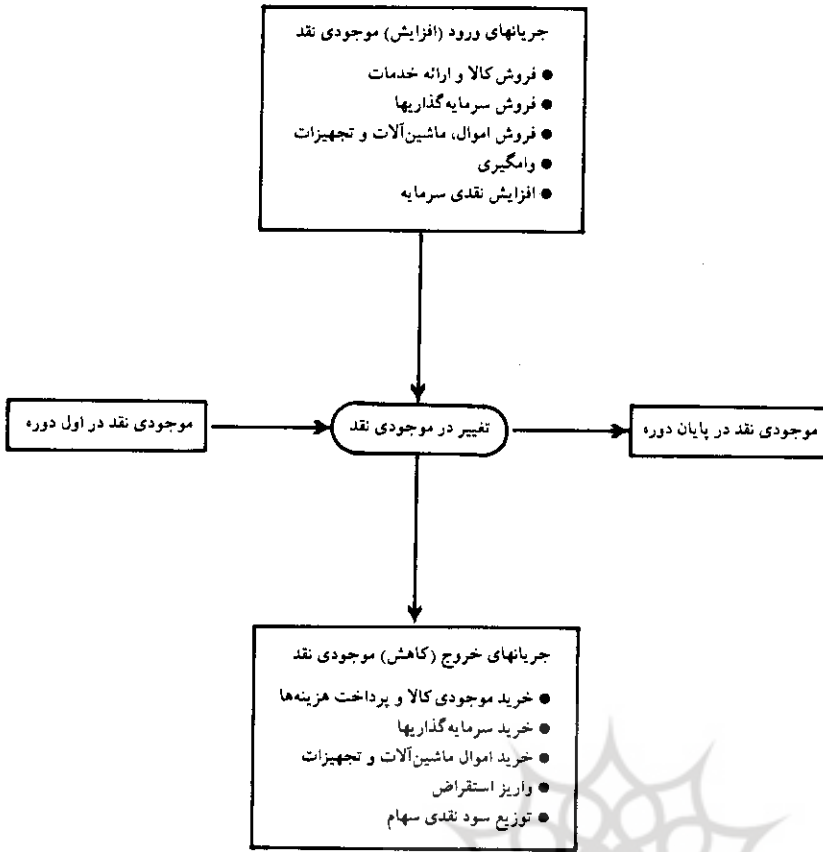
در حال حاضر واحدهای انتفاعی در ایران هنوز ناگزیرند صورت تغییرات در وضعیت مالی را به عنوان یکی از صورتهای مالی اساسی تهیه و ارائه کنند و ارائه نکردن آن، نقص گزارشگری مالی محسوب و باعث اظهار نظر غیر مقبول حسابرسان می‌شود. اما همان‌گونه که در صفحات قبل بیان شد، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری در سازمان حسابرسی، در چارچوب نظری پیشنهادی خود بر ارائه صورت گردش وجوه نقد تأکید دارد.

شکل و محتوای صورت گردش وجوه نقد

صورت گردش وجوه نقد باید جریانهای ورود وجه نقد به یک واحد انتفاعی و جریانهای خروج وجه نقد از آن را طی یک دوره مالی نشان دهد، به نحوی که علل تغییر مانده موجودی نقد در ابتدای دوره به مانده موجودی نقد در پایان دوره، مشخص شود.

جریانهای ورود و خروج وجه نقد

جریانهای ورود وجه نقد به یک واحد انتفاعی اساساً از کاهش در داراییها (غیر از موجودی نقد) و افزایش در بدهیها و یا حقوق صاحبان سهام طی یک دوره مالی، ناشی می‌شود. برعکس، جریانهای خروج وجه نقد از یک واحد انتفاعی از افزایش در داراییها (غیر از



موجودی نقد) و کاهش در بدهیها و یا حقوق صاحبان سهام طی یک دوره مالی ناشی می‌شود. تفاوت بین جریانهای ورود و خروج وجه نقد عبارت است از تغییر در موجودی نقد طی همان دوره مالی. برای تشریح و تفهیم بهتر این موضوع نمودار شماره (۲) و جدول شماره (۱) ارائه شده است.

جریانهای ورود وجه نقد

موارد سه‌گانه زیر عموماً باعث ورود وجه نقد یا افزایش موجودی نقد می‌شوند:

۱. کاهش در داراییها غیر از موجودی نقد.
۲. افزایش در بدهیها.
۳. افزایش در حقوق صاحبان سهام (به دلیل تحصیل سود خالص و افزایش سرمایه افزایش).

این موضوع بعداً تشریح خواهد شد.

جریانهای خروج وجه نقد

جریانهای خروج وجه نقد معمولاً ناشی از موارد زیر است:

۱. افزایش در داراییها غیر از موجودی نقد.
۲. کاهش در بدهیها.
۳. کاهش در حقوق صاحبان سهام (به دلیل تحمل زیان، پرداخت سود سهام و تحصیل سهام خزانه) این موضوع نیز بعداً به تفصیل بررسی خواهد شد.

معادلات مربوط به تغییر در موجودی نقد

داراییها	=	حقوق صاحبان سهام	+ بدهیها
تغییر در داراییها	=	تغییر در حقوق صاحبان سهام	+ تغییر در بدهیها
تغییر در داراییها غیر از موجودی نقد	+ تغییر در موجودی نقد	=	تغییر در حقوق صاحبان سهام
تغییر در موجودی نقد	=	تغییر در بدهیها	+ تغییر در داراییها غیر از موجودی نقد
بنابراین:			
افزایش در موجودی نقد	=	افزایش در حقوق صاحبان سهام	+ افزایش در بدهیها
کاهش در موجودی نقد	=	کاهش در حقوق صاحبان سهام	+ کاهش در بدهیها

جدول شماره (۱)

طبقه‌بندی اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد

در تهیه و ارائه صورت گردش وجوه نقد نیز همانند سایر صورتهای مالی، لازم است اقلام دارای ویژگیهای مشابه در یک گروه طبقه‌بندی شوند و اقلامی که ویژگیهای متفاوت دارند از یکدیگر تفکیک شوند. برای اجرای این رهنمود

و به خاطر گزارشگری یکنواخت اطلاعات مربوط، در صورت گردش وجوه نقد باید علل ورود و خروج وجه نقد تحت سه گروه کلی: (۱) فعالیت‌های عملیاتی، (۲) فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و (۳) فعالیت‌های تأمین مالی افشا شود. در نمودار شماره (۳) جزئیات افشای اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد تحت سه سرفصل کلی

- وجه نقد حاصل از (یا مصرف شده در) فعالیت‌های عملیاتی
- وجه نقد حاصل از (یا مصرف شده ورق بزنید

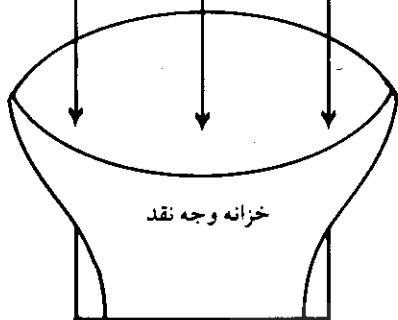
جریانهای ورود و خروج وجه نقد برحسب فعالیتهای عملیاتی، سرمایه گذاری و تأمین مالی

فعالیت‌های تأمین مالی: انتشار سهام جدید و امگیری

فعالیت‌های سرمایه گذاری: دریافت اقساط وام و اعتبار، فروش سرمایه گذاریها، فروش داراییهای مولد

فعالیت‌های عملیاتی: وصول وجه نقد از مشتریان، دریافت سود سهام، سایر دریافت‌های نقدی عملیاتی

جریانهای ورود وجه نقد



جریانهای خروج وجه نقد

فعالیت‌های عملیاتی: پرداخت به فروشندگان کالا، پرداخت حقوق و دستمزد، پرداخت هزینه امگیری، پرداخت مالیات، سایر پرداخت‌های عملیاتی

فعالیت‌های سرمایه گذاری: خرید داراییهای مولد، خرید سهام و اوراق بهادار، سایر واحدهای انتفاعی، اعطای وام و اعتبار

فعالیت‌های تأمین مالی: پرداخت سود سهام، خرید سهام توسط خود واحد انتفاعی، بازپرداخت وجوه وام گرفته شده

نمودار شماره (۳)

در فعالیتهای سرمایه گذاری

- وجه نقد حاصل از (یا مصرف شده در) فعالیتهای تأمین مالی
- خالص افزایش یا کاهش در موجودی نقد
- تطبیق مانده موجودی نقد در ابتدای دوره با مانده موجودی نقد در پایان دوره

فعالیتهای عملیاتی

اولین بخش صورت گردش وجوه نقد را گردش وجوه نقد مرتبط با عملیات واحد انتفاعی تشکیل می‌دهد. جریان مکرر و با اهمیت ورود وجه نقد به اغلب واحدهای انتفاعی، از فروش محصولات یا ارائه خدمات یعنی از محل مبالغ وصولی از مشتریان، ناشی می‌شود. دریافت سود سهام و درآمد حاصل از سایر سرمایه گذاریها نیز جزء جریان ورود وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی محسوب می‌شود. جریان خروج وجه نقد مرتبط با فعالیتهای عملیاتی شامل وجوه پرداختی به فروشندگان مواد کالا و ارائه دهندگان خدمات مورد نیاز، وجوه پرداختی به کارکنان بابت حقوق و دستمزد، وجوه پرداختی به اعتبار و وام دهندگان بابت هزینه‌های وامگیری، پرداخت به ارگانهای دولتی بابت مالیات و عوارض و سایر پرداخت‌های نقدی بابت هزینه‌هاست.

به طور کلی، فعالیتهای عملیاتی شامل تمامی رویدادها، معاملات و عملیات مؤثر بر موجودی نقد است که جزء فعالیتهای سرمایه‌گذاری و تأمین مالی واحد انتفاعی محسوب نمی‌شود و در واقع معرف آثار گردش وجوه نقد رویدادها، معاملات و عملیات مؤثر بر تعیین سود خالص است، یعنی شامل درآمدهای نقدی وصول شده و هزینه‌های نقدی پرداخت شده می‌باشد. اگرچه اصطلاحات درآمد و هزینه تنها باید هنگام توصیف حسابداری تعهدی به کار

برده شود، با این حال، معادل گردش وجوه نقد این اقلام نوعاً معرف فعالیتهای عملیاتی است که در صورت گردش وجوه نقد منعکس می‌شود.

در حالی که سود خالص گزارش شده در صورت سود و زیان برای استفاده کنندگان اطلاعات مالی جهت ارزیابی عملکرد مدیریت و واحد انتفاعی دارای اهمیت اساسی است، اما بسیاری از اقلام درآمد و هزینه از به کارگیری حسابداری تعهدی و تخصیص هزینه‌هایی ناشی می‌شود که تاثیری بر گردش وجوه نقد ندارند. مثلاً، هزینه استهلاک هرچند در اندازه‌گیری سود خالص اثر می‌گذارد، اما باعث خروج وجه نقد نمی‌شود. صورت گردش وجوه نقد اطلاعات مفیدی درباره وجه نقد حاصل از فعالیتهای اصلی عملیاتی واحد انتفاعی فراهم می‌آورد و می‌تواند

به پاسخ بسیاری از سئوالاتی که قبلاً ارائه شد از جمله سئوالات زیر کمک کنند:

الف) چرا واحد انتفاعی با وجود فعالیت در سطحی سودآور، همواره با کمبود وجه نقد روبه‌رو بوده است؟

ب) چگونه یک واحد انتفاعی ممکن است با وجود زیاندهی، از محل عملیات بخود وجه نقد تحصیل کند؟

سود خالص در مقابل خالص گردش وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی

سود خالص، شاخص سودآوری واحد

انتفاعی است. اما چون سود خالص بر مبنای حسابداری تعهدی اندازه گیری و گزارش می شود، بنابراین، تساوی بین سود خالص و خالص گردش وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی در دوره‌های کوتاه، به ندرت تحقق می یابد.

گاه ممکن است یک واحد انتفاعی با وجود سودآوری هنگفت، دچار کمبود وجه نقد شود. برخی از دلایل عمده تفاوت بین سود خالص تحصیل شده و خالص گردش وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی به شرح زیر است.*

۱. یک واحد انتفاعی ممکن است در طول سال ناچار به خرید نقدی دارایی‌های استهلاک پذیر شود. در حالی که این قبیل خریدها عموماً مستلزم خروج وجه نقد عمده از واحد انتفاعی است، اما هزینه استهلاک سالانه مربوط به دارایی‌های مزبور که در اندازه گیری سود خالص اثر می گذارد، به مراتب کمتر از وجوه نقد پرداختی برای خرید آن دارایی‌هاست.

۲. سود خالص همواره بر مبنای فرض تعهدی اندازه گیری می شود و فرض تعهدی حاکی از شناخت درآمدها به محض تحقق و شناخت هزینه‌ها به محض تحمل و بدون توجه به ورود و خروج وجه نقد مرتبط با درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده است. این بدان معناست که واحد انتفاعی ممکن است:

الف - وجوهی را صرف خرید موجودی‌هایی کند که در طول دوره خرید به فروش نرود و در نتیجه، سودی از آنها حاصل نشود.

ب - کالاهایی را به طور نسبی بفروشد که سود آن در دوره وقوع فروش شناسایی می شود بدون این که وجه نقد مرتبط با این فروشها قبل از پایان سال مالی مربوط، به واحد انتفاعی وارد شود.

ج - وجوهی را در دوره جاری صرف توسعه کند که عمدتاً به دارایی درازمدت تبدیل شده و به

* نگاه کنید به نشریه شماره ۵۰، صورت تغییرات در وضعیت مالی، صفحه ۵۳ از انتشارات مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه، مهرماه ۱۳۶۳.

دوره‌های آینده منتقل می گردد و در این دوره‌ها به عنوان هزینه از درآمد کسر می شود.

بنابراین، مبلغ خالص گردش وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی را نباید جایگزینی برای سود خالص تلقی کرد.

محاسبه خالص گردش وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

طول چرخه عملیات یک واحد انتفاعی، متوسط مدت زمانی است که وجوه نقد صرف خرید موجودی کالا و آماده کردن آن برای فروش می شود و سپس کالا به فروش می رود و به شکل حسابهای دریافتی درمی آید و نهایتاً حسابهای دریافتی به وجه نقد تبدیل می شود. بنابراین، نقطه آغاز چرخه عملیات در یک واحد انتفاعی، خرید کالا به شکل نقد یا تسویه خریداری شده، موجودی کالا کاهش می یابد، بهای تمام شده کالای فروش رفته و هزینه‌های فروش و توزیع واقع می گردد و برای این هزینه‌ها نیز وجه نقد پرداخت یا در قبال آن، بدهیهای جاری ایجاد می شود. علاوه بر این، واحد انتفاعی برای اجرای این عملیات متحمل هزینه‌های عمومی و اداری نیز می گردد که این هزینه‌ها یا نقداً پرداخت می شوند یا در قبال آن بدهیهای جاری واقع می گردد یا پیش پرداختهای هزینه حذف یا کاسته می شود. نهایتاً، واحد انتفاعی حسابهای دریافتی را وصول و مجدداً به نقد تبدیل می کند. این تبدیل، آخرین حلقه از زنجیره چرخه عملیات محسوب و با انجام آن این چرخه تکمیل می شود. درآمدها و هزینه‌ها و گردش وجوه نقد مرتبط با آنها در چارچوب چرخه عملیات در نمودار شماره (۴) نشان داده شده است.

همانگونه که در این نمودار مشاهده می شود،

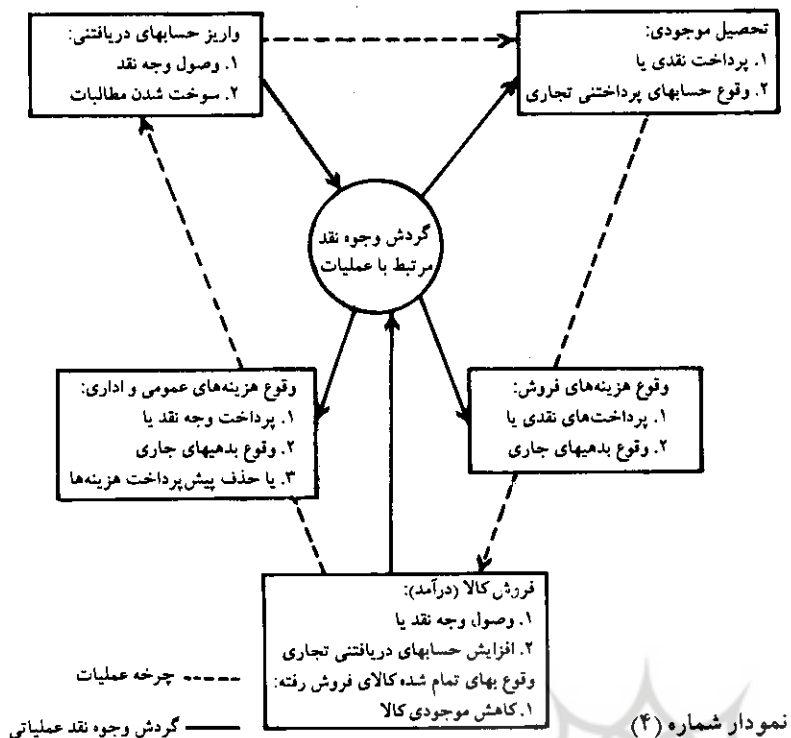
هر مرحله‌ای از چرخه عملیات هم بر سود خالص و هم بر گردش وجوه نقد مرتبط با فعالیت‌های عملیاتی تأثیر می گذارد. اما به دلیل تفاوتی که در ثبت درآمدها و هزینه‌ها و زمانبندی گردش وجوه نقد مرتبط با آنها وجود دارد، این تأثیر احتمالاً بر هر دو یکسان نخواهد بود. مثلاً، هنگامی که موجودی کالا نقداً

خریداری می شود، خروج وجه نقد رخ می دهد اما هزینه‌ای ثبت نمی گردد. خرید کالا به شکل تسویه، حسابهای پرداختی (بدهیهای جاری) را افزایش می دهد اما به خروج وجه نقد منجر نمی شود. بعداً هنگامی که حسابهای پرداختی واریز می گردد، هزینه‌ای ثبت نمی شود اما خروج وجه نقد رخ می دهد. هزینه مربوط به تعیین بهای تمام شده کالای فروش رفته هنگامی ثبت می شود که کالای خریداری شده بفروش رود حتی اگر هیچگونه خروج وجه نقدی در آن زمان رخ ندهد. زمانی که فروش نقدی انجام می گیرد درآمد شناسایی و ثبت و وجه نقد نیز به واحد انتفاعی وارد می شود. اما هنگامی که فروش تسویه انجام می گیرد، درآمد فروش و حسابهای دریافتی تجاری (دارایی جاری) افزایش می یابد بدون این که ورود وجه نقدی رخ دهد. بعداً زمانی که حسابهای دریافتی وصول می شود، درآمد ثبت نمی شود، اما ورود وجه نقد رخ می دهد، برخی از حسابهای دریافتی تجاری نیز ممکن است وصول نشود که در این صورت هزینه‌ای (مطالبات سوخت شده) واقع می گردد بدون این که خروج وجه نقد رخ دهد.

علاوه بر این، در تمام طول دوره حسابداری، زمانی که هزینه‌های فروش، عمومی و اداری نقداً پرداخت می شود، این هزینه‌ها ثبت و خروج وجه نقد مربوط به آنها نیز واقع می شود. اما هزینه‌های مزبور هنگامی که در پایان دوره تحقق می یابد، همراه با حسابهای پرداختی (بدهی) مربوط ثبت می شود بدون اینکه خروج وجه نقد مرتبط با آنها رخ داده باشد. خروج وجه نقد این هزینه‌ها در دوره مالی بعد یعنی زمانی که

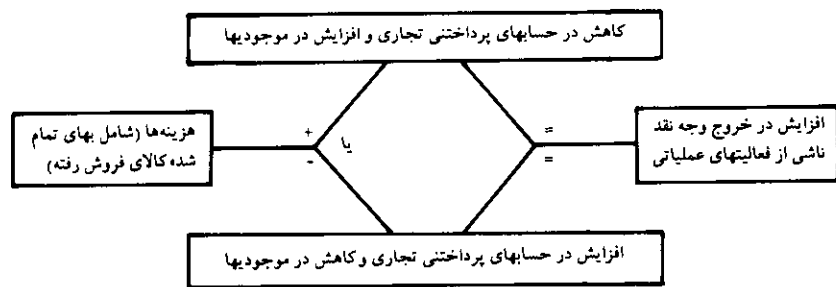
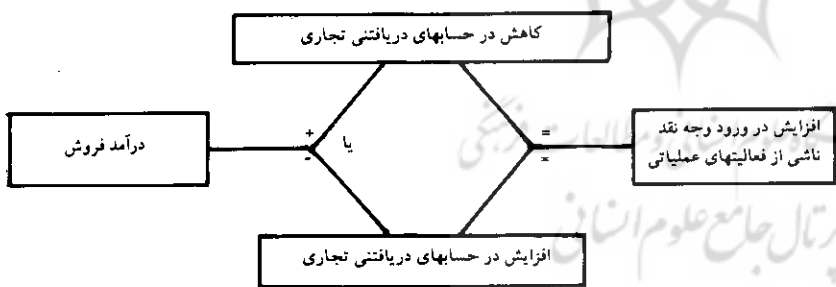
ورق بزنید

چرخه عملیات: درآمد فروش، هزینه‌ها و گردش وجوه نقد مربوط



پرداختهای مربوط انجام شد، رخ خواهد داد. بعلاوه، خروج وجه نقد در مورد برخی مخارج طی یک دوره مالی ممکن است به عنوان دارایی جاری ثبت شود و هزینه مربوط به آن در دوره بعد شناسایی گردد (نظیر پیش پرداخت هزینه‌ها). نمودار شماره (۵) تفاوت‌های اساسی بین درآمد و گردش وجوه نقد عملیاتی آن از یک سو، و تفاوت‌های اساسی بین هزینه‌ها و گردش وجوه نقد عملیاتی آن را از سوی دیگر، که در این قسمت مورد بحث قرار گرفت، نشان می‌دهد. مضافاً این‌که در برخی از داراییهای غیرجاری ممکن است تغییراتی رخ داده باشد که بر سود خالص اثر داشته بدون این‌که به ورود یا خروج وجه نقد مرتبط با فعالیتهای عملیاتی منجر شده باشد. مثلاً، هنگامی که هزینه استهلاک ثبت می‌شود، ثبت روزنامه آن عبارت است از بدهکار کردن حساب هزینه استهلاک (کاهنده سود خالص) و بستانکار کردن حساب استهلاک انباشته (کاهنده داراییهای غیرجاری). هزینه استهلاک هرچند سود خالص و داراییهای غیر جاری را کاهش می‌دهد اما به خروج وجه نقد مرتبط با عملیات منجر نمی‌شود. ثبت هزینه استهلاک داراییهای نامشهود، منابع طبیعی و مخارج انتقالی به دوره‌های آینده نیز همین آثار را داراست، یعنی کاهش در سود خالص و کاهش در داراییهای غیر جاری اما بدون تأثیر بر ورود یا خروج وجه نقد. هر یک از این قبیل تغییرات نیز از لحاظ تعیین تأثیر بر خالص گردش وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی لازم است تجزیه و تحلیل شود.

تفاوت بین درآمد، هزینه‌ها و گردش وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی



در واقع می‌توان گفت که گردش وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی از طریق تبدیل صورت سود و زیان از مبنای تعهدی به مبنای نقدی تعیین می‌شود. در این تبدیل، دو گروه اقلام کاملاً متمایز باید در نظر گرفته شود: (۱) اقلام منعکس در صورت سود و زیان که تأثیری بر گردش وجوه نقد نداشته‌اند (نظیر هزینه استهلاک) و (۲) ورود و خروج وجه نقد ناشی از

فعالتهای عملیاتی در دوره جاری که تأثیری بر سود خالص دوره جاری نداشته‌اند (نظیر وجوه وصولی از محل حسابهای دریافتی ناشی از فروش‌های انجام شده در دوره قبل).

به طور کلی موارد عمده جریانهای ورود وجه نقد ناشی از فعالتهای عملیاتی به شرح زیر است:

- دریافت‌های نقدی از فروش کالا و ارائه خدمات شامل وجوه وصولی از محل حسابهای دریافتی
- دریافت‌های نقدی به شکل بازده تسهیلات و وام‌های اعطایی یا سرمایه‌گذاری در سهام و اوراق بهادار سایر واحدهای انتفاعی
- سایر دریافت‌های نقدی ناشی از مبادلات و عملیاتی که جزء فعالتهای سرمایه‌گذاری و تأمین مالی طبقه‌بندی نمی‌شوند.

موارد عمده خروج وجه نقد ناشی از فعالتهای عملیاتی به طور کلی به شرح زیر است:

- پرداخت‌های نقدی برای تحصیل مواد اولیه و کالا جهت ساخت محصولات و فروش، شامل واریز حسابهای پرداختی تجاری.
- پرداخت‌های نقدی به سایر فروشندگان و کارکنان بابت سایر کالاها و خدمات.
- پرداخت‌های نقدی به دولت به عنوان مالیات، عوارض و سایر حقوق و امثالهم.
- پرداخت‌های نقدی به اعطاکندگان تسهیلات، وام و اعتبار بابت هزینه استقراض و تسهیلات دریافتی.
- سایر پرداخت‌های نقدی ناشی از مبادلات و رویدادهایی که جزء فعالتهای سرمایه‌گذاری و تأمین مالی طبقه‌بندی نمی‌شود.

گردش وجوه نقد ناشی از فعالتهای عملیاتی: روشهای محاسبه

برای گزارشگری گردش وجوه نقد ناشی از فعالتهای عملیاتی، دو روش پذیرفته شده وجود دارد. در روش اول که اصطلاحاً روش مستقیم نامیده می‌شود، هریک از جریانهای ورود و خروج وجه نقد ناشی از فعالتهای عملیاتی به‌طور جداگانه گزارش می‌شود. درحالی‌که براساس روش دوم که اصطلاحاً روش غیر مستقیم نامیده می‌شود، تنها خالص گردش وجوه نقد ناشی از فعالتهای عملیاتی از طریق تعدیل سود خالص گزارش شده بابت آثار اقلام غیرنقدی موثر بر اندازه‌گیری سود، نشان داده می‌شود. روشهای مستقیم و غیر مستقیم روشهای جایگزین شناخته می‌شوند.

روش مستقیم

برای محاسبه گردش وجوه نقد ناشی از فعالتهای عملیاتی با استفاده از روش مستقیم، صورت سود و زیان و سایر اقلام مربوط باید از مبنای تعهدی به مبنای نقدی تبدیل شود.

چنانچه از روش مستقیم استفاده شود، دست‌کم سرفصلهای زیر در مورد جریانهای ورود و خروج وجه نقد مرتبط با فعالتهای عملیاتی لازم است افشاء شود:

- وجه نقد دریافت شده از مشتریان، اجاره‌کنندگان (در قراردادهای اجاره درازمدت) و سایر اشخاص مشابه.
- سود سهام دریافت شده و سودهای دریافتی ناشی از اعطای وام، اعتبار و سایر تسهیلات مالی به دیگران.
- سایر دریافت‌های نقدی عملیاتی.
- وجه نقد پرداخت شده به کارکنان و

فروشنندگان مواد، کالا، و خدمات به واحد انتفاعی شامل ارائه‌کنندگان خدمات بیمه، تبلیغات و سایر خدمات مشابه.

- هزینه‌های نقدی وام‌گیری.
- مالیات بر درآمد پرداختی.
- سایر پرداخت‌های نقدی.

علاوه بر افشای موارد بالا، در صورت استفاده از روش مستقیم، لازم است محاسبات مربوط به روش غیر مستقیم نیز به شکل جدولی جداگانه و مکمل صورت گردش وجوه نقد ارائه شود.

در روش مستقیم، برای تعیین خالص گردش وجوه نقد ناشی از فعالتهای عملیاتی، جریانهای خروج وجه نقد از جریانهای ورود وجه نقد ناشی از این‌گونه فعالیتها کسر می‌شود. در این روش، لازم است ابتدا جریانهای ورود و خروج وجه نقد مرتبط با عملیات براساس تجزیه و تحلیل دقیق حسابهای مربوط محاسبه شود.

روش غیر مستقیم

در روش غیر مستقیم، گردش وجوه نقد ناشی از فعالتهای عملیاتی از طریق تعدیل سود خالص بابت درآمدها، هزینه‌ها و سود و زیانهای غیرعملیاتی که در اندازه‌گیری سود خالص اثر داشته اما تأثیری بر موجودی نقد نداشته‌اند، محاسبه و گزارش می‌شود. علاوه بر این، سود خالص باید بابت جریانهای ورود و خروج وجه نقد مرتبط با چرخه عملیات که انعکاسی در صورت سود و زیان ندارد، نیز تعدیل شود. بدین ترتیب، در روش غیر مستقیم سود خالص به خالص گردش وجوه نقد ناشی از فعالتهای عملیاتی یا به بیان دیگر، گردش سود از مبنای تعهدی به مبنای نقدی، تبدیل می‌شود. برای انجام این تبدیل، ابتدا سود خالص منعکس می‌شود و سپس به منظور:

ورق بزنید

تعدیلات لازم برای تبدیل سود خالص به گردش وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

الف) حذف تاثیر برخی اقلام که در اندازه‌گیری سود خالص منظور شده اما مستلزم ورود یا خروج وجه نقد نبوده‌اند (نظیر هزینه استهلاک)، و

ب) احتساب تغییرات در داراییهای جاری (غیر از موجودی نقد) و تغییرات در بدهیهای جاری که مرتبط با چرخه عملیات واحد انتفاعی بوده و بر موجودی نقد به شکلی متفاوت از سود خالص، اثر داشته‌اند.

تعدیلات لازم (اضافات و کسور) در سود خالص منعکس شده، اعمال می‌شود.

در جدول شماره (۲) تعدیلات عمده‌ای که در عمل برای تبدیل سود خالص به خالص گردش وجوه نقد انجام می‌گیرد، فهرست شده است.

در صورت استفاده از روش مستقیم، ارائه محاسبات مربوط به تطبیق سود خالص با خالص گردش وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی در جدولی جداگانه و به عنوان جزء لاینفک صورت گردش وجوه نقد، الزامی است.

در هر حال، کاربرد قبلی روش غیرمستقیم در سطحی گسترده برای تهیه صورت تغییرات در وضعیت مالی و لزوم انجام محاسبات اضافی جهت ارائه جدول تطبیق سود خالص با خالص گردش وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی در صورت استفاده از روش مستقیم، در مجموع باعث شده است که بسیاری از واحدهای انتفاعی در کشورهای مختلف استفاده از روش غیر مستقیم را همچنان ادامه دهند.

فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

فعالیت‌های سرمایه‌گذاری واحدهای انتفاعی باید در گروهی جداگانه در صورت گردش وجوه نقد گزارش شود. این فعالیتها اساساً بر رویدادها و مبادلات مربوط به داراییها تاکید دارد و مشتمل بر جریان ورود و خروج وجه نقد ناشی از این رویدادها و مبادلات است.

ریال

xxx

سود خالص

اضافه می‌شود:

● کاهش در حسابهای دریافتی تجاری

xxx

● کاهش در موجودیها

xxx

● کاهش در پیش‌پرداختهای هزینه

xxx

● کاهش در سایر اقلام دارایی جاری مرتبط با فعالیت‌های عملیاتی

xxx

● (غیر از موجودی نقد)

xxx

● افزایش در حسابهای پرداختی تجاری

xxx

● افزایش در بدهی‌های ناشی از هزینه‌های تحقق یافته

xxx

● افزایش در مالیات بر درآمد پرداختی

xxx

● افزایش در سایر اقلام بدهی جاری مرتبط با فعالیت‌های عملیاتی

xxx

● استهلاک اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات

xxx

● استهلاک داراییهای نامشهود

xxx

● استهلاک یا تخصیص اقلام بدهکار انتقالی به دوره‌های آینده

xxx

● هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان (بر اساس روش ذخیره‌گیری)

xxx

● زیان حاصل از فروش یا واگذاری داراییها یا بدهیها

xxx

● زیان حاصل از سرمایه‌گذاری بلنمدت در سایر واحدهای

xxx

انتفاعی به روش ارزش ویژه

xxx

کسر می‌شود:

● افزایش در حسابهای دریافتی تجاری

(xxx)

● افزایش در موجودیهای کالا

(xxx)

● افزایش در پیش‌پرداختهای هزینه

(xxx)

● افزایش در سایر داراییهای جاری مرتبط با فعالیت‌های عملیاتی

(xxx)

(غیر از موجودی نقد)

(xxx)

● کاهش در حسابهای پرداختی تجاری

(xxx)

● کاهش در بدهیهای ناشی از هزینه‌های تحقق یافته

(xxx)

● کاهش در مالیات بر درآمد پرداختی

(xxx)

● کاهش در سایر بدهیهای جاری مرتبط با فعالیت‌های عملیاتی

(xxx)

● استهلاک یا تخصیص اقلام بستانکار انتقالی به دوره‌های آینده

(xxx)

● سود حاصل از فروش یا واگذاری داراییها یا بدهیها

(xxx)

● سود حاصل از سرمایه‌گذاری بلنمدت در سهام سایر واحدهای انتفاعی

(xxx)

به روش ارزش ویژه

(xxx)

خالص گردش وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

(xxx)

جدول شماره (۲)

جریانهای ورود وجه نقد ناشی از فعالیتهای سرمایه‌گذاری را می‌توان به شرح زیر توصیف کرد:

«کاهش در داراییهای غیر جاری و برخی از داراییهای جاری نظیر اسناد دریافتی غیر تجاری و آن گروه از سرمایه‌گذارهای کوتاهمدت که شبه نقد تلقی نمی‌شوند.»

موارد عمده کاهش در داراییها که منجر به ورود وجه نقد به یک واحد انتفاعی می‌شود و باید جزء فعالیتهای سرمایه‌گذاری طبقه‌بندی و گزارش شود به شرح زیر است:

- دریافت اقساط وام و تسهیلات اعطایی به سایرین
- دریافت وجوه حاصل از فروش و واگذاری سرمایه‌گذاری در سهام سایر واحدهای انتفاعی
- دریافت وجوه حاصل از فروش اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و سایر داراییهای مولد.

جریانهای خروج وجه نقد ناشی از فعالیتهای سرمایه‌گذاری را می‌توان به شرح زیر توصیف کرد:

«افزایش در داراییهای غیر جاری و برخی از داراییهای جاری نظیر اسناد دریافتی غیر تجاری و آن گروه از سرمایه‌گذارهای کوتاهمدتی که شبه نقد تلقی نمی‌شوند.»

موارد عمده افزایش در داراییهای یک واحد انتفاعی که منجر به خروج وجه نقد از آن واحد می‌شود و باید جزء فعالیتهای سرمایه‌گذاری طبقه‌بندی و گزارش شود به شرح زیر است:

- اعطای وام، اعتبار و تسهیلات مالی به دیگران
- پرداخت وجه برای تحصیل سرمایه‌گذاری در سایر واحدهای انتفاعی
- پرداخت وجه برای تحصیل اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و سایر

داراییهای مولد

صورت گردش وجوه نقد با ارائه اطلاعات بالا می‌تواند به برخی از سؤالات مطرح شده قبلی از جمله سؤالات زیر پاسخ دهد:

الف - آیا واحد انتفاعی برای نوسازی، توسعه یا جایگزین کردن تأسیسات و ماشین‌آلات منسوخ خود، مخارج سرمایه‌ای انجام داده است؟

ب - آیا واحد انتفاعی وجوهی را صرف سرمایه‌گذاری درازمدت یا تحصیل داراییهای مولد دیگر کرده است؟

ج - واحد انتفاعی از فروش و واگذاری داراییهای بلندمدت خود چه میزان وجه نقد تحصیل کرده است؟

د - مبلغ وجوه اعطایی به عنوان وام، اعتبار و سایر تسهیلات مالی به واحدهای انتفاعی و میزان اقساط وصولی از محل تسهیلات اعطایی در گذشته، چقدر بوده است؟

فعالتهای تامین مالی

آثار گردش وجوه نقد ناشی از فعالیتهای تامین مالی نیز باید در گروه جداگانه‌ای در صورت گردش وجوه نقد افشا شود. این فعالیتها اساساً بر رویدادها و مبادلات مربوط به وامها و سایر بدهیهای درازمدت و حقوق صاحبان سهام تاکید دارد و مشتمل بر جریان ورود و خروج وجه نقد ناشی از این رویدادها و مبادلات است. جریانهای ورود وجه نقد ناشی از فعالیتهای تامین مالی را می‌توان به شرح زیر توصیف کرد:

«افزایش در بدهیهای غیرجاری، حقوق صاحبان سهام و برخی از بدهیهای جاری نظیر اسناد پرداختی غیر تجاری»

موارد عمده افزایش در بدهیهای غیر جاری و حقوق صاحبان سهام که منجر به ورود وجه نقد به یک واحد انتفاعی می‌شود و باید جزء فعالیتهای تامین مالی طبقه‌بندی و گزارش شود به

شرح زیر است:

- وجوه نقد حاصل از افزایش سرمایه (انتشار سهام عادی جدید)
- وجوه نقد حاصل از وامهای کوتاه و بلندمدت

جریانهای خروج وجه نقد ناشی از فعالیتهای تامین مالی را می‌توان به شرح زیر توصیف کرد: «کاهش در بدهیهای غیرجاری، حقوق صاحبان سهام و برخی از بدهیهای جاری نظیر اسناد پرداختی غیر تجاری» موارد عمده کاهش در بدهیهای غیرجاری و حقوق صاحبان سهام که منجر به خروج وجه نقد از یک واحد انتفاعی می‌شود و باید جزء فعالیتهای تامین مالی طبقه‌بندی و گزارش گردد به شرح زیر است:

- پرداخت نقدی سود سهام به عنوان بازده سرمایه‌گذاری و سایر موارد توزیع منابع نقدی بین صاحبان سهام
- بازپرداخت وجوه وام گرفته شده
- سایر پرداختهای نقدی عمده به اصطفاکنندگان وام، اعتبار و سایر

تسهیلات مالی

لازم به ذکر است که وجوه پرداختی به اعطاکندگانی وام، اعتبار و سایر تسهیلات مالی بابت هزینه‌های وامگیری جزء فعالیتهای تامین مالی محسوب نمی‌شود اما سود سهام پرداختی به سهامداران جزء فعالیتهای تامین مالی منظور می‌گردد. علت تفاوت در این شیوه برخورد این است که توزیع سود سهام، توزیع سود خالص است درحالی که هزینه وامگیری یکی از عوامل موثر بر تعیین سود خالص است. به همین دلیل، هزینه استقراض پرداختی به شکل نقد به عنوان بخشی از فعالیتهای عملیاتی محسوب می‌شود نه یک فعالیت تامین مالی. علاوه بر این، تسویه بدهیهای نظیر حسابهای پرداختی تجاری، مالیات پرداختی و حقوق و دستمزد پرداختی جزء فعالیتهای عملیاتی محسوب می‌شود.

بدین ترتیب، صورت گردش وجوه نقد ورق بزیند

شرکت نمونه (سهامی عام) صورت مقایسه‌ای گردش وجوه نقد

برای سالهای مالی منتهی به پایان اسفند

۱۳۷۰	۱۳۷۱	۱۳۷۲
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
۱۷۷۰	۱۹۱۸	۲۱۰۶
(۱۳۳۲)	(۱۴۴۲)	(۱۶۰۸)
(۳۲۳)	(۳۵۷)	(۳۹۶)
(۳۸)	(۳۵)	(۳۹)
۷۷	۸۴	۶۳
۱۷	۱۵	۲
(۴۱)	(۳۷)	(۴۱)
(۲۴)	(۲۲)	(۳۹)
-	-	۲۵
(۳۴)	(۴۳)	(۲۹)
(۱۶)	(۱۷)	(۱۹)
(۵۰)	(۶۰)	(۲۳)
۳	۲	۱
۱۹	۲۲	۲۴
۲۲	۲۴	۲۵

گردش وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی:

وجوه نقد دریافتی از مشتریان

وجوه نقد پرداختی برای خرید کالا

وجوه نقد پرداختی بابت هزینه‌های عملیاتی

پرداخت مالیات بر درآمد

خالص وجه نقد حاصل از
فعالیهای عملیاتی

گردش وجوه نقد ناشی از فعالیتهای سرمایه‌گذاری:

وجوه دریافتی از محل فروش داراییهای عملیاتی

وجوه پرداختی برای تحصیل داراییهای عملیاتی

خالص وجه نقد مصرف شده در
فعالیهای سرمایه‌گذاری

گردش وجوه نقد ناشی از فعالیتهای تامین مالی:

وجوه حاصل از انتشار سهام عادی جدید

بازپرداخت استقراض از سیستم بانکی

پرداخت سود نقدی سهام

خالص وجه نقد مصرف شده در
فعالیهای تامین مالی

افزایش خالص در موجودی نقد
مانده موجودی نقد در اول سال

مانده موجودی نقد در پایان سال

می‌تواند پاسخ سئوالات زیر را درباره فعالیتهای

تامین مالی واحدهای انتفاعی فراهم آورد:

الف - آیا واحد انتفاعی از طریق انتشار سهام

جدید یا استقراض هیچ‌گونه فعالیت تامین مالی

طی سال داشته است؟

ب - واحد انتفاعی برای بازپرداخت

بدهیهای درازمدت خود در سررسید چه میزان

وجه نقد طی سال صرف کرده است؟

فعالیهای سرمایه‌گذاری و تامین

مالی غیر موثر بر موجودی نقد

تغییرات (افزایش یا کاهش) در داراییها غیر

از موجودی نقد، بدهیها و حقوق صاحبان سهام

ممکن است نتیجه فعالیتهای سرمایه‌گذاری و

تامین مالی غیر موثر بر موجودی نقد باشد.

نمونه‌هایی از این‌گونه فعالیتهای اصطلاحاً

مبادلات غیر پولی یا غیر نقدی نامیده می‌شوند

عبارتند از: تحصیل داراییهای درازمدت در قبال

انتشار سهام عادی (فعالیت غیر نقدی

سرمایه‌گذاری و تامین مالی)، تحصیل داراییهای

درازمدت در ازای تقبل بدهی نظیر تعهدات

مربوط به اجاره به شرط تملیک (فعالیت

غیر نقدی سرمایه‌گذاری و تامین مالی) و معاوضه

بدهیهای درازمدت با بدهیهای درازمدت دیگر

(فعالیت غیر نقدی تامین مالی).

اگرچه این قبیل فعالیتهای ممکن است به

ندرت رخ دهد، اما عموماً معرف فعالیتهای

همزمان تامین مالی و سرمایه‌گذاری است که

مستلزم دریافت یا پرداخت وجه نقد نیست. با

آنکه این‌گونه مبادلات مستقیماً تاثیری بر گردش

وجوه نقد ندارند، اما افشای آنها از لحاظ فراهم

کردن اطلاعات مربوط به تمامی فعالیتهای تامین

مالی و سرمایه‌گذاری که جزء هدفهای صورت

گردش وجوه نقد است، الزامی است. مثلاً،

هنگامی که یک واحد انتفاعی برای تحصیل یک

دارایی سرمایه‌ای به جای پرداخت وجه نقد، از

فروشنده نوعی تامین مالی به دست می‌آورد

(قرارداد اجاره به شرط تملیک)، تحصیل دارایی

مورد نظر قطعاً یک فعالیت سرمایه‌گذاری تلقی و

دریافت تسهیلات مالی نیز یک فعالیت تامین

مالی محسوب می‌شود.

ارائه اطلاعات مربوط به ورود و خروج وجه

رویدادهای مربوط به خرید و فروش سرمایه‌گذاری‌هایی که ویژگیهای بالا را دارند، غالباً به عنوان بخشی از عملیات و فعالیتهای مدیریت وجه نقد محسوب می‌شوند نه به عنوان فعالیتهای عملیاتی، سرمایه‌گذاری یا تامین مالی. نمونه‌ای از صورت مقایسه‌ای گردش وجوه نقد و ادامه ارائه شده است.

تطبيق سود خالص با خالص وجه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی:			
سود خالص	۶۱	۵۵	۴۹
تعديلات مربوط به تطبيق سود خالص با خالص وجه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی:			
استهلاك	۱۸	۱۶	۱۴
زیان حاصل از فروش داراییهای عملیاتی	۱۲	۳	۴
تأثیر تغییرات در:			
حسابهای دریافتی	(۴)	(۷)	(۲)
موجودی کالا	(۲۸)	(۴)	(۶)
سایر داراییهای جاری	(۱)	(۲)	(۱)
بدهیهای جاری	۵	۲۳	۱۹
خالص وجه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی	۶۳	۸۴	۷۷

وجه نقد و شبه نقد

در تهیه صورت گردش وجوه نقد، اصطلاح «وجه نقد» وجوه سرمایه‌گذاری شده در سهام و اوراق بهاداری را که با سرعت و سهولت قابل تبدیل به نقد است نیز شامل می‌شود. هرگونه سرمایه‌گذاری کوتاهمدتی که دارای ویژگیهای زیر باشد، اصطلاحاً «معادل وجه نقد» یا «شبه نقد» نامیده می‌شود:

- ۱- با سرعت و سهولت به مبلغ مشخصی وجه نقد تبدیل پذیر باشد.
 - ۲- تاریخ تبدیل آن به وجه نقد، آنقدر نزدیک باشد که احتمال تغییر در ارزش آن بعید به نظر رسد.
- بنابراین، در تهیه صورت «گردش وجوه نقد»، خالص تغییر ناشی از انواع فعالیتها در موجودی نقد، برابر با تغییر در موجودی نقد به اضافه شبه نقد خواهد بود و عملیات، معاملات

نقد در صورت گردش وجوه نقد اهمیت دارد اما صورت گردش وجوه نقد که در نظر است در آن فعالیتهای مهم عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تامین مالی افشاء شود، نباید فاقد افشای اطلاعات مربوط به فعالیتهای غیرنقدی سرمایه‌گذاری و تامین مالی عمده باشد. برای افشای اینگونه مبادلات دو روش پذیرفته شده به شرح زیر وجود دارد:

- ۱- افشای مبادلات غیر پولی به شکل جداگانه و در قسمت انتهایی صورت گردش وجوه نقد.
- ۲- افشای آثار پولی این قبیل مبادلات در بخش یا بخشهای مربوط در صورت گردش وجوه نقد. مثلاً اگر ماشین‌آلاتی در ازای انتشار سهام عادی تحصیل شده باشد، تحصیل ماشین‌آلات در گروه فعالیتهای سرمایه‌گذاری و انتشار سهام در گروه فعالیتهای تامین مالی انعکاس می‌یابد.

دلیل

تغییر ترتیب موضوعی انتشار «حسابدار» در این شماره ۵.

با توجه به اینکه در ماههای نزدیک اقدامات گسترده‌ای در زمینه تدوین و پیشنهاد آیین‌نامه اجرایی تبصره (۱) ماده واحده «استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابداران رسمی» و بحثهای بسیاری در اطراف آن جریان داشته است، ضرورت داشت ماهنامه حسابدار دیدگاههای جامعه حرفه‌ای را در این باره بازتاب دهد که سبب شد بخش درخور توجهی از صفحات ماهنامه به این موضوع اختصاص یابد و موضوع کانونی این شماره که قبلاً (در ماهنامه شماره ۱۰۲/۱۰۱ ص ۱۸۱) بررسی «مدیریت، برنامه‌ریزی و کنترل وجوه نقد» اعلام شده بود در شماره بعد به چاپ برسد.