

صورت جریانهای نقدی

بر مبنای استانداردهای جدید حسابداری ایران



مردك كاظم زاده

تغییرات اعمال شده در استاندارد حسابداری شماره ۲ "صورت جریانهای نقدی" تجدید نظر شده ۱۳۹۷، عمدتاً در دو زمینه اصلی بوده است: نخست، گسترش تعریف جریانهای نقدی و شمول معادل نقد در آن؛ و دوم، تغییر در افشا و طبقه بندی اجزای این صورت مالی در راستای همگرایی با استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۷ "صورت جریانهای نقدی" (IAS 7) که مطابق آن اجزای این صورت مالی در سه طبقه ارائه می شود.

تغییر در تعریف جریانهای نقدی

یکی از مهم ترین تفاوت های ایجاد شده در تعریف "جریانهای نقدی" احتساب "معادل نقد" جزو اقلام آن است. در استاندارد حسابداری شماره ۲ تجدید نظر شده ۱۳۹۷، اصطلاحات زیر با این معانی مشخص به کار رفته اند:

نقد: شامل نقد در دسترس و سپرده های دیداری است.

معادل های نقد: سرمایه گذاری های کوتاه مدت با نقدشوندگی بالا است که به سرعت قابل تبدیل به مبلغ معینی نقد است و ریسک تغییر ارزش آن کم است.

جریان های نقدی: عبارت از جریان های ورودی و خروجی نقد و معادل های نقد است.

طبق این استاندارد، معادل وجه نقد دارای ویژگی های زیر است:

- با هدف ایفای تعهدات نقدی کوتاه مدت، و نه با هدف سرمایه گذاری یا سایر اهداف نگهداری می شود.

- به سرعت قابل تبدیل به مبلغ معینی نقد است.

- ریسک تغییر ارزش آن کم است.

بنابراین، سرمایه گذاری معمولاً فقط زمانی واجد شرایط به عنوان معادل های نقد است که سررسید آن کوتاه، مثلاً حداکثر سه ماه از تاریخ تحصیل، باشد. سرمایه گذاری در ابزارهای مالکانه معادل نقد نیست، مگر این که ماهیت آن، معادل نقد باشد.

دیگر تغییرات با اهمیت

در مقایسه ی کلی استاندارد حسابداری شماره ۲ تجدید نظر شده ۱۳۹۷ با ویرایش قبلی آن تغییرات با اهمیت زیر ملاحظه می شود:

■ عنوان این صورت مالی از "صورت جریان وجوه نقد" به "صورت جریان های نقدی" تغییر یافته است.

■ طبقات این صورت مالی از پنج طبقه و به سه طبقه کاهش یافته است.

■ طبق استاندارد جدید، سود سهام و کارمزد دریافتی، هزینه ی بهره، و مالیات بر درآمد در طبقه ی فعالیت های عملیاتی ارائه می شود. در استاندارد قدیم، سود سهام و کارمزد دریافتی، سود سهام پرداختی و هزینه ی بهره در طبقه ی دوم، "بازده سرمایه گذاری و سود پرداختی بابت تامین مالی" و مالیات پرداختی در طبقه ی سوم، "مالیات بر درآمد" ارائه می شد.

■ در استاندارد جدید، صورت تطبیق سود و زیان عملیاتی به نقد حاصل از عملیات تبدیل شده است. در استاندارد قدیم، از این صورت تطبیق در محاسبه ی فعالیت عملیاتی استفاده می شد.

■ در استاندارد جدید، محاسبه ی نقد حاصل از عملیات از سود و زیان خالص آغاز می شود. در استاندارد قدیم، این محاسبه با سود و زیان عملیاتی آغاز می شد.

■ از آن جا که در استاندارد جدید، محاسبه ی نقد حاصل از عملیات از سود و زیان خالص آغاز می شود، بنابراین، اجزای سود و زیان خالص یعنی مالیات بر درآمد پرداختی، هزینه ی بهره، و سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی باید تحلیل شوند. یعنی از آخر به اول برمی گردیم. به همین دلیل، در قسمت تعدیلات سودها به صورت منفی و زیان ها به صورت مثبت نمایش داده می شوند. همچنین، مالیات و بهره که در صورت سود و زیان به صورت منفی است در قسمت تعدیلات به صورت مثبت منظور می شود.

■ در استاندارد جدید درباره ی اضافه برداشت بانکی رهنمودی ارائه نشده است.

■ طبق استاندارد جدید، اگر بعضی از جریانهای نقدی ماهیتاً به طور مستقیم قابل ارتباط با هیچ یک از سرفصل‌های اصلی نباشند، رهنمودی درباره‌ی آن‌ها ارائه نشده است. طبق استاندارد قدیم، این اقلام به طبقه‌ی اول منتقل می‌شدند.

با توجه به موارد فوق، ملاحظه می‌شود، طبق استاندارد جدید وجه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی، علاوه بر اقلام وجه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی طبق استاندارد قدیم، اثر نقدی هزینه‌های استقراض (بهره)، سود و کارمزد دریافتی، و مالیات بر درآمد را نیز در بر می‌گیرد. به عبارت دیگر، طبقات دوم و سوم طبق استاندارد قدیم به طبقات یکم، دوم و سوم طبق استاندارد جدید منتقل شده‌اند. در واقع، عمده تفاوت دو استاندارد مربوط به وجه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی است.

طبقات ارائه‌ی جریان‌های نقدی

طبق استاندارد جدید، صورت جریان‌های نقدی در سه طبقه‌ی فعالیت‌های عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی به ترتیب نمایش داده‌شده در نمایه‌ی ۱ ارائه می‌شود.

نمایه ۱ - چارچوب کلی ارائه‌ی صورت جریان‌های نقدی طبق استاندارد حسابداری شماره ۲ تجدیدنظرشده ۱۳۹۷

فعالیت‌های عملیاتی	xx
فعالیت‌های سرمایه‌گذاری	xx
فعالیت‌های تأمین مالی	xx
خالص افزایش (کاهش) در وجه نقد	xx
مانده‌ی موجودی نقد اول دوره	xx
تأثیر تغییرات نرخ ارز	xx
مانده‌ی موجودی نقد پایان دوره	xx

طبقه‌ی اول فعالیت‌های عملیاتی

فعالیت‌های عملیاتی عبارتند از فعالیت‌های اصلی مولد درآمد عملیاتی واحد تجاری و سایر

فعالیت‌هایی که جزو فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و فعالیت‌های تأمین مالی نباشند. مصادیقی از جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی، بدین شرح است:

■ دریافت‌های نقدی حاصل از فروش کالا و ارائه خدمات؛

■ دریافت‌های نقدی حاصل از حق امتیاز، حق الزحمه، کارمزد و سایر درآمدهای عملیاتی؛ پرداخت‌های نقدی به عرضه‌کنندگان کالا و خدمات؛

■ پرداخت‌های نقدی به کارکنان و از جانب آنان؛ دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی شرکت بیمه بابت حق بیمه‌ها، خسارت‌ها، مستمری‌ها و سایر مزایای بیمه‌ای؛

■ پرداخت‌های نقدی یا استردادهای نقدی مربوط به مالیات بر درآمد، به غیر از مواردی که بتوان به طور مشخص آن‌ها را به عنوان فعالیت‌های تأمین مالی و سرمایه‌گذاری شناسایی کرد؛ و

■ دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی مربوط به قراردادهای منعقدشده با مقاصد تجاری یا معاملاتی.

روش‌های گزارش جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی

واحدهای تجاری باید جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی را با به‌کارگیری یکی از دو روش زیر گزارش کنند:

روش مستقیم: به موجب آن طبقات اصلی ناخالص دریافت‌های نقدی و ناخالص پرداخت‌های نقدی افشا می‌شود.

روش غیرمستقیم: به موجب آن سود یا زیان دوره، بابت آثار معاملات دارای ماهیت غیرنقدی، آثار اقلام تعهدی یا انتقالی مرتبط با دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی عملیاتی گذشته یا آینده، و آثار اقلام درآمد یا هزینه مرتبط با جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری یا تأمین مالی، تعدیل می‌شود.

در بند ۱۸ استاندارد جدید، به واحدهای تجاری

توصیه شده است جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی را با استفاده از روش مستقیم گزارش کنند. زیرا روش مستقیم اطلاعاتی را ارائه می‌کند که می‌تواند در پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی مفید واقع شود، در حالی که در روش غیرمستقیم این‌گونه اطلاعات ارائه نمی‌شوند. با این حال، این روش در ایران تا کنون چندان مورد استفاده نبوده است.

در روش غیرمستقیم، خالص جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی، از طریق تعدیل سود یا زیان دوره بابت موارد زیر، محاسبه می‌شود:

- تغییرات موجودی‌ها، دریافتنی‌ها و پرداختنی‌های عملیاتی طی دوره؛

- اقلام غیرنقدی نظیر استهلاک، ذخایر، مالیات‌های انتقالی، سودها و زیان‌های تحقق‌نیافته‌ی تغییر در نرخ‌های ارز و سود توزیع‌نشده واحدهای تجاری وابسته؛ و

- اقلام دیگری که آثار نقدی آن‌ها جریان‌های نقدی مربوط به سرمایه‌گذاری یا تأمین مالی است.

مزیت روش غیرمستقیم در مقایسه با روش مستقیم در این است که تفاوت بین سود خالص و جریان وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی و کیفیت سود واحد اقتصادی را به طور برجسته نشان می‌دهد (نمایه ۲).

طبقه‌ی دوم فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

فعالیت‌های سرمایه‌گذاری عبارتند از تحصیل یا واگذاری دارایی‌های بلندمدت و سایر سرمایه‌گذاری‌ها به جز معادل‌های نقد. مصادیقی از جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری بدین شرح است:

■ پرداخت‌های نقدی برای تحصیل دارایی‌های ثابت مشهود، دارایی‌های نامشهود و سایر دارایی‌های بلندمدت. این پرداخت‌ها شامل مخارج توسعه‌ی سرمایه‌ای و دارایی‌های ثابت مشهود ساخته‌شده در داخل واحد تجاری نیز

نقد حاصل از عملیات

۱۳×۱	۱۳×۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
.....	سود خالص
		تعدیلات:
.....	هزینه مالیات بر درآمد
.....	هزینه‌های مالی
(.....)	(.....)	سود ناشی از فروش دارایی‌های ثابت مشهود
(.....)	(.....)	سود ناشی از فروش دارایی‌های نامشهود
(.....)	(.....)	سود ناشی از فروش مواد اولیه
.....	زیان کاهش ارزش دریافتی‌های تجاری
.....	خالص افزایش در ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
.....	استهلاک دارایی‌های غیرجاری
.....	کاهش ارزش دارایی‌های غیرجاری
(.....)	(.....)	سود سهام
.....	(.....)	درآمد (هزینه) ناشی از ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های جاری سریع‌المعامله به ارزش بازار
(.....)	(.....)	خالص (سود) زیان تسعیر ارز
(.....)	(.....)	جمع تعدیلات
		تغییرات در سرمایه در گردش:
(.....)	(.....)	کاهش (افزایش) دریافتی‌های عملیاتی
(.....)	(.....)	کاهش (افزایش) موجودی مواد و کالا
(.....)	(.....)	کاهش (افزایش) پیش‌پرداخت‌های عملیاتی
.....	افزایش (کاهش) پرداختی‌های عملیاتی
.....	افزایش (کاهش) ذخایر
.....	افزایش (کاهش) پیش‌دریافت‌های عملیاتی
.....	جمع تغییرات در سرمایه در گردش
.....	نقد حاصل از عملیات

است؛

■ دریافت‌های نقدی حاصل از فروش دارایی‌های ثابت مشهود، دارایی‌های نامشهود و سایر دارایی‌های بلندمدت؛
 ■ پرداخت‌های نقدی برای تحصیل ابزارهای

مالکانه یا ابزارهای بدهی سایر واحدهای تجاری و منافع در مشارکت‌های خاص، به جز پرداخت‌های مربوط به تحصیل ابزارهایی که معادل‌های نقد محسوب می‌شوند یا سایر ابزارهایی که با مقاصد تجاری یا معاملاتی

نگهداری می‌شوند؛

■ دریافت‌های نقدی حاصل از فروش ابزارهای مالکانه یا ابزارهای بدهی سایر واحدهای تجاری و منافع در مشارکت‌های خاص، به جز دریافت‌های مربوط به ابزارهایی که معادل‌های

نقد محسوب می‌شوند یا سایر ابزارهایی که با مقاصد تجاری یا معاملاتی نگهداری می‌شوند؛

■ تسهیلات اعطایی به دیگران، به جز تسهیلات اعطایی توسط موسسات مالی؛

وصول تسهیلات اعطایی به دیگران، به جز تسهیلات اعطایی موسسات مالی؛

■ پرداخت‌های نقدی مرتبط با قراردادهای آتی، پیمان‌های آتی، قراردادهای اختیار معامله و قراردادهای سوآپ، به استثنای مواقعی که این قراردادها با مقاصد تجاری یا معاملاتی نگهداری می‌شوند یا پرداخت‌هایی که به عنوان فعالیت‌های تامین مالی طبقه‌بندی می‌شوند؛ و

■ دریافت‌های نقدی حاصل از قراردادهای آتی، پیمان‌های آتی، قراردادهای اختیار معامله و قراردادهای سوآپ، به استثنای مواقعی که

این قراردادها با مقاصد تجاری یا معاملاتی نگهداری می‌شوند یا دریافت‌هایی که به عنوان فعالیت‌های تامین مالی طبقه‌بندی می‌شوند.

طبقه‌ی سوم) فعالیت‌های تامین مالی

فعالیت‌های تامین مالی عبارتند از فعالیت‌هایی است که موجب تغییر مبلغ و ترکیب حقوق مالکانه و استقراض‌های واحد تجاری می‌شوند. مصادیقی از جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های تامین مالی بدین شرح است:

■ دریافت‌های نقدی حاصل از انتشار سهام یا سایر ابزارهای مالکانه؛

■ پرداخت‌های نقدی به مالکان برای تحصیل یا باز خرید سهام واحد تجاری؛

دریافت‌های نقدی حاصل از انتشار اوراق بدهی،

تسهیلات، اسناد تجاری و سایر استقراض‌های کوتاه‌مدت یا بلندمدت؛

■ پرداخت‌های نقدی برای تسویه‌ی مبلغ استقراض‌شده؛ و

■ پرداخت‌های نقدی توسط اجاره‌کننده بابت تسویه‌ی بدهی مربوط به اجاره‌ی تامین مالی.

مبادلات غیر نقدی

طبق استاندارد، معاملات سرمایه‌گذاری و تامین مالی که مستلزم استفاده از نقد یا معادل‌های نقد نیست، نباید در صورت جریان‌های نقدی انعکاس یابد. چنین معاملاتی باید در جای دیگری در صورت‌های مالی به‌گونه‌ای افشا شود که تمام اطلاعات مربوط به این‌گونه فعالیت‌های

نمایه‌ی ۳ - جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری طبق صورت‌های مالی نمونه‌ی سازمان بورس و اوراق بهادار و سازمان حسابرسی

جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری:

دریافت‌های نقدی حاصل از فروش دارایی‌های ثابت مشهود	.....	.....
پرداخت‌های نقدی برای خرید دارایی‌های ثابت مشهود	(.....)	(.....)
دریافت‌های نقدی حاصل از فروش دارایی‌های غیر جاری نگهداری شده برای فروش	.....	.....
دریافت‌های نقدی حاصل از فروش دارایی‌های نامشهود	.....	.....
پرداخت‌های نقدی برای خرید دارایی‌های نامشهود	(.....)	(.....)
دریافت‌های نقدی حاصل از فروش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت	.....	.....
پرداخت‌های نقدی برای تحصیل سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت	(.....)	(.....)
دریافت‌های نقدی حاصل از فروش سرمایه‌گذاری در املاک	.....	.....
پرداخت‌های نقدی برای تحصیل سرمایه‌گذاری در املاک	(.....)	(.....)
دریافت‌های نقدی حاصل از سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت	.....	.....
پرداخت‌های نقدی برای تحصیل سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت	(.....)	(.....)
پرداخت‌های نقدی بابت تسهیلات اعطایی به دیگران	(.....)	(.....)
دریافت‌های نقدی حاصل از استرداد تسهیلات اعطایی به دیگران	.....	.....
دریافت‌های نقدی حاصل از سود تسهیلات اعطایی به دیگران	.....	.....
دریافت‌های نقدی حاصل از سود سهام	.....	.....
دریافت‌های نقدی حاصل از سود سایر سرمایه‌گذاری‌ها	.....	.....
جریان خالص ورود (خروج) نقد حاصل از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری	(.....)	(.....)

جریان های نقدی حاصل از فعالیت های تأمین مالی:

.....	.....	دریافت های نقدی حاصل از افزایش سرمایه
.....	-	دریافت های نقدی حاصل از صرف سهام
.....	.....	دریافت های نقدی حاصل از فروش سهام خزانه
(.....)	(.....)	پرداخت های نقدی برای خرید سهام خزانه
.....	.....	دریافت های نقدی حاصل از تسهیلات
(.....)	(.....)	پرداخت های نقدی بابت اصل تسهیلات
(.....)	(.....)	پرداخت های نقدی بابت سود تسهیلات
.....	.....	دریافت های نقدی حاصل از انتشار اوراق مشارکت
(.....)	(.....)	پرداخت های نقدی بابت اصل اوراق مشارکت
(.....)	(.....)	پرداخت های نقدی بابت سود اوراق مشارکت
.....	.....	دریافت های نقدی حاصل از انتشار اوراق خرید دین
(.....)	(.....)	پرداخت های نقدی بابت اصل اوراق خرید دین
(.....)	(.....)	پرداخت های نقدی بابت سود اوراق خرید دین
(.....)	(.....)	پرداخت های نقدی بابت اصل اقساط اجاره ی سرمایه ای
(.....)	(.....)	پرداخت های نقدی بابت سود اجاره ی سرمایه ای
(.....)	(.....)	پرداخت های نقدی بابت سود سهام
(.....)	(.....)	جریان خالص ورود (خروج) نقد حاصل از فعالیت های تأمین مالی

صورت مثبت نوشته شده و بار دوم این دو در خود صورت جریان های نقدی به صورت نقدی پس از تبدیل اعداد از روش تعهدی به نقدی نوشته می شود.

پی نوشت ها:

1- IAS 7 Statement of Cash Flows

مزدک کاظم زاده: عضو خیره ی انجمن حسابداران خبره ی ایران در شاخه ی تخصصی حسابدار مالی خبره، عضو هیئت تشخیص صلاحیت حسابداران مالی خبره، حسابدار رسمی، دانشجوی دکتری حسابداری، مدرس دانشگاه و مراکز آموزش حرفه ای

و خروج وجه نقد نمی شود، نباید در محاسبه ی مالیات نقد پرداختی لحاظ شود. ولی در صورتی که مودی طی سال پیش پرداخت مالیات عملکرد داشته باشد در محاسبه ی پرداخت های نقدی بابت مالیات بر درآمد منظور می شود.

در محاسبه ی پرداخت های نقدی بابت مالیات بر درآمد و همچنین پرداخت های نقدی بابت سود تسهیلات نیز باید توجه کرد که موارد فوق دو بار نوشته می شوند. یک بار در قسمت تعدیلات در بخش وجه نقد حاصل از عملیات به صورت تعهدی از صورت سود و زیان مبالغ استخراج شده ولی به صورت خلاف ماهیت یعنی هزینه ی مالی و هزینه ی مالیات بر درآمد که در صورت سود و زیان به صورت منفی است در قسمت تعدیلات به

سرمایه گذاری و تأمین مالی ارائه شود. مثال هایی از معاملات غیر نقدی عبارتند از:
 ■ تحصیل دارایی ها در قبال بدهی های مستقیم یا از طریق اجاره تأمین مالی؛
 ■ تحصیل یک واحد تجاری در قبال صدور سهام؛
 و
 ■ تبدیل بدهی به حقوق مالکانه (مثلا، افزایش سرمایه از محل مطالبات حال شده ی سهامداران).

نکات تکمیلی

طبق پرسش و پاسخ شماره ی ۵۳ کمیته ی فنی سازمان حسابرسی، مالیات کسر شده توسط کارفرما از صورت وضعیت پیمانکاران به عنوان پیش پرداخت مالیات به علت این که منجر به ورود