

صورت تغییرات در وضعیت مالی

غلامرضا سلامی



تعریف صورت تغییرات در وضعیت مالی در عنوان آن مستتر است و در واقع صورتی است از تفاضل بین مانده‌های مندرج ترازنامه پایان دوره و ابتدای دوره. البته بصورتی که دارای معنی و مفهوم خاص باشد.

برای معنی دار کردن این "صورت" روشهای گوناگونی بکار برده می‌شود. ولی در هر حال متاثر از صورتهای سنتی "گردش وجوه نقدی" و "منابع و مصارف وجوه" می‌باشد. در هر یک از روشها محور اصلی محاسبات بر مبنای "سود" و "وجوه نقد" به‌عنوان مهمترین منبع و مخزن قرار می‌گیرد. ولی در هر صورت تکنیک تهیه این صورت مالی یکسان است. متداولترین روشها در ایران تعیین میزان تغییرات در "سرمایه در گردش" در یک دوره از طریق تهیه صورت منابع و مصارف وجوه می‌باشد که در این روش سود دوره به‌عنوان رقم اصلی بر تارک این صورت مالی خودنمایی می‌نماید.

روش دیگری که در ایران تا حدودی متداول است و شاید نسبت به روش فوق پیشرفته‌تر باشد، روش دستیابی به تغییرات وجوه نقد از طریق تفکیک موجودیهای نقدی از سرمایه در گردش می‌باشد و بالاخره روش نسبتاً "جدیدتر" روش نایل شدن به مانده وجوه نقد پایان دوره از مانده ابتدای دوره است.

در سه روش فوق از صورت منابع و مصارف وجوه استفاده به‌عمل آمده که استاندارد تهیه آن یکسان می‌باشد. و همچنین در این روشها در تهیه صورت تغییرات سرمایه در گردش از یک استاندارد پیروی می‌شود و در هر صورت به‌سختی می‌توان مزیتی برای یک روش نسبت به روش دیگر بیان داشت زیرا استفاده‌کننده از صورتهای مالی با تعمق در هر یک از انواع صورت تغییرات در وضعیت مالی به آگاهیهای لازم دسترسی پیدا خواهد نمود. شاید روش آخر یعنی رسیدن از مانده اول دوره وجوه نقد به وجوه نقد پایان دوره این مزیت را در برداشته باشد که ادغامی است از صورتهای "گردش وجوه نقدی" و "منابع و مصارف وجوه" ضمن اینکه خود صورت معنی دار مستقلی نیز می‌باشد.

در این مقاله سعی شده است روش دستیابی به تغییرات سرمایه در گردش مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد و نهایتاً "تبدیل صورت تغییرات در وضعیت مالی به دو روش دیگر با حل مساله ساده‌ای بیان شود.

سود به عنوان مهمترین منبع

هدف از تشکیل شرکتها بطور معمول تحصیل سود می باشد و بطور کلی آنچه که باعث توسعه شرکت می گردد میزان سودآوری آن است. بطور معمول قسمتی از سود به عنوان بازده سرمایه گذاری به صاحبان آن پرداخت می شود و علاوه بر آن سهم درآمد دولت به عنوان مالیات از شرکت مطالبه و وصول می گردد و قسمتی از سود نیز در شرکت باقیمانده و مجدداً صرف گسترش عملیات اجرایی یا ایجاد سرمایه گذاریهای جدید می شود. به همین دلیل در صورت تغییرات وضعیت مالی سود دوره به عنوان محور محاسبات تعیین شده و سایر منابع به آن افزوده و پس از کسر مصارف وجوه، مانده بدست آمده نمایانگر تغییرات سرمایه در گردش شرکت قلمداد می گردد.

سود ویژه ای که به عنوان منبع وجوه باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی منعکس گردد آن گونه درآمد ویژه ای است که واقعا در اضافه شدن نقدینگی یا سرمایه در گردش شرکت اثر افزایشنده داشته باشد بنابراین:

الف - سود ویژه قبل از کسر مالیات می باید به عنوان منبع وجوه در صورت نمایش داده شود زیرا مالیات تا زمان پرداخت در منابع شرکت باقی می ماند و به محض پرداخت می تواند به عنوان یکی از مصارف وجوه در صورت نشان داده شود.

ب - ارقام دیگری از سود شرکت که کنار گذاشته شده اند تا بعداً پرداخت شده یا به مصرف برسند نیز باید به سود ویژه مندرج در صورت اضافه گردد این گونه ارقام را به عنوان ارقام بدون تاثیر در سرمایه در گردش ذیل سود ویژه نمایش داده و به آن می افزایند. بنابراین نمایش سود ویژه به عنوان منبع به شرح زیر خواهد بود:

منابع

سود ویژه قبل از کسر ذخیره مالیات

A

افزایش می شود ارقام بدون تاثیر در سرمایه در گردش:

B

افزایش ذخیره استهلاک طی دوره

C

افزایش ذخیره بازخرید خدمت طی دوره

D

سایر ارقام

$\frac{N}{K}$

تبصره - ذخیره مطالبات مشکوک الوصول، نایابی کالا و امثالهم به دلیل اینکه از مانده حساب به هکاران یا موجودی کالا و غیره کسر می شود و این ارقام پس از کسر ذخایر مربوط در ترازنامه منعکس می گردند بنابراین در اعداد ارقام بدون تاثیر... منعکس نمی گردد همچنین است ذخیره هزینه های معوق که به عنوان جزئی از حسابهای پرداختنی در ترازنامه منعکس می شوند.

سایر منابع

منابع وجوه شرکت محدود به سود آن شرکت نمی باشد بلکه هر آنچه در طول دوره

مالی به نحوی نقدینگی شرکت را افزایش دهد یا موجب افزایش سرمایه در گردش شرکت بشود منبع وجوه تلقی می‌گردد لکن اقلام تشکیل دهنده سرمایه در گردش حتی اگر موجب افزایش نقدینگی شرکت بشوند به عنوان منبع تلقی نمی‌شوند.

افزایش سرمایه نقدی یا از طریق تبدیل مطالبات جاری حال شده، یکی از منابع مهم شرکتها تلقی می‌شود همچنین دریافت وامهای بلندمدت و فروش دارائیهای ثابت از منابع مهم دیگر شرکتها می‌باشند. با توجه به مطالب فوق نمایش صورت تغییرات در وضعیت مالی تا اینجا که شرح داده شد به شرح زیر می‌باشد:

منابع

سود ویژه قبل از کسر مالیات

افزافه می‌شود اقلام بدون تاثیر در سرمایه در گردش:

A

B

C

D

N

سایر منابع :

افزایش سرمایه نقدی

افزایش بدهیهای بلندمدت

فروش دارائیهای ثابت

E

F

G

L

مصارف وجوه

وجوه تامین شده از منابع شرکت معمولا" در شرکت باقی نمی‌ماند و صرف پرداخت بدهیهای بلند و یا صرف سرمایه گذاری در دارائیهای شرکت می‌شود آن قسمت از منابع که صرف افزایش سرمایه در گردش شرکت می‌شود به عنوان جزئی از مصارف تلقی نمی‌شود. بنابراین مصارف وجوه به آن دسته از پرداختها اطلاق می‌شود که موجب افزایش دارائیهای غیرجاری یا کاهش بدهیهای بلندمدت گردد.

بنابراین خرید یا ایجاد دارائیهای ثابت بازپرداخت وامهای بلندمدت از مصارف عمده وجوه شرکتها تلقی می‌گردند.

تبصره - پرداخت سود پیشنهادی سال قبل و مالیات بردرآمد سنوات قبل هر چند ظاهرا" باید در صورت تغییرات سرمایه در گردش نشان داده شود (که در بعضی از صورتها همین طور هم نشان می‌دهند) لکن به دلیل اینکه این دو قلم از سود سنوات قبل کنار گذاشته شده‌اند بهتر است جزو مصارف وجوه قلمداد گردند.

با منظور نمودن کل مصارف قسمت منابع مصارف از صورت تغییرات در وضعیت مالی این صورت کامل شده و به شکل زیر در می‌آید:

منابع

A

سود ویژه قبل از کسر مالیات

افزافه می شود اقلام بدون تاثیر در سرمایه در گردش:

B+C+D

$\frac{N}{K}$

سایر منابع:

E

افزایش سرمایه نقدی

F

افزایش بدهیهای بلندمدت

G

فروش داراییهای ثابت

L

جمع منابع

K+L

مصارف

H

بازپرداخت بدهیهای بلندمدت

I

خرید داراییهای ثابت

J

پرداخت سود سهام پیشنهادی سال قبل

O

پرداخت قسمتی از مالیات بر درآمد سنوات قبل

M

افزایش (کاهش) در سرمایه در گردش

k+L-M

====

سرمایه در گردش

سرمایه در گردش هر شرکت عبارت است از تفاضل بین داراییهای جاری و بدهیهای جاری آن شرکت و به آن خالص داراییهای جاری نیز می گویند و عموماً "سرمایه درجریانی" است که جهت اجرای عملیات عادی شرکت بکار می رود. گفته شد که کاهش یا افزایش اقلام سرمایه در گردش شرکت هر چند که ماهیتاً می تواند به عنوان منابع یا مصارف وجوه تلقی شود لکن به دلیل ماهیت یکسان و سرعت نقل و انتقال فی مابین اقلام آن همواره به عنوان یک مجموعه یا کل در ترازنامه و بخصوص در صورت تغییرات در وضعیت مالی شرکت مورد توجه قرار می گیرد.

به عبارت دیگر چندان تفاوت نمی کند که منابع وجوه صرف پرداخت بدهیهای جاری شرکت شود یا اینکه تبدیل به موجودی کالا گردد چه بدهیهای جاری می تواند منشاء موجودیها باشد و همین طور اختلاف چندان بین تبدیل موجودی به وجوه نقد یا بدهکاران وجود ندارد زیرا بدهکاران نهایتاً "تبدیل به وجوه نقد خواهند گردید".

با توجه به توضیحات فوق مشخص می‌گردد که فزونی منابع بر مصارف وجوه باعث افزایش سرمایه در گردش شده و کسری منابع نسبت به مصارف وجوه باعث کاهش سرمایه در گردش می‌شود به طوری که افزایش یا کاهش سرمایه در گردش مساوی است با تفاضل منابع و مصارف وجوه.

بدین ترتیب آن قسمت از منابع وجوه که در مقابل آن مصارفی وجود نداشته است صرف افزایش سرمایه در گردش می‌شود و یا به عبارت دیگر بعضاً "یا کلاً" باعث افزایش اقلام مختلف دارائیهای جاری و یا باعث کاهش اقلام مختلف بدهیهای جاری می‌گردد. با عنایت به مراتب فوق می‌توان صورت تغییرات در سرمایه در گردش را به شرح زیر نمایش داد:

افزایش (کاهش) دارائیهای جاری:

P
(Q)
R

افزایش حسابهای دریافتنی

کاهش موجودیهای جنسی

افزایش موجودیهای نقدی

V

(افزایش) کاهش بدهیهای جاری:

S
(T)

کاهش حسابهای پرداختنی

افزایش اضافه برداشت بانکی

W

افزایش (کاهش) سرمایه در گردش

$$K+L-M= V-W$$

=====

حال با توجه به معلومات فوق اقدام به ذکر یک مثال عددی می‌شود تا موضوع بهتر روشن شود.

مثال: ترازنامه شرکت آلفا در تاریخ ۱۳۶۵/۱۲/۲۹ مفروض است، مطلوب است تهیه صورت تغییرات در وضعیت مالی شرکت مذکور برای سال مالی منتهی به تاریخ مذکور (توضیح اینکه در این مثال سود سال ۱۳۶۵ - قبل از کسر مالیات و تقسیم در ترازنامه مندرج می‌باشد).



شرکت آلفا (سهامی خاص)

<u>ترازنامه به تاریخ ۱۳۶۵/۱۲/۲۹</u>		<u>۱۳۶۴</u>
<u>مبلغ</u>		
ریال	ریال	ریال
		<u>استفاده از منابع سرمایه‌ای</u>
۳۱۷,۰۰۰,۰۰۰		دارائیهای ثابت ۲۹۲,۵۷۲,۰۰۰
۹۵,۲۰۰,۰۰۰	<u>۲۲۱,۸۰۰,۰۰۰</u>	ذخیره استهلاک ۲۰۳,۹۰۲,۰۰۰
		۸۸,۶۷۰,۰۰۰
۷,۵۰۰,۰۰۰		<u>۱,۰۵۰,۰۰۰</u>
<u>۱۰۲,۷۰۰,۰۰۰</u>		<u>۹,۰۱۷,۰۰۰</u>
		<u>دارائیهای جاری</u>
۲۴۲,۹۰۰,۰۰۰		موجودی کالا ۲۷۷,۳۰۰,۰۰۰
۴۳۰,۸۷۰,۰۰۰		حسابها و اسناد دریافتی ۳۷۱,۴۰۰,۰۰۰
<u>۱۲۱,۸۵۰,۰۰۰</u>		موجودی نقد و بانک ۱۳۸,۵۰۰,۰۰۰
۷۹۵,۶۲۰,۰۰۰		<u>۷۸۷,۲۰۰,۰۰۰</u>
		کسر می شود:
		بدهیهای جاری:
-		ذخیره مالیات بردرآمد ۸۲,۱۷۰,۰۰۰
۲۹۷,۸۳۰,۰۰۰		سایر حسابها و اسناد پرداختی ۲۶۹,۱۰۰,۰۰۰
۲,۷۰۰,۰۰۰		سود سهام پرداختی ۲۲۲,۷۰۰,۰۰۰
<u>۸۲,۱۰۰,۰۰۰</u>		اضافه برداشت بانکی -
۳۸۲,۶۳۰,۰۰۰		<u>۵۷۳,۹۷۰,۰۰۰</u>
<u>۴۱۳,۹۹۰,۰۰۰</u>		خالص دارائیهای جاری ۲۱۳,۲۳۰,۰۰۰
<u>۵۱۵,۶۹۰,۰۰۰</u>		<u>۳۰۳,۴۰۰,۰۰۰</u>
		<u>منابع سرمایه‌ای بکار رفته</u>
۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰		سرمایه ۱۵,۰۰۰,۰۰۰
۱۵,۰۰۰,۰۰۰		اندوخته قانونی ۱۵,۰۰۰,۰۰۰
<u>۱۶۲,۰۰۰,۰۰۰</u>		سود سال جاری -
۳۷۷,۰۰۰,۰۰۰		حقوق صاحبان سهام ۱۶۵,۰۰۰,۰۰۰
۶۲,۹۹۰,۰۰۰		بدهی بلندمدت ۷۹,۶۵۰,۰۰۰
<u>۷۵,۷۰۰,۰۰۰</u>		ذخیره بازخرید خدمت کارکنان ۵۸,۷۵۰,۰۰۰
<u>۵۱۵,۶۹۰,۰۰۰</u>		<u>۳۰۳,۴۰۰,۰۰۰</u>

شرکت آلفا (سهامی خاص)

روش اول

صورت تغییرات در وضعیت مالی برای سال منتهی به ۱۳۶۵/۱۲/۲۹

<u>ریال</u>	<u>ریال</u>	<u>منابع</u>
	۱۶۲,۰۰۰,۰۰۰	سود ویژه قبل از کسر مالیات افزافه می شود اقلام بدون تاثیر در سرمایه در گردش:
	۱۷,۸۹۸,۰۰۰	افزایش ذخیره استهلاک
	۱۶,۹۵۰,۰۰۰	افزایش ذخیره باز خرید خدمت
۱۹۶,۸۴۸,۰۰۰	<hr/>	
		سایر منابع:
۵۰,۰۰۰,۰۰۰		افزایش سرمایه
۲۴۶,۸۴۸,۰۰۰		
		<u>مصارف</u>
	۲۴,۴۲۸,۰۰۰	افزایش دارائیهای ثابت
	۶,۰۰۰,۰۰۰	افزایش سرمایه گذار بیجا
	۲۲۰,۰۰۰,۰۰۰	سود سهام پرداختی
	۸۲,۱۷۰,۰۰۰	مالیات پرداختی
	۱۶,۶۶۰,۰۰۰	بازپرداخت وام
۳۴۹,۲۵۸,۰۰۰	<hr/>	
(۱۰۲,۴۱۰,۰۰۰)		کاهش در سرمایه در گردش تغییرات سرمایه در گردش: افزایش (کاهش) دارائیهای جاری:
	(۲۴,۴۰۰,۰۰۰)	موجودی کالا
	۵۹,۴۷۰,۰۰۰	حسابها و اسناد دریافتنی
	(۱۶,۶۵۰,۰۰۰)	موجودی نقد و بانک
۸,۴۲۰,۰۰۰	<hr/>	
	(۲۸,۷۳۰,۰۰۰)	(افزایش) کاهش بدهیهای جاری:
	(۸۲,۱۰۰,۰۰۰)	سایر حسابها و اسناد پرداختی افزافه برداشت بانکی
(۱۱۰,۸۳۰,۰۰۰)		
(۱۰۲,۴۱۰,۰۰۰)		

شرکت آلفا (سهامی خاص)

روش دوم

صورت تغییرات در وضعیت مالی برای سال منتهی به ۱۳۶۵/۱۲/۲۹

<u>ریال</u>	<u>ریال</u>	<u>منابع</u>
	۱۶۲ر۰۰۰ر۰۰۰	سود ویژه قبل از کسر مالیات
		اضافه می شود ارقام بدون تاثیر
		در سرمایه در گردش:
	۱۷ر۸۹۸ر۰۰۰	افزایش ذخیره استهلاک
	۱۶ر۹۵۰ر۰۰۰	افزایش ذخیره باز خرید خدمت
۱۹۶ر۸۴۸ر۰۰۰		
		سایر منابع:
		افزایش سرمایه
۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰		
۲۴۶ر۸۴۸ر۰۰۰		
		مصارف:
	۲۴ر۴۲۸ر۰۰۰	افزایش دارائیهای ثابت
	۶ر۰۰۰ر۰۰۰	افزایش سرمایه گذارینها
	۸۲ر۱۷۰ر۰۰۰	پرداخت مالیات
	۲۲۰ر۰۰۰ر۰۰۰	سود سهام پرداختی
	۱۶ر۶۶۰ر۰۰۰	بازپرداخت وام
۳۴۹ر۲۵۸ر۰۰۰		
۱۰۲ر۴۱۰ر۰۰۰		
		<u>کاهش در سرمایه در گردش:</u>
	(۳۴ر۴۰۰ر۰۰۰)	کاهش موجودیهای کالا
	۵۹ر۴۷۰ر۰۰۰	افزایش حسابها و اسناد دریافتنی
	(۲۸ر۷۳۰ر۰۰۰)	افزایش سایر حسابها و اسناد پرداختنی
		<u>گردش خالص وجوه جاری:</u>
	(۱۶ر۶۵۰ر۰۰۰)	کاهش وجوه نقدی
		افزایش اضافه برداشت
	(۸۲ر۱۰۰ر۰۰۰)	بانکی
	(۹۸ر۷۵۰ر۰۰۰)	
(۱۰۲ر۴۰۰ر۰۰۰)		

صورت تغییرات در وضعیت مالی برای سال منتهی به ۱۳۶۵/۱۲/۲۹

ریال	ریال	ریال
۱۳۸۵۰۰۰۰۰۰		موجودیهای نقدی اول دوره
		نقدینگی ایجاد شده ناشی از عملیات جاری
	۱۶۲۰۰۰۰۰۰۰	سود ویژه
		اقلام غیر موثر در نقدینگی:
	۱۷۸۹۸۰۰۰۰	هزینه استهلاک
	۱۶۰۹۵۰۰۰۰۰	باز خرید سنوات خدمت
		<hr/>
۱۹۶۸۴۸۰۰۰۰		منابع (مصارف) نقدینگی ناشی از تغییرات در:
	۳۴۴۰۰۰۰۰۰	موجودیهای کالا
	(۵۹۰۴۷۰۰۰۰۰)	حسابها و اسناد دریافتی سایر حسابها و اسناد پرداختی
	۲۸۰۷۳۰۰۰۰۰	برداشتنی
		<hr/>
۳/۶۶۰/۰۰۰۰		نقدینگی ایجاد شده در عملیات
۲۰۰۵۰۸۰۰۰۰۰		سایر منابع (مصارف) نقدینگی
		افزایش داراییهای ثابت طی دوره
	(۲۴۰۴۲۸۰۰۰۰۰)	سرمایه گذاری
	(۶۰۰۰۰۰۰۰۰۰)	باز پرداخت وام
	(۱۶۰۶۶۰۰۰۰۰۰)	پرداخت سود سهام
	(۲۲۰۰۰۰۰۰۰۰۰)	پرداخت مالیات
	(۸۲۰۱۷۰۰۰۰۰)	اضافه برداشت بانکی
	۸۲۰۱۰۰۰۰۰۰۰	افزایش سرمایه
	۵۰۰۰۰۰۰۰۰۰	<hr/>
(۲۱۷۰۱۵۸۰۰۰۰۰)		موجودی نقدی در پایان دوره
۱۲۱۸۵۰۰۰۰۰		