



صورت گردش و جوه نقد به عنوان یک صورت مالی اساسی

حسابداری، متأسفانه هنوز بسیاری از مدیران مالی و افراد متخصص حسابداری ایران با این مقوله آشنایی کافی ندارند و موارد کاربرد و روش تهیه این صورت مالی با اهمیت را به درستی فرا نگرفته‌اند.

در این مقاله سعی شده است تا ضمن بررسی برخی عوامل موثر در عدم اشاعه و به کارگیری مفهوم صورت گردش و جوه نقد به تشریح برخی ویژگیهای این صورت مالی و همچنین بررسی اقدامات حرفه‌ای انجام یافته در ارتباط با تهیه صورت گردش و جوه نقد پرداخته شود.

اهمیت صورت گردش و جوه نقد

اطلاعات مندرج در صورتهای مالی سنتی پاسخی برای سؤلهایی از نوع زیر ندارد.

- چرا در حالی که شرکت سودآور است توانایی کافی جهت پرداخت سود سهام را ندارد،
- چرا شرکت در حالی که مبادرت به اعلام سود کرده است توانایی کافی جهت تامین مالی فعالیتهای سرمایه‌گذاری خود را ندارد،
- چرا با وجود سودآور بودن عملیات، شرکت قادر به انجام تعهدات خود نیست.

هریک از سؤلهای بالا به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم به صورت گردش و جوه نقد مربوط می‌شود. بنابراین سرمایه‌گذاران جهت استخراج اطلاعات مربوط به گردش و جوه نقد و تحلیل وضعیت نقدینگی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری به منظور تصمیم‌گیری در انجام یا اجتناب از سرمایه‌گذاری جدید و همچنین واگذاری یا نگهداری سرمایه‌گذاری پیشین به گزارشی که حاوی همه اطلاعات لازم در مورد گردش و جوه نقد باشد نیاز دارند. با بررسی

جهت تامین این نیازها به ناچار در استانداردهای گزارشگری و اندازه‌گیری تجدید نظر می‌کند تا هدف نهایی حسابداری یعنی تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از خدمات حسابداری تحقق یابد. یکی از اقدامات انجام شده اخیر در حرفه حسابداری در ایران، الزام قانونی برای تهیه صورت گردش و جوه نقد از سوی شرکتها و موسسات اقتصادی است. اما به‌رغم گذشت بیش از نیم قرن از مطرح شدن مفهوم صورت گردش و جوه نقد در ادبیات

مقدمه

حسابداری یک سیستم پردازش اطلاعات است که رویدادهای مالی موثر بر سازمانها را شناسایی نموده و آثار این‌گونه رویدادها را برای تصمیم‌گیرها گزارش می‌کند. اما نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی به دلیل تحولات سیاسی، اجتماعی، اقتصادی و آثار آنها بر محیط فعالیت سازمانها همواره در حال تغییر است. در نتیجه حسابداری در

ترازنامه فقط وضعیت موجود وجه نقد و معادل آن، سرمایه در گردش از لحاظ میزان و ترکیب و همچنین وضعیت فعلی بدهیها روشن می‌شود. پس ترازنامه اطلاعات ناچیزی درباره نقدینگی و انعطافپذیری مالی ارایه می‌دهد و فقط به ترسیم تصویری ایستا از وضعیت مالی واحد تجاری مبادرت می‌نماید.

صورت سود و زیان نیز عملیات واحد تجاری و نتیجه آن را آشکار می‌کند. این صورت منابع تحصیل شده یا مصرف شده از چرخه عملیات را برای یک دوره معین نشان می‌دهد و بیانگر میزان موفقیت و یا عدم موفقیت در تحصیل سود است. بنابراین صورت سود و زیان نیز نمی‌تواند اطلاعاتی را در مورد میزان توانایی تامین وجه نقد لازم برای حفظ قدرت واحد تجاری در بازپرداخت بدهیها، تامین مالی سرمایه‌گذارها، پرداخت سود سهام و نظایر اینها فراهم آورد. علاوه بر این، اصطلاح سودخالص همواره تصویری گویا و مفید از عملیات واحد تجاری ارایه نمی‌کند.

با توجه به این توضیحات روشن است که صورتهای مالی پیشگفته اطلاعات جامعی در مورد نقدینگی، انعطافپذیری مالی و ریسک به منظور پاسخ به سوالات مطرح شده فراهم نمی‌نماید. از این رو به دلیل محدودیتهای ساختاری ترازنامه و صورت سود و زیان در انعکاس اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد، تهیه صورت گردش وجوه نقد به عنوان مکمل صورتهای مالی مزبور ضروری به نظر می‌رسد. سازمان حسابرسی نیز در همین راستا از اول بهمن ماه ۱۳۷۵ صورت گردش وجوه نقد را جایگزین صورت تغییرات در وضعیت مالی کرده است.

تاریخچه صورت گردش وجوه نقد

هرچند در نظریه شماره ۱۹ هیئت تدوین اصول حسابداری انعطاف در شکل و محتوای صورت تغییرات در وضعیت مالی مثلاً اجازه استفاده از مفاهیم و برداشتهای گوناگونی از وجه نظیر وجه نقد، سرمایه در گردش، وجه نقد و شبه نقد و مانند اینها داده شده بود اما اختلاف در تفسیر مفهوم وجه حاصل از عملیات، تنوع در طبقه‌بندیهای گردش وجوه و تفاوت در شکل صورت تغییرات در وضعیت مالی باعث شد که به قابلیت مقایسه بین صورتهای مالی شرکتهای مختلف لطمه وارد شود و تعبیر وجه به مفهوم سرمایه در گردش هیچ‌گاه نتوانست در پیشبینی و ارزیابی گردش وجوه نقد واحدهای انتفاعی چنان که باید و شاید، سودمند واقع شود. بدین ترتیب صورت تغییرات در وضعیت مالی نتوانست خلا اطلاعاتی را که هیئت تدوین اصول حسابداری به دنبال پر کردن آن بود مرتفع سازد و عملاً با هدفهای گزارشگری مالی در تعارض قرار گرفت.

صورت گردش وجوه نقد

صورت گردش وجوه نقد، علل تغییرات در موجودی نقد و شبه نقد و همچنین خلاصه‌ای از فعالیتهای عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تامین مالی یک موسسه را در یک دوره زمانی، مشخص و تشریح می‌کند. از آنجا که هدف اصلی صورت گردش وجوه نقد ارایه اطلاعات در مورد پرداختها و دریافتهای نقدی و همچنین تغییرات موجودی نقد و شبه نقد می‌باشد اطلاعات مفیدتری را نیز در مورد ارزیابی مواردی از قبیل سیاستهای تامین مالی موسسه، سیاستهای توزیع سود، توانایی

افزایش ظرفیت تولید و نظایر اینها ارایه می‌نماید. همچنین این صورت مالی اطلاعات مربوط به دریافتها و پرداختهای نقدی واحد تجاری را در طول یک دوره معین گزارش می‌کند. اطلاعات فراهم شده در این صورت اگر با اطلاعات افشا شده در سایر صورتهای مالی استفاده شود به سرمایه‌گذاران و بستانکاران در موارد زیر کمک می‌کند.

- ۱- ارزیابی توانایی واحد تجاری در ایجاد گردش وجوه نقد مثبت آینده،
- ۲- ارزیابی واحد تجاری در تامین تعهدات، پرداخت سود سهام و نیاز واحد تجاری به تامین مالی خارجی،
- ۳- ارزیابی دلایل تفاوت میان سود حسابداری و دریافتها و پرداختهای نقدی مربوط به آن،
- ۴- ارزیابی آثار رویدادهای غیرنقدی مربوط به فعالیتهای تامین مالی و سرمایه‌گذاری روی وضعیت مالی واحد تجاری.

همان‌طور که قبلاً اشاره شد به دلیل وجود مشکلات مربوط به صورت تغییرات وضعیت مالی از جمله ابهام در تعریف اصطلاحاتی نظیر وجوه، انعطافپذیری در شکل تهیه این صورت مالی، تفاوت در طبقه‌بندی جریانهای وجوه (نقد و سرمایه در گردش) و همچنین گزارش خالص تغییرات در داراییها و بدهیها به عوض جریانهای ناخالص ورودی و خروجی وجه نقد، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی تصمیم گرفت که موضوع گردش وجوه نقد را در سطح یک استاندارد حسابداری مورد توجه قرار دهد.

در فرایند تدوین استاندارد صورت گردش وجوه نقد، هیئت به منظور رفع

ابهامات مربوط به تعریف وجوه، موجودی نقد را مفیدترین مفهوم وجوه تلقی نمود، زیرا به موجب نظرخواهی به عمل آمده در هیئت و آرایه دلایل زیر، استنباط مفهوم سرمایه در گردش از تعریف وجوه، اساساً معیار ناقصی در ارتباط با نقدینگی است.

۱- هزینه‌ها و درآمدهای تعهدی در سرمایه در گردش گنجانده می‌شود، در حالی که هیچ‌گونه پیامد نقدی در دوره جاری ندارد،

۲- تبدیل داراییهای جاری به وجه نقد در طول یکسال مالی یا طولانیتر (اگر چرخه عملیات شرکت بیش از یکسال باشد) صورت می‌گیرد،

۳- اقلامی مانند موجودیها به قیمت تمام شده نگهداری می‌شوند، از این رو نمی‌توان به‌طور صریح گردش وجوه نقد بالقوه ناشی از موجودیها را روشن ساخت.

از طرفی سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، ارزیابی گردش وجوه نقد آینده را مورد نظر قرار می‌دهند. بنابراین به جای تمرکز بر جریانهای سرمایه در گردش و کسب اطلاع از تغییرات اجزای آن تمایل به تمرکز بر گردش وجوه نقد دارند. البته گفتنی است که هیئت تدوین استانداردهای حسابداری در بیانیه شماره ۹۵ در تعریف وجوه، علاوه بر تمرکز بر موجودی نقد، موجودی شبه نقد را نیز مورد توجه قرار داده است؛ چرا که عموماً شرکتها وجه نقد مازاد بر نیاز خود را در سرمایه‌گذاریهای کوتاهمدتی که قابلیت نقد شدن بالایی دارند و یا در اسناد مالی کوتاهمدتی که قابلیت تبدیل به میزان معینی از نقد دارند، سرمایه‌گذاری می‌کنند.

هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی به منظور جلوگیری از هرگونه ابهام در تعریف معادل وجه نقد، آن را به صورت

زیر تعریف می‌کند.

- ۱- سریعاً قابل تبدیل به میزان معینی از وجه نقد باشد،
 - ۲- دارای سررسید کوتاهمدتی باشد به نحوی که تغییر در ارزش آنها به دلیل تغییر در نرخ بهره، ریسک با اهمیتی را به همراه نداشته باشد.
- به‌طور کلی تنها سرمایه‌گذاریهایی که دارای سررسید سه ماه یا کمتر باشند مشمول این تعریف خواهند بود.

طبقه‌بندی فعالیتها در صورت گردش وجوه نقد

در حال حاضر هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی در بیانیه شماره ۹۵، دریافتها و پرداختهای نقدی را به سه گروه زیر طبقه‌بندی کرده است:

- ۱- گردش وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی،
 - ۲- گردش وجوه نقد ناشی از فعالیتهای سرمایه‌گذاری،
 - ۳- گردش وجوه نقد ناشی از فعالیتهای تامین مالی.
- طبقه‌بندی بالا مورد قبول سازمان حسابرسی نیز بوده است و در ایران رعایت می‌گردد.
- فعالیتهای عملیاتی** - موارد عمده جریانهای ورود وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی به شرح زیر است.

- ۱- دریافتهای نقدی ناشی از فروش کالا و آرایه خدمات شامل وجوه وصولی از محل حسابهای دریافتی،
- ۲- دریافتهای نقدی به شکل بازده تسهیلات و وامهای اعطایی یا سرمایه‌گذاری در سهام و اوراق بهادار سایر واحدهای انتفاعی،

- ۳- سایر دریافتهای نقدی ناشی از مبادله‌ها و عملیاتی که به‌عنوان فعالیتهای سرمایه‌گذاری و تامین مالی طبقه‌بندی نمی‌شوند.

موارد عمده خروج وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی به شرح زیر است:

- ۱- پرداختهای نقدی برای تحصیل مواد اولیه و کالا جهت ساخت محصولات و فروش، شامل واریز حسابهای پرداختی تجاری،

- ۲- پرداختهای نقدی به سایر فروشندگان و کارکنان بابت سایر کالاها و خدمات،
- ۳- پرداختهای نقدی به دولت برای مالیات، عوارض و نظایر آن،

- ۴- پرداختهای نقدی به اعطاکنندگان تسهیلات، وام و اعتبارات بابت هزینه استقراض تسهیلات دریافتی،

- ۵- سایر پرداختهای نقدی ناشی از مبادلات و رویدادهایی که به‌عنوان فعالیتهای سرمایه‌گذاری و تامین مالی طبقه‌بندی نمی‌شوند.

فعالیتهای سرمایه‌گذاری - موارد عمده کاهش داراییها که منجر به ورود وجه نقد به یک واحد انتفاعی می‌شود و باید به‌عنوان فعالیتهای سرمایه‌گذاری طبقه‌بندی و گزارش شوند، به شرح زیر است:

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

موارد عمده افزایش در داراییهای یک واحد انتفاعی که منجر به خروج وجه نقد از

مزیت اصلی روش مستقیم این است که دریافتها و پرداختهای نقدی ناشی از عملیات را به تفکیک ارایه می کند.

روش مستقیم یا غیرمستقیم استفاده کرده در ادامه به تشریح هر یک پرداخته خواهد شد.

روش مستقیم - در روش مستقیم، اجزای عمده دریافتها و پرداختهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی نشان داده می شود. اطلاع از منابع خاص دریافتهای نقدی عملیاتی و هدفهایی که به منظور آن پرداختهای نقدی صورت می گیرد ممکن است در برآورد گردش وجوه نقد آینده واحد تجاری مفید باشد. اطلاع از میزان هر یک از اقلام عمده تشکیل دهنده درآمدها و هزینه ها و روابط آنها با سایر اقلام در صورتهای مالی بی تردید از جمع جبری آنها به عنوان درآمد خالص در ارزیابی عملکرد واحد تجاری مفیدتر خواهد بود. اطلاع از اقلام عمده دریافتها و پرداختهای نقدی واحد تجاری نیز اطلاعاتی بهتر از جمع جبری آنها به عنوان خالص گردش وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی در ارزیابی توانایی واحد تجاری در ایجاد وجوه نقد از محل فعالیتهای عملیاتی به منظور پرداخت بدهیها، سرمایه گذاری مجدد در عملیات و توزیع سود سهام به دست می دهد.

تاکنون یکی از معایب عمده این روش، پرهزینه بودن تهیه اطلاعات مربوط به ناخالص دریافتها و پرداختهای نقدی بوده است، چراکه سیستمهای حسابداری تاکنون

تامین مالی غیر موثر بر موجودی نقد باشد. نمونه هایی از این فعالیتهای اصطلاحاً مبادلات غیر پولی نامیده می شوند عبارتند از تحصیل داراییهای بلندمدت در قبال انتشار سهام عادی، تحصیل داراییهای بلندمدت در ازای تقبل بدهی نظیر اجاره به شرط تملیک.

اگرچه این قبیل فعالیتهای ممکن است بندرت رخ دهد، اما عموماً معرف فعالیتهای همزمان تامین مالی و سرمایه گذاری است که مستلزم دریافت و پرداخت وجوه نقد نیست. به رغم اینکه این گونه مبادلات مستقیماً تاثیری بر گردش وجوه نقد ندارد، اما افشای آنها از لحاظ فراهم کردن اطلاعات مربوط به تمامی فعالیتهای تامین مالی و سرمایه گذاری که بخشی از هدفهای صورت گردش وجوه نقد است، الزامی است.

برای افشای مبادلات غیر پولی دو روش پذیرفته شده وجود دارد.

۱ - اگر مبلغ عمده باشد در جدول جداگانه ای در انتهای صورت گردش وجوه نقد افشا می شود،

۲ - در یادداشتهای همراه صورتهای مالی افشا می شود.

برخی از اقلام عمده غیر پولی نباید در صورت گردش وجوه نقد افشا شود، این اقلام عبارتند از سود سهمی، تجزیه سهام و اندوخته قانونی و سایر اندوخته ها. چون این اقلام نه فعالیت تامین مالی هستند و نه فعالیت سرمایه گذاری و معمولاً همراه با صورت سود و زیان انباشته ارایه می شوند.

محاسبه گردش وجوه نقد

برای محاسبه گردش وجوه نقد ناشی از فعالیتهای مرتبط با عملیات می توان از

آن واحد می شود و باید تحت عنوان فعالیتهای سرمایه گذاری طبقه بندی شوند، به شرح زیر است:

۱ - اعطای وام، اعتبار و تسهیلات مالی به دیگران،

۲ - پرداخت وجوه نقد برای تحصیل سرمایه گذاری در سایر واحدهای انتفاعی،

۳ - پرداخت وجوه نقد برای تحصیل اموال، ماشین آلات و تجهیزات و سایر داراییهای مولد.

فعالتهای تامین مالی - موارد عمده افزایش در حقوق صاحبان سهام و بدهیهای غیرجاری که منجر به ورود وجوه نقد به یک واحد تجاری می شود و باید به عنوان فعالیتهای تامین مالی طبقه بندی و گزارش شود به شرح زیر است.

۱ - وجوه نقد حاصل از افزایش سرمایه (انتشار سهام عادی جدید)،

۲ - وجوه نقد حاصل از استقراضهای کوتاه مدت و بلندمدت.

موارد عمده کاهش در حقوق صاحبان سهام و بدهیهای غیرجاری که منجر به خروج وجوه نقد از یک واحد تجاری می شود به شرح زیر است.

۱ - پرداخت نقدی سود سهام به عنوان بازده سرمایه گذاری و سایر موارد توزیع منابع نقدی بین صاحبان سهام،

۲ - بازپرداخت وجوه استقراضی،

۳ - سایر پرداختهای نقدی به اعطاکنندگان وام و اعتبار و سایر تسهیلات مالی.

فعالتهای سرمایه گذاری و تامین مالی غیر موثر بر موجودی نقد

تغییرات در داراییهای غیر از موجودی نقد، بدهیها و حقوق صاحبان سهام ممکن است نتیجه فعالیتهای سرمایه گذاری و

قادر به تهیه اطلاعات مورد نیاز صورت گردش وجوه نقد به روش مستقیم نبوده‌اند. اما اخیراً با طراحی سیستم مکانیزه جدید حسابداری مالی این مشکل نیز رفع شده است و شرکتها می‌توانند با به‌کارگیری کامپیوتر به تهیه این صورت مالی اقدام نموده و از سایر اطلاعات مربوط به نقدینگی که از سیستم مزبور قابل استخراج می‌باشند نیز بهره‌مند گردند.

اهم دریافتها و پرداختهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی در روش مستقیم به شرح زیر می‌باشند.

- ۱- وجه نقد دریافتی از مشتریان،
- ۲- بهره و سود سهام دریافتی به صورت نقد،
- ۳- سایر دریافتهای نقدی عملیاتی،
- ۴- وجه نقد پرداختی به کارکنان و فروشندگان کالا و خدمات،
- ۵- مالیات بردارآمد پرداختی،
- ۶- سایر پرداختهای عملیاتی.

ویژگیهای روش مستقیم - مزیت اصلی روش مستقیم این است که دریافتها و پرداختهای نقدی ناشی از عملیات را به تفکیک ازایه می‌کند. این روش در مقایسه با روش غیرمستقیم، با هدف صورت گردش وجه نقد که ازایه اطلاعات مربوط به دریافتها و پرداختهای وجه نقد است تطابق بیشتری دارد.

طرفداران روش مستقیم مدعی هستند که اطلاع از منابع و مصارف عملیاتی وجه نقد دوره‌های گذشته برای پیشبینی وجوه نقد ناشی از عملیات واحد تجاری در آینده مفید است. علاوه بر آن، اطلاعات مربوط به گروههای اصلی دریافتها و پرداختهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی برای ارزیابی توانایی واحد تجاری در تحصیل وجه نقد

کافی از طریق فعالیتهای عملیاتی برای باز پرداخت بدهیها، سرمایه‌گذاری مجدد در عملیات و پرداخت سود سهام به صاحبان واحد تجاری بسیار سودمندتر از اطلاعاتی است که حاصل جمع آنها صرفاً خالص گردش وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی را ازایه می‌کنند.

روش غیرمستقیم - در روش غیرمستقیم، گردش وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی از طریق تعدیل سود خالص بابت درآمدها، هزینه‌ها و سود و زیانهای غیرعملیاتی که در اندازه‌گیری سود خالص اثر داشته اما تاثیری 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 ندارند، نیز تعدیل شود. بدین ترتیب جریان سود از مبنای تعهدی به مبنای نقدی تبدیل می‌شود.

در این روش فرایند تبدیل سود خالص دوره و تعیین خالص گردش وجوه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی به شرح زیر صورت می‌گیرد.

۱- هرگونه افزایش یا کاهش در حسابهای سرمایه در گردش که موجب افزایش گردش وجوه نقد ورودی حاصل از عملیات شود باید به سود خالص دوره اضافه گردد. بنابراین کاهش حسابهای دریافتنی، بهره دریافتنی، موجودی کالا، پیش پرداختها و سایر داراییهای جاری مربوط به فعالیتهای عملیاتی و همچنین افزایش حسابهای پرداختنی، حقوق و دستمزد پرداختنی، بهره و مالیات پرداختنی و افزایش در سایر بدهیهای جاری مربوط به فعالیتهای عملیاتی، هزینه استهلاک داراییهای ثابت،

به‌طور کلی می‌توان گفت که استفاده کنندگان و تهیه کنندگان صورتهای مالی خلا اطلاعاتی ناشی از عدم ازایه صورت گردش وجوه نقد را بخوبی حس کرده‌اند.

استهلاک کسر اوراق قرضه و سایر اسناد بدهی، زیان ناشی از فروش سرمایه‌گذاریهای بلندمدت و داراییهای ثابت و همچنین زیان واحد فرعی به سود خالص اضافه می‌شوند.

۲- هرگونه افزایش یا کاهش در حسابهای سرمایه در گردش که موجب افزایش گردش وجوه نقد خروجی حاصل از عملیات شود باید از سود خالص دوره کسر شود. از این رو افزایش در حسابهای دریافتنی، بهره دریافتنی، موجودیهای کالا و مواد، پیش پرداختها و سایر داراییهای جاری مربوط به فعالیتهای عملیاتی و همچنین کاهش حسابهای پرداختنی، حقوق و دستمزد پرداختنی، بهره و مالیات پرداختنی، استهلاک صرف اوراق قرضه، سود حاصل از فروش سرمایه‌گذاریهای بلندمدت و کوتاهمدت که به‌عنوان شبه نقد طبقه‌بندی نشده باشند، سود حاصل از فروش داراییهای ثابت و سود واحد فرعی از سود خالص دوره کسر می‌شود.

هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی در بیانیه شماره ۹۵ معتقد است که هر دو روش مستقیم و غیرمستقیم اطلاعات مفیدی برای استفاده کنندگان صورتهای مالی

ارایه می‌نماید، اما جامعترین و مفیدترین روش تهیه صورت گردش وجوه نقد، استفاده از روش مستقیم در تهیه صورت گردش وجوه نقد همراه با تعدیل سود خالص دوره (تبدیل سود تعهدی به سود نقدی) به صورت جدول جداگانه می‌باشد. گفتنی است که سازمان حسابرسی هر دو روش مزبور را مجاز شمرده و هر دو روش درجه اهمیت یکسانی دارند.

ویژگیهای روش غیرمستقیم - مزیت اصلی روش غیرمستقیم، توجه آن به علل تفاوت سود خالص و خالص گردش وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی است. در واقع اطلاعات ارایه شده از طریق روش غیرمستقیم، حلقه اتصال بین صورت گردش وجوه نقد و صورت سود و زیان و ترازنامه است. بسیاری از تهیه کنندگان صورتهای مالی معتقدند که محاسبه خالص گردش وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی از طریق تبدیل سود خالص، نسبت به گزارش ناخالص وجوه نقد دریافتی و پرداختی هزینه کمتری دارد. همچنین با توجه به اینکه در تهیه صورت تغییرات در وضعیت مالی منحصراً از روش غیرمستقیم استفاده شده است، استفاده کنندگان از صورتهای مالی آشنایی بیشتری با این روش دارند. طرفداران روش غیرمستقیم همچنین معتقدند که روش مستقیم، اطلاعات صورت سود و زیان را که بر مبنای روش تعهدی تهیه شده است، بر مبنای روش نقدی گزارش می‌کند، از این رو ممکن است موجد این شبهه شود که خالص گردش وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی در مقایسه با سود خالص، معیار مناسبتری برای ارزیابی عملکرد یک واحد تجاری است.

تاریخچه صورت گردش وجوه نقد در ایران

صورت تغییرات در وضعیت مالی با تاکید سازمان حسابرسی از سال ۱۳۶۰ در ایران اجباری شد و شرکتهای رسماً موظف به تهیه و ارایه این صورت مالی به عنوان بخشی از گزارشهای مالی سالانه بودند. به طوری که واحدهای انتفاعی ناگزیر از تهیه و ارایه صورت تغییرات در وضعیت مالی به عنوان یکی از صورتهای مالی اساسی بودند و عدم ارایه آن، نقص گزارشگری مالی محسوب و باعث اظهار نظر غیر مقبول توسط حسابرسان می‌شد. اما طبق آخرین تصنیفات کمیته فنی سازمان حسابرسی صورت گردش وجوه نقد از اول بهمن ماه ۱۳۷۵ به عنوان یکی از صورتهای مالی اساسی محسوب و جایگزین صورت تغییرات در وضعیت مالی گردید و در نتیجه از تاریخ مذکور، مشمول اظهار نظر حسابرسان مستقل قرار گرفت. برای محاسبه خالص وجه نقد حاصل از فعالیتهای مرتبط با عملیات استفاده از روش مستقیم یا روش غیرمستقیم بلامانع است اما در صورت به کارگیری روش مستقیم لازم است صورت تطبیق سود خالص با خالص وجه نقد حاصل از عملیات در یادداشت‌های همراه صورتهای مالی ارایه شود.

به طور کلی می‌توان گفت که استفاده کنندگان و تهیه کنندگان صورتهای مالی خلا اطلاعاتی ناشی از عدم ارایه صورت گردش وجوه نقد را بخوبی حس کرده‌اند. مدیران موسسات، استفاده کنندگان از صورتهای مالی، بستانکاران و ... جهت گرفتن تصمیمات صحیحتر نیاز به اطلاعات صورت گردش وجوه نقد دارند، در نتیجه

ارایه آن به عنوان یکی از صورتهای مالی اساسی جهت رفع خلا اطلاعاتی ناشی از فقدان این مهم، ضروری به نظر می‌رسد.

تاکنون در ایران می‌توان علل عمده بی‌توجهی به تهیه صورت گردش وجوه نقد را در مجموع به صورت زیر برشمرد.

۱ - فقدان الزام قانونی و حرفه‌ای برای تهیه صورت گردش وجوه نقد تاکنون، که البته این عامل با تصمیم اخیر کمیته فنی سازمان حسابرسی در مورد الزامی بودن تهیه صورت گردش وجوه نقد بر طرف شده است، آشنا نبودن مدیران به اهمیت و کاربرد ارقام مندرج در صورت گردش وجوه نقد که این نقص نیز از طریق ایجاد امکان آموزش مدیران و مسئولان مربوط قابل رفع خواهد بود.

۳ - پیچیدگی محاسبات مربوط به تهیه صورت گردش وجوه نقد، که در این رابطه نیز توسعه سیستمهای کامپیوتری حسابداری می‌تواند کمک موثری باشد.

بدین ترتیب موانع اساسی در زمینه صورت گردش وجوه نقد برداشته شده و از این رو امید می‌رود که این صورت مالی با اهمیت جایگاه خود را در تصمیمگیریها پیدا کند.

تسلیت

آقایان نصراله سعادت و دکتر سعید رحیمی مقرر از اعضای انجمن هر یک به سوگ عزیزی نشست‌اند. مصیبت وارده را تسلیت می‌گوییم و برایشان بردباری و شکیبایی آرزو داریم.

انجمن حسابداران خیره ایران