

صورت گردش وجوه نقد و نحوه کاربرد آن در شرکت‌های برق منطقه‌ای

ابراهیم موسوی (۱)
فرشاد اسکندر بیانی (۲)

(قسمت اول) مقدمه

بر اساس استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۷ (تجدیدنظر شده)، صورت گردش وجوه نقد به عنوان يك صورت مالي اساسي جایگزین صورت تغییرات در وضعیت مالي شده و نسبت به صورت‌های مالي که آغاز دوره آن اول ژانویه ۱۹۹۴ به بعد است، قابل اجرا است. البته پیش‌تر از این، تهیه صورت گردش وجوه نقد از سال ۱۹۸۴ در انگلستان و از سال ۱۹۹۲ در آمریکا الزامی گردیده است. سازمان حسابرسي نیز طی دستورالعملي تهیه این صورت را برای شرکت‌هایی که سال مالي آنها از نیمه دوم سال ۷۵ به بعد خاتمه می‌یابد الزامی نموده است. بدین سبب طرح مبحث نحوه تهیه صورت گردش وجوه نقد در تطبیق با روش متحدالشکل حسابداری برق می‌تواند به عنوان مبنایی برای تنظیم صحیح و دقیق آن به منظور نیل به اهداف گزارشگری مالي مورد انتظار صورت گردش وجوه نقد باشد.

اهداف تهیه صورت گردش وجوه نقد

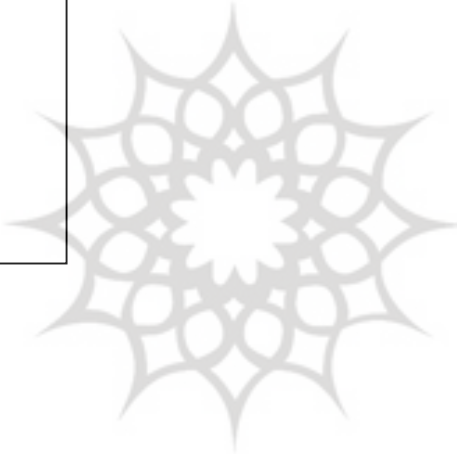
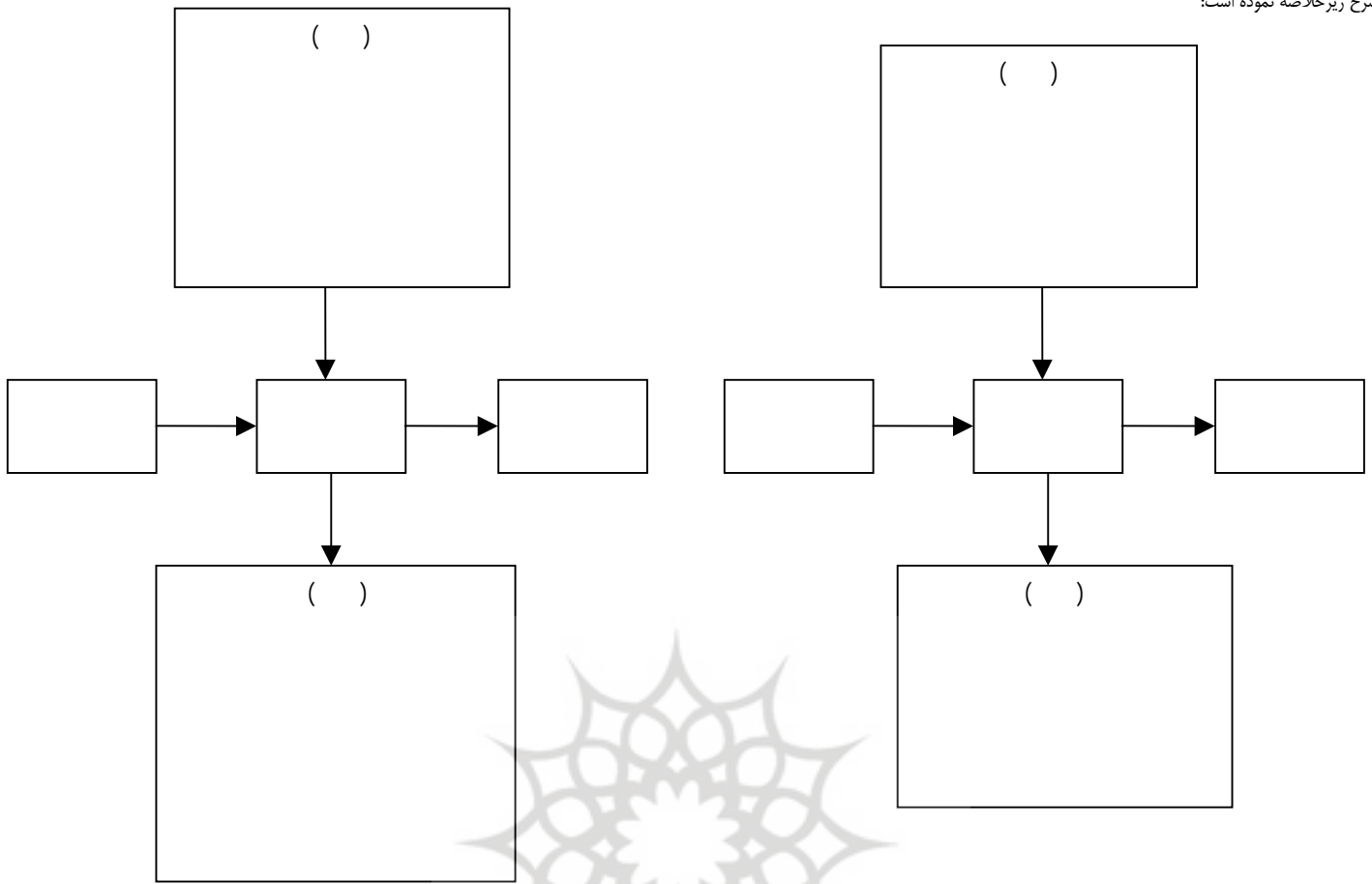
اصولا واحد اقتصادی وجوه نقد را به منظور دریافت وجوه بیشتر، در منابع غیرنقدی سرمایه‌گذاری می‌نماید. هدف اصلی سرمایه‌گذاران نیز دریافت وجوه نقد بیشتر در قبال سرمایه‌گذاری خود می‌باشد، لذا اطلاع از چگونگی تامین وجوه نقد و مصرف آن در عملیات موسسه اقتصادی برای استفاده کنندگان از صورت‌های مالي حائز اهمیت است. به همین جهت برای رفع نیازهای اطلاعاتی مذکور تهیه صورت گردش وجوه نقد با اهداف زیر توسط هیأت تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسي پیش‌بینی شده است:

- ۱- سنجش نقدینگی و ارزیابی توان واحد انتفاعی در ایفای باموقع تعهدات، پرداخت سود و تامین نیازمندیهای نقدی.
- ۲- کمک به درک عملیات از طریق شناسایی ارتباط بین نتایج عملیات و گردش وجوه نقد مربوط و تسهیل در تفسیر اطلاعات ارائه شده در باره سودآوری
- ۳- ارزیابی توانایی تامین مالي و سرمایه‌گذاری واحد انتفاعی

تعریف صورت گردش وجوه نقد

صورت گردش وجوه نقد صورتی است که اطلاعات مربوط به دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی را برحسب فعالیت‌های عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تامین مالي واحد تجارتي طی يك دوره مالي معین نشان دهد. در ارتباط با تعریف مذکور توجه به نکات و تعاریف زیر ضروری است:

- ۱- وجه نقد بر اساس تعریف استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۷ عبارت از موجودی نقد در دسترس و سپرده‌های دیداری می‌باشد.
- ۲- شبه نقد: عبارتست از سرمایه‌گذاری کوتاه مدت بانقدینگی بالا که به سهولت و با در نظر گرفتن مختصر مخاطره‌ای در تغییرات ارزش به مبلغ مشخصی به وجه نقد قابل تبدیل است. هر چند که در اکثر کشورها برای تهیه گردش وجه نقد، خالص تغییر ناشی از انواع فعالیت‌ها در موجودی نقد برابر با تغییر در موجودی نقدی به اضافه شبه نقد مورد عمل قرار می‌گیرد، لیکن به موجب دستورالعمل کمیته فنی سازمان حسابرسي در مورد تهیه صورت گردش وجوه نقد، هدف از تهیه این صورت مالي در ایران، ارائه تغییرات درمانده‌های وجه نقد بدون احتساب شبه نقد اعلام شده است.
- ۳- فعالیت‌های عملیاتی عبارتست از فعالیت‌های اصلی درآمدزای واحد انتفاعی و سایر فعالیت‌هایی که جزء فعالیت‌های سرمایه‌گذاری یا تامین مالي محسوب نمی‌شوند.
- ۴- فعالیت‌های سرمایه‌گذاری عبارتست از افزایش یا کاهش در دارایی‌های غیرجاری و برخی از دارایی‌های جاری نظیر اسناد دریافتی غیر تجاری و آن گروه از سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت که به عنوان وجه نقد تلقی نمی‌شود.
- ۵- فعالیت‌های تامین مالي عبارتست از افزایش و کاهش در بدهی‌های غیرجاری، حقوق صاحبان سهام و برخی از بدهی‌های جاری نظیر اسناد پرداختی غیر تجاری.



معادلات مربوط به تغییر در موجودی نقد
برای درک بهتر جریان‌های وجه نقد معادله اصلی حسابداری به شرح زیر یادآوری شده و تشریح می‌گردد:

$$\text{دارایی‌ها} = \text{بدهی‌ها} + \text{حقوق صاحبان سهام}$$

به سبب اینکه دارایی‌ها و بدهی‌ها شامل جاری و غیر جاری می‌باشند می‌توان معادله اصلی حسابداری را به شرح زیر بسط داد:

$$\text{دارایی‌های جاری} + \text{دارایی‌های غیرجاری} = \text{بدهی‌های جاری} + \text{بدهی‌های غیرجاری} + \text{حقوق صاحبان سهام}$$

از آنجا که دارایی‌های جاری شامل اقلام متعددی نظیر وجه نقد، حساب‌های دریافتی، موجودی‌ها و پیش پرداخت‌ها می‌باشد لذا معادله مذکور را می‌توان به شرح زیر تشریح نمود:

$$\text{بدهی‌های جاری} + \text{بدهی‌های غیرجاری} + \text{حقوق صاحبان سهام} = \text{وجه نقد} + \text{حساب‌های دریافتی} + \text{موجودی کالا} + \text{پیش پرداخت‌ها} + \text{دارایی‌های غیرجاری}$$

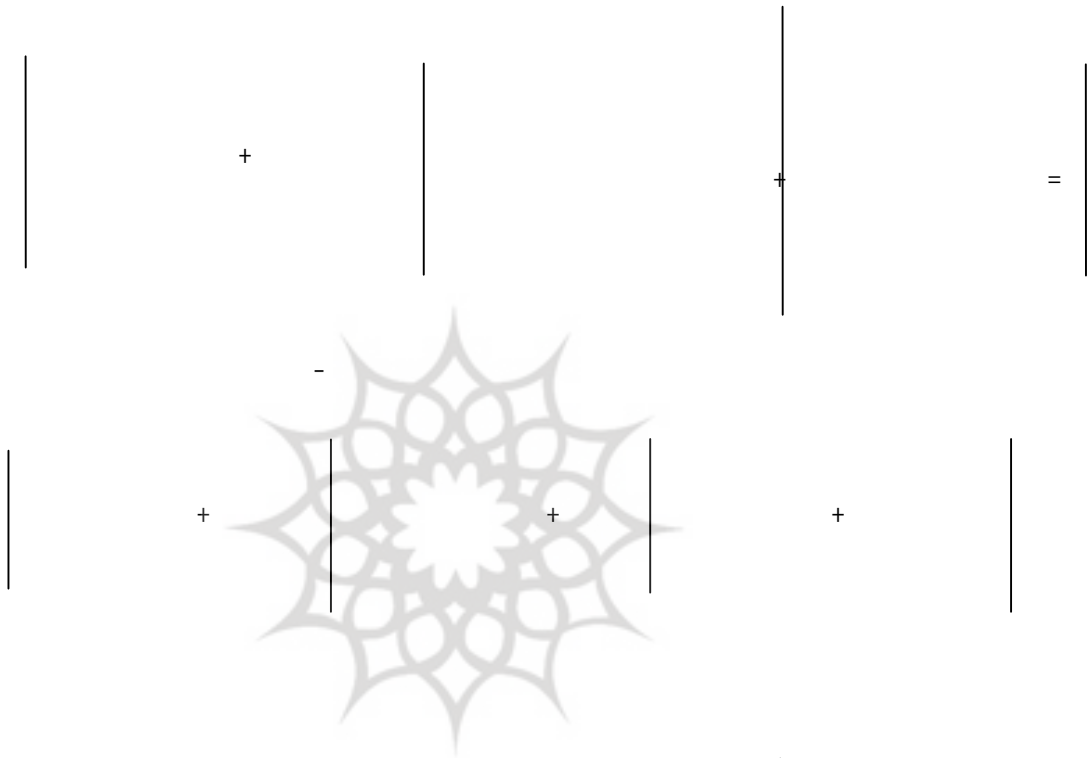
از معادله بالا می‌توان وجه نقد را به شرح زیر محاسبه نمود:

$$\text{وجه نقد} = (\text{بدهی‌های جاری} + \text{بدهی‌های غیرجاری} + \text{حقوق صاحبان سهام}) - \text{موجودی کالا} - \text{پیش پرداخت‌ها} - \text{دارایی‌های غیرجاری}$$

با توجه به توضیحات مذکور می‌توان نتیجه گرفت که: افزایش در بدهی‌ها و کاهش در دارایی‌ها موجب ورود وجه نقد به واحد اقتصادی شده و متقابلاً کاهش در بدهی‌ها و افزایش در دارایی‌ها موجب خروج وجه نقد از موسسه اقتصادی خواهد شد.

معادله مربوط به تغییرات وجه نقد در شرکت‌های برق منطقه‌ای

با توجه به مطالب مذکور و سرفصل‌های حسابداری مندرج در روش متحدالشکل حسابداری شرکت‌های برق منطقه‌ای معادله حسابداری در این شرکت‌ها به شرح زیر خلاصه می‌شود:



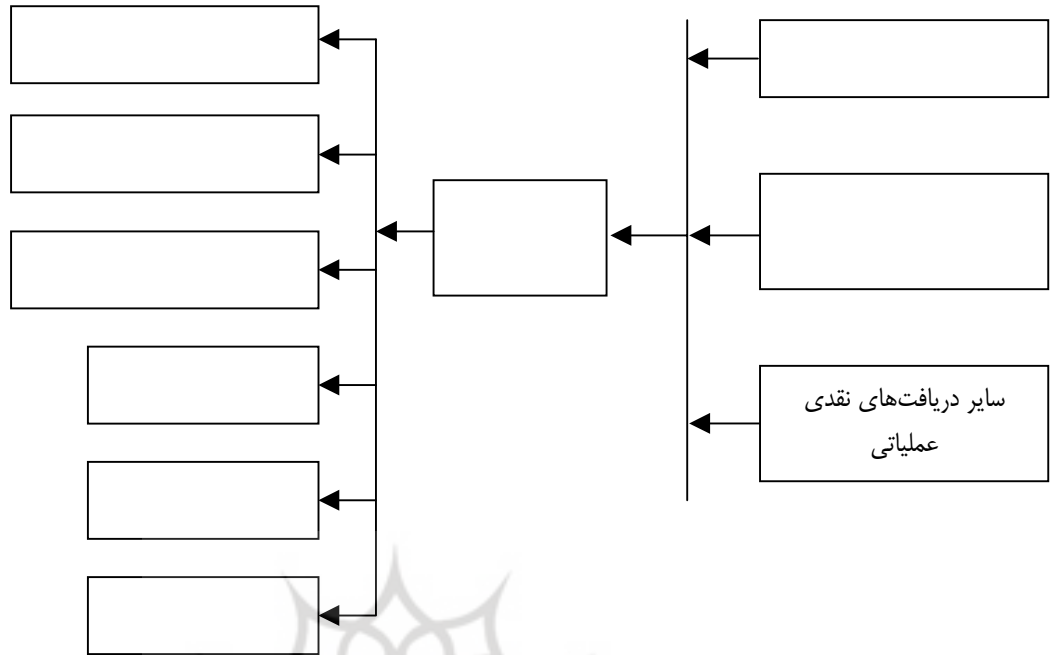
طبقه‌بندی اطلاعات در صورت گردش وجوه نقد

همانطور که قبلاً ذکر گردید فعالیت‌های ناشی از ورود و خروج وجه نقد تحت سه فعالیت جداگانه عملیاتی، سرمایه‌گذاری، تامین مالی طبقه‌بندی می‌گردد. نمودارهای زیر تغییرات هر یک را در شرکت‌های معمولی و شرکت‌های برق منطقه‌ای نشان می‌دهد:

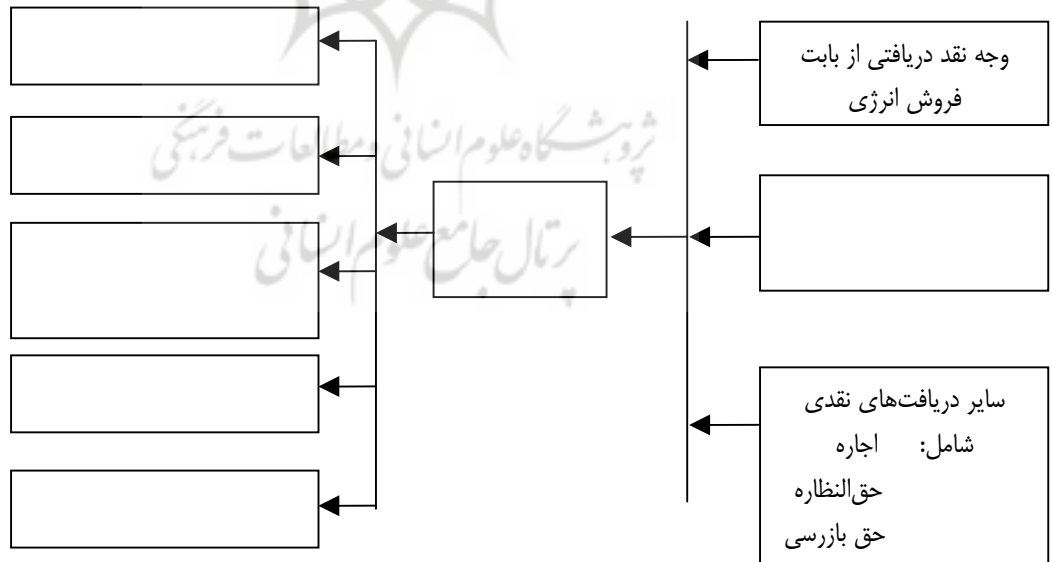
پرتال جامع علوم انسانی

فعالیت‌های عملیاتی

فعالیت‌های عملیاتی مشتمل بر تغییرات در فعالیت‌های شرکت که در تعیین سود خالص مؤثر هستند می‌باشند. گردش عملیات این فعالیت‌ها در شرکت‌های معمولی به شرح زیر است:

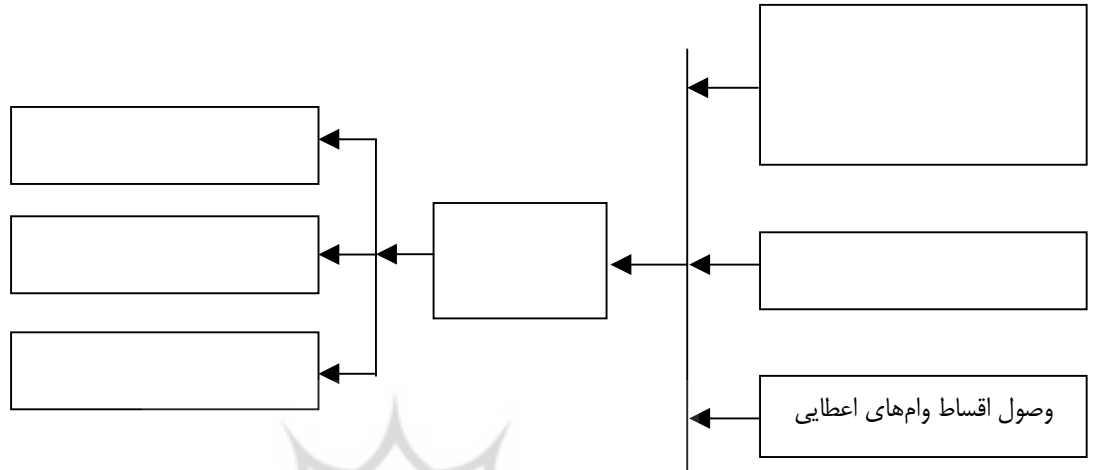


گردش عملیات فعالیت‌های عملیاتی در شرکت‌های برق منطقه‌ای به شرح زیر است:

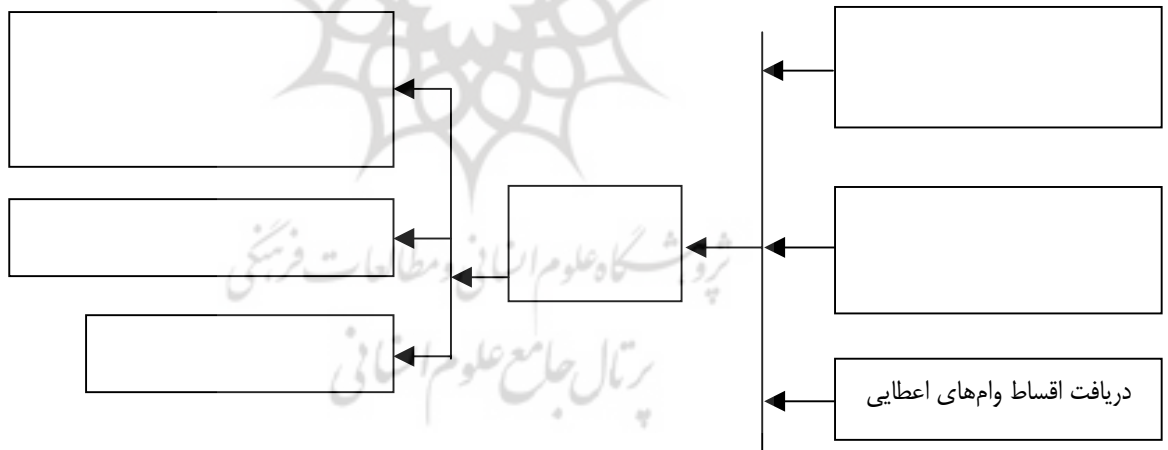


فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

فعالیت‌های سرمایه‌گذاری عبارت از تحصیل و واگذاری دارایی‌های بلندمدت و سایر سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت است. گردش وجوه نقد حاصل و مصرف شده از این عملیات در شرکت‌های معمولی به شرح زیر است:

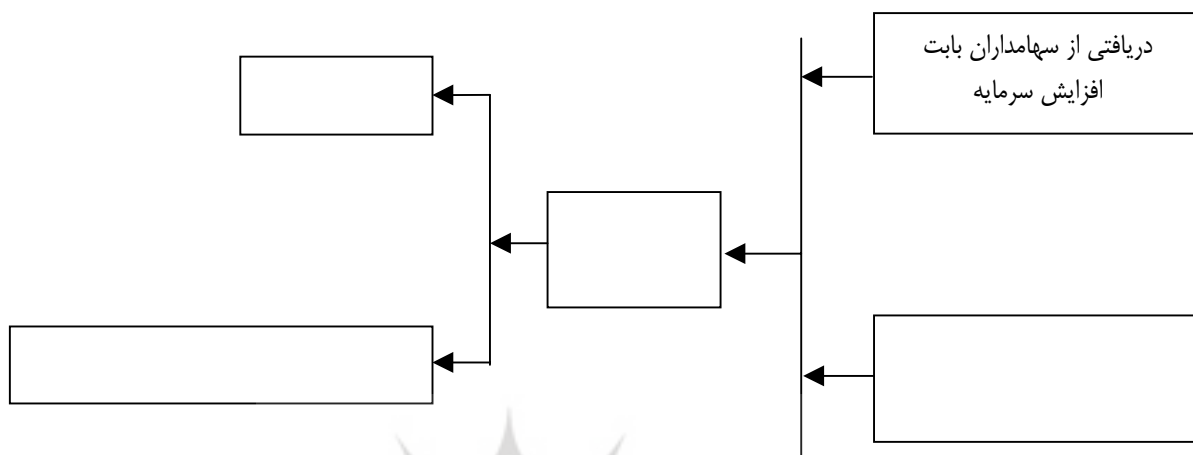


گردش عملیات فعالیت‌های سرمایه‌گذاری در شرکت‌های برق منطقه‌ای بشرح زیر است:

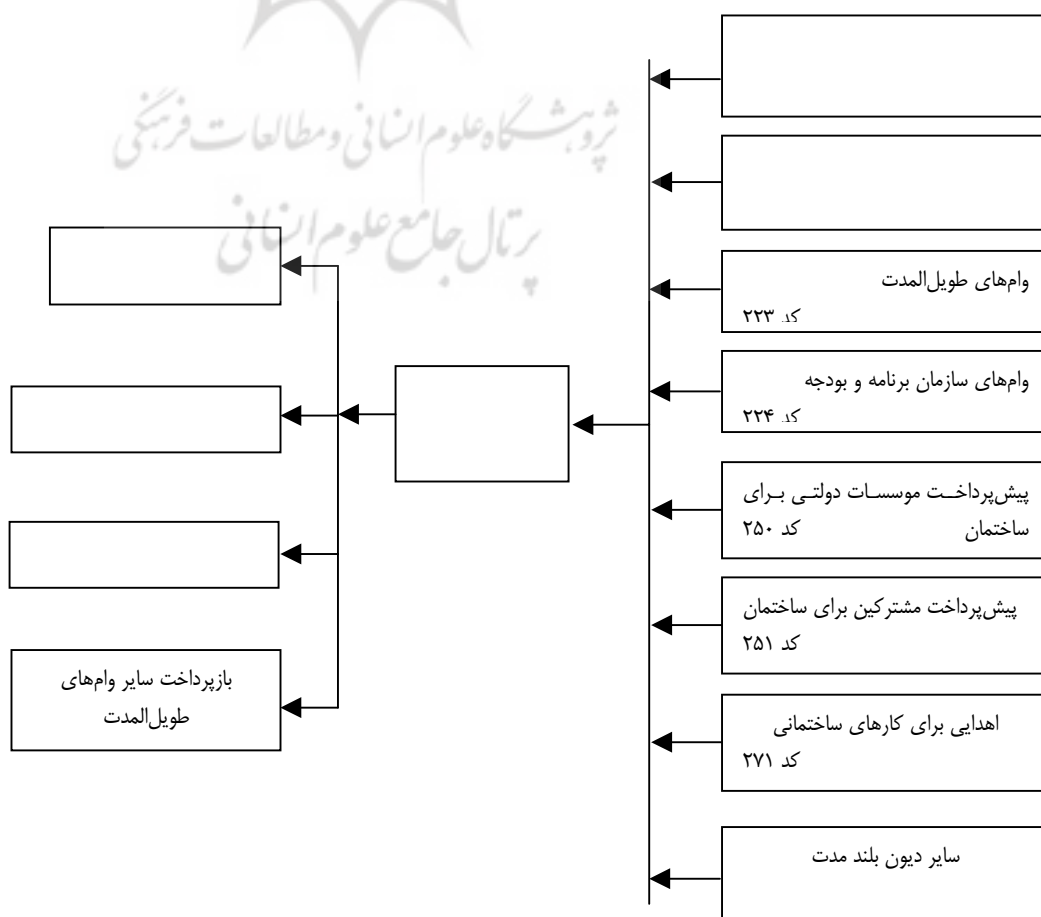


فعالیت‌های تامین مالی

فعالیت‌های تامین مالی عبارتست از فعالیت‌هایی که به تغییرات در اندازه و ترکیب حقوق صاحبان سهام و استقراض‌های واحداثتفاعی منجر می‌شود. گردش فعالیت‌های تامین مالی در شرکت‌های معمولی به شرح زیر است:



با توجه به نمودار مذکور گردش جریان‌های ورود و خروج وجه نقد ناشی از فعالیت‌های تامین مالی در شرکت‌های برق منطقه‌ای به شرح زیر می‌باشد:



تذکرات ضروری در مورد گردش وجوه نقد شرکت‌های برق منطقه‌ای

نمودار جریان‌های ورود و خروج سه گانه وجوه نقد در شرکت‌های برق منطقه‌ای که قبلاً تشریح گردید، عیناً بر اساس دستورالعمل متحدالشکل حسابداری برای شرکت‌های برق منطقه‌ای تهیه گردیده است. در این ارتباط توجه به نکات زیر ضروری است:

۱- در دستورالعمل حسابداری شرکت‌های برق منطقه‌ای، اسناد دریافتی (حساب ۱۴۱)، حساب‌های دریافتی از مشترکین (حساب ۱۴۲)، حساب‌های دریافتی از سایرین (حساب ۱۴۳)، بدهی شرکت‌های برق منطقه‌ای و توانیر (حساب ۱۴۵) و پیش‌پرداخت در مورد پیمان‌های خرید مصالح و لوازم (حساب ۱۴۶) تمام؟ به عنوان حساب‌های دریافتی جاری تلقی گردیده است. به همین جهت در نمودار مذکور به عنوان اقلام عملیاتی محسوب شده است. نظر به اینکه برخی از این حساب‌ها شامل پیش‌پرداخت‌های سرمایه‌ای نیز می‌شود، در تهیه گردش وجوه نقد باید این حساب‌ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و سهم دارایی‌های جاری، وجوه عملیاتی و پیش‌پرداخت‌های سرمایه‌ای، وجوه سرمایه‌ای تلقی و در صورت گردش وجوه نقد منظور گردد.

۲- از آنجا که موجودی کالا (حساب ۱۵۴) و اعتبارات اسنادی (حساب ۱۳۷) در نوسازی و بهسازی و تعمیرات شرکت‌های برق منطقه‌ای مشترکاً مورد استفاده قرار می‌گیرد، برای ارائه مناسب و بهتر گردش وجوه نقد باید حساب مذکور به سهم دارایی‌های بلند مدت و کوتاه مدت تفکیک و بر حسب مورد و به ترتیب در قسمت وجوه سرمایه‌ای و عملیاتی منظور شود. بدیهی است در حال حاضر در تنظیم صورت‌های مالی تفکیک مذکور مراعات نمی‌شود و صورت گردش وجوه نقد نیز مانند سایر صورت‌های مالی از این بابت دارای ایراد می‌باشد.

۳- در صورت‌های مالی شرکت‌های برق منطقه‌ای حساب ۲۷۱ اهدایی برای ساختمان بعنوان يك قلم اندوخته سرمایه‌ای محسوب گردیده است. در صورتی که سازمان حسابرسی معتقد است رقم مذکور باید به عنوان يك درآمد در صورت حساب سود و زیان منظور شود. به همین جهت در صورتی که موارد مندرج در دستورالعمل مراعات شود، حساب ۲۷۱ يك رقم تامین مالی محسوب شده و در صورتی که به عنوان درآمد مورد قبول قرار گیرد این رقم يك وجه عملیاتی بوده و باید در این سرفصل منظور شود.

لازم به ذکر است که در حال حاضر بعلت اختلاف نظر مذکور، نظر حسابرسان نسبت به صورت حساب سود و زیان غیر مقبول بوده و نظر حسابرس نسبت به گردش وجوه نقد نیز متأثر از این موضوع است.

روشهای محاسبه وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

برای محاسبه وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی دوروش به شرح زیر وجود دارد:

۱- **روش مستقیم:** در روش مستقیم برای محاسبه گردش وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی، صورت حساب سود و زیان باید از مبنای تعهدی به مبنای نقدي تبدیل شود. در صورت استفاده از این روش افشای موارد زیر ضروری است:

الف : دریافت‌ها

- ۱- وجوه نقد دریافتی از بابت فروش محصولات اصلی شرکت
- ۲- سود تضمین شده و درآمد سهام دریافتی
- ۳- سایر دریافت‌های نقدي

ب : پرداخت‌ها

- ۱- پرداخت بابت خرید موضوع اصلی فعالیت شرکت
 - ۲- پرداخت حقوق و دستمزد
 - ۳- پرداخت بابت لوازم مصرفی و سوخت
 - ۴- پرداخت وجوه سود استقراض
 - ۵- سایر پرداخت‌های عملیاتی
- علاوه بر افشای موارد بالا در صورت استفاده از روش مستقیم لازم است محاسبات مربوط به روش غیرمستقیم نیز به شکل جدولی جداگانه و مکمل گردش وجوه نقد در صورت‌های مالی ارائه شود.
- ۲- **روش غیر مستقیم:** در این روش گردش وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی از طریق سود خالص بابت درآمدها، هزینه‌ها و سود و زیان‌های غیر عملیاتی که در اندازه‌گیری سود خالص اثر داشته اما تأثیری بر وجوه نقد نداشته‌اند، محاسبه و گزارش می‌شود. در این روش موارد زیر باید در قسمت عملیاتی گردش وجوه نقد افشاء شود:

- اضافه می‌شود:

- هزینه استهلاک، هزینه مزایای پایان خدمت، زیان حاصل از فروش دارایی‌های بلندمدت به تفکیک
- کاهش در حساب‌های دارایی‌های جاری به تفکیک
- افزایش در حساب بدهی‌های جاری به تفکیک

- کسر می‌شود:

- سود حاصل از فروش و واگذاری دارایی‌ها به تفکیک
- کاهش در حساب بدهی‌های جاری به تفکیک
- افزایش در حساب دارایی‌های جاری به تفکیک

بدیهی است روش‌های محاسبه گردش وجوه نقد منحصرآمریوط به وجوه حاصل از عملیات بوده و روش‌های محاسبه وجوه حاصل از سرمایه‌گذاری و تامین مالی در هر دو روش یکسان است. بعلت مشکلاتی که در محاسبه وجوه حاصل از عملیات به روش مستقیم در حساب‌های شرکت‌های برق منطقه‌ای وجود دارد توصیه می‌شود که گردش وجوه حاصل از عملیات این شرکت‌ها از روش غیرمستقیم که ساده‌تر است استفاده گردد.

مبادلات غیرنقدی

مبادلات و رویدادهای سرمایه‌گذاری و تامین مالی که مستلزم مصرف وجه نقد نمی‌باشند نباید در صورت گردش وجه نقد و تحت عناوین وجوه حاصل از عملیات، سرمایه‌گذاری و تامین مالی طبقه‌بندی و منظور شود. طبق مصوبه کمیته فنی سازمان حسابرسی این گونه مبادلات در ذیل گردش وجوه نقد ارائه می‌گردد. نمونه‌ای از این مبادلات عبارتند از:

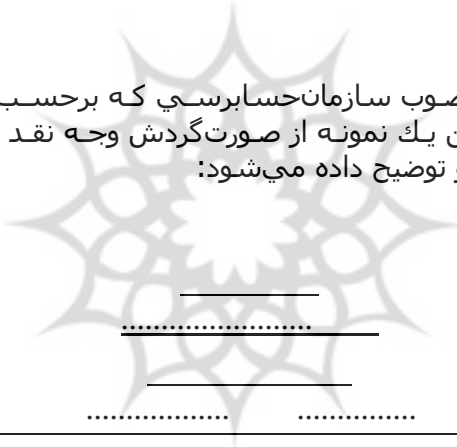
- انتشار سهام عادی و ممتاز در قبال دریافت دارایی‌های غیرجاری
- اهدای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات

شکل صورت گردش وجوه نقد:

بطور کلی صورت گردش وجوه نقد موارد زیر را باید نشان‌دهد:

- ۱- نام صورت مالی
- ۲- دوره مالی که صورت گردش وجوه نقد برای آن دوره تهیه شده است
- ۳- وجوه نقد حاصل یا مصرف شده در فعالیت‌های عملیاتی (برحسب مورد طبق روش مستقیم یا غیرمستقیم)
- ۴- وجوه نقد حاصل یا مصرف شده در فعالیت‌های سرمایه‌گذاری (به تفکیک وجوه دریافتی و پرداختی)
- ۵- وجوه نقد حاصل یا مصرف شده در فعالیت‌های تامین مالی (به تفکیک وجوه دریافتی و پرداختی)
- ۶- تعیین خالص افزایش یا کاهش در موجودی نقد
- ۷- موجودی نقد اول دوره
- ۸- موجودی نقد آخر دوره
- ۹- مبادلات غیرنقدی

ذیلاً دو نمونه از صورت گردش وجوه نقد مصوب سازمان حسابرسی که برحسب روش مستقیم و غیرمستقیم تنظیم شده جهت اطلاع آورده می‌شود. هم چنین یک نمونه از صورت گردش وجه نقد در شرکت‌های برق منطقه‌ای که به صورت غیرمستقیم تهیه شده متعاقباً ارائه و توضیح داده می‌شود:



xx	/	
—	—	
xxx	:	()
xxx	:	()
xxx	:	
xxx	:	
xxx	:	
(xxx)	:	
xxx	:	()
(xxx)	:	()
(xxx)	:	()
xxx	:	()
(xxx)	:	()
xxx	:	()
xxx	:	()
xxx	:	()
xxx	:	()
xxx	:	()
xxx	:	()

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی

:

xxx

xxx

(xxx)

xxx

()

:

xxx

xxx

(xxx)

(xxx)

(xxx)

()

()

xxx

xxx

xxx

xxx

:

xxx

xxx

xxx

یادداشت‌های ۱ تا ... مندرج در صفحات ... تا ... همراه جزء لاینفک صورت‌های مالی است.

موارد خاص در مورد صورت گردش وجوه نقد: مطالبات مشکوک‌الوصول و سوخت شده

از آنجا که ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول و هزینه مطالبات سوخت شده در ورود و خروج وجه نقد اثری ندارد لذا نباید در صورت گردش وجه نقد منظور شود. در این مورد می‌توان:
الف- حساب‌های دریافتی سال جاری با سال قبل رابه صورت ناخالص مقایسه نمود.
ب - هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول را مانند استهلاک به سود اضافه نمود.

ذخیره باز خرید خدمت

هزینه ذخیره باز خرید خدمت همانند استهلاک جزء هزینه‌های غیرنقدی محسوب شده و نباید به عنوان خروج وجه نقد محسوب گردد. اما وجوه پرداختی به کارکنانی که رابطه استخدامی آنها با واحد اقتصادی قطع می‌شود جزء جریان‌های خروج وجه نقد در فعالیت‌های تامین مالی محسوب می‌شود.

اقدام غیرمترقبه (استثنایی)

اقدام غیرمترقبه صرفنظر از تاثیر یا عدم تاثیر بر گردش وجوه نقد، بر سود خالص سال نیز اثر می‌گذارد. به همین جهت اثر این اقدام بر روی سود تاثیر داده می‌شود و اثرات مربوط به جریان‌های ورود و خروج وجه نقد آن بر حسب مورد در فعالیت‌های سرمایه‌گذاری یا تامین مالی منظور می‌گردد.(وقوع سیل، فروش دارایی‌های غیرجاری)

اثر انباشته تغییر روش

تغییر در روش‌های حسابداری معمولاً بر جریان‌های وجوه نقد بی‌تاثیر می‌باشد. به همین جهت اثرات آن به عنوان اقدام لازم برای تبدیل سود خالص به خالص گردش وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی انعکاس می‌یابد.