

صورت جریان وجوه نقد

در گزارشگری مالی قبل از بهره‌برداری

اصغر طاهری

مقدمه

همانگونه که از عنوان «واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری» برمی‌آید، فعالیتهای این‌گونه واحدها از نوع و مقوله ایجاد و راه‌اندازی است و قسمت عمده کوششهای واحدهای تجاری در این مرحله، در زمینه تأمین مالی و سرمایه‌گذاری به‌کار می‌رود و به‌رغم تفاوت عمده فعالیتهای واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری با مرحله بهره‌برداری آن واحدها، اصول

حسابداری یکسانی بر آنها حاکم است که این موضوع در خصوص تهیه و گزارش جریان وجوه نقد نیز مصداق دارد. لیکن به‌نظر نگارنده به‌دلیل تفاوت عمده فعالیتهای طبقه‌بندی وجوه و انعکاس آن در صورت جریان وجوه نقد در واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری با مرحله بهره‌برداری آن واحدها متفاوت خواهد بود. به هر حال و بدون توجه به‌اینکه واحد تجاری در چه مرحله‌ای قرار دارد، هدف اصلی صورت جریان وجوه

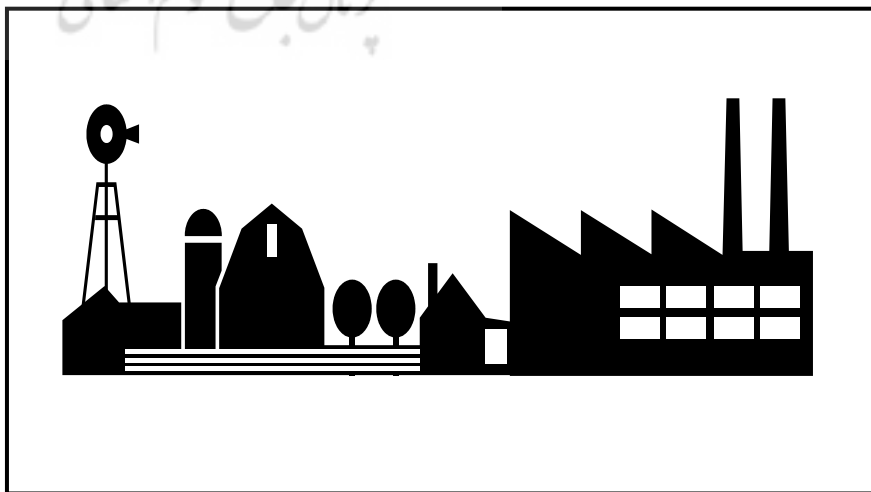
نقد ارائه اطلاعاتی خلاصه شده و شکل گرفته درباره دریافتها و پرداختهای واحد تجاری طی دوره حسابداری است. مقاله حاضر به‌مفاهیم، محتوا و شکل صورت جریان وجوه نقد قابل تهیه جهت گزارشگری مالی قبل از بهره‌برداری می‌پردازد.

طبقه‌بندی جریانهای نقدی و نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد

براساس مفاد استاندارد حسابداری شماره ۲، صورت جریان وجوه نقد، نشریه شماره ۱۴۵ سازمان حسابرسی، طبقه‌بندی جریانهای نقدی تحت سرفصل‌های زیر است:

- فعالیتهای عملیاتی،
- بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی،
- مالیات بر درآمد،
- فعالیتهای سرمایه‌گذاری،
- فعالیتهای تأمین مالی.

رعایت ترتیب سرفصل‌ها به‌شرح فوق الزامی شده است. با نگاهی اجمالی به منطق تقسیم‌بندی و توالی



طبقه‌بندی یادشده و با توجه به تفاوت عمده فعالیت‌های واحدهای تجاری در مرحله بعد از بهره‌برداری با مرحله قبل از بهره‌برداری آن واحدها که تغییر طبقه‌بندی برخی از اقلام از فعالیت‌های عملیاتی و سایر فعالیت‌ها را به فعالیت‌های سرمایه‌گذاری اجتناب‌ناپذیر می‌سازد (مانند مزایای پایان خدمت پرداختی به کارکنان و سود تضمین شده پرداختی)، به‌نظر نگارنده این طبقه‌بندی، مناسب گزارشگری مالی مرتبط با صورت جریان وجوه نقد واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری نیست و طبقه‌بندی مناسبی که بتواند اطلاعات مربوط و قابل‌فهم را در اختیار استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی این‌گونه واحدها قرار دهد، به‌شرح زیر پیشنهاد می‌شود:

- فعالیتهای تأمین مالی،
- فعالیتهای سرمایه‌گذاری،
- سایر جریانهای نقدی.

فعالیت‌های تأمین مالی

به‌منظور ایجاد و راه‌اندازی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری، بخش درخور توجهی از کوشش‌های واحدهای مزبور صرف برنامه‌ریزی مالی و تأمین سرمایه می‌شود. نظر به اهمیت تحصیل وجه نقد جهت انجام عملیات ایجاد و راه‌اندازی واحدهای یادشده، به‌نظر نگارنده این فعالیت باید به‌عنوان اولین فعالیت در صورت جریان وجوه نقد انعکاس یابد. مثالی از جریانهای ورود و خروج وجه نقد مرتبط با فعالیت‌های تأمین مالی در واحدهای تجاری مورد اشاره به‌شرح زیر است.

جریانهای ورود وجه نقد

- دریافت تسهیلات مالی کوتاهمدت و درازمدت،
- دریافت‌های نقدی حاصل از صدور اوراق مشارکت،
- وجوه نقد دریافتی از سهامداران،
- وجوه نقد حاصل از کمک‌های

بلاعوض،

- وجوه دریافتی از خزانسه (در خصوص طرح‌های عمرانی و شرکت‌های دولتی).

جریانهای خروج وجه نقد

- بازپرداخت تسهیلات مالی،
- بازپرداخت اصل اوراق مشارکت،
- پرداخت حصة اصل اقساط اجاره به‌شرط تملیک،
- پرداخت مخارج تأمین مالی (به‌جز سود تضمین‌شده و کارمزد پرداختی بابت تأمین مالی).

فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

با توجه به‌اینکه بخش بزرگ‌تر فعالیت‌های واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری در جهت ایجاد و راه‌اندازی انجام می‌گیرد، بنابراین عمده رویدادها و مبادلات در واحدهای مزبور در زمینه سرمایه‌گذاری خلاصه می‌شود. این فعالیت‌ها اساساً بر رویدادها و مبادلات مربوط به دارایی‌های سرمایه‌ای تأکید دارد و جریان ورود و خروج وجه نقد مرتبط با این رویدادها و مبادلات را در بر می‌گیرد. جریانهای ورود و خروج وجه نقد مرتبط با فعالیت‌های سرمایه‌گذاری را می‌توان به‌شرح زیر توصیف کرد.

جریانهای ورود وجه نقد

- دریافت‌های نقدی حاصل از فروش دارایی‌های ثابت مشهود،
- دریافت‌های نقدی حاصل از فروش دارایی‌های نامشهود،
- دریافت‌های نقدی حاصل از فروش سرمایه‌گذاریها (سهام، اوراق مشارکت و)،
- دریافت‌های نقدی مرتبط با اصل سپرده‌های سرمایه‌گذاری درازمدت بانکی،
- دریافت‌های نقدی حاصل از وصول اقساط وامها،
- دریافت‌های نقدی حاصل از فروش مواد و مصالح،
- دریافت‌های نقدی حاصل از فروش

تولیدات آزمایشی،

- دریافت‌های نقدی مرتبط با خسارات دریافتی از پیمانکاران و شرکت‌های بیمه.

جریانهای خروج وجه نقد

- پرداخت‌های نقدی جهت تحصیل سرمایه‌گذاریها (سهام، اوراق مشارکت و)،
- پرداخت‌های نقدی جهت تحصیل دارایی‌های ثابت مشهود آماده برای بهره‌برداری،
- پرداخت‌های نقدی مرتبط با ایجاد دارایی‌های ثابت مشهود،
- پرداخت‌های نقدی جهت تحصیل دارایی‌های نامشهود،
- پرداخت‌های نقدی مرتبط با سپرده‌گذاری نزد بانکها در قالب سپرده‌های سرمایه‌گذاری درازمدت،
- پرداخت‌های نقدی مرتبط با وام‌های دریافتی،
- پرداخت‌های نقدی به فروشنندگان کالا و خدمات،
- پرداخت‌های نقدی به کارکنان واحد تجاری یا از جانب آنها،
- پرداخت‌های نقدی بابت مزایای پایان خدمت کارکنان،
- پرداخت‌های نقدی مرتبط با سایر دارایی‌های سرمایه‌ای.

سایر جریانهای نقدی

این فعالیت‌ها اساساً بر رویدادها و مبادلاتی تأکید دارد که قابل طبقه‌بندی در فعالیت‌های تأمین مالی و فعالیت‌های سرمایه‌گذاری نیست. جریانهای ورود و خروج وجه نقد مرتبط با سایر فعالیت‌ها به‌شرح زیر است.

جریانهای ورود وجه نقد

- سود سهام دریافتی حاصل از سرمایه‌گذاری‌ها (شامل سود سهام دریافتی از شرکت‌های سرمایه‌پذیری که سرمایه‌گذاری در آنها به‌روش ارزش ویژه در حسابها انعکاس یافته است)،
- سود دریافتی مرتبط با سپرده‌های بانکی،

- دریافت‌های نقدی مرتبط با سپرده‌های شرکت در مزایده و مناقصه،
- سایر دریافت‌های نقدی غیرمرتبط با فعالیتهای سرمایه‌گذاری و تأمین مالی.
- جریانهای خروج وجه نقد**
- پرداخت‌های نقدی مرتبط با مالیات عملکرد،
- وجوه نقد پرداختی مرتبط با سود دیرکرد عدم پرداخت بموقع اقساط تسهیلات مالی دریافتی،
- وجوه نقد پرداختی برای هزینه‌های دوباره‌کاری،
- وجوه نقد پرداختی برای خسارات وارده به داراییها،
- وجوه نقد پرداختی مرتبط با توقفهای غیرعادی عملیاتی،
- وجوه نقد پرداختی مرتبط با سپرده‌های شرکت در مزایده و مناقصه،
- سایر پرداخت‌های نقدی غیرمرتبط با فعالیتهای سرمایه‌گذاری و تأمین مالی.

تحلیل وضعیتها و اقلام خاص در تهیه صورت جریان وجوه نقد

در این بخش صرفاً رویدادها و وضعیتهای خاص جهت انعکاس در صورت جریان وجوه نقد واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری تشریح می‌شود و مورد بحث قرار می‌گیرد و از توصیف رویدادها و وضعیتهایی که برخورد با آن در واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری با مرحله بهره‌برداری آن واحدها یکسان است، خودداری می‌گردد.

دریافتها و پرداخت‌های مرتبط با تولیدات آزمایشی

ممکن است چنین استنباط شود که عایدات حاصل از فروش تولیدات آزمایشی و هزینه‌های مرتبط با تولیدات یادشده جزء فعالیتهای سرمایه‌گذاری قابل طبقه‌بندی نیست.

باید توجه داشت که در واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری، درآمدهایی که مستلزم صرف هزینه است با هزینه‌های مربوط به آن تهاتر می‌شود و تفاوت به‌عنوان صرفه‌جویی

به دلیل تفاوت عمده فعالیتهای طبقه‌بندی وجوه و انعکاس آن در صورت جریان وجوه نقد در واحدهای تجاری در مرحله بهره‌برداری با آن واحدها متفاوت خواهد بود

در مخارج قبل از بهره‌برداری محسوب می‌گردد. به دلیل این که مخارج قبل از بهره‌برداری فاقد ماهیت جاری است و دارای منافع آینده می‌باشد، بنابراین عایدات حاصل از تولیدات آزمایشی و وجوه پرداختی مرتبط با این تولیدات را که جزئی از مخارج قبل از بهره‌برداری محسوب می‌شود می‌توان، جزء **فعالیت‌های سرمایه‌گذاری** طبقه‌بندی کرد.

وجوه پرداختی بابت مزایای پایان خدمت کارکنان

اغلب واحدهای تجاری، صرف‌نظر از

اینکه چه مرحله از حیات خود را می‌گذرانند، براساس رویه‌های موجود، الزامات قانونی و رعایت اصول حسابداری، ناگزیرند برای کارکنان خود ذخیره مزایای پایان خدمت در نظر بگیرند. در واحدهای تجاری در مرحله بهره‌برداری هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان مرتبط با عملیات است و ذخیره مزایای پایان خدمت نیز بدهی درازمدت عملیاتی است، بنابراین در واحدهای مزبور هرگونه پرداخت از بابت مزایای پایان خدمت کارکنان باید در سرفصل **فعالیت‌های عملیاتی** انعکاس یابد. لیکن در واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری که کلیه هزینه‌های کارکنان از جمله هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان جزئی از بهای تمام شده ایجاد داراییهای ثابت مشهود و یا مخارج قبل از بهره‌برداری محسوب می‌گردد و این دو مقوله، با فعالیتهای سرمایه‌گذاری مرتبط است، به‌همین دلیل، ذخیره مزایای پایان خدمت، بدهی درازمدت مرتبط با سرمایه‌گذاری محسوب می‌شود و وجوه پرداختی از این بابت نیز جزء جریانهای خروج وجه نقد مرتبط با **فعالیت‌های سرمایه‌گذاری** تلقی می‌گردد. بنابراین در واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری، نتیجه دو رویداد بالا، یعنی احتساب ذخیره مزایای پایان خدمت و پرداخت مزایای پایان خدمت می‌باید ادغام شود و در فعالیتهای سرمایه‌گذاری انعکاس یابد.

پرداخت‌های مرتبط با مخارج قبل از بهره‌برداری

در واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری، کلیه هزینه‌هایی که بازیاقتنی است ولی در قبال آن داراییهای عینی مشخصی به‌دست نمی‌آید و انجام آنها جهت کسب درآمد در مرحله بهره‌برداری است و برای پیشبرد عملیات واحد تجاری و دستیابی به هدفهای از پیش

تعیین شده ضرورت دارد، جزء مخارج قبل از بهره‌برداری طبقه‌بندی می‌شود. از آنجا که این مخارج دارای منافع آینده است، بنابراین وجوه نقد پرداختی در خصوص مخارج فوق می‌باید در سرفصل **فعالیت‌های سرمایه‌گذاری** انعکاس یابد.

سود تضمین شده و مخارج تأمین مالی بیشتر واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری، ناگزیرند جهت ایجاد و راه‌اندازی واحد تجاری تسهیلات مالی دریافت و سرمایه لازم را تأمین نمایند و در این زمینه متحمل پرداخت هزینه سود و کارمزد خواهند شد. با توجه به نوع فعالیت واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری، سود تسهیلات مالی دریافتی حسب مورد به‌عنوان جزئی از بهای تمام شده **دارایی‌های در جریان تکمیل** یا **مخارج قبل از بهره‌برداری** در حسابهای مزبور منظور می‌شود و سود و کارمزد دیگرکرد عدم پرداخت بموقع اقساط تسهیلات مالی یادشده به‌عنوان **هزینه‌های غیرقابل بازیافت** در حساب سود و زیان انعکاس می‌یابد. بنابراین وجوه پرداختی از بابت سود تضمین شده به‌عنوان **فعالیت‌های سرمایه‌گذاری** و سود و کارمزد دیگرکرد عدم پرداخت بموقع اقساط جزء **سایر جریانهای نقدی** در صورت جریان وجوه نقد طبقه‌بندی می‌شود و انعکاس می‌یابد.

وجوه پرداختی مرتبط با هزینه‌های غیرقابل بازیافت

در واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری، کلیه هزینه‌هایی که دارای شرایط و معیارهای لازم برای منظور کردن به‌بهای تمام شده **دارایی‌های ثابت مشهود در جریان و مخارج قبل از بهره‌برداری** نباشند و ارتباطی به پیشرفت پروژه نداشته باشند به‌عنوان هزینه‌های دوره محسوب می‌شوند و در تاریخ وقوع در حساب سود و زیان انعکاس می‌یابند. کلیه

پرداختهای مرتبط با این هزینه‌ها تحت سرفصل **سایر جریانهای نقدی** در صورت جریان وجوه نقد واحدهای تجاری مذکور طبقه‌بندی می‌شوند و انعکاس می‌یابند.

با توجه به اینکه بخش بزرگتر فعالیت‌های واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری در جهت ایجاد و راه‌اندازی انجام می‌گیرد، بنابراین عمده رویدادها و مبادلات در واحدهای مزبور در زمینه سرمایه‌گذاری خلاصه می‌شود



گزارشگری مالی

از آنجا که واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری نیز ملزم به تهیه و ارائه صورتهای مالی براساس استانداردهای حسابداری می‌باشند، به‌همین دلیل می‌باید صورت جریان وجوه نقد را نیز به‌عنوان یکی از

صورتهای مالی اساسی تهیه و ارائه کنند، با این تفاوت که باید به‌عبارت **قبل از بهره‌برداری** بعد از نام واحد تجاری اشاره شود و علاوه بر افشای **فعالیت‌های تأمین مالی**، **سرمایه‌گذاری** و **سایر جریانهای نقدی** دوره جاری حسابداری، جمع انباشته وجه نقد مرتبط با فعالیت‌های مذکور از تاریخ شروع عملیات واحد تجاری نیز ارائه شود.

استفاده از صورت جریان وجوه نقد برای گزارشگری طرحهای عمرانی قبل از بهره‌برداری

طرحهای عمرانی که قرار است در زمان بهره‌برداری در قالب موسسه‌های انتفاعی اداره گردند و تشخیص، اندازه‌گیری و گزارش اطلاعات اقتصادی این‌گونه طرحهای عمرانی در مرحله قبل از بهره‌برداری تابع اصول پذیرفته شده و استانداردهای حسابداری، باشد، صورت جریان وجوه نقد را به‌شرحی که در بالا آمده، می‌توان تهیه کرد با این تفاوت که در سرفصل **فعالیت‌های تأمین مالی** به‌جای وجوه حاصل از افزایش سرمایه، **وجوه دریافتی از خزانه** و در رابطه با وجوه استرداد به خزانه، جریان نقدی با نام **وجوه مسترد شده به خزانه** انعکاس می‌یابد.

نمونه صورت جریان وجوه نقد برای گزارشگری مالی قبل از بهره‌برداری

به‌دلیل نوع گردش عملیات در واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری، استفاده از روش غیرمستقیم دشوار و از طرفی غیرمربوط است؛ به‌همین دلیل توصیه می‌شود که جهت تهیه و ارائه این صورت مالی برای واحدهای تجاری مذکور از روش مستقیم استفاده شود. نمونه‌ای از صورت مالی یادشده برای گزارشگری مالی قبل از بهره‌برداری، ارائه شده است. ♦

شرکت نمونه (سهامی خاص)
صورت جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۲

انباشته از ابتدای

فعالیت

تا پایان سال

۱۳۰۲

سال ۱۳۰۱

سال ۱۳۰۲

میلیون ریال

میلیون ریال

میلیون ریال

میلیون ریال

فعالیت‌های تأمین مالی

وجوه حاصل از افزایش سرمایه

دریافت تسهیلات مالی

بازپرداخت اصل تسهیلات مالی دریافتی

اصل اقساط پرداختی اجاره به شرط تملیک

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

جریان خالص ورود وجه نقد مرتبط با فعالیت‌های تأمین مالی

فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

وجوه حاصل از فروش سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت

وجوه حاصل از فروش سرمایه‌گذاری درازمدت

وجوه حاصل از فروش داراییهای ثابت مشهود

وجوه حاصل از فروش داراییهای نامشهود

وجوه حاصل از وصول اصل اقساط وامها

وجوه حاصل از فروش مواد و مصالح

وجوه حاصل از فروش تولیدات آزمایشی

مزایای پایان خدمت پرداختی

سود پرداختی بابت تأمین مالی

وجوه پرداختی بابت تحصیل سرمایه‌گذارها

وجوه پرداختی جهت خرید و ایجاد داراییهای ثابت مشهود

وجوه پرداختی جهت خرید داراییهای نامشهود

وجوه پرداختی جهت وامها

وجوه پرداختی جهت مخارج قبل از بهره‌برداری

وجوه پرداختی جهت سایر داراییهای سرمایه‌ای

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

جریان خالص خروج وجه نقد مرتبط با فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

سایر جریانهای نقدی

سود سهام دریافتی

سود تضمین شده دریافتی

سایر وجوه نقد دریافتی

مالیات بر درآمد پرداختی

وجوه پرداختی مرتبط با سود و کارمزد دیرکرد

سایر وجوه نقد پرداختی

(xxx)

(xxx)

(xxx)

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

(xxx)

جریان خالص ورود وجه نقد مرتبط با سایر جریانها نقدی

خالص افزایش (کاهش) در وجه نقد

مانده وجه نقد ابتدای سال مالی

تأثیر تغییرات نرخ ارز وجه نقد

مانده وجه نقد در پایان سال مالی

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

—

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx

xxx