

در نوامبر ۱۹۸۷ استاندارد حسابداری مالی شماره ۹۵ تدوین و جایگزین بیانیه شماره ۱۹ هیأت اصول حسابداری شد.

تاریخچه تهیه صورت جریان وجوه نقد در ایران تابعی از همین تحولات بوده است و تنها با تأخیر زمانی به واقعیت پیوسته است. در حدود سال ۱۳۶۰ یعنی ۱۰ سال پس از آمریکا صورت تغییرات در وضعیت مالی در ایران به مجموعه صورتهای مالی اضافه شد. صورت جریان وجوه نقد هم پس از یک دوره ۸ ساله از الزامی شدن آن در آمریکا، در ایران جایگزین صورت تغییرات در وضعیت مالی شد.

تعریف وجه نقد

وجه نقد عبارت است از موجودی نقد و سپرده‌های دیداری نزد بانکها و مؤسسات مالی اعم از ریالی و ارزی (شامل سپرده‌های سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت بدون سررسید) به کسر اضافه برداشتهایی که بدون اطلاع قبلی مورد مطالبه قرار می‌گیرد و ویژگی دیداری بودن در مورد ارقام تشکیل دهنده وجه نقد بدین معنی است که این ارقام بدون اطلاع قبلی قابل برداشت یا مطالبه باشد (سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت وجه نقد تلقی نمی‌شود چون هدف از نگهداری آنها تحصیل سود است.)
اگر برای تسویه اضافه برداشتهای بانکی مهلتی تعیین شده باشد در صورتی می‌توان آنها را در محاسبه وجه نقد منظور کرد که مهلت مزبور از یک روز کاری تجاوز نکند.

(در بعضی کشورها وجه نقد دربرگیرنده معادل وجه نقد نیز می‌باشد. معادل وجه نقد عبارت از سرمایه‌گذاریهای کوتاه‌مدت سریع‌التبدیل به وجه نقد است که احتمال خطر کاهش در ارزش آن ناچیز بوده و به آسانی و بدون اطلاع قبلی قابل تبدیل به مبلغ معینی وجه نقد باشد و سررسید آن در زمان تحصیل از سه ماه بیشتر نباشد به کسر وامها و قرض‌الحسنه‌های دریافتی از بانکها و سایر اشخاص که ظرف سه ماه از تاریخ تحصیل قابل بازپرداخت است.) در ایران به دلایل زیر معادل وجه نقد از تعریف وجه نقد مستثنی شده است:

الف. تشخیص ارقام معادل وجه نقد از سایر سرمایه‌گذاریهای کوتاه‌مدت واحد تجاری یا استقراضهای کوتاه‌مدت بر اساس یک مرزبندی اختیاری صورت گرفته است. این نحوه عمل موجب می‌شود اولاً نقش صورت جریان وجوه نقد در کمک به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی جهت ارزیابی نقدینگی و انعطاف‌پذیری مالی تضعیف گردد و ثانیاً تصویری مصنوعی

از نحوه عمل واقعی مدیریت مالی واحدهای تجاری که اغلب به چنین تفکیکی بین اقلام معادل وجه نقد و سایر فعالیتهای سرمایه گذاری یا تأمین مالی اعتقاد ندارند، ارائه شود.

ب. تعریف وجه نقد بدون شمول اقلام معادل وجه نقد تطابق بیشتری با تفکر حاکم بر مدیریت فعالیتهای اقتصادی و فرهنگ رایج تجاری کشور دارد.

پ. انعکاس جریانهای نقدی مرتبط با اقلام معادل وجه نقد تحت عنوان جریانهای نقدی ناشی از سرمایه گذاریهای کوتاه مدت یا جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای تأمین مالی در صورت جریان وجوه نقد، هماهنگی بیشتری بین این صورت و طبقه بندی اقلام مربوط در ترازنامه فراهم می آورد.

ت. عدم شمول اقلام معادل وجه نقد در تعریف وجه نقد، قابلیت مقایسه جریانهای نقدی واحدهای تجاری مختلف را افزایش می دهد.

ساختار صورت جریان وجوه نقد

اطلاعات مربوط به جریانهای ورودی و خروجی وجه نقد بسیار وسیع و متنوع است. این اطلاعات زمانی برای استفاده کنندگان صورتهای مالی مفید می باشد که در سرفصلهای مناسب طبقه بندی و

هدف ۳: تشریح سرفصلهای اصلی صورت جریان وجوه نقد

تلخیص شوند. سرفصلهای اصلی پیش بینی شده در استاندارد حسابداری شماره ۲ صورت جریان وجوه نقد، به شرح زیر است:

- فعالیتهای عملیاتی
- بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی
- مالیات بر درآمد
- فعالیتهای سرمایه گذاری
- فعالیتهای تأمین مالی

طبق این استاندارد، سرفصلهای یاد شده باید به همین ترتیب در صورت جریان وجوه نقد منعکس شود

و ارائه جمع اقلام تشکیل دهنده هر سرفصل و جمع جریانهای نقدی قبل از سرفصل فعالیتهای تأمین مالی ضرورت دارد. در شکل زیر اقلام عمده جریانهای نقدی ورودی و خروجی هر سرفصل خلاصه شده است.

جریانهای نقدی ورودی و خروجی نقدی به تفکیک سرفصلهای اصلی

فعالیت‌های عملیاتی	
دریافت‌های نقدی حاصل از	پرداخت‌های نقدی به / برای
<ul style="list-style-type: none"> • فروش کالا و ارائه خدمات • حق امتیاز، حق الزحمه و کارمزد 	<ul style="list-style-type: none"> • فروشندگان کالاها و خدمات • کارکنان یا از جانب آنان (شامل مزایای پایان خدمت) • سازماندهی مجدد

بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی	
دریافت‌های نقدی مربوط به	پرداخت‌های نقدی مربوط به
<ul style="list-style-type: none"> • سود و کارمزد • سود سهام 	<ul style="list-style-type: none"> • سود و کارمزد (شامل مبالغ منظور شده به حساب دارایی) • سود سهام • هزینه تأمین مالی اجاره به شرط تملیک

مالیات بردرآمد	
دریافت‌های نقدی بابت	پرداخت‌های نقدی بابت
<ul style="list-style-type: none"> • اضافه پرداختی مالیات بردرآمد 	<ul style="list-style-type: none"> • مالیات بردرآمد
<p>مالیات‌های تکلیفی و مالیات‌های مستقیم در این سرفصل طبقه‌بندی نمی‌شود.</p>	

فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

پرداخت‌های نقدی بابت

- تحصیل سرمایه‌گذاری در سهام یا اوراق مشارکت
- تحصیل دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود
- سپرده سرمایه‌گذاری بلندمدت
- قرض‌الحسنه پرداختی به سایر اشخاص

دریافت‌های نقدی حاصل از

- فروش سرمایه‌گذاری در سهام یا اوراق مشارکت
- فروش دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود
- وصول اصل سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی
- وصول اصل وام‌های پرداختی به سایر اشخاص

فعالیت‌های تأمین مالی

پرداخت‌های نقدی بابت

- بازپرداخت اصل اوراق مشارکت، وام‌ها و سایر تسهیلات دریافتی
- پرداخت اصل اقساط اجاره به شرط تملیک
- پرداخت مخارج مربوط به اخذ تسهیلات مالی، صدور سهام و اوراق مشارکت (به جز سود تضمین‌شده و کارمزد پرداختی)

دریافت‌های نقدی حاصل از

- صدور سهام
- صدور اوراق مشارکت، وام‌ها و سایر تسهیلات کوتاه‌مدت و بلندمدت

فعالیت‌های عملیاتی

صورت سود و زیان، موفقیت شرکت را در کسب سود از محل عملیات خود نشان می‌دهد. سود (زیان) خالص نتیجه ترکیب درآمدهای کسب شده طی دوره (صرف نظر از وجوه نقد دریافتی) و هزینه‌های تحمل شده برای کسب درآمدها (صرف نظر از وجوه نقد پرداختی از این بابت) است. این روش، بیانگر مفهوم حسابداری تعهدی است. اطلاعات مربوط به سود خالص و اجزای آن نسبت به دریافتها و پرداخت‌های نقدی جاری، اطلاعات مفیدتری درباره عملکرد جاری شرکت ارائه می‌کند. اما آثار نقدی فعالیت‌های عملیاتی شرکت، در بردارنده اطلاعات ارزشمندی است که به طور مستقیم از صورت سود و زیان قابل استخراج نیست. نخستین طبقه صورت جریان وجوه نقد اطلاعاتی در این رابطه ارائه می‌کند.

(اگر بخواهیم بین صورتهای مالی هماهنگی نسبی برقرار باشد، باید تعاریف اجزای آنها با هم سازگار باشد. لذا جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی باید با نتیجه فعالیتهای عملیاتی (درآمدهای عملیاتی و هزینههای عملیاتی) سازگاری داشته باشد. یعنی آن گروه از جریانهای نقدی که مرتبط با بخش عملیاتی سود و زیان است، در صورت جریان وجوه نقد به عنوان جریان نقدی عملیاتی طبقه بندی شود.)

(فعالیهای عملیاتی عبارت از فعالیتهای اصلی و مستمر مولد درآمد عملیاتی واحد تجاری است. این تعریف با تعریف درآمد عملیاتی طبق استاندارد حسابداری شماره ۳ درآمد عملیاتی، یکسان است. در نتیجه فعالیتهای عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد با بخش عملیاتی صورت سود و زیان یعنی درآمدهای عملیاتی و هزینههای عملیاتی مرتبط است.)

جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی یکی از شاخصهای اصلی ارزیابی توان واحد تجاری جهت بازپرداخت وامها، حفظ توان عملیاتی واحد تجاری و پرداخت سود سهام بدون استفاده از منابع برون سازمانی می باشد. دریافتهای نقدی بابت فروش کالا و ارائه خدمات شاهرگ اصلی ورود منابع نقدی به درون واحد تجاری است. پرداختهای نقدی اصلی شامل پرداخت بابت خرید مواد و کالا، دستمزد، هزینههای مصارف عمومی، اجاره و دیگر هزینههای مشابه است. در صورتی که بعضی از جریانهای نقدی را نتوان به یک سرفصل خاص محدود کرد چنین اقلامی به عنوان جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی طبقه بندی می شوند. دریافت وجه نقد بابت فروش مواد یا خدمات جنبی مانند حمل موردی کالا نمونه هایی از این گونه جریانهای نقدی است.

بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

(نحوه گزارش سود سهام و سود تضمین شده از موضوعات بحث انگیز می باشد. در استانداردهای بین المللی حسابداری اذعان شده است که در رابطه با طبقه بندی سود تضمین شده دریافتی و پرداختی و سود سهام دریافتی اتفاق نظر وجود ندارد. استانداردهای بین المللی اجازه داده است که این اقلام در یکی از سرفصلهای فعالیتهای عملیاتی، یا فعالیتهای سرمایه گذاری یا تأمین مالی طبقه بندی گردد. این اقلام از دیدگاه استانداردهای بین المللی قابل انعکاس در سرفصل فعالیتهای عملیاتی است چون در تعیین سود یا زیان خالص به حساب گرفته می شوند. از سوی دیگر چون هزینه تأمین مالی یا

بازده سرمایه گذاری می باشند می توان آنها را در سرفصلهای فعالیتهای تأمین مالی یا سرمایه گذاری طبقه بندی کرد.

(در رابطه با سود سهام پرداختی هم استانداردهای بین المللی دو راه را مجاز دانسته است؛ یکی انعکاس در سرفصل فعالیتهای تأمین مالی و دیگر در سرفصل فعالیتهای عملیاتی. توجیه طبقه بندی در سرفصل فعالیتهای تأمین مالی این است که سود سهام پرداختی نوعی هزینه تأمین مالی است و دلیل طبقه بندی در سرفصل فعالیتهای عملیاتی، انعکاس توان واحد تجاری برای پرداخت سود سهام از طریق فعالیتهای عملیاتی است)

(چون استاندارد بین المللی دو رویه طبقه بندی را برای این اقلام مجاز می داند، شرکتهای مشابه می توانند جریانهای نقدی مشابه را در سرفصلهای متفاوت طبقه بندی کنند. این نحوه عمل موجب خدشه دار شدن یکنواختی ارائه صورتهای مالی و در نتیجه تضعیف قابلیت مقایسه می شود.)

(در استاندارد حسابداری شماره ۲ صورت جریان وجوه نقد، به منظور اجتناب از این ضعف، و همچنین هماهنگی صورت جریان وجوه نقد و صورت سود و زیان، سرفصل مجزایی برای سود سهام و هزینه تأمین مالی در نظر گرفته شد. بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی شامل سود سهام و سود دریافتی مربوط به سپرده های سرمایه گذاری بلندمدت و کوتاه مدت و نیز پرداختهای انجام شده بابت هزینه های تأمین مالی است. پرداختهای مربوط به هزینه های تأمین مالی صرف نظر از اینکه به حساب دارایی منظور شده باشد یا به حساب هزینه کلاً در سرفصل بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی منعکس می شود.)

(در واحدهای تجاری که سود سهام، سود تسهیلات و سود پرداختی به صاحبان سپرده ها جزء فعالیتهای اصلی و مستمر می باشد دریافتها و پرداختهای نقدی مربوط به آن در صورت جریان وجوه نقد جزء فعالیتهای عملیاتی طبقه بندی می شود.)

مالیات بردرآمد

مالیات بردرآمد یکی دیگر از سرفصلهایی است که در استانداردهای بین المللی حسابداری به چشم نمی خورد. طبق استاندارد بین المللی شماره ۷ جریانهای نقدی ناشی از مالیات بردرآمد باید به عنوان جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی طبقه بندی شود مگر اینکه بتوان به طور مشخص ارتباط آن را با فعالیتهای سرمایه گذاری و تأمین مالی تعیین کرد. در استاندارد حسابداری

شماره ۲ صورت جریان وجوه نقد، بنابه دلایل زیر مالیات بردرآمد به عنوان یک سرفصل جداگانه گزارش می شود:

۱. مالیات بردرآمد مربوط به فعالتهای عادی (شامل فعالتهای عملیاتی و غیرعملیاتی) و همچنین فعالتهای غیرعادی (اقلام غیرمترقبه) است. بنابراین انعکاس آن در سرفصل فعالتهای عملیاتی گویای ماهیت آن نیست.
۲. اگر بخواهیم مالیات را بین سرفصلهای مختلف سرشکن کنیم باز به یک تخصیص اختیاری متوسل می شویم که با فلسفه صورت جریان وجوه نقد ناسازگار است.
۳. جریانهای نقدی مربوط به مالیات بردرآمد رقم مهمی است که ارائه مجزای آن برای استفاده کنندگان مفید است و نشان می دهد شرکت بابت مالیات در دوره گزارشگری چه مبلغی پرداخت کرده است.

(در سرفصل مالیات بردرآمد تنها پرداختها یا علی الحسابهای پرداختی از بابت مالیات بردرآمد و یا استرداد مبالغ پرداختی از همین بابت گزارش می شود. پرداختهای نقدی مربوط به مالیاتهای تکلیفی و مالیاتهای مستقیم در این سرفصل منعکس نمی شود.)

فعالتهای سرمایه گذاری

فعالتهای سرمایه گذاری عبارت است از تحصیل یا واگذاری سرمایه گذاریهای کوتاه مدت و بلندمدت، داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود و نیز پرداخت و وصول تسهیلات اعطایی به اشخاص مستقل از واحد تجاری غیر از کارکنان.

شرکتها معمولاً به طور منظم برای جایگزینی یا توسعه داراییهای مولد بخشی از وجوه نقد را صرف خرید داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود نظیر زمین، ساختمان، ماشین آلات، اثاثه، حق اختراع، و سرقفلی محل کسب می کنند. علاوه بر این ممکن است سرمایه گذاریها از طریق خرید سهام دیگر شرکتها یا اوراق مشارکت و در مواردی نیز سپرده گذاری صورت گیرد. اطلاعات مربوط به فعالتهای سرمایه گذاری برای آگاهی از ماهیت و میزان داراییهای عملیاتی تحصیل شده برای استفاده در آینده و نیز فرصتهای رشد و توسعه شرکت مفید می باشد.

✓ جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای سرمایه گذاری شامل جریانهای نقدی مرتبط با تحصیل و فروش سرمایه گذاریهای کوتاه مدت، سرمایه گذاریهای بلندمدت و داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود و نیز پرداخت و وصول اصل تسهیلات اعطایی به اشخاص مستقل از واحد تجاری به جز کارکنان می باشد! تسهیلات اعطایی به کارکنان و وصول آن جزء فعالیتهای عملیاتی طبقه بندی می شود.

نمونه هایی از جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای سرمایه گذاری به شرح زیر است:

۱. پرداختهای نقدی برای تحصیل داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود
۲. پرداختهای نقدی جهت سرمایه گذاری در اوراق بهادار
۳. سپرده گذاری در بانکها و مؤسسات مالی در قالب سپرده بلندمدت
۴. وامهای پرداختی به سایر اشخاص (به جز کارکنان)

زمانی که موارد فوق از طریق فروش یا تسویه منجر به ورود وجه نقد می شود، جریانهای نقدی آن در سرفصل فعالیتهای سرمایه گذاری طبقه بندی می گردد.

(خرید و فروش موجودیها فعالیت سرمایه گذاری تلقی نمی شود. موجودیها باهدف فروش به عنوان بخشی از عملیات اصلی است و بنابراین خرید و فروش آنها به عنوان فعالیتهای عملیاتی طبقه بندی می شود.)

(در محاسبه جریانهای نقدی فعالیتهای سرمایه گذاری باید به تسویه حسابهای پرداختی غیر تجاری و حسابهای دریافتی غیر تجاری توجه کرد. چنانچه حسابهای پرداختی غیر تجاری مربوط به خرید داراییهای ثابت مشهود یا خرید اوراق بهادار باشد پرداخت وجه نقد جهت تسویه آن جزء فعالیتهای سرمایه گذاری است. یا در مواردی که داراییهای یاد شده به طور نسبی فروخته شده باشند تسویه مطالبات آنها از طریق دریافت وجه نقد جزء فعالیتهای سرمایه گذاری می باشد. در بعضی موارد ممکن است در اثر توجه نکردن به این موضع آثار موارد ذکر شده در سرفصل فعالیتهای عملیاتی منظور گردد.)

فعالیتهای تأمین مالی

✓ فعالیتهای تأمین مالی عبارت از فعالیتهایی است که منجر به تغییر ساختار سرمایه یعنی در میزان و ترکیب سرمایه و استقراضهای واحد تجاری (به جز اضافه برداشتهای منظور شده در محاسبه وجه نقد) گردد.

(افزایش سرمایه نقدی، فروش اوراق مشارکت، و دریافت تسهیلات کوتاه مدت و بلندمدت نمونه هایی از جریانهای نقدی ورودی ناشی از تأمین مالی است. بازپرداخت اصل اوراق مشارکت و تسهیلات کوتاه مدت و بلندمدت و همچنین اصل اقساط اجاره به شرط تملیک نمونه هایی از جریانهای نقدی خروجی مربوط به فعالیتهای تأمین مالی است.)

(استفاده کنندگان صورتهای مالی نه تنها به چگونگی سرمایه گذاری منابع شرکت توجه دارند بلکه شیوه تأمین این منابع نیز برای آنان بسیار با اهمیت است. عملیات اصلی یک شرکت یک نوع تأمین مالی داخلی به حساب می آید. سرفصل فعالیتهای عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد میزان تأمین منابع داخلی را نشان می دهد. اما بخش زیادی از منابع توسط اشخاص برون سازمانی به خصوص سهامداران و اعتباردهندگان تأمین می شود. سرفصل فعالیتهای تأمین مالی، اطلاعات مربوط به ورود و خروج وجه نقد در رابطه با تأمین مالی برون سازمانی را نشان می دهد.)

گزارش جریانهای نقدی به طور خالص

در بعضی موارد، گزارش جریانهای نقدی اعم از عملیاتی، سرمایه گذاری و تأمین مالی به طور ناخالص ممکن است اطلاعات مفیدی در اختیار استفاده کنندگان صورتهای مالی قرار ندهد. طبق استاندارد حسابداری شماره ۲ صورت جریان وجوه نقد، جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی، سرمایه گذاری و تأمین مالی زیر را می توان به طور خالص گزارش کرد:

الف. دریافتها و پرداختهای نقدی از جانب مشتریان، هنگامی که جریانهای نقدی عملاً بیانگر فعالیتهای مشتری باشد، نه واحد تجاری. وصول مالیاتهای غیرمستقیم و عوارض از مشتریان و پرداخت آن به مراجع ذیربط، نمونه ای از این جریانهای نقدی است.

ب. دریافتها و پرداختهای نقدی در رابطه با اقلامی که گردش آنها سریع، مبلغ آنها قابل ملاحظه و سررسید اولیه آنها حداکثر سه ماه باشد. دریافتها و پرداختهای مربوط به استقراضهای کوتاه مدت با سررسید کمتر از سه ماه نمونه ای از این جریانهای نقدی است. نمونه دیگر پرداختها و دریافتهای نقدی ناشی از خرید و فروش سرمایه گذاریهایی است که به طور مکرر صورت گرفته است، مبالغ آن قابل ملاحظه و سررسید آن سه ماه یا کمتر می باشد.

دربانکها و مؤسسات مالی، دریافتها و پرداختهای نقدی مرتبط با قبول و بازپرداخت انواع سپرده‌ها و سپرده‌گذاری نزد سایر بانکها و مؤسسات مالی و برداشت از آنها، و پرداخت و وصول تسهیلات را می‌توان به طور خالص گزارش کرد.

معاملات غیرنقدی

در بعضی موارد فعالیتهای سرمایه‌گذاری، تأمین مالی، و تسویه مالیات بر درآمد منجر به خروج و ورود وجه نقد نمی‌شود ولی دارای آثار مالی عمده می‌باشد. برای مثال، ممکن است با واگذاری سهام یک شرکت، داراییهای ثابت یا سهام شرکت دیگری تحصیل شود، یا اینکه داراییهای ثابت به صورت اعتباری خریداری شود. مالیات بر درآمد هم ممکن است اساساً توسط اشخاص دیگر پرداخت و از مبالغ پرداختی به شرکت کسر شود. مثلاً در شرکتهای سرمایه‌گذاری، سود سهام به طور خالص وصول می‌شود و مالیات آن توسط شرکت سرمایه‌پذیر کسر و به وزارت دارایی پرداخت می‌گردد. طبق استاندارد حسابداری شماره ۲ صورت جریان وجوه نقد، معاملاتی که مستلزم استفاده از وجه نقد نیست نباید در صورت جریان وجوه نقد منعکس شود. چنین معاملاتی به استثنای معاملات مربوط به فعالیتهای عملیاتی، در صورت بااهمیت بودن باید در یادداشتهای توضیحی به نحو مناسب افشا شود.

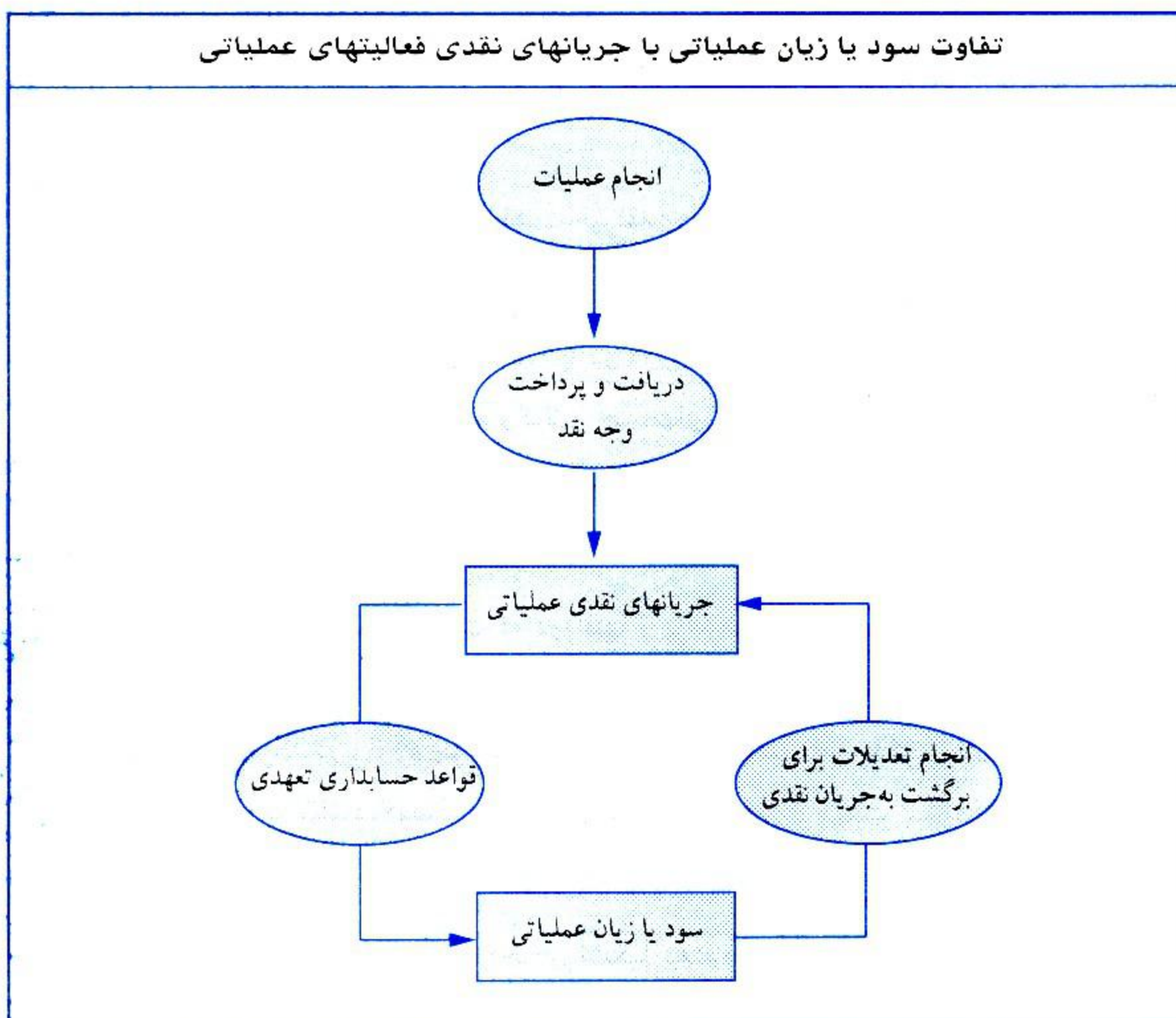
با توجه به اینکه اثر معاملات غیرنقدی ممکن است مربوط به سرفصلهای مختلف صورت جریان وجوه نقد باشد، ارائه اطلاعات مربوط به معاملات غیرنقدی در صورت تعدد موارد ممکن است به تفکیک سرفصلهای اصلی صورت جریان وجوه نقد ضرورت یابد. مثلاً خرید داراییهای ثابت به طور اعتباری با دو سرفصل مرتبط است، یکی سرفصل فعالیتهای سرمایه‌گذاری و دیگر سرفصل فعالیتهای تأمین مالی. در یادداشتهای توضیحی می‌توان چنین خریدی را در سرفصل فعالیتهای سرمایه‌گذاری و همچنین فعالیتهای تأمین مالی نشان داد.

گزارشگری جریانهای نقدی فعالیتهای عملیاتی

برای تهیه صورت جریان وجوه نقد، تعیین جریانهای نقدی فعالیتهای عملیاتی نسبتاً پیچیده‌تر از تعیین جریانهای نقدی چهاربخش دیگر است. جریانهای نقدی فعالیتهای عملیاتی از نظر مفهومی ساده است اما محاسبه آن مشکل است چون سیستمهای حسابداری بر اساس مفهوم تعهدی طراحی می‌شود و مانده‌هایی که از چرخه حسابداری

هدف ۴: محاسبه جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی با استفاده از روش مستقیم یا غیرمستقیم

بدست می‌آید، برای تهیه صورت سود و زیان و ترازنامه پیش‌بینی شده است. در حسابداری تعهدی، شناسایی درآمدها و هزینه‌های عملیاتی لزوماً همزمان با دریافت یا پرداخت وجوه مربوط نیست. به همین دلیل، جریانهای نقدی فعالیتهای عملیاتی با سود یا زیان عملیاتی متفاوت است و برای محاسبه جریانهای نقدی انجام تعدیلات ضروری است.



بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۲ صورت جریان وجوه نقد، برای گزارش جریانهای نقدی فعالیتهای عملیاتی می‌توان از روش مستقیم یا روش غیرمستقیم استفاده کرد.

در روش مستقیم، ناخالص وجوه نقد دریافتی و پرداختی برحسب طبقات عمده افشا می‌شود مگر در موارد محدودی که استاندارد گزارش جریانهای نقدی به صورت خالص را مجاز شمرده است. در روش مستقیم اساساً از طریق بررسی هر یک از اقلام صورت سود و زیان با هدف تعیین وجه نقد

دریافتی یا پرداختی مرتبط با هر قلم، جریانهای نقدی فعالیتهای عملیاتی مشخص و گزارش می شود. برای مثال، برای قلم "فروش" در صورت سود و زیان، یک قلم مرتبط در صورت جریان وجوه نقد به نام "وجوه نقد دریافتی از مشتریان" وجود دارد. یا برای "بهای تمام شده فروش" قلم مرتبط در صورت جریان وجوه نقد، "وجوه نقد پرداختی به فروشندگان" است. برای تهیه بخش فعالیتهای عملیاتی با روش مستقیم، اقلام صورت سود و زیان تعدیل می شود.

در روش غیرمستقیم، سود یا زیان عملیاتی با انجام تعدیلات زیر به خالص جریانهای نقدی فعالیتهای عملیاتی تبدیل می شود.

• اثر معاملات و رویدادهایی که دارای ماهیت غیرنقدی است، و

• اثر اقلامی که در محاسبه سود یا زیان عملیاتی دوره جاری منظور شده باشد، لیکن جریانهای نقدی مرتبط با آنها در دوره های قبل حادث شده یا در دوره های آینده حادث خواهد شد و بالعکس. افزایش یا کاهش مانده موجودی مواد و کالا و حسابهای دریافتنی و پرداختنی عملیاتی نسبت به مانده پایان دوره قبل و نیز افزایش یا کاهش مانده پیش پرداخت هزینه و خرید کالا و پیش دریافت درآمد و فروش کالا نسبت به مانده پایان دوره قبل، نمونه هایی از این موارد است.

• مزیت اصلی روش مستقیم این است که دریافتها و پرداختهای نقدی عملیاتی را نشان می دهد. آگاهی از منابع مشخص دریافتهای نقدی و مقاصد مربوط به پرداختهای نقدی انجام شده در دوره های گذشته می تواند در برآورد جریانهای نقدی آتی مفید باشد، اما ممکن است در برخی موارد، هزینه ارائه اطلاعات به استفاده کنندگان به این شیوه، از منافع آن بیشتر باشد. به همین دلیل، در استانداردهای حسابداری شماره ۲، صورت جریان وجوه نقد روش مستقیم الزامی نشده است.

✓ در صورت استفاده از روش مستقیم، اجزای تشکیل دهنده خالص جریانهای نقدی فعالیتهای عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد ارائه می شود و صورت تطبیق خالص جریانهای نقدی فعالیتهای عملیاتی با سود یا زیان عملیاتی در یادداشتهای توضیحی افشا می شود.

(اکثر شرکتها در عمل از روش غیرمستقیم استفاده می کنند چون تهیه آن آسانتر از روش مستقیم است. البته روش مستقیم و غیرمستقیم تنها بر بخش فعالیتهای عملیاتی مؤثر است و بر دیگر بخشهای صورت جریان وجوه نقد اثری ندارد.)

فعالیت‌های عملیاتی: مثال ساده

برای تشریح روشهای مستقیم و غیرمستقیم از اطلاعات شرکت کاج به شرح زیر استفاده می‌شود.

شرکت کاج		اقلام ترازنامه و صورت سود و زیان	
پایان سال	اول سال		
میلیون ریال	میلیون ریال		
		ترازنامه	
۲۵	۱۵	موجودی نقد	
۶۰	۴۰	حسابهای دریافتی تجاری	
۷۵	۱۰۰	موجودی کالا	
۱۰	۷	دستمزد پرداختی	
		صورت سود و زیان	
۱۵۰		فروش	
(۸۰)		بهای تمام شده فروش	
(۲۵)		هزینه دستمزد	
(۳۰)		هزینه استهلاک	
<u>۱۵</u>		سود عملیاتی	

روش مستقیم. ساده‌ترین راه برای استفاده از روش مستقیم این است که از اولین رقم صورت سود و زیان کار محاسبه را شروع کرده و به ترتیب به سمت پایین حرکت کرد.

فروش و وجوه نقد دریافتی از مشتریان. مانده حسابهای دریافتی تجاری در آغاز سال و فروش سال بیانگر دریافت‌های بالقوه از مشتریان است. مانده حسابهای دریافتی در پایان سال بیانگر مطالبات وصول نشده از مشتریان است. بنابراین، وجوه نقد دریافتی از مشتریان به شرح صفحه محاسبه می‌شود.

حسابداری میانه - صورتهای مالی

میلیون ریال	
۴۰	مانده حسابهای دریافتی تجاری در آغاز سال
۱۵۰	+ فروش
۱۹۰	= وجوه نقد قابل دریافت
۶۰	- مانده حسابهای دریافتی تجاری در پایان سال
۱۳۰	وجوه دریافتی از مشتریان

یک روش سریعتر برای انجام این محاسبه، تعدیل ۱۵۰ میلیون ریال مبلغ فروش با توجه به ۲۰ میلیون ریال تغییر در حسابهای دریافتی تجاری است. حال سؤال اینجاست که این تغییر باید کم شود یا اضافه. افزایش حسابهای دریافتی تجاری به معنای دریافتی کمتر است، پس مبلغ ۲۰ میلیون ریال از فروش کسر می شود (میلیون ریال $150 - 20 = 130$). در محاسبه دریافت از مشتریان باید به سرفصل پیش دریافتها (در صورت وجود) نیز توجه شود. *بسیار مهم است که سفارش خرید*

بهای تمام شده فروش و وجوه نقد پرداختی بابت موجودی کالا. موجودی کالای پایان دوره و بهای تمام شده فروش بیانگر مبلغ کل موجودی کالایی است که شرکت در اختیار دارد. از این میزان موجودی، مانده موجودی کالا در ابتدای سال بیانگر کالای خریداری شده در سالهای گذشته و مابقی بیانگر خرید سال جاری است. بنابراین، کالای خریداری شده در سال جاری به شرح زیر حساب می شود:

میلیون ریال	
۷۵	موجودی کالای پایان سال
۸۰	+ بهای تمام شده فروش
۱۵۵	= کالای خریداری شده
۱۰۰	- موجودی کالای اول سال
۵۵	= کالای خریداری شده در سال جاری

روش دیگر، این است که بهای تمام شده فروش به مبلغ ۸۰ میلیون ریال با توجه به ۲۵ میلیون ریال تغییر موجودی تعدیل شود. آیا مبلغ ۲۵ میلیون ریال باید اضافه شود یا اینکه کسر شود؟ کاهش موجودی کالای طی سال به این معنی است که کالای خریداری شده از کالای فروش رفته کمتر

کاهش موجودی کالا → خرید فردی
۲۳۲

فصل ۴ - صورت جریان وجوه نقد

است، بنابراین کاهش موجودی کالا کسر می شود (۵۵ = ۲۵ - ۸۰). در شرکتهای تولیدی لازم است اجزای بهای تمام شده فروش تحلیل شود و هزینه مواد مصرفی به جای بهای تمام شده فروش مبنای مطالبه پرداختی به فروشندگان قرار گیرد. در صورتی که خرید نسبه صورت گرفته باشد حسابهای پرداختی تجاری و در مواردی که بابت سفارشات خرید پیش پرداخت انجام شده باشد، این دو سرفصل نیز باید تحلیل شود)

هزینه های دستمزد و وجوه نقد پرداختی بابت دستمزد. مانده حساب دستمزد پرداختی در اول سال و هزینه دستمزد سال، مساوی مجموع تعهدات به کارکنان است. مانده پایان سال دستمزد پرداختی بیانگر تعهداتی است که هنوز پرداخت نشده است. بنابراین، وجوه نقد پرداخت شده بابت دستمزد کارکنان به شرح زیر حساب می شود:

میلیون ریال		
هزینه دستمزد	۷	دستمزد پرداختی در اول سال
Δ در دستمزد پرداختی	۲۵	+ هزینه های دستمزد
علی الحساب حقوق	۳۲	= جمع تعهدات به کارکنان
مانده وام کارکنان	۱۰	- دستمزد پرداختی در پایان سال
Δ ذخیره مزایای پایان خدمت	۲۲	وجوه نقد پرداختی بابت دستمزد کارکنان

این مبلغ را می توان از طریق کسر کردن مبلغ ۳ میلیون ریال افزایش دستمزد پرداختی از مبلغ ۲۵ میلیون ریال هزینه دستمزد، حساب کرد. افزایش دستمزد پرداختی به این دلیل کسر می شود که بیانگر دستمزدی است که طی سال به طور نقدی پرداخت نشده است. علی الحسابهای حقوق و مانده وام کارکنان (سایر حسابهای دریافته) و تغییرات ذخیره مزایای پایان خدمت نیز در صورت وجود باید در مطالبات لحاظ شود.

هزینه استهلاک. چقدر وجه نقد بابت استهلاک پرداخت شده است؟ از این بابت وجه نقدی پرداخت نشده است، چون استهلاک یک هزینه غیر نقدی است. بخش فعالیتهای عملیاتی صورت جریان وجوه نقد با استفاده از روش مستقیم به شرح صفحه بعد است.

شرکت کاج

صورت جریان وجوه نقد

فعالیت‌های عملیاتی: روش مستقیم

میلیون ریال	
۱۳۰	وجوه نقد دریافتی از مشتریان
(۵۵)	وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا
(۲۲)	وجوه نقد پرداختی بابت دستمزد
<u>۵۳</u>	جریان خالص وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

حسابات از سود عملیاتی شروع می‌شود

روش غیرمستقیم. در روش غیرمستقیم محاسبات از سود عملیاتی شروع می‌شود و سپس تعدیلات لازم برای تبدیل درآمدها و هزینه‌های عملیاتی به جریانهای نقدی انجام می‌شود. مزیت عمده روش غیرمستقیم تأکید بیشتر بر تفاوت بین سود عملیاتی و جریانهای نقدی فعالیت‌های عملیاتی یا به عبارت دیگر کیفیت سود عملیاتی است.

در صورت استفاده از روش غیرمستقیم، خالص جریانهای نقدی فعالیت‌های عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد منعکس می‌شود و صورت تطبیق آن با سود یا زیان عملیاتی در یادداشت‌های توضیحی افشا می‌شود.

در این روش همانند روش مستقیم، بهترین راه این است که از ابتدای صورت سود و زیان کار محاسبات شروع و به سمت پایین ادامه یابد.

فروش. برای تبدیل این رقم به جریان نقدی، چه تعدیلی لازم است؟ افزایش حسابهای دریافتنی به مبلغ ۲۰ میلیون ریال به این معنی است که، وجوه نقد دریافتی ۲۰ میلیون ریال از مبلغ ۱۵۰ میلیون ریال فروش، کمتر است. بنابراین، برای تبدیل سود عملیاتی به جریان نقدی باید افزایش حسابهای دریافتنی به مبلغ ۲۰ میلیون ریال کسر شود.

بهای تمام شده فروش. کاهش موجودی کالا به مبلغ ۲۵ میلیون ریال نشان می‌دهد که علی‌رغم انعکاس مبلغ ۸۰ میلیون ریال به عنوان بهای تمام شده فروش در صورت سود و زیان، وجوه نقد

فصل ۴ - صورت جریان وجوه نقد

پرداختی برای خرید کالا از این رقم کمتر است. بنابراین، برای تبدیل سود عملیاتی به جریان نقدی باید کاهش موجودی کالا به مبلغ ۲۵ میلیون ریال اضافه شود.

هزینه دستمزد. در صورت سود و زیان مبلغ ۲۵ میلیون ریال تحت سرفصل هزینه دستمزد منعکس شده است. اما مبلغ ۳ میلیون ریال افزایش دستمزد پرداختی بیانگر این است که مبلغ ۲۵ میلیون ریال به طور کامل پرداخت نشده است. لذا، افزایش دستمزد پرداختی به مبلغ ۳ میلیون ریال به سود عملیاتی اضافه می شود.

هزینه استهلاک. مبلغ ۳۰ میلیون ریال هزینه استهلاک، یک هزینه غیر نقدی است. چون این مبلغ برای محاسبه سود عملیاتی کسر شده است، برای رسیدن به جریان نقدی، به سود عملیاتی اضافه شود. بنابراین، مبلغ ۳۰ میلیون ریال هزینه استهلاک به سود عملیاتی اضافه شود.

طبق استاندارد حسابداری شماره ۲ صورت جریان وجوه نقد، در صورت کاربرد روش غیر مستقیم، خالص جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد (یعنی مبلغ ۵۳ میلیون ریال) نمایش می یابد و صورت تطبیق آن با سود یا زیان عملیاتی از طریق یادداشتهای توضیحی ارائه می شود.

صورت تطبیق سود عملیاتی با جریان خالص

وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی

میلیون ریال	
۱۵	سود عملیاتی
۳۰	+ استهلاک
(۲۰)	- افزایش حسابهای دریافتی
۲۵	+ کاهش موجودی کالا
۳	+ افزایش دستمزد پرداختی
<u>۵۳</u>	جریان خالص وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی

تقریباً ۵۰٪ از سود عملیاتی باید به صورت نقدی در دسترس باشد.
 ۵۰٪ از سود عملیاتی باید به صورت نقدی در دسترس باشد.

صورت تطبیق بالا هم در روش غیرمستقیم و هم در روش مستقیم در یادداشتهای توضیحی ارائه می شود و مبین کیفیت سودآوری است. منظور از کیفیت سودآوری فاصله بین سود عملیاتی و جریان خالص وجه نقد فعالیتهاى عملیاتی است

تهیه صورت جریان وجوه نقد

هدف ۵: تهیه صورت جریان وجوه نقد، تمام معاملات و دیگر رویدادهایی که معرف فعالیتهاى عملیاتی، بازده سرمایه گذارها و سود پرداختی بابت تأمین مالی، مالیات، فعالیتهاى سرمایه گذاری یا فعالیتهاى تأمین مالی است، شناسایی می شود و به نحو مناسب طبقه بندی و گزارش می شود.

یکی از مشکلات تهیه صورت جریان وجوه نقد این است که سیستم حسابداری به گونه ای طراحی می شود که به طور مستقیم ارقام مورد نیاز برای تهیه این صورت را ارائه نمی دهد. در پایان چرخه گزارشگری، مانده بعضی از حسابها در صورت سود و زیان (مانند فروش و بهای تمام شده فروش) و مانده دیگر حسابها در ترازنامه (مانند حسابهای دریافتنی و سرمایه) گزارش می شود. اما وجوه پرداخت شده برای خرید داراییهای ثابت، وجوه نقد دریافت شده از مشتریان، و سایر مبالغ وجوه نقد مورد نیاز برای تهیه صورت جریان وجوه نقد در مانده حسابهای دفتر کل و معین مشخص نمی باشد. لذا باید راهی پیدا کرد که با استفاده از اطلاعات موجود جریانهای نقدی واقع شده طی دوره جاری را مشخص کرد. به طور معمول، برای تهیه صورت جریان وجوه نقد از اطلاعات موجود در صورت سود و زیان سال جاری و ترازنامه سال جاری همراه با اقلام مقایسه ای سال قبل استفاده می شود. اطلاعات بیشتر در مورد تغییر در مانده ها طی سال از سوابق حسابداری بدست می آید. در ادامه اطلاعات مربوط به شرکت دنا ارائه شده است.

ترازنامه شرکت دنا

شرکت دنا

ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۲

۱۳۸۱			۱۳۸۲		
میلیارد ریال			میلیارد ریال		
	داراییهای جاری				
	موجودی نقد				
۲۰			۲۹		
۳۰			۳۲		
۰			۱۲		
۵۰			۴۶		
۶			۳		
۱۰۶			۱۲۲		
	داراییهای غیرجاری				
	زمین				
۶۰			۸۰		
	۷۵			۸۱	
۵۵	(۲۰)		۶۵	(۱۶)	
۱۱۵			۱۴۵		
۲۲۱			۲۶۷		
	بدهیهای جاری				
	حسابهای پرداختی				
۱۲			۱۷		
۱			۳		
۸			۶		
۵			۵		
۳			۴		
۲۹			۳۵		
	بدهیهای غیرجاری				
	اسناد پرداختی بلندمدت				
۰			۲۰		
۴۷			۳۴		
۴۷			۵۴		

حسابداری میانه - صورتهای مالی

ترازنامه شرکت دنا در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲ (ادامه)

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیارد ریال	میلیارد ریال	
۱۰۰	۱۳۰	حقوق صاحبان سهام
۲۰	۲۹	سرمايه
۲۵	۱۹	اندوخته قانونی
۱۴۵	۱۷۸	سود انباشته
۲۲۱	۲۶۷	جمع حقوق صاحبان سهام
		جمع بدهیها و حقوق صاحبان سهام

شرکت دنا

صورت سود و زیان

ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۲

۱۳۸۲		
میلیارد ریال		
۱۰۰		فروش
(۶۰)		بهای تمام شده فروش
۴۰		سود ناخالص
	(۱۳)	هزینه های حقوق
	(۳)	هزینه های استهلاک
	(۷)	هزینه های بیمه
(۲۳)		
۱۷		سود عملیاتی
	(۵)	هزینه های مالی
	۳	درآمد سرمایه گذاریها
	۴	سود فروش زمین
	(۲)	زیان فروش تجهیزات
۰		
۱۷		سود قبل از مالیات
(۹)		مالیات
۸		سود خالص

صورت سود و زیان شرکت دنا برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۲ (ادامه)

گردش حساب سود و زیان انباشته

۱۳۸۲	
میلیارد ریال	
۸	سود خالص
۲۵	سود انباشته در ابتدای دوره
۳۳	سود قابل تخصیص
(۵)	سود سهام پیشنهادی
(۹)	اندوخته قانونی
۱۹	سود انباشته در پایان دوره

سایر اطلاعات

- الف. بخشی از زمین شرکت با بهای تمام شده ۱۰ میلیارد ریال به مبلغ ۱۴ ^{میلیارد} ریال به طور نقد فروخته شد.
- ب. تجهیزاتی با بهای تمام شده ۱۴ میلیارد ریال و استهلاک انباشته ۷ میلیارد ریال به مبلغ ۵ میلیون ریال به طور نقد فروخته شد.
- پ. بخشی از سهام شرکت زاگرس به مبلغ ۱۲ میلیارد ریال خریداری شد.
- ت. ملکی به مبلغ ۳۰ میلیارد ریال به طور نقد خریداری شد.
- ث. در تاریخ ۲۹ اسفندماه تجهیزات جدیدی به مبلغ ۲۰ میلیارد ریال در قبال تسلیم سفته دوساله خریداری شد.
- ج. در فروردین ماه ۱۳۸۲ مبلغ ۱۲ میلیارد ریال اقساط تسهیلات به بانک پرداخت شد.
- چ. سرمایه شرکت ۳۰٪ از محل آورده نقدی سهامداران افزایش یافته است.
- ح. مبلغ ۵ میلیارد ریال بابت سود سهام در سال جاری پرداخت شده است.

خ . سایر اطلاعات مربوط به فروش:

فروش نسیه	۴۰	میلیارد ریال
فروش نقدی	۵۸	میلیارد ریال
فروش کالاهایی که وجوه آن قبلاً وصول شده است	۲	میلیارد ریال
	<u>۱۰۰</u>	

در سال جاری مبلغ ۴ میلیارد ریال نیز به عنوان پیش دریافت از مشتریان وصول شده است. در صفحات ۲۴۲ تا ۲۴۴ اطلاعات شرکت دنا برای تهیه صورت جریان وجوه نقد ارائه شده است. در ادامه مباحث، نحوه تهیه صورت جریان وجوه نقد بر اساس اطلاعات شرکت فرضی دنا تشریح می‌شود.

در مواردی که تعداد معاملات نسبتاً اندک می‌باشد تهیه صورت جریان وجوه نقد کار آسانی است و با بررسی اطلاعات موجود و تعیین آثار نقدی آنها امکان پذیر است. اما می‌دانیم که در دنیای واقعی چنین راه کار ساده‌ای، چاره‌ساز نیست. بنابراین، لازم است برای تحلیل اطلاعات موجود از روش‌های منظمی استفاده کنیم تا از شناسایی تمام فعالیت‌های مؤثر بر جریان‌های نقدی فعالیت‌های عملیاتی، بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی، مالیات بردرآمد، فعالیت‌های سرمایه‌گذاری، و فعالیت‌های تأمین مالی اطمینان حاصل نماییم. یک روش بسیار رایج در تهیه صورت جریان وجوه نقد، استفاده از کاربرگ‌های دستی یا الکترونیکی برای سازماندهی و تحلیل اطلاعات می‌باشد. روش دیگر معروف به حساب T است که در ادامه این فصل ارائه می‌شود.

تهیه صورت جریان وجوه نقد: روش مستقیم

کاربرگ روش مستقیم

مزیت مهم استفاده از کاربرگ این است که به تشخیص تمام جریان‌های نقدی کمک می‌کند و مانع از قلم افتادن فعالیت‌های قابل گزارش می‌شود. تحلیل کاربرگ از یک منطق قوی سود می‌برد: افزایش یا کاهش وجوه نقد با تغییر در حساب‌های غیرنقدی مرتبط است. بنابراین اگر بتوانیم رویدادهایی را شناسایی کنیم که باعث تغییر در حساب‌های غیرنقدی طی سال شده‌اند، تشخیص جریان‌های نقدی قابل گزارش در پنج سرفصل صورت جریان وجوه نقد آسان می‌شود.

(مانده‌های اول دوره و پایان دوره هر حساب درکاربرگ درج می‌شود. سپس با تحلیل تغییرات و رویدادهای مؤثر بر حسابها، ثبتهای روزنامه بازسازی می‌شود و درکاربرگ وارد می‌شود. ثبتهای بدهکار و بستانکار درکاربرگ تغییرات مانده‌ها را روشن می‌سازد. کاربرگ باید به گونه‌ای طراحی شود که همزمان با انجام ثبتهای روزنامه که تغییرات حسابها را نشان می‌دهد، جریانهای نقدی قابل گزارش در صورت جریان وجوه نقد نیز شناسایی و طبقه‌بندی شود.)

(درابتدای کار، اقلام ترازنامه مقایسه‌ای و اقلام صورت سود و زیان به کاربرگ منتقل می‌شود. توجه داشته باشید که اقلام صورت سود و زیان مانده‌های پایان دوره‌ای است که نتیجه انباشت آثار رویدادها در طی سال است. مثلاً فروش انجام شده در طی ۱۲ ماه سال ۱۳۰۲ شرکت دنا ۱۰۰ میلیارد ریال است. مانده‌های اول دوره حسابهای صورت سود و زیان همیشه درکاربرگ صفر است)

(بعد از ترازنامه و صورت سود و زیان، محل صورت جریان وجوه نقد درکاربرگ پیش‌بینی می‌شود. اگرچه در این مرحله هنوز جریانهای نقدی مشخص نشده است اما می‌توان سرفصلهای اصلی صورت جریان وجوه نقد را در کاربرگ درج کرد. بین سرفصلها باید فضای کافی برای ثبت جریانهای نقدی مربوط به هر سرفصل پیش‌بینی شود.)

(ثبتهای منعکس شده در ستون تغییرات، افزایش یا کاهش در مانده حسابها را نشان می‌دهد. افزون‌براین، اگرچه این ثبتها همانند ثبتهای روزنامه در قالب بدهکار و بستانکار ارائه شده است اما تنها درکاربرگ درج می‌شوند. این آرتیکلها در دفاتر رسمی حسابداری ثبت نمی‌شوند، زیرا قبلاً این کار صورت گرفته است و در اینجا تنها با هدف تهیه صورت جریان وجوه نقد یک بار دیگر بازسازی می‌شوند.)

(برای بازسازی ثبتهای روزنامه، هر حساب تحلیل می‌شود و رویدادهای مؤثر بر تغییرات آن حساب شناسایی می‌گردد. معمولاً، دلیل تغییر در مانده هر حساب با بررسی آن تغییر همراه با ارتباط آن با دیگر حسابهای صورتهای مالی آشکار می‌شود. گاهی اوقات برای آگاهی از رویدادهای مؤثر بر تغییرات مانده‌ها وجود اطلاعات بیشتر لازم می‌باشد.)

(ممکن است برای تبیین بهتر تغییرات از حساب T استفاده شود. در این فصل، برای بیان روشنتر تغییرات از حساب T هم استفاده می‌شود.)

(اگرچه ترتیب اجباری برای تحلیل حسابها وجود ندارد اما شروع کار با مانده‌های صورت سود و زیان راحت‌تر می‌باشد. نحوه تهیه کاربرگ جریان وجوه نقد شرکت دنا در ادامه مطرح می‌شود.)

حسابداری میانه - صورت‌های مالی

کاربرگ صورت جریان وجوه نقد - روش مستقیم

شرکت دنا

کاربرگ صورت جریان وجوه نقد

۱۲۹ اسفندماه ۱۳۸۲	تغییرات		۱۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱		
	بستانکار	بدهکار			
					ترازنامه
					داراییها
۲۹		۹	(۱۹)	۲۰	موجودی نقد
۳۲		۲	(۱)	۳۰	حسابهای دریافتی
۱۲		۱۲	(۱۲)	۰	سرمایه گذاریهای کوتاه مدت
۴۶	۴	(۲)		۵۰	موجودی کالا
۳	۳	(۵)		۶	پیش پرداخت بیمه
۸۰	۱۰	(۸)	۳۰	(۱۳)	زمین
۸۱	۱۴	(۹)	۲۰	(۱۴)	ساختمان و تجهیزات
(۱۶)	۳	(۴)	۷	(۹)	منهای استهلاک انباشته
<u>۲۶۷</u>				<u>۲۲۱</u>	
					بدهیها
۱۷	۵	(۲)		۱۲	حسابهای پرداختی
۳	۲	(۱)		۱	پیش دریافتها
۶			۲	(۱۰)	ذخیره مالیات
۵	۵	(۱۷)	۵	(۱۸)	سود سهام پیشنهادی
					تسهیلات مالی دریافتی
۳۸			۱۲	(۱۵)	(کوتاه مدت و بلند مدت)
۲۰	۲۰	(۱۴)		۰	اسناد پرداختی بلند مدت
					حقوق صاحبان سهام
۱۳۰	۳۰	(۱۶)		۱۰۰	سرمایه
۲۹	۹	(۱۷)		۲۰	اندوخته قانونی
۱۹	۸	(۱۱)	۱۴	(۱۷)	سود انباشته
<u>۲۶۷</u>				<u>۲۲۱</u>	

فصل ۴ - صورت جریان وجوه نقد

کاربرگ صورت جریان وجوه نقد - روش مستقیم (ادامه ۱)

تغییرات	تغییرات		تغییرات	
	۱۳۸۲	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۱
صورت سود و زیان				
فروش	۱۰۰	(۱)	۱۰۰	
بهای تمام شده فروش	(۶۰)		۶۰	(۲)
سود ناخالص	۴۰			
هزینه‌های حقوق	(۱۳)		۱۳	(۳)
هزینه‌های استهلاک	(۳)		۳	(۴)
هزینه‌های بیمه	(۷)		۷	(۵)
سود عملیاتی	۱۷			
هزینه‌های مالی	(۵)		۵	(۶)
درآمد سرمایه‌گذارها	۳	(۷)	۳	
سود فروش زمین	۴	(۸)	۴	
زیان فروش تجهیزات	(۲)		۲	(۹)
مالیات	(۹)		۹	(۱۰)
سود خالص	۸	(۱۱)	۸	
صورت جریان وجوه نقد				
فعالیت‌های عملیاتی				
			۱۰۰	(۱)
	۵۱	(۲)		
	۱۳	(۳)		
	۴	(۵)		
۳۲				
بازده سرمایه‌گذارها و سود				
پرداختی بابت تأمین مالی				
			۳	(۷)
	۵	(۶)		
	۵	(۱۸)		
(۷)				
مالیات بردرآمد				
(۱۱)	۱۱	(۱۰)		

حسابداری میانه - صورتهای مالی

کاربرگ صورت جریان وجوه نقد - روش مستقیم (ادامه ۲)

تغییرات	۱۳۸۲ اسفندماه		۱۳۸۱ اسفندماه		
	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	
					فعالیت‌های سرمایه‌گذاری
		۱۴	(۸)		وجوه نقد حاصل از فروش زمین
		۵	(۹)		وجوه نقد حاصل از فروش تجهیزات
	۱۲	(۱۲)			وجوه نقد پرداختی بابت انجام سرمایه‌گذاری
	۳۰	(۱۳)			وجوه نقد پرداختی بابت خرید زمین
	(۲۳)				جریان خالص ورود وجه نقد
					فعالیت‌های تأمین مالی
	۱۲	(۱۵)			بازپرداخت اصل تسهیلات مالی دریافتی
			۳۰	(۱۶)	وجوه نقد ناشی از افزایش سرمایه
					جریان خالص ورود وجه نقد
	۱۸				افزایش خالص وجوه نقد
	۹	(۱۹)			جمع
	<u>۳۷۲</u>	<u>۳۷۲</u>			

حسابهای صورت سود و زیان

همان گونه که قبلاً اشاره شد، جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی عبارت است از جریانهای ورودی و خروجی وجوه نقد ناشی از فعالیتهای اصلی و مستمر که آثار آن در سود (زیان) عملیاتی گزارش شده است. بنابراین برای تشخیص این گونه جریانهای نقدی ورودی و خروجی، اجزای صورت سود و زیان که در محاسبه سود (زیان) عملیاتی منظور شده‌اند، بررسی می‌شوند.

۱. **فروش.** حسابهای دریافتی از حسابهای ترازنامه‌ای است که با فروش مرتبط است. به طور مشخص، زمانی که فروش به صورت نسیه است حسابهای دریافتی افزایش می‌یابد و با وصول وجه نقد از مشتریان این حساب کاهش می‌یابد. علاوه بر این، حساب پیش دریافت از مشتریان بیانگر وجوهی است که قبل از تحویل کالا به مشتریان، از آنها وصول می‌شود.

حسابهای دریافتی

	مانده اول دوره	۳۰
۳۸	فروش نسیه	۴۰
		۷۰
۳۸	مانده پایان دوره	۳۲

فصل ۴ - صورت جریان وجوه نقد

از تحلیل این حساب مشخص می شود که در طی دوره مبلغ ۳۸ میلیارد ریال بابت مطالبات از مشتریان وصول شده است. مبلغ کل وجوه نقد دریافت شده از مشتریان ۱۰۰ میلیارد ریال است:

<u>میلیارد ریال</u>	
۵۸	فروش نقدی
۳۸	وصول مطالبات
<u>۹۶</u>	
۴	پیش دریافت از مشتریان
<u><u>۱۰۰</u></u>	جمع مبلغ دریافتی از مشتریان

آثار خالص فعالیت فروش طی سال را می توان به شرح زیر ثبت کرد:

	۱۰۰	ثبت (۱) وجوه نقد (دریافتی از مشتریان)
	۲	حسابهای دریافتی
۲		پیش دریافتها
۱۰۰		فروش

این ثبت را در کار برگ صورت جریان وجوه نقد به عنوان ثبت (۱) نشان می دهیم. این ثبت، تغییرات در سه حساب - فروش، حسابهای دریافتی و پیش دریافتها را نشان می دهد. چون این ثبت بر موجودی نقد مؤثر است، جریان نقدی را که باید در صورت جریان وجوه نقد گزارش کرد نیز نشان می دهد. بنابراین، مبلغ ۱۰۰ میلیارد ریال در سرفصل فعالیتهای عملیاتی صورت جریان وجوه نقد منعکس می شود.

توجه داشته باشید که هزینه مطالبات مشکوک الوصول در صورت سود و زیان و ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در ترازنامه منعکس نگردیده است. در اینجا فرض شده است که این ارقام برای شرکت دنا وجود ندارد. در صورت وجود هزینه مطالبات مشکوک الوصول و حذف مطالبات لاوصول، لازم است برای محاسبه وجوه نقد دریافتی از مشتریان، این ارقام در نظر گرفته شود.

✓ زمانی که یک شرکت مطالبات لاوصول را برآورد می‌کند و برای آن ذخیره در نظر می‌گیرد آرتیکل زیر را ثبت می‌کند:

××× هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول

××× ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول

زمانی که سوخت شدن و لاوصول بودن مطالبات محرز می‌شود آرتیکل زیر ثبت می‌شود:

××× ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول

××× حسابهای دریافتنی

در مثال بالا، افزایش مانده حسابهای دریافتنی به مبلغ ۲ ^{میلیون} ریال بیانگر این است که در مجموع این مبلغ از مشتریان در طی دوره وصول نشده است. اگر بخشی از تغییرات حسابهای دریافتنی ناشی از سوخت مطالبات می‌بود، باید در محاسبات آن را در نظر می‌گرفتیم. برای مثال، فرض کنید که هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول طی دوره ۲ میلیارد ریال بوده است و مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول ۱ میلیارد ریال افزایش یافته است. چون ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول در برابر هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول ۲ میلیارد ریال بستانکار شده است پس ۱ میلیارد ریال در رابطه با مطالبات سوخت شده به بدهکار حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول منظور شده است و نهایتاً مانده آن نسبت به اول دوره ۱ میلیارد ریال اضافه شده است. ثبت مربوط به حذف مطالبات سوخت شده به شرح زیر است:

۱ ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول

۱ حسابهای دریافتنی

این ثبت نشان می دهد که بخشی از تغییر در مانده حسابهای دریافتنی مربوط به حذف مطالبات سوخت شده بوده است. در اینجا یک بار دیگر با فرض حذف مطالبات سوخت شده به گردش حسابهای دریافتنی نگاه می کنیم:

حسابهای دریافتنی

	مانده اول دوره	۳۰
فروش نسبه	۴۰	
وجوه نقد دریافتی	۳۷	
مطالبات سوخت شده	۱	
	مانده پایان دوره	۳۲
	۷۰	۳۸

این تحلیل نشان می دهد که وجوه نقد دریافتی ۳ میلیارد ریال کمتر از مبلغ فروش نسبه است ولی به دلیل حذف مطالبات سوخت شده، نهایتاً مانده حسابهای دریافتنی ۲ میلیارد ریال (۳ - ۱) اضافه شده است.

مبلغ کل وجوه نقد دریافت شده از مشتریان ۹۹ میلیارد ریال است:

میلیارد ریال	
۵۸	فروش نقدی
۳۷	وصول مطالبات
۹۵	
۴	پیش دریافت از مشتریان
۹۹	جمع مبلغ دریافتی از مشتریان

اثر حذف مطالبات سوخت شده را می توان به روشنی با ترکیب تمام حسابهای مربوط به فروش و دریافت مطالبات از مشتریان به شرح زیر خلاصه کرد و در کاربرد نشان داد:

ثبت (۱)	وجوه نقد (دریافتی از مشتریان)	۹۹
	حسابهای دریافتنی	۲
	هزینه مطالبات مشکوک الوصول	۲
	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	۱
	فروش	۱۰۰
	پیش دریافتها	۲

۲. **بهای تمام شده فروش**، بهای تمام شده کالاهای فروخته شده در طی سال توسط شرکت دنا ۶۰ میلیارد ریال است. این مبلغ لزوماً برابر وجوه نقد پرداخت شده به عرضه کنندگان کالاها نیست. برای محاسبه وجوه نقد پرداخت شده به عرضه کنندگان سه حساب مرتبط دیگر نیز باید مورد توجه قرار گیرد - موجودی کالا، حسابهای پرداختنی و سفارشات و پیش پرداختهای خرید که مورد اخیر در شرکت دنا وجود ندارد. این تحلیل در دو مرحله انجام می شود.

نخست، بهای تمام شده فروش با تغییر در حساب موجودی کالا مقایسه می گردد تا بهای تمام شده خرید طی سال مشخص شود.

موجودی کالا

مانده اول دوره	۵۰
بهای تمام شده خرید	؟
بهای تمام شده فروش	۶۰
مانده پایان دوره	۴۶

ابتدایه خرید طی دوره
مقایسه می گردد

از این تحلیل درمی یابیم که در طی سال ۵۶ میلیارد ریال کالا خریداری شده است. این مبلغ لزوماً برابر با وجوه نقد پرداخت شده به عرضه کنندگان نیست. با تحلیل گردش حسابهای پرداختنی، وجوه نقد پرداخت شده به عرضه کنندگان کالاها مشخص می شود.

دوم

حسابهای پرداختنی

مانده اول دوره	۱۲
وجوه نقد پرداخت شده به عرضه کنندگان	؟
بهای تمام شده خرید	۵۶
مانده پایان دوره	۱۷

مبلغ وجوه نقد پرداخت شده به عرضه کنندگان کالاها ۵۱ میلیارد ریال است. خلاصه ثبت خرید کالا و پرداخت وجوه نقد برای انعکاس درکاربرگ به شرح زیر است:

ثبت (۲)	بهای تمام شده فروش	۶۰
۴	موجودی کالا (۵۰ - ۴۶)	
۵	حسابهای پرداختنی (۱۲ - ۱۷)	
۵۱	وجوه نقد (پرداخت شده به عرضه کنندگان)	

۳. **هزینه‌های حقوق.** حسابهای ترازنامه‌ای که هزینه حقوق برآن اثر می‌گذارد حقوق پرداختنی و سایر حسابهای دریافتنی (علی‌الحسابهای دریافتنی و وامهای کارکنان) است. در مثال شرکت دنا فرض شده است که مانده اول دوره و پایان دوره این حساب صفر است. بنابراین، وجوه نقد پرداخت شده به کارکنان بابت حقوق برابر با هزینه‌های حقوق به مبلغ ۱۳ میلیارد ریال است.

ثبت (۳)	هزینه‌های حقوق	۱۳
۱۳	وجوه نقد (پرداخت شده به کارکنان)	

۴. **هزینه‌های استهلاک.** هزینه استهلاک در صورت سود و زیان به مبلغ ۳ میلیارد ریال گزارش شده است. ثبت اصلی مربوط به استهلاک که برای ثبتهای کاربرگ نیز کاربرد دارد به شرح زیر است:

ثبت (۴)	هزینه استهلاک	۳
۳	استهلاک انباشته	

استهلاک یک هزینه غیرنقدی است. این هزینه، تخصیص مخارج نقدی دوره‌های گذشته به دوره جاری است. بنابراین، ثبت استهلاک هیچ اثری بر صورت جریان وجوه نقد ندارد. این ثبت، تغییر درحساب هزینه استهلاک و بخشی از تغییر درحساب استهلاک انباشته را روشن می‌سازد.

۵. **هزینه‌های بیمه** کاهش حساب پیش پرداخت هزینه بیمه به مبلغ ۳ میلیارد ریال بیانگر این نکته است که وجوه نقد پرداخت شده بابت پوشش بیمه‌ای ۳ میلیارد ریال کمتر از هزینه بیمه دوره به مبلغ ۷ میلیارد ریال است. تحلیل گردش حساب پیش پرداخت هزینه بیمه این نکته را مشخص می‌کند.

پیش‌پرداخت هزینه بیمه

	مانده اول دوره	۶
۷	هزینه بیمه	۴
	وجوه نقد پرداخت شده	۱۰
۷		
	مانده پایان دوره	۳

از این تحلیل می‌توان چنین نتیجه گرفت که در دوره جاری ۴ میلیون ریال بابت بیمه پرداخت شده است. ثبت کاربرگ آن به شرح زیر است:

ثبت (۵)	هزینه‌های بیمه	۷
	پیش‌پرداخت بیمه (۶ - ۳)	۳
	وجوه نقد (پرداختی بابت بیمه)	۴

۶. **هزینه‌های مالی** با توجه به اینکه در ترازنامه شرکت دنا، حساب بدهی در رابطه با هزینه‌های مالی وجود ندارد، وجوه نقد پرداخت شده بابت هزینه‌های مالی برابر با مبلغ هزینه‌های مالی به مبلغ ۵ میلیارد ریال است. طبق استاندارد حسابداری شماره ۲ صورت جریان وجوه نقد، وجوه نقد پرداخت شده بابت هزینه‌های مالی باید در سرفصل بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی گزارش شود. ثبت کاربرگ هزینه‌های مالی به شرح زیر است:

ثبت (۶)	هزینه‌های مالی	۵
	وجوه نقد (پرداختی بابت هزینه مالی)	۵

طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۳ **حسابداری مخارج تأمین مالی**، در بعضی موارد مخارج تأمین مالی را می‌توان به بهای تمام شده داراییها اضافه کرد. تمام وجوه نقد پرداختی بابت مخارج تأمین مالی اعم از اینکه به حساب هزینه دوره منظور شده باشد یا به حساب دارایی، در سرفصل بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی گزارش می‌شود.

۷. **درآمد سرمایه‌گذاریها.** در صورت سود و زیان، درآمد سرمایه‌گذاریها به مبلغ ۳ میلیارد ریال گزارش شده است. قبل از مشخص کردن وجوه نقد دریافتی از این بابت لازم است حسابهای مرتبط در ترازنامه بررسی شود که تغییر در حسابهای دریافتی مربوط به درآمد سرمایه‌گذاریها ممکن است بیانگر این باشد که وجوه نقد دریافتی بابت درآمد سرمایه‌گذاریها با مبلغ گزارش شده در صورت سود و زیان متفاوت است. اگر حساب سود سهام دریافتی یا سود تضمین شده دریافتی تغییر کرده باشد، می‌توان نتیجه گرفت که مبلغ وجوه نقد دریافت شده طی سال با مبلغ درآمد سرمایه‌گذاریها متفاوت است. در ترازنامه چنین حسابهایی مشاهده نمی‌شود. پس درآمد سرمایه‌گذاریها به مبلغ ۳ میلیارد ریال به طور نقدی دریافت شده است. بنابراین ثبت شماره ۷ در کاربرگ به شرح زیر است:

ثبت (۷)	وجوه نقد (دریافتی بابت سود تضمین شده)	۳
	درآمد سرمایه‌گذاریها	۳

(فرض بر این است که سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت، سپرده بانکی است. با توجه به اینکه سرمایه‌گذاری جزو فعالیتهای اصلی و مستمر شرکت دنا نمی‌باشد درآمد سرمایه‌گذاریها در سرفصل بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی گزارش می‌شود. در شرکتی که فعالیت اصلی و مستمر آنها سرمایه‌گذاری است درآمد سرمایه‌گذاریها جزو فعالیتهای عملیاتی است و وجوه نقد دریافتی از بابت آن نیز جزو فعالیتهای عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود.)

۸. **سود فروش زمین.** لازم به یادآوری است که در تحلیل حسابها، هدف نهایی تعیین اثر نقدی رویدادهاست. برای انجام این کار، اطلاعات بیشتری در مورد رویداد ایجادکننده سود فروش زمین مورد نیاز است. سوابق حسابداری نشان می‌دهد بهای تمام شده زمین فروخته شده ۱۰ میلیارد ریال و قیمت فروش آن ۱۴ میلیارد ریال است. ثبت روزنامه اصلی از این بابت برای تکمیل کاربرگ صورت جریان وجوه نقد نیز جوابگوست.

ثبت (۸)	وجوه نقد (دریافتی بابت فروش زمین)	۱۴
	زمین	۱۰
	سود فروش زمین	۴

اثر نقدی این رویداد، افزایش وجوه نقد به مبلغ ۱۴ میلیارد ریال است. بنابراین، جریان نقدی ورودی در صورت جریان وجوه نقد به همین مبلغ درج می‌شود. فروش زمین یک فعالیت سرمایه‌گذاری است و بنابراین جریان نقدی آن در سرفصل فعالیت‌های سرمایه‌گذاری گزارش می‌شود. مبلغ ۱۰ میلیارد ریال که به حساب زمین بستانکار شده است تمام تفاوت بین مانده اول دوره و پایان دوره زمین را تشریح نمی‌کند. یک رویداد دیگر وجود دارد که در قسمتهای بعدی توصیف می‌شود.

سود فروش زمین تفاوت بین وجوه نقد دریافتی بابت فروش زمین و بهای تمام شده زمین است. اما وجوه نقد دریافتی در این ارتباط کلاً ۱۴ میلیارد ریال است که یکجا در سرفصل فعالیت‌های سرمایه‌گذاری گزارش می‌شود. سود فروش زمین فاقد اثر نقدی است و در صورت جریان وجوه نقد گزارش نمی‌شود. جزء اعلام غیر عملیاتی است.

۹. **زیان فروش تجهیزات.** برای تعیین اثر نقدی فروش تجهیزات، اطلاعات بیشتری در مورد این معامله مورد نیاز است. اطلاعات ارائه شده نشان می‌دهد بهای تمام شده، استهلاک انباشته و ارزش فروش تجهیزات به ترتیب ۱۴، ۷ و ۵ میلیارد ریال است. این فروش به صورت نقدی انجام شده است. ثبت مربوط به آن به شرح زیر است:

ثبت (۹)	وجوه نقد (دریافتی بابت فروش تجهیزات)	۵
	زیان فروش تجهیزات	۲
	استهلاک انباشته	۷
	ساختمان و تجهیزات	۱۴

مبلغ ۵ میلیارد ریال در سرفصل فعالیت‌های سرمایه‌گذاری صورت جریان وجوه نقد گزارش می‌شود. مبلغ ۲ میلیون ریال که به بدهکار حساب زیان فروش تجهیزات منظور شده است تغییرات آن حساب را به طور کامل منعکس می‌کند. در کاربرگ مشاهده می‌کنید که بخشی از تغییر در استهلاک انباشته در ثبت شماره (۴) مشخص شده است. با بدهکار شدن استهلاک انباشته به مبلغ ۷ میلیارد ریال، کل تغییرات این حساب مشخص می‌شود. مبلغ منظور شده به بستانکار حساب تجهیزات تنها بخشی از تغییرات این حساب را توجیه می‌کند. قاعدتاً باید رویداد دیگری در این رابطه وجود داشته باشد.

✓ (لازم به یادآوری است زیان فروش تجهیزات همانند سود فروش زمین در دوره جاری اثر نقدی ندارد، بنابراین، در صورت جریان وجوه نقد گزارش نمی‌شود.)

فصل ۴ - صورت جریان وجوه نقد

۱۰. **هزینه مالیات.** آخرین رقم گزارش شده در صورت سود و زیان، هزینه مالیات است. چون ذخیره مالیات درترازنامه تحت تأثیر این هزینه قرار می‌گیرد برای تعیین وجوه نقد پرداخت شده باید تغییرات آن حساب تحلیل شود.

مانده اول دوره	۸	
هزینه مالیات	۹	وجوه نقد پرداخت شده ؟
	۱۷	۱۱
مانده پایان دوره	۶	

این تحلیل نشان می‌دهد ۱۱ میلیارد ریال وجه نقد بابت مالیات پرداخت شده است که ۲ میلیارد ریال بیش از هزینه مالیات دوره جاری است. این تفاوت کاهش بدهی مربوط به مالیات به مبلغ ۲ میلیارد ریال را توجیه می‌کند.

ثبت (۱۰)	هزینه مالیات بردرآمد	۹
	ذخیره مالیات	۲
	وجوه نقد (پرداختی بابت مالیات بردرآمد)	۱۱

چون مالیات بردرآمد هم مربوط به فعالیت‌های عملیاتی است و هم فعالیت‌های غیر عملیاتی. بنابراین انعکاس آن در سرفصل فعالیت‌های عملیاتی بیانگر ماهیت آن نیست. به همین دلیل، در صورت جریان وجوه نقد یک سرفصل مجزا برای مالیات بردرآمد پیش بینی شده است و مبلغ ۱۱ میلیارد ریال در آن سرفصل گزارش می‌شود. چنانچه سرفصل پیش پرداختها شامل علی الحسابهای مالیات عملکرد باشد، در محاسبه مالیات پرداختی مبلغ آن باید لحاظ شود.

۱۱. **سود خالص.** سود خالص باعث افزایش مانده حساب سود (زیان) انباشته می‌شود. برای انعکاس تمام تغییرات، باید ثبت زیر در کاربرگ درج شود. این ثبت مبین بستن سود خالص، به حساب سود (زیان) انباشته می‌باشد.

ثبت (۱۱)	سود خالص	۸
	سود انباشته	۸

این ثبت بر مبالغ صورت جریان وجوه نقد بی تأثیر است و در اینجا تنها با هدف تبیین تغییر مانده‌ها در کاربرگ منعکس می‌شود.

حسابهای ترازنامه

برای تکمیل کاربرگ و شناسایی تمام جریانهای نقدی قابل گزارش در پنج سرفصل صورت جریان وجوه نقد، باید تغییرات تمام حسابهای صورت سود و زیان و ترازنامه بررسی شود. در بخش قبل تغییرات حسابهای صورت سود و زیان تشریح شد. بعضی از آن تغییرات بر اقلام ترازنامه نیز مؤثر بود و بنابراین قبلاً شناسایی و در کاربرگ وارد شده اند. در ادامه مباحث، تغییراتی مطرح می شود که در اقلام (حسابهای) ترازنامه رخ داده است ولی بر صورت سود و زیان اثر نداشته است.

این حسابها، غیر از موجودی نقد، به ترتیب ارائه در ترازنامه تحلیل می شوند.

۱۲. **سرمایه گذاریهای کوتاه مدت.** تغییرات حسابهای دریافتنی قبلاً تشریح شده است. بنابراین در اینجا به دارایی بعدی یعنی سرمایه گذاریهای کوتاه مدت می پردازیم. مانده سرمایه گذاریهای کوتاه مدت از صفر به ۱۲ میلیارد ریال افزایش یافته است. در غیاب شواهد نقض کننده، فرض بر این است که چنین افزایشی ناشی از انجام سرمایه گذاری طی سال است. آرتیکل لازم برای ثبت این سرمایه گذاری به شرح زیر است.

ثبت (۱۲)	سرمایه گذاریهای کوتاه مدت	۱۲
۱۲	وجوه نقد (پرداختی بابت انجام سرمایه گذاری)	۱۲

مبلغ ۱۲ میلیارد ریال در سرفصل فعالیتهای سرمایه گذاری صورت جریان وجوه نقد گزارش می شود.

۱۳. **زمین.** تغییر در مانده های موجودی کالا و پیش پرداخت هزینه بیمه قبلاً تحلیل شده است. زمین حساب بعدی است که تغییرات آن به طور کامل تشریح نشده است. در ثبت شماره ۸، حساب زمین در نتیجه رویداد فروش ۱۰ میلیارد ریال کاهش یافته است. مانده حساب زمین در پایان دوره ۲۰ میلیارد ریال بیشتر از مانده اول دوره است. بنابراین، می توان نتیجه گرفت که ۳۰ میلیارد ریال افزایش در حساب زمین ناشی از خرید می باشد. البته در بخش توضیحات مربوط به صورتهای مالی شرکت دنا، این معامله توصیف شده است.

ثبت (۱۳)	زمین	۳۰
۳۰	وجوه نقد (پرداختی بابت خرید زمین)	۳۰

زمین

۴۰	۱۴
۱۰	فروش زمین
۳۰	= خرید زمین
۱۰	۹۰
	۸۰

فصل ۴ - صورت جریان وجوه نقد

پرداخت مبلغ ۳۰ میلیارد ریال به عنوان جریان نقدی خروجی ناشی از فعالیتهای سرمایه گذاری گزارش می شود.

۱۴. **ساختمان و تجهیزات.** در ثبت شماره ۹، کاهش ساختمان و تجهیزات به مبلغ ۱۴ میلیارد ریال به دلیل فروش بخشی از تجهیزات منعکس گردید. مانده ساختمان و تجهیزات در پایان سال ۲۰* مبلغ ۶ میلیارد ریال (۷۵ - ۸۱) بیشتر از مانده در اول سال است. توضیحات ارائه شده در مورد شرکت دنا، دلیل این افزایش را نشان می دهد. تجهیزاتی به بهای تمام شده ۲۰ میلیارد ریال در قبال صدور سفته دو ساله خریداری شده است (در اینجا از هزینه مالی صرف نظر شده است). این معامله یک معامله غیر نقدی است اما هم یک فعالیت سرمایه گذاری مهم است و هم یک فعالیت تأمین مالی عمده. این گونه معاملات در متن صورت جریان وجوه نقد گزارش نمی شود اما به موجب بند ۵۵ استاندارد حسابداری شماره ۲ صورت جریان وجوه نقد:

✓ معاملات غیر نقدی، به استثنای معاملات مربوط به فعالیتهای عملیاتی، در صورت با اهمیت بودن باید در یادداشتهای توضیحی به نحوی مناسب افشا شود.

ثبت روزنامه این معامله برای انعکاس در کاربرگ به شرح زیر است:

ثبت (۱۴) ساختمان و تجهیزات	۲۰
اسناد پرداختی بلندمدت	۲۰

هرگاه بدهی مربوط به خرید تجهیزات در سررسید تسویه شود، وجوه نقد پرداختی از این بابت در سرفصل فعالیتهای تأمین مالی گزارش می شود. در مواردی که به چنین بدهیهایی هزینه مالی تعلق می گیرد پرداخت هزینه مالی در سرفصل بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی منعکس می شود.

تحصیل داراییهای ثابت مشهود ممکن است از طریق قراردادهای اجاره صورت گیرد که نحوه عمل در زیر ارائه شده است:

اجاره‌ها

طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۱ حسابداری اجاره‌ها، اجاره‌ها به دو گروه اجاره‌های عملیاتی و اجاره‌های سرمایه‌ای تقسیم می‌شود. نحوه گزارشگری جریانهای نقدی به نوع اجاره‌ها بستگی دارد. پرداختها و دریافتهای مربوط به اجاره عملیاتی برای اجاره‌کننده هزینه اجاره و برای اجاره‌دهنده درآمد اجاره است. این اقلام معمولاً در محاسبه سود (زیان) عملیاتی منظور می‌شوند. پرداختها و دریافتهای نقدی مربوط در صورت جریان وجوه نقد در سرفصل فعالیتهای عملیاتی گزارش می‌شود. اما اجاره‌های سرمایه‌ای در ماهیت، نوعی خرید قسطی است. بنابراین پرداختهای نقدی مربوط معمولاً به دو بخش پرداخت بابت اصل بدهی و پرداخت بابت هزینه مالی گزارش می‌شود. در صورت جریان وجوه نقد اجاره‌کننده، پرداختهای مربوط به اصل بدهی در سرفصل فعالیتهای تأمین مالی و پرداختهای مربوط به هزینه‌های مالی در سرفصل بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی گزارش می‌شود. طرف دیگر معامله یعنی اجاره‌دهنده معمولاً دریافتهای مربوط به درآمد مالی را در سرفصل بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی و دریافتهای مربوط به اصل طلب (سرمایه‌گذاری خالص) را در سرفصل فعالیتهای سرمایه‌گذاری گزارش می‌کند. مگر اجاره‌دهنده یک شرکت لیزینگ باشد که در این صورت دریافتهای مربوط در فعالیتهای عملیاتی منظور می‌شود.

۱۵. **تسهیلات مالی دریافتی.** در کاربرد برای ساده‌شدن محاسبات، مانده‌های تسهیلات مالی دریافتی کوتاه‌مدت و بلندمدت با هم جمع شده است. مانده اصل تسهیلات ۱۲ میلیارد ریال کاهش یافته است. اطلاعات ارائه شده درباره شرکت دنا نشان می‌دهد که این مبلغ بازپرداخت شده است. این مبلغ به شکل زیر در کاربرد ثبت می‌شود:

ثبت (۱۵)	تسهیلات مالی دریافتی	۱۲
	وجوه نقد (پرداختی بابت بازپرداخت اصل تسهیلات مالی)	۱۲

این جریان نقدی خروجی به عنوان فعالیت تأمین مالی گزارش می‌شود.

۱۶. **سرمایه**. سرمایه شرکت در طی دوره ۳۰٪ افزایش یافته است. این افزایش از محل آورده نقدی سهامداران صورت گرفته است. نحوه ثبت این تغییر درکاربرگ به شرح زیر است:

ثبت (۱۶)	وجوه نقد (ناشی از افزایش سرمایه)	۳۰
	سرمایه	۳۰

این جریان نقد به عنوان فعالیت تأمین مالی گزارش می شود.

چنانچه افزایش سرمایه از محل اندوخته‌ها، سود انباشته یا مطالبات سهامداران باشد، بر جریانهای نقدی اثر ندارد و به عنوان معاملات غیرنقدی نیز نباید افشا شود.

۱۷. **سود انباشته**. در ثبت شماره ۱۱ سود خالص موجب افزایش سود انباشته به مبلغ ۸ میلیارد ریال گردید. دیگر تغییرات مربوط به سود انباشته شامل ۵ میلیارد ریال سود سهام پیشنهادی و ۹ میلیارد ریال انتقال به اندوخته قانونی است.

سود انباشته

مانده اول دوره	۲۵	اندوخته قانونی	۹
سود خالص (۱۱)	۸	سود سهام پیشنهادی	۵
	۳۳		۱۴
مانده پایان دوره	۱۹		

این تغییرات به شرح زیر درکاربرگ ثبت می شود.

ثبت (۱۷)	سود انباشته	۱۴
	اندوخته قانونی	۹
	سود سهام پیشنهادی	۵

۱۸. **سود سهام پیشنهادی**. در ثبت بالا مبلغ ۵ میلیارد ریال به بستانکار حساب سود سهام پیشنهادی منظور شده است. اما خالص تغییرات این حساب صفر است. بنابراین، باید مبلغ ۵ میلیارد ریال هم به بدهکار این حساب منظور شده باشد. این مبلغ مربوط به سود سهام پیشنهادی دوره مالی قبل است که در این دوره پرداخت شده است. ثبت آن به شرح صفحه بعد است:

ثبت (۱۸) سود سهام پیشنهادی	۳۰
وجوه نقد (پرداختی بابت سود سهام)	۳۰

✓ طبق استاندارد حسابداری شماره ۲ صورت جریان وجوه نقد، وجوه نقد پرداخت شده بابت سود سهام در سرفصل بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی گزارش می شود، چون سود سهام نوعی هزینه پرداخت بابت تأمین مالی از طریق سهامداران تلقی می شود.

۱۹. **تکمیل کاربرگ.** در تهیه کاربرگ تا این مقطع، حسابهای غیر نقدی (تمام حسابها غیر از موجودی نقد) سود و زیان و ترازنامه تحلیل شد. هدف از این کار شناسایی معاملاتی بود که در طول سال هر یک از این حسابها را تحت تأثیر قرار داده است. با ثبت مجدد هر یک از این معاملات در قالب ثبتهای کاربرگ، تغییر در مانده هر یک از حسابها شناسایی گردید. توجه داشته باشید به این دلیل از ثبت مجدد اسم می پریم که قبلاً این معاملات در دفاتر شرکت ثبت شده است. تغییرات حسابها در ستونهای بدهکار و بستانکار مربوط ثبت شد و در مواردی که این تغییرات بر موجودی نقد مؤثر بوده اند، اثر نقدی آنها در سرفصل مناسب صورت جریان وجوه نقد ثبت گردید. در اینجا اطمینان داریم که تمام جریانهای نقدی که باید در صورت جریان وجوه نقد گزارش می شد، شناسایی شده است.

برای کنترل دقت تحلیل انجام شده، تغییر در مانده حساب موجودی نقد را با تغییر خالص جریانهای نقدی درج شده در صورت جریان وجوه نقد مقایسه می کنیم. افزایش در مانده موجودی نقد ۹ میلیارد ریال است که با افزایش خالص وجوه نقد در صورت جریان وجوه نقد مساوی است. برای تکمیل کاربرگ ثبت نهایی زیر را نیز در آن منعکس می کنیم.

ثبت (۱۹) موجودی نقد	۹
افزایش خالص وجوه نقد	۹

به عنوان یک کنترل نهایی، باید جمع بدهکار و بستانکار کاربرگ با هم برابر باشد. هم اکنون کاربرگ صورت جریان وجوه نقد کامل شده است و می توان صورت جریان وجوه نقد را مستقیماً و به سادگی از روی کاربرگ تهیه کرد. تنها لازم است اقلام منعکس شده در بخش صورت جریان وجوه نقد کاربرگ در قالب صورت جریان وجوه نقد به عنوان یک صورت مالی مجزا ارائه شود.

شرکت دنا

صورت جریان وجوه نقد

برای دوره مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۲

میلیارد ریال

فعالیت‌های عملیاتی	
۱۰۰	وجوه نقد دریافتی از مشتریان
(۵۱)	وجوه نقد پرداختی به عرضه‌کنندگان
(۱۳)	وجوه نقد پرداختی به کارکنان
(۴)	وجوه نقد پرداختی بابت بیمه
۳۲	جریان خالص وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی
	بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی
۳	سود تضمین شده دریافتی
(۵)	وجوه نقد پرداختی بابت هزینه‌های مالی
(۵)	وجوه نقد پرداختی بابت سود سهام
(۷)	جریان خالص وجه نقد ناشی از بازدهی و سود پرداختی
(۱۱)	مالیات بردرآمد
فعالیت‌های سرمایه‌گذاری	
۱۴	وجوه حاصل از فروش زمین
۵	وجوه حاصل از فروش تجهیزات
(۱۲)	وجوه پرداختی بابت انجام سرمایه‌گذاری
(۳۰)	وجوه نقد پرداختی بابت خرید زمین
(۲۳)	جریان خالص وجه نقد فعالیت‌های سرمایه‌گذاری
(۹)	جریان خالص خروج وجه نقد قبل از فعالیت‌های تأمین مالی
فعالیت‌های تأمین مالی	
۳۰	وجوه نقد ناشی از افزایش سرمایه
(۱۲)	بازپرداخت تسهیلات مالی
۱۸	جریان خالص وجه نقد فعالیت‌های تأمین مالی
۹	خالص افزایش در وجه نقد
۲۰	مانده وجوه نقد در اول دوره
۲۹	مانده وجوه نقد در پایان دوره

باید توجه داشت که ارائه اقلام مقایسه‌ای طبق استاندارد حسابداری شماره ۱ نحوه ارائه صورتهای مالی، لازم می‌باشد.

تهیه صورت جریان وجوه نقد: روش غیرمستقیم

روش مستقیم ارائه جریانهای نقدی عملیاتی در بخش قبل تشریح شد که در این روش اثر نقدی هر یک از فعالیتها مستقیماً در صورت جریان وجوه نقد گزارش می‌شود. برای مثال، وجوه نقد دریافتی از مشتریان به عنوان اثر نقدی فعالیتهای فروش، و وجوه نقد پرداختی به عرضه کنندگان به عنوان اثر نقدی بهای تمام شده فروش گزارش شده است. اقلام صورت سود و زیان که اثر نقدی ندارند مانند هزینه استهلاک و هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول در صورت جریان وجوه نقد گزارش نمی‌شوند.

(همان‌گونه که قبلاً نوشته شد، یک راه دیگر برای ارائه جریانهای نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی، روش غیرمستقیم است. در این روش افزایش یا کاهش خالص وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی به طور غیرمستقیم با آغاز کار از سود عملیاتی و اعمال تعدیلات لازم محاسبه می‌شود. نحوه محاسبه جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی شرکت دنا در جدول زیر نشان داده شده است.

جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی

روش غیرمستقیم

میلیارد ریال	
۱۷	سود عملیاتی
۳	هزینه‌های استهلاک
(۲)	افزایش حسابهای دریافتی
۴	کاهش موجودی کالا
۳	کاهش پیش پرداخت هزینه
۵	افزایش حسابهای پرداختی
۲	افزایش پیش دریافتها
<u>۳۲</u>	جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی

(لازم به ذکر است که در صورت استفاده از روش مستقیم نیز لازم است اطلاعات فوق تحت عنوان صورت تطبیق سود عملیاتی با جریان خالص نقد فعالیتهای عملیاتی در یادداشت‌های توضیحی افشا شود.)

تعدیلات سود عملیاتی برای رسیدن به جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی

هزینه‌هایی که در محاسبه سود عملیاتی منظور شده اما موجودی نقد را کاهش نمی‌دهد به سود

عملیاتی اضافه می‌شود. برای مثال هزینه استهلاک به سود عملیاتی اضافه می‌شود.

(آثار نقدی برخی از اجزای سود عملیاتی با رقم گزارش شده در صورت سود و زیان متفاوت

است. برای مثال اگر بخشی از فروش به طور نسبی صورت گرفته باشد، وجوه دریافتی از

مشتریان با رقم فروش متفاوت خواهد بود. بنابراین، برای تبدیل آثار این گونه ارقام به مبنای

نقدی باید سود عملیاتی با توجه به تغییر در مانده حسابهای مرتبط در ترازنامه تعدیل شود.)

هزینه بیمه، در صورت سود و زیان ۷ میلیارد ریال است. این رقم معادل هزینه تحمل شده

طی دوره است و الزاماً با وجوه نقد پرداخت شده به شرکت بیمه یکسان نیست. پیش پرداخت

بیمه حساب مرتبط با هزینه بیمه در ترازنامه است. برای تعیین مبلغ وجوه نقد پرداخت شده

به شرکت بیمه باید هزینه بیمه همراه با تغییرات حساب پیش پرداخت بیمه تحلیل شود.

پیش پرداخت بیمه

	مانده در اول دوره	۶
هزینه بیمه	وجوه نقد پرداخت شده	۴
۷		۱۰
۷	مانده در پایان دوره	۳

این بررسی نشان می‌دهد که وجوه نقد پرداخت شده به شرکت بیمه طی سال ۴ میلیارد ریال است. تفاوت ۷ میلیارد ریال و ۴ میلیارد ریال کاهش در مانده حساب پیش پرداخت هزینه بیمه است. بنابراین، کاهش در مانده حساب پیش پرداخت بیمه به مبلغ ۳ میلیارد ریال به سود عملیاتی اضافه می‌شود. با توجه به اینکه مبلغ ۷ میلیارد ریال هزینه بیمه قبلاً در محاسبه سود عملیاتی منظور شده است با اضافه کردن مبلغ ۳ میلیارد ریال، نهایتاً به همان وجوه نقد پرداختی به شرکت بیمه (۴ میلیارد ریال) می‌رسیم.

با دنبال کردن تحلیل مشابه می‌توان آثار نقدی مابقی اجزای سود عملیاتی را محاسبه کرد. بعضی از ارقام منظور شده در محاسبه سود عملیاتی برابر با جریان نقدی مربوط است. انجام تعدیل برای این گونه ارقام ضروری نیست. برای مثال مبلغ وجوه نقد پرداخت شده به کارکنان ۱۳ میلیارد ریال است که با هزینه حقوق در صورت سود و زیان یکسان است.

طبق بند ۲۲ استاندارد حسابداری شماره ۲ صورت جریان وجوه نقد، تعدیلات سود یا زیان عملیاتی برای محاسبه جریان خالص وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی به شرح زیر است:

- الف. ارقام با ماهیت غیرنقدی از قبیل هزینه استهلاک و هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان.
- ب. ارقامی که در محاسبه سود یا زیان عملیاتی دوره جاری منظور شده، لیکن جریانهای نقدی مرتبط با آن در دورههای گذشته واقع شده است یا در دورههای آینده واقع خواهد شد و بالعکس، از قبیل افزایش یا کاهش مانده موجودی مواد و کالا و حسابهای دریافتی و پرداختی عملیاتی نسبت به مانده پایان دوره قبل و نیز افزایش یا کاهش مانده پیش پرداخت هزینه و خرید کالا و پیش دریافت درآمد نسبت به مانده پایان دوره قبل.

در روش غیرمستقیم، تعدیل سود عملیاتی برای محاسبه جریانهای نقدی عملیاتی یک الگوی ساده دارد. افزایش در داراییهای مرتبط از سود عملیاتی کسر می شود (مانند افزایش حسابهای دریافتی) و کاهش در این داراییها به سود عملیاتی افزوده می شود. افزایش در بدهیهای مرتبط به سود عملیاتی افزوده می شود (مانند افزایش در حسابهای پرداختی) ولی کاهش در این بدهیها از سود عملیاتی کسر می شود (مانند کاهش ذخیره مالیات). سایر تعدیلات مربوط به ارقامی است که اثر نقدی ندارند (مانند هزینه استهلاک). این الگو در جدول زیر خلاصه شده است.

جدول زیر تعدیلات لازم در تبدیل سود عملیاتی به جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی و نحوه انجام آنها را نشان می دهد.

نوع تعدیل	نحوه انجام تعدیل
• ارقامی که برای محاسبه سود عملیاتی اضافه شده اند اما هیچ اثر نقدی ندارند	از سود عملیاتی کسر می شوند.
• ارقامی که برای محاسبه سود عملیاتی کسر شده اند اما هیچ اثر نقدی ندارند	به سود عملیاتی اضافه می شوند.
• افزایش در داراییهای مرتبط با سود عملیاتی	از سود عملیاتی کسر می شوند.
• کاهش در داراییهای مرتبط با سود عملیاتی	به سود عملیاتی اضافه می شوند.
• افزایش در بدهیهای مرتبط با سود عملیاتی	به سود عملیاتی اضافه می شوند.
• کاهش در بدهیهای مرتبط با سود عملیاتی	از سود عملیاتی کسر می شوند.

اگرچه روش مستقیم و غیرمستقیم هر دو جزء روشهای مجاز است اما بیشتر شرکتها از روش غیرمستقیم استفاده می کنند. شاید یکی از دلایل این باشد که شرکتها می خواهند رقبا به اطلاعات کمتری دست یابند. در استاندارد شماره ۲ صورت جریان وجوه نقد، عنوان شده است که در صورت فزونی مزایای اطلاعات ارائه شده در روش مستقیم بر هزینه تهیه این اطلاعات، استفاده از روش مستقیم توصیه می شود. به نوعی، برای روش مستقیم ارجحیت قائل شده اند.

تطبيق خالص جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی با سود یا زیان عملیاتی

طبق استاندارد حسابداری شماره ۲ صورت جریان وجوه نقد، هم در روش مستقیم و هم در روش غیرمستقیم ارائه صورت تطبيق خالص جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی با سود یا زیان عملیاتی در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی لازم است. در صورت استفاده از روش مستقیم، اجزای تشکیل دهنده خالص جریانهای

هدف ۶: تطبيق سود
عملیاتی با خالص
جریانهای نقدی ناشی از
فعالیتهاى عملیاتی

نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد ارائه می گردد و صورت تطبيق یاد شده در یادداشتهای توضیحی افشا می شود. اگر از روش غیرمستقیم استفاده شود، خالص جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد ارائه می گردد و صورت تطبيق مذکور در یادداشتهای توضیحی افشا می شود. صورت تطبيق همانند نمونه ای است که در جدول صفحه قبل ارائه شده است.

کاربرگ روش غیرمستقیم

استفاده از کاربرگ برای روش غیرمستقیم به اندازه روش مستقیم مفید است. شکل کاربرگ تنها در مورد فعالیتهای عملیاتی متفاوت است. ضمناً ارائه کامل صورت سود و زیان مورد نیاز نیست و تنها می توان از بخش سود عملیاتی به بعد را در کاربرگ منعکس کرد. نحوه تهیه کاربرگ روش غیرمستقیم برای شرکت دنا در ادامه مطرح می شود.

حسابداری میانه - صورتهای مالی

کاربرگ صورت جریان وجوه نقد - روش غیرمستقیم

شرکت دنا

کاربرگ صورت جریان وجوه نقد

۲۹ اسفندماه ۱۳۸۲	تغییرات		۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱		
	بستانکار	بدهکار			
					ترازنامه
					داراییها
۲۹		۹ (۲۱)	۲۰		موجودی نقد
۳۲		۲ (۳)	۳۰		حسابهای دریافتی
۱۲		۱۲ (۱۴)	۰		سرمایه گذارهای کوتاه مدت
۴۶	۴ (۴)		۵۰		موجودی کالا
۳	۳ (۵)		۶		پیش پرداخت هزینه بیمه
۸۰	۱۰ (۱۰)	۳۰ (۱۵)	۶۰		زمین
۸۱	۱۴ (۱۱)	۲۰ (۱۶)	۷۵		ساختمان و تجهیزات
(۱۶)	۳ (۲)	۷ (۱۱)	(۲۰)		منهای استهلاک انباشته
<u>۲۶۷</u>			<u>۲۲۱</u>		
					بدهیها
۱۷	۵ (۶)		۱۲		حسابهای پرداختی
۳	۲ (۷)		۱		پیش دریافتها
۶		۲ (۱۲)	۸		ذخیره مالیات
۵	۵ (۱۹)	۵ (۲۰)	۵		سود سهام پیشنهادی
۳۸		۱۲ (۱۷)	۵۰		تسهیلات مالی دریافتی
۲۰	۲۰ (۱۶)		۰		اسناد پرداختی بلندمدت
					حقوق صاحبان سرمایه
۱۳۰	۳۰ (۱۸)		۱۰۰		سرمایه
۲۹	۹ (۱۹)		۲۰		اندوخته قانونی
۱۹	۸ (۱۳)	۱۴ (۱۹)	۲۵		سود انباشته
<u>۲۶۷</u>			<u>۲۲۱</u>		

فصل ۴ - صورت جریان وجوه نقد

کاربرگ صورت جریان وجوه نقد - روش غیرمستقیم (ادامه ۱)

۲۹ اسفندماه ۱۳۰۲	تغییرات		۲۹ اسفندماه ۱۳۰۱	صورت سود و زیان
	بستانکار	بدهکار		
۱۷	۱۷ (۱)			سود عملیاتی
(۵)		۵ (۸)		هزینه‌های مالی
۳	۳ (۹)			درآمد سرمایه‌گذاریها
۴	۴ (۱۰)			سود فروش زمین
(۲)		۲ (۱۱)		زیان فروش تجهیزات
(۹)		۹ (۱۲)		مالیات
۸	۸ (۱۳)			سود خالص

صورت جریان وجوه نقد				فعالیت‌های عملیاتی
فعالیت‌های عملیاتی				
		۱۷ (۱)		سود عملیاتی
		۳ (۲)		هزینه‌های استهلاک
	۲ (۳)			افزایش حسابهای دریافتی
		۴ (۴)		کاهش موجودی کالا
		۳ (۵)		کاهش پیش‌پرداخت هزینه بیمه
		۵ (۶)		افزایش حسابهای پرداختی
		۲ (۷)		افزایش پیش‌دریافتها
۳۲				جریان خالص ورود وجه نقد
بازده سرمایه‌گذاریها و سود				
پرداختی بابت تأمین مالی				
		۳ (۹)		سود تضمین شده دریافتی
	۵ (۸)			وجه نقد پرداختی بابت هزینه‌های مالی
	۵ (۲۰)			وجه نقد پرداختی بابت سود سهام
(۷)				جریان خالص خروج وجه نقد

کاربرگ صورت جریان وجوه نقد - روش غیرمستقیم (ادامه ۲)

تغییرات	تغییرات		۱۳۸۱	۱۳۸۲
	بستانکار	بدهکار		
مالیات بردرآمد				
مالیات بردرآمد پرداختی	(۱۱)	(۱۲)		(۱۱)
فعالیتهای سرمایه‌گذاری				
وجوه نقد حاصل از فروش زمین		۱۴	(۱۰)	
وجوه نقد حاصل از فروش تجهیزات		۵	(۱۱)	
وجوه نقد پرداختی بابت انجام سرمایه‌گذاری	۱۲	(۱۴)		
وجوه نقد پرداختی بابت خرید زمین	۳۰	(۱۵)		
جریان خالص خروج وجه نقد				(۲۳)
فعالیتهای تأمین مالی				
بازپرداخت اصل تسهیلات مالی دریافتی	۱۲	(۱۷)		
وجوه نقد ناشی از افزایش سرمایه		۳۰	(۱۸)	
جریان خالص ورود وجه نقد				۱۸
افزایش خالص وجوه نقد	۹	(۲۱)		۹
	<u>۲۲۳</u>	<u>۲۲۳</u>		

یکی از تفاوت‌های بین کاربرگ تهیه صورت جریان وجوه نقد روش مستقیم با روش غیرمستقیم این است که در روش غیرمستقیم در سرفصل فعالیت‌های عملیاتی، سود یا زیان عملیاتی همراه با تعدیلات لازم برای محاسبه خالص جریانهای نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی، جایگزین جریانهای نقدی ورودی یا خروجی مشخص می‌شود.

برای اینکه کار تهیه صورت جریان وجوه نقد منظم باشد بهتر است که تحلیلها از سود عملیاتی شروع شود. چون سود عملیاتی اولین رقمی است که در سرفصل فعالیت‌های عملیاتی در کاربرگ منعکس می‌شود، این رقم مقدماً به عنوان یک جریان ورودی تلقی می‌شود و سپس تعدیل می‌گردد. لازم به ذکر است که در صورت جریان وجوه نقدی که در مجموعه صورتهای مالی ارائه می‌شود تنها جریان خالص وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی گزارش می‌شود.

- ثبت (۱) ^{نمره} سود عملیاتی (سرفصل فعالیت‌های عملیاتی) ۱۷
سود عملیاتی ۱۱
انعکاس سود عملیاتی به عنوان مبلغ اولیه جریانهای نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی که از طریق ثبت‌های بعد تعدیل می‌شود.
- ثبت (۲) ^{نمره} هزینه‌های استهلاک (سرفصل فعالیت‌های عملیاتی) ۳
استهلاک انباشته ۳
برگشت و اضافه کردن هزینه‌های غیرنقدی که برای محاسبه سود عملیاتی کسر شده است.
- ثبت (۳) حسابهای دریافتنی ۲
^{نمره} افزایش حسابهای دریافتنی (سرفصل فعالیت‌های عملیاتی) ۲
کاهش سود عملیاتی بابت خالص افزایش مطالبات از مشتریان.
- ثبت (۴) ^{نمره} کاهش موجودی کالا (سرفصل فعالیت‌های عملیاتی) ۴
موجودی کالا ۴
افزایش سود عملیاتی برای انعکاس ۵۶ میلیارد ریال بهای تمام‌شده خرید به عنوان کاهش، به جای مبلغ ۶۰ میلیارد ریال بهای تمام‌شده فروش.
- ثبت (۵) ^{نمره} کاهش پیش‌پرداخت هزینه بیمه (سرفصل فعالیت‌های عملیاتی) ۳
پیش‌پرداخت هزینه بیمه ۳
افزایش سود عملیاتی برای انعکاس وجوه نقد پرداخت شده بابت بیمه به مبلغ ۴ میلیارد ریال بجای هزینه بیمه به مبلغ ۷ میلیارد ریال.

- ثبت (۶) افزایش حسابهای پرداختنی (سرفصل فعالیتهای عملیاتی) ۵
 حسابهای پرداختنی ۵
 افزایش سود عملیاتی برای انعکاس ۵۱ میلیارد ریال مبلغ پرداخت شده به عرضه کنندگان بجای ۵۶ میلیارد ریال بهای تمام شده خرید.
- ثبت (۷) افزایش پیش دریافتها (سرفصل فعالیتهای عملیاتی) ۲
 پیش دریافتها ۲
 خالص مبالغ دریافتی از مشتریان که به حساب فروش منظور نشده است. این مبلغ باعث افزایش مبالغ دریافتی از مشتریان می شود.
- ثبت (۸) هزینه های مالی ۵
 وجوه نقد (پرداختی بابت هزینه های مالی) ۵
 هزینه های مالی دوره که به صورت نقد پرداخت شده است و در سرفصل بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی گزارش می شود.
- ثبت (۹) وجوه نقد (دریافتی بابت سود تضمین شده) ۳
 درآمد سرمایه گذاریها ۳
 سود تضمین شده سرمایه گذاریهای کوتاه مدت که به طور نقد دریافت شده است. این مبلغ در سرفصل بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی گزارش می شود.
- ثبت (۱۰) وجوه نقد (دریافتی بابت فروش زمین) ۱۴
 زمین ۱۰
 سود فروش زمین ۴
 توصیف بخشی از تغییرات حساب زمین و تشخیص یک جریان نقدی ناشی از فعالیتهای سرمایه گذاری.

۵	ثبت (۱۱) وجوه نقد (دریافتی بابت فروش تجهیزات)
۲	زیان فروش تجهیزات
۷	استهلاک انباشته
۱۴	ساختمان و تجهیزات
توصیف بخشی از تغییرات استهلاک انباشته و ساختمان و تجهیزات و تشخیص یک جریان نقدی ناشی از فعالیتهای سرمایه گذاری.	
۹	ثبت (۱۲) هزینه مالیات بردرآمد
۲	ذخیره مالیات
۱۱	وجوه نقد (پرداختی بابت مالیات بردرآمد)
توصیف تغییر در حساب ذخیره مالیات و تشخیص وجوه نقد پرداختی بابت مالیات بردرآمد که در سرفصل مجزا گزارش می شود.	
۸	ثبت (۱۳) سود خالص
۸	سود انباشته
بستن سود خالص و اضافه کردن آن به حساب سود انباشته.	
۱۲	ثبت (۱۴) سرمایه گذاری کوتاه مدت
۱۲	وجوه نقد (پرداختی بابت انجام سرمایه گذاری)
توصیف افزایش حساب سرمایه گذاری کوتاه مدت و تشخیص یک جریان نقدی ناشی از فعالیتهای سرمایه گذاری.	
۳۰	ثبت (۱۵) زمین
۳۰	وجوه نقد (پرداختی بابت خرید زمین)
توصیف بخشی از تغییر در حساب زمین و تشخیص یک جریان نقدی ناشی از فعالیتهای سرمایه گذاری.	

۲۰	ثبت (۱۶) ساختمان و تجهیزات
۲۰	اسناد پرداختی بلندمدت
	توصیف بخشی از تغییرات حساب ساختمان و تجهیزات و تغییرات اسناد پرداختی بلندمدت و تشخیص یک فعالیت سرمایه گذاری و تأمین مالی غیرنقدی.
۱۲	ثبت (۱۷) تسهیلات مالی دریافتی
۱۲	وجوه نقد (پرداختی بابت بازپرداخت اصل تسهیلات مالی)
	توصیف تغییرات حساب تسهیلات مالی دریافتی و تشخیص یک جریان نقدی ناشی از فعالیتهای تأمین مالی.
۳۰	ثبت (۱۸) وجوه نقد (ناشی از افزایش سرمایه)
۳۰	سرمایه
	توصیف تغییرات حساب سرمایه و تشخیص یک جریان نقدی ناشی از فعالیتهای تأمین مالی.
۱۴	ثبت (۱۹) سود انباشته
۹	اندوخته قانونی
۵	سود سهام پیشنهادی و پرداختی
	توصیف بخشی از تغییرات حساب سود انباشته و سود سهام پیشنهادی و پرداختی و تغییرات حساب اندوخته قانونی.
۵	ثبت (۲۰) سود سهام پیشنهادی و پرداختی
۵	وجوه نقد (پرداختی بابت سود سهام)
	توصیف بخشی از تغییرات حساب سود سهام پیشنهادی و پرداختی و تشخیص یک جریان نقدی مربوط به سرفصل بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی.
۹	ثبت (۲۱) موجودی نقد
۹	خالص افزایش در وجوه نقد
	تطبيق خالص افزایش در جریانهای نقدی با افزایش در مانده حساب موجودی نقد.

(تفاوت نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد در روش غیرمستقیم با روش مستقیم تنها در سرفصل فعالیتهای عملیاتی است. در روش غیرمستقیم جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی به طور خالص (۳۲ میلیارد ریال) گزارش می شود. اما در روش مستقیم جریانهای نقدی ورودی و خروجی مربوط به فعالیتهای عملیاتی به طور مجزا گزارش می شود.)

روش حساب T برای تهیه صورت جریان وجوه نقد

یکی دیگر از روشهای منظم تهیه صورت جریان وجوه نقد، روش حساب T است. این روش از نظر مفاهیم همانند روش کاربرگ است. در هر دو روش رویدادهای مؤثر بر حسابها بازسازی می گردد و جریانهای نقدی ورودی و خروجی مشخص می شود. تنها تفاوت در این است که در روش T ثبتها در حساب T وارد می شود و در روش کاربرگ این ثبتها در کاربرگ درج می گردد. مراحل زیر نحوه استفاده از روش حساب T را نشان می دهد:

۱. برای هر یک از ارقام (حسابهای) سود و زیان و ترازنامه یک حساب T رسم کنید.
 ۲. حساب T موجودی نقد باید از دیگر حسابها بزرگتر باشد زیرا فضای بیشتری برای ثبت ارقام بدهکار و بستانکار موجودی نقد لازم است. این حساب کارکردی مشابه با بخش صورت جریان وجوه نقد کاربرگ دارد. برای سهولت کار بهتر است که ارقام بدهکار و بستانکار به تفکیک سرفصلهای صورت جریان وجوه نقد در حساب T ثبت شود.
 ۳. خالص تغییر مربوط به هر حساب در سمت (بدهکار یا بستانکار) هر حساب T به نحو مناسب ثبت می شود. انجام این کار برای کنترل کامل بودن رویدادهای ثبت شده در هر حساب مفید است.
 ۴. رویدادهای منشأ تغییرات هر یک از حسابها طی سال بازسازی و در حسابهای T ثبت می شوند.
 ۵. پس از اینکه تغییرات تمام حسابها تحلیل شد، صورت جریان وجوه نقد براساس حساب T موجودی نقد تهیه می شود.
- در اینجا برای تشریح روش حساب T از اطلاعات شرکت دنا با فرض تهیه صورت جریان وجوه نقد به روش مستقیم (در مورد فعالیتهای عملیاتی) استفاده می شود.

حسابهای ترازنامه

موجودی نقد

		فعالیت‌های عملیاتی	
۵۱	(۲) وجوه نقد پرداختی به عرضه کنندگان	۱۰۰	(۱) وجود نقد دریافتی از مشتریان
۱۳	(۳) وجوه نقد پرداختی به کارکنان		
۴	(۵) وجوه نقد پرداختی بابت بیمه		
		بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی	
۵	(۶) وجوه نقد پرداختی بابت هزینه‌های مالی	۳	(۷) سود تضمین شده دریافتی
۵	(۱۸) وجوه نقد پرداختی بابت سود سهام		
۱۱	(۱۰) وجوه نقد پرداختی بابت مالیات بردرآمد		
		مالیات بردرآمد	
		فعالیت‌های سرمایه‌گذاری	
۱۲	(۱۲) وجوه پرداختی بابت انجام سرمایه‌گذاری	۱۴	(۸) وجوه نقد حاصل از فروش زمین
۳۰	(۱۳) وجوه نقد پرداختی بابت خرید زمین	۵	(۹) وجوه نقد حاصل از فروش تجهیزات
		فعالیت‌های تأمین مالی	
۱۲	(۱۵) بازپرداخت اصل تسهیلات مالی	۳۰	(۱۶) وجوه نقد حاصل از افزایش سرمایه
		۹	مانده

سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت

	۱۲
	۱۲ (۱۲)

موجودی کالا

	۴
	۴ (۲)

ساختمان و تجهیزات

	۶
۱۴	(۹) ۲۰ (۱۴)

حسابهای دریافتی

	۲
	۲ (۱)

حسابهای ترازنامه (ادامه)

پیش پرداخت بیمه

۳	
۳	(۵)

زمین

		۲۰
۱۰	(۸)	۳۰ (۱۳)

حسابهای پرداختنی

۵	
۵	(۲)

پیش دریافتها

۲	
۲	(۱)

تسهیلات مالی دریافتی

	۱۲
	۱۲ (۱۵)

استهلاک انباشته

	۴
۳	(۴) ۷ (۹)

ذخیره مالیات

۲	
۲	(۱۰)

سود سهام پیشنهادی و پرداختنی

	۰
۵	(۱۷) ۵ (۱۸)

سرمایه

۳۰	
۳۰	(۱۶)

اندوخته قانونی

۹	
۹	(۱۷)

سود انباشته

	۶
۸	(۱۱) ۱۴ (۱۷)

اسناد پرداختنی بلندمدت

۲۰	
۲۰	(۱۴)

حسابداری میانه - صورتهای مالی

حسابهای صورت سود و زیان

بهای تمام شده فروش

	۶۰	
	۶۰	(۲)

هزینههای حقوق

	۱۳	
	۱۳	(۳)

هزینههای مالی

	۵	
	۵	(۶)

فروش

۱۰۰		
۱۰۰	(۱)	

هزینههای استهلاک

	۳	
	۳	(۴)

هزینههای بیمه

	۷	
	۷	(۵)

سود فروش زمین

۴		
۴	(۸)	

زیان فروش تجهیزات

	۲	
	۲	(۹)

سود خالص

۸		
۸	(۱۱)	

درآمد سرمایه‌گذاران

۳		
۳	(۷)	

مالیات

	۹	
	۹	(۱۰)

موضوعات خاص گزارشگری جریانهای نقدی

محدودیت سرفصلهای صورت جریان وجوه نقد

طبق استاندارد حسابداری شماره ۲ صورت جریان وجوه نقد.

هدف ۷: تشریح مسائل خاص

جریانهای نقدی در پنج سرفصل اصلی گزارش می شود که برخی از

در گزارش جریانهای نقدی

جریانهای نقدی ممکن است با هیچ یک از این سرفصلها ارتباط

مستقیم نداشته باشد و نتوان آنها را به راحتی به یکی از این سرفصلها مرتبط دانست. این گونه

جریانهای نقدی جزو جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی گزارش می شود. وجوه نقد حاصل

از فروش مواد اولیه در یک شرکت تولیدی یا وجوه نقد حاصل از خدمات جنبی مانند حمل موردی

کالای فروش رفته نمونه هایی از این گونه جریانهای نقدی است.

گزارش جریانهای نقدی به صورت خالص

✓ جریانهای نقدی به طور معمول به تفکیک اقلام عمده (مانند وجوه نقد دریافتی از مشتریان یا

وجوه نقد پرداختی به عرضه کنندگان) و به طور ناخالص گزارش می شود. طبق بند ۳۶ استاندارد

حسابداری شماره ۲ صورت جریان وجوه نقد، گزارش جریانهای نقدی زیر به صورت خالص مجاز

است:

الف. ✓ دریافتها و پرداختهای نقدی از جانب مشتریان، هنگامی که جریانهای نقدی عملاً بیانگر

فعالیت مشتری است نه واحد تجاری.

ب. ✓ دریافتها و پرداختهای نقدی در رابطه با اقلامی که گردش آنها سریع، مبلغ آنها قابل ملاحظه و

سررسید اولیه آنها حداکثر سه ماه باشد.

✓ وصول عوارض و مالیاتهای غیرمستقیم از مشتریان و پرداخت آن به مراجع ذیربط و دریافتها و

پرداختهای مربوط به وامهای کوتاه مدتی که سررسید آنها از سه ماه کمتر است نمونه هایی از این گونه

موارد است. در این موارد دریافتهای نقدی و پرداختهای نقدی با هم تها تر می شود و خالص آن در

صورت جریان وجوه نقد گزارش می شود. براساس بند ۳۸ استاندارد شماره ۲ صورت جریان وجوه نقد.

گزارش بعضی از جریانهای نقدی عملیاتی مربوط به بانکها به طور خالص مجاز می باشد)

جریانهای نقدی ارزی

(در مبادلات بین المللی شرکتها برخی از معاملات بر اساس واحد پول کشورهای خارجی (ارز) انجام می شود. این معاملات ممکن است منجر به داراییها یا بدهیهای ارزی شود. برای مثال، وقتی که یک شرکت کالای خود را صادر می کند و مابه ازای آن را به طور نقد دریافت نمی کند یک طلب ارزی ایجاد می شود. در فاصله تاریخ انجام معامله و تاریخ تسویه طلب، نرخ ارز تغییر می کند و منجر به سود یا زیان تسعیر ارزی می شود. سود و زیان تسعیر مربوط به داراییهای عملیاتی و بدهیهای عملیاتی در شرکتهای غیردولتی جزء درآمدها یا هزینههای عملیاتی گزارش می شود. این گونه درآمدها و هزینهها در صورتی بر جریانهای نقدی اثر می گذارند که طلب یا بدهی تسویه شود.)

فرض کنید در اول اردیبهشت سال ۱۳۸۲ شرکت آگاه کالایی را به ارزش ۱۰۰۰۰ دلار به یک مشتری خارجی به صورت نسیه فروخته است. در اول اردیبهشت نرخ دلار ۸۰۰۰ ریال و در ۲۹ اسفندماه ۸۰۵۰۰ ریال است. فرض بر این است که این طلب وصول نشده است.

اگر شرکت آگاه شرکت دولتی نباشد در اول اردیبهشت و ۲۹ اسفندماه ثبتهای زیر را انجام می دهد:

۸,۲۰۰,۰۰۰	حسابهای دریافتنی	۱
	(۱۰۰۰۰ × ۸۲۰۰)	
۸,۲۰۰,۰۰۰	فروش	
۳۰۰,۰۰۰	حسابهای دریافتنی	۲
	(۸,۵۰۰ - ۸,۲۰۰) × ۱,۰۰۰	
۳۰۰,۰۰۰	سود تسعیر دارایی عملیاتی	

(سود تسعیر در محاسبه سود یا زیان عملیاتی شرکت آگاه منظور می شود. برای محاسبه جریانهای نقدی در روش مستقیم تنها جریانهای نقدی وصولی از مشتریان به حساب گرفته می شود و معامله بالا اثری بر جریانهای نقدی ندارد. در روش غیرمستقیم، نیز در این مورد تعدیلی مورد نیاز نیست چون اگرچه از یک طرف سود تسعیر در محاسبه سود عملیاتی منظور شده است و فاقد اثر نقدی است اما از طرف دیگر چون افزایش حسابهای دریافتنی از سود عملیاتی کسر می شود، اثر سود تسعیر ارز خنثی می شود.)

فصل ۴ - صورت جریان وجوه نقد

اگر شرکت آگاه یک شرکت دولتی باشد نمی تواند سود تسعیر داراییها را به حساب درآمد (سود و زیان) منظور کند. این تفاوت به حساب اندوخته تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی منظور می شود لذا ثبت شماره ۲ به شرح زیر خواهد بود:

۳۰۰,۰۰۰	حسابهای دریافتنی	۲
۳۰۰,۰۰۰	اندوخته تسعیر داراییهای ارزی	

مهم (در این حالت، افزایش حسابهای دریافتنی در روش غیر مستقیم از سود عملیاتی کسر می شود و از طرف دیگر، سود تسعیر در محاسبه سود عملیاتی منظور نشده است. برای خنثی کردن اثر آن، باید افزایش اندوخته تسعیر مربوط دارایی عملیاتی به سود عملیاتی اضافه شود. برای مثال، اگر این اندوخته تنها ۳۰۰,۰۰۰ ریال اضافه شده باشد، در تعدیل سود عملیاتی برای رسیدن به وجوه نقد حاصل از فعالیتها عملیاتی، رقم فوق به عنوان یک تعدیل اضافه خواهد شد.) **افزایش سود**

توضیحات بالا با این فرض بود که تا پایان سال طلب یاد شده وصول نشده است. حال اگر این طلب وصول شده باشد و در زمان وصول، نرخ ارز همان ۸,۵۰۰ ریال باشد، در تهیه صورت جریان وجوه نقد چه کار باید کرد؟

۸۵۰۰ ← ۸۲۰۰

۲ (اگر شرکت آگاه غیر دولتی باشد باز در روش غیر مستقیم نیازی به تعدیل خاصی نیست) اما اگر شرکت آگاه دولتی باشد لازم است اندوخته تسعیر داراییهای ارزی عملیاتی به سود عملیاتی اضافه شود. چون این تفاوت باعث ایجاد جریان نقدی شده است اما در محاسبه سود عملیاتی منظور نگردیده است.)

✓ (یک مورد دیگر که نیاز به توجه دارد **موجودی ارزی** است. فرض کنید شرکت آگاه ۵,۰۰۰ دلار موجودی ارزی داشته است که قبلاً با نرخ ۸,۰۰۰ ریال تسعیر شده است و در زمان تهیه صورتهای مالی نرخ ارز ۸,۵۰۰ ریال می باشد. در این حالت، سود تسعیر به مبلغ ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال ایجاد می شود. این سود در یک شرکت غیر دولتی معمولاً در محاسبه سود عملیاتی منظور می شود. برای تهیه صورت جریان وجوه نقد به روش غیر مستقیم، تفاوت تسعیر مربوط به موجودی نقدی ارزی در تعدیلات منظور می شود. در این مثال رقم ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال از سود عملیاتی کسر می شود چون به صورت یک رقم مجزا در انتهای صورت جریان وجوه نقد به موجودی نقد اضافه می شود. در یک شرکت دولتی، سود تسعیر موجودی نقد در محاسبه سود عملیاتی منظور نمی شود. در صورت جریان وجوه نقد هم سود تسعیر مربوط به موجودی نقدی ارزی به صورت یک رقم مجزا در انتهای صورت جریان وجوه نقد اضافه می شود. پس در این مورد نیازی نیست که سود تسعیر

در صورت
ص

سود در این تسعیر در ارزی در انتهای صورت جریان وجوه نقد به صورت مجزاست در صورت
۲۷۷

موجودی نقدی ارزی را در روش غیرمستقیم به عنوان یک تعدیل به سود عملیاتی اضافه کنیم، چون این رقم قبلاً در محاسبه سود عملیاتی منظور نشده است

ذخیره کاهش ارزش موجودیها

چنانچه خالص ارزش فروش موجودیها کمتر از بهای تمام شده آن باشد باید زیان کاهش ارزش موجودی شناسایی گردد. معمولاً این تفاوت به بدهکار حساب زیان ناشی از کاهش ارزش موجودیها و بستانکار ذخیره کاهش ارزش موجودیها منظور می شود. این زیان، سود عملیاتی را می کاهد اما بر جریانهای نقدی بی اثر است. از طرف دیگر ذخیره کاهش ارزش موجودیها، حسابی کاهنده است که مانده موجودیها را کاهش می دهد. بنابراین، اگر در روش غیرمستقیم، تغییرات مانده حساب موجودی کالا پس از کسر ذخیره کاهش ارزش در تعدیلات به حساب گرفته شود اثر زیان یاد شده بر سود عملیاتی خنثی می شود. برای توضیح بیشتر به مثال زیر توجه کنید.

میلیارد ریال

۵	موجودی کالای اول دوره
۷	موجودی کالای پایان دوره
۱۵	بهای تمام شده فروش
۸	حسابهای پرداختی اول دوره
۶	حسابهای پرداختی پایان دوره
۲	زیان کاهش ارزش موجودی کالا

مبلغ موجودی کالای پایان دوره پس از کسر ذخیره کاهش ارزش منعکس شده است. در روش غیرمستقیم ثبتهای کاربرگ به شرح زیر است:

۲	موجودی کالا
۲	افزایش موجودی کالا (سرفصل فعالیتهای عملیاتی)
۲	حسابهای پرداختی
۲	کاهش حسابهای پرداختی (سرفصل فعالیتهای عملیاتی)

فصل ۴ - صورت جریان وجوه نقد

در روش مستقیم با انجام تحلیلهای زیر وجوه نقد پرداخت شده به عرضه کنندگان مشخص می شود.

موجودی کالا

مانده اول دوره	۵	بهای تمام شده فروش	۱۵
خرید کالا	۱۹		
	۲۴		۱۵
مانده پایان دوره قبل از کسر ذخیره	۹		

ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا

زیان کاهش ارزش	۲
----------------	---

حسابهای پرداختنی

مانده اول دوره	۶	وجوه نقد پرداختی	۲۳
خرید	۱۹		
	۲۵		۲۳
مانده پایان دوره	۲		

بنابراین ثبت کاربرگ به شرح زیر است:

۱۵	بهای تمام شده فروش
۲	زیان کاهش ارزش موجودیها
۴	حسابهای پرداختنی
۴	موجودی کالا
۲	ذخیره کاهش ارزش
۲۳	وجوه نقد (پرداختی به عرضه کنندگان)

این ثبت رامی توان بادر نظر گرفتن حساب موجودی کالا پس از کسر ذخیره کاهش ارزش به شرح زیر تعدیل کرد.

۱۵	بهای تمام شده فروش
۲	زیان کاهش ارزش موجودیها
۴	حسابهای پرداختنی
۲	موجودی کالا
۲۳	وجوه نقد (پرداختی به عرضه کنندگان)

جریانهای نقدی استثنایی و غیرمترقبه

✓ (جریانهای نقدی استثنایی به جریانهای نقدی گفته می‌شود که از فعالیت‌های عادی واحد تجاری ناشی می‌شود اما به دلیل استثنایی بودن ماهیت یا وقوع آنها، لازم است در صورت جریان وجوه نقد به طور جداگانه انعکاس یابد. جریانهای نقدی استثنایی لزوماً با ارقام استثنایی در صورت سود و زیان مرتبط نیستند و با قضاوت مستقل تعیین می‌شوند. مثلاً یک پیش‌دریافت عمده از مشتریان در مواردی که دریافت آن معمول نیست، یک جریان نقدی استثنایی است اما در صورت سود و زیان رقم پیش‌دریافت منعکس نمی‌شود. دلیل افشای جداگانه جریانهای نقدی استثنایی جلب توجه استفاده‌کننده به این نکته است که جریان نقدی افشا شده استثنائاً در سال جاری ایجاد شده است و باید در پیش‌بینی جریانهای نقدی آتی این موارد استثنائاً در نظر گرفته شود.)

✓ (جریانهای نقدی غیرمترقبه به جریانهایی گفته می‌شود که از رویدادهایی خارج از فعالیت‌های عادی واحد تجاری ناشی شده و افشای جداگانه آنها به دلیل غیرمترقبه بودن ماهیت و وقوع ضرورت می‌یابد. جریانهای نقدی غیرمترقبه بسیار نادر است و معمولاً با ارقام غیرمترقبه در صورت سود و زیان مرتبط است. جریانهای نقدی غیرمترقبه برحسب ماهیت و قبل از آثار مالیاتی آن تحت سرفصلهای اصلی مربوط در صورت جریان وجوه نقد به طور جداگانه منعکس می‌شود. برای مثال، اگر جریان نقدی غیرمترقبه مربوط به فعالیت‌های سرمایه‌گذاری باشد، در سرفصل فعالیت‌های سرمایه‌گذاری جداگانه گزارش می‌شود.)

تعدیلات سنواتی

تعدیلات سنواتی طبق استانداردهای حسابداری شامل اصلاح اشتباه و آثار انباشته تغییر در رویه‌های حسابداری است. تعدیلات سنواتی مستلزم ارائه مجدد ارقام سنوات قبل است. تعدیلات سنواتی از نظر آثار آن بر صورت جریان وجوه نقد به دو گروه تقسیم می‌شود:

۱. تعدیلات سنواتی فاقد آثار نقدی. برخی از تعدیلات سنواتی مانند آثار انباشته تغییر در رویه‌های حسابداری یا تعدیل استهلاک انباشته داراییهای ثابت مشهود اثری بر جریانهای نقدی دوره جاری ندارد و تنها ارقام مقایسه‌ای صورت جریان وجوه نقد را تغییر می‌دهد.

۲. تعدیلات سنواتی دارای آثار نقدی. گروه دیگری از تعدیلات سنواتی مانند پرداخت هزینه مالیات سنوات قبل در دوره جاری که قبلاً برای آن ذخیره شناسایی نشده است، آثار نقدی دارند و باید این آثار نقدی در سرفصل مربوط به آن در صورت جریان وجوه نقد گزارش شود.

(باید توجه داشت که در صورت جریان وجوه نقد نباید از عبارت تعدیلات سنواتی استفاده شود. برای مثال، وقتی که تعدیلات سنواتی مربوط به مالیات دوره گذشته است در سرفصل مالیات بر درآمد به عنوان مالیات بر درآمد پرداختی گزارش می شود.)

کاربرد صورت جریان وجوه نقد - نسبتهای جریان نقدی

در فصلهای قبل تحلیل صورتهای مالی از دیدگاه استفاده کنندگان مطرح گردید. این تحلیلها در بسیاری از موارد شامل محاسبه و مقایسه نسبتهای مالی است. نسبتهای مبتنی بر اقلام ترازنامه و صورت سود و زیان سابقه‌ای نسبتاً طولانی دارد و کاربرد آنها توسط استفاده کنندگان رایج است. با ظهور صورت جریان وجوه نقد بعضی از تحلیل‌گران در پی این بوده‌اند که برای تحلیل این صورت مالی نیز نسبتهایی را ابداع کنند. بعضی از نسبتهای صورت جریان وجوه نقد به سادگی با جایگزینی جریانهای نقدی عملیاتی به جای سود خالص در نسبتهای مرسوم محاسبه می شود. البته هدف از این کار جایگزینی نسبتهای مرسوم نیست بلکه تکمیل آنهاست. در جدول زیر بعضی از این نسبتها همراه با فواید آنها منعکس شده است.

هدف ۸: تجزیه و تحلیل صورت جریان وجوه نقد

نسبتهای جریان نقدی	نمونه محاسبه	هدف
نسبتهای عملکرد		
کیفیت فروش	$\frac{\text{وجوه نقد دریافتی از مشتریان}}{\text{فروش}}$	بیانگر درصد وجوه نقدی است که از طریق فروش بدست می آید.
بازده نقدی داراییها	$\frac{\text{خالص جریانهای نقدی عملیاتی}}{\text{میانگین مجموع داراییها}}$	انعکاس وجوه نقد حاصل از کلیه منابع
بازده نقدی حقوق صاحبان سرمایه	$\frac{\text{خالص جریانهای نقدی عملیاتی}}{\text{حقوق صاحبان سرمایه}}$	انعکاس وجوه نقد حاصل از منابع صاحبان سرمایه
کیفیت سود	$\frac{\text{خالص جریانهای نقدی عملیاتی}}{\text{سود عملیاتی}}$	توانایی درکسب وجوه نقد از طریق فعالیتهای اصلی و مستمر