



نقد صورت جریان وجوه

اهداف آموزشی

از شما انتظار می‌رود پس از مطالعه این فصل بتوانید:

❖ مفهوم وجه نقد و لزوم تهیه صورت جریان وجوه نقد را بیان نمایید.

❖ اقلام تشکیل‌دهنده صورت جریان‌های نقدی را نام ببرید.

❖ نحوه تهیه صورت جریان وجوه نقد را توضیح دهید.



❖ تفاوت میان روش مستقیم و غیرمستقیم را در محاسبه جریان‌های نقدی فعالیت‌های عملیاتی بیان نمایید.

❖ تفاوت میان صورت جریان به روش ایران و روش آمریکا را شرح دهید.

❖ معاملات بدون تأثیر بر وجوه نقد را شناسایی و نام ببرید.

صورت جریان وجوه نقد

بسیاری از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به ویژه مدیران، سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان علاوه بر دسترسی به اطلاعاتی نظیر وضعیت مالی (ترازنامه) و عملکرد مالی (صورت سود و زیان) نیازمند کسب اطلاعاتی در خصوص چگونگی ایجاد و مصرف وجوه نقد توسط واحد تجاری می‌باشند. اطلاعات تاریخی مرتبط با جریان وجوه نقد می‌تواند در پیش‌بینی و نسبت به مبلغ، زمان و میزان اطمینان از تحقق جریان وجوه نقد آتی به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی کمک کند. (یکی از اهداف گزارشگری مالی) اطلاعات مزبور بیانگر چگونگی ارتباط بین سودآوری واحد تجاری و توان آن جهت ایجاد وجوه نقد و در نتیجه مشخص‌کننده کیفیت سود تحصیل شده توسط واحد تجاری است.

ترازنامه یک شرکت در یک مقطع زمانی مشخص منابع یک سازمان و چگونگی تامین این تعهدات را نشان می‌دهد و تاحدودی مبین قدرت مالی و نقدینگی سازمان است اما در قالب یک صورت مالی ایستا فقط تصویری از یک لحظه شرکت ارائه میکند، صورت سودوزیان نیز فقط به ارائه منابع تحصیل شده و مصرف شده در چرخه عملیات برای یک دوره مالی مشخص در قالبهای درآمد و هزینه می‌پردازد و نمایانگر قابلیت انعطاف پذیری و سودآوری موسسه است. این صورتهای مالی مفید و مهم هستند اما سئوالات اساسی نیز وجود دارد که این صورتهای قابلیت پاسخگویی کامل به آنها را ندارند. سئوالاتی نظیر :

- آیا این شرکت توانسته است به اندازه کافی وجه نقد برای پرداخت سود سهامداران تهیه کند؟
- چگونه یک واحد اقتصادی با وجود سود قابل ملاحظه توانایی پرداخت سود نقدی را ندارد؟
- آیا این شرکت توانسته است در اندازه لازم وجه نقد برای تسویه بموقع بدهیها اخذ نماید؟
- اگر بدهیهای این شرکت افزایش یافته به چه نحوی مصرف (سرمایه گذاری) شده است؟
- در صورتیکه بدهیها کاهش یافته باشد به چه نحوی این کاهش صورت گرفته است؟
- منابع اصلی وجه نقد موسسه چه گزینه هایی هستند؟ و وجوه حاصله از آنها چه مصارفی دارد؟
- سیاستهای دریافت مبلغ فروش کالا و پرداخت وجه به فروشندگان بابت خرید چگونه است؟



کوشش در جهت پاسخگویی به سئوالاتی از این قبیل باعث شد که مجامع حرفه ای حسابداری خود را ملزم به تهیه و ارائه گزارش مالی جدیدی نمایند که بتوانند خلاء اطلاعاتی موجود را پر کنند بنابر این صورت جریان نقدی تهیه می شود تا جوابگوی این سئوالات باشد. صورت جریان نقدی نشان می دهد که چه میزان وجه نقد در طی دوره حسابداری در یک سازمان ایجاد و مصرف شده است و نیز آنها را بر حسب نوع فعالیت سازمان طبقه بندی می نماید. صورت جریان نقدی اطلاعات مفیدی درباره فعالیتهای یک سازمان در ایجاد وجه نقد از طریق عملیات، جهت پرداخت بدهیها، پرداخت سود سهام یا سرمایه گذاری مجدد در خود سازمان برای نگهداری یا افزایش ظرفیت عملیاتی آن بدست می دهد و همچنین درباره فعالیتهای تامین مالی یک سازمان که شامل بدهی و حقوق صاحبان سرمایه است اطلاعات مفیدی را فراهم می کند

نخستین تلاش جهت پاسخگویی به سئوالات فوق در سال ۱۹۰۸ توسط "پروفسور ویلیام مورس کول" انجام گردید. وی در کتاب خود صورتحسابی را به نام "از کجا آمده و در کجا مصرف شده" مطرح نمود که در آن تنها فهرستی از موارد افزایش یا کاهش در اقلام ترازنامه انعکاس یافته بود.

در اوایل دهه ۱۹۳۰ تهیه صورتهای مالی بر مبنای نقدی کاملاً رایج بود اما باید توجه داشت که الزامات گزارشگری جریانهای نقدی امروزی با گذشته کاملاً متفاوت است. در آن زمان اساس تعیین سود مبتنی بر جریان نقدی بود. در غیاب استانداردهای اجباری جهت اعمال روش تعهدی گزارشگری بر مبنای وجوه نقد رشد کرده بود اما این رشد با الزامی شدن حسابداری تعهدی رو به افول گذاشت. با فروکش کردن گزارشگری جریان نقدی نیاز به گزارشگری جریان منابع آشکار شد و صورت وجوه در مجموعه گزارشهای سالانه ظاهر شد. چون این صورت اجباری نبود و هیچ شکل خاصی برای آن تجویز نشده بود عدم یکنواختی شدیدی بر تهیه آن حکمفرما بود.

با گسترش نگرانیها در مورد نبود یکنواختی، در سال ۱۹۶۱ انجمن حسابداران خبره آمریکا^۱ (AICPA) با درک اهمیت این صورت مالی تحقیقاتی را انجام داد که نتیجه آن انتشار صورت "تجزیه و تحلیل جریان نقدی و صورت وجوه" بود که این انجمن توصیه نمود تا این صورت همراه سایر گزارشات سالانه ارائه شود.

دو سال بعد در سال ۱۹۶۳ هیئت اصول حسابداری^۲ (APB) در بیانیه شماره ۳ خود رسماً پیشنهاد کرد که صورتی تحت عنوان صورت منابع و مصارف وجوه تهیه گردد اما تهیه گزارش مزبور الزامی نبود و در عین حال تعریف مشخصی از وجوه نقد در آن نشده بود. با توجه به نارساییهای صورت منابع و مصارف وجوه، هیئت اصول حسابداری مجدداً مسئله را بررسی نمود که نتیجه آن انتشار بیانیه شماره ۱۹ هیئت اصول حسابداری در سال ۱۹۷۱ تحت

^۱ American Institute of Certified Public Accountant

^۲ Accounting Principals Board



عنوان "صورت تغییرات در وضعیت مالی" شد که اولین بیانیه رسمی در جهت التزام به تهیه صورت وجوه بود و این صورت را جزء لاینفک صورتهای مالی معرفی نمود.

پذیرش گسترده گزارشگری جریان نقدی همراه با پیشنهاد ارائه شده در بیانیه شماره ۵ مفاهیم هیات استانداردهای حسابداری مالی^۱ (FASB) در سال ۱۹۸۴ مبنی بر تهیه مجموعه کامل صورتهای مالی شامل صورت جریان نقد، نهایتاً زمینه اجباری شدن تهیه صورت جریان وجوه نقد را آماده کرد و در نوامبر ۱۹۸۷ استاندارد حسابداری شماره ۹۵ هیات استانداردهای حسابداری مالی تدوین شد و از آن تاریخ جایگزین بیانیه شماره ۱۹ هیات اصول حسابداری و لازم الاجرا گردید.

در انگلستان نیز از سال ۱۹۹۲ تهیه صورت جریان نقدی الزامی شد. در سطح بین الملل نیز کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری^۲ رسماً از اول ژانویه ۱۹۹۴ تهیه آنرا الزامی کرد.

در ایران، صورتهای مالی تا پیش از انقلاب تنها محدود به ترازنامه، سودوزیان و صورت سودوزیان انباشته بود هرچند برخی از واحدهای انتفاعی برای مقاصد خاص مثل اخذ وام و اعتبار ممکن بود گاهی اقدام به تهیه صورت منابع و مصارف وجوه و حتی در اواخر صورت تغییرات در وضعیت مالی نمایند. بعد از انقلاب اسلامی، سازمان حسابرسی کشور، اولین مجموعه استانداردهای حسابداری ایران را در سال ۸۰ منتشر نمود که در بند ۸ استاندارد شماره ۱ خود مبنی بر نحوه ارائه صورتهای مالی، تهیه صورت جریان وجوه نقد را جزء صورتهای مالی اساسی دانست. همچنین استاندارد شماره ۲ حسابداری ایران کاملاً به موضوع صورت جریان نقدی پرداخته است.

صورت جریان وجوه نقد گزارشی است که اطلاعات مربوط به جریانهای وجوه نقد (دریافتها و پرداختها) واحد تجاری را طی یک دوره زمانی معین نشان می‌دهد. در واقع صورت جریان وجوه نقد گزارشی از منابع و راههای ورود وجه نقد به درون شرکت و راههای خروج یا مصرف وجوه نقد از موسسه است. از آنجائیکه تهیه صورت جریان وجوه نقد براساس **مبنای نقدی**^۳ انجام گرفته و اطلاعات آن مبتنی بر هیچکدام از قضاوتها، برآوردها و روشهای حسابداری نمی‌باشد موجب افزایش قابلیت مقایسه فعالیت‌های عملیاتی و جریانهای نقدی واحدهای تجاری مختلف می‌شود.

^۱ Financial Accounting Standard Board

^۲ International Accounting Standard Committee

^۳ Cash Basis

سودمندی و مزایای صورت جریان وجوه نقد

اطلاعات تاریخی مربوط به جریان وجوه نقد می‌تواند در قضاوت نسبت به مبلغ، زمان و میزان اطمینان از تحقق جریانهای نقدی آتی به استفاده کنندگان صورتهای مالی کمک کند. اطلاعات مزبور بیانگر چگونگی ارتباط بین سودآوری واحد تجاری و توان آن جهت ایجاد وجه نقد و در نتیجه مشخص کننده کیفیت سود تحصیل شده توسط واحد تجاری است. علاوه براین تحلیل گران و دیگر استفاده کنندگان اطلاعات مالی اغلب بطور رسمی یا غیر رسمی مدلهایی را برای ارزیابی و مقایسه ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی واحدهای تجاری به کار می‌برند. اطلاعات تاریخی مربوط به جریانهای نقدی می‌تواند جهت کنترل میزان دقت ارزیابی‌های گذشته مفید واقع شود و رابطه بین فعالیتهای واحد تجاری و دریافتها و پرداختهای آن را نشان می‌دهد.

بطور کلی صورت جریان نقدی هم در داخل سازمان و هم در خارج از یک سازمان مورد استفاده قرار می‌گیرد. در داخل یک سازمان مدیریت می‌تواند از این صورت جهت ارزیابی وضعیت نقدینگی آن سازمان، تعیین خط مشی پرداخت سود سهام و ارزیابی اثرات تصمیمات خط مشی های عمده در رابطه با سرمایه گذاری و تامین مالی، استفاده کند. به عبارت دیگر مدیریت یک سازمان میتواند از این صورت جهت تصمیم گیریهای نظیر اینکه آیا تامین مالی کوتاه مدت جهت پرداخت بدهی لازم است یا خیر، آیا سود سهام را افزایش دهد یا خیر؟ و ... استفاده کند. در بیرون از سازمان نیز از اطلاعات مندرج در صورت جریان به همراه سایر صورتهای مالی بکارگرفته شود میتواند در ارزیابی موارد زیر برای سایر استفاده کنندگان مفید باشد:

- توانایی یک سازمان در ایجاد جریانهای خالص نقدی مثبت در آینده
 - توانایی یک سازمان در پرداخت بدهی های خود، انجام تعهدات خود و پرداخت سود سهام یا در یک عبارت کلی توانایی واحد تجاری در پرداخت تعهدات آتی
 - نیاز یک سازمان به منابع مالی خارجی
 - چرایی دلایل اختلاف بین مبالغ سود خالص و خالص جریان دریافتها و پرداختهای نقدی
 - چگونگی تاثیر فعاليتها و معاملات سرمایه گذاری و تامین مالی نقدی و غیر نقدی یک سازمان بر روی وضعیت مالی آن طی یک دوره
 - چگونگی تغییر در مبلغ وجوه نقد بین ابتدا و انتهای دوره
 - گزارش خلاصه ای از دریافتها و پرداختهای یک واحد تجاری در مبنای نقدی
- در نهایت نیز میتوان چنین عنوان نمود که از آنجایی که این صورت بر مبنای دریافتها و پرداختهای نقدی تهیه میشود لذا بر خلاف صورت سود و زیان و سود جامع، درک مفاهیم و واژه های معمول آن برای استفاده کنندگان راحت تر است. و نیز با توجه به اینکه این صورت هیچگونه تاثیری از برآوردها و روشهای خاص حسابداری نمی پذیرد لذا اطلاعات منعکس شده در آن ضمن برخورداری از قابلیت مربوط بودن، فوق العاده قابل اتکاء و اعتماد نیز می باشد و به دلیل حذف روشهای گوناگون حسابداری ویژگی قابلیت مقایسه نیز به شدت تامین می گردد.

وجه نقد و جریان وجه نقد

موجودی نقدی و سپرده‌های دیداری نزد بانکها و موسسات مالی و اعتباری اعم از ریالی و ارزی^۱ (شامل سپرده های کوتاه مدت بدون سررسید) را وجه نقد می‌گویند. البته در مواردی که اضافه برداشت از حساب بانکی توسط شرکت مجاز باشد مانده اضافه برداشتهایی که بانک بدون اطلاع قبلی از حساب برداشت می‌کند، باید از مبلغ وجه نقد در ترازنامه کسر گردد. ویژگی دیداری بودن در مورد سپرده های بانکی یعنی اینکه شرکت بتواند این اقلام را بدون بدون محدودیت و یا تشریفات خاصی از حساب برداشت کند. بنابراین سپرده‌های بلندمدتی که با هدف سرمایه‌گذاری بلندمدت و کسب سود آتی در بانک قرار دارد وجه نقد محسوب نمی‌شوند بلکه در ترازنامه در قسمت سرمایه‌گذاریهای بلندمدت گزارش می‌شود.

بطور کلی مانده وجه نقد در ترازنامه شامل موارد زیر است :

- ۱- وجه نقد موجود در صندوق واحد تجاری شامل اسکناس و مسکوکات ریالی و ارزی نزد صندوق
- ۲- چک پولها، چکهای مسافرتی، چکهای تضمینی بانکها، حوالجات بانکی بدون وعده دارو ...
- ۳- موجودی نزد تنخواه گردانها
- ۴- وجه نقد و سپرده های ریالی و ارزی موجود در حسابهای دیداری بانکها و موسسات مالی

✓ **نکته :** طبق تعریف اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا وجه نقد شامل وجه نقد و معادلهای وجه نقد است اما در استاندارد ایران معادل وجه نقد به عنوان وجه نقد تلقی نشده است. منظور از معادل وجه نقد سرمایه‌گذاریهای کوتاه مدت بسیار سیالی است که تواما دارای هردو شرط زیر باشد :

- ۱- به سادگی قابل تبدیل به مبلغ معینی وجه نقد باشند.
- ۲- سررسید آنها به حدی نزدیک باشد که خطر احتمالی کاهش ارزش آنها ناچیز باشد یا به عبارتی سررسید آنها از زمان تحصیل بیشتر از ۳ ماه نباشد .

✓ **نکته:** موجودی سکه طلا نزد بانکها و صرافی ها به عنوان وجه نقد محسوب نمی‌شود.

^۱ موجودی ارزی زمانی جزء وجه نقد محسوب میشود که به سرعت قابل تبدیل به ریال باشد و یا قابلیت معامله با آن وجود داشته باشد.

جریان وجه نقد: هرگونه افزایش یا کاهش در مبلغ وجه نقد ناشی از معاملات با اشخاص حقیقی یا حقوقی مستقل از شخصیت حقوقی واحد تجاری و ناشی از سایر رویدادها را جریانات وجه نقد گویند. هرگونه فعالیتی که در اثر آن وجه نقد موسسه افزایش یابد جریان ورودی وجه نقد و هرگونه فعالیتی که باعث مصرف وجه نقد موسسه گردد به نام جریان خروج وجه نقد شناخته می‌شود. برخی از عمده‌ترین جریانات وجه نقد ورودی و خروجی موسسه به شرح زیر است:

عوامل جریانات ورودی وجه نقد به موسسه

- فروش نقدی سرمایه و سرمایه گذاری مجدد موسسات
- دریافت وام استقراض از سایر اشخاص حقیقی و حقوقی
- دریافت سود و بهره بابت سرمایه گذاری ها

عوامل جریانات خروجی وجه نقد از موسسه

- خرید موجدی مواد و کالا
- خرید داراییهای ثابت
- خرید سهام و سرمایه گذاریها در سایر شرکتها
- پرداخت هزینه های عملیاتی شرکت
- توزیع سود سهام به سهامداران و پرداخت مالیات

طبقه بندی جریانات وجوه نقد:

از آنجا که جریانات ورودی و خروجی وجه نقد موسسات بسیار گسترده و متنوع است. برای ارائه مفید این اطلاعات به استفاده کنندگان و افزایش توان پیش بینی کنندگی این صورت مالی باید در سرفصلهای مناسب طبقه بندی شود. سرفصلهای اصلی پیش بینی شده در استاندارد حسابداری ایران، به شرح زیر است^۱:

- ۱- جریانات نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی
- ۲- جریانات نقدی ناشی از بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تامین مالی
- ۳- جریانات نقدی ناشی از مالیات بر درآمد

^۱ . در استاندارد حسابداری بین المللی شماره ۷ و بیانیه شماره ۹۵ استانداردهای حسابداری مالی جریانات نقدی به سه دسته فعالیتهاى عملیاتی ، سرمایه گذاری ، تامین مالی تقسیم شده است .



۴- جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

۵- جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های تامین مالی

فعالیت‌های عملیاتی^۱

فعالیت‌های عملیاتی عبارتست از، فعالیت‌های اصلی و مستمر مولد درآمدهای عملیاتی یک واحد تجاری. جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی معمولاً عبارتند از اثرات نقدی معاملات و سایر رویدادهایی که در تعیین و محاسبه سود خالص عملیاتی منظور می‌گردد. یعنی آن گروه از جریان‌های نقدی که مرتبط با بخش عملیاتی سود و زیان است، در صورت جریان نقد به عنوان جریان‌های نقدی عملیاتی طبقه بندی می‌شوند. جریان‌های نقدی ناشی از این فعالیت‌ها 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 و در نهایت نشان‌دهنده وجود یا عدم وجود تداوم فعالیت واحد تجاری در بلندمدت می‌باشد. بنابراین اقلام مزبور عمدتاً اقلامی را شامل می‌شوند که در محاسبه سود (زیان) عملیاتی واحد تجاری منظور می‌شود. نمونه‌هایی از جریان‌های نقدی مرتبط با فعالیت‌های عملیاتی به شرح زیر است:

الف - جریان‌های نقدی ورودی:

۱- وجوه نقد دریافت شده از مشتریان بابت فروش کالاها و ارائه خدمات (این مبلغ شامل فروشهای نقدی، پیش دریافتها، وصولیهای ناشی از فروشهای نسیه، دریافت اصل مبالغ حسابها و اسناد دریافتنی کوتاه مدت و بلندمدت و دریافتهای ناشی از فروش اسناد و حسابهای دریافتنی تجاری منتج از فروشها است).

۲- دریافت‌های نقدی حاصل از حق امتیاز، حق الزحمه، کارمزد و سایر درآمدهای عملیاتی

ب - جریان‌های نقدی خروجی:

۱- وجوه نقد پرداخت شده به فروشندگان بابت خرید مواد اولیه، موجودی کالا و خدمات (شامل پرداخت بابت بهای تمام شده خریدهای نقدی، پیش پرداختهای خرید، پرداخت بابت خریدهای نسیه، و پرداخت اصل مبالغ حسابها و اسناد پرداختنی بلندمدت)

۲- پرداخت‌های نقدی به کارکنان واحد تجاری یا از جانب آنها (مانند حقوق و دستمزد)

۳- پرداخت‌های نقدی بابت مزایای پایان خدمت کارکنان و هزینه سازماندهی مجدد

۴- وجوه پرداخت شده بابت هزینه‌های عملیات

^۱ Operating activity

✓ نکته : دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی با شرکت‌های بیمه (بابت حق بیمه‌ها، خسارات و مستمری‌ها)، جریان‌های نقدی مرتبط با قراردادهای منعقد شده با اهداف تجاری و عملیاتی و سایر جریان‌های نقدی که ماهیتاً و بطور مستقیم با هیچ یک از سرفصل‌های اصلی قابل ارتباط نباشد (نظیر فروش مواد اولیه در واحدهای تولیدی، هزینه حمل موردی کلای فروش رفته، وجوه دریافتی یا پرداختی بابت اجاره دارایی‌ها، تسهیلات اعطایی به کارکنان واحد تجاری و جریانهای نقدی مرتبط با کمک‌های بلاعوض) جزء فعالیت‌های عملیاتی طبقه بندی می‌شود.

✓ نکته : سایر جریان‌های نقدی که در هیچ‌یک از سرفصل‌های اصلی قابل طبقه‌بندی نمی‌باشند، در بخش عملیاتی منعکس می‌شود.

بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی^۱

صورت جریان وجوه نقد می‌بایست با سایر صورت‌های مالی اساسی از جمله صورت سود و زیان هماهنگی داشته و ارائه خالص جریان نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی نباید تحت تأثیر ساختار سرمایه واحد تجاری قرار گیرد. بر این اساس بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی، در برگرنده دریافت‌های ناشی از مالکیت سرمایه‌گذاری‌ها و سود دریافتی از بابت سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت و کوتاه مدت بانکی و نیز پرداخت‌های انجام شده به تأمین‌کنندگان منابع مالی (سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان) است.^۲ نمونه اقلامی که در این سرفصل ارائه می‌شود به شرح زیر است:

الف - جریان‌های نقدی ورودی:

- ۱- سود و کارمزد دریافتی (مانند اوراق مشارکت و سپرده‌های سرمایه‌گذاری بانکی)
- ۲- سود سهام دریافتی (شامل سود سهام دریافتی از شرکت‌های سرمایه‌پذیری که سرمایه‌گذاری در آنها به روش ارزش ویژه در حساب‌ها انعکاس یافته است)

ب - جریان‌های نقدی خروجی:

1- Return on Investments and payable Dividend For Financing

^۲ نحوه گزارش سود سهام و سود تضمین شده از موضوعات بحث انگیز حسابداری می‌باشد. استانداردهای بین‌المللی اجازه داده است که این اقلام در یکی از سرفصل‌های فعالیت‌های عملیاتی، یا فعالیت‌های سرمایه‌گذاری یا تأمین مالی طبقه بندی گردد. این اقلام از دیدگاه استانداردهای بین‌المللی قابل انعکاس در سرفصل فعالیت‌های عملیاتی است چون در تعیین سود یا زیان خالص به حساب گرفته می‌شوند. از سوی دیگر چون هزینه تأمین مالی یا بازده سرمایه‌گذاری می‌باشند می‌توان آنها را در سرفصل‌های فعالیت‌های تأمین مالی یا سرمایه‌گذاری طبقه بندی کرد. در رابطه با سود سهام پرداختی هم استانداردهای بین‌المللی دو راه را مجاز دانسته است: یکی انعکاس در سرفصل فعالیت‌های تأمین مالی و دیگری 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. 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.

- ۱- سود سهام پرداختی به سهامداران
- ۲- سود و کارمزد (بهره) پرداختی
- ۳- وجوه پرداختی بابت قسمتی از اقساط اجاره به شرط تملیک پرداختی که هزینه تامین مالی محسوب میشود.

✓ **نکته:** در برخی واحدهای تجاری مانند بانکها، مؤسسات مالی، شرکت‌های سرمایه‌گذاری و شرکت‌های بیمه اقلامی نظیر سود سهام، سود تسهیلات دریافتی و پرداختی، سود پرداختی به صاحبان سپرده‌های سرمایه‌گذاری و درآمد سرمایه‌گذاری‌ها که جز فعالیت‌های اصلی و مستمر آنها می‌باشد، کلیه دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی مرتبط با اقلام مزبور جزء **فعالیت‌های عملیاتی** طبقه‌بندی می‌شود.

✓ **نکته:** پرداخت‌های مربوط به هزینه‌های تامین مالی صرف نظر از اینکه به حساب دارایی منظور شده باشد یا به حساب هزینه کلا در سرفصل بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تامین مالی منعکس می‌شود.

مالیات بر درآمد^۱

طبق استاندارد حسابداری ایران^۲، وجوه پرداختی بابت مالیات بر درآمد و استرداد مبالغ پرداختی از مالیات بر درآمد باید تحت سرفصل جداگانه‌ای به نام مالیات بر درآمد در صورت جریان وجه نقد گزارش شود. بنابراین جریان‌های نقدی مرتبط با مالیات بر درآمد تنها منحصر به پرداخت‌ها یا علی‌الحساب‌های پرداختی از بابت مالیات بر درآمد و یا استرداد مبالغ پرداختی (اضافه پرداختی) از این بابت است و کلیه پرداخت‌های نقدی مربوط به سایر انواع مالیات‌ها (از قبیل مالیات‌های تکلیفی و مالیات‌های مستقیم وضع شده بر تولید یا فروش) که درآمد مربوط به آنها جزء درآمد مشمول مالیات نیست بر حسب مورد تحت سایر سرفصل‌های اصلی (معمولا **فعالیت‌های عملیاتی**) گزارش می‌شود.

بنابراین تنها اقلام دریافت و پرداختی که می‌توانند تحت سرفصل مالیات گزارش شود عبارتند از :

^۱ - Tax on profit

^۲ طبق استاندارد بین‌المللی شماره ۷ جریان‌های نقدی ناشی از مالیات بر درآمد باید به عنوان جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی طبقه‌بندی شود مگر اینکه بتوان به طور مشخص ارتباط آن را با فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و تامین مالی تعیین کرد. ولی در استاندارد حسابداری شماره ۲ صورت جریان وجوه نقد، بنا به دلایل زیر مالیات بر درآمد به عنوان یک سرفصل جداگانه گزارش می‌گردد:

الف) مالیات بر درآمد مربوط به فعالیت‌های عادی (شامل فعالیت‌های عملیاتی و غیر عملیاتی) و همچنین فعالیت‌های غیر عادی است بنابراین انعکاس آن در سرفصل فعالیت‌های عملیاتی گویای ماهیت آن نیست و اگر بخواهیم مالیات را بین سرفصل‌های مختلف سرشکن کنیم باز یک تخصیص اختیاری متوسل شده ایم که با فلسفه صورت جریان ناسازگار است.

ب) جریان‌های نقدی مربوط به مالیات بر درآمد رقم مهمی است که ارائه مجزای آن برای استفاده کنندگان مفید است



- وجوه نقد پرداختی بابت مالیات بر درآمد و علی الحساب مالیات بر درآمد
- وجوه دریافتی بابت برگشت اضافه پرداختی مالیات

فعالیت‌های سرمایه‌گذاری^۱

فعالیت‌های سرمایه‌گذاری عبارت است از تحصیل یا واگذاری سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت و بلندمدت، دارایی‌های ثابت نامشهود و دارایی‌های نامشهود و نیز پرداخت و وصول اصل^۲ اقساط تسهیلات (وام) اعطایی به اشخاص مستقل از واحد تجاری غیر از کارکنان خود واحد تجاری و لذا هرگاه اقدام به فعالیت‌های فوق توسط واحد تجاری منجر به تغییرات در وجه نقد گردد به عنوان جریانات نقدی ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری شناسایی میشوند که نمونه‌هایی از جریان‌های نقدی مرتبط با فعالیت‌های سرمایه‌گذاری به شرح زیر است:

الف - جریان‌های نقدی ورودی:

- ۱- دریافت‌های نقدی حاصل از فروش سرمایه‌گذاری در سهام یا اوراق مشارکت سایر واحدهای تجاری
- ۲- دریافت‌های نقدی حاصل از فروش دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود
- ۳- دریافت‌های نقدی بابت اصل سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی^۳
- ۴- دریافت‌های نقدی بابت وصول اصل وام‌های پرداختی به اشخاص مستقل از واحد تجاری (به جز کارکنان) شامل وصول قرض الحسنه پرداختی
- ۵- وجوه دریافتی از شرکت بیمه بابت خسارت دارایی‌های ثابت.

ب - جریان‌های نقدی خروجی:

- ۱ - پرداخت‌های نقدی جهت تحصیل سرمایه‌گذاری در سهام یا اوراق بهادار سایر واحدهای تجاری
- ۲ - پرداخت‌های نقدی جهت تحصیل دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود (شامل پرداخت‌های مرتبط با مخارج توسعه منظور شده به دارایی و نیز ساخت دارایی ثابت مشهود توسط واحد تجاری)^۴
- ۳- پرداخت‌های نقدی بابت سپرده‌های بلندمدت بانکی
- ۴- پرداخت‌های نقدی بابت وام به اشخاص مستقل از واحد تجاری (به جز کارکنان) شامل وام قرض الحسنه
- ۵- وجوه پرداختی بابت خرید دارایی‌های مصرفی در فعالیت‌های تولیدی بجز موجودی کالا که جزء فعالیت‌های عملیاتی محسوب می‌شود.

^۱- Investing Activities

^۲ . بهره یا سود وام‌های اعطایی در قسمت بازده گزارش میشود

^۳ . سود تضمین شده بابت سپرده ها و سود سرمایه گذاریها تحت سرفصل بارده گزارش میشود .

^۴ . وجه نقد پرداخت شده بابت داراییهای مولد شامل بهره منظور شده به آن داراییها به عنوان بخشی از بهای تمام شده نیز است .

**فعالیت‌های تأمین مالی^۱**

فعالیت‌های تأمین مالی عبارت از فعالیتهایی است که منجر به تغییر ساختار سرمایه (میزان و ترکیب سرمایه و بدهیهای بلندمدت استقراضی) واحد تجاری گردد. 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 عملیاتی در صورت جریان میزان تأمین مالی داخلی را نشان میدهد اما بخش زیادی از منابع سازمان توسط اشخاص بیرون از سازمان بخصوص سهامداران و اعتباردهندگان تأمین میشود. سرفصل تأمین مالی در صورت جریان نقدی اطلاعات مربوط به دریافت و پرداخت وجوه نقد در رابطه با تأمین مالی برون سازمانی را گزارش می دهد^۲. بنابراین جریانهای نقدی مرتبط با فعالیت‌های تأمین مالی شامل دریافت‌های نقدی از تأمین کنندگان منابع مالی خارج از واحد تجاری (شامل صاحبان سرمایه) و بازپرداخت اصل آن است. نمونه‌هایی از جریانهای نقدی ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی به شرح زیر است:^۳

الف - جریانهای نقدی ورودی:

- ۱- دریافت‌های نقدی حاصل از انتشار انواع سهام
- ۲- دریافت‌های نقدی حاصل از صدور اوراق مشارکت (قرضه) و اسناد پرداختی بلند مدت
- ۳- دریافت‌های نقدی بابت استقراض وام‌ها و سایر تسهیلات مالی دریافتی (کوتاه‌مدت و بلندمدت) از بانک‌ها

ب - جریانهای نقدی خروجی:

- ۱- پرداخت‌های نقدی بابت کاهش سرمایه (باز خرید سهام)
- ۲- وجوه پرداخت شده بابت بازخرید اصل اوراق مشارکت (قرضه) و اسناد پرداختی و سایر راه‌های تأمین مالی
- ۳- وجوه پرداخت شده بابت بازپرداخت اصل وام‌ها و تسهیلات دریافتی از بانک‌ها^۴
- ۴- وجوه پرداختی بابت خرید سهام خزانه^۵
- ۵- وجوه پرداختی بابت قسمت اصلی اقساط اجاره به شرط تملیک .

جایگاه معاملات غیرنقدی^۶ در صورت جریان وجه نقد**۱- Financing Activities**

^۲ طبق استاندارد ایران سود سهام پرداختی به سهامداران جزء فعالیتهای بازده است

۳- همان، بند (۳۵)

۴ . سود و بهره های پرداختی بابت وام و سایر تسهیلات مالی جزء فعالیتهای بازده است .

۵ . خریدوفروش سهام خزانه در ایران ممنوع است در نتیجه این آیتم در استاندارد شماره ۲ حسابداری ایران پیش بینی نشده است .

^۶ - noncash Transaction



فعالیت‌های پنجگانه تشریح شده در بالا در برخی موارد بصورت نقدی انجام نمی‌شود و نتیجتاً بر ورود و خروج وجه نقد هیچ تاثیری نمی‌گذارند. چنین معاملاتی که مستلزم استفاده از وجوه نقد نیستند نباید در صورت جریان منعکس شوند. بلکه (به استثناء معاملات فعالیت‌های عملیاتی) در صورت با اهمیت بودن باید در یادداشت‌های همراه افشاء شوند. نمونه‌هایی از معاملات غیر نقدی عبارتند از:

- الف - تحصیل دارایی‌های ثابت مشهود در قبال تسهیلات مالی یا صدور سهام.
- ب - مبادله موجودی مواد اولیه یا موجودی کالای ساخته شده با دارایی‌های ثابت مشهود.
- ج - افزایش سرمایه از محل مطالبات حال شده بستانکاران یا از محل سود سنواتی.
- د - جایگزینی وام‌های بلندمدت با وام‌های بلندمدت دیگر.

محتویات و شکل صورت جریان نقدی

صورت جریان نقدی باید لیستی از جریانهای ورودی وجه نقد به یک واحد تجاری و موارد مصرف آن وجوه و میزان تاثیر خالص آن جریانات را در قالب فعالیت‌های مختلف بر روی وجه نقد موسسه در یک دوره مالی مشخص گزارش دهد. به نحوی که مانده وجه نقد در ابتدا و پایان دوره مورد نظر را مورد مطابقت قرار دهد. به عبارت دیگر صورت جریان باید به گونه‌ای تهیه شود که علت تغییر وجه نقد از ابتدا به پایان دوره را نشان دهد. برای یادگیری بهتر نمونه صورت جریان نقدی با اعداد فرضی در شکل زیر ارائه شده است :



شرکت سهامی مهر

صورت جریان نقد

برای سال مالی منتهی به ۲۹/۱۲/۱۳۸۵

فعالیت‌های عملیاتی :

۹۰	وجوه نقد دریافتی از مشتریان
۳۱	وجوه نقد دریافتی بابت عملیات غیر مستمر یا سایر درآمدهای عملیاتی
(۶۰)	وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا
(۱۲)	وجوه نقد پرداختی به کارکنان یا از جانب آنها
(۲۵)	وجوه نقد پرداختی بابت هزینه های عملیاتی
۳۴	جریان خالص ورود(خروج) وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی - یادداشت ۱
	<u>بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تامین مالی :</u>
۴	وجوه دریافتی بابت سود سپرده های کوتاه مدت و بلندمدت
۲	وجوه دریافتی بابت سود تضمین شده (درآمد بهره)
(۳)	وجوه پرداختی بابت سود سهام به سهامداران
(۵)	وجوه پرداختی بابت سود تضمین شده (هزینه بهره)
(۲)	جریان خالص ورود(خروج) وجه نقد ناشی از بازده سرمایه گذاری و ...
	<u>مالیات بردرآمد :</u>
(۱۶)	وجه نقد پرداختی بابت مالیات بر درآمد

فعالیت‌های سرمایه گذاری :

۸۵	وجه نقد حاصل از واگذاری داراییهای ثابت
۱۳	وجه نقد حاصل از فروش سرمایه گذاریها
(۱۲۰)	وجوه پرداختی بابت تحصیل داراییهای ثابت مشهود و نامشهود
(۲۲)	جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه گذاری
	<u>فعالیت‌های تامین مالی :</u>

۱۰	وجوه نقد حاصل از انتشار (افزایش) سرمایه
۸	وجوه نقد حاصل از دریافت تسهیلات مالی (استقراض)
(۳)	وجه نقد پرداختی بابت بازپرداخت اصل بدهی (تسهیلات مالی دریافت شده)
(۱۵)	جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد ناشی از فعالیت‌های تامین مالی

(۲۱)	خالص افزایش (کاهش) در وجه نقد
۳۴	مانده وجه نقد در ابتدای دوره مالی
۱۳	مانده وجه نقد در پایان سال مالی



✓ **نکته :** صورت جریان وجوه نقد باید به صورت یک صورت مالی مستقل و مطابق استاندارد شماره ۲ حسابداری ایران در تمام شرکتهای کشور تهیه شود

✓ **نکته :** رعایت ترتیب قرار گرفتن ۵ طبقه فعالیتها در صورت جریان الزامی است و نمی توان ترتیب آنها را جابجا نمود .

✓ **نکته :** جریانات ورودی در قالب اعداد مثبت و جریانات خروجی به صورت اعداد منفی ارائه می شوند.

✓ **نکته :** در آخر هر قسمت (فعالیت آیتی به نام ((جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد ناشی از ...)) نوشته شده که ماحصل جمع جبری جریانات مثبت (ورودی) و منفی (خروجی) وجه نقد در همان طبقه است هرگاه که جریانات ورودی بیشتر باشد خالص ورودی و هرگاه که جریانات خروجی بیشتر باشد خالص خروج نقد گفته می شود.

یادداشت (۱)- صورت تطبیق سود (زیان) عملیاتی با جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی به شرح زیر است:

سود (زیان) عملیاتی	xx(xx)
هزینه استهلاک	xx
خالص افزایش در ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	xx
افزایش در حسابهای پرداختنی عملیاتی	xx
کاهش در پیش دریافتهای عملیاتی	(xx)
افزایش در موجودی مواد و کالا	(xx)
خالص کاهش در حسابهای دریافتنی عملیاتی	xx
خالص سایر درآمدها و هزینه ^۲	xx
جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی	xx(xx)

۱- حساب‌های دریافتنی و پرداختنی عملیاتی شامل هر دو گروه حساب‌های دریافتنی و پرداختنی کوتاه‌مدت و بلندمدت می‌باشد.

۲- منظور خالص اقلامی است که در تعیین سود (زیان) عملیاتی منظور شده اند و در سایر سرفصل‌های اصلی صورت جریان وجوه نقد نیز قابل طبقه بندی نبوده است.

نحوه تهیه صورت جریان و محاسبه اقلام آن

یکی از بزرگترین مشکلات تهیه صورت جریان وجوه نقد اینست که سامانه حسابداری بر اساس فرض تعهدی طراحی شده و اطلاعات ارائه شده از آن برای تهیه صورتهای ترازنامه و سودوزیان پیش بینی شده است، درحالیکه صورت جریان وجه نقد کاملاً بر مفهوم نقدی بنیان شده است. به عبارت دیگر اقلام درآمد و هزینه مندرج در سود و زیان چون طبق فرض تعهدی تهیه میشوند لزوماً نشاندهنده دریافت و پرداخت وجه نقد نمی باشند و باید راهی پیدا کرد که با استفاده از اطلاعات موجود بتوان جریانات نقدی دوره مالی جاری را مشخص نمود.

برای تهیه صورت جریان وجوه نقد با استفاده از اطلاعات صورت سود و زیان دوره جاری، ترازنامه سال جاری و اقلام مقایسه‌ای دوره قبل و سایر اطلاعات مکمل، تغییرات در حساب‌های ترازنامه و تأثیر آنها بر هر یک از فعالیت‌های پنجگانه، جریان‌های نقدی هر یک از پنج طبقه اصلی صورت جریان وجوه نقد تعیین شده و سپس خالص افزایش (کاهش) کل در وجه نقد طی دوره محاسبه می‌شود. در مرحله آخر نیز تطبیق مانده ابتدای دوره و پایان دوره وجه نقد پس از منظور کردن خالص افزایش (کاهش) در وجه نقد انجام می‌گیرد.

در واقع حسابداران برای بدست آوردن ارقام موجود در صورت جریان وجه نقد از سه روش زیر استفاده می‌کنند:

الف) روش فرمول ب) روش تحلیل حسابهای T ج) روش کاربرد

در این کتاب از دو روش اول برای محاسبه جریانات نقدی استفاده شده است.

در روش فرمول با استفاده از بررسی و فهم روابط موجود بین حسابهای سودوزیان و ترازنامه، فرمول مربوطه نوشته شده و سپس از طریق جایگذاری ارقام صورت سودوزیان و ترازنامه در فرمول، جریان‌ات نقدی مرتبط با آن حسابها بدست می‌آید.

در روش تحلیل حساب **T** باید علل تغییر در حسابهای ترازنامه ریشه یابی شده و رویدادهای مرتبط با هر حساب که منجر به این تغییرات شده در قالب حساب **T** بازسازی شوند. و چنانچه این رویدادها اثر نقدی داشته باشند باید در صورت جریان وجه نقد گزارش شوند.



محاسبه جریان های نقدی ناشی از فعالیت های عملیاتی

برای تعیین جریان های نقدی ناشی از فعالیت های عملیاتی از دو روش استفاده می گردد:

الف - روش مستقیم ب - روش غیر مستقیم

روش مستقیم

در این روش از طریق بررسی هر یک از اقلام صورت سود و زیان، **ناخالص** وجوه نقد دریافتی یا پرداختی مرتبط با طبقات عمده فعالیت های عملیاتی گزارش می شود.

۱- محاسبه وجوه نقد دریافتی از مشتریان بابت فروش کالا

مبلغ دریافتی از مشتریان بابت فروش معرف مبلغی است که طی سال جاری از مشتریان دریافت شده که امکان دارد بابت فروشهای نقد و نسیه امسال، سالهای آتی، و یا فروشهای نسیه سالهای گذشته باشد. لذا برای تعیین مبلغ نقد دریافتی از مشتریان بررسی تغییرات حسابهای دریافتنی تجاری و حساب پیش دریافت ضرورت دارد. اگر مانده حسابهای دریافتنی در طی یک دوره افزایش یافته باشد نشاندهنده اینست که به همان میزان از فروشهای دوره دریافت نشده است. یعنی مبلغ فروش بر مبنای تعهدی منعکس شده در سودوزیان بیشتر از مبلغ واقعی وجه نقد دریافت شده بابت آن است. همین مطلب در مورد حساب پیش دریافت نیز صادق است. در حسابداری تعهدی زمانی که از مشتری پیش دریافت اخذ می شود مانده حساب پیش دریافت افزایش می یابد و به مبلغ فروش منتقل نمی شود. در نتیجه برای محاسبه مبلغ وجه نقد دریافتی از مشتریان در دوره جاری باید این مبلغ (افزایش در پیش دریافت) به فروشهای محاسبه شده با فرض تعهدی اضافه شود.

بنابراین جریان **ورودی** وجه نقد در یافتی از مشتریان بابت فروش با استفاده از رقم فروش خالص (در صورت سود و زیان) و تغییرات در حسابهای دریافتنی تجاری و پیش دریافت فروش (در ترازنامه) از طریق رابطه زیر به دست می آید:

افزایش در پیش دریافت فروش + افزایش در خالص حسابهای دریافتنی تجاری -

فروش خالص = وجوه نقد دریافتی بابت فروش

کاهش در پیش دریافت فروش - کاهش در خالص حسابهای دریافتنی تجاری +

✓ نکته: چنانچه برای حذف مطالبات مشکوک الوصول از روش ایجاد ذخیره استفاده شود، هزینه مطالبات مشکوک الوصول و در صورتی که از روش مستقیم استفاده گردد، مطالبات سوخت شده می بایست از فروش خالص کسر شود.



مثال ۱) اطلاعات زیر از دفاتر شرکت پیشرو در دست است. مبلغ وجه نقد دریافتی از مشتریان چند ریال است ؟

	انتها	ابتدا	
فروش نقد ۳۸۰,۰۰۰ ریال			
فروش نسبه ۱۲۰,۰۰۰ ریال	۸۵,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	حسابهای دریافتنی
	۳۵,۰۰۰	۲۰,۰۰۰	پیش دریافت فروش

۲ - محاسبه وجوه نقد دریافتی بابت سایر درآمدها

جریان ورودی وجه نقد ناشی از سایر درآمدها با استفاده از رقم سایر درآمدها (در صورت سود و زیان) و تغییرات در حساب درآمدهای دریافتنی و پیش دریافت سایر درآمدها (در ترازنامه) از طریق رابطه زیر به دست می آید:

افزایش در پیش دریافت سایر درآمدها + افزایش در درآمدهای دریافتنی -

سایر درآمدها = وجوه نقد دریافتی بابت سایر درآمدها

کاهش در پیش دریافت سایر درآمدها - کاهش در درآمدهای دریافتنی +

۳ - محاسبه وجوه نقد پرداختی به فروشندگان بابت خرید کالا

مبلغ پرداختی به فروشندگان شامل وجه نقد پرداخت شده بابت خریدهای نقد و نسبه دوره جاری ، خریدهای نسبه سالهای قبل و پیش پرداخت خریدهای آتی می باشد . اما از آنجا که در حسابداری تعهدی تمام این پرداختها به عنوان خرید دوره جاری تلقی نمی شوند و در حسابهای مختلفی از جمله حساب پرداختنی تجاری و پیش پرداخت خرید نیز ثبت می شوند لذا جهت محاسبه مبلغ نقدی پرداختی به فروشندگان به مانند قسمت پیشین باید این حسابها مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد.

همانند توضیحات ارائه شده در فرمول اول مشخص است که هرگاه شرکتی خرید نسبه ای انجام دهد بستانکاران تجاری آن شرکت افزایش می یابد اما در ازاء مبلغ افزایش یافته هیچ وجه نقدی از شرکت خارج نشده است لذا هرگونه افزایش در حسابهای پرداختنی تجاری را باید از میزان خرید گزارش شده در صورت سودوزیان کسر کرد تا خالص مبلغ نقدی پرداخت شده مشخص گردد.

از طرف دیگر افزایش در پیش پرداخت خریدهای آتی که جهت محاسبه مبلغ پرداختهای نقدی بایستی به خرید منعکس شده در سودوزیان افزوده شود.



بنابراین جریان خروجی وجه نقد با استفاده از رقم خرید خالص (در صورت سود و زیان) و تغییرات در حساب‌های پرداختی تجاری و پیش پرداخت خرید (در ترازنامه) از طریق رابطه زیر به دست می‌آید:

افزایش در پیش پرداخت خرید + افزایش در حساب‌های پرداختی تجاری -

خرید خالص = وجه نقد پرداختی بابت خرید

کاهش در پیش پرداخت خرید - کاهش در حساب‌های پرداختی تجاری +

از آنجا که در سودوزیان مبلغ بهای تمام شده ذکر می‌شود. برای محاسبه مبلغ خرید خالص در فرمول بالا بایستی از رابطه زیر بهره جست :

بهای تمام شده کالای فروش رفته = خرید خالص (+) موجودی ابتدا (-) موجودی انتها

و یا اینکه فرمول زیر را به عنوان جایگزین فرمول ۳ استفاده کرد

افزایش پیش پرداخت + کاهش پیش پرداخت + افزایش موجودی کالا +

بهای تمام شده کالای فروش رفته = مبلغ پرداختی به فروشندگان بابت خرید

کاهش پیش پرداخت - افزایش حساب‌های پرداختی - کاهش موجودی کالا

مثال ۲) اطلاعات زیر از دفاتر شرکت تکتاز صنعت بدست آمده است، وجه نقد پرداختی بابت خرید کالا را محاسبه نمایید ؟

	انتهای دوره	ابتدای دوره	
بهای تمام شده کالا			بستانکاران
۲۵۶,۰۰۰	۱۸۷,۰۰۰	۲۱۰,۰۰۰	
	۱۶۴,۰۰۰	۱۴۰,۰۰۰	موجودی کالا
	۳۸,۰۰۰	۲۵,۸۰۰	پ پ خرید

۴- محاسبه وجه نقد پرداختی بابت هزینه‌های عملیاتی



بنا به دلایلی که در قسمتهای قبلی نیز توضیح داده شد بین هزینه های موجود در صورت سودوزیان (روش تعهدی) و مبلغ وجه نقد پرداختی بابت هزینه ها (روش نقدی) تفاوت وجود دارد. بطور کلی هزینه های عملیاتی که در صورت سودوزیان گزارش می شوند عبارتند از :

- ۱- هزینه های تحقق یافته ای که نقدا پرداخت شده اند. (هزینه بیمه پرداخت شده و ...)
- ۲- هزینه های تحقق یافته ای که هنوز پرداخت نشده اند (هزینه های معوقه)
- ۳- هزینه هایی که قبلا وجه آنها پرداخت شده و الان منقضی شده اند (پیش پرداخت هزینه)
- ۴- هزینه های غیر نقدی تحقق یافته. (استهلاک و ...)

مورد اول به علت اینکه نقدا پرداخت شده اند تفاوتی ایجاد نمی کنند.

مورد دوم هزینه هایی هستند که علیرغم افزایش هزینه ها در صورت سودوزیان ولی باعث خروج وجه نقد نشده اند که افزایش در حساب هزینه های پرداختنی نشاندهنده آنهاست.

مورد سوم زمانی رخ می دهد که مبلغ هزینه ها در دوره های قبلی پیش پرداخت شده است که در آن زمان در حساب پیش پرداخت هزینه (دارایی) منعکس شده بود و اکنون پس از منقضی شدن از پیش پرداخت کاسته و به هزینه دوره جاری تبدیل شده است یعنی علیرغم اینکه در این دوره به عنوان هزینه لحاظ شده اما وجه نقدی بابت آن در این دوره پرداخت نشده است.

مورد چهارم شامل هزینه هایی است که کلا فاقد ماهیت نقدی هستند و شرکت بابت آنها هیچ گونه وجهی را نمی پردازد. مانند هزینه استهلاک، هزینه مطالبات مشکوک الوصول، هزینه کاهش ارزش موجودی کالا، هزینه مزایای پایان خدمت و ...

با توجه به توضیحات ارائه شده جریان **خروجی** وجه نقد بابت هزینه های عملیاتی با استفاده از رقم هزینه های عملیاتی (در صورت سود و زیان) که به صورت تعهدی محاسبه گردیده و تغییرات در حساب هزینه های پرداختنی (بدهی های معوق) و پیش پرداخت هزینه ها به دست می آید. لازم به توضیح است که اثر برخی هزینه های غیر نقدی مانند هزینه استهلاک دارایی ها، هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان و هزینه مطالبات مشکوک الوصول که مستلزم **خروج** وجه نقد نمی باشد، از جمع هزینه های عملیاتی **کسر** می گردد. با این کار اثر هزینه های غیر نقدی حذف و هزینه ها از مبنای تعهدی به **مبنای نقدی** گزارش می شوند.

افزایش در پیش پرداخت هزینه ها + افزایش در هزینه های پرداختنی -
هزینه های غیر نقدی - هزینه های عملیات = وجوه نقد پرداختنی بابت
هزینه عملیاتی
کاهش در پیش پرداخت هزینه ها - کاهش در هزینه های پرداختنی +



مثال ۳) اطلاعات زیر از دفاتر شرکت مهزیار استخراج شده است. وجه نقد پرداختی بابت هزینه های عملیاتی را محاسبه نمایید ؟

شرح	ابتدای دوره	انتهای دوره	هزینه های عملیاتی :	
حقوق پرداختنی	۲۱,۰۰۰	۳۴,۰۰۰	هزینه آب و برق و تلفن	۳۲,۵۰۰
بیمه پرداختنی	۳۵,۰۰۰	۲۸,۰۰۰	هزینه اجاره ساختمان	۳۵,۰۰۰
پ پ هزینه ها	۱۴,۵۰۰	۱۸,۸۰۰	هزینه بیمه	۱۴,۰۰۰
			هزینه دستمزد	۳۶,۰۰۰
			هزینه استهلاک	۱۸,۵۰۰
			سایر هزینه ها	۱۲,۰۰۰
حل)			جمع	۱۴۸,۰۰۰

✓ نکته: در صورت کاربرد روش مستقیم، اجزای تشکیل دهنده خالص جریان های نقدی ناشی از فعالیت های عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد ارائه می شود و صورت تطبیق خالص جریان های نقدی ناشی از فعالیت های عملیاتی با سود (زیان) عملیاتی در یادداشت های توضیحی افشاء می گردد.

✓ نکته : مزیت اصلی روش مستقیم این است که دریافت ها و پرداخت های نقدی عملیاتی به تفکیک نشان داده شده و می تواند در برآورد جریان های نقدی آتی مفید واقع شود. استفاده از این روش در صورتیکه مزایای اطلاعات ارائه شده بر هزینه های تهیه آن فزونی داشته باشد، توصیه می گردد.



مثال ۴) بخشی از اطلاعات مربوط به صورت سود و زیان و ترازنامه شرکت سینا به شرح زیر است:

۱۳x۱/۱۲/۲۹	ترازنامه	۱۳x۲	صورت سود و زیان سال ۱۳x۲
۳۹۰,۰۰۰	خالص حسابهای دریافتنی تجاری ۳۵۵,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰	فروش خالص
۴۳۰,۰۰۰	موجودی کالا ۴۰۶,۰۰۰	(۵۲۰,۰۰۰)	بهای تمام شده کالای فروش رفته (۵۲۰,۰۰۰)
۱۸۰,۰۰۰	پیش پرداخت خرید کالا ۲۱۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰	سود ناخالص
۹۰,۰۰۰	پیش پرداخت اجاره ۸۰,۰۰۰	(۱۷۰,۰۰۰)	هزینه عملیاتی*
۲۷۸,۰۰۰	حسابهای پرداختنی تجاری ۲۹۵,۰۰۰	۳۱۰,۰۰۰	سود عملیاتی
۲۶۰,۰۰۰	پیش دریافت فروش ۲۴۸,۰۰۰	(۶۰,۰۰۰)	هزینههای مالی
۱۴۵,۰۰۰	حقوق پرداختنی ۱۲۰,۰۰۰	۲۵۰,۰۰۰	سود فعالیت‌های عادی قبل از مالیات
۱۷۰,۰۰۰	سود سهام پرداختنی ۱۵۰,۰۰۰		

* هزینه‌های عملیاتی شامل ۵۰,۰۰۰ ریال هزینه استهلاک می‌باشد.

مطلوبست: تهیه بخش فعالیت‌های عملیاتی صورت جریان وجوه نقد به روش مستقیم.

محاسبه وجوه نقد دریافتی بابت فروش کالا:

$$۱,۰۰۰,۰۰۰ + ۳۵,۰۰۰^{(۱)} - ۱۲,۰۰۰^{(۲)} = ۱,۰۲۳,۰۰۰$$

(۱) کاهش در حسابهای دریافتنی تجاری

(۲) کاهش در پیش دریافت فروش کالا

محاسبه وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا:

ابتدا خرید خالص به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$۴۹۶,۰۰۰ = ۵۲۰,۰۰۰ - ۲۴,۰۰۰^{(۳)}$$

(۳) کاهش در موجودی کالا

سپس وجوه نقد پرداختی به شرح زیر محاسبه می‌شود:

$$۴۹۶,۰۰۰ + ۱۷,۰۰۰^{(۴)} - ۳۰,۰۰۰^{(۵)} = ۵۰۹,۰۰۰$$

(۴) افزایش در حسابهای پرداختنی تجاری

(۵) افزایش در پیش پرداخت خرید کالا



محاسبه وجوه نقد پرداختی بابت هزینه‌های عملیاتی:

$$۱۷۰,۰۰۰ + ۲۵,۰۰۰^{(۶)} - ۱۰,۰۰۰^{(۷)} - ۵۰,۰۰۰^{(۸)} = ۱۳۵,۰۰۰$$

(۶) کاهش در حقوق پرداختی

(۷) کاهش در پیش پرداخت اجاره

(۸) هزینه استهلاک

فعالیت‌های عملیاتی:

وجوه دریافتی بابت فروش کالا ۱,۰۲۳,۰۰۰

وجوه پرداختی بابت خرید کالا (۵۰۹,۰۰۰)

وجوه پرداختی بابت هزینه‌های عملیاتی (۱۳۵,۰۰۰)

جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی ۳۷۹,۰۰۰روش غیرمستقیم^۱

در روش غیرمستقیم صرفاً خالص جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد ارائه می‌شود و نحوه محاسبه آن با عنوان "صورت تطبیق خالص جریان نقد عملیاتی با سود عملیاتی" در یادداشتهای توضیحی افشاء می‌گردد. در واقع خالص جریانهای نقدی فعالیتهای عملیاتی با انجام تعدیلاتی از تبدیل سود عملیاتی (به روش تعهدی) به سود عملیاتی نقدی به دست می‌آید. این تعدیلات به دو گروه کلی زیر تقسیم می‌شوند:

۱- هزینه‌ها و درآمدهای عملیاتی غیر نقدی :

این گونه هزینه‌ها (مانند هزینه استهلاک و یا هزینه مطالبات مشکوک و یا هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان) علیرغم اینکه سود عملیاتی شرکت را کاهش می‌دهند اما باعث کاهش وجه نقد در طی دوره نمی‌شوند در نتیجه برای تطبیق سود عملیاتی با خالص جریانهای نقدی لازم است که اثرات اینگونه هزینه‌ها به سود برگشت داده شود یعنی به سود عملیاتی افزوده شود. همچنین با استدلالی مشابه می‌توان عنوان نمود که اقلام غیر نقدی که باعث افزایش سود میشوند ولی باعث ورود وجه نقد نمی‌شوند باید از سود عملیاتی بر پایه تعهدی کسر شوند^۲.

^۱ - Indirect Method

^۲. اقلام افزایش دهنده سود و یا کاهش دهنده سود الزاماً درآمد و هزینه نیستند بلکه امکان دارد اقلامی باشند که باعث گزارش شدن کمتر از واقع هزینه‌ها و یا بیشتر از واقع درآمدها و یا بلعکس شوند مثل استهلاک صرف و کسر اوراق قرضه که باعث نشان دادن کمتر و یا بیشتر هزینه بهره میشوند و لذا باید آنها را در تهیه صورت جریان روش غیر مستقیم لحاظ



۲ - تعدیلات مربوط به اختلاف زمانی :

اختلاف بین سود خالص عملیاتی و خالص جریانهای نقدی عملیاتی زمانی ایجاد می شود که در زمان شناسایی درآمد یا هزینه های عملیاتی حساب دارایی غیر از وجه نقد (مانند حسابهای دریافتنی) بدهکار و یا حساب بدهی (مانند پیش دریافت درآمد) بستانکار شده باشد. تغییر در مانده این قبیل حسابها که اغلب حسابهای دارایی و بدهی جاری عملیاتی هستند نشان دهنده اختلاف بین درآمدها و هزینه های شناسایی شده (سود عملیاتی تعهدی) و خالص جریانهای نقدی عملیاتی (سود عملیاتی نقدی) است. بنابراین لازم است که در رویکرد غیرمستقیم اثرات اینگونه افزایش و کاهشها بر سود عملیاتی تعدیل شود. البته داراییها و بدهیهایی که هیچ ارتباطی با فعالیتهای عملیاتی نداشته و تغییرات آن هیچ تاثیری بر سود عملیاتی نمی گذارد در محاسبات تعدیلی منظور نمی شوند. فرایند تعدیل سود عملیاتی تعهدی برای محاسبه خالص جریانات نقدی عملیاتی از یک الگوی ساده به شکل زیر تبعیت می کند.

نوع	تعدیل
<u>نحوه انجام تعدیل</u>	
* اقلامی که برای محاسبه سود عملیاتی اضافه شده اند از سود عملیاتی کسر میشوند	
اما هیچ تاثیری بر وجه نقد ندارند	
* اقلامی که برای محاسبه سود عملیاتی کسر شده اند به سود عملیاتی اضافه می شوند	
اما هیچ اثر نقدي ندارند	
* افزایش در داراییهای مرتبط با سود عملیاتی از سود عملیاتی کاسته میشوند	
* کاهش در داراییهای مرتبط با سود عملیاتی به سود عملیاتی افزوده میشوند	
* افزایش در بدهیهای مرتبط با سود عملیاتی به سود عملیاتی افزوده میشوند	

کرد : توضیح اضافی دراین مورد از حوصله این کتاب خارج است و جزء مباحث درس حسابداری میانه ۲ می باشد.



نمونه صورت تطبیق خالص جریان نقد عملیاتی با سود عملیاتی در شکل زیر ارائه شده است.

صورت تطبیق خالص جریان نقد عملیاتی با سود عملیاتی

سود(زیان)عملیاتی	xxx
افزوده میشود:	
هزینه استهلاک	xx
هزینه مطالبات مشکوک الوصول (بر حسب روش ذخیره)	xx
هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان (بر حسب روش ذخیره)	xx
کاهش در خالص حسابها و اسناد در یافتنی تجاری(عملیاتی)	xx
کاهش در موجودی ها	xx
کاهش در پیش پرداخت هزینه ها	xx
کاهش در سایر اقلام داراییهای جاری مرتبط با فعالیتهای عملیاتی	xx
افزایش در حسابها و اسناد پرداختنی تجاری	xx
افزایش در هزینه های پرداختنی	xx
افزایش در پیش دریافت درآمد	xx
افزایش در سایر اقلام بدهیهای جاری مرتبط با فعالیتهای عملیاتی	xx
کسر میگردد:	
افزایش در خالص حسابها و اسناد در یافتنی تجاری(عملیاتی)	xx
افزایش در موجودی ها	xx
افزایش در پیش پرداخت هزینه ها	xx
افزایش در سایر اقلام داراییهای جاری مرتبط با فعالیتهای عملیاتی	xx
کاهش در حسابها و اسناد پرداختنی تجاری	xx
کاهش در هزینه های پرداختنی	xx
کاهش در پیش دریافت درآمد	xx
کاهش در سایر اقلام بدهیهای جاری مرتبط با فعالیتهای عملیاتی	xx
خالص وجه نقد ناشی از (مصرف شده در) فعالیتهای عملیاتی	xxxx



✓ نکته: مزیت اصلی روش غیر مستقیم این است که تفاوت بین سود عملیاتی و جریان وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی را به روشنی مشخص نموده و در ارائه تصویری از کیفیت سود واحد تجاری برای استفاده کنندگان صورت‌های مالی مفید می‌باشد

مثال ۵) با توجه به اطلاعات مثال ۴ خالص جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی به روش غیر مستقیم به صورت زیر می‌باشد:

صورت تطبیق سود عملیاتی با جریان خالص وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

سود عملیاتی	
۳۱۰,۰۰۰	
۵۰,۰۰۰	+ هزینه استهلاک
۳۵,۰۰۰	+ کاهش حساب‌های دریافتنی تجاری
۲۴,۰۰۰	+ کاهش موجودی کالا
(۳۰,۰۰۰)	- افزایش پیش پرداخت خرید کالا
۱۰,۰۰۰	+ کاهش پیش پرداخت اجاره
۱۷,۰۰۰	+ افزایش حساب‌های پرداختنی تجاری
(۱۲,۰۰۰)	- کاهش پیش دریافت فروش
(۲۵,۰۰۰)	- کاهش دستمزد پرداختنی
<u>۳۷۹,۰۰۰</u>	جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

✓ نکته: تغییرات در برخی دارایی‌های جاری نظیر سود سهام دریافتنی و سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت، بدهی‌های جاری نظیر سود سهام پرداختنی، ذخیره مالیات بر درآمد و تسهیلات مالی کوتاه‌مدت در بخش فعالیت‌های عملیاتی گزارش نمی‌شود.



✓ نکته: در صورت جریان هرگونه تغییرات در حسابها و اسناد دریافتی و پرداختی تجاری و عملیاتی اعم از کوتاهمدت یا بلندمدت به عنوان یکی از اقلام تعدیل کننده، در قسمت **فعالیت‌های عملیاتی منعکس می‌شود**. همچنین جریان‌های نقدی مرتبط با حساب‌های دریافتی و پرداختی غیر تجاری به ترتیب در سرفصل فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و تأمین مالی گزارش می‌شود

محاسبه جریان‌های نقدی ناشی از بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

جریان‌های نقدی این بخش را می‌توان با استفاده از تغییرات حساب‌های مربوطه و یا از طریق گردش حساب T محاسبه نمود:

۱ - محاسبه وجوه نقد دریافتی بابت سود سهام

جریان ورودی وجه نقد با استفاده از رقم درآمد سود سهام (در صورت سود و زیان) و تغییرات مرتبط با آن در حساب سود سهام دریافتی (در ترازنامه)، از طریق رابطه زیر به دست می‌آید:

کاهش سود سهامی دریافتی +

درآمد سود سهام - وجوه نقد دریافتی بابت سود سهام

افزایش سود سهام دریافتی +

سود سهام دریافتی

XX	سود سهام دریافت شده	XX	مانده ابتدای دوره
XX	مانده پایان دوره	XX	درآمد سود سهام
XX		XX	

۲ - محاسبه وجوه نقد دریافتی بابت درآمد بهره (مالی)



جریان ورودی وجه نقد با استفاده از رقم درآمد بهره (در صورت سود و زیان) و تغییرات مرتبط با آن در حساب بهره دریافتی (در ترازنامه)، از طریق رابطه زیر به دست می‌آید:

بهره دریافتی			
XX	مانده ابتدای دوره	XX	بهره دریافت شده
XX	درآمد بهره	XX	مانده پایان دوره
XX		XX	

$$\text{نقد دریافتی بابت درآمد بهره} = \text{درآمد بهره} + \text{کاهش بهره دریافتی} - \text{کسر مستهلك شده} - \text{افزایش بهره دریافتی}$$

✓ **نکته:** استهلاك صرف برخی سرمایه‌گذاری‌ها (نظیر اوراق قرضه) موجب کاهش درآمد بهره (مالی) می‌گردد، اما مستلزم ورود وجه نقد نیست، لذا برای تعیین وجوه نقد دریافتی به درآمد بهره اضافه می‌شود. در مقابل استهلاك

۳- محاسبه وجوه نقد پرداختی بابت سود سهام

جریان خروجی وجه نقد با استفاده از رقم سود سهام تصویب (اعلام) شده (در صورت گردش حساب سود و زیان انباشته) و تغییرات مرتبط با آن در حساب سود سهام پرداختی (در ترازنامه)، از طریق رابطه زیر به دست می‌آید:

سود سهام پرداختی			
XX	سود سهام پرداخت شده	XX	مانده ابتدای دوره
XX	مانده پایان دوره	XX	سود سهام تصویب شده
XX		XX	

$$\text{کاهش سود سهامی پرداختی} + \text{سود سهام تصویب شده} = \text{وجوه نقد پرداختی بابت سود سهام} - \text{افزایش سود سهام پرداختی}$$



۴- محاسبه وجوه نقد پرداختی بابت هزینه بهره (مالی)

جریان خروجی وجه نقد با استفاده از رقم هزینه بهره (در صورت سود و زیان) و تغییرات مرتبط با آن در حساب بهره پرداختنی (در ترازنامه)، از طریق رابطه زیر به دست می‌آید:

بهره پرداختنی	
XX	مانده اول دوره
XX	بهره پرداخت شده
XX	مانده پایان دوره
XX	هزینه بهره
XX	

صرف مستهلک شده + کاهش بهره پرداختنی +

هزینه بهره (مالی) = وجوه نقد پرداختی بابت هزینه بهره

کسر مستهلک شده - افزایش بهره پرداختنی -

✓ نکته: استهلاك صرف برخی بدهی‌ها (اوراق قرضه) موجب کاهش هزینه بهره (مالی) می‌گردد، اما مستلزم ورود وجه نقد نیست، لذا برای تعیین وجوه نقد پرداختی به هزینه بهره اضافه می‌شود. در مقابل استهلاك کسر اینگونه بدهی‌ها موجب افزایش هزینه بهره (مالی) می‌گردد، اما مستلزم ورود وجه نقد نمی‌باشد، لذا برای تعیین وجوه نقد دریافتی از هزینه بهره کسر می‌شود

مثال ۶) برخی اطلاعات مرتبط با دارایی‌ها و بدهی‌های جاری شرکت کیوان به صورت زیر است:

x۱/۱۲/۲۹	x۲/۱۲/۲۹	
۹۰,۰۰۰	۱۱۵,۰۰۰	بهره دریافتنی (اوراق قرضه)
۲۱۰,۰۰۰	۲۵۰,۰۰۰	سود سهام پرداختنی
۱۶۰,۰۰۰	۱۴۴,۰۰۰	بهره پرداختنی (تسهیلات مالی)

درآمد بهره طی دوره ۷۰,۰۰۰ ریال و هزینه بهره نیز ۵۰,۰۰۰ ریال است. همچنین صرف مستهلک شده سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه ۱۲,۰۰۰ ریال و سود سهام اعلام شده در سال x۲ مبلغ ۱۸۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. خالص جریان‌های نقدی ناشی از بازده سرمایه‌گذاری و سود پرداختی بابت تأمین مالی به شرح زیر است:



محاسبه وجوه نقد دریافتی بابت درآمد بهره:

$$۷۰,۰۰۰ - ۲۵,۱۰۰^{(۱)} + ۱۲,۰۰۰^{(۲)} = ۵۷,۰۰۰$$

(۱) افزایش در بهره دریافتی

(۲) استهلاک صرف اوراق قرضه

محاسبه وجوه نقد پرداختی بابت سود سهام:

$$۱۸۰,۰۰۰ - ۴۰,۰۰۰^{(۳)} = ۱۴۰,۰۰۰$$

(۳) افزایش در سود سهام پرداختی

محاسبه وجوه نقد پرداختی بابت هزینه بهره:

$$۵۰,۱۶۰ + ۰۰۰,۴۰۰^{(۴)} = ۶۶,۰۰۰$$

(۴) کاهش در بهره پرداختی

بازده سرمایه‌گذاری و سود پرداختی بابت تأمین مالی:

وجوه دریافتی بابت درآمد بهره (مالی) ۵۷,۰۰۰

وجوه پرداختی بابت سود سهام (۱۴۰,۰۰۰)

وجوه پرداختی بابت هزینه مالی تسهیلات دریافتی (۶۶,۰۰۰)

جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از بازده سرمایه‌گذاری (۱۴۹,۰۰۰)

و سود پرداختی بابت تأمین مالی

مثال ۷) داده‌های زیر از صورتهای مالی شرکت سیروس استخراج شده است. وجه نقد پرداخت شده بابت بهره و وجه نقد دریافت شده بابت سود سرمایه‌گذاری در سهام را محاسبه نمایید؟

هزینه بهره دوره در سودوزیان ۵۰,۰۰۰ ریال

سود ناشی از سرمایه‌گذاری در سهام سایر شرکتها ۳۱,۰۰۰ ریال

مانده ابتدا و پایان حساب بهره پرداختی بترتیب ۱۵,۰۰۰ و ۱۹,۵۰۰ ریال

مانده ابتدای دوره و پایان دوره سود سهام دریافتی بترتیب ۱۰,۲۰۰ و ۸,۴۰۰ ریال

محاسبه جریان‌های نقدی ناشی از مالیات بر درآمد

جریان خروجی وجه نقد با استفاده از رقم مالیات بر درآمد (در صورت سود و زیان) و تغییرات در حساب‌های ذخیره مالیات و پیش پرداخت مالیات (در ترازنامه) از طریق رابطه زیر به دست می‌آید:

ذخیره مالیات



XX	مانده ابتدای دوره	XX	مالیات پرداخت شده
XX	مالیات بر درآمد دوره جاری	XX	مانده پایان دوره
XX		XX	

افزایش پیش پرداخت مالیات + کاهش ذخیره مالیات
+
مالیات بر درآمد دوره = وجوه نقد پرداختی بابت مالیات

مثال ۸)

مانده حساب ذخیره مالیات ابتدا و پایان دوره سال ۱۳۸۱ به ترتیب ۱۴۰,۰۰۰ و ۱۷۰,۰۰۰ ریال و مالیات بر درآمد نیز مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال است. مالیات بر درآمد پرداختی به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$۱۲۰,۰۰۰ - ۳۰,۰۰۰^{(۱)} = ۹۰,۰۰۰$$

(۱) افزایش در ذخیره مالیات

محاسبه جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

فعالیت‌های سرمایه‌گذاری متمرکز به حسابهای دارایی بلندمدت است. بنابراین جریان‌های نقدی این بخش را می‌توان با استفاده از تجزیه و تحلیل تغییرات رخ داده در حساب‌های مربوطه و یا از طریق تحلیل گردش حساب T آنها محاسبه نمود:

۱- محاسبه وجوه نقد دریافتی (پرداختی) بابت سرمایه‌گذاری‌ها

از سمت بدهکار حساب T سرمایه‌گذاری، وجوه پرداختی بابت تحصیل سرمایه‌گذاری‌ها و از سمت بستانکار آن سرمایه‌گذاری فروخته شده طی دوره به دست می‌آید:

سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت و بلندمدت			
XX	سرمایه‌گذاری فروخته شده	XX	مانده ابتدای دوره
XX	مانده پایان دوره	XX	وجوه پرداختی بابت تحصیل سرمایه‌گذاری
XX		XX	



برای محاسبه وجوه دریافتی بابت فروش سرمایه‌گذاری‌ها از رابطه زیر استفاده می‌گردد:

سود حاصل از فروش سرمایه‌گذاری + ارزش دفتری سرمایه‌گذاری فروخته شده

وجوه دریافتی بابت فروش سرمایه‌گذاری‌ها

زیان حاصل از فروش سرمایه‌گذاری - ارزش دفتری سرمایه‌گذاری فروخته شده

✓ نکته: در صورتیکه سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت به‌روش ارزش ویژه در دفاتر ثبت شده باشد، می‌بایست اثر سود گزارش شده و سود دریافت شده را برای محاسبه جریان‌های نقدی در نظر گرفت. همچنین سود یا زیان فروش سرمایه‌گذاری از صورت سود و زیان استخراج می‌شود.

۲- محاسبه وجوه نقد دریافتی (پرداختی) بابت دارایی‌های ثابت

با استفاده از تحلیل حساب دارایی‌های ثابت، از سمت بدهکار وجوه پرداختی بابت خرید و از سمت بستانکار آن بهای تمام شده دارایی فروخته شده بدست می‌آید:

دارایی‌های ثابت

XX	بهای تمام شده دارایی فروخته شده	XX	مانده ابتدای دوره
XX	مانده پایان دوره	XX	وجوه پرداخت شده بابت خرید
XX		XX	

برای محاسبه وجوه دریافتی بابت فروش دارایی‌های ثابت مشهود ابتدا می‌بایست استهلاک انباشته دارایی فروخته شده را از طریق حساب T استخراج و از رابطه زیر استفاده نمود:

استهلاک انباشته دارایی‌های ثابت

XX	مانده ابتدای دوره	XX	استهلاک انباشته دارایی فروخته شده
XX	هزینه استهلاک دوره جاری	XX	مانده پایان دوره
XX		XX	

سود حاصل از فروش دارایی +

ارزش دفتری دارایی فروخته شده = وجود دریافتی بابت فروش

زیان حاصل از فروش دارایی -



استهلاک انباشته دارایی فروخته شده - بهای تمام شده دارایی
فروخته شده = ارزش دفتری دارایی فروخته شده

تاریخ	تاریخ	
۳۱۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	سرمایه گذاری های بلندمدت
۵,۰۰۰,۰۰۰	۶,۵۰۰,۰۰۰	وسایل نقلیه
۱,۰۰۰,۰۰۰	۱,۰۸۰,۰۰۰	استهلاک انباشته
	۲۰۰,۰۰۰	هزینه استهلاک وسایل نقلیه
	۷۰,۰۰۰	سود فروش وسایل نقلیه

همچنین در طی سال ۴x وسایل نقلیه به مبلغ ۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال بطور نقد خریداری شده است. جریان های نقدی ناشی از فعالیت های سرمایه گذاری به صورت زیر محاسبه می شود:

محاسبه وجوه نقد پرداختی بابت تحصیل سرمایه گذاری:

سرمایه گذاری های بلندمدت		
	مانده ابتدای دوره	۳۱۰,۰۰۰
۴۰۰,۰۰۰	مانده پایان دوره	۹۰,۰۰۰
<u>۴۰۰,۰۰۰</u>		<u>۴۰۰,۰۰۰</u>

محاسبه وجوه نقد دریافتی بابت فروش وسایل نقلیه:

وسایل نقلیه		
۹۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده وسایل نقلیه فروخته شده	۵,۰۰۰,۰۰۰
۶,۵۰۰,۰۰۰	مانده پایان دوره	۲,۴۰۰,۰۰۰
<u>۷,۴۰۰,۰۰۰</u>		<u>۷,۴۰۰,۰۰۰</u>

استهلاک انباشته وسایل نقلیه		
۱,۰۰۰,۰۰۰	مانده ابتدای دوره	۱۲۰,۰۰۰
۲۰۰,۰۰۰	هزینه استهلاک	۱,۰۸۰,۰۰۰
<u>۱,۲۰۰,۰۰۰</u>		<u>۱,۲۰۰,۰۰۰</u>

$$۸۵۰,۰۰۰ = ۹۰۰,۰۰۰ - ۱۲۰,۰۰۰ + ۷۰,۰۰۰ = \text{وجوه دریافتی بابت فروش وسایل نقلیه}$$

**فعالیت‌های سرمایه‌گذاری:**

۸۵۰,۰۰۰	وجوه دریافتی بابت فروش وسایل نقلیه
(۲,۴۰۰,۰۰۰)	وجوه پرداختی بابت خرید وسایل نقلیه
(۹۰,۰۰۰)	وجوه پرداختی بابت تحصیل سرمایه‌گذاری بلندمدت
(۱,۶۴۰,۰۰۰)	جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

مثال ۱۰) شرکت سهامی آلفا ۳۰٪ از سهام شرکت بتا را به ارزش ۸۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. ارزش حقوق صاحبان سهام بتا در تاریخ خرید ۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال بوده است. همچنین ساختمان و ماشین آلات شرکت بتا به ترتیب ۱۰۰۰۰۰۰ و ۲۰۰۰۰۰۰ ریال بیشتر از ارزش دفتری شان در بازار ارزش داشتند. باقی مانده عمر مفید ساختمان و ماشین آلات به ترتیب ۱۰ و ۵ سال می باشد هرگونه سرقفلی خرید ۲۰ ساله مستهلک می شود. مطلوبست انجام محاسبات و ثبت‌های لازم؟

محاسبه جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی

جریان‌های نقدی این بخش از صورت جریان بیشتر در ارتباط با بدهی های بلندمدت و حقوق صاحبان سهام است. بنابراین برای محاسبه جریانات نقدی باید تغییرات حساب‌های مربوطه را از طریق تجزیه و تحلیل گردش حساب T محاسبه نماییم.

۱ - محاسبه وجوه نقد دریافتی بابت افزایش سرمایه

در این صورت از سمت **بستانکار** حساب سرمایه (سهام)، وجوه دریافتی بابت افزایش سرمایه به دست می‌آید:

سرمایه سهام			
XX	مانده ابتدای دوره		
<u>XX</u>	وجوه دریافتی بابت افزایش سرمایه	XX	مانده پایان دوره
<u>XX</u>		<u>XX</u>	

۲ - محاسبه وجوه نقد دریافتی (پرداختی) بابت تسهیلات مالی دریافتی

در این صورت از سمت **بدهکار** حساب تسهیلات مالی دریافتی از سمت، وجوه پرداختی بابت اصل تسهیلات دریافتی و از سمت **بستانکار** آن وجوه دریافتی بابت تسهیلات گرفته شده طی دوره به دست می‌آید:

تسهیلات مالی دریافتی			
XX	مانده ابتدای دوره	XX	وجوه پرداختی بابت اصل تسهیلات دریافتی
XX	تسهیلات دریافت شده طی دوره	XX	مانده پایان دوره
<u>XX</u>		<u>XX</u>	



مثال ۱۱) اطلاعات زیر از ترازنامه شرکت لاله در پایان سال ۱۳۹۲ استخراج شده است:

۱۳۹۲/۱۲/۲۹	۱۳۹۲/۱۲/۲۹	
۴۵۰,۰۰۰	۳۵۰,۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی
۶۵۰,۰۰۰	۸۱۰,۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی
۲,۰۰۰,۰۰۰	۳,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه (سهام عادی)

سایر اطلاعات به شرح زیر می باشد:

۱ - باز خرید اوراق قرضه به صورت نقدی انجام گرفته و در طی سال ۹۲ مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال تسهیلات از بانک ملی دریافت شده است.

۲ - ۶۰٪ از افزایش سرمایه به صورت نقد و مابقی آن در ازای دریافت تجهیزات بوده است.

جریان های نقدی ناشی از فعالیت های تأمین مالی به صورت زیر محاسبه می شود:

محاسبه وجوه نقد دریافتی بابت افزایش سرمایه:

$$[۳,۰۰۰,۰۰۰ - ۲,۰۰۰,۰۰۰] \times ۶۰\% = ۶۰۰,۰۰۰$$

محاسبه وجوه نقد پرداختی بابت باز خرید اوراق قرضه:

$$۳۵۰,۰۰۰ - ۴۵۰,۰۰۰ = (۱۰۰,۰۰۰)$$

محاسبه وجوه نقد پرداختی بابت اصل تسهیلات دریافتی:

تسهیلات مالی دریافتی		
مانده ابتدای دوره	۱۴۰,۰۰۰	بازپرداخت اصل تسهیلات دریافتی
تسهیلات دریافت شده	۸۱۰,۰۰۰	مانده پایان دوره
۶۵۰,۰۰۰	۹۵۰,۰۰۰	

فعالیت های تأمین مالی:

۶۰۰,۰۰۰	وجوه دریافتی بابت افزایش سرمایه
۳۰۰,۰۰۰	وجوه دریافتی بابت تسهیلات مالی
(۱۰۰,۰۰۰)	وجوه پرداختی بابت باز خرید اوراق قرضه
(۱۴۰,۰۰۰)	وجوه پرداختی بابت اصل تسهیلات مالی دریافتی

۶۶۰,۰۰۰

جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت های تأمین مالی

همچنین افزایش غیر نقدی در سرمایه از طریق یادداشت های توضیحی صورت های مالی افشا می گردد.



✓ **نکته:** تغییرات در حقوق صاحبان سهام که صرفاً طبقه بندی درونی و ساختار حساب‌های تشکیل‌دهنده حقوق صاحبان سرمایه را تغییر می‌دهد، از قبیل تخصیص اندوخته‌ها از محل سود انباشته، افزایش سرمایه از محل اندوخته‌های مجاز، اعلام سود سهمی و تجزیه سهام، در زمره معاملات غیر نقدی بوده و نیازمند افشا نمی‌باشد.

مثال ۱۲) اطلاعات زیر از بخشهایی از ترازنامه و سود و زیان و یادداشتهای همراه صورتهای مالی شرکت احمد استخراج شده است. جریانات نقدی مرتبط با فعالیتهای تامین مالی را محاسبه نمایید.

حساب	ابتدای دوره	پایان دوره
وام پرداختنی	۱۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰
اوراق قرضه پرداختنی	۱۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰
سهام عادی	۱۰۰۰۰۰	۲۲۰۰۰۰
سرف سهام	۵۰۰۰۰	۶۳۰۰۰
سود انباشته	۱۴۵۰۰۰۰	۲۶۵۰۰۰

۱- شرکت در طی سال وام جدیدی به مبلغ ۱۸۰۰۰۰ ریال دریافت کرده است.

۲- سود ویژه پس از مالیات شرکت ۱۰۰۰۰۰ ریال بوده است.

۳- اندوخته سال گذشته معادل ۱۰۰۰۰ ریال در نظر گرفته شده بوده است.

۴- سهام جدیدی با صرف بطور نقد به فروش رسید.

۵- قرضه جدیدی به مبلغ ۲۵۰۰۰۰ ریال در ازاء خرید ساختمانی منتشر شد.

جریان‌های نقدی مرتبط با ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان

تغییرات در حساب ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان در سرفصل فعالیتهای عملیاتی منعکس می‌شود. نحوه برخورد با حساب مزبور به شرح زیر است:

الف - در روش غیر مستقیم، تغییرات مانده این حساب طی دوره، در تعدیل سود عملیاتی لحاظ می‌گردد.

ب - در روش مستقیم، با استفاده از گردش حساب T ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان، وجوه پرداختی طی دوره محاسبه می‌شود:

ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	
وجوه پرداختی طی دوره	XX
مانده ابتدای دوره	XX



مانده پایان دوره XX هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان XX

XXXXXX

مثال ۱۳) مانده حساب ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان در ابتدا و پایان دوره به ترتیب ۱۲۰,۰۰۰ و ۱۵۰,۰۰۰ ریال و هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان طی دوره ۷۵,۰۰۰ ریال می‌باشد. بخش فعالیت‌های عملیاتی به صورت زیر تعدیل می‌شود:

الف - در روش **غیر مستقیم** ۳۰,۰۰۰ ریال (۱۲۰,۰۰۰ - ۱۵۰,۰۰۰) به سود عملیاتی اضافه می‌گردد (همانند بدهی‌های جاری).

ب - در روش **مستقیم** از سمت بدهکار حساب **T** مبلغ ۴۵,۰۰۰ ریال وجوه پرداخت شده بابت مزایای پایان خدمت کارکنان گزارش می‌شود:

ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان			
۱۲۰,۰۰۰	مانده ابتدای دوره	۴۵,۰۰۰	وجوه پرداختی طی دوره
۷۵,۰۰۰	هزینه طی دوره	۱۵۰,۰۰۰	مانده پایان دوره
<u>۱۹۵,۰۰۰</u>		<u>۱۹۵,۰۰۰</u>	

جریان‌های نقدی استثنایی^۱

جریان‌های نقدی استثنایی به آن دسته از جریان‌های ورودی و خروجی وجه نقد اطلاق می‌شود که دارای اهمیت بوده، از **فعالیت‌های عادی** واجد تجاری ناشی شده و به منظور ارائه تصویری از انعطاف پذیری مالی واحد تجاری، افشای **جداگانه** آنها به لحاظ استثنایی بودن ماهیت یا وقوع ضرورت می‌یابد. این اقلام لزوماً با اقلام استثنایی مندرج در سود و زیان **ارتباطی نداشته** و مستلزم قضاوت مستقل است (مانند پیش دریافت عمده از خریداران در مواردیکه دریافت آن معمول نبوده است).

جریان‌های نقدی استثنایی عملیاتی باید در صورت جریان وجوه نقد **بطور جداگانه** منعکس و افشای کافی در مورد ماهیت آنها در یادداشت‌های توضیحی صورت گیرد.

جریان‌های نقدی غیر مترقبه^۲

جریان‌های نقدی غیر مترقبه به آن دسته از جریان‌های ورودی و خروجی وجه نقد اطلاق می‌شود که دارای

^۱ - Unusual Cash Flows

^۲ - Extra Ordinary Cash Flows



اهمیت نسبی بوده، از رویدادهای خارج از فعالیت‌های عادی واحد تجاری ناشی شده و به منظور ارائه تصویری مطلوب از انعطاف پذیری مالی واحد تجاری، افشای جداگانه آنها به لحاظ غیر مترقبه بودن ماهیت و وقوع ضرورت می‌یابد. این اقلام معمولاً با اقلام غیر مترقبه مندرج در صورت سود و زیان ارتباط دارند.

جریان‌های نقدی غیر مترقبه باید بر حسب ماهیت و قبل از آثار مالیاتی آن تحت سرفصل‌های اصلی مربوط در صورت جریان وجوه نقد بطور جداگانه منعکس و افشای کافی در مورد ماهیت آنها در یادداشت‌های توضیحی صورت گیرد.

تشخیص جایگاه اقلام در صورت جریان وجه نقد بر اساس صورت سودوزیان (رویگرد سودوزیانی)	
اقلام (اجزای) صورت سودوزیان	جایگاه در صورت جریان وجه نقد
۱) فروش	عملیاتی
۲) بهای تمام شده کالای فروش رفته	عملیاتی
۳) هزینه های عملیاتی	عملیاتی
۴) هزینه بهره	بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تامین مالی
۵) درآمد بهره	بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تامین مالی
۶) درآمد سود سهام	بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تامین مالی
۷) درآمد سود سپرده گذاری	بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تامین مالی
۸) سایر درآمدها	عملیاتی
۹) سود و زیان فروش و واگذاری داراییهای غیر جاری	سرمایه گذاری
۱۰) سودوزیان تسویه بدهیها	تامین مالی
۱۱) سودوزیان بازخرید اوراق مشارکت	تامین مالی
۱۲) مالیات بر درآمد	مالیات بردرآمد

تشخیص جایگاه اقلام در صورت جریان وجه نقد بر اساس ترازنامه (رویگرد ترازنامه ای)	
اقلام (حسابهای) ترازنامه	جایگاه در صورت جریان وجه نقد
دارایی جاری عملیاتی (ح دریافتی تجاری- موجودی کالا- پیش پرداخت خرید و هزینه ها- وام کارکنان)	عملیاتی
بدهی جاری عملیاتی (ح پرداختی تجاری - هزینه های پرداختی- پیش دریافت درآمد- مالیات های تکلیفی پرداختی)	عملیاتی
داراییهای ثابت مشهود (اموال، ماشین آلات، زمین، اثاثه)	سرمایه گذاری
داراییهای ثابت نامشهود (حق اختراع، سرقفلی، فرانشیز)	سرمایه گذاری
سرمایه گذاری در سهام سایر شرکتها	سرمایه گذاری
سود دریافتی- بهره دریافتی-	بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تامین مالی
سود سهام پرداختی - بهره پرداختی	بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تامین مالی



تامین مالی	
ذخیره مالیات - پیش پرداخت مالیات	مالیات بردرآمد
بدهی های بلندمدت	تامین مالی
حقوق صاحبان سهام (سهام سرمایه - صرف و کسر سهام)	تامین مالی

مثال ۱۴ - اطلاعات زیر در پایان سال ۱۳۸۵ از دفاتر شرکت سهامی آرین استخراج شده است.

ترازنامه

۸۴/۱۲/۲۹	۸۵/۱۲/۲۹		۸۴/۱۲/۲۹	۸۵/۱۲/۲۹	
۷۵۰۰۰	۹۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی	۵۵۰۰۰۰	۸۳۰۰۰	وجه نقد
۳۰۰۰۰	۵۰۰۰	سود سهام پرداختنی	۱۹۰۰۰۰۰	۱۶۵۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۲۰۰۰	۲۲۰۰۰	بهره پرداختنی	۱۸۶۰۰۰	۲۱۲۰۰۰	موجودی کالا
۳۵۰۰۰	۲۰۰۰۰	ذخیره مالیات	۲۵۰۰۰	۳۰۰۰۰	پیش پرداخت هزینه ها
—	۲۰۰۰۰۰	بدهی اجاره به شرط تملیک	۹۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	سرمایه گذاری بلند مدت
۱۶۵۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتنی	۸۴۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	اثاثه تجهیزات
۵۵۰۰۰	۶۰۰۰۰	ذخیره مزایای پایان خدمت	—	۲۰۰۰۰۰	وسایل نقلیه
۴۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سرمایه سهام عادی	۴۵۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	ساختمان
۲۳۲۵۰	۳۰۰۰۰	اندوخته قانونی	(۸۰۰۰۰)	(۱۰۰۰۰۰)	استهلاک انباشته تجهیزات
۲۰۴۷۵۰	۱۶۸۰۰۰	سود انباشته			
۱۰۰۰۰۰۰	۱۴۱۰۰۰۰	جمع	۱۰۰۰۰۰۰	۱۴۱۰۰۰۰	جمع

صورت سود و زیان

۸۰۰,۰۰۰	فروش خالص
(۴۳۰,۰۰۰)	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۳۷۰,۰۰۰	سود ناخالص
(۱۷۰,۰۰۰)	هزینه عملیاتی
۲۰۰,۰۰۰	سود عملیاتی
(۱۵,۰۰۰)	هزینه های مالی
(۵,۰۰۰)	زیان فروش سرمایه گذاری
۱۸۰,۰۰۰	سود فعالیت های عادی
(۴۵,۰۰۰)	مالیات بر درآمد
<u>۱۳۵,۰۰۰</u>	سود خالص

سایر اطلاعات به شرح زیر می باشد:

۱ - هزینه های عملیاتی شامل ۱۰,۰۰۰ ریال هزینه مطالبات سوخت شده، ۲۰,۰۰۰ ریال هزینه استهلاک ساختمان و ۵,۰۰۰ ریال هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان است.



- ۲ - فروش سرمایه‌گذاری بلندمدت، خرید اثاثه و تجهیزات و ساختمان به صورت نقدی انجام گرفته است.
- ۳ - یک دستگاه وسایل نقلیه از طریق قرارداد اجاره به شرط تملیک به مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال خریداری شده است.
- ۴ - تسهیلات دریافت شده طی دوره ۱۵۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.
- ۵ - سود سهام به مبلغ ۶۵,۰۰۰ ریال اعلام و اندوخته قانونی معادل ۵ درصد سود خالص پس از کسر مالیات محاسبه شده است.
- ۶ - تمام افزایش سرمایه شرکت از محل سود انباشته می‌باشد.

مطلوبست:

الف - تهیه صورت جریان وجوه نقد به روش مستقیم.

ب - تهیه صورت تطبیق سود عملیاتی با خالص جریان وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی.

۱ - محاسبه جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی:

- وجوه نقد دریافتی بابت فروش کالا
 $800,000 + 25,000^{(1)} - 10,000^{(2)} = 815,000$
 (۱) کاهش در حساب‌های دریافتنی تجاری
 (۲) هزینه مطالبات سوخت شده
- خرید خالص
 $430,000 + 26,000^{(3)} = 456,000$
 (۳) افزایش در موجودی کالا
- وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا
 $456,000 - 15,000^{(4)} = 441,000$
 (۴) افزایش در حساب‌های پرداختنی
- وجوه نقد پرداختی بابت هزینه‌های عملیاتی
 $170,000 + 5,000^{(5)} - 10,000^{(6)} - 20,000^{(7)} - 5,000^{(8)} = 140,000$
 (۵) افزایش در پیش پرداخت هزینه‌ها
 (۶) هزینه مطالبات سوخت شده
 (۷) هزینه استهلاک ساختمان
 (۸) هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان

۲ - محاسبه جریان‌های نقدی ناشی از بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی:

- وجوه نقد پرداختی بابت سود سهام
 $65,000 - 20,000^{(9)} = 45,000$
 (۹) افزایش در سود سهام پرداختنی
- وجوه نقد پرداختی بابت هزینه بهره (مالی)
 $15,000 - 10,000^{(10)} = 5,000$
 (۱۰) افزایش در بهره پرداختی

۳ - محاسبه وجوه نقد پرداختی بابت مالیات:

- (۱۱) افزایش در ذخیره مالیات
 $45,000 - 5,000^{(11)} = 40,000$

۴ - محاسبه جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری:



$$۱۵۰,۰۰۰ - ۸۴,۰۰۰ = ۶۶,۰۰۰$$

$$۷۰,۰۰۰ - ۹۰,۰۰۰ = ۲۰,۰۰۰$$

$$۲۰,۰۰۰ - ۵,۰۰۰^{(۱۲)} = ۱۵,۰۰۰$$

$$۶۰۰,۰۰۰ - ۴۵۰,۰۰۰ = ۱۵۰,۰۰۰$$

وجوه نقد پرداختی بابت خرید اثاثه و تجهیزات

بهای تمام شده سرمایه‌گذاری فروخته شده

وجوه نقد دریافتی بابت فروش سرمایه‌گذاری

(۱۲) زیان فروش سرمایه‌گذاری بلندمدت

وجوه نقد پرداختی بابت خرید ساختمان

۵ - محاسبه جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی:

تسهیلات مالی دریافتی

مانده ابتدای دوره	۱۶۵,۰۰۰	وجوه پرداختی طی دوره	۶۵,۰۰۰
تسهیلات دریافت شده	۱۵۰,۰۰۰	مانده پایان دوره	۲۵۰,۰۰۰
	<u>۳۱۵,۰۰۰</u>		<u>۳۱۵,۰۰۰</u>

همچنین گردش حساب سود انباشته به صورت زیر می‌باشد:

سود انباشته

مانده ابتدای دوره	۲۰۴,۷۵۰	سود سهام اعلام شده	۶۵,۰۰۰
		افزایش سرمایه	۱۰۰,۰۰۰
سود خالص	۱۳۵,۰۰۰	تخصیص اندوخته	۶,۷۵۰
		مانده پایان دوره	۱۶۸,۰۰۰
	<u>۳۳۹,۷۵۰</u>		<u>۳۳۹,۷۵۰</u>

پس از محاسبه جریان‌های نقدی ناشی از هر یک از سرفصل‌های اصلی، صورت جریان وجوه نقد به شرح زیر ارائه می‌شود:



شرکت سهامی آراین
صورت جریان وجوه نقد

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۵

ریال	ریال	یادداشت
فعالیت‌های عملیاتی:		
	۸۱۵,۰۰۰	وجوه دریافتی بابت فروش کالا
	(۴۴۱,۰۰۰)	وجوه پرداختی بابت خرید کالا
	(۱۴۰,۰۰۰)	وجوه پرداختی بابت هزینه‌های عملیاتی
۲۳۴,۰۰۰		(۱) جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی
بازده سرمایه‌گذاری و سود پرداختی بابت تأمین مالی:		
	(۴۵,۰۰۰)	وجوه پرداختی بابت سود سهام
	(۵,۰۰۰)	وجوه پرداختی بابت بهره
		جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از بازده سرمایه‌گذاری و
(۵۰,۰۰۰)		سود پراختی بابت تأمین مالی
مالیات بر درآمد:		
(۴۰,۰۰۰)		مالیات بر درآمد پرداختی
فعالیت‌های سرمایه‌گذاری:		
	۱۵,۰۰۰	وجوه حاصل از فروش سرماه‌گذاری‌های بلندمدت
	(۶۶,۰۰۰)	وجوه پرداختی بابت خرید اثاثه و تجهیزات
	(۱۵۰,۰۰۰)	وجوه پرداختی بابت خرید ساختمان
(۲۰۱,۰۰۰)		جریان خالص خروج وجه نقد قبل از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری
(۵۷,۰۰۰)		جریان خالص خروج وجه نقد قبل از فعالیت‌های تأمین مالی
فعالیت‌های تأمین مالی:		
	۱۵۰,۰۰۰	وجوه حاصل از دریافت تسهیلات مالی
	(۶۵,۰۰۰)	وجوه پرداختی بابت اصل تسهیلات مالی دریافتی
۸۵,۰۰۰		جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی



خالص افزایش در وجه نقد	۲۸,۰۰۰
مانده وجه نقد در ابتدای سال	۵۵,۰۰۰
مانده وجه نقد در پایان سال	<u>۸۳,۰۰۰</u>

(۱) صورت تطبیق سود عملیاتی با جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی به شرح زیر است:

سود عملیاتی	۲۰۰,۰۰۰
هزینه استهلاک	۲۰,۰۰۰
خالص افزایش در ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	۵,۰۰۰
کاهش در حساب‌های دریافتنی تجاری	۲۵,۰۰۰
افزایش در موجودی کالا	(۲۶,۰۰۰)
افزایش در پیش پرداخت هزینه‌ها	(۵,۰۰۰)
افزایش در حساب‌های پرداختنی تجاری	<u>۱۵,۰۰۰</u>
جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی	<u>۲۳۴,۰۰۰</u>

(۲) معاملات غیر نقدی طی دوره مالی به شرح زیر می‌باشد:

تحصیل یک دستگاه وسیله نقلیه از طریق قرارداد اجاره به شرط تملیک:

۲۰۰,۰۰۰
<u>۲۰۰,۰۰۰</u>

✓ نکته: افزایش در سرمایه و تخصیص اندوخته قانونی از محل سود انباشته نیازی به افشا جداگانه

ندارد

مثال (۱۵) ترازنامه و صورت سودوزیان شرکت سهامی اکسین به تاریخ ۲۹/۱۲/۸۲ و سایر اطلاعات مربوطه ارائه شده است.



صورت سود و زیان			
فروش	ب	ت	ش
۶۹۸,۰۰۰			
		(۵۲۰,۰۰۰)	
سود	ناخالص		
۱۷۸,۰۰۰			
هزینه	های	عملیاتی	
(۱۴۷,۰۰۰)			
سود	عملیاتی		
۳۱,۰۰۰			
هزینه	بهره		
(۲۳,۰۰۰)			
درآمد	بهره		
۶,۰۰۰			
سود	سرمایه	گذارها	
۱۲,۰۰۰			
زیان	فروش	اموال	و تجهیزات

حساب	۲۹/۱۲/۸۲	۲۹/۱۲/۸۱
وجه نقد	۴۶,۰۰۰	۱۵,۰۰۰
ح دریافتنی	۴۷,۰۰۰	۵۵,۰۰۰
موجودی کالا	۱۴۴,۰۰۰	۱۱۰,۰۰۰
پ پ هزینه	۱,۰۰۰	۵,۰۰۰
سرمایه گذارها	۱۱۵,۰۰۰	۱۲۷,۰۰۰
اموال و تجهیزات	۷۱۵,۰۰۰	۵۰۵,۰۰۰
استهلاک انباشته اموال	۱۰۳,۰۰۰	۶۸,۰۰۰
خالص اموال و تجهیزات	۶۱۲,۰۰۰	۴۳۷,۰۰۰
جمع داراییها	۹۶۵,۰۰۰	۷۴۹,۰۰۰
حسابهای پرداختنی	۵۰,۰۰۰	۴۳,۰۰۰
ذخیره هزینه های معوقه	۱۲,۰۰۰	۹,۰۰۰
مالیات پرداختنی	۳,۰۰۰	۵,۰۰۰
اوراق قرضه پرداختنی	۲۹۵,۰۰۰	۲۴۵,۰۰۰
سهام عادی ۵ ریالی	۲۷۶,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰
صرف سهام	۱۸۹,۰۰۰	۱۱۵,۰۰۰
سود انباشته	۱۴۰,۰۰۰	۱۳۲,۰۰۰
جمع بدهی و سرمایه	۹۶۵,۰۰۰	۷۴۹,۰۰۰

اطلاعات اضافی :

- ۱- خرید سرمایه گذاری ها به مبلغ ۷۸,۰۰۰ ریال
- ۲- سرمایه گذاری به قیمت تمام شده ۹۰,۰۰۰ ریال بمبلغ ۱۰۲,۰۰۰ ریال بفروش رسید
- ۳- اموال و ماشین الاتی به مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ نقدا خریداری شد
- ۴- ماشین الاتی به بهای تمام شده ۱۰,۰۰۰ ریال و استهلاک انباشته ۲,۰۰۰ ریال به مبلغ ۵,۰۰۰ ریال بفروش رسید
- ۵- اوراق قرضه پرداختنی به مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال در سررسید به ارزش اسمی باز پرداخت شد
- ۶- اوراق قرضه به مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال به ارزش اسمی در تعویض غیر نقدی با ماشین الات منتشر شد .
- ۷- تعداد ۱۵۲۰۰ سهم عادی در ازاء دریافت مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال منتشر شد .
- ۸- سود سهام نقدی به مبلغ ۸,۰۰۰ ریال پرداخت گردید
- ۹- هزینه های عملیاتی شامل ۳۷,۰۰۰ ریال استهلاک دوره بوده است .



مطلوب است : تهیه صورت جریان وجه نقد با استفاده از روش مستقیم و غیر مستقیم