

## صورت جریان وجوه نقد

نخستین هدف صورت جریان وجوه نقد تهیه ی اطلاعاتی در ارتباط با دریافتها و پرداختهای نقدی واحد تجاری در طی یک دوره حسابداری میباشد. دومین هدف آن تهیه ی اطلاعاتی با مبانی نقدی در ارتباط با فعالیتهای عملیاتی، سرمایه گذاری و تامین مالی واحد تجاری است. بنابراین صورت جریان وجوه نقد گزارشی از دریافتهای نقدی، پرداختهای نقدی و خالص تغییرات در نتایج نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی، مالیات بر درآمد، بازده سرمایه گذاری، سرمایه گذاری و تامین مالی شرکت در طی یک دوره حسابداری است.

طبقه بندی جریان نقدی:

صورت جریان وجوه نقد برای انعکاس تغییر در جریان نقد طی سال طراحی شده است. در این میان، تعریف وجوه نقد از اهمیت بالایی برخوردار است. وجوه نقد به موجودی نقد و سپرده های دیداری نزد بانک ها و موسسات اعم از ریالی و ارزی (شامل سرمایه گذاری کوتاه مدت بدون سررسید) اطلاق می گردد.

طبق استاندارد های حسابداری ایران، صورت جریان وجوه نقد باید به ترتیب منعکس کننده جریان های نقدی طی دوره، تحت سر فصل های اصلی زیر باشد:

الف) فعالیت های عملیاتی

ب) بازده سرمایه گذاری و سود پرداختنی بابت تامین مالی

ج) مالیات بر درآمد

د) فعالیت های سرمایه گذاری

ه) فعالیت های تامین مالی

صورت جریان وجوه نقد هم چنین باید شامل صورت تطبیق مانده ی اول دوره و پایان دوره وجه نقد باشد.

۱. جریان نقدی ناشی از فعالیت های عملیاتی

شامل وجه نقد متأثر از عملیاتی است که در تعیین سود خالص به کار می روند. برای مثال دریافت های دریافت های نقدی بابت فروش کالا و خدمات و نیز پرداخت های نقدی به عرضه کنندگان جهت تحصیل موجودی و کارمندان جهت هزینه ها. مبلغ جریان های نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی، یکی از شاخص های ارزیابی توانایی فعالیت های عملیاتی شرکت در ایجاد وجه نقد کافی جهت بازپرداخت وام ها، نگهداشت توان عملیاتی و پرداخت سود سهام است. موارد منعکس در این طبقه از صورت جریان وجوه نقد، جریان های ورودی و خروجی وجه نقد مرتبط با سود عملیاتی است. نمونه ای از جریان های نقدی معمول که در این طبقه قرار می گیرند به شرح زیر می باشند:

جریان ورودی - وجه نقد دریافتی از:

مشتریان - حاصل فروش کالا و ارائه خدمات

سایر درآمد های عملیاتی مانند وجه نقد دریافتی حاصل از حق امتیاز، حق الزحمه و کارمزد

بابت قراردادهای منعقد شده با اهداف تجاری و عملیاتی

جریان های خروجی - وجه نقد پرداختنی:

به فروشندگان کالا و خدمات

بابت حقوق و دستمزد



بابت مزایای پایان خدمت کارکنان

بابت قراردادهای منعقد شده با اهداف تجاری و عملیاتی

تفاوت بین جریان های ورودی و جریان های خروجی عملیاتی وجه نقد؛ خالص جریان وجه نقد ناشی از فعالیت های عملیاتی نامیده می شود. بسیاری از تحلیل گران، این مبلغ را بیش از سایر موارد دیگر مورد استفاده قرار می دهند، زیرا این مبلغ، معیار اندازه گیری سود خالص عملیاتی بر مبنای نقدی است. برای گزارش فعالیت های عملیاتی دو روش وجود دارد:

الف) روش مستقیم و ب) روش غیر مستقیم

رویکرد مستقیم

در این رویکرد، خالص جریان نقدی ناشی از فعالیت های عملیاتی با جمع تک تک جریان های ورودی نقدی (از مشتریان و سایر منابع) و سپس کسر تک تک جریان های نقدی خروجی (هم چون خرید کالا و پرداخت بابت هزینه ها) بدست می آید. برتری اصلی این رویکرد، انعکاس جداگانه دریافت ها و پرداخت های ناخالص نقدی عملیاتی است. اطلاع از منابع مشخص دریافت نقدی و مقاصد مربوط به پرداخت های نقدی انجام شده در دوره های گذشته می تواند در برآورد جریان های نقدی آتی مفید واقع شود، لیکن این رویکرد با ارائه ی جزئیات مربوط به خالص جریان های نقدی ناشی از فعالیت های عملیاتی، به این امر کمک می کند.

نحوه ی عمل در روش مستقیم بدین صورت است که با در اختیار داشتن مانده های ابتدا و پایان دوره حساب های دفتر کل و تعدیل حساب های صورت سود و زیان تعهدی، به جریان های نقدی ناشی از فعالیت های عملیاتی دست می یابیم.

رویکرد غیر مستقیم

این رویکرد با سود عملیاتی شروع و با انجام تعدیلاتی به شرح زیر به خالص جریان نقدی ناشی از فعالیت های عملیاتی دست می یابیم:

- اثر معاملات و رویداد هایی که دارای ماهیت غیر نقدی است اما در محاسبه سود عملیاتی منظور شده اند. مانند استهلاک و هزینه ی مطالبات مشکوک الوصول و هزینه ی مزایای پایان خدمت کارکنان.

- اثر اقلامی که در محاسبه سود و زیان عملیاتی دوره جاری منظور شده اند، لیکن جریان های نقدی مرتبط با آن ها در این دوره انجام نشده است مانند افزایش یا کاهش در مانده حساب های موجودی کالا، حساب های در یافتنی، حساب های پرداختنی و پیش پرداخت هزینه ها.

چرا از سود عملیاتی شروع می کنیم نه از سود خالص؟ آن گروه از جریان های نقدی که مرتبط با بخش عملیاتی سود و زیان است، در صورت جریان نقدی به عنوان جریان نقدی عملیاتی طبقه بندی می شود و فعالیت های عملیاتی عبارت از فعالیت های اصلی و مستمر مولد درآمد عملیاتی واحد تجاری است. از آنجایی که سود خالص شامل اقلام غیر عملیاتی نیز می باشد، بنابراین استفاده از سود عملیاتی ارجح تر است.

برتری اصلی روش غیر مستقیم آن است که تفاوت بین سود عملیاتی و جریان وجه نقد ناشی از فعالیت های عملیاتی به گونه برجسته ای نشان داده می شود. به نظر بسیاری از استفاده کنندگان از صورت های مالی، چنین روشی در ارائه ی تصویری از کیفیت سود واحد تجاری، حائز اهمیت اساسی است.

۲. جریان های نقدی ناشی از بازده سرمایه گذاری و سود پرداختنی بابت تامین مالی

پرداخت های مرتبط با سود و کارمزد تامین مالی، سود سهام و درآمد سرمایه گذاری در سر فصل جداگانه ای طبقه بندی می شوند. مطابق با استانداردهای ایران، به دلایل زیر سر فصل جداگانه ای به نام " بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختنی بابت تامین مالی " در صورت جریان نقدی پیش بینی شده است:



- جلوگیری از خدشه دار شدن یکنواختی ارائه صورت های مالی و در نتیجه تضعیف قابلیت مقایسه
- ایجاد و هماهنگی بین صورت جریان نقدی و صورت سود و زیان
- جلوگیری از تاثیر ساختار سرمایه واحد تجاری بر جریان نقدی ناشی از فعالیت های عملیاتی
- بازده سرمایه گذاری و سود پرداختنی بابت تامین مالی دربرگیرنده ی دریافت های حاصل از مالکیت سرمایه گذاری و سود دریافتنی بابت سپرده های سرمایه گذاری بلند مدت و کوتاه مدت بانکی و نیز پرداخت های انجام شده به تامین کنندگان منابع مالی بابت سود تضمین شده است. نمونه اقلامی که در این طبقه قرار می گیرند به شرح زیر است:
- جریان های نقدی ورودی:
- سود و کارمزد دریافتی
- سود سهام دریافتی شامل سود سهام دریافتی از شرکت های سرمایه پذیری که در سرمایه گذاری در آنها به روش ارزش ویژه در حساب ها انعکاس یافته است.
- جریان های نقدی خروجی:
- سود و کارمزد پرداختنی
- سود سهام پرداختنی
- حصه ای از اقساط اجاره به شرط تملیک پرداختنی که هزینه تامین مالی محسوب می شود.
- ۳. جریان نقدی مالیات بر درآمد
- جریان نقدی مرتبط با مالیات بر درآمد، در سرفصل فعالیت های عملیاتی منعکس نمی شود و بصورت یک سر فصل جداگانه گزارش می شود. دلایل این موضوع را می توان به شرح زیر دانست:
- مالیات بر درآمد مربوط به فعالیت های عادی و غیر عادی است. بنابراین انعکاس آن در سر فصل های فعالیت های عملیاتی گویای ماهیت آن نیست.
- تخصیص اختیاری مالیات بر سر فصل های مختلف
- اهمیت رقم مربوط به مالیات بر درآمد و گزارشگری رقم پرداختی بابت مالیات جریان های نقدی مرتبط با مالیات بر درآمد برای اغلب استفاده کنندگان صورت های مالی داری اهمیت ویژه است. جریان های نقدی مرتبط با این طبقه، تنها منحصر به پرداخت ها یا علی الحساب های پرداختی از با بت مالیات بر درآمد و یا استرداد مبالغ پرداختی از همین بابت است و در بر گیرنده ی جریان های نقدی مربوط به سایر انواع مالیات ها هم چون مالیات های تکلیفی، و مالیات های مستقیم وضع شده بر تولید یا فروش نمی باشد.
- ۴. جریان نقدی ناشی از فعالیت های سرمایه گذاری
- این طبقه شامل جریان های ورودی و خروجی نقدی مربوط به تحصیل یا فروش دارایی های عملیاتی (اموال، ماشین آلات و تجهیزات)، خرید و فروش سرمایه گذاری های کوتاه مدت و بلند مدت، دارایی های نا مشهود و نیز پرداخت و وصول تسهیلات اعطایی به اشخاص مستقل از واحد تجاری به جز کارکنان می باشد. نمونه اقلامی که در این طبقه قرار می گیرند به شرح زیر می باشند:
- جریان ورودی - وجه نقد دریافتی از:
- فروش اموال، ماشین آلات و تجهیزات
- فروش سرمایه گذاری
- فروش دارایی های نا مشهود



- وصول وام عطایی

جریان های خروجی وجه نقد - وجه نقد پرداختی بابت:

- تحصیل اموال، ماشین آلات و تجهیزات

- سرمایه بلند مدت در اوراق بهادار و اوراق مشارکت

- وام های نقدی پرداختی به سایر اشخاص

- تحصیل سایر دارایی های مورد استفاده در عملیات مانند دارایی های نامشهود

۵. جریان های نقدی ناشی از فعالیت های تامین مالی

این طبقه شامل جریان های ورودی و خروجی نقدی مربوط به فعالیت های تامین مالی (استقراض یا انتشار سهام) جهت دریافت وجه نقد برای واحد تجاری است. جریان های خروجی نقدی زمانی رخ می دهد که اصل مقادیر به مالکان و اعتبار دهنده گان برگشت داده شود. نمونه اقلامی که در این طبقه قرار می گیرند به شرح زیر هستند:

جریان ورودی - وجه نقد دریافتی از:

- محل انتشار نقدی سهام

- اعتبار دهندگان از محل انتشار اوراق بدهی

جریان خروجی - وجه نقد پرداختی:

- به اعتبار دهنده گان بابت اصل وام و استقراض دریافتی

- بابت حصه اصل اقساط اجاره به شرط تملیک

- بازخرید سهام (سهام خزانه)

یک قاعده اساسی

افزایش دارایی و کاهش بدهی و هزینه و ستانده = بدهکار = خروج وجه

کاهش دارایی و افزایش بدهی و درآمد و آورده = بستانکار = ورود وجه

بدهکار = خروج وجه

بستانکار = ورود وجه

**فرض:** قاعده فوق بر قرار است. مگر خلاف آن ثابت شود.

نمونه ای از مواردی که بر خلاف قاعده پیش گفته هستند:

استهلاک دارایی ها - مطالبات مشکوک الوصول - درآمد سرمایه گذاری (روش ارزش ویژه) - معاوضه داراییها (بدون سرک نقدی) - تخصیص اندوخته - سود سهمی - تبدیل سهام ممتاز - تبدیل اوراق قرضه (هر دو روش) - انتشار غیر نقدی سهام - تجدید ارزیابی دارایی ثابت - افزایش ارزش سرمایه گذاریها - کاهش ارزش سرمایه گذاریها - کاهش ارزش موجودی ها - ضایعات غیر عادی - هزینه جذب نشده تولید و سایر موارد مشابه غیر موثر بر جریانهای نقدی



در هر یک از موارد نمونه ذکر شده فوق  
 نه اقلام بدهکار شده منجر به خروج وجه ،  
 و نه اقلام بستانکار شده منجر به ورود وجه می گردد.  
 مبادلاتی نظیر نمونه های پیش گفته ، **نباید** در **متن صورت جریان وجوه نقد** انعکاس یابد.  
 (برخی از آنان نظیر **انتشار غیر نقدی سهام** ، **معاوضه دارایی ها** و ... در یادداشت های همراه صورت های مالی به گونه ای  
 مناسب افشا می گردد)  
 قالب کلی صورت جریان وجوه نقد

**	فعالیت‌های عملیاتی
**	بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تامین مالی
**	مالیات بر درآمد
**	فعالیت‌های سرمایه گذاری
**	فعالیت‌های تامین مالی
**	خالص جریان نقدی
**	نقد ابتدای سال
**	نقد پایان سال

منابع تهیه صورت جریان وجوه نقد

- الف ) ترازنامه ابتدا و پایان سال مربوط  
 ب ) صورت سود و زیان و صورت گردش سود انباشته سال مربوط  
 ج ) برخی اطلاعات تفصیلی طی سال مربوط ( اغلب این اطلاعات به فعالیت‌های **سرمایه گذاری** و **تامین مالی** مرتبط است. )  
 ارتباط بین ترازنامه و سودوزیان با **صورت جریان وجوه نقد**

طبقه بندی اقلام در صورت جریان وجوه نقد	اقلام صورت جریان وجوه نقد	اقلام مرتبط در ترازنامه	اقلام سود و زیان و سود و زیان انباشته
فعالیت‌های عملیاتی	وجوه دریافتی از مشتریان	حسابها و اسناد دریافتی تجاری پیش دریافت از مشتریان	درآمد فروش
فعالیت‌های عملیاتی	وجوه پرداختی به فروشندگان	موجودی مواد و کالا پیش پرداخت و سفارشات کالا حسابها و اسناد پرداختی تجاری	بهای تمام شده کالای فروش رفته



فعالیت‌های عملیاتی	وجوه پرداختی به کارکنان و از جانب کارکنان	حقوق و دستمزد پرداختی بیمه و مالیات پرداختی حسابهای دریافتی - کارکنان	هزینه حقوق کارکنان هزینه بیمه سهم کارفرما
فعالیت‌های عملیاتی	مزایای پایان خدمت پرداختی	ذخیره مزایای پایان خدمت	هزینه مزایای پایان خدمت
-	-	استهلاک انباشته	هزینه استهلاک
-	-	ذخیره م. م.	هزینه م. م.
فعالیت‌های عملیاتی	سایر پرداختها (بابت هزینه های عملیاتی)	پیش پرداخت هزینه های هزینه های پرداختی	سایر هزینه های عملیاتی
بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تامین مالی	بهره دریافتی	بهره دریافتی صرف یا کسر سرمایه گذاری در اوراق قرضه	درآمد بهره
بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تامین مالی	سود سهام دریافتی	سود سهام دریافتی	درآمد سرمایه گذاری
بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تامین مالی	بهره پرداختی	بهره پرداختی صرف یا کسر اوراق قرضه	هزینه بهره
بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تامین مالی	سود سهام پرداختی	سود سهام پرداختی	تخصیص سود سهام (بدهکار سود انباشته)
مالیات بر درآمد	مالیات بر درآمد پرداختی	ذخیره مالیات بر درآمد	هزینه مالیات بر درآمد
فعالیت‌های سرمایه گذاری	وجوه نقد دریافتی بابت فروش دارایی های ثابت مشهود	گردش بستانکار دارایی ثابت گردش بدهکار استهلاک انباشته	سود(زیان) حاصل از فروش دارایی های ثابت مشهود
فعالیت‌های سرمایه گذاری	وجوه نقد دریافتی بابت فروش سرمایه گذاریها	گردش بستانکار سرمایه گذاریها	سود(زیان) حاصل از فروش سرمایه گذاریها
فعالیت‌های سرمایه گذاری	وجوه نقد دریافتی بابت قسط تسهیلات (وام) عطایی به دیگران	گردش بستانکار تسهیلات (وام) اعطایی به دیگران	-
فعالیت‌های تامین مالی	وجوه نقد دریافتی بابت انتشار سهام ( افزایش سرمایه)	گردش بستانکار سرمایه	-
فعالیت‌های تامین مالی	وجوه نقد دریافتی بابت	گردش بستانکار تسهیلات	-



	(وام) دریافتی یا اوراق قرضه پرداختنی	تسهیلات (وام) از بانک یا انتشار اوراق قرضه	
-	گردش بدهکار تسهیلات (وام) دریافتی یا اوراق قرضه پرداختنی	وجوه نقد پرداختی بابت بازپرداخت اصل تسهیلات (وام) یا اوراق قرضه	فعالیت‌های تامین مالی

### صورت جریان وجوه نقد

انواع فعالیت‌های واحد تجاری که منجر به **جریانان نقدی** می‌گردد  
( بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۲ ایران )

۱\_ فعالیت‌های عملیاتی

۲\_ بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تامین مالی

۳\_ مالیات بر درآمد

۴\_ فعالیت‌های سرمایه گذاری

۵\_ فعالیت‌های تامین مالی

\*\*\*

۱\_ فعالیت‌های عملیاتی (

شامل :

\_ وجوه نقد دریافتی از مشتریان

\_ وجوه نقد پرداختی به فروشندگان

\_ وجوه پرداختی به کارکنان و از جانب کارکنان

\_ مزایای پایان خدمت پرداختی

- سایر پرداخت ها ( بابت هزینه های عملیاتی)

۲\_ بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تامین مالی (

شامل :

\_ بهره (سود تضمین شده) دریافتی

\_ سود سهام دریافتی

\_ بهره (سود تضمین شده) پرداختی

\_ سود سهام پرداختی

۳\_ مالیات بر درآمد (

شامل :

\_ مالیات بر درآمد پرداختی

۴\_ فعالیت‌های سرمایه گذاری (

شامل :



- \_ وجوه نقد دریافتی بابت فروش دارایی های ثابت مشهود
- \_ وجوه نقد دریافتی بابت فروش سرمایه گذاری ها
- \_ وجوه نقد دریافتی بابت اقساط تسهیلات (وام) اعطایی به دیگران
- \_ وجوه نقد پرداختی بابت خرید دارایی های ثابت مشهود
- \_ وجوه نقد پرداختی بابت خرید سرمایه گذاری ها
- \_ وجوه نقد پرداختی بابت اعطای تسهیلات (وام) به دیگران

#### ۵\_ فعالیت‌های تامین مالی (

شامل :

- \_ وجوه نقد دریافتی بابت انتشار سهام ( افزایش سرمایه )
- \_ وجوه نقد دریافتی بابت تسهیلات (وام) از بانک یا انتشار اوراق قرضه

