

جهت خرید فایل word به سایت [www.kandooon.com](http://www.kandooon.com) مراجعه کنید  
یا با شماره های ۰۹۳۶۶۰۲۷۴۱۷ و ۰۹۳۶۶۴۰۶۸۵۷ و ۰۶۶۴۱۲۶۰-۰۵۱۱ تماس حاصل نمایید



دانشگاه آزاد اسلامی

واحد تهران مرکز

## تئوری حسابداری (۲)

استاد:

دکتر حسین کرباسی یزدی

تهیه کنندگان:

۱- حسین رجبی مقدم

۲- هادی فرنیان

**جهت خرید فایل word به سایت [www.kandoo.cn.com](http://www.kandoo.cn.com) مراجعه کنید  
یا با شماره های ۰۹۳۶۶۰۲۷۴۱۷ و ۰۹۳۶۶۴۰۶۸۵۷ و ۰۶۶۴۱۲۶۰-۰۵۱۱ تماس حاصل نمایید**

در سال ۱۹۸۷ هیات تدوین استانداردهای مالی، تهیه گردش وجوه نقد را الزامی نمود. این صورت مالی جایگزین صورت حساب تغییر در وضعیت مالی گردید. صورت تغییر در وضعیت مالی بر اساس تغییر در داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان سهام تهیه می شد.

در سال ۱۹۳۶ بر اساس APB شماره ۳ تهیه صورت تغییر در وضعیت مالی توصیه گردید ولی تهیه آن اجباری نشد. در ابتدای سال ۱۹۷۱ کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا تهیه این صورت مالی را برای شرکتهای پذیرفته شده در بورس الزامی نمود. در پاسخ به عمل کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، APB شماره ۱۹ در سال ۱۹۷۱ منتشر شد. این بیانیه جایگزین APB شماره ۳ گردید. در نتیجه تهیه صورت تغییرات در وضعیت مالی را الزامی نمود. تهیه صورت جریان وجوه به جای صورت جریان نقد منعکس کننده تمایل FASB به گزارشگری بر مبنای اصل نقدی به عنوان یک مکمل برای صورت سود و زیان و ترازنامه ای می باشد که بر اساس فرض تعهدی تهیه می شود. صورت جریان وجوه نقد، صورت تغییرات در وضعیت مالی وجوهی می باشد که به عنوان وجه نقد طبقه بندی می شود. APB شماره ۱۹ تهیه یکی از ۲ صورت فوق را الزامی نمود. بیشتر شرکتهای تغییر در وجوه را به عنوان تغییر در سرمایه در گردش در نظر گرفتند و آنها تهیه نمودند. زیرا صورت گردش وجوه نقد یک حالت ساده و ویژه از صورت تغییر در وضعیت مالی می باشد.

این فصل با تجزیه و تحلیل منطق زیربنایی صورت تغییر در وضعیت مالی شروع می‌شود.

همچنین تحقیقات تجربی و تئوریکی در این فصل بررسی می‌شود:

### منطق زیربنایی تهیه صورت تغییرات در وضعیت مالی:

APB شماره ۱۹ اهداف گزارشگری صورت تغییر در وضعیت مالی را به شرح زیر بیان می‌دارد.

۱- افشای کامل تغییر در وضعیت مالی.

۲- تلخیص فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و تأمین مالی.

۳- گزارش جریان وجوه حاصل از فعالیت‌های عملیاتی.

این اهداف مستقیماً از صورت سود و زیان و ترازنامه مقایسه‌ای بدست می‌آید زیرا این اطلاعات در این دو صورت مالی قرار دارد. بنابراین اطلاعات جدیدی در صورت تغییر در وضعیت مالی گزارش می‌شود هر چند این اطلاعات به صورت معاملات خلاصه شده‌ای که در صورت سود و زیان و ترازنامه مقایسه‌ای ارائه شده است گزارش می‌شود. به عبارت دیگر صورت تغییر در وضعیت مالی روش دیگری برای طبقه‌بندی و گزارشگری معاملات نسبت به آنچه که در ترازنامه و سود و زیان وجود دارد ارائه می‌نماید ولی با توجه به اینکه صورت تغییرات در وجوه نقد بر اساس تعریف و اندازه‌گیری عناصر مربوط به ترازنامه و سود و زیان تهیه شده است، لذا این

صورت ممکن است به عنوان مشتقی از صورتهای مالی نامیده شود. منطق زیربنایی این

صورت می تواند به صورت بدهکاری معاملات = بستانکاری معاملات باشد.

دو بخش برابر در صورت تغییر در وضعیت مالی وجود دارد که به عنوان منابع و

مصارف نامیده می شود. منابع به عنوان بستانکار معاملات تعریف می شود بستانکاران

معاملات از افزایش بدهی ها و حقوق صاحبان سهام معرف یک سرمایه جدید و در

دسترس برای شرکت از محل منابع خارج شرکت از قبیل صدور سهام، استقراض و

همچنین منابع داخل شرکت از قبیل سود خالص است. عایدات پس از واگذاری

دارائتها ( کسورت دارائتها) و همچنین دیگر منابع داخلی قابل دسترس برای شرکت

ایجاد می نماید.

مصارف به عنوان بدهکاران معاملات تعریف می شود. بدهکاران معاملات از کاهش در

بدهی ها و حقوق صاحبان سهام و افزایش در دارایی ها ناشی می شود. کاهش در

بدهی ها و حقوق صاحبان سهام معرف کاهش در سرمایه شرکت می باشد.

جدول ۱-۱۱

شکل استاندارد صورت تغییرات در وضعیت مالی

منابع ( بستانکار معاملات)

۱- افزایش در جریان وجوه نقد ناشی از :

الف- سود خالص

ب- منابع دیگر

۲- دیگر منابع

۳- کاهش در ماندهٔ وجوه برای یک دوره در صورت وجود.

مصارف ( بدهکار معاملات )

۱- کاهش در جریان وجوه نقد ناشی از:

الف- زیان خالص

ب- حاصل از منابع دیگر

۲- دیگر مصارف

۳- افزایش در مانده وجوه برای یک دوره در صورت وجود

این دو نوع از معاملات شامل تسویه بدهی کاهش در سرمایه مربوط به مواردی از قبیل

خرید خزانه، پرداخت سود سهام و زیان خالص می‌باشد. افزایش در داراییها معرف

یک سرمایه گذاری جدید به عنوان یک منبع مالی برای شرکت می‌باشد. در همهٔ

حالات منابع در دسترس شرکت در نتیجه معاملات بدهکار کاهش می‌یابد.

ساختار اصلی معادله ۱-۱۱ تشکیل دهندهٔ منطق صورت تغییر در وضعیت مالی

می‌باشد و لیکن صورت تغییرات در وضعیت مالی ادامه دهندهٔ صورت جریان وجوه

می‌باشد. در یک صورت جریان وجوه اقلام ترازنامه به عنوان بخشی از آنچه که توازن

وجوه نامیده می‌شود تعریف می‌شود. هدف صورت گردش وجوه نشان دادن چگونگی

افزایش در حسابهای وجوه ناشی از درآمد و دیگر منابع و کاهش ناشی از زیان و دیگر

مصارف می‌باشد. مفهوم جریان وجوه معرف منابع قابل استفاده و در دسترس و نقد



شرکت می باشد. لذا صورت گردش وجوه به صورت وجوه مربوط به فعالیت عملیاتی نزدیکتر است تا به حسابدرای تعهدی.

صورت جریان وجوه ساختار صورت تغییرات در وضعیت مالی اثر گذاشت. در هر دو بخش منابع و مصارف در صورت تغییر در وضعیت مالی معاملات به بخش های تأثیرگذار بر روی وجوه و بخش های تأثیرگذار بر روی حسابها طبقه بندی شده است. اثر سود خالص بر روی مانده وجوه جداگانه گزارش می شود. این ساختار پیچیده تغییر در صورت وضعیت مالی در شکل ۱-۱۱ بیان شده است. ذکر این نکته ضروری است که منطق اصلی در معادله ۱-۱۱ بیان شده است. شکل پیچیده تر جدول ۱-۱۱ تنها یک روش مفصل از طبقه بندی بدهکاران و بستانکاران معاملات و قرار دادن جریان وجوه به سوی صورت تغییرات در وضعیت مالی معرف توسعه اطلاعات گزارش شده می باشد. صورت جریان وجوه از معاملات ۱-الف) و ۱-ب) تشکیل شده است.

معاملاتی که بر روی حسابهای وجوه تأثیری ندارند حذف شده اند. نتیجه این امر گزارش تغییر در مانده وجوه و چگونگی ایجاد این تغییرات بود. تأکید بر گزارشگری جریان وجوه بیشتر بر روی نقدینگی متمرکز شده است. با افزودن معاملات شماره ۲ در شکل ۱-۱۱ یک جمع بندی جامع از کلیه تغییرات در وضعیت مالی حاصل می شود و فقط به حسابهای مانده وجوه خلاصه نمی شود. این روش را صورت تغییر در وضعیت مالی می نامند. انواع معاملاتی که در قسمت شماره ۲ شکل ۱-۱۱ نشان داده

شده است شامل فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و تأمین مالی می‌شود که بر روی حسابهای  
وجوه نقد اثری ندارند.

به عنوان مثال تبدیل بدهی‌های قابل تبدیل به سهام عادی، سهام منتشر شده برای  
تحصیل دارایی‌های غیر پولی سود پرداخت شده به صورت دارایی غیر نقدی و معاوضه  
دارایی‌های غیر پولی. APB شماره ۱۹ یکی از چهار تعریف نقد، نقد به علاوه شبه نقد  
( اوراق بهاردار کوتاه مدت و دیگر سرمایه‌گذاری‌های موقت ) دارایی‌هایی که سریع به  
نقد تبدیل می‌شوند و سرمایه در گردش را مجاز دانسته است. مرحله دوم تعیین اثر  
معاملات صورت حساب سود و زیان بر روی تراز وجوه می‌باشد. سود و زیان باید به  
دقت تجزیه و تحلیل شده و اقلامی که بر روی تراز وجوه تأثیر ندارند اصلاح شوند.  
برای مثال اگر وجوه به عنوان سرمایه در گردش تعریف شوند همه اقلام بدهکار و  
بستانکار صورت سود و زیان که هیچ تطابقی با اقلام بدهکار و بستانکار دارایی‌ها و  
بدهی‌های جاری ندارند جدا شوند، هزینه استهلاک نمونه‌ای از موارد فوق می‌باشد.  
بستانکار مربوط به استهلاک انباشته یک حساب غیر نقد می‌باشد. بعد از اصلاحات  
مربوط به درآمد مقدار و مانده اصلاح شده در صورتیکه دارای مانده بستانکار  
دارایی‌ها و بدهی‌های جاری ندارند جدا شوند، هزینه استهلاک نمونه‌ای از موارد  
فوق می‌باشد. بستانکار مربوط به استهلاک انباشته یک حساب غیر نقد می‌باشد. بعد از  
اصلاحات مربوط به درآمد مقدار و مانده اصلاح شده در صورتی که دارای مانده  
بستانکار باشد به عنوان یکی از منابع طبقه‌بندی می‌شود ( سود خالص اصلاح شده ) و

اگر دارای مانده بدهکار باشد به عنوان مصارف طبقه بندی می شود ( زیان اصلاح شده).  
این طبقه بندی با بند ۱-الف) در شکل ۱-۱۱ در تطابق می باشد. اصلاحات اصلی  
مربوط به سود هنگامی که وجوه به عنوان سرمایه در گردش تعریف می شوند در شکل  
۱-۲ نمایش داده شده است.

مرحله سوم تجزیه و تحلیل معاملات غیر از صورت سود و زیان می باشد. این  
معاملات به دو دسته تقسیم می شوند. معاملاتی که شامل یک حساب وجوه و یک  
حساب غیر نقدی می باشند و معاملاتی که شامل دو حساب غیر نقدی می شوند. وقتی  
که یک معامله شامل یک حساب نقد و یک حساب غیر نقد باشد طبقه بندی معامله در  
تطابق با بند ۱-ب) شکل ۱-۱۱ می باشد. در صورتیکه یک حساب نقد بدهکار و یک  
حساب غیر نقد بستانکار شده باشد بستانکار مربوط به حساب غیر نقدی به عنوان منابع  
طبقه بندی می شود زیرا یک معامله از نوع بستانکار می باشد. به عنوان مثال می توان یک  
بدهکار به حساب وجه نقد و یک بستانکار به اوراق قرضه پرداختی در جهت صدور  
اوراق قرضه در نظر گرفت. اگر یک حساب وجه نقد بستانکار شده باشد و یک  
حساب غیر نقد بدهکار شده باشد معامله به عنوان مصارف طبقه بندی می شود زیرا یک  
معامله از نوع بدهکار می باشد. یک مثال برای این مورد می توان بدهکار شدن یک  
دارایی و بستانکار شدن وجه نقد برای خرید دارایی در نظر گرفت. این نوع معاملات  
معرف فعالیت های تأمین مالی و سرمایه گذاری می باشد.



در صورتیکه بدهکار و بستانکار معاملات بر روی حسابهای غیرنقدی تأثیر گذارد هم به عنوان منابع، هم به عنوان مصارف طبقه‌بندی می‌شوند. بدهکار آن به عنوان مصارف و بستانکار آن به عنوان منابع طبقه‌بندی می‌شوند. یک مثال از این نوع معاملات را می‌توان تبدیل اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام در نظر گرفت در این معامله اوراق قرضه پرداختنی بدهکار و سرمایه بستانکار می‌شود. این نوع از معاملات با بند ۲ شکل ۱۱-۱ مطابقت دارد. این اقلام معرف معاملات سرمایه‌گذاری و تأمین مالی می‌باشند ولی با موارد ارائه شده در بند ۱ تفاوت دارد زیرا هیچ تأثیری بر روی حسابهای وجوه ندارند. مرحله چهارم شامل تغییرات در خود تراز وجوه می‌باشد. تراز وجوه نشان دهنده معادل یک حساب دارایی‌ها گزارش می‌شود. یک مانده بستانکار ( کاهش ) نشان دهنده منابع و یک مانده بدهکار ( افزایش ) نشان دهنده مصارف می‌باشد. این مورد با بند ۳ شکل ۱۱-۱ مطابقت دارد. همه معاملات حسابهای غیرنقدی باید رد صورت تغییرات در وضعیت مالی گنجانده شود.

این حالت همیشه اجرا شود حتی اگر این معاملات هیچ تأثیر مستقیمی بر حسابهای نقدی نداشته باشد. وقتیکه وجوه به عنوان سرمایه در گردش تعریف می‌شود معاملات مربوط به حسابهای غیرنقدی تنها به معاملات غیر پولی محدود می‌شود مانند معاوضه غیرنقدی دارایی‌ها و تبدیل اوراق قابل تبدیل به سهام عادی، البته در زمانیکه وجوه به عنوان وجه نقد تعریف می‌شوند تعدادی از معاملات دیگر نیز وجود خواهند داشت که بر روی وجه نقد تعریف می‌شوند تعدادی از معاملات دیگر نیز وجود خواهند داشت

که بر روی وجه نقد تأثیر نمی گذارند. بنابراین تعریف دقیق تری از وجوه معاملات  
غیرنقدی را برای جداگانه موجب خواهد شد. این دلیلی است برای این سؤال که چرا  
تعریف مربوط به وجوه سرمایه در گردش هزینه های تهیه صورت تغییرات در وضعیت  
مالی را حداقل می نماید.

جدول ۱۱-۲

مثالهایی از اصلاحات غیرنقدی مربوط به سود زمانیکه وجوه به عنوان سرمایه در  
گردش تعریف می شود حذف اقلام بستانکار صورت حساب سود و زیان مثل:

۱- سودهای عادی و غیر مترقبه ناشی از واگذاری دارایی ها، تصفیه بدهی ها و تجدید  
ساختار بدهی ها.

۲- استهلاك صرف بدهی ها.

۳- استهلاك كسر مربوط به سرمایه گذاری ( اوراق قرضه و ... )

۴- سود و زیان اقلام غیر مترقبه مربوط به تغییر در اصول حسابداری.

۵- درآمد سرمایه گذاری بازار سود نقدی مربوط به حسابداری حقوق صاحبان سهام.

۶- استهلاك تشویق مالیاتی معوقه سرمایه گذاری.

۷- استهلاك درآمدهای معوقه مربوط به معاملات فروش - اجاره مجدد.

۸- هزینه مالیات مازاد بر مایلت پرداختنی مربوط به مالیتهای معوقه.

و حذف اقلام بدهکار صورت سود و زیان مثل:

۱- زیانهای عادی و غیرعادی غیر مترقبه ناشی از واگذاری داراییها، تصفیه بدهیها و

تجدید ساختار بدهیها.

۲- استهلاك كسر بدهیها.

۳- استهلاك صرف مربوط به سرمایه‌گذاری (اوراق قرضه و ...)

۴- استهلاك، استهلاك منابع طبیعی - استهلاك مورد اجاره سرمایه‌ای.

۵- استهلاك دارایی‌های نامشهود هزینه‌های معوقه.

۶- کاهش هزینه مالیات ناشی از بازنگرت مالیتهای معوقه.

۷- زیان اقلام غیرمترقبه مربوط به تغییر در اصول حسابداری.

۸- زیان سرمایه‌گذاری پس از كسر سود نقدی مربوط به حسابداری حقوق صاحبان

سهام.

۹- استهلاك زیان معوقه مربوط به معاملات فروش - اجاره مجدد.

۱۰- هزینه‌های پرداختی مربوط به صدور اختیار خرید سهام کارمندان.

### حرکت به سوی گردش وجوه نقد:

SFAC شماره ۱ سه هدف کلی را برای گزارشگری مالی ارائه می‌نماید. اولین هدف

که یک بیان ساده و کلی می‌باشد عبارتست از گزارشگری مالی اطلاعات مفیدی را

برای سرمایه‌گذاران بالقوه و بالفعل و همچنین بستانکاران و سایر استفاده کنندگان در

جهت تصمیم‌گیری و دادن اعتبار و تهیه نماید. ۲ هدف دیگر به عنوان روش‌های

ویژه‌ای از هدف اول در نظر گرفته شده است که این اهداف عبارتند از:

۱- گزارشگری اطلاعات مربوط به منابع و تغییرات منابع شرکت.

۲- گزارشگری اطلاعاتی که در ارزیابی گردش وجوه نقد آتی مفید می‌باشند.

گزارشگری اطلاعاتی که در ارزیاب گردش وجوه نقد آتی مفیدی می‌باشند. در SAFC شماره ۵ هیات تدوین استانداردهای مالی (FASB) در مورد تهیه گردش وجوه نقد الزامات زیر را بیان داشت:

صورت گردش وجوه نقد اطلاعات مفیدی را در مورد فعالیت‌های واحد تجاری در ایجاد وجه نقد بازپرداخت بدهی‌ها، توزیع سود سهام یا سرمایه‌گذاری مجدد برای حفظ یا توسعه ظرفیت عملیاتی و همچنین در مورد فعالیت‌های تأمین مالی شامل بدهی و حقوق صاحبان سهام و همچنین سرمایه‌گذرای یا هزینه نمودن وجه نقد تهیه می‌نماید.

اطلاعات مربوط به دریافت‌ها و پرداخت‌های جاری وجه نقد به ارزیابی نقدینگی، انعطاف پذیری مالی سودآوری و ریسک واحد تجاری کمک می‌کند.

یادداشت اخیر FASB بیان می‌دارد که اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد به عنوان یک افشای تکمیلی، مفید می‌باشد زیرا این اطلاعات:

۱- بازخوردی را برای جریان نقدی واقعی فراهم می‌کند.

۲- به شناسایی ارتباط بین سود حسابداری و جریان وجه نقد کمک می‌کند.

۳- اطلاعاتی را در مورد کیفیت سود ارائه می‌نماید.

۴- قابلیت مقایسه اطلاعات را در گزارشگری مالی بهبود می‌بخشد.



۵- به ارزیابی انعطاف پذیری و نقدینگی کمک می کند.

۶- به پیش بینی جریان نقدی آتی کمک می کند.

به عبارات دیگر تمام موارد فوق محدودیت های مرتبط با حسابداری متعددی را ارائه می نماید. البته این مطالب بیان کننده آن نیست که بگوییم اطلاعات بر مبنای تعددی آماده کننده نمی باشد بلکه بیان کننده این مطلب است که اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد مکمل برای صورت و سود و زیان و ترازنامه می باشد. آنچه مشخص است، این است که گردش وجوه نقد در ارزیابی روش نقدی گذشته ضروری می باشد این امر بیان کننده این مطلب است که گردش وجوه نقد برای فهم گردش وجوه نقد واقعی حاصل از عملیات واحد تجاری ضروری می باشد ( بند شماره ۲ ) یعنی ارتباط بین سود حسابداری و گردش وجوه نقد به عناصر گردش وجوه نقد در سود حسابداری مرتبط می شود ( بند شماره ۳ ). کیفیت سود اصطلاحی است که به وسیله تحلیل گران مالی برای تبیین این رابطه استفاده شده است. ارتباط نزدیکتر بین سود حسابداری و گردش وجوه نقد منجر به کسب بهتر عایدات و سود می شود.

مفهوم کیفیت سود عایدات منعکس کننده این مطلب است که سود حسابداری از تعدادی معاملات غیرنقدی تعهدی و معوقه ناشی می شود و لزوماً معرف خوبی برای نقدینگی نمی باشد بند شماره ۴ به یکسانی رویه ها مربوط می شود و شامل انعطاف پذیری و انتخاب یکی از روش های حسابداری و همچنین قابلیت مقایسه بین شرکت ها می شود.



همان طور که در فصل ۸ بیان شد عوامل بازدارنده‌ای در حسابداری، مانع از یکسانی رویه‌ها می‌شود. گردش نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی یک اندازه‌گیری ساده‌تری است که به تعدادی از این رویه‌های حسابداری مربوط می‌شود به همین دلیل اندازه‌گیری گردش وجوه نقد دارای یکسانی بیشتری نسبت به اندازه‌گیری سود می‌باشد در نتیجه سطح بالایی از قابلیت مقایسه را ایجاد می‌کند بدین ترتیب صورت گردش وجوه نقد به نوعی با اندازه‌گیری سود مرتبط می‌شود. بند ۵ به استفاده از اطلاعات گردش وجوه نقد برای کمک به ارزیابی انعطاف پذیری و نقدینگی مالی شرکت مربوط می‌شود. انعطاف پذیری عبارتست از سازش شرکت با موقعیت‌ها و فرصت‌های جدید و نقدینگی به معنای قدرت و توان شرکت برای تبدیل کردن سریع دارایی‌ها به وجه نقد می‌باشد. وجه نقدی که از طریق فعالیت‌های عملیاتی حاصل می‌شود معرف نقدینگی و انعطاف پذیری شرکت می‌باشد گردش وجوه نقد معرف منابع در دسترس داخلی برای بازپرداخت بدهی‌ها و ایفای تعهدات و همچنین سرمایه‌گذاری مجدد و توزیع سود بین سهامداران می‌باشد. این یک دلیل ابتدایی بر لزوم تهیه صورت گردش وجوه نقد می‌باشد. اطلاعات مربوط به نقدینگی در ترازنامه نیز وجود دارد همان طور که در فصل ۱۰ اشاره شد سیستم طبقه‌بندی جاری و غیر جاری راهنمای ضعیفی برای بیان نقدینگی می‌باشد زیرا تعدادی از اقلام جاری هزینه‌های معوق می‌باشند.

همچنین تعدادی از اقلام بستانکار نیز تأثیری بر روی گردش وجوه نقد آتی ندارند. دارایی‌هایی مانند موجودی کالا ممکن است سریعاً به وجه نقد تبدیل نشوند. در گروه دارایی‌های جاری اقلامی وجود دارند که در یک دوره کوتاه مدت قابل تبدیل به وجه نقد هستند. با توجه به اینکه اندازه‌گیری که در ترازنامه ارائه می‌شود به صورت عادی و نرمال چیزی غیر از ارزش خالص بازیافتنی می‌باشد لذا تعیین وجه نقدی که از محل دارایی‌ها ایجاد می‌شود غیر ممکن است یک ترازنامه چیزی جز طبقه‌بندی عامیانه از نقدینگی نمی‌باشد لذا ترازنامه وضعیت ضعیفی از نقدینگی و انعطاف پذیری شرکت را نشان می‌دهد. صورت گردش وجوه نقد ارائه دهنده وجه نقد حاصل از فعالیت‌های مؤسسه می‌باشد سیستم حسابداری ارزش خروجی که در فصل ۱ شرح داده شده انعطاف پذیری شرکت را از نظر مقدار وجه نقدی که می‌تواند از طریق نقدینگی دارایی‌ها بدست آورد را اندازه‌گیری می‌کند و لیکن اندازه‌گیری ارزش خروجی فقط به عنوان یک شاخص عامیانه از نقدینگی و انعطاف‌پذیری شرکت می‌باشد هر چند این سیستم اندازه‌گیری ممکن است یک تخمین و پیش‌بینی از ارزش تبدیل وجه نقد مربوط به منابع شرکت فراهم آورد و در نهایت سرعت تبدیل نقدینگی و انعطاف‌پذیری را مشخص می‌کند ولی یک سؤال وجود دارد که حسابداری ارزش خروجی برای ارزیابی انعطاف‌پذیری یک شرکت چقدر مفید می‌باشد. یک شرکت تمایل دارد که سرمایه خود را بالا ببرد اینکه دارایی‌های خود را به فروش رساند. در حالت عادی یک شرکت نمی‌خواهد دارایی‌های روله خود را به فروش رساند تا از

طریق آن سرمایه جدیدی را برای فرصت‌های جدید سرمایه‌گذاری ایجاد کند.  
شرکت‌ها تمایل دارند که از سرمایه جدید و یا وجه نقدی که از دارایی‌های آمده برای  
فروش خاص می‌شود استفاده نمایند مانند موجودی کالا. بند ۶ بیان می‌دارد که  
اطلاعات گردش وجوه نقد برای پیش‌بینی جریان وجه نقد آتی مفید می‌باشد.

یعنی اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد در گذشته برای پیش‌بینی گردش وجوه  
نقد همچنین جریان وجوه یا سود حسابداری معرف‌های بهتری برای گردش وجوه نقد  
آتی می‌باشند. افشای تفصیلی بیان می‌دارد که همه اطلاعات مفید بالقوه با در نظر  
گرفتن اصل فزونی منابع بر مخارج باید افشا شود در ارتباط با صورت تغییرات در  
وضعیت مالی چیزی به جز یک طبقه‌بندی و تلخیص معاملات حسابداری در این دوره  
نمی‌باشد. بحث ارائه شده به ارائه مجدد حسابداری بر اساس فرض نقدی به عنوان  
یک مکمل مهم برای صورت‌های مالی بر اساس فرض تعهدی اشاره دارد. همچنین  
لازم است که متوجه شویم که چرا گردش وجوه نقد یک مفهوم کلی‌تری را در مقایسه  
با گردش وجوه دارد.

بحث‌های FASB منجر به این نتیجه گردید که در صورت گردش وجوه نقد، وجوه به  
پول نقد تعریف شده‌اند و نه تغییر در سرمایه در گردش یک اندازه‌گیری ضعیفی از  
نقدینگی می‌باشد ۳ دلیل برای این مطلب وجود دارد:

۱- هزینه‌ها و درآمدهای معوقه در سرمایه در گردش وجود دارد که هیچ اثر نقدی  
ندارد.

۲- تبدیل دارایی‌های جاری به وجه نقد یکسال یا بیشتر زمان لازم دارد ( در صورتی  
چرخه عملیاتی شرکت بیشتر از یکسال باشد).

۳- اقلامی شبیه موجودی کالا که به بهای تمام شده نشان داده می‌شود نشان دهنده  
جریان نقدی بالقوه ناشی از فروش نمی‌باشد. با توجه به موارد گفته شده وجه نقد را  
می‌توان به صورت زیر تعریف کرد. «نقد پول نقد است».

### الزامات صورت گردش وجوه نقد:

ساختار صورت گردش وجوه نقد، دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی را به فعالیت‌های  
عملیاتی و سرمایه‌گذاری و تأمین مالی طبقه‌بندی می‌کند. این طبقه‌بندی با چارچوب  
منابع و مصارف در صورت تغییرات در وضعیت مالی مطابقت دارد و لیکن روش  
طبقه‌بندی در ۳ طبقه به وضوح جریان‌ات نقدی را به اقلام مربوط به خالص جریان‌های  
عملیاتی، جریان‌های تأمین مالی و جریان‌های سرمایه‌گذاری تفکیک می‌کند. در مقایسه  
ساختار منابع و مصارف با صورت گردش وجوه نقد، روش منابع و مصارف به روابط  
بدهکاری و بستانکاری حسابداری شکل ۱-۱۱ می‌پردازد. وجه نقد به عنوان نقد در  
دسترس - وجوه بین راهی و معادل وجه نقد می‌باشد. معادل وجه نقد  
سرمایه‌گذاری‌های با نقدینگی بالایی می‌باشد که قابل تبدیل به مقدار مشخصی از وجه  
نقد می‌باشد و دارای تاریخ سررسید کوتاه مدتی می‌باشد ( عموماً تاریخ سررسید اولیه  
آن ۳ ماه و کمتر از آن می‌باشد) مشابه APB شماره ۱۹ در صورت گردش وجوه نقد



اقلام غیر نقدی مربوط به معاملات سرمایه‌گذاری و تأمین مالی را به عنوان یک مکمل برای صورت گردش وجوه نقد در یک جدول و فرمت مشخص افشاء می‌شود.

این روش معرف مفهوم جامع بودن گزارشگری مربوط به جریان وجوه می‌باشد. صورت گردش وجوه نقد، این اطمینان را به ما می‌دهد که همه ارقام بدهکار بستانکار مربوط به معاملات شرکت در نظر گرفته شده است و در صورت گردش وجوه نقد ارائه می‌گردد. یک مثال از فرمت پیشنهادی در شکل ۳-۱۱ نمایش داده شده است در صورت گردش وجوه نقد جریانات نقدی به جریانات حاصل از فعالیت‌های عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی تفکیک شده است.

هر چند این نوع سازماندهی فراهم کننده قبات رویه بیشتری در مقایسه با صورت تغییرات در وضعیت مالی می‌باشد و دارای قابلیت مقایسه بیشتری است. ۳ عضو هیئت تدوین کننده استانداردهای مالی مخالف این نوع طبقه‌بندی صورت گردش وجوه نقد بودند زیرا آنها اعتقاد داشتند که بهره و سود سهام دریافتی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و نه از فعالیت‌های عملیاتی ناشی می‌شوند همچنانکه در پاراگراف ۲۲ استاندارد بیان گردیده است همچنین بهره پرداختی به عنوان یکی از فعالیت‌های تأمین مالی و نه فعالیت‌های عملیاتی می‌باشد. پاراگراف ۲۳ استاندارد.

این استاندارد بیان می‌دارد که گردش نقدی عملیاتی ممکن است به روش‌های مستقیم و غیر مستقیم ارائه شود. روش مستقیم گردش وجوه نقد مربوط به طبق‌بندی درآمد، هزینه مربوط به کالای فروش رفته و دیگر هزینه‌ها طبق صورت سود و زیان گزارش



می نماید. در روش غیر مستقیم یا روش صورت مغایرت، با سود و زیان تحقق یافته شروع می شود و لذا به نظر می رسد که FASB موافق این روش می باشد و لیکن در هر ۲ روش پیشنهادی هیات تدوین استانداردهای مالی متذکر گردید که روش مستقیم دارای هزینه بیشتری می باشد زیرا اکثر شرکت ها ساختار ثبت حسابداری متناسب جهت تهیه صورت گردش وجوه نقد را برای فراهم کردن اطلاعات ضروری ندارند.

### شرکت M

### صورت گردش وجه نقد تلفیقی

۱۹۸۱/۱۲/۳۱

افزایش ( کاهش ) در وجه نقد و معادل وجه نقد

وجه نقد حاصل از فعالیت های عملیاتی:

۱۳۸۵۰	وجه دریافتی از مشتریان
(۱۲۰۰۰)	وجه پرداختی به عرضه کنندگان کالا خدمات و پرسنل
۲۰	سود سهام دریافتی
۵۵	بهره دریافتی
(۲۲۰)	بهره پرداختی
(۳۲۵)	مالیات پرداختی
۱۵	درآمد بیمه دریافتی
۳۰	وجه پرداختی مربوط به دعاوی حقوقی
<hr/>	
۱۳۶۵	خالص وجه نقد حاصل از فعالیت های عملیاتی

وجه نقد حاصل از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری:

۶۰۰	فروش امکانات رفاهی
۱۵۰	وجه حاصل از فروش ماشین‌آلات
(۱۰۰۰)	مخارج سرمایه‌ای
(۹۲۵)	خرید شرکت‌ها
<u>          </u>	
(۱۱۷۵)	خالص وجه نقد حاصل از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

اگر روش مستقیم مورد استفاده قرار گیرد یک فهرست و جدول مجزایی برای  
مغایرت‌گیری سود خالص با گردش نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی بایستی تهیه  
گردد. به عبارت دیگر روش غیرمستقیم با روش مغایرت‌گیری بایستی به صورت مجزا  
به عنوان یک مکمل برای روش مستقیم ارائه گردد. تعدادی از اعضای FASB اعتقاد  
دارند که اجازه استفاده از روش غیرمستقیم به فهم کمتر استفاده‌کنندگان و کیفیت  
پائین‌تر گزارشگری مالی منتج می‌شود. شکل ۴-۱۱ جدول تکمیلی مربوط به  
فعالیت‌های تأمین مالی و سرمایه‌گذاری غیرنقدی را به عنوان یک ابزار اصلی و اولیه  
برای ارائه خالص وجه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی می‌باشد که در هر ۲ روش  
مستقیم و غیرمستقیم از آن استفاده می‌شود.

خالص وجه نقد حاصل از فعالیت های تأمین مالی:

اصل پرداخت مربوط به تعهدات اجاره سرمایه ای (۳۰۰)

وجه نقد حاصل از صدور اوراق بدهی بلند مدت ۱۲۷۵

وجه نقد حاصل از صدور سهام عادی ۴۰۰

سود سهام پرداختی (۵۰۰)

---

خالص وجه نقد حاصل از فعالیت های تأمین مالی ۸۷۵

خالص افزایش در وجه نقد و معادل وجه نقد ۱۰۶۵

وجه نقد و معادل وجه نقد در ابتدای دوره ۶۰۰

وجه نقد و معادل وجه نقد در آخر دوره ۱۶۶۵

روش صورت مغایرت یا روش غیرمستقیم برای تهیه وجه نقد حاصل از فعالیت های

عملیاتی

مغایرت گیری سود خالص به وجه نقد حاصل از فعالیت های عملیاتی:

خالص

۷۶۰

سود:

اصلاحات

وجه حاصل از فعالیت های عملیاتی:

۴۴۵	استهلاک
۲۰۰	زیان مربوط حسابهای دریافتی
(۸۰)	سود حاصل از فروش امکانات رفاهی
(۲۵)	سود تقسیم نشده شرکت های فرعی
	وجه حاصل از دریافت اقساط مربوط به اسناد دریافتی
۱۰۰	مربوط به فروش کالا
	خالص تغییر در دارایی ها و بدهی ها و بدهی های ناشی از خرید شرکت S
(۲۱۵)	افزایش در حسابهای دریافتی
۲۰۵	کاهش در موجودی کالا
(۲۵)	افزایش در پیش پرداخت هزینه
(۲۵۰)	کاهش در حسابهای پرداختنی و بدهی های محقق یافته
۵۰	افزایش در بهره و مالیات پرداختنی
۵۰	افزایش در مالیات پرداختنی
۱۵۰	افزایش در مالیات معوقه
۵۰	افزایش در سایر بدهی ها
<hr/>	
۶۰۵	خالص کل اصلاحات
<hr/>	
۱۳۶۵	خالص وجوه نقد ناشی از فعالیت های عملیاتی

## نقد و تحقیقات جریان‌ات وجوه:

۲ شخصیت موافق گزارش جریان نقدی، لاوسن و لی، اظهار داشتند که گزارش جریانهای نقدی برای گزارش عملکرد شرکت ضروری می‌باشد چرا که نقدینگی و جریان نقدی یک بخش مهم و اساسی در عملکرد شرکت است. آقای لی از این نیز فراتر رفت و ازعات داشت که جریان نقدی و نه سود نتیجه نهایی فعالیت یک مؤسسه است. سود یک نتیجه (معاملات) است و وجه نقد یک منبع فیزیکی می‌باشد.

یک نکته وجود دارد و آن این است که گزارش جریان نقدی یک صورت مجزا است یا یک مکمل مهم برای صورت‌های مالی دیگر می‌باشد و این مسأله‌ای است که توسط لاوسن و لی مطرح شده است. همان طور که در فصل ۷ بحث شد مدل ارزشیابی جریان نقدی (بر اساس یک تحقیق اقتصاد مالی) معرف یک دیدگاه مشابهی است یعنی: جریان‌ات نقدی شرکت یک اندازه‌گیری نهایی از ارزش شرکت و نه سود حسابداری تحقق یافته می‌باشد و لیکن یک ساختار رشد پاینده از شواهد مربوط ب تحقیقات بازار سرمایه که بیان می‌دارد حسابداری تعهدی در مقایسه با صورت جریان‌ات نقدی آگاه کننده‌تر می‌باشد یک تفسیر از این تحقیق این است که هم جریان‌ات نقدی و هم حسابداری تعهدی در کنار یکدیگر مفیدتر می‌باشند تا اینکه یکی از آنها پذیرفته شود یعنی هر دوی آنها در ارزیابی عملکرد شرکت مفیدند. از این دیدگاه صورت گردش وجوه‌ها به عنوان یک مکمل برای صورت‌های بر فرض تعهدی می‌باشند و در نتیجه اطلاعات جدیدی از طریق ترکیب اطلاعات تحقق یافته



**جهت خرید فایل word به سایت [www.kandoocn.com](http://www.kandoocn.com) مراجعه کنید  
یا با شماره های ۰۹۳۶۶۰۲۷۴۱۷ و ۰۹۳۶۶۴۰۶۸۵۷ و ۰۶۶۴۱۲۶۰-۰۵۱۱ تماس حاصل نمایید**

(فرض تعهدی) با جریان نقدی (فرض نقدی) فراهم می شود. در نهایت می توان گفت یک سیری از تحقیقات و یافته های سرمایه گذاران و تحلیل گران مالی نشان داده که اطلاعات مربوط به جریان نقدی برای تحلیل سرمایه گذاری ها استفاده شده است ولی قابلیت سودآوری بر اساس فرض تعهدی بر گردش نقدی مقدم است. یک تحقیق جدید توسط بنیاد حسابداری مالی نشان داد که اهمیت اطلاعات مربوط به گردش وجوه در حال افزایش می باشد. اهمیت اطلاعات بر اساس فرض تعهدی در حال کاهش می باشد. همه موارد بیان می دارد که گردش وجوه نقد یک نقش ثانویه و البته مهم در ارزیابی عملکرد و چشم اندازهای آتی شرکت ایفا می نماید.

جهت خرید فایل word به سایت [www.kandooon.com](http://www.kandooon.com) مراجعه کنید  
یا با شماره های ۰۹۳۶۶۰۲۷۴۱۷ و ۰۹۳۶۶۴۰۶۸۵۷ و ۰۶۶۴۱۲۶۰-۵۱۱ تماس حاصل نمایید

Filename: Document1  
Directory:  
Template: C:\Documents and Settings\hadi tahaghoghi\Application  
Data\Microsoft\Templates\Normal.dotm  
Title:  
Subject:  
Author: H.H  
Keywords:  
Comments:  
Creation Date: 4/7/2012 12:17:00 PM  
Change Number: 1  
Last Saved On:  
Last Saved By: hadi tahaghoghi  
Total Editing Time: 0 Minutes  
Last Printed On: 4/7/2012 12:17:00 PM  
As of Last Complete Printing  
Number of Pages: 24  
Number of Words: 3,573 (approx.)  
Number of Characters: 20,372 (approx.)