

صورت تغییرات در وضعیت مالی

غلامرضا سلامی

تعریف صورت تغییرات در وضعیت مالی در عنوان آن مستتر است و درواقع صورتی است از تفاضل بین مانده‌های مندرج ترازنامه پایان دوره و ابتدای دوره. البته بصورتی که دارای معنی و مفهوم خاص باشد.

برای معنی‌دار کردن این "صورت" روشهای گوناگونی بکار برده می‌شود ولی در هر حال متأثر از صورتهای سنتی "گردش وجوه نقدی" و "منابع و مصارف وجوه" می‌باشد. در هر یک از روشها محور اصلی محاسبات بر مبنای "سود" و "وجوه نقد" به عنوان مهمترین منبع و مخزن قرار می‌گیرد. ولی در هر صورت تکنیک تهیه این صورت مالی یکسان است. متداول‌ترین روشها در ایران تعیین میزان تغییرات در "سرمایه در گردش" در یک دوره از طریق تهیه صورت منابع و مصارف وجوه می‌باشد که در این روش سود دوره به عنوان رقم اصلی بر تارک این صورت مالی خودنمایی می‌نماید.

روش دیگری که در ایران تا حدودی متداول است و شاید نسبت به روش فوق پیشرفته‌تر باشد، روش دستیابی به تغییرات وجوه نقد از طریق تفکیک موجودیهای نقدی از سرمایه در گردش می‌باشد و بالاخره روش نسبتاً جدیدتر روش نایل شدن به مانده وجوه نقد پایان دوره از مانده ابتدای دوره است.

در سه روش فوق از صورت منابع و مصارف وجوه استفاده به عمل آمده که استاندارد تهیه آن یکسان می‌باشد. و همچنین در این روشها در تهیه صورت تغییرات سرمایه در گردش از یک استاندارد پیروی می‌شود و در هر صورت به سختی می‌توان مزیتی برای یک روش نسبت به روش دیگر بیان داشت زیرا استفاده‌کننده از صورتهای مالی با تعمق در هر یک از انواع صورت تغییرات در وضعیت مالی به آگاهیهای لازم دسترسی پیدا خواهد نمود. شاید روش آخر یعنی رسیدن از مانده اول دوره وجوه نقد به وجوه نقد پایان دوره این مزیت را دربرداشته باشد که ادغامی است از صورتهای "گردش وجوه نقدی" و "منابع و مصارف وجوه" ضمن اینکه خود صورت معنی‌دار مستقلی نیز می‌باشد.

در این مقاله سعی شده است روش دستیابی به تغییرات سرمایه در گردش مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد و نهایتاً "تبدیل صورت تغییرات در وضعیت مالی به دو روش دیگر با حل مساله ساده‌ای بیان شود.

سود به عنوان مهمترین منبع

هدف از تشکیل شرکتها بطور معمول تحصیل سود می باشد و بطور کلی آنچه که باعث توسعه شرکت می گردد میزان سودآوری آن است. بطور معمول قسمتی از سود به عنوان بازده سرمایه گذاری به صاحبان آن پرداخت می شود و علاوه بر آن سهم درآمد دولت به عنوان مالیات از شرکت مطالبه و وصول می گردد و قسمتی از سود نیز در شرکت باقی مانده و مجدداً صرف گسترش عملیات اجرایی یا ایجاد سرمایه گذاریهای جدید می شود. به همین دلیل در صورت تغییرات وضعیت مالی سود دوره به عنوان محور محاسبات تعیین شده و سایر منابع به آن افزوده و پس از کسر مصارف وجوه، مانده بدست آمده نمایانگر تغییرات سرمایه در گردش شرکت قلمداد می گردد.

سود ویژه ای که به عنوان منبع وجوه باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی منعکس گردد آن گونه درآمد ویژه ای است که واقعا در اضافه شدن نقدینگی یا سرمایه در گردش شرکت اثر افزایشنده داشته باشد بنابراین:

الف - سود ویژه قبل از کسر مالیات می باید به عنوان منبع وجوه در صورت نمایش داده شود زیرا مالیات تا زمان پرداخت در منابع شرکت باقی می ماند و به محض پرداخت می تواند به عنوان یکی از مصارف وجوه در صورت نشان داده شود.

ب - اقلام دیگری از سود شرکت که کنار گذاشته شده اند تا بعداً پرداخت شده یا به مصرف برسند نیز باید به سود ویژه مندرج در صورت اضافه گردد این گونه اقلام را به عنوان اقلام بدون تاثیر در سرمایه در گردش ذیل سود ویژه نمایش داده و به آن می افزایند. بنابراین نمایش سود ویژه به عنوان منبع به شرح زیر خواهد بود:

منابع

A	سود ویژه قبل از کسر ذخیره مالیات	
	اضافه می شود اقلام بدون تاثیر در سرمایه در گردش:	
	B	افزایش ذخیره استهلاک طی دوره
	C	افزایش ذخیره باز خرید خدمت طی دوره
	D	سایر اقلام
$\frac{N}{K}$		

تبصره - ذخیره مطالبات مشکوک الوصول، ناهایی کالا و امثالهم به دلیل اینکه از مانده حساب بدهکاران یا موجودی کالا و غیره کسر می شود و این اقلام پس از کسر ذخایر مربوط در ترازنامه منعکس می گردند بنابراین در اعداد اقلام بدون تاثیر... منعکس نمی گردد همچنین است ذخیره هزینه های معوق که به عنوان جزئی از حسابهای پرداختنی در ترازنامه منعکس می شوند.

سایر منابع

منابع وجوه شرکت محدود به سود آن شرکت نمی باشد بلکه هر آنچه در طول دوره

مالی به نحوی نقدینگی شرکت را افزایش دهد یا موجب افزایش سرمایه در گردش شرکت بشود. منبع و جوه تلقی می گردد. لکن اقلام تشکیل دهنده سرمایه در گردش حتی اگر موجب افزایش نقدینگی شرکت بشوند به عنوان منبع تلقی نمی شوند.

افزایش سرمایه نقدی یا از طریق تبدیل مطالبات جاری حال شده، یکی از منابع مهم شرکتها تلقی می شود همچنین دریافت وامهای بلندمدت و فروش دارائیهایی ثابت از منابع مهم دیگر شرکتها می باشند. با توجه به مطالب فوق نمایش صورت تغییرات در وضعیت مالی تا اینجا که شرح داده شد به شرح زیر می باشد:

منابع

A سود ویژه قبل از کسر مالیات
افزافه می شود اقلام بدون تاثیر در سرمایه در گردش:

B

C

D

N

سایر منابع :

E

افزایش سرمایه نقدی

F

افزایش بدهیهای بلندمدت

G

فروش دارائیهایی ثابت

L

مصارف وجوه

وجوه تامین شده از منابع شرکت معمولاً "در شرکت باقی نمی ماند و صرف پرداخت بدهیهای بلند و یا صرف سرمایه گذاری در دارائیهایی شرکت می شود آن قسمت از منابع که صرف افزایش سرمایه در گردش شرکت می شود به عنوان جزئی از مصارف تلقی نمی شود. بنابراین مصارف وجوه به آن دسته از پرداختها اطلاق می شود که موجب افزایش دارائیهایی غیر جاری یا کاهش بدهیهای بلندمدت گردد.

بنابراین خرید یا ایجاد دارائیهایی ثابت بازپرداخت وامهای بلندمدت از مصارف عمده وجوه شرکتها تلقی می گردند.

تبصره - پرداخت سود پیشنهادی سال قبل و مالیات بر درآمد سنوات قبل هر چند ظاهراً "باید در صورت تغییرات سرمایه در گردش نشان داده شود (که در بعضی از صورتها همین طور هم نشان می دهند) لکن به دلیل اینکه این دو قلم از سود سنوات قبل کنار گذاشته شده اند بهتر است جزو مصارف وجوه قلمداد گردند.

با منظور نمودن کل مصارف قسمت منابع مصارف از صورت تغییرات در وضعیت مالی این صورت کامل شده و به شکل زیر در می آید :

منابع

A

سود ویژه قبل از کسر مالیات

اضافه می شود اقلام بدون تاثیر در سرمایه در گردش:

$B+C+D$

$\frac{N}{K}$

E

سایر منابع:

F

افزایش سرمایه نقدی

G

افزایش بدهیهای بلندمدت

—

فروش دارائیهای ثابت

L

$K+L$

جمع منابع

مصارف

H

بازپرداخت بدهیهای بلندمدت

I

خرید دارائیهای ثابت

J

پرداخت سود سهام پیشنهادی سال قبل

O

پرداخت قسمتی از مالیات بر درآمد سنوات قبل

M

$k+L-M$

افزایش (کاهش) در سرمایه در گردش

$= = = =$

سرمایه در گردش

سرمایه در گردش هر شرکت عبارت است از تفاضل بین دارائیهای جاری و بدهیهای جاری آن شرکت و به آن خالص دارائیهای جاری نیز می گویند و عموماً "سرمایه درجریانی است که جهت اجرای عملیات عادی شرکت بکار می رود. گفته شد که کاهش یا افزایش اقلام سرمایه در گردش هر چند که ماهیتاً می تواند به عنوان منابع یا مصارف وجوه تلقی شود لکن به دلیل ماهیت یکسان و سرعت نقل و انتقال فی مابین اقلام آن همواره به عنوان یک مجموعه یا کل در ترازنامه و بخصوص در صورت تغییرات در وضعیت مالی شرکت مورد توجه قرار می گیرد.

به عبارت دیگر چندان تفاوت نمی کند که منابع وجوه صرف پرداخت بدهیهای جاری شرکت شود یا اینکه تبدیل به موجودی کالا گردد چه بدهیهای جاری می تواند منشاء موجودیها باشد و همین طور اختلاف چندان بین تبدیل موجودی به وجوه نقد یا بدهکاران وجود ندارد زیرا بدهکاران نهایتاً تبدیل به وجوه نقد خواهند گردید.

با توجه به توضیحات فوق مشخص می گردد که فزونی منابع بر مصارف وجوه باعث افزایش سرمایه در گردش شده و کسری منابع نسبت به مصارف وجوه باعث کاهش سرمایه در گردش می شود به طوری که افزایش یا کاهش سرمایه در گردش مساوی است با تفاضل منابع و مصارف وجوه.

بدین ترتیب آن قسمت از منابع وجوه که در مقابل آن مصارفی وجود نداشته است صرف افزایش سرمایه در گردش می شود و یا به عبارت دیگر بعضاً "یا کلاً" باعث افزایش اقلام مختلف دارائیهای جاری و یا باعث کاهش اقلام مختلف بدهیهای جاری می گردد. با عنایت به مراتب فوق می توان صورت تغییرات در سرمایه در گردش را به شرح زیر نمایش داد:

افزایش (کاهش) دارائیهای جاری:

P

(Q)

R

—

V

—

افزایش حسابهای دریافتی

کاهش موجودیهای جنسی

افزایش موجودیهای نقدی

(افزایش) کاهش بدهیهای جاری:

S

(T)

—

W

—

کاهش حسابهای پرداختنی

افزایش اضافه برداشت بانکی

$$K+L-M=V-W$$

=====

افزایش (کاهش) سرمایه در گردش

حال با توجه به معلومات فوق اقدام به ذکر یک مثال عددی می شود تا موضوع بهتر روشن شود.

مثال: ترازنامه شرکت آلفا در تاریخ ۱۳۶۵/۱۲/۲۹ مفروض است، مطلوب است تهیه صورت تغییرات در وضعیت مالی شرکت مذکور برای سال مالی منتهی به تاریخ مذکور (توضیح اینکه در این مثال سود سال ۱۳۶۵ - قبل از کسر مالیات و تقسیم در ترازنامه مندرج می باشد).



شرکت آلفا (سهامی خاص)

ترازنامه به تاریخ ۱۳۶۵/۱۲/۲۹		۱۳۶۴
ریال	ریال	ریال
<u>استفاده از منابع سرمایه‌ای</u>		
۳۱۷,۰۰۰,۰۰۰	دارائیهای ثابت	۲۹۲,۵۷۲,۰۰۰
۹۵۲,۰۰۰,۰۰۰	ذخیره استهلاک	۲۰۳,۹۰۲,۰۰۰
		۸۸,۶۷۰,۰۰۰
۷۵۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاریها	۱,۵۰۰,۰۰۰
		۹۰,۱۷۰,۰۰۰
۱۰۲,۷۰۰,۰۰۰		
<u>دارائیهای جاری</u>		
۲۴۲,۹۰۰,۰۰۰	موجودی کالا	۲۷۷,۳۰۰,۰۰۰
۴۳۰,۸۷۰,۰۰۰	حسابها و اسناد دریافتنی	۳۷۱,۴۰۰,۰۰۰
۱۲۱,۸۵۰,۰۰۰	موجودی نقد و بانک	۱۳۸,۵۰۰,۰۰۰
۷۹۵,۶۲۰,۰۰۰		۷۸۷,۲۰۰,۰۰۰
کسر می‌شود:		
بدهیهای جاری:		
-	ذخیره مالیات بر درآمد	۸۲,۱۷۰,۰۰۰
۲۹۷,۸۳۰,۰۰۰	سایر حسابها و اسناد پرداختنی	۲۶۹,۱۰۰,۰۰۰
۲۷۰,۰۰۰,۰۰۰	سود سهام پرداختنی	۲۲۲,۷۰۰,۰۰۰
۸۲,۱۰۰,۰۰۰	افزافه برداشت بانکی	-
۳۸۲,۶۳۰,۰۰۰		۵۷۳,۹۷۰,۰۰۰
۴۱۲,۹۹۰,۰۰۰	خالص دارائیهای جاری	۲۱۳,۲۳۰,۰۰۰
۵۱۵,۶۹۰,۰۰۰		۳۰۳,۴۰۰,۰۰۰
<u>منابع سرمایه‌ای بکار رفته</u>		
۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه	۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰
۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته قانونی	۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰
۱۶۲,۰۰۰,۰۰۰	سود سال جاری	-
۳۷۷,۰۰۰,۰۰۰	حقوق صاحبان سهام	۱۶۵,۰۰۰,۰۰۰
۶۲,۹۹۰,۰۰۰	بدهی بلندمدت	۷۹,۶۵۰,۰۰۰
۷۵,۷۰۰,۰۰۰	ذخیره بازخرید خدمت کارکنان	۵۸,۷۵۰,۰۰۰
۵۱۵,۶۹۰,۰۰۰		۳۰۳,۴۰۰,۰۰۰

(۱۱۲۱۰۰۰۰۰)

(۱۱۰۰۰۰۰۰۰۰)

(۸۷۱۲۰۰۰۰۰۰)
 (۲۸۷۲۰۰۰۰۰۰)
 : جاری : راهی به هیای جاری :
 سایر حسابها و اسناد پرداختی

۸۷۱۲۰۰۰۰۰۰

(۱۶۷۲۰۰۰۰۰۰)
 (۵۹۴۸۰۰۰۰۰۰)
 (۲۴۴۰۰۰۰۰۰۰۰)
 : جاری : داراییهای جاری :
 اعتبارات سرمایه در گردش :
 راهی در سرمایه در گردش

(۱۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰)

۲۴۹۲۵۸۰۰۰۰۰

۱۶۷۲۰۰۰۰۰۰۰۰
 ۸۷۱۲۰۰۰۰۰۰۰۰
 ۲۴۴۰۰۰۰۰۰۰۰۰
 ۲۴۴۰۰۰۰۰۰۰۰۰
 ۲۴۴۰۰۰۰۰۰۰۰۰
 : سایر حسابها و اسناد پرداختی
 سایر حسابها و اسناد پرداختی
 سود سهام پرداختی
 سایر حسابها و اسناد پرداختی
 سایر حسابها و اسناد پرداختی
 سایر حسابها و اسناد پرداختی

۲۴۹۲۵۸۰۰۰۰۰

۵۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰

: سایر حسابها و اسناد پرداختی
 سایر حسابها و اسناد پرداختی

۱۹۶۷۲۰۰۰۰۰۰۰

۱۶۷۲۰۰۰۰۰۰۰۰
 ۱۸۹۸۰۰۰۰۰۰۰۰
 : جاری : راهی به هیای جاری :
 سایر حسابها و اسناد پرداختی
 سود سهام پرداختی
 سایر حسابها و اسناد پرداختی
 سایر حسابها و اسناد پرداختی
 سایر حسابها و اسناد پرداختی

ریال

ریال

۱۳۵۵/۱۲/۲۹ به ۱۳۵۵/۱۲/۲۹
 صورت تغییرات در وضعیت مالی برای سال منتهی به ۱۳۵۵/۱۲/۲۹

(سایر حسابها) (سایر حسابها)

روش اول

شرکت آلفا (سهامی خاص)
 روش دوم
صورت تغییرات در وضعیت مالی برای سال منتهی به ۱۳۶۵/۱۲/۲۹

<u>ریال</u>	<u>ریال</u>	<u>منابع</u>
	۱۶۲۰۰۰۰۰۰۰	سود ویژه قبل از کسر مالیات
		افزافه می شود اقلام بدون تاثیر
		در سرمایه در گردش:
	۱۷۸۹۸۰۰۰۰	افزایش ذخیره استهلاک
	۱۶۹۵۰۰۰۰۰	افزایش ذخیره بازخرید خدمت
۱۹۶۸۴۸۰۰۰۰		
		سایر منابع:
۵۰۰۰۰۰۰۰۰		افزایش سرمایه
۲۴۶۸۴۸۰۰۰۰		
		مصارف:
	۲۴۴۲۸۰۰۰۰	افزایش داراییهای ثابت
	۶۰۰۰۰۰۰۰	افزایش سرمایه گذاریها
	۸۲۱۷۰۰۰۰۰	پرداخت مالیات
	۲۲۰۰۰۰۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
	۱۶۶۶۰۰۰۰۰	بازپرداخت وام
۳۴۹۲۵۸۰۰۰۰		
۱۰۲۴۱۰۰۰۰۰		
		کاهش در سرمایه در گردش:
	(۳۴۴۰۰۰۰۰۰)	کاهش موجودیهای کالا
	۵۹۴۷۰۰۰۰۰	افزایش حسابها و اسناد دریافتنی
	(۲۸۷۳۰۰۰۰۰)	افزایش سایر حسابها و اسناد پرداختنی
		گردش خالص وجوه جاری:
	(۱۶۶۵۰۰۰۰۰)	کاهش وجوه نقدی
		افزایش اضافه برداشت
	(۸۲۱۰۰۰۰۰۰)	بانکی
	(۹۸۷۵۰۰۰۰۰)	
(۱۰۲۴۰۰۰۰۰۰)		

صورت تغییرات در وضعیت مالی برای سال منتهی به ۱۳۶۵/۱۲/۲۹

ریال	ریال	ریال
۱۳۸۵۰۰۰۰۰		موجودیهای نقدی اول دوره
		نقدینگی ایجاد شده ناشی از عملیات جاری
	۱۶۲۰۰۰۰۰۰	سود ویژه
	۱۷۸۹۸۰۰۰	اقتلام غیر موثر در نقدینگی:
	۱۶۹۵۰۰۰۰	هزینه استهلاک
		باز خرید سنوات خدمت
۱۹۶۸۴۸۰۰۰		منابع (مصارف) نقدینگی ناشی از تغییرات در:
	۳۴۴۰۰۰۰۰	موجودیهای کالا
	(۵۹۴۷۰۰۰۰)	حسابها و اسناد دریافتی
		سایر حسابها و اسناد پرداختنی
	۲۸۷۳۰۰۰۰	
۳/۶۶۰/۰۰۰		نقدینگی ایجاد شده در عملیات
۲۰۰۵۰۸۰۰۰		سایر منابع (مصارف) نقدینگی
		افزایش داراییهای ثابت طی دوره
	(۲۴۴۲۸۰۰۰)	سرمایه گذاری
	(۶۰۰۰۰۰۰)	باز پرداخت وام
	(۱۶۶۶۰۰۰)	پرداخت سود سهام
	(۲۲۰۰۰۰۰۰)	پرداخت مالیات
	(۸۲۱۷۰۰۰)	اضافه برداشت بانکی
	۸۲۱۰۰۰۰۰	افزایش سرمایه
	۵۰۰۰۰۰۰	
(۲۱۷۱۵۸۰۰۰)		
		موجودی نقدی در پایان دوره
۱۲۱۸۵۰۰۰۰		