استاندارد بین‌المللی حسابداری ۷
صورت جریانهای نقدی

سازمان حسابرسی

فهرست مندرجات

	از بند
هدف	
دامنه کاربرد	۱
منافع اطلاعات جریانهای نقدی	۴
تعاریف	۶
نقد و معادلهای نقد	۷
ارائه صورت جریانهای نقدی	۱۰
فعالیتهای عملیاتی	۱۳
فعالیتهای سرمایه‌گذاری	۱۶
فعالیتهای تأمین مالی	۱۷
گزارشگری جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی	۱۸
گزارشگری جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای سرمایه‌گذاری و تأمین مالی	۲۱
گزارشگری جریانهای نقدی بر مبنای خالص	۲۲
جریانهای نقدی ارزی	۲۵
بهره و سود تقسیمی	۳۱
مالیات بر درآمد	۳۵
سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، وابسته و مشارکتهای خاص	۳۷
تغییرات در منافع مالکیت در واحدهای تجاری فرعی و سایر فعالیتهای تجاری	۳۹
معاملات غیرنقدی	۴۳
تغییر در بدهیهای حاصل از فعالیتهای تأمین مالی	۴۴الف
اجزای نقد و معادلهای نقد	۴۵
سایر موارد افشا	۴۸
تاریخ اجرا	۵۳

سازمان حسابرسی

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۷
صورت جریانهای نقدی[1]

هدف

۱. اطلاعات مرتبط با جریانهای نقدی واحد تجاری، در فراهم آوردن مبنایی برای ارزیابی توانایی واحد تجاری در ایجاد نقد و معادلهای نقد و نیازهای واحد تجاری در استفاده از جریانهای نقدی مزبور، برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی مفید است. اتخاذ تصمیمات اقتصادی توسط استفاده‌کنندگان، مستلزم ارزیابی توانایی واحد تجاری در ایجاد نقد و معادلهای نقد و زمانبندی و اطمینان از ایجاد آن است.

۲. هدف این استاندارد تجویز الزاماتی برای ارائه اطلاعات درباره تغییرات تاریخی نقد و معادلهای نقد واحد تجاری از طریق صورت جریانهای نقدی است که در آن، جریانهای نقدی هر دوره بر حسب فعالیتهای عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی طبقه‌بندی می‌شود.

دامنه کاربرد

۱. واحد تجاری باید صورت جریانهای نقدی را طبق الزامات این استاندارد تهیه کند و آن را به عنوان بخش جدانشدنی صورتهای مالی، برای هر دوره‌ای که صورتهای مالی تهیه می‌شود، ارائه نماید.

۲. این استاندارد، جایگزین استاندارد بین‌المللی حسابداری ۷ صورت تغییرات در وضعیت مالی، تصویب‌شده در جولای سال ۱۹۷۷، می‌شود.

۳. استفاده‌کنندگان صورتهای مالی واحد تجاری، به چگونگی ایجاد و مصرف نقد و معادلهای نقد در واحد تجاری علاقه‌مند هستند. این موضوع بدون توجه به ماهیت فعالیتهای واحد تجاری و صرف‌نظر از تلقی یا عدم تلقی نقد به عنوان محصول واحد تجاری، که در مؤسسات مالی ممکن است مطرح باشد، مصداق دارد. با وجود اینکه فعالیتهای اصلی مولد درآمد عملیاتی در واحدهای تجاری متفاوت است، اما نیازهای آنها به نقد اساساً مشابه است. واحدهای تجاری برای هدایت عملیات، پرداخت تعهدات و ایجاد بازده برای سرمایه‌گذاران خود، به نقد نیاز دارند. بنابراین، طبق این استاندارد تمام واحدهای تجاری ملزم به ارائه صورت جریانهای نقدی هستند.

منافع اطلاعات جریانهای نقدی

۴. صورت جریانهای نقدی همراه با سایر صورتهای مالی، اطلاعاتی فراهم می‌آورد که برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، ارزیابی تغییر در خالص داراییهای واحد تجاری، ساختار مالی واحد تجاری (شامل نقدینگی و توان پرداخت بدهیها) و توانایی واحد تجاری در اثرگذاری بر مبالغ و زمانبندی جریانهای نقدی به منظور سازگاری با تغییر شرایط و فرصتها را امکان‌پذیر می‌سازد. اطلاعات جریانهای نقدی در ارزیابی توانایی واحد تجاری در ایجاد نقد و معادلهای نقد مفید است و برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، ایجاد مدلهای ارزیابی و مقایسه ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی واحدهای تجاری مختلف را امکان‌پذیر می‌کند. اطلاعات جریانهای نقدی، همچنین قابلیت مقایسه گزارشگری نتایج عملیات واحدهای تجاری مختلف را بهبود می‌بخشد زیرا آثار بکارگیری رویه‌های مختلف حسابداری در معاملات و رویدادهای یکسان را حذف می‌کند.

۵. اطلاعات تاریخی جریانهای نقدی، اغلب به عنوان نشانه‌ای از مبلغ، زمانبندی و اطمینان از جریانهای نقدی آتی بکار می‌رود. اطلاعات مزبور همچنین جهت بررسی صحت ارزیابیهای گذشته از جریانهای نقدی آتی و ارزیابی ارتباط بین سودآوری و خالص جریانهای نقدی و اثر تغییر قیمتها مفید است.

تعاریف

۶. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

نقد شامل نقد در دسترس و سپرده‌های دیداری است.

معادلهای نقد سرمایه‌گذاریهای کوتاه‌مدت با نقدشوندگی بالا و به سرعت قابل تبدیل به مبلغ معینی از نقد است که ریسک تغییر ارزش آن کم می‌باشد.

جریانهای نقدی عبارت از جریانهای ورودی و خروجی نقد و معادلهای نقد است.

فعالیتهای عملیاتی عبارت است از فعالیتهای اصلی مولد درآمد عملیاتی واحد تجاری و سایر فعالیتهایی که جزء فعالیتهای سرمایه‌گذاری و تأمین مالی نباشند.

فعالیتهای سرمایه‌گذاری تحصیل و واگذاری داراییهای بلندمدت و سایر سرمایه‌گذاریها به جز معادلهای نقد می‌باشد.

فعالیتهای تأمین مالی فعالیتهایی است که موجب تغییر اندازه و ترکیب حقوق مالکانه و استقراضهای واحد تجاری می‌شود.

۱. در نتیجه تجدیدنظر در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ ارائه صورتهای مالی در سال ۲۰۰۷، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، در سپتامبر سال ۲۰۰۷، عنوان استاندارد بین‌المللی حسابداری ۷ را از صورت جریان وجوه نقد به صورت جریانهای نقدی تغییر داد.

نقد و معادلهای نقد

۷. معادلهای نقد با هدف ایفای تعهدات نقدی کوتاه‌مدت، و نه با هدف سرمایه‌گذاری یا سایر اهداف، نگهداری می‌شود. برای اینکه یک سرمایه‌گذاری به عنوان معادل نقد شناخته شود، باید به سرعت قابل تبدیل به مبلغ مشخصی نقد باشد و ریسک تغییر ارزش آن کم باشد. بنابراین، یک سرمایه‌گذاری معمولاً تنها زمانی واجد شرایط به عنوان معادل نقد است که سررسید آن کوتاه، مثلاً حداکثر سه ماه از تاریخ تحصیل باشد. سرمایه‌گذاری در حقوق مالکانه معادل نقد نیست، مگر اینکه ماهیت آن، معادل نقد باشد. برای مثال، سهام ممتاز تحصیل‌شده‌ای که تاریخ بازخرید آن مشخص است و دوره کوتاهی تا سررسید آن باقی مانده است.

۸. استقراضهای بانکی معمولاً به عنوان فعالیتهای تأمین مالی در نظر گرفته می‌شود. با این وجود، در برخی کشورها اضافه برداشت بانکی در صورتی که عندالمطالبه قابل پرداخت باشد، جزء جدانشدنی مدیریت نقد واحد تجاری است. در این شرایط، اضافه برداشت بانکی به عنوان جزئی از نقد و معادلهای نقد محسوب می‌شود. ویژگی این‌گونه توافقهای بانکی آن است که مانده حساب بانکی اغلب بین مانده مثبت تا اضافه برداشت نوسان می‌کند.

۹. جریانهای نقدی، جابجایی بین اقلام نقد یا معادلهای نقد را شامل نمی‌شود زیرا این اقلام به جای اینکه بخشی از فعالیتهای عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی واحد تجاری باشد، بخشی از مدیریت نقد واحد تجاری محسوب می‌شود. مدیریت نقد، سرمایه‌گذاری نقد مازاد در معادلهای نقد را شامل می‌شود.

ارائه صورت جریانهای نقدی

۱۰. صورت جریانهای نقدی باید جریانهای نقدی طبقه‌بندی‌شده بر حسب فعالیتهای عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی را طی دوره گزارش کند.

۱۱. واحد تجاری، جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی را متناسب با فعالیتهای خود ارائه می‌کند. طبقه‌بندی بر حسب فعالیت، اطلاعاتی را فراهم می‌کند که استفاده‌کنندگان می‌توانند تأثیر آن فعالیتها بر وضعیت مالی واحد تجاری و مبلغ نقد و معادلهای نقد را ارزیابی کنند. این اطلاعات، همچنین می‌تواند برای ارزیابی روابط بین فعالیتهای مزبور مورد استفاده قرار گیرد.

۱۲. یک معامله منفرد ممکن است شامل جریانهای نقدی باشد که به صورت متفاوت طبقه‌بندی می‌شوند. برای مثال، زمانی که بازپرداخت نقدی وام شامل اصل و بهره است، بهره می‌تواند به عنوان یک فعالیت عملیاتی و اصل به عنوان یک فعالیت تأمین مالی طبقه‌بندی شود.

فعالیتهای عملیاتی

۱۳. مبلغ جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی، معیار اصلی در ارزیابی این موضوع است که عملیات واحد تجاری تا چه میزان، جریانهای نقدی کافی برای بازپرداخت وامها، نگهداشت توان عملیاتی واحد تجاری، پرداخت سود تقسیمی و انجام سرمایه‌گذاری جدید بدون استفاده از منابع مالی برون‌سازمانی، ایجاد کرده است. برای پیش‌بینی جریانهای نقدی عملیاتی آتی، ارائه اطلاعات تاریخی درباره برخی اجزای جریانهای نقدی عملیاتی، همراه با سایر اطلاعات، مفید است.

۱۴. جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی، اساساً مربوط به فعالیتهای اصلی مولد درآمد عملیاتی واحد تجاری است. بنابراین، جریانهای نقدی یادشده، معمولاً ناشی از معاملات و سایر رویدادهایی است که در محاسبه سود یا زیان دوره منظور می‌شود. مثالهایی از جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی، به شرح زیر است:

الف. دریافتهای نقدی حاصل از فروش کالا و ارائه خدمات؛

ب. دریافتهای نقدی حاصل از حق امتیاز، حق‌الزحمه، کارمزد و سایر درآمدهای عملیاتی؛

پ. پرداختهای نقدی به عرضه‌کنندگان کالا و خدمات؛

ت. پرداختهای نقدی به کارکنان یا از جانب آنها؛

ث. دریافتها و پرداختهای نقدی یک شرکت بیمه بابت حق بیمه‌ها، خسارتها، مستمریها و سایر مزایای بیمه‌ای؛

ج. پرداختهای نقدی یا استردادهای نقدی مالیات بر درآمد، به غیر از مواردی که بتوان بطور مشخص به عنوان فعالیتهای تأمین مالی و سرمایه‌گذاری شناسایی کرد؛ و

چ. دریافتها و پرداختهای نقدی مربوط به قراردادهای منعقد شده با مقاصد تجاری یا معاملاتی.

برخی معاملات، مانند فروش یک قلم ماشین‌آلات، ممکن است منجر به سود یا زیانی گردد که در سود یا زیان دوره شناسایی می‌شود. جریانهای نقدی مرتبط با این‌گونه معاملات، در زمره جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای سرمایه‌گذاری محسوب می‌شود. با این وجود، پرداختهای نقدی برای ساخت یا تحصیل داراییهای نگهداری‌شده برای اجاره به دیگران و متعاقباً نگهداری‌شده برای فروش، طبق بند ۶۸الف استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶ **املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات**، جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی است. دریافتهای نقدی حاصل از اجاره‌ها و فروشهای بعدی این داراییها، جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی می‌باشد.

۱۵. واحد تجاری ممکن است برای مقاصد تجاری یا معاملاتی، اوراق بهاداری را مشابه با موجودی کالای تحصیل‌شده به قصد فروش مجدد، نگهداری کند. بنابراین، جریانهای نقدی حاصل از خرید و فروش اوراق بهادار معاملاتی یا تجاری به عنوان فعالیتهای عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود. همچنین، وامهای اعطایی توسط مؤسسات مالی معمولاً به عنوان فعالیتهای عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود، زیرا این اقلام با فعالیتهای اصلی مولد درآمد عملیاتی آن واحد تجاری مربوط هستند.

فعالیتهای سرمایه‌گذاری

۱۶. افشای جداگانه جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای سرمایه‌گذاری اهمیت دارد زیرا این‌گونه جریانهای نقدی نشان‌دهنده میزان مخارجی است که برای تحصیل منابع به منظور ایجاد سود و جریانهای نقدی آتی، مصرف شده است. تنها، مخارجی که منجر به شناسایی دارایی در صورت وضعیت مالی می‌شود واجد شرایط طبقه‌بندی به عنوان فعالیتهای سرمایه‌گذاری است. مثالهایی از جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای سرمایه‌گذاری عبارتند از:

الف. پرداختهای نقدی برای تحصیل املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات، داراییهای نامشهود و سایر داراییهای بلندمدت. این پرداختها شامل مخارج توسعه سرمایه‌ای‌شده و املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات ساخته‌شده در داخل واحد تجاری نیز می‌باشد؛

ب. دریافتهای نقدی حاصل از فروش املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات، داراییهای نامشهود و سایر داراییهای بلندمدت؛

پ. پرداختهای نقدی برای تحصیل ابزارهای مالکانه یا ابزارهای بدهی سایر واحدهای تجاری و منافع در مشارکتهای خاص (به جز پرداختهای مربوط به تحصیل ابزارهایی که معادل نقد محسوب می‌شوند یا سایر ابزارهایی که با هدف تجاری یا معاملاتی نگهداری می‌شوند)؛

ت. دریافتهای نقدی حاصل از فروش ابزارهای مالکانه یا ابزارهای بدهی سایر واحدهای تجاری و منافع در مشارکتهای خاص (به جز دریافتهای مربوط به ابزارهایی که معادل نقد محسوب می‌شوند یا سایر ابزارهایی که با هدف تجاری یا معاملاتی نگهداری می‌شوند)؛

ث. وامهای اعطایی به دیگران (به جز وامهای اعطایی مؤسسات مالی)؛

ج. وصول وامهای اعطایی به دیگران (به جز وامهای اعطایی مؤسسات مالی)؛

چ. پرداختهای نقدی مرتبط با قراردادهای آتی، پیمانهای آتی، قراردادهای اختیار معامله و قراردادهای سوآپ به استثنای مواقعی که این قراردادها با مقاصد تجاری یا معاملاتی نگهداری می‌شوند، یا پرداختهایی که به عنوان فعالیتهای تأمین مالی طبقه‌بندی می‌شوند؛ و

ح. دریافتهای نقدی حاصل از قراردادهای آتی، پیمانهای آتی، قراردادهای اختیار معامله و قراردادهای سوآپ، به استثنای مواقعی که این قراردادها با مقاصد تجاری یا معاملاتی نگهداری می‌شوند، یا دریافتهایی که به عنوان فعالیتهای تأمین مالی طبقه‌بندی می‌شوند.

چنانچه قراردادی با هدف مصون‌سازی جریانهای نقدی یک وضعیت مشخص منعقد شده باشد، نحوه طبقه‌بندی جریانهای نقدی آن قرارداد، مشابه طبقه‌بندی جریانهای نقدی وضعیت مصون‌شده است.

فعالیتهای تأمین مالی

۱۷. افشای جداگانه جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای تأمین مالی اهمیت دارد زیرا به تأمین‌کنندگان منابع مالی واحد تجاری در پیش‌بینی ادعاها نسبت به جریانهای نقدی آتی کمک می‌کند. مثالهایی از جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای تأمین مالی، به شرح زیر است:

الف. دریافتهای نقدی حاصل از انتشار سهام یا سایر ابزارهای مالکانه؛

ب. پرداختهای نقدی به مالکان برای تحصیل یا بازخرید سهام واحد تجاری؛

پ. دریافتهای نقدی حاصل از انتشار اوراق بدهی، وامها، اسناد تجاری، اوراق قرضه، وثایق و سایر استقراضهای کوتاه‌مدت یا بلندمدت؛

ت. پرداختهای نقدی برای تسویه مبالغ استقراض‌شده؛ و

ث. پرداختهای نقدی توسط اجاره‌کننده بابت تسویه بدهی مربوط به اجاره.

گزارشگری جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی

۱۸. واحد تجاری باید جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی را با بکارگیری یکی از روشهای زیر گزارش کند:

الف. روش مستقیم، که به موجب آن طبقات اصلی ناخالص دریافتهای نقدی و ناخالص پرداختهای نقدی افشا می‌شود؛ یا

ب. روش غیرمستقیم، که به موجب آن سود یا زیان دوره، بابت آثار معاملات دارای ماهیت غیرنقدی، آثار اقلام تعهدی یا انتقالی مرتبط با دریافتها و پرداختهای نقدی عملیاتی گذشته یا آینده، و آثار اقلام درآمد یا هزینه مرتبط با جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای سرمایه‌گذاری یا تأمین مالی، تعدیل می‌شود.

۱۹. به واحدهای تجاری توصیه می‌شود جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی را با استفاده از روش مستقیم گزارش کنند. روش مستقیم اطلاعاتی ارائه می‌کند که می‌تواند در پیش‌بینی جریانهای نقدی آتی مفید واقع شود و این در حالی است که در روش غیرمستقیم این‌گونه اطلاعات ارائه نمی‌شود. طبق روش مستقیم، اطلاعات مربوط به طبقات اصلی ناخالص دریافتهای نقدی و ناخالص پرداختهای نقدی واحد تجاری ممکن است از طریق موارد زیر بدست آید:

الف. سوابق حسابداری واحد تجاری؛ یا

ب. تعدیل فروش، بهای تمام شده فروش (درآمد بهره و درآمدهای مشابه و هزینه بهره و هزینه‌های مشابه برای یک مؤسسه مالی) و سایر اقلام صورت سود و زیان جامع بابت موارد زیر:

۱. تغییرات در موجودیها و دریافتنی‌ها و پرداختنی‌های عملیاتی طی دوره؛

۲. سایر اقلام غیرنقدی؛ و

۳. سایر اقلامی که آثار نقدی آنها، مربوط به جریانهای نقدی سرمایه‌گذاری یا تأمین مالی است.

۲۰. در روش غیرمستقیم، خالص جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی، از طریق تعدیل سود یا زیان دوره بابت موارد زیر، محاسبه می‌شود:

الف. تغییرات در موجودیها و دریافتنی‌ها و پرداختنی‌های عملیاتی طی دوره؛

ب. اقلام غیرنقدی نظیر استهلاک، ذخایر، مالیاتهای انتقالی، سودها و زیانهای تحقق‌نیافته تغییرات نرخ ارز و سود توزیع‌نشده واحدهای تجاری وابسته؛ و

پ. تمام اقلام دیگری که آثار نقدی آنها، جریانهای نقدی سرمایه‌گذاری یا تأمین مالی است.

در روش غیرمستقیم، خالص جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی می‌تواند از طریق نمایش درآمدها و هزینه‌های افشاشده در صورت سود و زیان جامع و تغییرات طی دوره موجودیها و دریافتنی‌ها و پرداختنی‌های عملیاتی ارائه شود.

گزارشگری جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای سرمایه‌گذاری و تأمین مالی

۲۱. واحد تجاری باید طبقات اصلی ناخالص دریافتهای نقدی و ناخالص پرداختهای نقدی حاصل از فعالیتهای سرمایه‌گذاری و تأمین مالی، به استثنای جریانهای نقدی موضوع بندهای ۲۲ و ۲۴ که برمبنای خالص گزارش می‌شوند را بطور جداگانه گزارش کند.

گزارشگری جریانهای نقدی بر مبنای خالص

۲۲. جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی، سرمایه‌گذاری یا تأمین مالی زیر، ممکن است بر مبنای خالص گزارش شود:

الف. دریافتها و پرداختهای نقدی از طرف مشتریان، در صورتی که آن جریانهای نقدی منعکس‌کننده فعالیتهای مشتری، و نه واحد تجاری باشد، و

ب. دریافتها و پرداختهای نقدی در رابطه با اقلامی که گردش آنها سریع، مبالغ آنها بزرگ و سررسیدهای آنها کوتاه باشد.

۲۳. مثالهایی از دریافتها و پرداختهای موضوع بند ۲۲(الف) به شرح زیر است:

الف. قبول و بازپرداخت سپرده‌های دیداری توسط بانک؛

ب. وجوه نگهداری‌شده مشتریان توسط یک واحد تجاری سرمایه‌گذاری؛ و

پ. اجاره‌های وصول‌شده از طرف مالکان داراییها و پرداخت آن به مالکان.

۲۳الف. مثالهایی از دریافتها و پرداختهای نقدی موضوع بند ۲۲(ب)، شامل تسهیلات مالی و بازپرداخت آن در موارد زیر است:

الف. اصل مبالغ مرتبط با مشتریان کارتهای اعتباری؛

ب. خرید و فروش سرمایه‌گذاریها؛ و

پ. سایر استقراضهای کوتاه‌مدت، برای مثال، مواردی که سررسید سه ماه یا کمتر دارند.

۲۴. در مؤسسات مالی، می‌توان جریانهای نقدی حاصل از هر یک از فعالیتهای زیر را بر مبنای خالص گزارش کرد:

الف. دریافتها و پرداختهای نقدی مربوط به قبول و بازپرداخت سپرده‌های دارای سررسید ثابت؛

ب. سپرده‌گذاری نزد سایر مؤسسات مالی و برداشت از سپرده‌های مذکور و؛

پ. وامهای اعطایی به مشتریان و بازپرداخت آنها.

جریانهای نقدی ارزی

۲۵. جریانهای نقدی حاصل از معاملات ارزی باید به واحد پول عملیاتی واحد تجاری ثبت شود. برای این کار مبلغ ارزی بر مبنای نرخهای مبادله بین پول عملیاتی و ارز در تاریخ جریانهای نقدی، تسعیر می‌شود.

۲۶. جریانهای نقدی واحد تجاری فرعی خارجی باید با استفاده از نرخهای مبادله بین واحد پول عملیاتی و ارز در تاریخ جریانهای نقدی تسعیر شود.

۲۷. جریانهای نقدی ارزی، به شیوه‌ای مطابق با استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۱ **آثار تغییر در نرخ ارز**، گزارش می‌شود. طبق آن استاندارد، استفاده از نرخ مبادله‌ای که تقریبی از نرخ واقعی است، مجاز می‌باشد. برای مثال، میانگین موزون نرخ مبادله در یک دوره را می‌توان برای ثبت معاملات ارزی یا تسعیر جریانهای نقدی واحد تجاری فرعی خارجی استفاده کرد. با این وجود، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۱، استفاده از نرخ مبادله در پایان دوره گزارشگری برای تسعیر جریانهای نقدی واحد تجاری فرعی خارجی مجاز نیست.

۲۸. سودها و زیانهای تحقق‌نیافته ناشی از تغییر در نرخهای مبادله ارز، جریانهای نقدی نیستند. به هرحال، اثر تغییر نرخ مبادله بر نقد و معادلهای نقد نگهداری‌شده یا قابل دریافت بر حسب ارز، به منظور تطبیق نقد و معادلهای نقد ابتدا و پایان دوره، در صورت جریانهای نقدی گزارش می‌شود. این مبلغ جدا از جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی ارائه می‌شود و شامل هرگونه تفاوت، در صورت وجود، است که در آن جریانهای نقدی، به نرخهای مبادله در پایان دوره گزارش شده است.

۲۹. [حذف شد]

۳۰. [حذف شد]

بهره و سود تقسیمی

۳۱. جریانهای نقدی حاصل از بهره و سود تقسیمی دریافتی و پرداختی، باید جداگانه افشا شود. هر یک از این موارد باید به شیوه‌ای یکنواخت از دوره‌ای به دوره دیگر، تحت عناوین فعالیتهای عملیاتی، سرمایه‌گذاری یا تأمین مالی طبقه‌بندی شود.

۳۲. جمع مبلغ بهره پرداختی طی یک دوره، صرف‌نظر از شناسایی به عنوان هزینه در سود یا زیان دوره یا احتساب در بهای تمام شده دارایی، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۳ **مخارج تأمین مالی**، در صورت جریانهای نقدی افشا می‌شود.

۳۳. در یک مؤسسه مالی، بهره پرداختی و نیز بهره و سود تقسیمی دریافتی معمولاً به عنوان جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود. با این وجود، در مورد طبقه‌بندی این جریانهای نقدی در سایر واحدهای تجاری اتفاق نظر وجود ندارد. بهره پرداختی و نیز بهره و سود تقسیمی دریافتی را می‌توان به عنوان جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی طبقه‌بندی کرد، زیرا این اقلام در محاسبه سود یا زیان دوره منظور می‌شوند. از طرف دیگر، بهره پرداختی و نیز بهره و سود تقسیمی دریافتی را می‌توان به ترتیب به عنوان جریانهای نقدی تأمین مالی و جریانهای نقدی سرمایه‌گذاری طبقه‌بندی کرد، زیرا مخارج کسب منابع مالی یا بازده سرمایه‌گذاری می‌باشند.

۳۴. سود تقسیمی پرداختی را می‌توان به عنوان یک جریان نقدی تأمین مالی طبقه‌بندی کرد، زیرا قلم مزبور مخارج کسب منابع مالی محسوب می‌شود. همچنین، سود تقسیمی پرداختی را می‌توان به عنوان جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی طبقه‌بندی کرد تا به استفاده‌کنندگان در تعیین توانایی واحد تجاری برای پرداخت سود تقسیمی از محلی غیر از جریانهای نقدی عملیاتی، کمک کند.

مالیات بر درآمد

۳۵. جریانهای نقدی حاصل از مالیات بردرآمد باید جداگانه افشا و به عنوان جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی طبقه‌بندی شود، مگر اینکه بتوان آنها را بطور مشخص مرتبط با فعالیتهای تأمین مالی و سرمایه‌گذاری تشخیص داد.

۳۶. مالیات بر درآمد، ناشی از معاملاتی است که منجر به جریانهای نقدی می‌شود که در صورت جریانهای نقدی، به عنوان فعالیتهای عملیاتی، سرمایه‌گذاری یا تأمین مالی طبقه‌بندی می‌گردد. اگرچه ممکن است هزینه مالیات به آسانی به عنوان فعالیت سرمایه‌گذاری یا تأمین مالی، قابل تشخیص باشد، اما تشخیص جریانهای نقدی مرتبط با آن اغلب دشوار است و ممکن است در دوره‌ای متفاوت از دوره جریانهای نقدی معامله مربوط واقع شود. بنابراین، مالیاتهای پرداختی معمولاً به عنوان جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی طبقه‌بندی می‌شوند. اما چنانچه تشخیص ارتباط جریانهای نقدی مالیاتی با معامله منفردی که منجر به جریانهای نقدی طبقه‌بندی‌شده به عنوان فعالیتهای سرمایه‌گذاری یا تأمین مالی می‌شود، عملی باشد، جریانهای نقدی مالیاتی به عنوان فعالیت سرمایه‌گذاری یا فعالیت تأمین مالی طبقه‌بندی می‌شود. چنانچه جریانهای نقدی مالیاتی به بیش از یک طبقه فعالیت تخصیص یابد، مبلغ کل مالیات پرداختی افشا می‌شود.

سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، وابسته و مشارکتهای خاص

۳۷. هنگامی که برای حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته، مشارکتهای خاص یا واحدهای تجاری فرعی، از روش ارزش ویژه یا روش بهای تمام شده استفاده می‌شود، در صورت جریانهای نقدی سرمایه‌گذار، تنها جریانهای نقدی با سرمایه‌پذیر، برای مثال، سود تقسیمی و تسهیلات مالی، گزارش می‌شود.

۳۸. واحد تجاری که منافع خود در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص را به روش ارزش ویژه گزارش می‌کند، در صورت جریانهای نقدی خود، جریانهای نقدی مربوط به سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، و مبالغ توزیع سود و سایر پرداختها یا دریافتها با واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص را گزارش می‌کند.

تغییرات در منافع مالکیت در واحدهای تجاری فرعی و سایر فعالیتهای تجاری

۳۹. مجموع جریانهای نقدی حاصل از تحصیل یا از دست دادن کنترل واحدهای تجاری فرعی یا سایر فعالیتهای تجاری، باید جداگانه ارائه و به عنوان فعالیتهای سرمایه‌گذاری طبقه‌بندی شود.

۴۰. واحد تجاری باید در ارتباط با بدست آوردن و از دست دادن کنترل واحدهای تجاری فرعی یا سایر فعالیتهای تجاری طی دوره، هر یک از موارد زیر را به صورت تجمیعی افشا کند:

الف. کل مابه‌ازای پرداختی یا دریافتی؛

ب. آن بخش از مابه‌ازا که به صورت نقد و معادلهای نقد است؛

پ. مبلغ نقد و معادلهای نقد در واحدهای تجاری فرعی یا سایر فعالیتهای تجاری که کنترل آنها به دست آمده یا از دست رفته است؛ و

ت. مبلغ داراییها و بدهیها به غیر از نقد و معادلهای نقد در واحدهای تجاری فرعی یا سایر واحدهای تجاری که کنترل آن به دست آمده یا از دست رفته است، به صورت خلاصه و بر حسب طبقات اصلی.

۴۰الف. واحد تجاری سرمایه‌گذاری، طبق تعریف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ **صورتهای مالی تلفیقی**، در خصوص سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی که باید به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان دوره اندازه‌گیری شود، لزومی به بکارگیری بندهای ۴۰(پ) یا ۴۰(ت) ندارد.

۴۱. ارائه جداگانه آثار جریانهای نقدی ناشی از به دست آوردن یا از دست دادن کنترل واحدهای تجاری فرعی یا سایر فعالیتهای تجاری، به عنوان اقلام اصلی جداگانه به همراه افشای جداگانه مبالغ داراییها و بدهیهای تحصیل‌شده یا واگذارشده، کمک می‌کند تا جریانهای نقدی مزبور از جریانهای نقدی حاصل از سایر فعالیتهای عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی تفکیک شود. آثار جریانهای نقدی مربوط به از دست دادن کنترل، از آثار جریانهای نقدی حاصل از به دست آوردن کنترل، کسر نمی‌شود.

۴۲. در صورت جریانهای نقدی، مجموع مبالغ نقد پرداختی یا دریافتی به عنوان مابه‌ازای به دست آوردن یا از دست دادن کنترل واحدهای تجاری فرعی یا سایر فعالیتهای تجاری، پس از کسر نقد و معادلهای نقد تحصیل یا واگذارشده مرتبط با بخشی از این معاملات، رویدادها یا تغییرات در شرایط، گزارش می‌شود.

۴۲الف. جریانهای نقدی ناشی از تغییرات در منافع مالکیت در واحد تجاری فرعی که منجر به از دست دادن کنترل نمی‌شود، باید به عنوان جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای تأمین مالی طبقه‌بندی شود، مگر اینکه واحد تجاری فرعی نگهداری‌شده توسط یک واحد تجاری سرمایه‌گذاری طبق تعریف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ باشد و اندازه‌گیری آن به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان دوره الزامی باشد.

۴۲ب. تغییرات در منافع مالکیت در واحد تجاری فرعی، که منجر به از دست دادن کنترل نمی‌شود، مانند خرید یا فروش بعدی ابزارهای مالکانه واحد تجاری فرعی توسط واحد تجاری اصلی، به عنوان معاملات مالکانه به حساب منظور می‌شود (به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ مراجعه شود)، مگر اینکه واحد تجاری فرعی توسط یک واحد تجاری سرمایه‌گذاری نگهداری شود و اندازه‌گیری آن به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان دوره الزامی باشد. در این صورت، جریانهای نقدی حاصل، همانند سایر معاملات با مالکان، طبق بند ۱۷ طبقه‌بندی می‌شود.

معاملات غیرنقدی

۴۳. معاملات سرمایه‌گذاری و تأمین مالی که مستلزم استفاده از نقد یا معادلهای نقد نیست، نباید در صورت جریانهای نقدی انعکاس یابد. چنین معاملاتی باید در جای دیگری در صورتهای مالی به‌گونه‌ای افشا شود که تمام اطلاعات مربوط به این‌گونه فعالیتهای سرمایه‌گذاری و تأمین مالی ارائه شود.

۴۴. بسیاری از فعالیتهای سرمایه‌گذاری و تأمین مالی، اگرچه بر ساختار سرمایه و دارایی واحد تجاری اثر می‌گذارند، اما اثر مستقیم بر جریانهای نقدی جاری واحد تجاری ندارند. حذف معاملات غیرنقدی از صورت جریانهای نقدی با هدف صورت جریانهای نقدی مبنی بر عدم انعکاس اقلام مزبور در جریانهای نقدی دوره جاری سازگار است. مثالهایی از معاملات غیرنقدی عبارتند از:

الف. تحصیل داراییها از طریق تقبل بدهیهای مستقیم یا از طریق یک اجاره؛

ب. تحصیل یک واحد تجاری در قبال صدور سهام؛ و

پ. تبدیل بدهی به حقوق مالکانه.

تغییر در بدهیهای حاصل از فعالیتهای تأمین مالی

٤٤الف. واحد تجاری باید اطلاعاتی افشا کند که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بتوانند تغییر در بدهیهای حاصل از فعالیتهای تأمین مالی، شامل تغییرات حاصل از جریانهای نقدی و تغییرات غیرنقدی را ارزیابی کنند.

۴۴ب. برای رعایت الزام مندرج در بند ۴۴الف، واحد تجاری باید تغییرات زیر در بدهیهای حاصل از فعالیتهای تأمین مالی را افشا کند:

الف. تغییرات حاصل از جریانهای نقدی تأمین مالی؛

ب. تغییرات حاصل از به دست آوردن یا از دست دادن کنترل واحدهای تجاری فرعی یا سایر فعالیتهای تجاری؛

پ. تأثیر تغییر در نرخهای مبادله ارز؛

ت. تغییر در ارزش منصفانه؛ و

ث. سایر تغییرات.

۴۴پ. بدهیهای حاصل از فعالیتهای تأمین مالی، بدهیهایی هستند که جریانهای نقدی آنها یا جریانهای نقدی آتی آنها، در صورت جریانهای نقدی به عنوان جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای تأمین مالی طبقه‌بندی می‌شود. افزون بر این، الزام افشای مندرج در بند ۴۴الف، در صورتی برای تغییر در داراییهای مالی (برای مثال، داراییهایی که بدهیهای حاصل از فعالیتهای تأمین مالی را مصون می‌کنند) نیز کاربرد دارد که جریانهای نقدی حاصل از این داراییهای مالی یا جریانهای نقدی آتی آنها، در جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای تأمین مالی لحاظ شود.

۴۴ت. یک روش برای رعایت الزام افشای مندرج در بند ۴۴الف، تهیه صورت تطبیق بین مانده ابتدا و پایان دوره بدهیهای حاصل از فعالیتهای تأمین مالی، شامل تغییرات مشخص‌شده در بند ۴۴ب، مندرج در صورت وضعیت مالی است. چنانچه واحد تجاری چنین صورت تطبیقی را تهیه کند باید اطلاعات کافی را ارائه نماید تا استفاده کنندگان صورتهای مالی بتوانند اقلام مندرج در صورت تطبیق را به صورت وضعیت مالی و صورت جریانهای نقدی ارتباط دهند.

۴۴ث. چنانچه واحد تجاری اطلاعات الزامی طبق بند ۴۴الف را همراه با اطلاعات مربوط به تغییر در سایر داراییها و بدهیها افشا کند، باید تغییر در بدهیهای حاصل از فعالیتهای تأمین مالی را جدا از تغییر در سایر داراییها و بدهیهای مذکور افشا نماید.

اجزای نقد و معادلهای نقد

٤٥. واحد تجاری باید اجزای تشکیل‌دهنده نقد و معادلهای نقد را افشا کند و باید صورت تطبیق این مبالغ در صورت جریانهای نقدی و اقلام مشابه گزارش‌شده در صورت وضعیت مالی را ارائه نماید.

۴۶. با توجه به تنوع رویه‌های مدیریت نقد و مقررات بانکداری در سراسر جهان و به منظور رعایت استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ **ارائه صورتهای مالی**، واحد تجاری رویه خود در خصوص تعیین اجزای نقد و معادلهای نقد را افشا می‌کند.

۴۷. اثر هرگونه تغییر در رویه تعیین اجزای نقد و معادلهای نقد، برای مثال، تغییر در طبقه‌بندی ابزارهای مالی که قبلاً به عنوان بخشی از پرتفوی سرمایه‌گذاری واحد تجاری محسوب می‌شد، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ **رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات** گزارش می‌شود.

سایر موارد افشا

٤٨. واحد تجاری باید مبلغ مانده‌های بااهمیت نقد و معادل نقد نگهداری‌شده توسط واحد تجاری که برای استفاده گروه در دسترس نمی‌باشد، همراه با توضیح مدیریت در این خصوص را افشا کند.

۴۹. در بسیاری از شرایط، مانده‌های نقد و معادل نقد نگهداری‌شده در واحد تجاری، برای استفاده در دسترس گروه نیست. مثالهایی در این خصوص، شامل مانده‌های نقد و معادل نقد نگهداری‌شده توسط واحد تجاری فرعی است که به دلیل اعمال کنترلهای مبادله ارز یا سایر محدودیتهای قانونی کشور محل فعالیت آن، این مانده‌ها برای استفاده توسط واحد تجاری اصلی یا سایر واحدهای تجاری فرعی در دسترس نمی‌باشد.

۵۰. برای درک وضعیت مالی و نقدینگی واحد تجاری، اطلاعات بیشتر می‌تواند مربوط باشد. افشای این اطلاعات، همراه با توضیح مدیریت در این خصوص، که می‌تواند شامل موارد زیر باشد، توصیه می‌شود:

الف. مبلغ تسهیلات مالی استفاده‌نشده که ممکن است در فعالیتهای عملیاتی آتی و تسویه تعهدات سرمایه‌ای بکار گرفته شود، با ذکر هرگونه محدودیت در استفاده از این تسهیلات؛

ب. [حذف شد]

پ. مجموع مبالغ جریانهای نقدی مربوط به افزایش در ظرفیت عملیاتی جدا از جریانهای نقدی لازم برای حفظ ظرفیت عملیاتی؛ و

ت. مبلغ جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی مربوط به هر یک از قسمتهای قابل گزارش (به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۸ **قسمتهای عملیاتی**، مراجعه شود).

۵۱. افشای جداگانه جریانهای نقدی مربوط به افزایش در ظرفیت عملیاتی و جریانهای نقدی لازم برای حفظ ظرفیت عملیاتی، استفاده‌کنندگان را قادر می‌سازد تا کفایت سرمایه‌گذاری واحد تجاری برای حفظ ظرفیت عملیاتی را تعیین کنند. چنانچه واحد تجاری برای حفظ ظرفیت عملیاتی به میزان کافی سرمایه‌گذاری نکند، ممکن است به دلیل نقدینگی جاری و ستانده مالکان، قضاوت نادرستی از سودآوری آتی ایجاد کند.

۵۲. افشای جریانهای نقدی قسمتها، استفاده‌کنندگان را قادر می‌سازد تا روابط میان جریانهای نقدی واحد تجاری به عنوان یک مجموعه واحد، و اجزای تشکیل‌دهنده آن و میزان دسترسی و نوسان‌پذیری جریانهای نقدی قسمتها را بهتر درک کنند.

تاریخ اجرا

۵۳. این استاندارد برای صورتهای مالی که دوره مالی آنها از اول ژانویه سال ۱۹۹۴ یا پس از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجرا است.

۵۴. استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۷ (اصلاح‌شده در سال ۲۰۰۸)، بندهای ۳۹ تا ۴۲ را اصلاح و بندهای ۴۲الف و ۴۲ب را اضافه کرد. واحد تجاری باید اصلاحات مزبور را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول جولای سال ۲۰۰۹ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. اگر واحد تجاری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۷ (اصلاح‌شده در سال ۲۰۰۸) را پیش از موعد بکار گیرد، اصلاحات مزبور باید برای آن دوره‌ها اعمال شود. این اصلاحات باید با تسری به گذشته بکار گرفته شود.

۵۵. طبق **اصلاحات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی**، منتشرشده در می سال ۲۰۰۸، بند ۱۴ اصلاح شد. واحد تجاری باید این مورد اصلاحی را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۰۹ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد تجاری این اصلاحات را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند و الزامات بند ۶۸الف استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶ را بکار گیرد.

۵۶. طبق **اصلاحات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی**، منتشرشده در آوریل سال ۲۰۰۹، بند ۱۶ اصلاح شد. واحد تجاری باید این مورد اصلاحی را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۱۰ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. اگر واحد تجاری این مورد اصلاحی را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.

۵۷. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱ **مشارکتها**، منتشرشده در می سال ۲۰۱۱، بندهای ۳۷، ۳۸، ۴۲ب را اصلاح و بند ۵۰(ب) را حذف کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ و ۱۱ بکار گیرد.

۵۸. **واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری** (اصلاحات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲ و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۷)، منتشرشده در اکتبر سال ۲۰۱۲، بندهای ۴۲الف و ۴۲ب را اصلاح و بند ۴۰الف را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۱۴ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد **واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری** مجاز است. در صورتی که واحد تجاری این موارد اصلاحی را پیش از موعد بکار گیرد، باید تمام اصلاحات مندرج در **واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری** را نیز همزمان اعمال نماید.

۵۹. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ **اجاره‌ها**، منتشرشده در ژانویه سال ۲۰۱۶، بندهای ۱۷ و ۴۴ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ اعمال کند.

۶۰. **بهبود افشا** (اصلاحات استاندارد بین‌المللی حسابداری ۷)، منتشرشده در ژانویه سال ۲۰۱۶، بندهای ۴۴الف تا ۴۴ث را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۱۷ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. هنگامی که واحد تجاری این اصلاحات را برای نخستین بار اعمال می‌کند، الزامی به تهیه اطلاعات مقایسه‌ای دوره‌های پیشین ندارد.

۶۱. **[این بند اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش درج نشده است.]**