

پیش نویس



استاندارد حسابداری ۲

صورت جریانهای نقدی

(تجدیدنظرشده ۱۳۹۵)

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و با تشکیل جلسات متعدد، پیش‌نویس استاندارد "صورت جریانهای نقدی" را تدوین کرده است. انتشار استاندارد به صورت پیش‌نویس با هدف کسب نظرات و پیشنهادات افراد ذینفع و ذی‌علاقه در جامعه صورت می‌گیرد و از ضروریات افزایش کیفیت استانداردهای حسابداری است و نقش تعیین‌کننده‌ای بر جهت‌گیری و سیاستهای اساسی تدوین استانداردهای حسابداری دارد.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری از تمام افراد صاحب‌نظر تقاضا دارد که ضمن مطالعه دقیق پیش‌نویس استاندارد، پیشنهادات خود را حداکثر تا پایان آذر ۱۳۹۵ برای مدیریت تدوین استانداردها (به آدرس: تهران، خیابان بیهقی، نبش خیابان ۱۲، پلاک ۱۲ یا پایگاه اطلاع‌رسانی سازمان حسابرسی (www.audit.org.ir))، ارسال فرمایند.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری

استاندارد حسابداری ۲
صورت جریانهای نقدی

استاندارد حسابداری ۲ صورت جریانهای نقدی

فهرست مندرجات

شماره بند

- هدف
- دامنه کاربرد
- منافع اطلاعات جریانهای نقدی
- تعاریف
- نقد و معادلهای نقد
- ارائه صورت جریانهای نقدی
- فعالیتهای عملیاتی
- فعالیتهای سرمایه‌گذاری
- فعالیتهای تأمین مالی
- گزارشگری جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی
- گزارشگری جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای سرمایه‌گذاری و تأمین مالی
- گزارشگری جریانهای نقدی بر مبنای خالص
- جریانهای نقدی ارزی
- سود تسهیلات و سود تقسیم‌شده
- مالیات بر درآمد
- سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، وابسته و مشارکتهای خاص
- تغییرات در منافع مالکیت در واحدهای تجاری فرعی و سایر فعالیتهای تجاری
- معاملات غیرنقدی
- اجزای نقد و معادلهای نقد
- سایر موارد افشا

استاندارد حسابداری ۲

صورت جریانهای نقدی

هدف

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

هدف این استاندارد تدوین 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 لاینفک صورتهای مالی، برای هر دوره‌ای که صورتهای مالی تهیه می‌شود، ارائه نماید.
۲. استفاده کنندگان 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 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

۳. صورت جریانهای نقدی همراه با سایر صورتهای مالی، اطلاعاتی فراهم می‌آورد که برای استفاده کنندگان صورتهای مالی، ارزیابی تغییرات در خالص داراییهای واحد تجاری، ساختار مالی واحد تجاری (شامل نقدینگی و توان پرداخت بدهیها) و توانایی واحد تجاری در تأثیرگذاری 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 استفاده کنندگان صورتهای مالی، ایجاد مدل‌های ارزیابی و مقایسه

استاندارد حسابداری ۲

صورت جریانهای نقدی

ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی واحدهای تجاری مختلف را امکان پذیر می کند. اطلاعات جریانهای نقدی، همچنین قابلیت مقایسه گزارشگری نتایج عملیات واحدهای تجاری مختلف را بهبود می بخشد زیرا، آثار بکارگیری رویه های مختلف حسابداری در معاملات و رویدادهای یکسان را حذف می کند.

۴. اطلاعات تاریخی جریانهای نقدی، اغلب به عنوان نشانه ای از مبلغ، زمانبندی و اطمینان از جریانهای نقدی آتی بکار می رود. 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

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

نقد، شامل نقد در دسترس و سپرده های دیداری است.

معادلهای نقد، سرمایه گذاریهای کوتاه مدت با نقدشوندگی بالا و به سرعت قابل تبدیل به مبلغ معینی از نقد است که ریسک تغییر ارزش آن کم می باشد.

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 سرمایه گذاری و تأمین مالی نباشند.

فعالیتهای سرمایه گذاری، تحصیل یا واگذاری داراییهای بلندمدت و سایر سرمایه گذاریها بجز معادلهای نقد می باشد.

فعالیتهای تأمین مالی، فعالیتهایی است که موجب تغییر مبلغ و ترکیب حقوق مالکانه و استقراضهای واحد تجاری می شود.

نقد و معادلهای نقد

۶. معادلهای نقد با هدف ایفای تعهدات نقدی کوتاه مدت، و نه با هدف سرمایه گذاری یا سایر اهداف، نگهداری می شود. برای اینکه سرمایه گذاری به عنوان معادل نقد شناخته شود، باید به سرعت قابل تبدیل به مبلغ مشخصی نقد باشد و ریسک تغییر ارزش آن کم باشد. بنابراین، سرمایه گذاری معمولاً فقط زمانی واجد شرایط به عنوان معادل نقد است که سررسید آن کوتاه،

استاندارد حسابداری ۲

صورت جریانهای نقدی

مثلاً حداکثر سه ماه از تاریخ تحصیل باشد. سرمایه‌گذاری در حقوق مالکانه معادل نقد نیست، مگر اینکه ماهیت آن، معادل نقد باشد.

۷. جریانهای نقدی، انتقالات 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

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

۹. 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.

۱۰. 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 به عنوان فعالیت عملیاتی و اصل به عنوان فعالیت تأمین مالی طبقه‌بندی می‌شود.

فعالیتهای عملیاتی

۱۱. 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 تقسیم‌شده 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.

استاندارد حسابداری ۲

صورت جریانهای نقدی

۱۲. جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی، اساساً مربوط به فعالیتهای اصلی مولد درآمد عملیاتی واحد تجاری است. بنابراین، جریانهای نقدی یاد شده، معمولاً ناشی از معاملات و سایر رویدادهایی است که در محاسبه سود و زیان دوره منظور می شود. 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، حق الزحمه، کارمزد و سایر درآمدهای عملیاتی؛

پ. پرداختهای نقدی به عرضه کنندگان کالا و خدمات؛

ت. پرداختهای نقدی به کارکنان یا از جانب آنها؛

ث. دریافتها و پرداختهای نقدی شرکت بیمه بابت حق بیمه ها، خسارتها، مستمریها و سایر مزایای بیمه ای؛

ج. پرداختهای نقدی یا استردادهای نقدی مالیات بردرآمد، به غیر از مواردی که بتوان به طور مشخص به عنوان فعالیتهای تأمین مالی و سرمایه گذاری شناسایی کرد؛ و

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

برخی معاملات، مانند فروش یک قلم ماشین آلات، ممکن است منجر به سود یا زیانی گردد که در صورت سود و زیان شناسایی می شود. جریانهای نقدی مرتبط با این گونه معاملات، در زمره جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای سرمایه گذاری محسوب می شود. با این وجود، پرداختهای نقدی برای ساخت یا تحصیل داراییهای نگهداری شده برای اجاره به دیگران و متعاقباً نگهداری شده برای فروش، جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی است. دریافتهای نقدی حاصل از اجاره ها و فروشهای بعدی این داراییها، جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی می باشد.

۱۳. واحد تجاری ممکن است برای مقاصد معاملاتی یا تجاری، اوراق بهاداری را برای فروش مجدد نگهداری کند. بنابراین، جریانهای نقدی حاصل از خرید و فروش اوراق بهادار معاملاتی یا تجاری به عنوان فعالیتهای عملیاتی طبقه بندی می شود. همچنین، وامهای اعطایی توسط مؤسسات

استاندارد حسابداری ۲

صورت جریانهای نقدی

مالی معمولاً به عنوان فعالیتهای عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود، زیرا این اقلام با فعالیتهای اصلی مولد درآمد عملیاتی آن واحد تجاری مربوط هستند.

فعالتهای سرمایه‌گذاری

۱۴. افشای جداگانه جریانهای نقدی حاصل از فعالتهای 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 فعالتهای سرمایه‌گذاری است. مثالهایی از جریانهای نقدی حاصل از فعالتهای سرمایه‌گذاری عبارتند از:

الف. پرداختهای نقدی برای تحصیل داراییهای ثابت مشهود، داراییهای نامشهود و سایر داراییهای بلندمدت. این پرداختها شامل مخارج توسعه سرمایه‌ای و داراییهای ثابت مشهود ساخته‌شده در داخل واحد تجاری نیز می‌باشد.

ب. دریافتهای نقدی حاصل از فروش داراییهای ثابت مشهود، داراییهای نامشهود و سایر داراییهای بلندمدت.

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

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

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

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

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

استاندارد حسابداری ۲

صورت جریانهای نقدی

خ . دریافتهای نقدی حاصل از قراردادهای آتی، پیمانهای آتی، قراردادهای اختیار معامله و قراردادهای سوآپ، به استثنای مواقعی که این قراردادها با مقاصد معاملاتی یا تجاری 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 خواهد بود.

فعالیتهای تأمین مالی

۱۵ . 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 و سایر استقراضهای کوتاه‌مدت یا بلندمدت؛

ت . پرداختهای نقدی برای تسویه مبالغ استقراض شده؛ و

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

گزارشگری جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی

۱۶ . 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 و زیان دوره، بابت آثار معاملات دارای ماهیت غیرنقدی، آثار ارقام تعهدی یا انتقالی مرتبط با دریافتها و پرداختهای نقدی عملیاتی گذشته یا آینده، و آثار ارقام درآمد یا هزینه مرتبط با جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای سرمایه‌گذاری یا تأمین مالی، تعدیل می‌شود.

استاندارد حسابداری ۲

صورت جریانهای نقدی

۱۷ 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 دریافتی نقد و ناخالص پرداختی نقد واحد تجاری ممکن است از طریق موارد زیر بدست آید:

الف. سوابق حسابداری واحد تجاری؛ یا

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

۱. تغییرات در موجودیها و دریافتنی‌ها و پرداختنی‌های عملیاتی طی دوره مالی؛
۲. سایر اقلام غیرنقدی؛ و
۳. سایر اقلامی که آثار نقدی آنها، مربوط به جریانهای نقدی سرمایه‌گذاری یا تأمین مالی است.

۱۸. 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 تحقق نیافته تغییرات نرخ ارز و سود توزیع نشده واحدهای تجاری وابسته؛ و
- پ. تمام اقلام دیگری که آثار نقدی آنها، جریانهای نقدی سرمایه‌گذاری یا تأمین مالی است.

گزارشگری جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای سرمایه‌گذاری و تأمین مالی

۱۹. واحد تجاری باید طبقات اصلی ناخالص دریافتی نقدی و ناخالص پرداختی نقدی حاصل از فعالیتهای سرمایه‌گذاری و تأمین مالی را، به استثنای جریانهای نقدی موضوع بندهای ۲۰ و ۲۳، که بر مبنای خالص گزارش می‌شوند، به طور جداگانه گزارش کند.

استاندارد حسابداری ۲

صورت جریانهای نقدی

گزارشگری جریانهای نقدی بر مبنای خالص

۲۰. 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.

۲۱. مثالهایی از دریافتها و پرداختهای موضوع بند ۲۰(الف) به شرح زیر است:

الف. قبول و بازپرداخت سپرده‌های دیداری توسط یک بانک؛

ب. وجوه نگهداری‌شده مشتریان توسط یک شرکت سرمایه‌گذاری؛ و

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

۲۲. مثالهایی از دریافتها و پرداختهای نقدی موضوع بند ۲۰(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.

۲۳. 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

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

استاندارد حسابداری ۲

صورت جریانهای نقدی

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

۲۶. جریانهای نقدی ارزی، به شیوه‌ای مطابق با استاندارد حسابداری ۱۶ **آثار تغییر در نرخ ارز**، گزارش می‌شود. طبق آن استاندارد، استفاده از نرخ تسعیری که تقریبی از نرخ واقعی است، مجاز می‌باشد. برای مثال، نرخ میانگین موزون تسعیر ارز در یک دوره را می‌توان برای ثبت معاملات ارزی یا تسعیر جریانهای نقدی واحد تجاری فرعی خارجی استفاده کرد. با این وجود، طبق استاندارد حسابداری ۱۶، استفاده از نرخ تسعیر در پایان دوره گزارشگری برای تسعیر جریانهای نقدی واحد تجاری فرعی خارجی مجاز نیست.

۲۷. سودها و زیانهای تحقق‌نیافته ناشی از تغییرات در نرخهای تسعیر ارز، جریانهای نقدی نیستند. به هر حال، اثر تغییر نرخ تسعیر بر نقد و معادلهای نقد نگهداری شده 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 حاصل از فعالیتهای عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی ارائه می‌شود و شامل هرگونه تفاوت، در صورت وجود، است که در آن جریانهای نقدی، به نرخهای تسعیر پایان دوره گزارش شده است.

سود تسهیلات و سود تقسیم‌شده

۲۸. جریانهای نقدی حاصل از سود تسهیلات و سود تقسیم‌شده 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.

۲۹. جمع مبلغ سود تسهیلات پرداختی طی یک دوره، صرف‌نظر از شناسایی به عنوان هزینه در صورت سود و زیان یا احتساب در بهای تمام شده دارایی، طبق استاندارد حسابداری ۱۳ **مفاهیم تأمین مالی**، در صورت جریانهای نقدی افشا می‌شود.

۳۰. در یک مؤسسه مالی، سود تسهیلات پرداختی و نیز سود تسهیلات و سود تقسیم‌شده دریافتی، معمولاً به عنوان جریان نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود، مگر اینکه ماهیت عملیاتی داشته باشد. با این وجود، در سایر واحدهای تجاری، سود تسهیلات پرداختی به عنوان جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای تأمین مالی طبقه‌بندی می‌شود. سود دریافتی بابت تسهیلات اعطایی و وجوه دریافتی بابت تقسیم سود، به عنوان جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای

استاندارد حسابداری ۲

صورت جریانهای نقدی

سرمایه گذاری طبقه بندی می شود به جز در مواردی که این اقلام ماهیت عملیاتی داشته باشد. سود تقسیم شده پرداختی نیز به عنوان جریان نقدی تأمین مالی طبقه بندی می شود.

مالیات بر درآمد

۳۱. جریانهای نقدی حاصل از مالیات بر درآمد، باید جداگانه افشا و به عنوان جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی طبقه بندی شود، مگر اینکه بتوان آنها را به طور مشخص مرتبط با فعالیتهای تأمین مالی و سرمایه گذاری تشخیص داد.

۳۲. مالیات بر درآمد، ناشی از معاملاتی است که منجر به جریانهای نقدی می شود و در صورت جریانهای نقدی، به عنوان فعالیتهای عملیاتی، سرمایه گذاری یا تأمین مالی طبقه بندی می گردد. اگرچه ممکن است هزینه مالیات به آسانی به عنوان فعالیت سرمایه گذاری یا تأمین مالی، قابل تشخیص باشد، اما تشخیص جریانهای نقدی مرتبط با آن اغلب دشوار است و ممکن است در دوره ای متفاوت از دوره جریانهای نقدی معامله مربوط واقع شود. بنابراین، مالیاتهای پرداختی معمولاً به عنوان جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی طبقه بندی می شوند. اما چنانچه تشخیص ارتباط جریانهای نقدی مالیاتی با معامله منفردی که منجر به جریانهای نقدی طبقه بندی شده به عنوان فعالیتهای سرمایه گذاری یا تأمین مالی می شود، عملی باشد، جریانهای نقدی مالیاتی به عنوان فعالیت سرمایه گذاری یا فعالیت تأمین مالی طبقه بندی می شود. چنانچه جریانهای نقدی مالیاتی به بیش از یک طبقه فعالیت تخصیص یابد، مبلغ کل مالیات پرداختی افشا می شود.

سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی، وابسته و مشارکتهای خاص

۳۳. هنگامی که برای حسابداری سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته، مشارکت خاص یا واحد تجاری فرعی از روش ارزش ویژه یا روش بهای تمام شده استفاده می شود، در صورت جریانهای نقدی واحد سرمایه گذار، تنها جریانهای نقدی با واحد سرمایه پذیر، برای مثال، سود تقسیم شده و تسهیلات مالی، گزارش می شود.

۳۴. واحد تجاری که منافع خود در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص را به روش ارزش ویژه گزارش می کند، در صورت جریانهای نقدی خود، جریانهای نقدی مربوط به سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، و مبالغ توزیع سود و سایر دریافتها و پرداختها با واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص را گزارش می کند.

استاندارد حسابداری ۲

صورت جریانهای نقدی

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

۳۵. 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.
۳۶. 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 بصورت 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 بدست 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 فعالیتهای تجاری که کنترل آنها بدست آمده یا از دست رفته است، بصورت خلاصه و بر حسب طبقات اصلی.
۳۷. شرکت سرمایه‌گذاری، در خصوص سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی که باید به ارزش منصفانه از طریق سود و زیان اندازه‌گیری شود، لزومی به بکارگیری بندهای ۳۶(پ) یا ۳۶(ت) ندارد.
۳۸. ارائه جداگانه آثار جریانهای نقدی حاصل از بدست 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 تحصیل شده یا واگذار شده، 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 بدست آوردن کنترل، کسر نمی‌شود.
۳۹. در صورت جریانهای نقدی، مجموع مبالغ نقد پرداختی یا دریافتی به عنوان مابه‌ازای بدست آوردن یا از دست دادن کنترل واحدهای تجاری فرعی یا سایر فعالیتهای تجاری، پس از کسر نقد و معادل‌های نقد تحصیل یا واگذار شده مرتبط با بخشی از این معاملات، رویدادها یا تغییرات در شرایط، گزارش می‌شود.

استاندارد حسابداری ۲

صورت جریانهای نقدی

۴۰. جریانهای نقدی حاصل 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 شرکت سرمایه‌گذاری باشد و اندازه‌گیری آن به ارزش منصفانه از طریق سود و زیان، الزامی باشد.

۴۱. 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، مگر اینکه واحد تجاری فرعی شرکت سرمایه‌گذاری باشد و اندازه‌گیری آن به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان، الزامی باشد. در این صورت، جریانهای نقدی حاصل، همانند سایر معاملات با مالکان، طبق بند ۱۵ طبقه‌بندی می‌شود.

معاملات غیر نقدی

۴۲. 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.

۴۳. 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 ارقام مزبور در جریانهای نقدی دوره جاری، سازگار است. مثالهایی از معاملات غیرنقدی عبارتند از:

الف. تحصیل داراییها در قبال بدهیهای مستقیم یا از طریق اجاره تأمین مالی؛

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

پ. تبدیل بدهی به حقوق مالکانه.

اجزای نقد و معادلهای نقد

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

استاندارد حسابداری ۲

صورت جریانهای نقدی

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

۴۶. 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 شده است، طبق استاندارد حسابداری ۳۴ (رویه‌های مسابرداری، تغییر در برآوردهای مسابرداری و اشتباهات گزارش می‌شود).

سایر موارد افشا

۴۷. واحد تجاری باید مبلغ مانده‌های بااهمیت نقد و معادل نقد نگهداری‌شده توسط واحد تجاری که برای استفاده گروه در دسترس نمی‌باشد و همچنین دلیل آن را افشا کند.

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