

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 7

Rachunek przepływów pieniężnych

CEL

Informacje dotyczące przepływów pieniężnych w jednostce są użyteczne, ponieważ dostarczają użytkownikom sprawozdania finansowego podstaw do dokonania oceny zdolności jednostki do generowania środków pieniężnych oraz ekwiwalentów środków pieniężnych, oraz do określenia potrzeb jednostki dotyczących wykorzystania tych środków. Decyzje ekonomiczne, podejmowane przez użytkowników sprawozdań finansowych, wymagają oceny zdolności jednostki do generowania środków pieniężnych oraz ekwiwalentów środków pieniężnych, oraz do określenia terminu i pewności ich wygenerowania.

Celem niniejszego standardu jest wprowadzenie wymogu dostarczania informacji na temat zaistniałych (w ujęciu historycznym) zmian w środkach pieniężnych i w ekwiwalentach środków pieniężnych, które zamieszczane są w rachunku przepływów pieniężnych dzielącym je w ciągu danego okresu na przepływy z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej.

ZAKRES

- 1 Jednostka sporządza rachunek przepływów pieniężnych zgodnie z wymogami niniejszego standardu oraz prezentuje go jako integralną część sprawozdania finansowego za każdy okres, za który sporządza się sprawozdanie finansowe.
- 2 Niniejszy standard zastępuje MSR 7 *Sprawozdanie ze zmian sytuacji finansowej*, zatwierdzony w lipcu 1977 r.
- 3 Użytkowników sprawozdania finansowego interesuje, w jaki sposób jednostka generuje oraz wykorzystuje środki pieniężne i ekwiwalenty środków pieniężnych. Dzieje się tak niezależnie od rodzaju działalności prowadzonej przez jednostkę oraz bez względu na to, czy środki pieniężne można uznać za produkt generowany przez jednostkę, co ma miejsce w przypadku instytucji finansowych. Jednostki potrzebują środków pieniężnych zasadniczo z tych samych przyczyn, niezależnie od tego, jak różna byłaby ich podstawowa działalność będąca źródłem pozyskiwania przychodów. Potrzebują więc środków pieniężnych w celu prowadzenia działalności, wywiązywania się z obowiązków płatniczych i zapewnienia zysków swoim inwestorom. Zatem niniejszy standard stawia przed wszystkimi jednostkami wymóg prezentacji rachunku przepływów pieniężnych.

KORZYŚCI Z INFORMACJI O PRZEPLYWACH PIENIĘŻNYCH

- 4 Rachunek przepływów pieniężnych w połączeniu z innymi elementami sprawozdania finansowego dostarcza informacje, które umożliwiają użytkownikom sprawozdania dokonanie oceny zmian w aktywach netto jednostki, jej struktury finansowej (łącznie z płynnością oraz wypłacalnością) i zdolności do wywierania wpływu na wysokość i okres wystąpienia przepływów pieniężnych w odpowiedzi na zmieniające się okoliczności i pojawiające się możliwości. Informacje na temat przepływów pieniężnych są użyteczne przy ocenie zdolności jednostki do generowania środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych, jak też umożliwiają użytkownikom tych informacji opracowanie metod oceny i porównywania wartości bieżącej przyszłych przepływów pieniężnych występujących w różnych jednostkach. Zapewniają one również lepszą porównywalność sporządzanych przez różne jednostki sprawozdań z działalności poprzez ujednoczenie podejścia księgowego do ewidencji takich samych transakcji i zdarzeń.
- 5 Informacje na temat przepływów pieniężnych (w ujęciu historycznym) często wykorzystuje się jako wskaźnik wysokości, okresu oraz pewności wystąpienia przyszłych przepływów pieniężnych. Są one także użyteczne dla celów sprawdzenia dokładności dokonywanych uprzednio ocen dotyczących przyszłych przepływów pieniężnych oraz analizy związków zachodzących między rentownością a przepływami pieniężnymi netto oraz skutków zmian cen.

DEFINICJE

- 6 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

Środki pieniężne składają się z gotówki w kasie oraz depozytów płatnych na żądanie.

Ekwiwalenty środków pieniężnych są krótkoterminowymi inwestycjami o dużej płynności, łatwo wymiernymi na określone kwoty środków pieniężnych oraz narażonymi na nieznaczne ryzyko zmiany wartości.

Przepływy pieniężne są wpływami lub wypływami środków pieniężnych oraz ekwiwalentów środków pieniężnych.

Działalność operacyjna jest podstawowym rodzajem działalności powodującej powstawanie przychodów oraz każdym innym rodzajem działalności, która nie ma charakteru działalności inwestycyjnej i finansowej.

Działalność inwestycyjna jest działalnością polegającą na nabywaniu i sprzedaży aktywów trwałych oraz inwestycji krótkoterminowych niezaliczonych do ekwiwalentów środków pieniężnych.

Działalność finansowa jest działalnością, w wyniku której zmianie ulega wysokość i struktura wniesionego kapitału własnego oraz zadłużenia jednostki.

Środki pieniężne i ekwiwalenty środków pieniężnych

- 7 Ekwiwalenty środków pieniężnych służą raczej realizacji krótkoterminowych obciążeń pieniężnych, a nie dokonywaniu inwestycji lub też innym celom. Inwestycje można zaliczyć do ekwiwalentów środków pieniężnych, jeżeli są łatwo wymienne na określoną kwotę środków pieniężnych oraz są narażone na nieznaczne ryzyko zmiany wartości. Zatem inwestycje krótkoterminowe zazwyczaj można zaliczyć do ekwiwalentów środków pieniężnych, jeżeli posiadają krótki termin płatności, za jaki można przyjąć okres trzymiesięczny lub krótszy, licząc od daty ich nabycia. Inwestycje krótkoterminowe w akcje są wyłączone z ekwiwalentów środków pieniężnych, chyba że same – w istocie rzeczy – są tymi ekwiwalentami. Jest tak na przykład, gdy nabyte akcje uprzywilejowane mają krótki termin płatności oraz określoną datę wykupu.
- 8 Pożyczki bankowe uważa się zazwyczaj za działalność finansową. Jednakże w niektórych krajach bankowe kredyty w rachunku bieżącym, płatne na żądanie, stanowią integralną część zarządzania środkami pieniężnymi w jednostce. W takich okolicznościach bankowe kredyty w rachunku bieżącym są zaliczane do pozycji środki pieniężne i ekwiwalenty środków pieniężnych. Charakterystyczną cechą tego rodzaju ustaleń z bankiem jest to, że saldo bankowe często zmienia stan z kredytowego na debetowe.
- 9 Z przepływów pieniężnych wyłącza się przesunięcia pomiędzy pozycjami środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych, ponieważ stanowią one raczej element procesu zarządzania środkami pieniężnymi realizowanego przez jednostkę niż element działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej. Do zarządzania środkami pieniężnymi zalicza się inwestowanie nadwyżki środków pieniężnych w ekwiwalenty środków pieniężnych.

PREZENTACJA RACHUNKU PRZEPŁYWÓW PIENIĘŻNYCH

- 10 Rachunek przepływów pieniężnych przedstawia informacje na temat przepływów pieniężnych zaistniałych w ciągu okresu, w podziale na działalność operacyjną, inwestycyjną i finansową.
- 11 Jednostka prezentuje przepływy pieniężne z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej w sposób najbardziej odpowiedni dla rodzaju prowadzonej przez nią działalności. Klasyfikacja oparta na rodzajach działalności dostarcza informacje, które pozwalają użytkownikom na dokonanie oceny wpływu tychże działalności na sytuację finansową jednostki oraz na kwotę środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych. Informacje te mogą zostać także wykorzystane przy ocenie związków zachodzących między poszczególnymi rodzajami działalności.
- 12 W pojedynczej transakcji mogą występować przepływy pieniężne odrębnie zaklasyfikowane. Na przykład, jeżeli spłata gotówkowa pożyczki dotyczy zarówno odsetek, jak i kwoty pożyczonego kapitału, element odsetek można zaliczyć do działalności operacyjnej, zaś element kapitału do działalności finansowej.

Działalność operacyjna

- 13 Przepływy pieniężne z działalności operacyjnej stanowią główny wskaźnik określający stopień, w jakim działalność operacyjna jednostki generuje środki pieniężne wystarczające do spłaty pożyczek, utrzymywania zdolności operacyjnej jednostki, wypłaty dywidend oraz dokonywania nowych inwestycji, bez korzystania z zewnętrznych źródeł finansowania. Informacje na temat szczegółowych komponentów zaistniałych przepływów pieniężnych (w ujęciu historycznym), w połączeniu z innymi informacjami, są użyteczne przy prognozowaniu przyszłych przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej.
- 14 Przepływy pieniężne z działalności operacyjnej pochodzą przede wszystkim z podstawowej działalności przynoszącej przychody jednostce. Są one zatem zazwyczaj skutkiem transakcji i innych zdarzeń, które uwzględnia się przy ustalaniu zysku lub straty. Przykładami przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej są:
 - a) środki pieniężne otrzymane z tytułu sprzedaży dóbr i świadczenia usług;
 - b) środki pieniężne otrzymane z tytułu tantiem, opłat, prowizji i innych przychodów;
 - c) środki pieniężne zapłacone na rzecz dostawców dóbr i usług;
 - d) środki pieniężne zapłacone na rzecz i w imieniu pracowników;
 - e) środki pieniężne otrzymane od zakładów ubezpieczeń oraz środki pieniężne zapłacone na rzecz zakładów ubezpieczeń z tytułu składek i odszkodowań, rent i innych świadczeń ubezpieczeniowych;
 - f) środki pieniężne zapłacone z tytułu podatku dochodowego lub zwroty podatku dochodowego, chyba że w wyraźny sposób można je połączyć z działalnością finansową bądź inwestycyjną; oraz
 - g) środki pieniężne otrzymane oraz zapłacone z tytułu umów (dotyczących instrumentów finansowych będących w posiadaniu jednostki z przeznaczeniem handlowym).

Niektóre transakcje, takie jak na przykład sprzedaż określonego urządzenia technicznego, mogą powodować powstanie zysku lub straty, które uwzględnia się przy ustalaniu zysku lub straty. Jednakże przepływy pieniężne powiązane z tego rodzaju transakcjami są przepływami z działalności inwestycyjnej.

- 15 Jednostka może być w posiadaniu papierów wartościowych lub też zaciągać pożyczki przeznaczone do celów handlowych, które w takim przypadku są podobne do zapasów zakupionych specjalnie w celu ich odsprzedaży. Zatem przepływy pieniężne powstałe w wyniku zakupu i sprzedaży handlowych papierów wartościowych zalicza się do działalności operacyjnej. Analogicznie, zaliczki gotówkowe oraz pożyczki udzielane przez instytucje finansowe zazwyczaj zalicza się do działalności operacyjnej tych instytucji, ponieważ wiążą się z podstawową działalnością powodującą powstawanie przychodów w tego rodzaju jednostce.

Działalność inwestycyjna

- 16 Ważne jest odrębne ujawnianie informacji dotyczących przepływów pieniężnych powstających w wyniku działalności inwestycyjnej, ponieważ takie przepływy pieniężne wskazują na zakres poniesionych nakładów mających służyć generowaniu przychodu oraz przepływów pieniężnych w przyszłości. Przykładami przepływów pieniężnych wynikających z działalności inwestycyjnej są:
- a) środki pieniężne zapłacone w celu nabycia rzeczowych aktywów trwałych, wartości niematerialnych oraz innych aktywów trwałych. Do takich płatności zaliczamy środki związane z aktywowanymi kosztami prac rozwojowych oraz wytworzonymi w obrębie jednostki rzeczowymi aktywami trwałymi;
 - b) środki pieniężne otrzymane ze sprzedaży rzeczowych aktywów trwałych, wartości niematerialnych oraz innych aktywów trwałych;
 - c) środki pieniężne zapłacone w celu nabycia instrumentów kapitałowych lub instrumentów dłużnych innej jednostki oraz udziałów we wspólnych przedsięwzięciach (inne niż płatności za instrumenty uznane za ekwiwalenty środków pieniężnych lub za instrumenty będące w posiadaniu jednostki z przeznaczeniem handlowym);
 - d) środki pieniężne otrzymane ze sprzedaży instrumentów kapitałowych lub instrumentów dłużnych innej jednostki oraz udziałów we wspólnych przedsięwzięciach (inne niż środki pieniężne otrzymane za instrumenty uznane za ekwiwalenty środków pieniężnych lub za instrumenty będące w posiadaniu jednostki z przeznaczeniem handlowym);
 - e) zaliczki wpłacane i pożyczki udzielane stronom trzecim (inne niż zaliczki i pożyczki wpłacane i udzielane przez instytucje finansowe);
 - f) środki pieniężne otrzymane ze spłat zaliczek oraz pożyczek udzielonych stronom trzecim (innych niż zaliczki i pożyczki wpłacane i udzielane przez instytucje finansowe);
 - g) środki pieniężne zapłacone z tytułu umów terminowych typu futures, forward, umów dotyczących opcji oraz umów zamiany typu swap, chyba że umowy są w posiadaniu jednostki z przeznaczeniem handlowym lub wówczas, gdy zapłacone środki pieniężne zostały zaliczone do działalności finansowej; oraz
 - h) środki pieniężne otrzymane z tytułu umów terminowych typu futures, forward, umów dotyczących opcji oraz umów zamiany typu swap, chyba że umowy są w posiadaniu jednostki z przeznaczeniem handlowym lub wówczas, gdy otrzymane środki pieniężne zaliczone zostały do działalności finansowej.

Jeżeli umowa jest księgowana jako zabezpieczenie dającej się określić pozycji, przepływy pieniężne z tytułu umowy klasyfikuje się w ten sam sposób co przepływy pieniężne wynikające z pozycji, która jest przezeń zabezpieczana.

Działalność finansowa

- 17 Ważne jest odrębne ujawnienie informacji dotyczących przepływów pieniężnych z działalności finansowej ze względu na użyteczność tych informacji przy prognozowaniu roszczeń do przyszłych przepływów pieniężnych, wysuwanych przez podmioty wnoszące kapitał do jednostki. Przykładami przepływów pieniężnych powstających w wyniku działalności finansowej są:
- a) wpływy pieniężne z emisji akcji lub innych instrumentów kapitałowych;
 - b) środki pieniężne zapłacone na rzecz właścicieli z tytułu nabycia lub spłaty udziałów w jednostce;
 - c) wpływy środków pieniężnych z tytułu emisji obligacji, udzielenia kredytów, emisji weksli, bonów, pożyczek hipotecznych oraz innych krótkoterminowych i długoterminowych pożyczek;
 - d) pieniężne spłaty pożyczonych kwot; oraz
 - e) środki pieniężne zapłacone przez leasingobiorcę celem zmniejszenia nieuregulowanych zobowiązań wynikających z leasingu finansowego.

SPRAWOZDAWCZOŚĆ DOTYCZĄCA PRZEPLÝWÓW PIENIĘŻNYCH Z DZIAŁALNOŚCI OPERACYJNEJ

- 18 Jednostka wykazuje przepływy pieniężne z działalności operacyjnej, posługując się:
- a) metodą bezpośrednią, za pomocą której ujawniane są główne kategorie otrzymanych i zapłaconych środków pieniężnych brutto; lub

- b) metodą pośrednią, za pomocą której zysk lub stratę koryguje się o skutki transakcji mających bezgotówkowy charakter, o czynne i bierne rozliczenia międzyokresowe dotyczące przeszłych lub przyszłych wpływów lub płatności środków pieniężnych dotyczących działalności operacyjnej, oraz o pozycje przychodowe i kosztowe związane z przepływami pieniężnymi z działalności inwestycyjnej lub finansowej.
- 19 Zaleca się wykorzystywanie metody bezpośredniej do wykazywania przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej. Metoda bezpośrednia dostarcza informacji, które mogą być użyteczne przy szacowaniu przyszłych przepływów pieniężnych, co nie jest możliwe w przypadku metody pośredniej. W przypadku metody bezpośredniej informacje na temat głównych kategorii otrzymanych i zapłaconych środków pieniężnych brutto można uzyskać:
- a) z zapisów księgowych jednostki; lub
- b) poprzez skorygowanie sprzedaży, kosztu własnego sprzedaży (odsetek i podobnych przychodów oraz kosztów odsetek i im podobnych opłat na rzecz instytucji finansowych) oraz innych pozycji rachunku zysków i strat o:
- (i) zmiany stanu zapasów oraz należności i zobowiązań związanych z działalnością operacyjną w danym okresie;
- (ii) inne bezgotówkowe pozycje; oraz
- (iii) inne pozycje, w przypadku których skutkami pieniężnymi są przepływy pieniężne z działalności finansowej lub inwestycyjnej.
- 20 Zgodnie z metodą pośrednią przepływy pieniężne netto z tytułu działalności operacyjnej ustala się poprzez skorygowanie zysku lub straty o skutki:
- a) zmiany stanu zapasów oraz należności i zobowiązań związanych z działalnością operacyjną w danym okresie;
- b) zmian pozycji bezgotówkowych, takich jak amortyzacja, rezerwy, podatek odroczony, niezrealizowane zyski i straty z tytułu różnic kursowych, niepodzielone zyski jednostek stowarzyszonych, udziały mniejszości; oraz
- c) zmian innych pozycji, w przypadku których skutkami pieniężnymi są przepływy pieniężne z działalności finansowej lub inwestycyjnej.

Alternatywnie, przepływy pieniężne netto z działalności operacyjnej można zaprezentować zgodnie z metodą pośrednią poprzez wykazanie przychodów i kosztów ujętych w rachunku zysków i strat oraz zmian stanu zapasów oraz należności i zobowiązań związanych z działalnością operacyjną w danym okresie.

SPRAWOZDAWCZOŚĆ DOTYCZĄCA PRZEPIYWÓW PIENIĘŻNYCH Z DZIAŁALNOŚCI INWESTYCYJNEJ I FINANSOWEJ

- 21 Jednostka oddzielnie wykazuje główne kategorie otrzymanych i zapłaconych środków pieniężnych brutto, powstałych w wyniku działalności inwestycyjnej i finansowej, chyba że przepływy pieniężne opisane w paragrafach 22 i 24 są wykazane w kwotach netto.

SPRAWOZDAWCZOŚĆ DOTYCZĄCA PRZEPIYWÓW PIENIĘŻNYCH W KWOTACH NETTO

- 22 Przepływy pieniężne z poniżej wymienionych rodzajów działalności operacyjnej, inwestycyjnej lub finansowej można wykazać w kwotach netto:
- a) otrzymane i zapłacone w imieniu klientów środki pieniężne, jeżeli przepływy pieniężne odzwierciedlają działalność prowadzoną przez klienta, a nie działalność jednostki; oraz
- b) otrzymane i zapłacone środki pieniężne z tytułu pozycji, w przypadku których obrót jest szybki, kwoty są znaczne, zaś termin płatności krótki.
- 23 Przykładami otrzymanych i zapłaconych środków pieniężnych, o których mowa w paragrafie 22 a), są:
- a) akcept i spłata depozytów bankowych płatnych na żądanie;
- b) środki będące własnością klientów, znajdujące się w jednostce inwestycyjnej; oraz
- c) czynsze pobierane w imieniu właścicieli nieruchomości i przekazywane na ich rzecz.

Przykładami otrzymanych i zapłaconych środków pieniężnych, o których mowa w paragrafie 22 b), są zaliczki na konto oraz spłaty:

- a) kwot podstawowych dotyczących posiadaczy kart kredytowych;
- b) zakupu i sprzedaży inwestycji krótkoterminowych; oraz
- c) innych pożyczek krótkoterminowych, na przykład posiadających trzymiesięczny lub krótszy termin płatności.

- 24 Przepływy pieniężne powstające w wyniku poniżej wymienionych rodzajów działalności instytucji finansowych można wykazać w kwotach netto:
- otrzymane i zapłacone środki pieniężne z tytułu akceptu i spłaty depozytów o określonym terminie wymagalności;
 - ulokowanie depozytów w innych instytucjach finansowych i wycofanie depozytów z innych instytucji finansowych; oraz
 - wpłacone zaliczki oraz udzielone pożyczki gotówkowe klientom, oraz spłata (zwrot) tychże zaliczek i pożyczek.

PRZEPŁYWY PIENIĘŻNE W WALUTACH OBCYCH

- 25 Przepływy pieniężne powstające w wyniku transakcji dokonywanych w walutach obcych księguje się w walucie funkcjonalnej jednostki, przy zastosowaniu kursu wymiany waluty obcej na walutę funkcjonalną z dnia zrealizowania przepływów pieniężnych.
- 26 Przepływy pieniężne jednostki zależnej działającej za granicą przelicza się po kursie wymiany waluty obcej na walutę funkcjonalną z dnia zrealizowania przepływów pieniężnych.
- 27 Przepływy pieniężne wyrażone w walucie obcej należy przedstawić w sposób zgodny z MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych*. Standard ten zezwala na zastosowanie kursu wymiany, który jest zbliżony do rzeczywistego kursu wymiany. W celu zarejestrowania transakcji dokonywanych w walutach obcych lub przy przeliczaniu przepływów pieniężnych jednostki zależnej działającej za granicą można na przykład zastosować średni ważony kurs wymiany za dany okres. MSR 21 nie zezwala jednakże na zastosowanie kursu wymiany z dnia bilansowego przy przeliczaniu przepływów pieniężnych jednostki zależnej działającej za granicą.
- 28 Niezrealizowane zyski i straty z tytułu różnic kursowych nie stanowią przepływów pieniężnych. Jednakże skutki zmian kursów wymiany, które dotyczą środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych posiadanych przez jednostkę lub przypadających do zapłaty w walucie obcej, wykazuje się w rachunku przepływów pieniężnych w celu uzgodnienia kwot środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych na koniec i na początek okresu. Kwotę tę prezentuje się odrębnie od przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej i uwzględnia się w niej różnice, jeżeli takie występują, z tytułu wykazania tych przepływów pieniężnych po kursie wymiany obowiązującym na koniec okresu.
- 29 [Usunięty]
- 30 [Usunięty]

ODSETKI I DYWIDENDY

- 31 Przepływy pieniężne z tytułu odsetek i dywidend otrzymanych i wypłaconych ujawnia się odrębnie. Zalicza się je w sposób ciągły w kolejnych okresach do działalności operacyjnej, inwestycyjnej lub finansowej.
- 32 Całkowitą kwotę odsetek zapłaconych w ciągu okresu ujawnia się w rachunku przepływów pieniężnych, niezależnie od tego, czy została ujęta jako koszt w rachunku zysków i strat, czy też była aktywowana zgodnie z dopuszczonym podejściem alternatywnym zawartym w MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego*.
- 33 W przypadku instytucji finansowej zapłacone odsetki oraz otrzymane odsetki i dywidendy zalicza się zazwyczaj do przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej. Jednakże w przypadku pozostałych jednostek nie ma uzgodnionego stanowiska w tej kwestii. Zapłacone odsetki oraz otrzymane odsetki i dywidendy można zaliczyć do przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, ponieważ mają one wpływ na ustalenie zysku lub straty. Alternatywnie, zapłacone odsetki oraz otrzymane odsetki i dywidendy można zaliczyć do przepływów pieniężnych z, odpowiednio, działalności finansowej i inwestycyjnej, ponieważ stanowią one koszty uzyskania środków finansowych lub zwroty z inwestycji.
- 34 Wypłacone dywidendy można zaliczyć do przepływów pieniężnych z działalności finansowej, ponieważ stanowią one koszt uzyskania środków finansowych. Alternatywnie, wypłacone dywidendy można zaliczyć do komponentów przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, co pomogłoby użytkownikom w określeniu zdolności jednostki do wypłacania dywidend ze środków pieniężnych z działalności operacyjnej.

PODATEK DOCHODOWY

- 35 Przepływy pieniężne z tytułu podatku dochodowego ujawnia się odrębnie i zalicza się do przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, chyba że można je powiązać z działalnością finansową i inwestycyjną.
- 36 Podatek dochodowy powstaje w wyniku transakcji, które powodują powstanie przepływów pieniężnych zaliczonych w rachunku przepływów pieniężnych do działalności operacyjnej, inwestycyjnej lub finansowej. O ile obciążenia podatkowe mogą być łatwo powiązane z działalnością inwestycyjną lub finansową, to odpowiednie przepływy środków pieniężnych związane z podatkiem, ze względów praktycznych, są często niemożliwe do określenia i mogą mieć miejsce w innym okresie niż występujące przepływy pieniężne wynikające z transakcji, z którymi są związane.

Zatem zapłacone podatki zalicza się zazwyczaj do przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej. Jeżeli jednak istnieje praktyczna możliwość powiązania przepływów pieniężnych z tytułu podatku z pojedynczą transakcją powodującą wystąpienie przepływów pieniężnych zaliczonych do działalności inwestycyjnej lub finansowej, przepływy pieniężne z tytułu podatku zaliczane są odpowiednio do działalności inwestycyjnej lub finansowej. Jeżeli przepływy pieniężne z tytułu podatku są przypisane do więcej niż jednego rodzaju działalności, należy ujawnić łączną kwotę zapłaconego podatku.

INWESTYCJE W JEDNOSTKACH ZALEŻNYCH, JEDNOSTKACH STOWARZYSZONYCH I WE WSPÓLNYCH PRZEDSIĘWZIĘCIACH

- 37 Księgując inwestycje w jednostce stowarzyszonej lub w jednostce zależnej, które są rozliczane metodą praw własności lub metodą ceny nabycia, inwestor ogranicza dane zawarte w rachunku przepływów pieniężnych do przepływów pieniężnych między nim samym a podmiotem, w którym dokonuje inwestycji, czyli na przykład do dywidend i zaliczek.
- 38 Jednostka, która wykazuje w sprawozdaniu udziały we wspólnie kontrolowanym podmiocie (zob. MSR 31 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*), stosując metodę konsolidacji proporcjonalnej, zamieszcza w skonsolidowanym rachunku przepływów pieniężnych swój udział procentowy w przepływach środków pieniężnych wspólnie kontrolowanego podmiotu. Jednostka, która tego rodzaju udziały wykazuje, stosując metodę praw własności, zamieszcza w rachunku przepływów pieniężnych przepływy pieniężne odnoszące się do jej inwestycji we wspólnie kontrolowanym podmiocie, a także wypłaty z tytułu podziału zysków oraz inne kwoty zapłacone lub otrzymane w toku rozliczeń między nią samą a wspólnie kontrolowanym podmiotem.

PRZEJĘCIE I SPRZEDAŻ JEDNOSTEK ZALEŻNYCH ORAZ INNYCH CZĘŚCI I JEDNOSTKI

- 39 Łączne przepływy pieniężne z tytułu przejęcia lub sprzedaży jednostek zależnych lub innych części jednostki prezentuje się odrębnie i zalicza do działalności inwestycyjnej.
- 40 Zarówno w związku z przejęciem, jak i ze sprzedażą jednostek zależnych lub innych części jednostki jednostka w odniesieniu do każdego okresu wykazuje w łącznych kwotach:
- ogólną kwotę, za jaką nabyto lub sprzedano jednostki;
 - część zapłaty uiszczonej przy nabyciu lub uzyskanej przy sprzedaży, w przypadku której płatności dokonano za pomocą środków pieniężnych lub ekwiwalentów środków pieniężnych;
 - kwotę środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych w jednostce zależnej lub w części jednostki, która została przejęta lub sprzedana; oraz
 - wartość aktywów i zobowiązań, połączonych w najważniejsze kategorie, innych niż środki pieniężne i ekwiwalenty środków pieniężnych w jednostce zależnej lub w innej części jednostki przejętej lub sprzedanej.
- 41 Odrębna prezentacja przepływów pieniężnych wynikających z przejęcia i sprzedaży jednostek zależnych i innych części jednostki jako pojedynczych pozycji, której towarzyszy odrębne ujawnienie kwot aktywów i zobowiązań przejętych lub sprzedanych, pomaga w rozróżnieniu tych przepływów pieniężnych od przepływów z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej. Skutków, jakie na przepływy pieniężne wywiera sprzedaż, nie odejmuje się od skutków, jakie na przepływy pieniężne wywiera zakup.
- 42 Łączną sumę środków pieniężnych zapłaconych lub otrzymanych w charakterze zapłaty wnoszonej przy zakupie lub sprzedaży wykazuje się w rachunku przepływów pieniężnych bez nabytych lub sprzedanych środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych.

TRANSAKcje BEZGOTÓWKOWE

- 43 Transakcje inwestycyjne i finansowe, które nie wymagają posługiwania się środkami pieniężnymi lub ekwiwalentami środków pieniężnych, wyklucza się z rachunku przepływów pieniężnych. Tego rodzaju transakcje ujawnia się w innym miejscu sprawozdania finansowego, w sposób pozwalający na przekazanie wszystkich odpowiednich informacji dotyczących takiej działalności inwestycyjnej i finansowej.
- 44 Wiele działań w ramach działalności inwestycyjnej i finansowej nie posiada bezpośredniego wpływu na bieżące przepływy pieniężne, mimo iż oddziałują na strukturę kapitału i aktywów jednostki. Wykluczenie operacji bezgotówkowych z rachunku przepływów pieniężnych jest zgodne z celem sporządzania rachunku przepływów pieniężnych, ponieważ pozycje te nie powodują powstania przepływów pieniężnych w bieżącym okresie. Przykładami operacji bezgotówkowych są:
- nabycie aktywów w drodze przejęcia bezpośrednio powiązanych z nimi zobowiązań lub za pomocą leasingu finansowego;
 - przejęcie jednostki za pomocą emisji akcji; oraz
 - konwersja długów na akcje.

KOMPONENTY ŚRODKÓW PIENIĘŻNYCH I EKWIWALENTÓW ŚRODKÓW PIENIĘŻNYCH

- 45 Jednostka ujawnia komponenty środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych oraz prezentuje uzgodnienie kwot zawartych w rachunku przepływów pieniężnych z odpowiadającymi im pozycjami wykazanymi w bilansie.
- 46 W związku z różnorodnością sposobów zarządzania środkami pieniężnymi i regulacji bankowych w świecie oraz w celu zapewnienia zgodności z MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* jednostka ujawnia zasady rachunkowości przyjęte przy ustalaniu tego, co wchodzi w skład środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych.
- 47 Skutki jakichkolwiek zmian zasad ustalania komponentów środków pieniężnych lub ekwiwalentów środków pieniężnych, jak na przykład w przypadku zmiany klasyfikacji instrumentów finansowych poprzednio uznanych za część portfela inwestycji jednostki, wykazuje się zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.

UJAWNIANIE INNYCH INFORMACJI

- 48 Jednostka ujawnia informacje wraz z załączonym komentarzem kierownictwa, dotyczące wielkości znaczących sald środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych będących w posiadaniu jednostki, które nie mogą być wykorzystane przez grupę kapitałową.
- 49 Istnieją różne okoliczności, w których salda środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych nie mogą być wykorzystane przez grupę kapitałową. Do przykładów zalicza się salda środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych będące w posiadaniu jednostki zależnej działającej w kraju stosującym kontrolę wymiany walut lub inne prawne ograniczenia uniemożliwiające korzystanie z tych środków jednostce dominującej lub pozostałym jednostkom zależnym.
- 50 Podanie uzupełniających informacji może mieć znaczenie dla użytkowników pragnących zapoznać się z sytuacją finansową i płynnością jednostki. Ujawnienie takich informacji, którym towarzyszy komentarz kierownictwa, jest zalecane i może dotyczyć:
- a) wielkości niewykorzystanych jeszcze limitów kredytów i pożyczek, które mogą być dostępne w przyszłej działalności operacyjnej oraz w celu regulowania zobowiązań umownych, z zaznaczeniem ograniczeń w korzystaniu z tych kredytów i pożyczek;
 - b) łącznej sumy przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej związanych z udziałami we wspólnym przedsięwzięciu, które wykazuje się zgodnie z metodą proporcjonalnej konsolidacji;
 - c) łącznej sumy przepływów pieniężnych wskazujących na wzrost zdolności operacyjnej, przedstawionej oddzielnie od sumy przepływów pieniężnych niezbędnych w celu utrzymania dotychczasowej zdolności operacyjnej; oraz
 - d) sumy przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej w ramach wszystkich wykazywanych w sprawozdaniu segmentów sprawozdawczych (zob. MSSF 8 *Segmenty operacyjne*).
- 51 Oddzielne ujawnienie informacji na temat przepływów pieniężnych wskazujących na wzrost zdolności operacyjnej i informacji na temat przepływów pieniężnych potrzebnych do utrzymania zdolności operacyjnej jest użyteczne, ponieważ umożliwia użytkownikom ocenę, czy jednostka we właściwy sposób inwestuje w utrzymanie swej zdolności operacyjnej. Jednostka niewłaściwie inwestująca w utrzymanie zdolności operacyjnej może, dla względów bieżącej płynności oraz wypłaty z zysku na rzecz właścicieli, osłabić swoją rentowność w przyszłości.
- 52 Ujawnienie przepływów pieniężnych w podziale na segmenty umożliwia użytkownikom lepsze zrozumienie związków zachodzących między przepływami pieniężnymi z działalności gospodarczej jako całości i jej częściami składowymi, jak również lepsze zrozumienie dostępności i różnorodności przepływów pieniężnych w podziale na segmenty.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 53 Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 stycznia 1994 r. i później.