



متطلبات إعداد قائمة التدفقات النقدية

متطلبات إعداد قائمة التدفقات النقدية

لعرض التدفقات النقدية التي حدثت في الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المالية من خلال إعداد قائمة التدفقات النقدية ، هناك مجموعة من المتطلبات الواجب مراعاتها والتي أوضحتها لجنة معايير المحاسبة الدولية في المعيار المحاسبي الدولي رقم (7) المعدل لسنة 1992 ، وكذلك مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق في القاعدة المحاسبية رقم (7) لسنة 1997 القاضي بإلزام تطبيق هذه القاعدة (المعيار) ابتداءً من حسابات السنة المنتهية في 31/12/1997 ، وعلى النحو الآتي :

أولاً : عرض التدفقات النقدية

يجب على الوحدات الاقتصادية الالتزام بإعداد قائمة مستقلة (كشفاً مستقلاً) بالتصنيفات الرئيسة لإجمالي المقبوضات والمدفوعات النقدية الناشئة عن ممارسة أنشطتها التشغيلية والاستثمارية والتمويلية ، وكما يأتي :

1. عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية .

تعرض الوحدة الاقتصادية التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام أي من الطريقتين المباشرة وغير المباشرة وكما يأتي :

أ. الطريقة المباشرة:

بموجب الطريقة المباشرة يتم الإفصاح عن التبويات الرئيسة من إجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية ، ويجري الحصول على هذه التبويات إما من السجلات المحاسبية للوحدة الاقتصادية أو من قائمة الدخل بعد تعديل المبيعات وكلفة المبيعات (إيرادات الفوائد وما شابهها ومصاريف الفوائد وما شابهها في المؤسسات المالية) وأية مفردات تحتويها قائمة بأثار كل من :

- التغيرات الحاصلة خلال الفترة على أرصدة المخزون والمدينين والدائنين والمتعلقة بالأنشطة التشغيلية .
- البنود غير النقدية الأخرى .

- البنود الأخرى التي تمثل أثارها النقدية تدفقات نقدية استثمارية أو تمويلية .

وقد أوصى مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بتشجيع الوحدات الاقتصادية على استخدام الطريقة المباشرة عند إعداد قائمة التدفقات النقدية بما يتعلق بعرض الأنشطة التشغيلية ، إذ إن الطريقة المباشرة توفر المعلومات التي قد تساعد في تقييم التدفقات النقدية المستقبلية وتقديم معلومات في تقدير تلك التدفقات بصورة أشمل مما تقدمه الطريقة غير المباشرة .

ب. الطريقة غير المباشرة :

بموجب الطريقة غير المباشرة يتم تعديل صافي الربح او الخسارة بالآثار الناشئة عن:

- التغيرات الحاصلة خلال الفترة على أرصدة المخزون والمدينين والدائنين والمتعلقة بالأنشطة التشغيلية .

- البنود غير النقدية الأخرى ، مثل : الاندثارات ، المخصصات ، الضرائب المؤجلة ، أرباح وخسائر العملة الأجنبية غير المتحققة ، أرباح الشركات الزميلة غير الموزعة .

- جميع البنود الأخرى والتي تمثل أثارها النقدية تدفقات استثمارية او تمويلية .

وكبدل ، يمكن أن يتم عرض صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بموجب الطريقة غير المباشرة وذلك بإظهار الإيرادات والمصروفات في قائمة الدخل وكذلك التغيرات الحاصلة خلال الفترة في المخزون والمدينين والدائنين والمتعلقة بالأنشطة التشغيلية .

ويفضل الكثير من معدي قائمة التدفقات النقدية استخدام الطريقة غير المباشرة في عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية نظراً لأن طريقة إعدادها تعد أكثر سهولة وأقل كلفة من الطريقة المباشرة إضافة إلى أنها توضح آثار التغيرات النقدية على صافي الدخل (بعد تعديله بالحسابات غير النقدية) بصورة أوضح مما تقدمه الطريقة المباشرة .

2. عرض التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية

يجب على الوحدة الاقتصادية ان تعد عرضاً مستقلاً (منفصلاً) بالبنود الرئيسة لإجمالي المقبوضات النقدية وأجمالي المدفوعات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية والتمويلية .

3. يمكن (يجوز) التقرير عن التدفقات النقدية الآتية والناشئة عن الأنشطة التشغيلية الاستثمارية والتمويلية على أساس صافي الربح :

أ. المقبوضات والمدفوعات النقدية نيابة عن الزبائن ، حينما تعكس التدفقات النقدية الأنشطة الخاصة بالزبون وليس الأنشطة الخاصة بالوحدة الاقتصادية ، ومن الأمثلة على ذلك :

- قبول وإعادة دفع الودائع حين الطلب بالنسبة للمصرف .
- الأموال التي يحتفظ بها لصالح الزبائن في وحدة اقتصادية استثمارية .
- الإيجارات المحصلة نيابة عن المالكين او المدفوعة لهم .

ب.المقبوضات المدفوعات النقدية المتعلقة ببنود يكون معدل دورانها سريعاً ، ومبالغها كبيرة وميعاد استحقاقها قصيراً . ومن الأمثلة على ذلك :

- مبالغ اصل الدين المتعلقة بزبائن بطاقات الائتمان .

- شراء وبيع الاستثمارات .

- القروض قصيرة الآجل ، وخاصة تلك التي لا يتجاوز ميعاد استحقاقها الثلاثة اشهر .

4. يمكن إظهار التدفقات النقدية لنشاطات المؤسسات المالية الآتية على أساس صافي المبالغ:

أ. المقبوضات والمدفوعات النقدية عن قبول وتسديد الودائع ذات الآجل الثابت .

ب.وضع الودائع لدى المؤسسات المالية الأخرى ، وسحب الودائع من تلك المؤسسات.

ج.السلف النقدية والقروض المقدمة للزبائن وإعادة تسديدها .

ثانياً : عرض التدفقات النقدية للعملات الأجنبية .

1. تسجل التدفقات النقدية الناشئة عن المعاملات الأجنبية بالدينار العراقي وذلك باستعمال سعر التحويل بالعملة الأجنبية بين الدينار العراقي والعملة الأجنبية في تاريخ التدفقات النقدي .

2. تترجم التدفقات النقدية للشركات التابعة بسعر التحويل بين الدينار العراقي والعملة الأجنبية بتاريخ التدفق النقدي .

3. تظهر التدفقات النقدية المحددة بعملة أجنبية بطريقة تنسجم مع المعيار المحاسبي الدولي رقم (21) : آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية ، والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (4) : المحاسبة لآثار التغير بأسعار العملة الأجنبية ، حيث أن ذلك يتيح استخدام أي سعر تحويل مقارب لسعر الصرف الفعلي ، وعلى سبيل المثال يمكن استخدام معدل أسعار التحويل الآتي للفترة في ترجمة التدفقات النقدية للشركات الأجنبية التابعة ، (أي سعر الصرف السائد بتاريخ الميزانية عند ترجمة التدفقات النقدية للشركة الأجنبية التابعة) .

4. لا تعد الأرباح والخسائر غير المتحققة والناشئة عن التغيرات في أسعار التحويل للعملات الأجنبية بمثابة تدفقات نقدية ، إلا أن تلك التغيرات على النقد ومكافئاته في بدء ونهاية الفترة، وتعرض هذه التغيرات بشكل منفصل عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية ، ويتضمن الفروقات - إن وجدت - وكما تم بيان هذه التدفقات النقدية على أساس الصرف في نهاية الفترة .

ثالثاً: البنود غير العادية

يوضح بصورة مستقلة في قائمة التدفقات النقدية عن التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح أو الخسائر الناتجة من حوادث وعمليات مميزة عن الأنشطة العادية للوحدة الاقتصادية والتي لا يتوقع لها أن تتكرر بانتظام (ويطلق عليها البنود غير العادية) حسب نشوئها من الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية ، وذلك لتمكن

مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعتها وأثرها على حاضر ومستقبل التدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية .

رابعاً: الفوائد ومقسوم الأرباح .

1. يجب الإفصاح عن التدفقات النقدية عن كل من الفوائد ومقسوم الأرباح المستلمة والمدفوعة وبشكل مستقل ، وتبويب كل منها بطريقة ثابتة من فترة إلى أخرى سواء أكانت أنشطة تشغيلية أم تمويلية أم استثمارية .
2. يفصح عن إجمالي مبالغ الفوائد المدفوعة خلال الفترة في قائمة التدفقات النقدية سواء كانت مصروفات تظهر في قائمة الدخل أو مرسلة بمقتضى القاعدة المحاسبية العراقية رقم (3) رسمة نفقات الافتراض .
3. تبويب الفوائد المدفوعة والمستلمة ومقسومات الأرباح المستلمة بوصفها تدفقات نقدية تشغيلية في الوحدات المالية ، إلا أن هناك عدة بدائل في الوحدات الأخرى، إذ يمكن أن تصنف بوصفها تدفقات نقدية تشغيلية ، لأنها تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة ، وكبدل آخر يمكن أن تصنف كتدفقات نقدية تمويلية ، لأنها تمثل تكاليف الحصول على مصادر الأموال ، أو تدفقات استثمارية لأنها تمثل عوائد من الاستثمارات ، ومهما كانت التصنيفات فيجب الثبات على التصنيف المعتمد من سنة مالية إلى أخرى .
4. أما بالنسبة لمقسوم الأرباح المدفوعة فيجوز تبويبها كتدفقات نقدية تمويلية لأنها تمثل تكلفة للحصول على مصادر الأموال ، أو تبويبها كتدفقات نقدية عن الأنشطة التشغيلية ، وذلك لكي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تحديد قدرة الوحدة الاقتصادية على دفع مقسوم الأرباح خارج التدفقات النقدية التشغيلية .

خامساً: الضرائب على الدخل

تنشأ الضرائب على الدخل ، من الصفقات التي تزيد من التدفقات النقدية كأنشطة تشغيلية أو تمويلية أو استثمارية ، وغالباً ما يكون من غير العملي تحديد التدفقات النقدية حسب طبيعة الأنشطة لأنها قد تنشأ في فترة مختلفة عن التدفقات النقدية للمعاملات موضوع البحث لذلك تصنف الضرائب المدفوعة عادة كتدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية ، إلا عندما يكون بالإمكان تحديدها بشكل علمي كتدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية أو الاستثمارية وكلما كان ذلك مناسباً . وعندما يجري توزيع التدفقات النقدية الضريبية على أكثر من صنف من أصناف النشاط يجب الإفصاح عن المبلغ الكلي للضرائب المدفوعة .

سادساً: الاستثمارات في الشركات التابعة والمشاركة

1. عندما تجري المحاسبة عن الاستثمار في أي شركة زميلة أو تابعة باستخدام حق الملكية أو طريقة الكلفة ، فإن المستثمر يحصر عرضه في كشف التدفق النقدي على تلك التدفقات النقدية بينه وبين المستثمر لديه ، مثال ذلك مقسوم الأرباح والسلف المقدمة .
2. بالنسبة للوحدة الاقتصادية التي تظهر حقوقها في وحدة خاضعة للسيطرة المشتركة وفقاً لطريقة حق الملكية النسبية ، يجب ان تظهر في قائمة التدفق النقدية الموحدة حصتها النسبية من التدفقات النقدية في البيانات المالية الموحدة .

سابعاً: التملك والتخلي عن الحصص في الشركات التابعة ووحدات الأعمال الأخرى

1. تعرض بصورة مستقلة التدفقات النقدية المتجمعة والناشئة عن التملك أو التخلي عن الحصص في الشركات التابعة أو وحدات الأعمال الأخرى وتبويب كأنشطة استثمارية .
2. تفصح المنشأة وبقيمة إجمالية موحدة عن الأمور الآتية بخصوص كلا من عمليات التملك أو التخلي عن الحصص في الشركات التابعة أو وحدات الأعمال الأخرى خلال الفترة :
أ. القيمة الإجمالية للتملك أو التخلي .
ب. الجزء من قيمة التملك أو التخلي الذي تم تسديده بالنقد ومكافئاته .
ج. مقدار النقد ومكافئاته في الشركة التابعة أو وحدة الأعمال المنتقاة أو المستبعدة .
د. مبلغ الموجودات أو المطلوبات من غير النقد ومكافئاته في الشركة التابعة أو وحدة الأعمال المنتقاة أو المستبعدة حسب الفئات الرئيسية .

ثامناً: المعاملات غير النقدية transactions cash Non

- تستبعد من كشف التدفقات النقدية المعاملات الاستثمارية أو التمويلية التي لا تتطلب استخدام النقد أو مكافئاته . ويجب الإفصاح عن مثل هذه المعاملات في البيانات المالية بطريقة توفر المعلومات الملائمة كافة عن هذه النشاطات الاستثمارية أو التمويلية .
- ومن الأمثلة على المعاملات غير النقدية :
1. اقتناء الموجودات مقابل تحمل التزام الغير أو بوسائل التمويل بالاقتراض .
 2. اقتناء شركة بوسائل إصدار الأسهم .

تاسعاً: الإفصاح

1. على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن مكونات النقد ومكافئاته ، وأن تعرض المطابقة بين المبالغ في كشف التدفق النقدي وبين المفردات المكافئة الظاهرة في قائم المركز المالي .
2. على الوحدة الاقتصادية أن تفصح عن السياسة التي تتبعها في تحديد تركيبة النقد والمكافئات النقدية وذلك لغرض الالتزام بالقاعدة المحاسبية رقم (6) الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية .
3. على الوحدة الاقتصادية أن تفصح في تقرير الإدارة عن مبلغ الأرصدة المهمة للنقد ومكافئاته التي تمتلكها من غير المتيسرة للاستخدام من قبل المجموعة (الشركة الأم والشركات التابعة لها مثال ذلك أرصدة النقد) ومكافئاته المملوكة من قبل شركة تابعة تعمل في بلد يفرض إجراءات للرقابة على التحويل الخارجي أو يضع قيوداً قانونية أخرى عندها تكون الأرصدة غير متيسرة للاستخدام العام من قبل الشركة الأم والشركات التابعة لها .
4. الإفصاح في تقرير الإدارة عن أية معلومات إضافية تكون ملائمة لمستخدمي البيانات المالية وتساعد في فهم المركز المالي وسيولة المنشأة ومن الأمثلة على ذلك :
 أ. مبالغ تسهيلات الاقتراض غير المسحوبة التي قد تكون متيسرة للنشاطات التشغيلية المستقبلية ولتسديد الالتزامات الرأسمالية مع تأشير أية قيود على استعمال تلك التسهيلات.
 ب. المبالغ المتجمعة للتدفقات النقدية من كل النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية المتعلقة بالمصالح من المخاطر المشتركة التي تعد بياناتها باستخدام طريقة حق الملكية النسبية.
 ج. المبالغ المتجمعة للتدفقات النقدية والمتمثلة بالزيادة في الطاقة التشغيلية بصورة منفصلة عن تلك التدفقات النقدية للمحافظة على الطاقة التشغيلية ، لان ذلك يساعد في معرفة قدرة المنشأة في استثمار أموالها مع المحافظة على طاقتها التشغيلية .
- د. مبالغ التدفقات النقدية الناشئة من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية التي تعد عنها تقارير جزئية حسب الصناعة والمنطقة الجغرافية ، لان ذلك يساعد في الحصول على فهم أفضل للعلاقة بين التدفقات النقدية للمنشأة ككل والتدفقات النقدية للأجزاء الرئيسة لها .

عاشرًا: الحالات الأخرى

- عندما تظهر هناك حالة لا يتوفر الحكم المناسب عنها في هذه القاعدة ، يجوز الاجتهاد بشأنها على ضوء أحكام القواعد الدولية أو التطبيقات المعتمدة والمقبولة قبولاً عاماً ، بشرط الإفصاح عن هذه الحالة بشكل كامل في القوائم المالية.
- خطوات إعداد قائمة التدفقات النقدية
- إعداد قائمة التدفقات النقدية لابد من الحصول على بعض البيانات من خلال الآتي :
1. قائمة المركز المالي لفترتين ماليتين متلاحقتين (الحالية والسابقة).
 2. قائمة الدخل للفترة المالية الحالية.
 3. أية بيانات ومعلومات أخرى يمكن الحصول عليها من خلا الدفاتر والسجلات المحاسبية والتي تتعلق بحركة النقدية خلال الفترة المالية .

وتمر عملية إعداد قائمة التدفقات النقدية بعدد من الخطوات المتسلسلة الآتية :

- الخطوة الأولى : استخراج مقدار التغير في رصيد النقدية ومكافئاتها من خلال استخراج الفرق بين رصيد النقدية ومكافئاتها أول وآخر الفترة المالية (الفترة المالية السابقة والحالية).
- أي أن :
- $$\text{التغير في النقدية ومكافئاتها} = \text{رصيد النقدية ومكافئاتها} - \text{رصيد النقدية ومكافئاتها}$$
- آخر الفترة (الفترة الحالية) - رصيد النقدية ومكافئاتها
- أول الفترة (الفترة السابقة)

ويتم تحليل هذا التغير من خلال عرض قائمة التدفقات النقدية للأنشطة الأساسية (التشغيلية والاستثمارية والتمويلية) من خلال الخطوات الآتية .

الخطوة الثانية : استخراج صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بموجب إحدى الطريقتين المتعارف عليها وهما :الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة ويمثل صافي التدفقات النقدية الفرق بين التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية والتدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة التشغيلية (إذا ما تم استخدام الطريقة المباشرة) ، أي أن :

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية = التدفقات النقدية الداخلة التدفقات النقدية التشغيلية - التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة التشغيلية

الخطوة الثالثة : استخراج صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية عن طريق الفرق بين التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة الاستثمارية والتدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة الاستثمارية وكما يأتي :

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية = التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة الاستثمارية - التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية

الخطوة الرابعة : استخراج صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية عن طريق الفرق بين التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التمويلية والتدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة التمويلية ، وكما يلي:

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية = التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التمويلية - التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية

الخطوة الخامسة : استخراج مقدار التغير في النقدية ومكافئاتها عن طريق عملية جمع صافي التدفقات النقدية لكل من الأنشطة : التشغيلية والاستثمارية والتمويلية ، بحيث يتطابق (يتساوى) مع مقدار التغير في النقدية ومكافئاتها المستخرج بموجب الخطوة الأولى ، وذلك للتأكد من صحة القيام بالخطوات السابقة ، أي أن :

مقدار التغير في النقدية ومكافئاتها = صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية + صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية + صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية