



SOCPA
الهيئة السعودية
للمحاسبين القانونيين

الإرشادات التطبيقية للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

قائمة التدفقات النقدية

القسم
(٧)



مقدمة

أعد هذه الإرشادات التطبيقية مجموعة من المستشارين برعاية من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ولا تعد هذه الإرشادات بديلاً عن المعايير المعتمدة، حيث لم تخضع لإجراءات اعتماد المعايير ولا تغطي كافة متطلبات المعايير، ومع بذل الجهد المعتاد في إعدادها، إلا أن الهيئة لا تضمن خلوها من الأخطاء، ولا تتحمل أي مسؤولية عن أي خطأ أو قصور قد يرد في هذه الإرشادات.

قائمة التدفقات النقدية

١. هل هناك اختلافات في عرض قائمة التدفقات النقدية وفقاً للمعيار السعودي والمعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم؟

تعرض قائمة التدفقات النقدية ضمن القوائم الكاملة للمنشأة وتشمل سنة مقارنة على الأقل، وذلك وفقاً لكل من المعيار السعودي للعرض والإفصاح العام ووفقاً للقسم السابع من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، وتتضمن القائمة وفقاً للمعيارين ثلاثة أجزاء رئيسية هي الأنشطة التشغيلية والأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية، ولكن ستكون هناك إضافات بسبب وجود أقسام في المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم لا يوجد لها مقابل في المعايير السعودية.

١/١ ما هي التغييرات التي طرأت على المعلومات التي تعرض في قائمة التدفقات النقدية وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم؟

كان هناك ثلاثة أنواع من الإضافات على قائمة التدفقات النقدية وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم المعتمد في المملكة يمكن تلخيصها فيما يلي:-

١- إضافة تغييرات تتعلق بالأقسام في المعيار الدولي التي لم يكن لها معيار مقابل في المعايير السعودية كما يلي:-

- التدفقات النقدية المرتبطة بالتغيرات في بعض بنود الأدوات المالية ومنها تلك المرتبطة بحاسبة التحوط، على سبيل المثال العقود المستقبلية (للتحوط عن مخاطر سعر الفائدة أو مخاطر سعر المنتجات المحتفظ بها). وهذه العقود إما أن تحتفظ بها المنشأة ليس لغرض التحوط (يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة) ولذلك تدرج التدفقات النقدية المرتبطة بتلك البنود من متحصلات ومدفوعات ضمن الأنشطة التشغيلية أو أن تكون مرتبطة بحاسبة التحوط فتعرض ضمن الأنشطة الاستثمارية إن ارتبطت بأغراض بخلاف المتاجرة والتمويل (انظر القسم ١٢ «موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية» من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم).
- التدفقات النقدية المرتبطة بالمشروعات المشتركة (القسم ١٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم) والتي تدرج ضمن الأنشطة الاستثمارية.
- يتم عرض الزكاة المدفوعة بشكل منفصل ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

٢- إضافات تتطلب إفصاحات إضافية تزيد عن متطلبات المعيار الدولي وفقاً لتعديلات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين:

- إضافة فقرة جديدة بعد الفقرة ٧-٢٢ لاشتراط إفصاح إضافي حول تفاصيل فوائد وعوائد التمويل المقبوضة والمدفوعة وعوائد الاستثمارات مفصلة بحسب طبيعة التمويل أو الاستثمار الناشئة عنه، ما لم يتم الإفصاح عن ذلك في مكان آخر في القوائم المالية، وذلك لأن هذا الإفصاح يوفر معلومات مهمة لمستخدمي القوائم المالية.

٣- توضيح مكونات النقد ومعادلات النقد:

- أوضح المعيار الدولي معنى «معادلات النقد»، وأوضح أيضاً متى يعتبر السحب على المكشوف مكوناً للنقد ومعادلات النقد كما يلي:-
- الاستثمارات قصيرة الأجل، عالية السيولة التي يُحتفظ بها للوفاء بالارتباطات النقدية قصيرة الأجل وليس لمجرد الاستثمار، أو لأغراض أخرى. لذلك، يعد الاستثمار -عادةً- معادلاً للنقد فقط عندما يكون له أجل استحقاق قصير الأجل، مثلاً، ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الاقتناء. ويعد السحب على المكشوف من البنوك أنشطة تمويلية مشابهة للاقتراض. وبالرغم من ذلك، إذا كانت واجبة التسديد عند الطلب وتمثل جزءاً لا يتجزأ من إدارة النقد في المنشأة، فإن السحب على المكشوف من البنوك يعد مكوناً للنقد ومعادلات النقد. (فقرة ٧، ٢)

٢/١ جدول يوضح أهم التعديلات في الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية:

وفقاً لمعيار العرض والإفصاح العام السعودي	وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت لصغيرة ومتوسطة الحجم القسم السابع	الأنشطة / البنود
		الأنشطة التشغيلية
	تشمل الأنشطة التشغيلية المقبوضات والمدفوعات النقدية من استثمارات، وقروض وعقود أخرى مُحْتَفَظٌ بها لأغراض التعامل، أو المتاجرة، والتي تتشابه مع المخزون المُقْتَنَى تحديداً لإعادة البيع.	إضافة فقرة عن العقود والاستثمارات بغرض المتاجرة.
		الأنشطة الاستثمارية
لم يُشَرَّ إلى تلك الفقرة في المعيار السعودي ويرجع ذلك إلى التوسع بِقِسْمِي الأدوات المالية الأساسية والموضوعات الأخرى للأدوات المالية الأخرى بالمعيار الدولي.	تتضمن الأنشطة الاستثمارية المقبوضات والمدفوعات النقدية للعقود المستقبلية، والعقود الآجلة، وعقود الخيارات، وعقود المبادلة، باستثناء عندما يُحْتَفَظُ بالعقود للتعامل، أو للمتاجرة، أو عندما تُصنّف المدفوعات على أنها أنشطة تمويلية.	الإشارة إلى المقبوضات والمدفوعات من العقود الآجلة والخيارات وعقود المبادلة
لم يكن هناك مقابل في المعيار السعودي لقسم الاستثمارات في المشروعات المشتركة ولكنه تضمن فقرة تنص على أنه «يتم عرض صافي التدفق النقدي الناتج عن اقتناء وبيع الشركات التابعة أو المنشآت الأخرى على نحو منفصل ضمن النشاط الاستثماري ولكل استثمار على حدة».	تتضمن الأنشطة الاستثمارية المقبوضات والمدفوعات النقدية من بيع أدوات حقوق ملكية، أو أدوات دين للمنشآت الأخرى، والحصول في المشروعات المشتركة (بخلاف المصنفة على أنها معادلات للنقد، أو المحتفظ بها للتعامل، أو للمتاجرة).	الإشارة إلى المشروعات المشتركة والاستثمارات بخلاف تلك المحتفظ بها للمتاجرة.
		الأنشطة التمويلية
لم يتضمن المعيار السعودي للعرض والإفصاح العام إشارة إلى التدفق النقدي المتعلق بسداد التزامات الإيجار التمويلي.	المدفوعات النقدية من قبل المستأجر لتخفيض الالتزام القائم المتعلق بإيجار تمويلي.	الإيجار التمويلي
		التدفقات النقدية بعملة أجنبية
لا يوجد مقابل في المعيار السعودي.	يجب على المنشأة أن تُسجَل التدفقات النقدية الناشئة عن معاملات بعملة أجنبية بالعملة الوظيفية للمنشأة من خلال تطبيق سعر التبادل بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي على مبلغ العملة الأجنبية. كما يجب أن تُترجم التدفقات النقدية لمنشأة تابعة أجنبية بأسعار التبادل بين العملة الأجنبية والعملة الوظيفية في تاريخ التدفق النقدي.	

أمثلة :-

١. قامت المنشأة بتحديد مخصص الزكاة الشرعية بقيمة ١٠,٠٠٠ ريال، وقد بلغ الرصيد أول العام ٢٠,٠٠٠ ريال، والرصيد لحساب مخصص الزكاة الشرعية آخر العام ٢٠,٠٠٠ ريال.
٢. قامت المنشأة بشراء أسهم شركة «ب» بقيمة ١٠,٠٠٠ ريال، وذلك لضمها لمحفظه الاستثمارات بغرض المتاجرة.
٣. قامت المنشأة ببيع حصتها في المشروع المشترك «ج» والبالغ قيمة الاستثمارات المدرجة عنه بآخر قوائم مالية (بعام ٢٠X١: ٢٠٠٠٠ ريال)، وذلك مقابل عوض نقدي ٤٥٠٠٠ ريال، علماً بأن تاريخ البيع هو ٣٠ يونيو، وتبلغ حصة مشاركة المنشأة في صافي أصول المشروع ٥٠٪ (للمنشأة تأثير مهم على سياسات المشروع المالية والتشغيلية) و حقق المشروع حتى تاريخه صافي دخل ١٠٠٠٠ ريال، ولا توجد توزيعات من المشروع وتستخدم المنشأة طريقة حقوق الملكية لقياس استثماراتها في المشروعات المشتركة التي لديها تأثير مهم على سياساتها.

المنافشة والمقترحات :-

- يدرج المدفوع للزكاة الشرعية والبالغ ١٠٠٠٠ ريال خلال العام منفصلاً في قسم الأنشطة التشغيلية في قائمة التدفقات النقدية.
- تدرج مشتريات الأسهم بغرض المتاجرة (الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة) والبالغة ١٠٠٠٠ ريال ضمن التغيرات في بنود رأس المال العامل بالأنشطة التشغيلية حيث إنها (زيادة) في استثمارات بغرض المتاجرة.
- بالنسبة للمشروع المشترك فهو يعالج وفقاً لطريقة حقوق الملكية؛ ولذلك فإنه لا بد من احتساب المكسب أو الخسارة من بيع تلك الاستثمارات كالآتي:-

رصيد الاستثمار بالمشروع أول العام	٣٠,٠٠٠ ريال
حصه الشركة في التغير بصافي الأصول	٥,٠٠٠ ريال
(٥٠٪* ١٠,٠٠٠ ريال)	
القيمة الدفترية في تاريخ البيع	٣٥,٠٠٠ ريال
مقابل البيع	٤٥,٠٠٠ ريال
مكسب من البيع	١٠,٠٠٠ ريال

- يحسم مبلغ ١٠,٠٠٠ ريال والذي يمثل المكسب من بيع «استثمارات بمشروعات مشتركة» بالأنشطة التشغيلية ضمن التسوية المتعلقة بالبنود غير النقدية على صافي ربح أو خسارة العام.
- تدرج حصة الشركة من الدخل في المشروع المشترك أيضاً بالحسم ضمن التسويات للبنود غير النقدية على صافي ربح أو خسارة العام بمبلغ ٥,٠٠٠ ريال (بالخصم)؛ لأنها تمثل حصة المنشأة من صافي الدخل في المشروع المشترك، والتي لم يترتب عليها تدفق نقدي للمنشأة.
- تدرج المقبوضات من بيع الحصص في المشروع المشترك بمبلغ ٤٥,٠٠٠ ريال ضمن الأنشطة الاستثمارية، وتدرج توزيعات ذلك المشروع أيضاً ضمن الأنشطة الاستثمارية.

٣/١ هل يترتب على التحول تعديل في العرض والإفصاح للفوائد المدفوعة والتوزيعات المدفوعة والمستلمة؟

يجب على المنشأة أن تعرض -بشكل منفصل- كلاً من التدفقات النقدية من الفائدة المقبوضة والمدفوعة، وتوزيعات الأرباح المقبوضة والمدفوعة. ويجب على المنشأة أن تصنف كلاً منها -بطريقة ثابتة من فترة إلى أخرى- على أنها أنشطة تشغيلية، أو استثمارية، أو تمويلية.

▪ يمكن للمنشأة أن تصنف الفائدة المدفوعة، والفائدة وتوزيعات الأرباح المقبوضة، على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، نظراً لأنها تُدرج ضمن الربح أو الخسارة وترتبط بالأنشطة التشغيلية. وبدلاً من ذلك، يمكن أن تُصنف الفائدة المدفوعة، والفائدة وتوزيعات الأرباح المقبوضة، على أنها تدفقات نقدية تمويلية وتدفقات نقدية استثمارية على التوالي، إذا كانت تعد تكلفة للحصول على موارد مالية، أو عوائد على استثمارات.

▪ يمكن للمنشأة أن تصنف توزيعات الأرباح المدفوعة على أنها تدفق نقدي من الأنشطة التمويلية، نظراً لأنها تعد تكلفة الحصول على موارد مالية. وبدلاً من ذلك، يمكن أن تُصنف توزيعات الأرباح المدفوعة على أنها مكون للتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية نظراً لأنها مدفوعة من التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية.

الخلاصة:-

▪ **المعيار السعودي:-** صنف عوائد الاستثمارات المقبوضة والفوائد المدفوعة ضمن الأنشطة التشغيلية، وصنف توزيعات الأرباح لأصحاب رأس المال ضمن الأنشطة التمويلية.

▪ **المعيار الدولي:-** أجاز تبويب هذه الفوائد والعوائد ضمن الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية بشرط الثبات في التصنيف من فترة لأخرى.

▪ **السؤال:-** ما هو تأثير استخدام هذه الاختيارات في المعيار الدولي إذا ما تم الانتقال من تصنيف لآخر؟

▪ هذا قد يتطلب إعادة التصنيف للتدفق النقدي المرتبط بتلك البنود في الأرقام المقارنة لقائمة التدفقات النقدية للعام السابق، والإشارة إلى إعادة التصنيف للأرقام المقارنة بقائمة التدفقات النقدية ضمن الإيضاحات.

مثال:

▪ بلغت الفوائد المدفوعة عن تعاقدات الإيجار التمويلي لسيارات الشركة ٥,٠٠٠ ريال و سددت المنشأة ٩٥,٠٠٠ ريال خلال الفترة (قسماً للإيجار التمويلي من أصل مبلغ الالتزام).

▪ بلغت التكاليف التمويلية التي تم سدادها ١٠,٠٠٠ ريال، وذلك عن تمويل يستخدم في إنشاء مشروع المنشأة الاستثماري.

▪ بلغت التكاليف التمويلية المسددة عن تمويلات الشركة طويلة الأجل مبلغ ٢٥,٠٠٠ ريال.

▪ قامت المنشأة بإبرام عقد مرابحة استخدمت منه ١٠٠,٠٠٠ في شراء المواد وبلغت المصروفات المالية عن الارتباط ٢,٥٠٠ ريال والتي تم تحميلها على الربح والخسارة .

المطلوب: عرض المعاملات السابقة في قائمة التدفقات النقدية والإيضاحات التي قد تكون ضرورية.

شركة

الكيان القانوني

قائمة التدفقات النقدية

عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١١

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

XX

صافى ربح / (خسارة) العام قبل الزكاة الشرعية

٤٠,٠٠٠

يضاف: مصروف الفوائد التمويلية

تسوية صافى الربح / (الخسارة) بالتغيرات بالبند غير النقدية:-

٢,٥٠٠

المصروفات المالية عن عقود مرابحة

التغير في بنود رأس المال العامل

(٩٧,٥٠٠)

(الزيادة) في المخزون (بتمويل مرابحات)

(٥,٠٠٠)

تكاليف تمويلية مدفوعة عن أقساط إيجار تمويلي

(١٠,٠٠٠)

*المدفوع عن تكاليف تمويل مشروعات استثمارية

التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية

(٢٥,٠٠٠)

المدفوع لتكاليف تمويلية عن قروض طويلة الأجل

٩٧,٥٠٠

المحصل من تمويل مرابحات

(٩٥,٠٠٠)

المدفوع لدائني أقساط إيجار تمويلي

إيضاح رقم ** () التكاليف التمويلية المدفوعة

▪ تشمل الأنشطة التشغيلية التكاليف التمويلية المدفوعة عن عقود الإيجار التمويلي والبالغة خلال العام ريال كما ورد بإيضاح رقم

..... (أقساط الإيجار التمويلي) والتي تم إبرامها لشراء سيارات الشركة كما بلغ معدل التكاليف التمويلية.....

▪ تشمل الأنشطة التشغيلية تكاليف التمويل متوسط الأجل المدفوعة في تمويل بناء مشروع الشركة العقاري بمعدل عائد متغير والذي يحدد

ب (معدل عائد السابوير + %)

▪ تشمل الأنشطة التمويلية التكاليف التمويلية المدفوعة بمعدل عائد وفقاً لارتباطات التمويلات طويلة الأجل والمستخدم في التمويل

الرأسمالي طويل الأجل وذلك بمعدل تكاليف تمويلية عن مدة

▪ تشمل الأنشطة التشغيلية المصروفات المالية لمرابحات بنظام والتي تستخدم في شراء المواد الخام وفقاً لعقد المرابحة

والضوابط التي تم الإفصاح عنها في الإيضاح رقم (XX) وتمثل تدفقاته السنوية وفقاً للتعاقد في ريال وبلغت المشتريات

عن الارتباط ريال

** (يدرج ذلك الإيضاح ما لم يرد الإيضاح تفصيلاً بجزء آخر من إيضاحات القوائم المالية).

* (تم إدراج تكاليف التمويل بمبلغ ١٠٠٠٠ لتمويلات مستغلة في تمويل مشروعات استثمارية ضمن الأنشطة التشغيلية، لعدم سماح المعيار

الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم برسمة تكلفة الاقتراض على الأصول، وبالتالي الفوائد لا تستوفي ضوابط الأنشطة

الاستثمارية حيث أنها لا تمثل اقتناءً لأصول طويلة الأجل).

٤/١ هل هناك اختلاف في عرض تأثير التغيير في أسعار صرف العملة الأجنبية بقائمة التدفقات النقدية؟

المعيار السعودي:-

يتم عرض تأثير التغيير في أسعار صرف العملة الأجنبية على النقد في قائمة التدفق النقدي... لكنه لم يتعرض لكيفية تأثير هذا التغيير على النقد.

المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم :- أوضح بالتفصيل هذا الأثر كالتالي:

أولاً:- تُسجل التدفقات النقدية الناشئة عن معاملات بعملة أجنبية بالعملة الوظيفية للمنشأة من خلال تطبيق سعر التبادل بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي على مبلغ العملة الأجنبية.

ثانياً:- ترجمة التدفقات النقدية لمنشأة تابعة أجنبية بأسعار التبادل بين العملة الوظيفية للمنشأة والعملة الأجنبية في تواريخ التدفقات النقدية.

ثالثاً:- لا تعد المكاسب والخسائر غير المحققة الناشئة عن التغيرات في أسعار تبادل العملة الأجنبية تدفقات نقدية.

رابعاً:- كيفية عرض أثر التغيرات في سعر التبادل على النقد ومُعادلات النقد المحتفظ بها، أو المستحقة بعملة أجنبية في قائمة التدفقات النقدية.

١- يجب على المنشأة أن تعيد قياس النقد ومُعادلات النقد المحتفظ بها خلال فترة التقرير (مثل المبالغ المحتفظ بها من عملة أجنبية والحسابات البنكية بعملة أجنبية) بأسعار التبادل في نهاية الفترة.

٢- يجب على المنشأة أن تعرض المكسب أو الخسارة غير المحققة الناتجة -بشكل منفصل- ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

٥/١ عرض التدفق النقدي من البنود غير العادية بشكل منفصل:-

المعيار السعودي:-

يتم عرض التدفق النقدي الناتج من البنود غير العادية (الاستثنائية) حسب طبيعة النشاط المتعلق بها، مع الأخذ في الاعتبار تصنيفها على نحو منفصل داخل هذه الأنشطة، وذلك حتى يتم الإفصاح عن تأثيرها بشكل مناسب.

وقد عرف المعيار السعودي المقصود بالبنود غير العادية (الاستثنائية) بأنها:

المكاسب أو الخسائر ذات الأهمية النسبية التي تتجم عن الكوارث أو الانقضاء الجبري للأصول لأسباب لا ترتبط بعمليات الوحدة المحاسبية.

المعيار الدولي:

لا يجيز المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم للمنشأة أن تعرض أو تصف أي دخل أو خسارة على أنها استثنائية.

٦/١ المعيار الدولي أوضح متى يكون السحب على المكشوف نشاطاً تمويلياً أو ضمن النقد وما يعادله:-

يعد السحب على المكشوف من البنوك أنشطة تمويلية مشابهة للاقتراض. وبالرغم من ذلك، إذا كانت واجبة التسديد عند الطلب وتمثل جزءاً لا يتجزأ من إدارة النقد في المنشأة، فإن السحب على المكشوف من البنوك يعد مكوناً للنقد ومُعادلات النقد.

٢ ما هي التعديلات أو إعادة التقييم المطلوب أن تقوم به المنشأة عند التحول من المعيار السعودي إلى القسم الدولي الخاص بقائمة التدفقات النقدية؟

- على المنشأة أن تقوم بالأخذ في الاعتبار حسابات السحب على المكشوف فيما إذا كانت تدار ضمن نظام إدارة للنقد يجعل تلك الحسابات واجبة السداد عند الطلب وبالتالي تدرج في إيضاح مكونات النقد ومعادلات النقد.
- في حال وجود اختلاف بين النقد بالصندوق والبنوك بقائمة المركز المالي والنقد وما يعادله لا بد من عرض مطابقة توضح الفرق بين ما ورد بالنقد بالصندوق والبنوك (بقائمة المركز المالي) والنقد وما يعادله لأغراض عرض قائمة التدفقات النقدية. وتكون المنشأة غير ملزمة بعرض تلك المطابقة إذا كان مبلغ النقد ومعادلات النقد في قائمة التدفقات النقدية مماثلاً للمبلغ الموصوف في قائمة المركز المالي على أنه النقد ومعادلات النقد.
- تصنف سدادات أقساط الإيجار التمويلي ضمن التدفقات النقدية المدفوعة بالأنشطة التمويلية بينما تصنف الفوائد التمويلية عن تلك الأقساط وفقاً لمتطلبات الفقرات ١٤,٧ و ١٥,٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.
- لا بد من التحقق منعرض المدفوع من الزكاة الشرعية والضرائب خلال العام بشكل منفصل ضمن الأنشطة التشغيلية ما لم يكن من الممكن ربطها -بشكل محدد- بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية، عندما تُخصص التدفقات النقدية الضريبية على أكثر من فئة نشاط واحدة.
- لا بد من بحث كفاية الإفصاحات الخاصة بمصادر التمويل المختلفة وشروطها والتحقق من أن التدفقات النقدية المرتبطة بالفوائد المدفوعة تم الإفصاح عن مصادرها التمويلية وكذلك الاستثمارات وعوائدها (مثال ذلك فصل المسدد للفوائد عن المسدد لتكاليف المراجعات والتكاليف التمويلية الخاصة بالإيجار التمويلي وفقاً لاستخدامات الموارد المالية (تشغيلي أو استثماري أو تمويلي) والتحقق من كفاية الإفصاحات المرتبطة بكل منها من حيث شروطها واستخداماتها).
- التحقق في حال وجود أدوات مالية كعقود مستقبلية أو خيارات الشراء والبيع من حيث استيفاء تلك الأدوات المالية لشروط محاسبة التحوط (من أمثلتها: التحوط عن مخاطر أسعار الفائدة أو أسعار المنتجات المحتفظ بها) بحيث يتم عرضها ضمن الأنشطة الاستثمارية ما لم يكن هناك أي أغراض تمويلية. فإن لم يتم استيفاء تلك الشروط تعد الأداة المالية للمتاجرة وليس التحوط وتعرض التدفقات المرتبطة بها ضمن الأنشطة التشغيلية.
- على المنشأة التحقق من ترجمة التدفقات النقدية من الشركات التابعة الأجنبية والمعاملات الأجنبية وفقاً للفقرات رقم (١١,٧ و ١٢,٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم).
- يجب على المنشأة أن تعيد قياس النقد ومُعادلات النقد المحتفظ بها خلال فترة التقرير بعملة أجنبية (مثل المبالغ المحتفظ بها من عملة أجنبية والحسابات البنكية بعملة أجنبية) بأسعار التبادل في نهاية الفترة. ويجب على المنشأة أن تعرض المكسب أو الخسارة غير المحققة الناتجة -بشكل منفصل- ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية (الفقره رقم ٧، ١٣ من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم).

النقد ومعادلات النقد: يتمثل في الاستثمارات قصيرة الأجل ذات السيولة المرتفعة والقابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ نقدية معروفة والتي تخضع لمخاطر ضئيلة من التغيرات في القيمة. يتم الاحتفاظ بها للوفاء بالتزامات نقدية قصيرة الأجل بدلاً من الاستثمار أو لأغراض أخرى. وبالتالي، فإن الاستثمار عادة ما يكون مؤهلاً كمعادل للنقدية فقط عندما يكون لديه فترة استحقاق قصيرة، على سبيل المثال، ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الاستحواذ. ويعتبر السحب على المكشوف من البنوك عادة أنشطة تمويل مماثلة للقروض. ومع ذلك، إذا كان يتم سدادها عند الطلب وتشكل جزءاً لا يتجزأ من إدارة النقد للمنشأة، فإن السحب على المكشوف هو جزء من النقد والنقد المعادل.

س . هل كافة الاستثمارات قصيرة الأجل والتي تكون فترة استحقاقها ثلاثة أشهر أو أقل تكون جزءاً من النقد وما يعادله؟

عند تحديد المنشأة سياستها المحاسبية، قد تحدد المنشأة أنه بالرغم من أن بعض الأدوات المالية والتي تمثل استثمارات ذات فترة استحقاق قصيرة (لمدة ٩٠ يوماً أو أقل من تاريخ الاقتناء) فإنه لا يمكن تصنيف هذه الأدوات على أنها من معادلات النقد ما لم تكن استثمارات عالية السيولة قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ نقدية معروفة، ولا تخضع إلا لخطر ضئيل من التغيير في القيمة كاستجابة لمخاطر السوق (على سبيل المثال، التغيرات في أسعار الفائدة عن السندات الحكومية عالية التصنيف الائتماني)، والتي تهدف المنشأة من اقتنائها الوفاء بالتزاماتها النقدية قصيرة الأجل وليس الاستثمار.

**الأمثلة عن الأدوات المالية التي تعد من معادلات النقد:

١- منشأة لديها استثمار بسعر عائد ثابت (٥٪ سنوياً) مع بنك تجاري. وإذا قامت المنشأة بسحب هذا المبلغ المُستثمر قبل الاستحقاق فإنها ستكون قد تخلت عن جزء غير ذي أهمية من الفائدة، وتتوقع المنشأة استخدام المتحصلات من الاستثمار لسداد مستحقات دائئيتها التجاريين.
٢- لدى المنشأة سند حكومي ثابت لمدة ثلاث سنوات (٥٪ سنوياً) يتداول في سوق نشط، اقتنته قبل شهرين من تاريخ استحقاق السندات، وتتوقع المنشأة استخدام المتحصلات لسداد مستحقات دائئيتها التجاريين. والسند الحكومي ذو تصنيف ائتماني مرتفع بما يضمن انخفاض المخاطر.

٣- منشأة لديها حساب ائتمان مصرفي يستخدم في سداد شيكات وفقاً لعقد تمويلي مع أحد البنوك التجارية ويتذبذب رصيد ذلك الحساب بين وجود رصيد إيجابي أو سحب على المكشوف عند صرف شيكات بالزيادة عن الرصيد، ووفقاً للمقبوضات النقدية ودورة المدفوعات الخاصة بالمنشأة فإن السحب على المكشوف يتم سداده عند الطلب.

**الأمثلة عن الأدوات المالية التي لا تعد معادلات للنقد:-

١- اشترت المنشأة سندات حكومية بمعدل فائدة ثابت لمدة ثلاث سنوات (٥٪ سنوياً) في سوق نشط، قبل شهرين من تاريخ استحقاق السندات. تحتفظ المنشأة بتلك السندات للمضاربة وفقاً للتغيرات في أسعار الفائدة في السوق.

٢- منشأة لديها وديعة على معدل ثابت لمدة خمس سنوات (٥٪ سنوياً) مع بنك تجاري. في تاريخ التقارير المالي يكون المتبقي شهرين من تاريخ الاستحقاق للوديعة. فإذا قامت المنشأة بسحب الوديعة قبل موعد الاستحقاق، فستخلى عن الفائدة والتي تعد هامة عند الاستحقاق، وتتوقع المنشأة استخدام العائدات لتسوية أرصدة دائئيتها التجاريين، ولكن لا يوجد ما يضمن البيع أو التسوية لتلك الوديعة بقيمة عادلة غير منخفضة جوهرياً لضمان عدم التعرض لمخاطر عند التسوية.

**الأمثلة أعلاه مستوحاة من الإرشادات التطبيقية الصادرة من مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي وفقاً للدليل الإرشادي الخاص بهذا القسم.

الأنشطة التشغيلية:

س . كيف يمكن أن يتم تصنيف التدفقات الناتجة عن الأنشطة التالية بقائمة التدفقات النقدية:

- ١- مدرسة تقوم بتحصيل رسوم تعليم، وكذلك فإن الطلبة يقومون بشراء الزي المدرسي من المدرسة، وكما أن الطلبة بعض الأحيان يتناولون وجباتهم من أحد منافذ بيع الوجبات المخصصة لذلك مقابل سداد أثمان تلك الوجبات، في حين قامت إدارة المدرسة ببيع إحدى الطابعات التي تستخدمها الإدارة المالية مقابل مبلغ نقدي.
- ٢- منشأة متخصصة في إنتاج المنسوجات قامت بتأجير إحدى الماكينات باتفاقية إيجار تشغيلي.
- ٣- منشأة متخصصة في إنتاج المنسوجات قامت بتأجير إحدى الماكينات باتفاقية إيجار تمويلي.
- ٤- منشأة نشاطها الرئيسي تأجير السيارات لعملائها، وقامت ببيع إحدى السيارات بمبلغ أكبر من قيمتها الدفترية.
- ٥- منشأة نشاطها الرئيسي شراء وبيع الأسهم بغرض المضاربة قامت بشراء استثمارات بـ ٧٥,٠٠٠ ريال وبيعها بـ ١٢٠,٠٠٠ ريال.

الحل:

- ١- متحصلات الرسوم المدرسية سواء للتسجيل أو الرسوم الدورية والوجبات هي تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، وأما الطابعة فإن المتحصلات من بيع تلك الطابعة الخاصة بالإدارة المالية تعد من ضمن التدفقات النقدية بالأنشطة الاستثمارية.
- ٢- المدفوعات الإيجارية وفقاً لاتفاقية الإيجار التشغيلي والتي لم يثبت فيها الأصل وفقاً لإيجار تمويلي تثبت ضمن الأنشطة التشغيلية.
- ٣- المدفوعات الخاصة بالمبلغ الرئيسي أو الأساسي عن اتفاقية الإيجار التمويلي للماكينة، والتي كانت مؤهلة وفقاً لشروط الإيجار التمويلي للإثبات كأصول مستأجرة إيجاراً تمويلياً، تدرج ضمن الأنشطة التمويلية ويمكن إدراج الفوائد المسددة ضمن الأنشطة التشغيلية.
- ٤- المتحصلات من إيجار السيارات المرتبطة بالنشاط الرئيسي تدرج ضمن الأنشطة التشغيلية في حين يدرج المكسب من بيع تلك السيارات ضمن تسويات المصروفات غير النقدية، وتدرج متحصلات البيع كاملة ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية كمتحصلات عن بيع بنود عقارات وآلات ومعدات.
- ٥- التعامل بالبيع والشراء لأدوات مالية بهدف المضاربة وذلك ضمن النشاط المعتاد للمنشأة يدرج ضمن الأنشطة التشغيلية.

الأنشطة الاستثمارية:

في بعض الظروف، قد لا يكون واضحاً ما إذا كان التدفق النقدي من أنشطة التشغيل أو الاستثمار. في مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة الاجتهاد لتطوير وتطبيق سياسة محاسبية ثابتة لتصنيف تلك التدفقات النقدية. في حالة عدم وجود إرشادات صريحة في المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، يمكن للمنشأة، مع تطبيق الفقرة ٦.١٠ من القسم رقم ١٠ من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، ومراعاة المتطلبات والإرشادات في المعايير الدولية للتقرير المالي (النسخة الكاملة)، والتي وردت في معيار المحاسبة الدولي رقم (٧) والتي توضح تصنيف النفقات التي تسفر عن أصل مستوي في ضوابط الإثبات كتدفق نقدي من النشاط الاستثماري (أنظر الفقرة ١٦ من معيار المحاسبة الدولي (٧) بحيث يمكن تعميم هذا المبدأ ليشمل المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم وبما لا يخالف الضوابط الواردة بأقسام المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم الأخرى .

مثال (١):-

١- منشأة تعمل بمجال المستحضرات الدوائية لديها نفقات تتمثل في نفقات بدء تشغيل وإعداد وتجهيز بلغت ١٠٠,٠٠٠ ريال تم سدادها، نفقات تدريب وتنمية اسم تجاري (أصل غير ملموس داخلي) ونفقات دعائية لتطوير قوائم العملاء بلغت ٥٠,٠٠٠ ريال.

الحل:-

١٥٠,٠٠٠ ريال تدرج ضمن الأنشطة التشغيلية، كافة النفقات أعلاه غير مؤهلة ولا تتوافق مع ضوابط إثبات الأصول غير الملموسة، وبالتالي يتم إدراجها ضمن الأنشطة التشغيلية وليست الأنشطة الاستثمارية بقائمة التدفقات النقدية.

مثال (٢):

التدفقات من الأنشطة التشغيلية:-

قامت المنشأة التي تعرض قائمة التدفقات النقدية الخاصة بها باستخدام الطريقة غير المباشرة باحتساب صافي ربح قبل الزكاة الشرعية بقيمة ٧,٠٠٠,٠٠٠ ريال للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، يشتمل الدخل في ٢٠X١ على، مكاسب بمبلغ ٧٥٠,٠٠٠ ريال من بيع أحد بنود الممتلكات والآلات والمعدات، وزيادة بمبلغ ٤٥٠,٠٠٠ ريال في القيمة العادلة لعقارات استثمارية. وتشمل المصروفات في عام ٢٠X١ ٥٠,٠٠٠ ريال تكلفة السلع المباعة و٤٢,٨٠٠ ريال أجور ومنافع الموظفين و٨٠٠,٠٠٠ ريال استهلاك معدات و٣٠٠,٠٠٠ ريال إطفاء لأصول غير الملموسة وهبوط قدره ٦٠٠,٠٠٠ ريال في القيمة العادلة لاستثمار في أسهم منشأة أخرى تتداول أسهمها تداولاً عاماً.

تشمل قائمة المركز المالي على رصيد عملاء في ٣١ ديسمبر ٢٠X١ يبلغ ١,٨٠٠,٠٠٠ ريال (٢٠X٠: ريال ١,٠٠٠,٠٠٠)، ومخزون بمبلغ ١,٢٠٠,٠٠٠ ريال (٢٠X٠: ٢,٢٠٠,٠٠٠ ريال) و٢,٠٠٠,٠٠٠ مستحقات موردين (٢٠X٠: ٢,٤٠٠,٠٠٠ ريال)، وقد بلغت تكلفة الفوائد التمويلية المدفوعة والمثبتة بالربح والخسارة ١,٠٠٠,٠٠٠ ريال والزكاة المدفوعة ١,٠٠٠,٠٠٠ ريال.

الحل:-

مقطع من قائمة التدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١:-

٢٠X٠	٢٠X١	
الف ريال	الف ريال	
		التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
	٧,٠٠٠	ربح العام قبل الزكاة
	١٠٠٠	الفوائد التمويلية
	٨,٠٠٠	
		التسويات لبنود الدخل والمصروفات غير النقدية:
	(٤٥٠)	الزيادة في القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية (بالقيمة العادلة)
	٦٠٠	خسارة تقييم أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة
	٨٠٠	مصروف استهلاك العام
	٣٠٠	مصروف إطفاء أصول غير ملموسة
	(٧٥٠)	(مكاسب) بيع بنود بالعقارات والآلات ومعدات

التغيرات في رأس المال العامل:-

	(٨٠٠)	في العملاء (الزيادة)
	١٠٠٠	الانخفاض في المخزون
	(٤٠٠)	(الانخفاض) في الموردين
	(١,٠٠٠)	الفوائد المُستددة
	(١,٠٠٠)	الزكاة الشرعية المسددة
(XX)	٦,٣٠٠	النقدية الناتجة من (المستخدمة في) الأنشطة التشغيلية
		الأنشطة الاستثمارية والتمويلية:-

يجب على المنشأة أن تعرض بشكل منفصل فئات رئيسية من المتحصلات النقدية الإجمالية والمدفوعات النقدية الإجمالية الناشئة عن أنشطة الاستثمار والتمويل. يتم عرض التدفقات النقدية الإجمالية الناتجة من عمليات الاستحواذ ومن التصرف في الشركات التابعة أو وحدات الأعمال الأخرى بشكل منفصل وتصنف على أنها أنشطة استثمارية. يتم الإفصاح عن المبلغ الإجمالي للنقد المدفوع عند شراء شركة تابعة في قائمة التدفقات النقدية بالصافي بعد استبعاد النقد ومعادلات النقد والذي يمثل جزءاً من المنشأة التي تم اقتناؤها في تاريخ الاقتناء.

مقطع من قائمة التدفقات النقدية الموحدة لشركة (أ) وتوابعها عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١١ (جميع الأرقام لأقرب ألف ريال)

٢٠١١	٢٠١٠	
		التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
(٨٧٥)		المدفوعات لاقتناء الشركة «ب» التابعة (صافي من النقد ومعادلات النقد ضمن الاقتناء)
(٥٦٠)		المدفوعات لشراء بنود عقارات وآلات ومعدات
٢٠		متحصلات من بيع الآلات
١٢٠٠		متحصلات من بيع حصة المنشأة في منشأة زميلة «ج»
١٥٠		الفوائد المقبوضة
٤٠٠		التوزيعات المقبوضة
٣٣٥		صافي التدفقات النقدية المتولدة من الأنشطة الاستثمارية
		التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
٥٠٠		المتحصلات من إصدار أسهم عادية
٢٥٠		المتحصلات من إصدار أسهم ممتازة
٣٠٠		المتحصلات من قروض طويلة الأجل
(١١٠)		المدفوعات لشراء أسهم خزانة
(١٩٠)		المدفوعات لسداد أقساط إيجار تمويلي
(١٢٠٠)		توزيعات أرباح مسددة
(٤٥٠)		صافي التدفقات النقدية (المستخدمة) في الأنشطة
		التمويلية

