



جامعة العلوم والتكنولوجيا

University of Science & Technology



المحاسبة الدولية

د/محسن بابقي عبد القادر

رقم المقرر: 929018

2013 م 1434 هـ

المحاسبة الدولية



صنعاء

2013 / 1434

التحكيم العلمي أ.د/ عبد الحميد مانع الصيحي

التصميم التعليمي د. يحيى محمد أحمد المري

المراجعة اللغوية د. محمد أحمد العامري

التصميم الفني أ. قابوس محمد أحمد عيضة

تصميم الغلاف أ. محمد عبد الحكيم سلام الصلوي

قسم إنتاج المقررات

الإشراف العام :

1434 / 2013

حقوق الطبع والنشر محفوظة لجامعة العلوم والتكنولوجيا، ولا يجوز إنتاج أي جزء من هذه المادة أو تخزينها على أي جهاز، أو نقلها بأي شكل أو وسيلة إلكترونية أو ميكانيكية، أو بالنسخ أو التصوير أو التسجيل، أو بأي وسيلة أخرى، إلا بموافقة خطية مسبقة من الجامعة

يطلب هذا الكتاب مباشرة من مركز جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي

Web Site: ust.edu/Centers/ubc

E-mail: ubc@ust.edu

Tel: 00967/ 1- 384078

رقم الإيداع (375 - 2012)

الحمد والشكر لله سبحانه وتعالى على نعمته وتوفيقه في إنجاز هذا الكتاب، وأزكى الصلاة وأتم التسليم على سيدنا محمد خاتم الأنبياء وإمام المرسلين وعلى آله وصحبه أجمعين. اللهم علمنا ما ينفعنا وانفعنا بما علمتنا وزدنا علماً وعملاً متقبلاً.

وبعد

مرحباً بك - عزيزي الدارس - إلى مقرر المحاسبة الدولية

أُلقت التغيرات السريعة والمتلاحقة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية بظلالها الكثيف على شتى مجالات الحياة، ولم تكن المحاسبة بمعزل عن تأثير هذه التغيرات إذ شهد القرن العشرين تنامي المعاملات بين الشركات على المستوى الدولي وتزايد حجم عمليات الاستيراد والتصدير بين الدول، وتضاعف حجم الاستثمارات الدولية، فضلاً عن ذلك شهدت بداية الألفية الثالثة تطورات تكنولوجية في مجال الاتصالات وتبادل المعلومات بين مختلف دول العالم، ونتيجة لذلك ظهرت مشكلات محاسبية لم تكن موجودة في الماضي، من أبرزها القضايا المحاسبية ذات الصلة بالأمور الآتية:

- قياس وتسجيل عمليات الاستيراد والتصدير التي غالباً ما تتم بعملات أجنبية.
- قياس وتسجيل التقلبات في أسعار صرف العملات الأجنبية.
- التحاسب الضريبي في الشركات الدولية.
- ترجمة القوائم المالية من عملة إلى عملة أخرى
- إعداد القوائم المالية الموحدة في الشركات متعددة الجنسية.

وفي ضوء ما تقدم ظهرت الحاجة لفرع جديد من فروع المحاسبة المالية يختص بمتابعة التطورات وفهمها والتكيف معها بدلاً من النظر إليها كمشكلات تقف عائقاً أمام مسار التطور والتحديث، وذلك من خلال توفير المعالجات المحاسبية المناسبة لما يستجد من قضايا ومشكلات، هذا الفرع هو المحاسبة الدولية.

تعد المحاسبة الدولية أحدث فروع المحاسبة المالية، إذ ترجع بداية الاهتمام بالمشكلات المحاسبية ذات البعد الدولي إلى عام 1904م حيث عقد أول مؤتمر للمحاسبين في مدينة سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد كان المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول، وتوالى انعقاد هذه المؤتمرات كل خمس سنوات بهدف العمل على تنسيق الممارسة العملية للوصول إلى قوائم مالية قابلة للمقارنة لتمكن المستثمرين على المستوى الدولي من اتخاذ قراراتهم الاستثمارية. ويعد تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية International Accounting Standards Committee سنة 1973م الحدث الأبرز في مسار تطور المحاسبة الدولية حيث أسهمت تلك اللجنة بدور فعال في مجال الاهتمام بالقضايا

المحاسبية ذات البعد الدولي، فمن أبرز إسهاماتها: إصدار واحد وأربعين معياراً محاسبياً حظيت بقبول من مختلف الدول، فضلاً عن ذلك سعت لتحقيق التوافق بين المعايير الصادرة عنها والمعايير المحلية للدول الأخرى.

عزيزي الدارس، قمنا بتقسيم هذا المقرر إلى ست وحدات كما يلي:

الوحدة الأولى: تمثل مدخلاً للمحاسبة الدولية ناقش فيها نشأة المحاسبة الدولية وتطورها والعوامل التي أسهمت في ظهورها، والمتغيرات التي أوجدت الحاجة لتنظيم المحاسبة دولياً، كما نوضح فيها مفهوم المحاسبة الدولية ونبين أبرز مشكلاتها الداخلية والخارجية.

الوحدة الثانية: ناقش فيها قضية اختلاف الممارسة المحاسبية بين دول العالم، ثم نعرض سبل معالجة الاختلاف في الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي، ثم نتقل إلى مناقشة موضوع التوافق المحاسبي كونه الوسيلة الأكثر مرونة في التطبيق، والأكثر واقعية لمعالجة مشكلة اختلاف الممارسة المحاسبية بين الدول، حيث نحدد مفهوم التوافق المحاسبي والعوامل التي أوجدت الحاجة إليه، ونستعرض الفوائد والمزايا المنشودة من تطبيقه، وسنبين المعوقات التي تعترض تطبيقه، ونختتم الوحدة بتوضيح المقصود بالعمليات الدولية ونقدم نبذة عن بعض أنواعها.

الوحدة الثالثة: سيتم التطرق فيها للمعايير المحاسبية الدولية كونها الأداة المستخدمة لتحقيق التوافق بين المعايير المحلية في مختلف دول العالم، حيث سنناقش المقصود بالمعيار المحاسبي، وأهميته، والمشاكل التي تنجم عن غياب المعايير، ثم نوضح مفهوم المعيار المحاسبي الدولي، ونعرض أبرز المنظمات التي أسهمت في وضع المعايير المحاسبية، ثم نقدم وصفاً موجزاً لأبرز ما تضمنته المعايير المحاسبية الدولية، ثم نتقل لبيان مفهومي القياس والإفصاح المحاسبي وسنعزز ذلك بأمثلة رقمية تبين كيفية المعالجة المحاسبية لقياس الشهرة والإفصاح عنها وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية.

الوحدة الرابعة: سنركز فيها على معرفة المداخل التنظيمية التي اتبعتها الدول الرائدة في تطوير مهنة المحاسبة، وسنعرض تجارب عدد من الدول في ما يتعلق بوضع التنظيم المحاسبي وتطوير المعايير المحاسبية، وسنتحدث عن تجربة الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا وألمانيا والصين ومصر. ولقد تم اختيار هذه الدول كونها توصف بأنها ذات تاريخ محاسبي عريق، وسنختتم الوحدة بتناول واقع مهنة المحاسبة في اليمن.

الوحدة الخامسة: سنعالج فيها موضوعاً في غاية الأهمية يمثل أحد الجوانب التطبيقية للمحاسبة الدولية، وهو توحيد الأعمال والقوائم المالية الموحدة، حيث سنبين فيها مفهوم توحيد الأعمال وأنواعه وخصائص كل نوع، ثم نتقل لبيان المقصود بالقوائم المالية الموحدة وبعد ذلك نوضح الإجراءات المحاسبية المتعلقة بإعداد القوائم المالية الموحدة باستخدام طريقة الشراء مرة وباستخدام طريقة توحيد المصالح مرة أخرى، وسنعزز ذلك بأمثلة رقمية تبين إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ التوحيد، وكذلك في نهاية السنة الأولى للتوحيد باستخدام الطريقتين السابقتين.

الوحدة السادسة: سنعالج فيها جانباً آخر من الجوانب التطبيقية للمحاسبة الدولية، وهو موضوع ترجمة القوائم المالية، سنوضح فيها المفاهيم الأساسية للترجمة، ثم ننتقل لمناقشة الجانب النظري لبيان مفهوم الترجمة وأهميتها، ونعدد الطرق المحاسبية المستخدمة في ترجمة القوائم المالية، ثم ننتقل إلى شرح وتوضيح الإجراءات المحاسبية لترجمة القوائم المالية باستخدام طريقتي: المعدل الجاري، وإعادة القياس. وسنعزز المفاهيم النظرية للترجمة بأمثلة رقمية توضح كيفية تطبيق إجراءات الترجمة باستخدام الطريقتين السابقتين.

عزيزي الدارس، لتبسيط عرض المادة العلمية ومساعدتك على فهمها واستيعاب تفاصيلها تم صياغة المقرر بلغة علمية محاسبية بسيطة يغلب عليها أسلوب الخطاب التحواري مع الدارس، فضلاً عن ذلك قمنا بتزويد وحدات المقرر بأسئلة التقويم الذاتي لتنمية قدراتك على الاسترجاع.

ما تحتاج إليه في دراسة المقرر:

عزيزي الدارس إن جهدك ومثابرتك في العناية بالتفاصيل ستساعدك كثيراً على فهم موضوعات هذا المقرر واستيعاب مضمون المادة العلمية المعروضة فيه، ولتحقيق ذلك ننصح بالاتي:

- 1- الاستعانة بالله وتهيئة الجو الهادئ والمكان المناسب للدراسة، وتجهيز ما تحتاجه من مستلزمات وأدوات الكتابة وآلة حاسبة.
- 2- القراءة المتأنية لأقسام الوحدة، ثم الإجابة عن أسئلة التقويم الذاتي كتابةً، وفي حال صعب عليك إجابة بعضها فأعد قراءة القسم المتعلق بها مرة أخرى.
- 3- الإجابة على التدريبات، ثم مقارنة إجابتك بالإجابة النموذجية الموضحة في الأجزاء الختامية للوحدة، ثم حدد مواطن الاختلافات -إن وجدت- وبعد أن تتعرف أسبابها حاول إعادة الإجابة على التدريب مرة أخرى حتى تتجاوز ما وقعت فيه من أخطاء.
- 4- ثابر على إجابة الأسئلة الموضوعية لكل وحدة، واحرص على التأني في اختيار الإجابة الصحيحة متجنباً الاختيار العشوائي، ثم تحقق من صحة إجاباتك بمقارنتها بالإجابة النموذجية في نهاية الوحدة.

تأكد من استيعابك لما يتضمنه القسم قبل الانتقال للقسم الذي يليه، واحرص على عدم الانتقال إلى الوحدة التالية إلا بعد أن تتأكد من استيعابك للوحدة السابقة لها. نظراً لترابط موضوعات الوحدات، وكذلك ترابط الأقسام التي تتكون منها كل وحدة.

عزيزي الدارس، يتوقع منك بعد دراسة هذا المقرر أن تكون قادراً على أن:

- 1- توضح نشأة المحاسبة الدولية.
- 2- تبين كيفية تطور المحاسبة الدولية.
- 3- تحلل مشاكل المحاسبة الدولية.
- 4- تتسق بين مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً والمعايير المحاسبية الدولية.
- 5- تشرح التوافق المحاسبي الدولي.
- 6- تعدد المزايا التي يحققها التوافق المحاسبي الدولي.
- 7- تحلل المعوقات التي تعترض تطبيق التوافق المحاسبي الدولي.
- 8- تحلل العمليات الدولية للمحاسبة.
- 9- تقارن بين المعايير المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية.
- 10- تبين القياس والإفصاح في المعايير المحاسبية الدولية.
- 11- تذكر نبذة مختصرة عن التنظيم المحاسبي.
- 12- تناقش تجارب بعض الدول في تطوير المعايير المحاسبية.
- 13- تبين واقع مهنة المحاسبة في اليمن.
- 14- توضح توحيد الأعمال في المحاسبة الدولية.
- 15- تعد القوائم المالية الموحدة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية.

الوسائط التعليمية المساندة في دراسة المقرر

عزيزي الدارس لغرض إثارة دافعية التعلم لديك وتحفيزك لمزيد من المعرفة والتحصيل

احتوى المقرر على الآتي:

- 1- جداول وأشكال توضيحية تساعدك في توصيل المعلومة للدارس.
- 2- أنشطة مختلفة تثير دافعية التعلم لدى الدارس
- 3- تدريبات لتعزيز المفاهيم النظرية بأمثلة رقمية تبين كيفية تطبيقها.

13	1. المقدمة.....	الوحدة الأولى: المحاسبة الدولية وأبعادها
15	2. نشأة المحاسبة الدولية وتطورها.....	
23	3. مشاكل المحاسبة الدولية.....	
28	4. الخلاصة.....	
28	5. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية.....	
29	6. مسرد المصطلحات.....	
30	7. المراجع.....	
34	1. المقدمة.....	الوحدة الثانية: المقارنة والتنسيق والتوافق
40	2. التنسيق بين مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً والمعايير المحاسبية الدولية.....	
36	3. التوافق المحاسبي الدولي.....	
46	4. تحليل العمليات الدولية.....	
55	5. الخلاصة.....	
56	6. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية.....	
56	7. المراجع.....	
60	1. المقدمة.....	الوحدة الثالثة: المعايير المحاسبية الدولية
62	2. المعايير المحاسبية.....	
64	3. المعايير المحاسبية الدولية.....	
68	4. القياس والإفصاح في المعايير المحاسبية الدولية.....	
98	5. الخلاصة.....	
99	6. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية.....	
99	7. المراجع.....	
104	1. المقدمة.....	الوحدة الرابعة: التنظيم المحاسبي وواقع مهنة
106	2. التنظيم المحاسبي.....	
107	3. تجارب بعض الدول في تطوير المعايير المحاسبية.....	

113	4. مهنة المحاسبة في اليمن.....	
117	5. الخلاصة.....	
117	6. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية.....	
118	7. المراجع.....	
122	1. المقدمة.....	الوحدة الخامسة: توحيد الأعمال والقوائم المالية
124	2. توحيد الأعمال.....	
127	3. القوائم المالية الموحدة.....	
128	4. إعداد القوائم المالية الموحدة وفقاً لطريقة الشراء.....	
165	5. إعداد القوائم المالية وفقاً لطريقة توحيد المصالح.....	
176	6. الخلاصة.....	
176	7. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية.....	
176	8. المراجع.....	
180	1. المقدمة.....	الوحدة السادسة: ترجمة القوائم المالية
182	2. مفاهيم عملية ترجمة القوائم المالية.....	
190	3. ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة.....	
207	4. الخلاصة.....	
207	5. المراجع.....	
209	ملحق التدريبات والتعيينات.....	

الوحدة الأولى

1

المحاسبة الدولية مفهومها وأبعادها

جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا



13	1 . المقدمة
13	1.1. التمهيد
13	2.1. أهداف الوحدة
14	3.1. أقسام الوحدة
14	4.1. القراءات المساعدة
15	2 . نشأة المحاسبة الدولية وتطورها
15	1.2. الحاجة إلى المحاسبة الدولية
16	1.1.2. الحاجة إلى إيجاد آلية لتطوير علم المحاسبة
16	2.1.2. الحاجة إلى تحديد مفاهيم بنود القوائم المالية
17	3.1.2. الحاجة لتسجيل الشركات في أسواق مالية خارج حدود أوطانها
18	2.2. العوامل التي أسهمت في ظهور المحاسبة الدولية
18	1.2.2. نمو التبادل التجاري بين الدول
19	2.2.2. ظهور وانتشار الشركات المتعددة الجنسية
19	3.2.2. تزايد حجم الاستثمارات الدولية
20	4.2.2. مشكلة التضخم وأثرها في القوائم المالية
20	5.2.2. تنوع فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية
20	6.2.2. الحاجة للمقارنة بين القوائم المالية للشركات التي تعمل في دول مختلفة
21	7.2.2. ظهور تكنولوجيا المعلومات وثورة الاتصالات
21	3.2. مفهوم المحاسبة الدولية
23	3 . مشاكل المحاسبة الدولية
23	1.3. المشاكل الداخلية
23	1.1.3. أسعار التحويل
24	2.1.3. مخاطر الصرف الأجنبي
25	3.1.3. التخطيط المالي
25	4.1.3. تقييم الأداء

26	2.3. المشاكل الخارجية.....
26	1.2.3. ترجمة العملات الأجنبية.....
26	2.2.3. قوانين الضرائب في البلدان المختلفة.....
27	3.2.3. القوائم المالية الموحدة.....
28	4. الخلاصة.....
28	5. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية.....
29	6. مسرد المصطلحات.....
30	7. المراجع.....



1.1. التمهيد:

عزيزي الدارس، مرحباً بك في الوحدة الأولى والتي تعد مدخلاً تمهيدياً لمقرر المحاسبة الدولية وهي بعنوان "المحاسبة الدولية- مفهومها وأبعادها".

لقد شهدت الفترة من بداية القرن العشرين حتى وقتنا الحاضر تطورات سريعة ومتلاحقة في الحياة الاقتصادية نتج عنها ظهور شركات امتد نشاطها ليغطي عدداً من البلدان تسمى بالشركات الدولية. وقد نجم عن انتشار هذه الشركات ظهور بعض القضايا المحاسبية ذات البعد الدولي الأمر الذي انعكس على المحاسبة فأكسبها بعداً دولياً، فظهر فرع جديد من فروع المحاسبة المالية يهتم بقياس المعاملات الدولية، والإفصاح عنها ويلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية لمنشآت الأعمال الدولية، أطلق عليه المحاسبة الدولية. وعليه فإننا - **عزيزي الدارس** - سنتناول في هذه الوحدة المفهوم والأبعاد للمحاسبة الدولية. كما سنزودك بعدد من أسئلة التقويم الذاتي والأنشطة التي من شأنها أن تثير الدافعية لديك للاستزادة من المعرفة وتقيس مدى استفادتك من دراسة هذه الوحدة، فضلاً عن ذلك سنزودك بتدريبات مختلفة تمثل تغذية راجعة لك تعينك على فهم هذه الوحدة. متمنين لك دراسة طيبة وتحصيلاً علمياً نافعاً.

1- 2. أهداف الوحدة:

يتوقع منك- عزيزي الدارس- بعد الانتهاء من دراسة هذه الوحدة أن تكون قادراً على أن:

- 1- توضح نشأة وتطور المحاسبة الدولية.
- 2- تحدد الأسباب التي أوجدت الحاجة إلى المحاسبة الدولية.
- 3- تحدد العوامل التي أسهمت في ظهور المحاسبة الدولية.
- 4- تعرّف المحاسبة الدولية.
- 5- تشرح وتميز بين المشاكل الداخلية والخارجية للمحاسبة الدولية.



1- 3. أقسام الوحدة:

عزيزي الدارس: تنقسم الوحدة إلى:

- نشأة وتطور المحاسبة الدولية.
- مشاكل المحاسبة الدولية .

1- 3. قراءات مساعدة:

عزيزي الدارس، يمكنك الرجوع إلى المراجع التالية للانتفاع منها في الإلمام بالمقرر الدراسي ، نظراً لاتصالها المباشر بمواضيع هذه الوحدة :

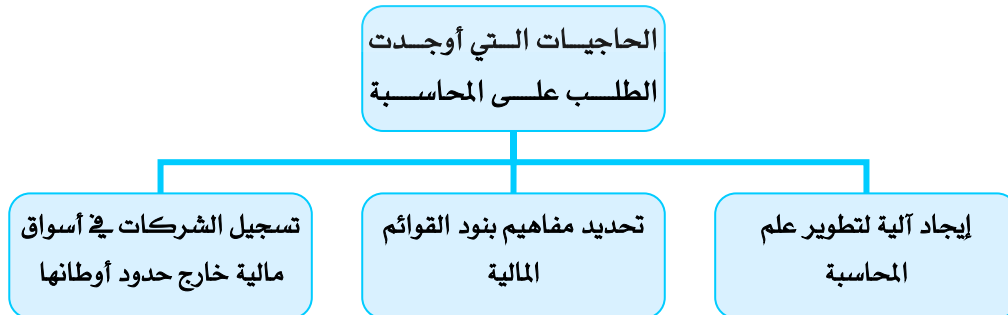
- 1- عبد الحميد مانع علي الصيغ، (2002)، المحاسبة الدولية – الإطار النظري والتطبيق العملي، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء. ص 7-38
- 2- فردريك تشوي و كارول فروست وجاري مبيك، ترجمة (محمد عصام الدين زايد وأحمد حامد حجاج) (2004) المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، الرياض. ص 15-52.

عزيمي الدارس، ترجع بداية الاهتمام الرسمي بالمحاسبة الدولية إلى مطلع القرن العشرين، إذ عقد أول مؤتمر دولي للمحاسبين سنة 1904م بمدينة سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية، وكان المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول. ومنذ ذلك التاريخ وحتى الآن تحظى المحاسبة الدولية باهتمام متزايد، ويمكن إيجاز مظاهر تطور الاهتمام بالمحاسبة الدولية في النقاط الآتية:

- أ- عقد المؤتمرات الدولية التي يشارك فيها محاسبون من مختلف دول العالم لمناقشة القضايا المحاسبية المتعلقة بإعداد التقارير المالية على المستوى الدولي.
- ب- توجه كثير من دول العالم نحو اعتماد تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
- ج- نشأت عديد من المنظمات المحاسبية التي تعمل على إعداد المعايير المحاسبية الدولية ومن أبرز تلك المنظمات: الجماعة الأوروبية سنة 1948م، والاتحاد العربي للمحاسبين والمراجعين العرب سنة 1971م، ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سنة 1976، والاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1977م.
- د- تكوين لجنة التعاون الدولي لمهنة المحاسبة سنة 1967م، ومن أبرز مهامها العمل على إجراء توافق بين المبادئ المحاسبية على المستوى الدولي.
- هـ- تكوين لجنة المعايير المحاسبية الدولية سنة 1973م، ومن أبرز مهامها إعداد ونشر المعايير المحاسبية الدولية.

1.2 الحاجة إلى المحاسبة الدولية

شكل (1/1) يوضح الحاجيات التي أوجدت الطلب على المحاسبة الدولية



عزيزي الدارس، نسمع من حين إلى آخر مقولة " الحاجة أم الاختراع "، هذه المقولة تؤكد

التغيرات في الحياة العملية، وتطبق إلى حد كبير على التطورات والتغيرات في المحاسبة بصورة خاصة، فالمحاسبة تنتمي إلى العلوم الاجتماعية، ومن سمات العلوم الاجتماعية أنها تتأثر بالبيئة وتؤثر فيها، فظهور العديد من فروع المحاسبة كان نتيجة منطقية للاستجابة للتغيرات في البيئة الاقتصادية والاجتماعية. واستناداً إلى الدور الذي تؤديه الحاجة في ظهور الاختراعات هناك حاجيات أوجدت الطلب على المحاسبة الدولية وهي على النحو الآتي:

1.1.2. الحاجة إلى إيجاد آلية لتطوير علم المحاسبة:

عزيزي الدارس، ظهرت في منتصف سبعينيات القرن العشرين حاجة ملحة لتوحيد

المعالجات المحاسبية، واستبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة بين المحاسبات المحلية في الدول المختلفة، فقد اتسمت تلك الفترة بتعدد المعالجات المحاسبية لنفس الظاهرة المحاسبية بين الشركات على المستوى الوطني فضلاً عن التناقضات الكبيرة بين الشركات على المستوى الدولي الأمر الذي أدخل بمبدأ قابلية البيانات المحاسبية للمقارنة. ومن أمثلة التناقضات في المعالجات المحاسبية ما يأتي:

أ- **معالجة مشكلة الإيجار التمويلي:** فبعض المحاسبين يعالجون الإيجار التمويلي باعتباره أصلاً يدرج في الميزانية العمومية، في حين يقوم البعض الآخر بمعالجته كمصروف يتم تحميله على إيرادات الفترة.

ب- **تقييم مخزون بضاعة آخر المدة:** تعددت الطرق التي استخدمتها الشركات في تقييم مخزون بضاعة آخر المدة، فقد أحصت لجنة توجيه المعايير المحاسبية وجود نحو خمس عشرة طريقة تستخدمها الشركات في التقييم الأمر الذي أتاح لتلك الشركات فرض هيمنتها في اختيار طرق تستطيع من خلالها التحكم في مقدار الدخل الذي ترغب في الإبلاغ عنه لمستخدمي القوائم المالية.

2.1.2. الحاجة إلى تحديد مفاهيم بنود القوائم المالية:

أ- **عدم وجود لغة محاسبية تلقى قبولاً وطنياً ودولياً** بخصوص المفاهيم المحاسبية لعناصر القوائم المالية مثل: الأصول أو المصروفات أو الخسارة، وهو الأمر الذي أدى إلى إعداد ميزانيات وقوائم دخل متناقضة وغير قابلة للتوحيد وعقد المقارنات إلى الحد الذي جعل من تلك القوائم المالية أداة لتضليل مستخدميها، وتؤدي بهم إلى اتخاذ قرارات خاطئة.

ب- **عدم وجود قواعد تحدد شكل ومحتوى قائمة الدخل، ونتيجة لذلك تعتمد بعض الشركات**

إلى إدراج بعض عناصر قائمة الدخل في غير مكانها الصحيح، وبرغم أن ذلك لا يؤثر في صافي الدخل النهائي إلا أنه قد يؤدي إلى إظهار دخل التشغيل بأقل أو أكثر من حقيقته، وبالتالي تضليل مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بقدررة الشركة في تحقيق الأرباح من مزاوله نشاطها الرئيس.

3.1.2 الحاجة لتسجيل الشركات في أسواق مالية خارج حدود أوطانها

عزيزي الدارس، شهدت أسواق المال في العقدين الأخيرين نمو حركة الاستثمارات المالية عبر دولاً مختلفة، فالشركات الكبرى التي تبحث عن مصادر رأس المال ذهبت للتسجيل في أسواق مال خارج حدود أوطانها إلى حيث كثافة المدخرات والاستثمارات. كما أن المستثمرين من الأفراد والمؤسسات خرجوا إلى خارج حدود أوطانهم بحثاً عن فرص استثمارية أفضل. من هنا بدأ يتسع مفهوم حماية المستثمر ليشمل:

- أ- حماية المستثمر الوطني من الممارسات المحاسبية غير السليمة للشركات الأجنبية الوافدة.
 - ب- حماية المستثمر الأجنبي من الممارسات المحاسبية غير السليمة للشركات الوطنية.
- إن حماية المستثمرين المحليين والأجانب تتطلب أن تتوافر للمستثمرين قوائم مالية أعدت وفقاً لمعايير محاسبية واحدة (المعايير الدولية) بصرف النظر عن دولة الشركة التي أعدت هذه القوائم بحيث تتصف هذه القوائم بالقابلية للمقارنة.

نشاط

عزيزي الدارس:

قم بزيارة إحدى الشركات الاستثمارية اليمنية الكبرى، وتعرف على الطرق التي بموجبها يتم التسجيل في أسواق مال خارج حدود وطنها.

2.2. العوامل التي أسهمت في ظهور المحاسبة الدولية

شكل (2/1) يوضح العوامل التي أسهمت في ظهور المحاسبة الدولية



عزيزي الدارس، أسهمت عديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والبيئية في ظهور المحاسبة الدولية وتطورها، ومن أبرز العوامل التي كان لها أبلغ الأثر في ظهور المحاسبة الدولية ما يأتي:

1.2.2. نمو التبادل التجاري بين الدول:

نشأت التجارة العالمية بين البلدان من قديم الزمن، إذ تشير المدونات التاريخية إلى أن الحضارات القديمة في اليمن ومصر وبلاد الإغريق قد امتد نشاطها التجاري إلى خارج حدودها الجغرافية، وفي هذا الشأن أشار القرآن الكريم في (سورة قريش) إلى أن قبيلة قريش العربية زاولت التجارة خارج جزيرة العرب إذ كانت تقوم برحلتين في السنة، رحلة في فصل الشتاء إلى الشام ورحلة

أخرى في فصل الصيف إلى اليمن، ولا شك أن تطور وسائل النقل البرية والبحرية كان لها أبلغ الأثر في تزايد حجم الصادرات والواردات بين بلدان العالم وأفضى ذلك إلى ظهور أسواق دولية لتبادل السلع والخدمات ونمو العلاقات الاقتصادية بين البلدان، وكان من الطبيعي أن يصاحب التوسع في حركة التجارة العالمية ظهور مشاكل محاسبية تحتاج إلى فرع مستقل من المحاسبة ذي بعد دولي.

2.2.2. ظهور وانتشار الشركات متعددة الجنسية:

عزيزي الدارس، يقصد بالشركات متعددة الجنسية الشركات التي تزاوّل نشاطها خارج حدودها الجغرافية من خلال فروع أو شركات تابعة لها. ويرجع السبب في ظهور الشركات متعددة الجنسية إلى قيام المستثمرين بالبحث عن المناخ الاستثماري الذي يحقق عوائد أفضل على استثماراتهم عن طريق مزاوله نشاطها في الدول التي تكون فيها أجور الأيدي العاملة رخيصة، أو التي تتوفر فيها المواد الخام بأسعار منخفضة، فضلاً عن الاستفادة من الإعفاءات الضريبية التي تمنحها بعض البلدان لجذب رؤوس الأموال الأجنبية. وقد أفضى ظهور الشركات متعددة الجنسية إلى الحاجة إلى وجود قواعد محاسبية ذات بعد دولي لمعالجة القضايا المحاسبية الآتية:

- أ- المحاسبة عن المعاملات التي تتم بعملة أجنبية.
- ب- المحاسبة عن المعاملات المتبادلة التي تتم بين الشركة الأم والفروع والشركات التابعة لها.
- ج- ترجمة القوائم المالية للفروع والشركات التابعة، وهي عملية ضرورية لكي تعد الشركة متعددة الجنسية القوائم المالية الموحدة للمجموعة.

3.2.2. تزايد حجم الاستثمارات الدولية:

عزيزي الدارس، تشير إحصاءات التعاملات في أسواق المال الدولية إلى التزايد المستمر في حجم التمويل الدولي، ومع نمو أسواق المال العالمية تزايدت أهمية فهم موضوعات المحاسبة الدولية، فقد شهد العقد الأخير من القرن العشرين تزايد تدفق الأموال بين الدول بشكل ملحوظ، ولتوضيح ذلك يعرض الجدول (3/1) أنشطة التمويل الدولي في أسواق المال العالمية⁽¹⁾

جدول (3/1) يوضح أنشطة التمويل الدولي في أسواق المال العالمية

(المبالغ بالمليار دولار أمريكي)

بيان	1993	1994	1995	1996	1997
الأوراق المالية والتسهيلات المقيدة	666.60	714.70	882.30	1,116.20	1,309.80
التسهيلات الائتمانية غير المقيدة	152.00	252.90	402.00	455.40	459.50
المجموع	818.60	967.60	1,284.30	1,571.60	1,769.30

عزيزي الدارس، بالرجوع إلى الجدول (3/1) نلاحظ أن حجم التمويل الدولي تزايد بأكثر من الضعف بين عامي 1993م و1997م، وقد أدى ذلك إلى تزايد التركيز على المحاسبة الدولية كونها تعمل على التوافق بين التطبيقات المحاسبية في البلدان المختلفة لغرض توفير معلومات مالية تحظى بثقة المستثمرين في البلدان المختلفة إذ أن اختلاف المعايير المحاسبية من بلد إلى آخر تؤثر سلباً في كفاءة سوق المال الدولية.

4.2.2 مشكلة التضخم وأثرها في القوائم المالية

عزيزي الدارس، تحظى مشكلة التضخم باهتمام كبير من قبل المحاسبين، والسبب في ذلك أن المحاسبة تقوم على مبدأ التكلفة التاريخية الذي لا يأخذ في الاعتبار ظاهرة التضخم، الأمر الذي يؤدي إلى عدم موضوعية البيانات المحاسبية المعدة على أساس التكلفة التاريخية فضلاً عن عدم قابليتها للمقارنة مع الشركات المماثلة على المستويين المحلي والدولي. ومن هنا نشأت الحاجة إلى تعديل البيانات المحاسبية التي تحويها القوائم المالية؛ لتعكس حقيقة نتيجة نشاط المنشأة ومركزها المالي، حيث تصبح عملية التعديل أكثر ضرورة عند إعداد القوائم المالية لمنشآت تعمل في دول ذات معدلات تضخم عالية فعلى سبيل المثال بلغ معدل التضخم في البرازيل عام 1993م 1800٪، لذا فإن معالجة أثر التضخم على القوائم المالية يقتضي البحث عن طرق مناسبة لتعديل البيانات المالية التي تتضمنها القوائم المالية. بحيث يتم تحديد طريقة معينة تستخدمها الشركات في مختلف دول العالم.

5.2.2 تنوع فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية

عزيزي الدارس، نتيجة للمتغيرات البيئية والاقتصادية تنوعت الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية وتوسعت لتشمل فئات خارج الدولة مثل: المستثمرين الدوليين، والأسواق المالية العالمية ونتيجة لذلك ظهرت الحاجة إلى فرع جديد للمحاسبة يلبي احتياجات المستخدمين الدوليين للمعلومات المحاسبية لغرض اتخاذ القرارات الاستثمارية على المستويين المحلي والدولي.

6.2.2 الحاجة للمقارنة بين القوائم المالية للشركات تعمل في دول مختلفة

تقوم الشركات بإعداد قوائمها المالية وفقاً للممارسات المحاسبية السائدة في البلد الذي تعمل فيه، ونظراً لاختلاف معايير المحاسبة بين بلدان العالم فمن الطبيعي أن تختلف الأسس والمقاييس المستخدمة في إعداد القوائم المالية لهذه الشركات، الأمر الذي يقلل من مصداقية البيانات المالية فضلاً عن عدم قابليتها للمقارنة، لذلك فإن جوهر اهتمامات المحاسبة الدولية هو تعزيز قابلية

البيانات المالية للمقارنة وذلك من خلال إجراء نوع من التوافق بين التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي.

7.2.2. ظهور تكنولوجيا المعلومات وثورة الاتصالات:

عزيزي الدارس، أسهمت تكنولوجيا المعلومات في التغير السريع الذي يشهده السوق العالمي، إذ سهلت عملية الوصول إلى المعلومات بسبب التطورات السريعة في الحاسب الإلكتروني وشبكة الاتصالات الإلكترونية، وقد أدت بشكل ملموس إلى التغلب على كثير من القيود التي تعوق عمليات الاستثمار وتدفق رؤوس الأموال بين دول العالم، فقد أصبح بإمكان المستثمر في أي مكان في العالم من خلال شبكة المعلومات (الانترنت) في مكتبه أو حتى في منزله تنفيذ عملياته الاستثمارية في أسواق الأسهم الأمريكية أو الأوروبية أو اليابانية خلال دقائق محدودة، أو القيام بإجراء صفقات تجارية .

وقد أدى هذا التطور المذهل في تكنولوجيا المعلومات والاتصال إلى زيادة كبيرة في عمليات الاستثمار في أسواق المال العالمية. وهذه الزيادة بدورها أدت إلى زيادة الطلب على معلومات محاسبية وقوائم مالية يمكن الاعتماد عليها كأساس لقرارات الاستثمار المختلفة، وهذا لن يتأتى إلا من خلال تطبيق معايير محاسبية موحدة تعطي لمستخدم القوائم المالية الاطمئنان عند اتخاذ قراره بناءً على ما تحتويه تلك القوائم من معلومات .

3.2. مفهوم المحاسبة الدولية:

عزيزي الدارس، إن المحاسبة الدولية مفهوم عام يغطي جميع المداخل الخاصة بتدويل مفاهيم وطرق المحاسبة، حيث توجد أربعة مداخل عنيت بتحديد مفهوم المحاسبة الدولية ومجال اهتمامها سنبينها على النحو الآتي:

أ- المحاسبة العالمية :

يعد مفهوم المحاسبة العالمية من أوسع المفاهيم وأكبرها من حيث المجال، فهو يوجه المحاسبة الدولية إلى تشكيل ودراسة مجموعة مبادئ محاسبية تكون مقبولة عالمياً .

ب- المحاسبة الدولية المقارنة :

يركز هذا المفهوم على عملية حصر جميع طرق ومبادئ ومعايير المحاسبة في مختلف دول العالم، فهو يوجه المحاسبة الدولية إلى دراسة وفهم الاختلافات في الأنظمة المحاسبية للدول من خلال دراسة وتحليل المبادئ والطرق المحاسبية لكل دولة على حدة.

ج- المحاسبة عن الشركات متعددة الجنسيات:

يعد هذا المفهوم من أضيق وأقدم مفاهيم المحاسبة الدولية، إذ يشير إلى دور محدود للمحاسبة الدولية يهتم إلى حد كبير بالمشاكل المحاسبية المهمة لهذه الشركات مثل ترجمة القوائم المعدة بعملة أجنبية إلى عملة الشركة القابضة ومراعاة التضخم، والضرائب، وأسعار التحويل.

د- المحاسبة الدولية السياسية:

يتعلق هذا المفهوم بالممارسات المحاسبية التي تحتاجها منظمات الأمم المتحدة لمساعدتها في قرارات منح القروض والمساعدات.

عزيزي الدارس، يتبين من المفاهيم المختلفة للمحاسبة الدولية بأنها مجال معرّف واسع تهدف بدرجة أساسية لتطوير الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي من خلال دراسة المشكلات المحاسبية ذات الصلة بالأعمال الدولية ومن ثم تضع حلولاً لها تختلف عن تلك الحلول المعتمدة على الصعيد المحلي، ونظراً لتعدد مداخل المحاسبة الدولية تعددت تعريفاتها، فمن أبرز تلك التعريفات ما يلي:

• تعريف (Iqbal and Elmallah)

"تتطوي المحاسبة الدولية على المحاسبة عن المعاملات الدولية، وإجراء المقارنات بين المبادئ المحاسبية في مختلف البلدان، والتنسيق بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي"

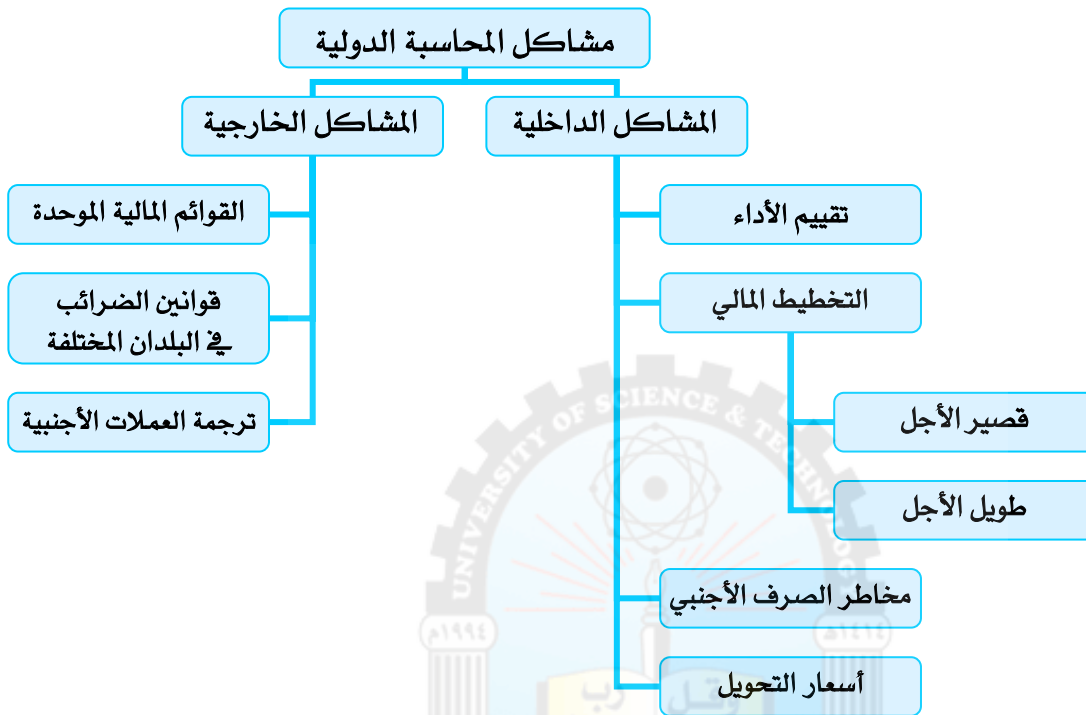
• تعريف (Lawrence)

"المحاسبة الدولية هي عملية تسجيل وتحليل وإعداد التقارير المالية التي تتضمن معلومات مالية مفيدة لمستخدميها على مستوى دولي"

• تعريف (حكمت الراوي)

"هي أحد فروع المحاسبة الذي يهتم بتوفير المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية من خلال تنسيق وتوحيد المعايير المحاسبية على كافة الشركات الدولية لغرض الوصول إلى تقارير كفؤة تعكس الواقع السليم لتلك الشركات".

شكل (1/4) يوضح مشاكل المحاسبة الدولية



عزيزي الدارس، تسعى المحاسبة الدولية إلى وضع معايير محاسبية تستخدمها الشركات في مختلف بلدان العالم في معالجة بعض القضايا المحاسبية بما يكفل سلامة القياس والإفصاح المحاسبي للمعاملات المالية المتشابهة، وفي هذا الصدد يوجد نوعان من المشاكل الأولى مشاكل داخلية، وأخرى: مشاكل خارجية نوضحها على النحو الآتي:

1.3. المشاكل الداخلية:

عزيزي الدارس، تتمثل المشاكل الداخلية التي تدخل في مجال اهتمام المحاسبة الدولية في المشاكل المتعلقة بتوصيل المعلومات المالية للمستفيدين الخارجيين لغرض اتخاذ القرارات، وتشمل المشاكل الآتية:

1.1.3. أسعار التحويل:

عزيزي الدارس، يشير مصطلح العمليات المتبادلة إلى الصفقات التي تتم فيما بين الشركة الأم والشركات التابعة لها، أو فيما بين الشركات التابعة وبعضها البعض، ويستخدم مصطلح

أسعار التحويل للتعبير عن الأسعار المستخدمة في تقييم السلع والخدمات المتبادلة بين شركات المجموعة، فهناك طرق متعددة لتحديد أسعار التحويل: فقد يتحدد سعر التحويل باستخدام سعر السوق، أو سعر التكلفة، أو سعر التكلفة، مضافاً إليه هامش ربح، فكلما كانت حجم الصفقات بين شركات المجموعة كبيراً كلما زادت الحاجة إلى وجود اتساق في الطريقة المستخدمة لتحديد أسعار التحويل مما يجعل المعلومات التي تعرضها الشركات في مختلف دول العالم في قوائمها المالية تعبر بصورة عادلة عن نتائج الأعمال والمركز المالي، فضلاً عن ذلك وسيوفر معلومات متسقة عن شركات المجموعة تلائم أغراض المتابعة والتخطيط وتقويم الأداء.

2.1.3. مخاطر الصرف الأجنبي:

عزيزي الدارس، يقصد بمخاطر سعر الصرف تلك المخاطر المتعلقة بالتغيرات في سعر صرف العملة المحلية مقابل العملة الأجنبية، فعلى سبيل المثال إذا قامت شركة يمنية بشراء بضاعة قيمتها 10,000 دولار أمريكي على الحساب، وكان سعر الصرف السائد تاريخ الشراء 200 ريال للدولار، وبعد شهرين سددت قيمة البضاعة حيث كان سعر الصرف السائد 210 ريال للدولار. ففي هذه الحالة ستتكد الشركة اليمنية خسارة قدرها 100,000 ريال بسبب ارتفاع سعر صرف الدولار، أما إذا كان سعر صرف الدولار في تاريخ السداد 195 ريال للدولار فإن الشركة اليمنية ستحقق أرباحاً قدرها 50,000 ريال نتيجة لانخفاض سعر صرف الدولار. وفي هذا الشأن قضت المعايير المحاسبية الدولية بالاعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة عن اختلاف سعر صرف العملة الأجنبية كإيراد أو مصروف يظهر بحساب الأرباح والخسائر.

عزيزي الدارس، لتخفيض احتمالات تعرض أي شركة لمخاطر سعر الصرف ينبغي أن تتنبأ إدارتها بالمخاطر المتوقعة، حيث تؤدي المحاسبة دوراً مهماً في إدارة مخاطر أسعار الصرف فمن خلال المعالجة المحاسبية يمكن توفير البيانات التي تساعد إدارة الشركة على القيام بالاتي:

- أ. التنبؤ بتحركات سعر الصرف.
- ب. قياس مدى تعرض الشركة لمخاطر سعر الصرف.
- ج. وضع الاستراتيجية المناسبة.
- د. وضع الضوابط الداخلية لإدارة المخاطر.

3.1.3. التخطيط المالي:

عزيزي الدارس، يعتمد المستثمرون في اتخاذ قراراتهم على التخطيط المالي طويل الأجل وقصير الأجل. وفي المجال الدولي تصبح عملية التخطيط المالي بالغة التعقيد وذلك نتيجة لاختلاف العوامل بين البلدان التي تؤثر في القيام بالتخطيط المالي وذلك على النحو الآتي:

أ- **التخطيط المالي طويل الأجل:** ويتعلق بإعداد الموازنات الرأسمالية، ويشمل: تقدير تكلفة الاستثمار الأجنبي، وتقدير العائد المتوقع منها كخطوة أولى لاتخاذ القرار المناسب. وتتمثل مشاكل التخطيط طويل الأجل للاستثمارات على المستوى الدولي في الآتي:

أ. القيود الحكومية على تحويل رأس المال والأرباح.

ب. اختلاف معدلات التضخم بين الدول.

ج. اختلاف أسعار صرف العملات الأجنبية.

د. اختلاف قوانين الضريبة بين الدول.

ب- **التخطيط المالي قصير الأجل:** ويتعلق بإعداد الموازنات التشغيلية ويشمل تقدير إيرادات ومصروفات (الشركات التابعة الأجنبية) لتقدير الدخل المتوقع، وتتمثل مشاكل التخطيط قصير الأجل على المستوى الدولي في الآتي:

أ. اختلاف أسعار صرف العملات الأجنبية بين وقت إعداد الموازنة ونهاية فترة الموازنة.

ب. التقرير عن مكاسب وخسائر ترجمة قوائم الدخل.

ج. اختلاف قوانين الضريبة بين الدول.

4.1.3 تقييم الأداء

عزيزي الدارس، تتمثل عملية تقييم الأداء في مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المتوقعة التي تضمنتها الموازنات، وفي مجال الشركات الدولية تهدف عملية تقييم الأداء إلى الآتي:

أ. الحكم على ربح العمليات القائمة.

ب. التأكد من اتفاق أهداف الشركات التابعة الأجنبية مع أهداف شركات المجموعة.

ج. الحكم على كفاءة الإدارة.

تواجه عملية تقييم أداء العمليات الأجنبية بعض المشاكل يؤدي تجاهلها إلى عدم سلامة عملية التقييم، وبالتالي عدم سلامة القرارات المتخذة بناء عليها، ومن الإرشادات المفيدة والمهمة عند تقييم نتائج العمليات الخارجية ما يأتي:

أ. الفصل بين أداء الوحدة وأداء إدارتها.

- ب. استخدام المقاييس غير المالية في التقييم مثل: الحصة في السوق، ومستوى مهارة العاملين.
- ج. الأخذ في الاعتبار أرباح المبيعات التي تتم بين شركات المجموعة، والمقيمة بأسعار التحويل.
- د. الحاجة إلى استخدام مقاييس أداء متنوعة إلى جانب معدل العائد على الاستثمار.

2.3. المشاكل الخارجية:

عزيزي الدارس، تتمثل المشاكل الخارجية التي تدخل في مجال اهتمام المحاسبة الدولية في المشاكل التي تنشأ عن معاملات بين شركات المجموعة، وتشمل المشاكل الآتية:

1.2.3. ترجمة العملات الأجنبية:

عزيزي الدارس، يقصد بترجمة العملات الأجنبية تحويل معلومات القوائم المالية من عملة إلى عملة أخرى، وهي عملية ضرورية عندما تعد الشركة متعددة الجنسية القوائم المالية الموحدة، فعملية الترجمة ليست مجرد إجراء عمليات ضرب في سعر الصرف فأسعار الصرف نادراً ما تكون ثابتة، وهو الأمر الذي يستوجب ضرورة وجود قواعد تحكم عملية الترجمة. ونظراً لأهمية هذه المشكلة فقد تم تخصيص الوحدة السادسة في هذا المقرر لمناقشة الجوانب الفنية لعملية ترجمة العملات الأجنبية.

2.2.3 قوانين الضرائب في البلدان المختلفة

عزيزي الدارس، يعد اختلاف قوانين الضرائب من بلد لآخر من أعقد مشاكل المحاسبة الدولية، فعادة تتبع الدول مبدأ فرض الضريبة على الدخل الناتج داخل حدودها، في حين يوجد اختلاف بين الدول فيما يتعلق بالدخل المتحقق خارج حدود الدولة فبعض الدول مثل فرنسا وفنزويلا والكويت تقضي قوانينها الضريبية بإعفاء دخل الشركات المتحقق خارج حدودها من الضريبة حتى لو كانت تلك الشركات مملوكة لأشخاص مقيمين فيها، والبعض الآخر من الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية والصين واليابان تخضع للضريبة أي دخل للشركات المقيمة ويتحقق خارج حدودها، وهو الأمر الذي يؤدي إلى خضوع الشركة لضريبة دولتين وفي هذه الحالة فإن الشركات متعددة الجنسية تستخدم بعض الوسائل لتخفيض مبلغ الضريبة، ومن أبرز هذه الوسائل استخدام أسعار تحويل مناسبة لا ثبات قيمة الصفقات المتبادلة بين شركات المجموعة بحيث ينتج عنها تخفيض الضريبة، فعلى سبيل المثال في الشركات متعددة الجنسية عندما تقوم الشركة الأم بتحويل إنتاج غير تام إلى إحدى شركاتها التابعة لاستكمال عمليات صناعية ليكون المنتج تاماً فقد تعتمد إلى رفع سعر التحويل في حال كانت الشركة التابعة تعمل في دولة ذات معدلات ضريبة مرتفعة

بحيث ترتفع تكلفة المنتج الوسيط وبالتالي يقل مبلغ الضريبة وهو الأمر الذي يحقق وفراً في إجمالي الضريبة التي تدفعها الشركة متعددة الجنسية، إلا أنه في الآونة الأخيرة أدركت سلطات الضرائب التحايل الذي تقوم به الشركات متعددة الجنسية بقصد التهرب الضريبي فأصبحت تهتم بأسعار التحويل وتقوم بعمل التسويات التي تحول دون تحايل الشركات.

3.2.3. القوائم المالية الموحدة:

عزيزي الدارس، يستند إعداد القوائم المالية الموحدة إلى فكرة مفادها النظر إلى الشركة القابضة والشركات التابعة لها كما لو كانوا شركة واحدة، ووفقاً لذلك يتم إعداد قائمة الدخل الموحدة عن طريق جمع بنود إيرادات القابضة مع بنود إيرادات الشركات التابعة، وكذلك الحال بالنسبة للمصروفات، وبالمثل تعد الميزانية الموحدة عن طريق جمع أصول القابضة مع أصول الشركات التابعة لها، والتزامات القابضة مع التزامات الشركات التابعة لها، وبشكل مماثل يتم إعداد قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة وقائمة التدفقات النقدية الموحدة. إلا أن عملية إعداد القوائم الموحدة ليست مجرد إجراء عمليات جمع لبنود الحسابات المتشابهة فحسب وإنما هناك قواعد محاسبية تتطلب إجراء تسويات لبعض بنود الحسابات، ونظراً لأهمية هذه المشكلة فقد تم تخصيص الوحدة الخامسة في هذا المقرر لمناقشة الجوانب الفنية لعملية إعداد القوائم المالية الموحدة.



عزيزي الدارس، يمكن تلخيص ما تناولناه في هذه الوحدة في النقاط الآتية:

- نشأت المحاسبة الدولية لتلبية الحاجة إلى تطوير علم المحاسبة، وتحديد مفاهيم بنود القوائم المالية، ولتسهيل عملية تسجيل الشركات في أسواق مالية خارج حدود أوطانها.
- توجد مجموعة من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والبيئية أسهمت بدور كبير في ظهور المحاسبة الدولية، من أبرز تلك العوامل: نمو التبادل التجاري الدولي، وظهور الشركات متعددة الجنسية، وتزايد حجم الاستثمارات الدولية، ومشكلة التضخم، وتنوع مستخدمي المعلومات المحاسبية، والحاجة لإجراء مقارنات بين القوائم المالية للشركات تعمل في دول مختلفة، وتطور تكنولوجيا المعلومات.
- إن مفهوم المحاسبة الدولية مفهوم عام يشمل جميع المداخل المتعلقة بتدويل المفاهيم والطرق المحاسبية، ونتيجة لتعدد مداخل المحاسبة الدولية توجد تعريفات عديدة للمحاسبة فلا يوجد إجماع على تعريف بعينه.
- تختص المحاسبة الدولية بإيجاد معالجات محاسبية على المستوى المحلي، وتشمل: مشاكل أسعار التحويل ومخاطر الصرف الأجنبي والتخطيط المالي، وتقييم الأداء وكذلك على المستوى الدولي، وتشمل: مشاكل ترجمة العملات الأجنبية، واختلاف قوانين الضرائب بين الدول، وإعداد القوائم المالية الموحدة.

عزيزي الدارس، بعد استيعابك للمادة العلمية الواردة في الوحدة الأولى سننتقل

إلى الوحدة الثانية بعنوان: "المقارنة والتنسيق والتوافق المحاسبي الدولي"

وستجد فيها مزيداً من المعرفة عن المحاسبة الدولية حيث سنتناول فيها التنسيق بين مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً والمعايير المحاسبية الدولية حيث سنتناول مصادر الاختلاف المحاسبي بين الدول، وأسباب ذلك الاختلاف وأشكاله، ثم نبين كيفية معالجة الاختلاف في الممارسة المحاسبية بين الدول.

• المعايير المحاسبية Accounting Standards:

مقياس يستخدم كمرشد أساس لقياس العمليات والأحداث والظروف المتعلقة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية مثل: الموجودات الثابتة أو البضاعة، أو بنوع معين من أنواع العمليات، أو الأحداث، أو الظروف التي تؤثر في المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين.

• الإيجار التمويلي Financial Leasing:

اتفاقية إيجار أصل تمتد مدته لتشمل كامل العمر الاقتصادي للأصل، وبموجبه يكون المستأجر مسئولاً عن مصاريف التأمين والصيانة، وتنتهي عملية الإيجار إلى تملك المستأجر للأصل الذي استأجره.

• أسواق المال الدولية International Funds Market:

مؤسسات عالمية مثل بورصة نيويورك وطوكيو، تعرض فيها أسهم وسندات الشركات المسجلة فيها، وفي مقدور تلك الشركات الحصول على رؤوس الأموال من الداخل أو الخارج أو كلا من المصدرين من خلال عرض أسهمها وسنداتها في سوق المال الدولية حيث تتحدد أسعار الأسهم والسندات وفقاً لقوى العرض والطلب عليها.

أسئلة التقويم الذاتي

عزيزي الدارس،

اجب عن الأسئلة الآتية:

1. تناول بإيجاز الحاجيات التي أوجدت الطلب على المحاسبة الدولية.
2. عدد العوامل التي أسهمت في تطور المحاسبة الدولية.
3. وضح المقصود بالشركات متعددة الجنسية.
4. بين المقصود بأسعار التحوي.
5. ما المقصود بترجمة القوائم المالية.
6. اشرح المقصود بالقوائم المالية الموحدة.

?

- (1) أمين السيد أحمد لطفي، (2002)، **المراجعة في ظل عالم متغير**، دار المكتبات الكبرى، القاهرة.
- (2) حكمت احمد الراوي (1995) **المحاسبة الدولية**، دار حنين، الأردن - عمان.
- (3) سعد بن صالح الرويتع (2001) " **مدى ملائمة معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في ظل اختلاف الظروف والعوامل البيئية** "مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية -جامعة عين شمس ، القاهرة.
- (4) عبد الحميد مانع علي الصيخ، (2002)، **المحاسبة الدولية - الإطار النظري والتطبيق العملي**، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء.
- (5) فردريك تشوي و كارول فروست و جاري مبيك، ترجمة (محمد عصام الدين زايد و احمد حامد حجاج) (2004) **المحاسبة الدولية**، دار المريخ للنشر، الرياض.
- 6) CHOI Frederick D.S. and MUELLER Gerhard G.: *International Accounting*. Prentice Hall (USA), 2nd edition, 1992.
- 7) IQBAL Zafar, MELCHER Trini & ELMALLAH Amin E.: *International Accounting - A Global Perspective*. South-Western, 1996.
- 8) LAWRENCE Steve: *International Accounting*. International Thomson Business Press, 1996.

الهوامش

- (1) فردريك تشوي و كارول فروست و جاري مبيك، ترجمة (محمد عصام الدين زايد وأحمد حامد حجاج) (2004) **المحاسبة الدولية**، دار المريخ للنشر، الرياض. ص 20

الوحدة الثانية

2

المقارنة والتنسيق والتوافق الحاسبي الدولي

جامعة العلوم والتكنولوجيا



34	1. المقدمة.....
34	1.1. التمهيد.....
35	2.1. أهداف الوحدة.....
35	3.1. أقسام الوحدة.....
35	4.1. القراءات المساعدة.....
36	2. التنسيق بين مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً والمعايير المحاسبية الدولية.....
36	1.2. مصادر الاختلاف المحاسبي.....
37	2.2. أسباب الاختلاف المحاسبي.....
38	3.2. أشكال الاختلاف المحاسبي.....
39	4.2. تزايد الحاجة لإزالة الاختلافات المحاسبية بين الدول.....
40	3. التوافق المحاسبي الدولي.....
41	1.3. مفهوم وطبيعة التوافق المحاسبي.....
41	1.1.3. التوافق المحاسبي.....
42	2.1.3. المعايير المحاسبية.....
42	3.1.3. التوحيد المحاسبي.....
43	2.3. العوامل التي أوجدت الحاجة إلى التوافق المحاسبي الدولي.....
43	3.3. مبررات دعم التوافق المحاسبي الدولي.....
44	4.3. المعوقات التي تواجه عملية التوافق المحاسبي الدولي.....
44	5.3. الآراء بشأن معالجة اختلاف الممارسة المحاسبية بين الدول.....
46	4. تحليل العمليات الدولية.....
46	1.4. عمليات تنشأ بسبب علاقة تجارية بين شركتين.....
46	1.1.4. عمليات الاستيراد من دول أخرى.....
48	2.1.4. عمليات التصدير إلى دول أخرى.....
50	2.4. عمليات تنشأ بسبب علاقة استثمار بين شركتين.....
50	1.2.4. شراء أسهم شركات أجنبية مقرها دول أخرى.....
50	2.2.4. إعداد القوائم المالية الموحدة.....
51	3.2.4. ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة الأجنبية.....
51	4.2.4. تحويل السلع في الشركات متعددة الجنسية.....
55	5. الخلاصة.....
56	6. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية.....
56	7. المراجع.....

1.1. التمهيد:

مرحباً بك - **عزيزي الدارس** - في الوحدة الثانية وهي بعنوان **المقارنة والتنسيق والتوافق المحاسبي الدولي**.

عزيزي الدارس، تتعدد السياسات والطرق المحاسبية التي تتبعها الشركات في تسجيل معاملاتها المالية، ويؤدي هذا التعدد في المعالجات المحاسبية إلى عدم سلامة المقارنة بين النتائج المالية للشركات التي تزاوّل أنشطة متماثلة، فضلاً عن ذلك قد تقوم بعض الشركات باستغلال المرونة في السياسات المحاسبية بشكل يمكنها من تقديم صورة مضللة عن حقيقة نتيجة نشاطها ومركزها المالي لمستخدمي القوائم المالية. وفي سبيل مواجهة هذه الممارسات المحاسبية غير السليمة سعت عدد من دول العالم نحو تضييق نطاق الاختيار من بين الطرق المحاسبية من خلال وضع معايير محاسبية يتم إلزام الشركات بتطبيقها على المستوى المحلي، وعلى الرغم من النجاح الذي حقّقته المعايير المحلية في معالجة مشكلة الاختلاف في التطبيقات المحاسبية على المستوى المحلي إلا أن المشكلة لا تزال قائمة على المستوى الدولي. ومن هنا ظهرت الحاجة إلى إيجاد درجة من التنسيق والتوافق المحاسبي لمعالجة مشكلة الاختلاف في التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي.

عزيزي الدارس، سنّين في هذه الوحدة عملية التنسيق بين المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والمعايير المحاسبية الدولية، ثم نناقش موضوع التوافق المحاسبي الدولي من حيث: مفهومه، والعوامل التي أوجدت الحاجة إليه، والمبررات المؤيدة له، والمعوقات التي تعترضه، ثم ننتقل إلى تحليل العمليات الدولية التي ظهرت نتيجة لتطور وازدهار التجارة بين مختلف دول العالم .

1- 2. أهداف الوحدة:

يتوقع منك- عزيزي الدارس- بعد الانتهاء من دراسة هذه الوحدة أن تكون قادراً على أن:

- 1- تشرح العلاقة بين مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، والمعايير المحاسبية الدولية.
- 2- تحدد مفهوم التوافق المحاسبي الدولي.
- 3- تحلل العوامل التي أوجدت الحاجة للتوافق المحاسبي الدولي.
- 4- تعدد حجج المؤيدين للتوافق المحاسبي الدولي.
- 5- تناقش المعوقات التي تعترض عملية التوافق المحاسبي الدولي.
- 6- تبين المقصود بالعمليات الدولية.
- 7- تقارن بين العمليات الدولية التي تنشأ بسبب علاقة تجارية أو استثمارية بين شركتين.
- 8- تبين كيفية استخدام أسعار التحويل الدولية من قبل الشركات متعددة الجنسية في تخفيض عبئ الضريبة

1- 3. أقسام الوحدة:

- عزيزي الدارس، تتكون هذه الوحدة من ثلاثة أقسام رئيسية هي:
- التنسيق بين مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، والمعايير المحاسبية الدولية.
 - التوافق المحاسبي الدولي.
 - تحليل العمليات الدولية.

1- 3. قراءات مساعدة:

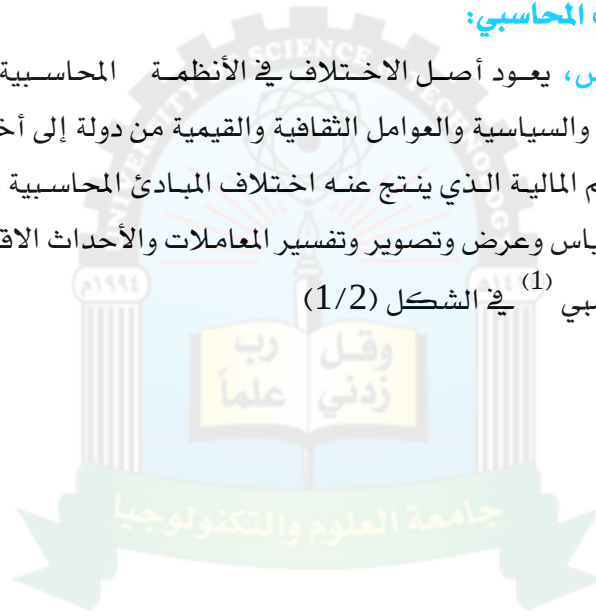
عزيزي الدارس، يمكنك الرجوع إلى المراجع التالية للانتفاع منها في الإلمام بالمقرر الدراسي، نظراً لاتصالها المباشر بمواضيع هذه الوحدة :

- 1- محمد المبروك أبو زيد، (2005)، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع. (ص463-492)
- 2- ناصر نورالدين عبداللطيف (2008) دراسات في الأنظمة المحاسبية المتخصصة، الدار الجامعية، القاهرة (ص 227-282)

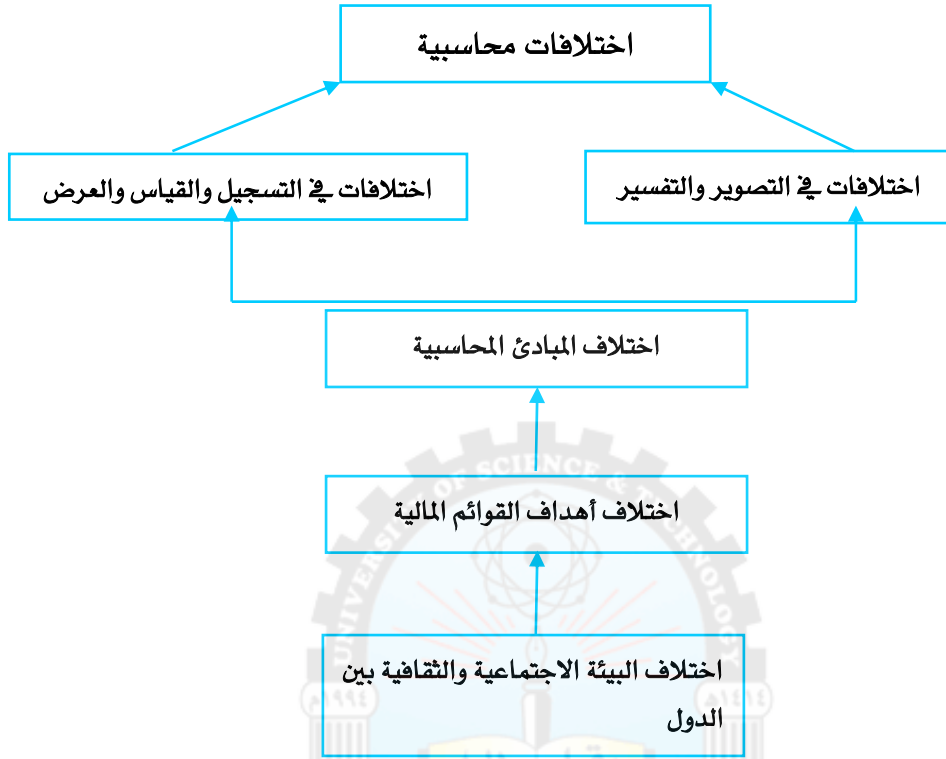
عزيزي الدارس، تمثل المبادئ المحاسبية قواعد وضوابط عامة تحكم وتبرر التطبيقات المحاسبية وإعداد القوائم المالية، حيث تؤدي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها دوراً بارزاً في ممارسة المهنة إذ يترتب عليها تضيق جوانب الاختلاف في الممارسة المحاسبية بين المحاسبين، فضلاً عن أنها تمثل إطاراً عاماً يتم الرجوع إليه للحكم على مدى عدالة القوائم المالية، إلا أن هذه المبادئ ليست لها صفة الثبات المطلق؛ كونها نتاج إجماع في وقت معين، وهو الأمر الذي يؤدي إلى اختلاف الممارسة المحاسبية على المستويين: المحلي والدولي.

1.2. مصادر الاختلاف المحاسبي:

عزيزي الدارس، يعود أصل الاختلاف في الأنظمة المحاسبية إلى اختلاف الظروف الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية والعوامل الثقافية والقيمية من دولة إلى أخرى، ويترتب على ذلك اختلاف أهداف القوائم المالية الذي ينتج عنه اختلاف المبادئ المحاسبية وهذا بدوره يفضي إلى اختلافات في تسجيل وقياس وعرض وتصوير وتفسير المعاملات والأحداث الاقتصادية. ويمكن تمثيل مصادر الاختلاف المحاسبي ⁽¹⁾ في الشكل (1/2)



شكل (1/2) يوضح مصادر الاختلاف المحاسبي



2.2. أسباب الاختلاف المحاسبي:

عزيزي الدارس، تعود أسباب اختلاف النظم المحاسبية من دولة إلى أخرى إلى اختلاف

العوامل الآتية:

أ. **النظام القضائي:** تتأثر الممارسة المحاسبية بالنظام القضائي للدولة، وتنقسم الدول في هذا المجال إلى مجموعتين: الأولى دول تعتمد القانون العرفي حيث يعتمد التشريع فيها على إصدار مبادئ عامة، بينما يترك مجال التقدير واسعا للقضاة في حالة النزاع، والأخرى دول تعتمد القانون المكتوب الذي يتميز بتشريع مفصل لا يترك فيه مكانا واسعا لتقدير القضاة.

ب. **النظام الاقتصادي:** توجد علاقة ارتباط قوية بين النظام الاقتصادي والنظام المحاسبي، ذلك أن المحاسبة ما هي إلا ترجمة للأحداث الاقتصادية، وتختلف درجة الارتباط من دولة إلى أخرى، فالنظام المحاسبي في بلد متطور اقتصاديا يختلف عن النظام المحاسبي في بلد يسير في طريق النمو.

ج. طرق تمويل المؤسسات: في بعض الدول تعتمد المؤسسات في تمويلها أساساً على فئات مختلفة وغير متجانسة من المستثمرين أو مقدمي الأموال (أفراد، مؤسسات، هيئات)، لذلك فإن الاهتمام الأساسي للمحاسبة ينصب على تلبية احتياجات هذه الفئات، وفي البعض الآخر تعتمد المؤسسات في تمويلها بشكل كبير على البنوك؛ لذلك فإن المحاسبة تقوم على مبدأ الحذر، وتنصب اهتماماتها لحماية المقرضين.

د. عوامل قيمية وثقافية: تتأثر الممارسة المحاسبية بشكل كبير بالبيئة الثقافية والقيم السائدة في الدولة، ويشمل ذلك المستوى التعليمي بشكل عام، ومستوى ومكانة البحث العلمي والتطبيقي، وثقافة المجتمع من حيث نظرة أفراد المجتمع تجاه الأنشطة الاقتصادية ومهنة المحاسبة والمراجعة.

هـ. الديانات: إن الديانات بمفهومها الواسع تؤثر في المفاهيم المحاسبية الأساسية، فعلى سبيل المثال فإن مفهوم الفائدة على القروض تعبر عن مفهوم معاكس للمعتقدات الدينية المنتشرة في البلدان الإسلامية إلى غير ذلك في جميع الديانات السماوية الموجودة.

و. الجهات المسؤولة عن وضع المبادئ المحاسبية: قامت بعض الدول بتفويض مهمة تحديد المبادئ المحاسبية إلى المنظمات المهنية المحاسبية لتكون مسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة وتطويرها، في حين أوكل البعض الآخر مهمة تنظيم مهنة المحاسبة لجهات حكومية.

3.2. أشكال الاختلاف المحاسبي:

عزيزي الدارس، من بين أكثر أشكال الاختلاف المحاسبي أهمية، ما يتعلق بالهدف الأساسي للمحاسبة، الذي يختلف من دولة إلى أخرى تبعاً لخصوصياتها الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية والثقافية. فمن مظاهر الاختلاف المحاسبي وجود اختلافات في العناصر الآتية:

أ- سياسة الإخبار: ترتبط سياسة الإخبار ارتباطاً وثيقاً بطبيعة التمويل ومصادره، ففي بعض الدول المصدر الرئيس لتمويل الشركات يأتي من البنوك مقارنة بالأهمية النسبية للسوق المالي، لذا فإن سياسة الأخبار ستركز على المعلومات التي تلبى احتياجات فئة الممولين وبخاصة المعلومات المتعلقة بقدرة الشركة سداد التزاماتها، في حين أن الشركات في دول أخرى يعتمد تمويلها على الأسواق المالية لذا فإن المعلومة المحاسبية ستلبي احتياجات المستثمرين وتساعدهم في اتخاذ القرارات الاستثمارية.

ب- **قياس النتيجة:** فيما يتعلق بمفهوم النتيجة المحاسبية تهدف القوائم المالية في بعض الدول إلى تحديد نتيجة النشاط وتصوير المركز المالي، وفي البعض الآخر تركز النتيجة على الإخبار عن أداء الشركة معبراً عنه بالنتيجة ومكوناتها.

ج- **قياس وتسجيل المعاملات:** تتأثر عملية قياس وتسجيل المعاملات بحسب المعايير على المستوى المحلي، حيث تختلف عملية وضع المعايير من دولة إلى أخرى وفي هذا الصدد يمكن التمييز بين مدخلين لوضع المعايير هما: مدخل يتبنى العرض العادل للمركز المالي ونتيجة الأعمال، وآخر يتبنى التطبيق القانوني، حيث يترتب على تبني أحدهما دون الآخر تأثيرات جوهرية على عديد من القضايا المحاسبية نذكر منها:

- **قياس الإهلاك** إما على أساس الانخفاض في قيمة الأصل خلال عمره الإنتاجي (عرض عادل) أو على أساس القيمة المسموح بها للأغراض الضريبية (تطبيق قانوني).
- **معالجة الإيجار التمويلي** على اعتبار أنه يأخذ شكل شراء أصل (عرض عادل) أو على اعتبار أنه استئجار عادي (تطبيق قانوني).
- **احتساب معاشات التقاعد** على أساس المنافع التي ستحقق للعاملين (عرضاً عادلاً) أو على أساس المبلغ الذي يدفع فعلاً (تطبيق قانوني).

4.2. تزايد الحاجة لإزالة الاختلافات المحاسبية بين الدول:

عزيزي الدارس، أظهر البعد الدولي المتنامي للأنشطة الاقتصادية والانتشار الواسع للشركات متعددة الجنسية إلى زيادة قاعدة المستخدمين للبيانات المالية وتنوع احتياجاتهم للمعلومات، إلا أن اختلاف الأنظمة المحاسبية في الدول يؤدي إلى تأثير سلبي في: مقدرة المستثمرين الدوليين على فهم المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية لأجل تقييم فرص الاستثمار المتاحة واختيار أحسنها، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى وجود أكبر قدر من التنسيق بين أسس إعداد القوائم المالية وما تحويه من معلومات، ومن جهة أخرى كان لزاماً على الشركات التي ترغب في الوصول لمصادر التمويل الدولية، والحصول على أفضل شروط تمويل أن تعمل على تلبية مختلف الاحتياجات من المعلومات للمحللين والمستثمرين الدوليين الذين ينتمون لثقافات مختلفة. ومن هذا المنطلق سعت عديد من المنظمات المحاسبية في مختلف دول العالم إلى بذل جهود كبيرة في سبيل توحيد الأنظمة المحاسبية وتمييط الممارسة المحاسبية بين مختلف الدول للحد من اثر اختلاف الأنظمة المحاسبية في الأنشطة المالية العالمية، وقد أفضت المحاولات والجهود المتوالية إلى تأسيس أول

لجنة تسند إليها مهمة إصدار المعايير المحاسبية الدولية عام 1973م وهي (لجنة المعايير المحاسبية الدولية) وقد استبدلت هذه اللجنة في عام 2001 وحل محلها (مجلس معايير المحاسبة الدولية). **عزيزي الدارس،** يطلق على عملية تسوية الاختلافات في الممارسة المحاسبية بين الدول بالتوافق المحاسبي الدولي وهو ما سنتناوله في القسم التالي.

3.

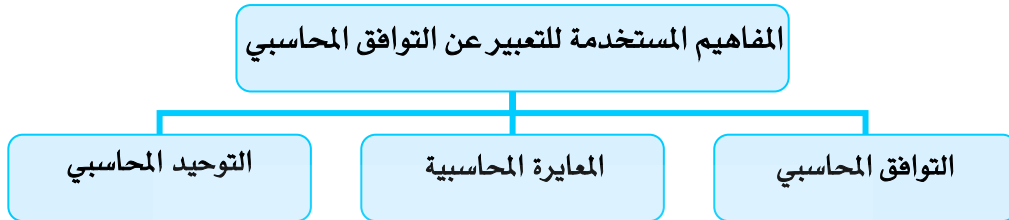
عزيزي الدارس، يشير التوافق المحاسبي الدولي إلى الاحتكام إلى معايير محاسبية تحظى بصفة القبول على المستوى الدولي، بما يحقق الانسجام في الممارسة المحاسبية، فالتوافق يشمل المعايير المحاسبية التي يجب أن تكون موحدة بين الدول، وكذلك يفترض أن تكون الممارسة المحاسبية متجانسة في الشركات على المستويين المحلي والدولي، ففي ظل تعدد طرق معالجات المعاملات المحاسبية تتاح الفرصة لإدارات الشركات لاختيار ما يناسبها من سياسات وطرق محاسبية بحيث يحقق لها هدفها المتمثل في الإبلاغ عن نتائج مخطط لها وترغب الشركة في توصيلها لمستخدمي القوائم المالية، وهو الأمر الذي يؤدي إلى عدم دقة المقارنة بين النتائج المالية للشركات المتماثلة، فضلاً عن قيام بعض الشركات باستغلال المرونة في السياسات المحاسبية والبدائل المتعددة لتطبيق تلك السياسات في تقديم صورة مضللة عن حقيقة نتيجة نشاطها ومركزها المالي، وفي سبيل تضيق نطاق الاختيار من بين الطرق المحاسبية عنيت المنظمات المحاسبية في عديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبية يتم إلزام الشركات بتطبيقها على المستوى المحلي، وعلى الرغم من نجاح المعايير المحلية في توحيد الممارسة المحاسبية على المستوى المحلي إلا أن مشكلة اختلاف التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي لا تزال قائمة.

عزيزي الدارس، يمكن إرجاع بداية الاهتمام بالتوافق المحاسبي على المستوى الدولي إلى أول مؤتمر دولي للمحاسبين عقد عام 1904 في مدينة سانت لويس بأمريكا الذي ناقش إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول ، ثم جاءت الدعوة إلى تبني مجموعة موحدة للقواعد المحاسبية في المؤتمر الدولي السابع الذي عقد في مدينة أمستردام - هولندا عام 1957 ، وفي المؤتمر التاسع في باريس 1967م تم تشكيل فريق عمل دولي شكلت على أثره لجنة التنسيق الدولية للمهنة المحاسبية ، ثم في المؤتمر العاشر في سدني 1972 شكلت لجنة ضمت 11 عضواً انبثق عنها لاحقاً تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام 1973م أسندت إليها مهمة إعداد ونشر معايير

المحاسبة الدولية ، تجدر الإشارة إلى أنه في شهر أبريل 2000م تم حل لجنة معايير المحاسبة الدولية ليخلفها مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي لا يزال قائماً.

1.3. مفهوم وطبيعة التوافق المحاسبي:

شكل (2/2) يوضح المفاهيم المستخدمة للتعبير عن التوافق المحاسبي



عزيزي الدارس، إن كلمة التوافق من الناحية اللغوية هي ترجمة لكلمة Harmonization الإنجليزية، ويترجمها البعض بكلمات أخرى مثل تنسيق واتساق وانسجام وتناغم. أما من الناحية المحاسبية فتوجد ثلاثة مفاهيم تستخدم لتدل على معنى التوافق ، وتشمل هذه المفاهيم كلاً من: التوافق، والمعايرة، والتوحيد، وثمة تداخل وترابط بين المفاهيم الثلاثة؛ لذا سوف نسرد أبرز التعريفات التي وردت في الفكر المحاسبي بشأن المفاهيم الثلاثة لمعرفة وتوضيح الاختلاف بين التوافق والتوحيد والمعايرة وذلك على النحو الآتي:

1.1.3. التوافق المحاسبي:

من أبرز التعريفات المتعلقة بهذا المفهوم ما يأتي:

أ. درجة من التنسيق أو التماثل فيما بين مجموعات مختلفة من المعايير والطرق وأشكال التقارير المالية.

ب. وعُرف التنسيق بأنه الجهود العالمية والإقليمية الرامية إلى تلاشي الفوارق بين نظم ومعايير المحاسبة.

ج. أن التناسق هو عملية زيادة انسجام وتوافق الممارسات المحاسبية بوضع حدود للخلافات بينها، وتخفيض المعايير المتناسقة من الاختلافات المنطقية، وتحسين التوافق في المعلومات المالية بين الدول المختلفة.

يتضح من التعريفات السابقة أن مفهوم التوافق ينصب في تقليل الفروق وزيادة الاتساق في:

المعايير، والطرق المحاسبية، وأشكال التقارير المالية.

2.1.3 المعايير المحاسبية

هي المحاولات الرامية لوضع توحيد في الطرق المحاسبية، فالمعايير تسعى نحو إلغاء الاختلافات عن طريق وضع معايير موحدة للقياس مصرح بها من قبل السلطة، فالمعيار عبارة عن مسطرة لقياس الأحداث الاقتصادية لمنشآت الأعمال، فهي قياسات تطبيقها الشركات لقياس عناصر القوائم المالية ومن ثم تحديد نتيجة النشاط (ربح/خسارة) وبيان الموقف المالي، وتعتمد عمليتا تحديد نتيجة النشاط وتحديد الموقف المالي بدرجة أساسية على المعايير المحاسبية التي تتضمن السياسات والطرق والإجراءات المحاسبية الواجبة التطبيق.

3.1.3 التوحيد المحاسبي

يشير التوحيد إلى الحالة التي يكون فيها كل شيء متسقاً ومتجانساً (غير متباين) بمعنى أن تكون كل المبادئ والممارسات المحاسبية واحدة.

فالتوحيد المحاسبي يعني توحيد السياسات والممارسات والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية على المستوى الدولي، ويؤدي ذلك إلى الثبات في التبويب والمصطلحات وكذلك الثبات في القياس.

عزيزي الدارس، يمكن توضيح العلاقة بين المفاهيم الثلاثة: (التوافق والمعايرة والتوحيد) من خلال توضيح آلية تحقيق التوافق الدولي الذي يتطلب تظافر جهود المنظمات المهنية المحاسبية في مختلف الدول لتنفيذ الخطوات الضرورية لتحقيق التوافق الدولي، وتتمثل خطوات تحقيق التوافق المحاسبي الدولي في الآتي:

- أ. دراسة النظم المحاسبية في مختلف دول العالم.
- ب. تحديد الفروق الجوهرية فيما بين النظم المحاسبية.
- ج. بذل الجهود لإزالة الفروق الجوهرية بين الأنظمة المحاسبية: (التوافق).
- د. صياغة مجموعة مترابطة من المعايير المحاسبية تحظى بقبول دولي: (المعايرة).
- هـ. بلوغ حالة توحيد السياسات والممارسات والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية على المستوى الدولي: (التوحيد).

عزيزي الدارس، يتبين مما سبق أن عملية التوافق المحاسبي الدولي تتضمن سلسلة من العمليات الفرعية المعقدة، يتطلب تنفيذها بذل تكلفة عالية جداً إلا أن المنافع التي يحققها التوافق تبرر الجهود المبذولة لتحقيقه.

2.3. العوامل التي أوجدت الحاجة إلى التوافق المحاسبي الدولي:

عزيزي الدارس، يعد التوافق مفهوما ملازما للمحاسبة الدولية، فالتوافق يعني وجود انسجام دولي في إجراءات المعالجة المحاسبية ومخرجات المحاسبة المتمثلة في القوائم المالية الختامية، بما يضمن القراءة الموحدة لهذه القوائم، من خلال تنظيم وضبط هذه الممارسة استنادا إلى إطار تصوري للمحاسبة الدولية لذلك يوجد ترابط بين العوامل التي أسهمت في ظهور المحاسبة الدولية والعوامل التي أوجدت الحاجة إلى التوافق بين المعايير الدولية ومن تلك العوامل :

- أ- زيادة التبادل التجاري العالمي، وظهور الشركات متعددة الجنسيات.
- ب- وجود مشاكل عند إعداد القوائم المالية للشركات الدولية متعددة الجنسية.
- ج- تزايد أهمية أسواق رأس المال الدولية في التمويل والاستثمار .
- د- ظهور تكنولوجيا المعلومات وثورة الاتصالات .
- هـ- تزايد الطلب على المعلومات المحاسبية الدولية، والحاجة للمقارنة بين المعلومات المالية للشركات المتماثلة العاملة في دول مختلفة، وهذا يقتضي بالضرورة أن تكون هذه المعلومات قد أعدت وفقاً لأسس قياس واحدة؛ حتى تكون قابلة للمقارنة.

3.3. مبررات دعم التوافق المحاسبي الدولي:

عزيزي الدارس، توجد العديد من المنافع التي يمكن الحصول عليها من التوفيق سواء كان على المستوى الدولي أو الإقليمي، وتتمثل أهمية التوافق المحاسبي في تحقيقه للمزايا التالية:

أ- إمكانية تخفيض التكاليف التي تتحملها الشركات متعددة الجنسية التي تباشر أعمالها في دول مختلفة وذلك عند تعديل التقارير المالية لمعالجة الآثار التي تنتج عن اختلاف الممارسات المحاسبية المتعلقة بإعداد التقارير بين الدول المختلفة.

ب- زيادة إمكانية مقارنة وفهم التقارير المالية التي يتم إعدادها في دول مختلفة.

ج- إمكانية تطبيق أفضل الممارسات المحاسبية من خلال إتاحة الفرصة للدول التي تتميز ببيئة محاسبية لازالت في طور التكوين والنمو للاستفادة من تجارب الدول التي تتميز ببيئة محاسبية متقدمة.

د- إمكانية توفير التكاليف المتعلقة ببناء المعايير المحاسبية في الدول النامية من خلال تطبيقه للمعايير المحاسبية التي تم تطويرها في دول أخرى أو بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية مع ضرورة مراعاة المتغيرات البيئية المحيطة بالممارسات المحاسبية في تلك الدول عند تطبيق تلك المعايير.

4.3. المعوقات التي تواجه عملية التوافق المحاسبي الدولي:

عزيزي الدارس، ثمة صعوبات تواجه التوافق المحاسبي الدولي، وتزداد درجة الصعوبة في الدول التي لا تزال في مرحلة النمو ولم تصل بعد إلى ما وصلت إليه الدول المتقدمة، فمن أبرز المعوقات التي تحول دون تحقيق التوافق على المستوى الدولي ما يأتي:

أ- **التقاليد المحلية:** حيث تعتمد عملية التطور المحاسبي على مجموعة عوامل تاريخية، واقتصادية، وسياسية، وتنظيمية واجتماعية، فهذه العوامل تقف عائقاً أمام تطبيق نظام دولي جديد كبديل عن النظام المحلي.

ب- **العوائق الاقتصادية:** يحتاج أفراد المجتمع وعلى وجه الخصوص أفراد المجتمع المالي إلى المعلومات من المحاسبة التي وظيفتها تزويد المعلومات للأطراف المختلفة، وهي تعمل ضمن نمط اقتصادي معين يفرض عليها اختيار طرق وإجراءات محاسبية تتأثر بالبيئة الاقتصادية التي تختلف جوهرياً بين الدول المتقدمة والدول النامية.

ج- **العوائق التشريعية:** تتباين المتطلبات القانونية من دولة إلى أخرى مثل قوانين الشركات وقوانين الضرائب، حيث إن عملية الإلزام بتطبيق المعايير في كثير من الدول تعتمد بشكل أساسي على التشريع القانوني الذي تفرضه حكومات تلك الدول.

د- **العوائق التنظيمية:** تؤدي المنظمات المهنية دوراً كبيراً في مراقبة الالتزام بتطبيق المعايير المقبولة، فضعف هذه المنظمات أو عدم وجودها في بعض الدول النامية يجعل من الصعب إلزام الشركات العاملة في تلك الدول بالمعايير الدولية.

هـ- **الحالة السيادية:** وتشكل عائقاً فقد تفضي إلى عدم الرغبة في قبول تسويات تتطوي على التخلي عن الممارسات المحاسبية المحلية مقابل أخرى دولية.

5.3. الآراء بشأن معالجة اختلاف الممارسة المحاسبية بين الدول:

عزيزي الدارس، تناولنا في الجزء السابق مفهوم التوافق المحاسبي، والعوامل التي أوجدت الحاجة إليه، والمبررات التي تدعمه، وأشرنا بوضوح إلى أن التوافق المحاسبي الدولي يقدم حلاً واقعياً لمعالجة مشكلة اختلاف الممارسة المحاسبية بين الدول، إلا أن هناك فريق يعارض عملية التوافق، ويفضل أن تقوم كل دولة بوضع معايير محاسبية خاصة بها وتقوم بإلزام الشركات العاملة داخل حدودها الإقليمية بتطبيق معاييرها الوطنية المتعلقة بإعداد ونشر القوائم المالية في إطار سياسات الإفصاح الوطني التي تعتمد عليها هذه الدول.

يستند مؤيدو اختلاف وتنوع المعايير بين الدول إلى بعض الحجج والمبررات من أبرزها ما يأتي:

أ- أن المحاسبة علم اجتماعي يتأثر بالبيئة المحيطة ويؤثر فيها، وبالنظر إلى اختلاف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والقانونية بين الدول يستحيل الوصول إلى نظام اقتصادي وسياسي دولي؛ لذا من المرجح استمرار الاختلافات في الأنظمة المحاسبية لتشكل عائقاً أمام التوافق المحاسبي الدولي.

ب- أن عملية التوافق المحاسبي الدولي عملية معقدة ومكلفة جداً تفوق المنفعة المتحققة من ورائها؛ لذا فهي لا تستحق كل هذه الجهود المبذولة.

ج- قد يفضي التوافق إلى فرض شروط مهنية محاسبية صارمة تقابل بالرفض من بعض الدول الأمر الذي يحد من تدويل المحاسبة.

د- يشكل شعور بعض المجتمعات بالقومية أو التعصب القومي عائقاً يحول دون الاستجابة لقبول الالتزام بممارسات محاسبية تتبناه معايير دولية كون ذلك من الأمور التي تمس بسيادة الدولة.

عزيزي الدارس، على الرغم من اختلاف الآراء بشأن معالجة اختلاف الممارسة المحاسبية بين الدول بين التوافق والتنوع إلا أن هناك ميلاً كبيراً نحو التوافق المحاسبي الدولي، وفي هذا الصدد توجد مؤشرات عديدة يستدل منها بان التوافق مطلوب أكثر من التنوع ومن أبرز تلك المؤشرات ما يأتي:

أ- ظهور التكتلات الاقتصادية الإقليمية في مناطق متفرقة من العالم، والتي من أهدافها الاستراتيجية إيجاد نوع من التوافق بين قوانين الشركات والضرائب والأسواق المالية والتعرفة الجمركية بين الدول الأعضاء.

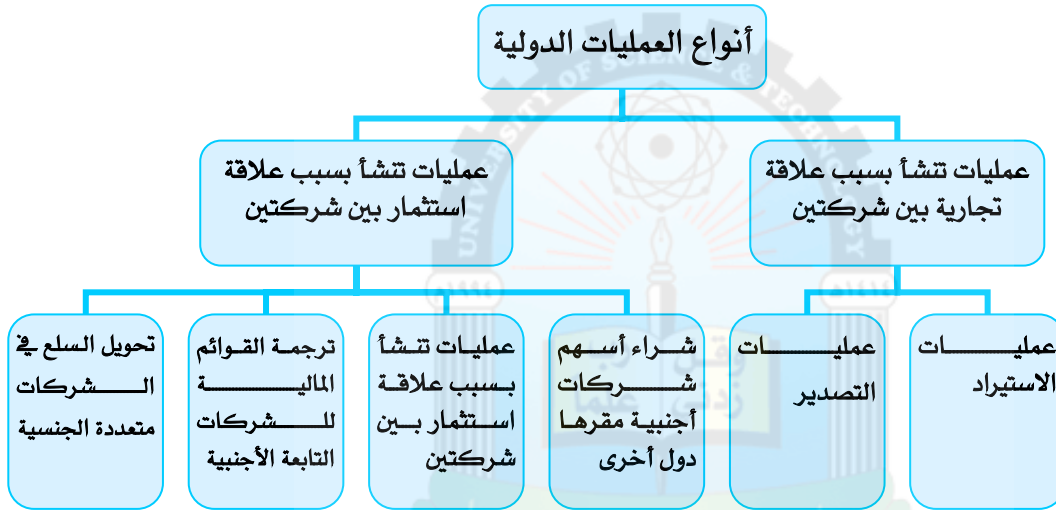
ب- نجاح تجارب التوافق الإقليمي بين دول متقاربة جغرافياً، على سبيل المثال التوافق بين دول السوق الأوروبية المشتركة، والتوافق بين دول مجلس التعاون الخليجي.

ج- تضافر جهود المنظمات المهنية المحاسبية في مختلف دول العالم باتجاه تحقيق التوافق الدولي للمعايير المحاسبية.

د- تبني عديد من الدول للمعايير المحاسبية الدولية، فقد أصبحت تطبق في معظم دول أوروبا، وصار تطبيقها إلزامياً في بعض دول جنوب شرق آسيا وآسيا الوسطى، وأمريكا اللاتينية وجنوب أفريقيا، كما تبنتها عديد من الدول العربية مثل: مصر والبحرين والأردن والكويت ولبنان وعمان وقطر والإمارات العربية المتحدة.

عزيزي الدارس، أدى التوسع المطرد في حركة التجارة العالمية إلى امتداد نشاط كثير من الشركات في معظم دول العالم خارج حدودها الجغرافية، فنادراً ما توجد شركة ليس لها تعامل أو مصالح مع شركات من دول أخرى، لذا يمكن القول بشكل عام إن العمليات الدولية هي: تلك العمليات التي تتم بين شركتين تزاو لان نشاطهما في دولتين مختلفتين، ويمكن تقسيم تلك المعاملات بحسب نوع العلاقة بين الشركتين إلى مجموعتين هما: عمليات تنشأ بسبب علاقة تجارية بين شركتين، وعمليات تنشأ بسبب علاقة استثمار على النحو الموضح في الشكل (3/2)

شكل (3/2) يوضح أنواع العمليات الدولية



1.4. عمليات تنشأ بسبب علاقة تجارية بين شركتين:

وفقاً لهذا النوع تأخذ المعاملات شكل صفقات تجارية بين شركتين في دولتين مختلفتين يتم بموجبها شراء بضاعة (استيراد) تتحدد أسعارها بعملة أجنبية، أو بيع بضاعة (تصدير) تتحدد أسعارها بعملة أجنبية، وسنبين ذلك على النحو الآتي:

1.1.4. عمليات الاستيراد من دول أخرى:

عزيزي الدارس، عندما تقوم شركة يمنية بعملية استيراد بضاعة أو أصول ثابتة من الخارج فإنها تلتزم بسداد قيمة وارداتها بعملة أجنبية (مثل الدولار الأمريكي أو اليورو الأوروبي أو الريال السعودي) في تاريخ محدد، ويقوم محاسب الشركة بتحويل قيمة الواردات إلى ما يعادلها بالعملة المحلية (الريال اليمني) باستخدام سعر صرف العملة الأجنبية تاريخ حدوث عملية الشراء وذلك حتى

يستطيع تسجيل عملية الاستيراد في السجلات المحاسبية التي يتم فيها تسجيل جميع معاملات الشركة بوحدة النقد المحلية، ثم في التاريخ المحدد لسداد قيمة الواردات تقوم الشركة اليمنية بشراء العملة الأجنبية اللازمة للوفاء بقيمة الواردات، ونتيجةً للتغير المستمر في أسعار صرف العملات الأجنبية فغالباً ما يختلف سعر الصرف في تاريخ شراء العملة الأجنبية عن سعر الصرف الذي كان سائداً في تاريخ الاستيراد، ويترتب على ذلك الاختلاف في سعر صرف العملة الأجنبية تحقيق الشركة اليمنية لربح أو خسارة فروق أسعار الصرف.

لاحظ- **عزيزي الدارس-** انه إذا كانت شروط الاستيراد تقضي بتحديد قيمة الواردات بالريال اليمني فإن الشركة اليمنية لن تتأثر بالتغيرات في أسعار الصرف وبالتالي لن تحقق ربح أو خسارة فروق أسعار الصرف، وإنما الذي يتأثر به ويقوم بإثباتها في سجلاته هو المصدر (البائع الأجنبي).

مثال (1-2)

قامت شركة السعيدة اليمنية بالعمليات الآتية خلال عام 2010م

- في 9/1 استوردت بضاعة من إحدى الشركات الأمريكية قيمتها من واقع فاتورة الشراء 20,000 دولار أمريكي، وكان سعر صرف الدولار الواحد في ذلك التاريخ 200 ريال يمني.
- في 12/1 سددت شركة السعيدة بشيك قيمة البضاعة، وكان سعر صرف الدولار الواحد في ذلك التاريخ 205 ريالات يمنية.

المطلوب:

- تسجيل العمليتين السابقتين بدفاتر شركة السعيدة اليمنية.
- إجراء قيد اليومية المتعلق بفروق أسعار الصرف في 2010/12/31م .

الحل:

(1) تسجيل العمليتين السابقتين بدفاتر شركة السعيدة اليمنية.

تاريخ	بيان	له	منه
9/1	من ح/المشتريات		4,000,000
	إلى ح/الدائنين (الشركة الأمريكية)	4,000,000	
12/1	شراء بضاعة على الحساب $200 \times \$20,000$		
	من مذكورين		
	ح/ الدائنين (الشركة الأمريكية) $200 \times \$20,000$		4,000,000
	ح/خسائر فروق أسعار الصرف		100,000
	إلى ح/النقدية بالبنك $205 \times \$20,000$	4,100,000	
	سداد قيمة البضاعة بشيك		

(2) إجراء قيد اليومية المتعلق بفروق أسعار الصرف في 2010/12/31م .

تاريخ	بيان	له	منه
12/31	من ح/ الأرباح والخسائر إلى ح/ خسائر فروق أسعار الصرف إقفال خسائر أسعار الصرف	100,000	100,000

2.1.4. عمليات التصدير إلى دول أخرى:

أما عندما تكون الشركة اليمنية هي المصدرة أو البائعة لشركات في دول أخرى فإنها تقوم بتحويل قيمة الصادرات إلى ما يعادلها بالعملة المحلية (الريال اليمني) باستخدام سعر صرف العملة الأجنبية تاريخ حدوث عملية البيع، وتقوم بتسجيلها في سجلاتها المحاسبية بالريال اليمني، وعندما تقوم بتحصيل قيمة صادراتها بعملة أجنبية فإنها تحقق ربح أو خسارة فروق أسعار الصرف نتيجة التغيرات في سعر صرف العملة الأجنبية مقابل الريال اليمني.

أما إذا كانت شروط التصدير تقضي بأن تسعير قيمة الصادرات بالريال اليمني ففي هذه الحالة سنجد أن أرباح أو خسارة العملة الناتجة عن تغيير سعر صرف العملة الأجنبية مقابل الريال اليمني سوف يتأثر بها المستورد (المشتري الأجنبي) لذا يقوم بإثباتها في سجلاته المحاسبية.

نستنتج مما سبق أن تحويل قيمة المشتريات أو المبيعات بالعملة الأجنبية إلى ما يعادلها بالعملة يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وعلى وجه الخصوص مبدأ التكلفة التاريخية، الذي يقضي بتسجيل المعاملات بتكلفتها تاريخ حدوثها، إلا أن المشكلة تكمن في أن المعايير المحاسبية الدولية تتطلب تعديل أرصدة المدينين أو الدائنين بفروق أسعار الصرف لتعكس القيمة التي يمكن تحقيقها أو سدادها في تاريخ الميزانية وذلك في حالة عدم سداد أو تحصيل قيمة البضاعة حتى تاريخ الميزانية، على الرغم من أن ربح أو خسارة أسعار الصرف لا تتحقق إلا إذا تم تحصيل أو سداد قيمة البضاعة بالفعل. على أية حال فإن الرأي الغالب يميل إلى ضرورة تسوية أرصدة المدينين والدائنين بفروق أسعار الصرف والاعتراف بتلك الفروق كإيرادات أو كمصروفات تخص الفترة وإدراجها في قائمة الدخل، وهذا يتمشى مع مضامين المعايير المحاسبية الدولية.

مثال (2-2)

جرت العمليات الآتية في منشأة سبأ اليمنية خلال عام 2010م

أ- في 9/1 صدرت بضاعة للشركة السعودية قيمتها من واقع فاتورة الشراء 50,000 ريال سعودي (الريال السعودي = 48 ريالاً يمنياً).

ب- في 10/1 حصلت من الشركة السعودية شيكاً مبالغه 20,000 ريال سعودي (الريال السعودي = 50 ريالاً يمينياً).

ج- في 11/1 حصلت من الشركة السعودية بقية البضاعة بشيك (الريال السعودي = 51 ريالاً يمينياً).

المطلوب:

(1) إجراء قيود اليومية لإثبات العمليات السابقة.

(2) تصوير ح/العميل الشركة السعودية

(3) إجراء قيود اليومية لتسوية فروق أسعار الصرف.

الحل:

(1) إجراء قيود اليومية لإثبات العمليات السابقة.

تاريخ	بيان	له	منه
9/1	من ح/العميل الشركة السعودية $48 \times 50,000$ إلى ح/المبيعات	2,400,000	2,400,000
10/1	بيع بضاعة على الحساب من ح/النقدية بالبنك $50 \times 20,000$ إلى ح/العميل الشركة السعودية $50 \times 20,000$ تحصيل دفعة من العميل	1,000,000	1,000,000
11/1	من ح/النقدية بالبنك $51 \times 30,000$ إلى ح/العميل الشركة السعودية $51 \times 30,000$ تحصيل المستحق على العميل بخصم	1,530,000	1,530,000

(2) تصوير ح/العميل الشركة السعودية

ح/العميل الشركة السعودية

بيان	ريال سعودي	ريال سعودي	بيان	ريال سعودي	ريال سعودي
من ح/النقدية بالبنك	1,000,000	20,000	إلى ح/المبيعات	2,400,000	50,000
من ح/النقدية بالبنك	1,530,000	30,000	رصيد مرحل	130,000	-
	2,530,000	50,000		2,530,000	50,000
رصيد منقول	130,000	-	إلى ح/فروق أسعار صرف	130,000	
	130,000			130,000	

3) إجراء قيود اليومية لتسوية فروق أسعار الصرف.

تاريخ	بيان	له	منه
11/1	ح/العميل الشركة السعودية إلى ح/ فروق أسعار الصرف تسوية فروق أسعار الصرف	130,000	130,000
12/31	من ح/ فروق أسعار الصرف إلى ح/ الأرباح والخسائر إقفال أرباح فروق أسعار الصرف	130,000	130,000

2.4. عمليات تنشأ بسبب علاقة استثمار بين شركتين:

وهي العمليات التي تجري بين الشركة القابضة وشركة تابعة لها ، ويندرج تحت هذا النوع العمليات الآتية:

1.2.4. شراء أسهم شركات أجنبية مقرها دول أخرى:

عزيزي الدارس، يحدث أحياناً قيام شركة ما بشراء بعض أو كل أسهم رأس مال شركة أجنبية، مقرها دولة أخرى، وتقوم الشركة المشتري (المستثمرة) بسداد القيمة بعملة أجنبية، وتتم المعالجة المحاسبية لإثبات الاستثمار في دفاتر الشركة القابضة بتحويل تكلفة الشراء المدفوعة بعملة أجنبية إلى ما يعادلها بالعملة المحلية باستخدام سعر صرف العملة الأجنبية تاريخ حدوث العملية.

2.2.4. إعداد القوائم المالية الموحدة:

عزيزي الدارس، يترتب على قيام شركة ما بشراء أكثر من 50% من أسهم شركة أخرى سيطرة الأولى على أعمال وقرارات الأخيرة، فمن الناحية الاقتصادية تؤدي عملية الشراء هذه إلى وجود وحدة اقتصادية جديدة تضم موارد وأنشطة الشركتين بسبب خضوعهما لسيطرة إدارة واحدة وهي إدارة الشركة المشتري، وعلى الرغم من أنه من الناحية القانونية تستمر كل شركة في مزاوله نشاطها كشخصية قانونية مستقلة لذا تقوم كل شركة بإصدار قوائم مالية مستقلة في تاريخ الشراء وفي الفترات التالية للتوحيد، إلا أنه يتوجب على الشركة القابضة إعداد قوائم مالية موحدة للإفصاح عن المركز المالي ونتائج العمليات للشركة القابضة والشركات التابعة لها كما لو كانوا وحدة محاسبية مستقلة، حيث يتم إعداد قوائم مالية موحدة بتاريخ الشراء تشتمل فقط على قائمة المركز المالي، وقوائم مالية موحدة في نهاية كل فترة مالية طالما بقيت الشركة القابضة تمتلك أغلبية الأسهم التي لها حق التصويت في الشركة التابعة.

تجدر الإشارة إلى أن هناك طريقتين للمعالجة المحاسبية لإثبات عملية الاستثمار وكذلك إعداد القوائم المالية الموحدة هما: طريقة الشراء وطريقة توحيد المصالح، وسيتم تناول الجانب التطبيقي للطريقتين في الوحدة الخامسة الموسومة "توحيد الأعمال والقوائم المالية الموحدة".

3.2.4. ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة الأجنبية:

عزيزي الدارس، عند اختلاف العملة المستخدمة في إعداد القوائم المالية للتابعة عن العملة التي تستخدمها الشركة القابضة في إعداد قوائمها المالية يتطلب الأمر ترجمة قيم عناصر القوائم المالية للتابعة إلى عملة القابضة، وتعد عملية الترجمة خطوة ضرورية تسبق عملية إعداد القوائم المالية الموحدة، فعلى سبيل المثال، إذا كان هناك شركة قابضة يمنية، وكانت تسيطر على شركة تابعة لها في مصر تمسك حساباتها بالجنيه المصري فإن عملية إعداد القوائم المالية الموحدة تتطلب تحويل عناصر القوائم المالية للتابعة من الجنيه المصري إلى ما يعادلها بالريال اليمني وذلك باستخدام أسعار الصرف المناسبة.

توجد طريقتان تستخدمان في عملية ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة المعدة بعملات أجنبية إلى عملة الشركة القابضة، وهما: طريقة المعدل الجاري، وطريقة إعادة القياس، وسيتم تناول الجانب التطبيقي لعملية الترجمة في الوحدة السادسة الموسومة ((ترجمة القوائم المالية)).

4.2.4. تحويل السلع في الشركات متعددة الجنسية:

عزيزي الدارس، رافق تطور التجارة الدولية تزايد أعداد الشركات، إذ عملت الشركات متعددة الجنسية على التوسع جغرافياً عن طريق فتح فروع وشركات تابعة لها خارج حدودها الإقليمية، ويرجع السبب الرئيس في ذلك التوسع إلى الاستفادة من المزايا المتوفرة في بعض الدول، حيث تمكنت بعض الشركات متعددة الجنسية من تحقيق وفورات كبيرة في تكاليف تصنيع منتجاتها وذلك عن طريق نقل عملية تصنيع منتجاتها أو أجزاء منها إلى شركات تابعة لها في دول أخرى تتميز بانخفاض معدلات أجور الأيدي العاملة أو تتميز بانخفاض تكلفة المواد الأولية أو جودتها، فضلاً عن ذلك حققت بعضها وفورات ضريبية من خلال استخدام ما يسمى أسعار التحويل الدولية كأداة لنقل أرباح الشركات التابعة التي تعمل في دولة ذات معدلات ضريبة مرتفعة إلى شركات تابعة في الدول تعمل في دول ذات معدلات ضريبة منخفضة.

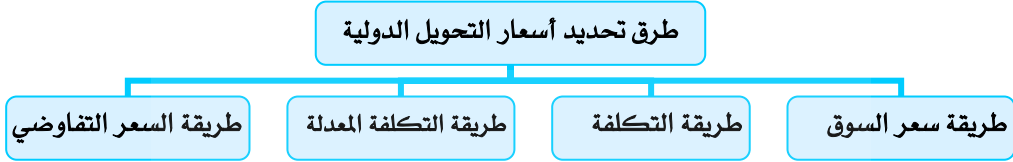
ونظراً لأهمية أسعار التحويل سنتناولها بشيء من التفصيل على النحو الآتي:

1.4.2.4. مفهوم أسعار التحويل الدولية:

هي الأسعار المستخدمة في تقييم السلع والخدمات التي تحول أو تنقل فيما بين الشركة الأم والشركات التابعة لها، أو فيما بين الشركات التابعة بعضها بعضاً.

2.4.2.4. طرق تحديد أسعار التحويل الدولية:

شكل (4/2) يوضح طرق تحديد أسعار التحويل الدولية



عزيزي الدارس، توجد عدة طرق تستخدمها الشركات في وضع أسعار السلع والخدمات التي تحول في إطار شركات المجموعة، حيث يترتب على استخدام طريقة معينة آثار تنعكس على دخل الشركة ككل، ومن أبرز طرق تحديد أسعار التحويل ما يأتي:

- أ- **طريقة سعر السوق:** وفقاً لهذه الطريقة تسعر السلع المحولة باستخدام الأسعار السائدة في السوق التي تتحدد في ضوء تفاعل قوى العرض والطلب.
- ب- **طريقة التكلفة:** وفقاً لهذه الطريقة تسعر السلع المحولة على أساس التكلفة الفعلية للسلعة والتي تشمل جميع التكاليف (المباشرة وغير المباشرة والمتغيرة والثابتة).
- ج- **طريقة التكلفة المعدلة:** وفقاً لهذه الطريقة تسعر السلع المحولة على أساس التكلفة الفعلية مضافاً إليها مبلغ ثابت أو نسبة معينة من التكلفة.
- د- **طريقة السعر التفاوضي:** وفقاً لهذه الطريقة تسعر السلع المحولة على أساس المساومة بين البائع والمشتري والتي تنتهي بالاتفاق على سعر معين.

وتعد طريقة التكلفة من أفضل الطرق والأكثر استخداماً في تحديد أسعار التحويل؛ كونها تتميز بالموضوعية إذ يمكن تحديدها من سجلات التكاليف، كما تعتبر طريقة مناسبة في حالة عدم وجود أسعار سوق للسلعة المحولة بسبب تفرداها بخصائص معينة.

3.4.2.4. أثر أسعار التحويل الدولية في الضريبة في دخل الشركات متعددة الجنسية

عزيزي الدارس، تختلف معدلات ضريبة الدخل من دولة إلى أخرى بسبب اختلاف القوانين المطبقة في الدولة، ونظراً لأن ضريبة الدخل يحكمها قانون الضرائب وبالتالي لا يمكن تعديله إلا أن الشركات متعددة الجنسية قد تلجأ إلى تعديل أسعار التحويل لتخفيض عبء الضريبة عن طريق

تقييم السلع المحولة في إطار المجموعة باستخدام أسعار تحويل تمكّنها من إعلاء أرباح شركاتها التابعة التي تراول نشاطها في دول ذات معدلات ضريبة منخفضة وتقليل أرباح شركاتها التي تراول نشاطها في دول ذات معدلات ضريبة مرتفعة، ولتوضيح كيفية عمل ذلك نورد المثال الآتي:

مثال (2-3)

فيما يلي البيانات المتعلقة بالشركة (أ) والشركة (ب) عن السنة المنتهية في 2008/12/31م، علماً بأن الشركتين تابعتان للشركة العالمية متعددة الجنسية وتراولان نشاطهما في دولتين مختلفتين.

- أ- باعت شركة (أ) لشركة (ب) 50,000 وحدة من الصنف (م) بسعر تحويل 100 دولار للوحدة، وقد بلغت تكلفة إنتاج الوحدة 60 دولاراً.
- ب- قامت شركة (ب) ببيع جميع الكمية خلال السنة نفسها بسعر بيع 180 دولاراً للوحدة
- ج- بلغت مصروفات تشغيل الشركة (أ) 800,000 دولار، والشركة (ب) 1,000,000 دولار.
- د- تخضع الشركة (أ) لمعدل ضريبة بواقع 12% من صافي الدخل، في حين تخضع الشركة (ب) لمعدل ضريبة بواقع 25% من صافي الدخل.

المطلوب:

- 1- إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2008/12/31م للشركتين بشكل مقارن
- 2- إعداد قائمة الدخل المقارنة للشركتين بفرض أن سعر التحويل 140 دولاراً
- 3- بيان أثر التغيير في سعر التحويل في مجموع الضريبة المستحقة على الشركتين.

الحل:

- 1- إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2008/12/31م للشركتين بشكل مقارن

بيان	شركة (أ)	شركة (ب)
المبيعات	5,000,000	9,000,000
يخصم: تكلفة المبيعات	(3,000,000)	(5,000,000)
مجمّل الدخل	2,000,000	4,000,000
يخصم: مصروفات التشغيل	(800,000)	(1,000,000)
صافي الدخل	1,200,000	3,000,000
يخصم الضريبة على صافي الدخل	(144,000)	(750,000)
صافي الدخل بعد الضريبة	1,056,000	2,250,000

- 2- إعداد قائمة الدخل المقارنة للشركتين بفرض أن سعر التحويل 140 دولار

بيان	شركة (أ)	شركة (ب)
المبيعات	7,000,000	9,000,000
يخصم: تكلفة المبيعات	(3,000,000)	(7,000,000)
مجموع الدخل	4,000,000	2,000,000
يخصم: مصروفات التشغيل	(800,000)	(1,000,000)
صافي الدخل	3,200,000	1,000,000
يخصم الضريبة على صافي الدخل	(384,000)	(250,000)
صافي الدخل بعد الضريبة	2,816,000	750,000

3- بيان أثر التغيير في سعر التحويل في مجموع الضريبة المستحقة على الشركتين.

يتبين من قائمة الدخل المعدة باستخدام سعر تحويل \$100 أن مجموع الضريبة على الشركتين يتمثل في $(144,000 + 750,000 = 894,000 \$)$ ، في حين تشير قائمة الدخل المعدة باستخدام سعر تحويل \$140 أن مجموع الضريبة عبارة عن $(250,000 + 384,000 = 634,000 \$)$ ، وهو الأمر الذي أدى إلى انخفاض مجموع الضريبة على مستوى الشركتين معاً بمبلغ \$260,000

وفيما يتعلق بأسباب انخفاض مجموع الضريبة على الشركتين نتيجة لتعديل سعر التحويل من \$100 إلى \$140 فإن ذلك يرجع إلى أن معدل الضريبة في شركة (أ) يقل عنه في شركة (ب) وبالتالي فإن زيادة سعر التحويل في شركة (أ) ينتج عنه زيادة دخلها الذي يخضع لضريبة منخفضة، وفي الوقت نفسه انخفاض دخل الشركة (ب) الذي يخضع لضريبة مرتفعة، الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض مجموع الضريبة على مستوى الشركتين معاً.

أسئلة التقويم الذاتي

عزيزي الدارس،

أجب عن الأسئلة الآتية:

1. ما المقصود بالمبادئ المحاسبية؟
2. وضع مفهوم المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.
3. اذكر العوامل التي أدت إلى اختلاف النظم المحاسبية بين الدول.
4. اذكر أسباب تزايد فئات مستخدمي القوائم المالية.
5. حدد المداخل التي تتبناها الدول عند وضع المعايير المحاسبية.
6. حدد مفهوم التوافق المحاسبي الدولي.
7. اذكر العوامل التي أوجدت الحاجة إلى التوافق المحاسبي الدولي.
8. اذكر المبررات المؤيدة للتوافق بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي.
9. اذكر المعوقات التي تواجه عملية التوافق المحاسبي الدولي.
10. ما المقصود بالعمليات الدولية؟
11. حدد مفهوم أسعار التحويل الدولية واذكر طرق تحديدها.
12. اذكر بعض العمليات الدولية التي تقوم بها الشركات متعددة الجنسية.
13. وضع كيف تستخدم الشركات متعددة الجنسية أسعار التحويل الدولية في تخفيض الضريبة.

-5

:

عزيزي الدارس، أوضحنا في هذه الوحدة أن ثمة اختلافات في الممارسة المحاسبية بين الدول، وتناولنا مصادر الاختلاف المحاسبي وأسبابه وأنواعه، ثم انتقلنا إلى موضوع معالجة الاختلاف في الممارسة المحاسبية حيث بينا مفاهيم التوافق المحاسبي الدولي، ومبررات دعمه، والعوامل التي أوجدت الحاجة إليه، واستعرضنا الفوائد والمزايا المنشودة من تطبيقه كما أشرنا إلى المعوقات التي تعترض تطبيقه، كما ناقشنا العمليات الدولية من حيث المقصود بها وأسباب ظهورها كما عرضنا مجموعة من العمليات الدولية، حيث تم تبويبها في مجموعتين: الأولى تنشأ بسبب علاقات تجارية بين شركات في دول مختلفة، والثانية تنشأ بسبب علاقة استثمارية بين شركات في دول مختلفة.

عزيزي الدارس، بعد أن توصلنا إلى أن التوافق المحاسبي للمعايير على المستوى الدولي هو السبيل الأكثر مرونة في التطبيق والأكثر واقعية لمعالجة الاختلاف في الممارسة المحاسبية، سننتقل إلى الوحدة التالية التي سيتم التطرق فيها للمعايير المحاسبية، كونها الأداة أو الوسيلة المستخدمة لتحقيق التوافق المحاسبي الدولي. وستجد في ثانيا الوحدة التالية إجابات عن التساؤلات الآتية:

- ما الفرق بين مفهومي المعيار المحاسبي و المعيار المحاسبي الدولي؟
- ما أهمية المعايير المحاسبية وما المشاكل الناتجة عن عدم وجودها؟
- ما المنظمات التي أسهمت في تحقيق التوافق المحاسبي للمعايير المحاسبية؟
- ما هي قواعد القياس والإفصاح وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية؟

- (1) الصادق محمد آدم علي (2010) **أثر توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية على تطوير مهنة المحاسبة بالملكة العربية السعودية** - بحث مقدم إلى: الندوة الثانية عشرة لسبيل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية - منشور على شبكة الانترنت في موقع (موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي) على الرابط: <http://iefpedia.com/arab/?p=18695>
- (2) محمد المبروك أبو زيد، (2005)، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع.
- (3) ناصر نورالدين عبداللطيف (2008) **دراسات في الأنظمة المحاسبية المتخصصة**، الدار الجامعية، القاهرة.

الهوامش

- (1) Haller .A. & Walton P (1997) Differences nationales et harmonization computable, in Computability international, Velbert Ed., page 2.

الوحدة الثالثة

3

المعايير الحاسوبية الدولية





60	1 . المقدمة.....
60	1.1. التمهيد.....
60	2.1. أهداف الوحدة.....
61	3.1. أقسام الوحدة.....
61	4.1. القراءات المساعدة.....
62	2 . المعايير المحاسبية.....
62	1.2. مفهوم المعايير المحاسبية.....
62	2.2. خصائص المعيار المحاسبي.....
63	3.2. أهمية المعايير المحاسبية.....
63	4.2. مشاكل عدم وجود معايير محاسبة.....
64	3. المعايير المحاسبية الدولية.....
64	1.3. مفهوم المعايير المحاسبية الدولية.....
64	2.3. الجهة التي تصدر المعايير المحاسبية الدولية.....
65	1.2.3. لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC).....
65	2.2.3. مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).....
66	3.3. عرض المعايير المحاسبية الدولية.....
68	4. القياس والإفصاح في المعايير المحاسبية الدولية.....
68	1.4. القياس وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية.....
69	2.4. الإفصاح وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية.....
70	3.4. مضافين المعايير المحاسبية الدولية.....
70	1.3.4. عناصر المعيار المحاسبي الدولي.....
70	2.3.4. ملخص لمضافين المعايير المحاسبية الدولية.....
92	4.4. المعالجة المحاسبية لشهرة المحل الموجبة والسالبة.....
93	1.4.4. ثبات الشهرة في الدفاتر.....
93	2.4.4. قياس الشهرة الناتجة عن شراء أسهم شركة أخرى.....
93	3.4.4. المعالجة المحاسبية للشهرة الناتجة عن شراء شركة.....
98	5. الخلاصة.....
99	6 لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية.....
99	7. المراجع.....

1.1. التمهيد:

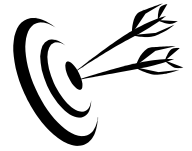
عزيزي الدارس، مرحباً بك في الوحدة الثالثة ((المعايير المحاسبية الدولية)). لقد أوضحنا في الوحدة السابقة بان التوافق المحاسبي الدولي يعتبر أفضل الحلول لمعالجة مشكلة الاختلاف في الممارسة المحاسبية بين الدول، وسنتناول في هذه الوحدة الوسيلة أو الأداة المستخدمة لتحقيق التوافق المحاسبي الدولي، وهي **المعايير المحاسبية**.

عزيزي الدارس، في مستهل هذه الوحدة سنبين مفهوم المعيار المحاسبي وأهميته ومشاكل عدم وجوده، ثم ننتقل لنوضح مفهوم المعايير المحاسبية الدولية ونحدد الجهة المعنية بإصدارها، ومن ثم نعرض عناوين المعايير المحاسبية الدولية، ثم ننتقل لتحليل مفهومي القياس والإفصاح وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، يلي ذلك سنقدم ملخصاً لأبرز ما تضمنته المعايير المحاسبية الدولية، وفي الأخير سنبين قواعد القياس والإفصاح المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للشهرة.

1- 2. أهداف الوحدة:

يتوقع منك- عزيزي الدارس- بعد الانتهاء من دراسة هذه الوحدة أن تكون قادراً على أن:

- 1- تعرّف المعيار المحاسبي.
- 2- تبين أهمية المعايير المحاسبية.
- 3- تحلل المشاكل الناجمة عن غياب المعايير المحاسبية.
- 4- تحدد مفهوم المعايير المحاسبية الدولية.
- 5- تبين الجهة التي تصدر المعايير المحاسبية الدولية.
- 6- تشرح مضامين بعض معايير المحاسبة الدولية
- 7- تفرق بين مفهومي القياس والإفصاح المحاسبي.
- 8- تقارن بين الشهرة الموجبة والشهرة السالبة.
- 9- تشرح المعالجة المحاسبية للشهرة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.



1- 3. أقسام الوحدة:

عزيزي الدارس، تتكون هذه الوحدة من ثلاثة أقسام رئيسة هي:

- المعايير المحاسبية.
- المعايير المحاسبية الدولية.
- القياس والإفصاح في المعايير المحاسبية الدولية.

1- 3. قراءات مساعدة:

عزيزي الدارس، يمكنك الرجوع إلى المراجع التالية للانتفاع منها في الإلمام بالمقرر الدراسي ، نظراً لاتصالها المباشر بمواضيع هذه الوحدة :

- لجنة المعايير المحاسبية الدولية (1999)، المعايير المحاسبية الدولية، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن -عمّان.
- لجنة المعايير المحاسبية الدولية (2012)، المعايير المحاسبية الدولية، النسخة العربية من شبكة الانترنت.

عزيزي الدارس، تعبر كلمة معيار Standard من الناحية اللغوية عن النموذج الموضوع والمستخدم لقياس وزن شيء ما أو طوله أو درجة جودته، فالقياس للطول هو المتر وللوزن هو الكيلوجرام، أما في مجال المحاسبة فيعبر مصطلح المعايير عن: مجموعة من المقاييس والإرشادات التي يستند إليها المحاسب في قياس وإثبات العمليات والأحداث الاقتصادية التي تؤثر في المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وعلى عملية توصيل المعلومات إلى مستخدميها.

عزيزي الدارس، نلفت انتباهك إلى ضرورة التفريق بين مصطلحي المعايير والإجراءات، فالمعايير لها صفة الإرشاد والتوجيه لترشيد الممارسة العملية في المحاسبة، في حين أن الإجراءات تتناول كيفية تطبيق مضمون المعايير على حالات تطبيقية معينة.

1.2. مفهوم المعايير المحاسبية:

عزيزي الدارس، قدمت أدبيات المحاسبة تعريفات عديدة للمعيار المحاسبي، من أبرزها التعريفات الآتية:

- أ. يعرف المعيار بأنه: "قاعدة أو قانون عام يتضمن قياسات محددة يسترشد بها المحاسب في انجاز عمله عند إعداد التقارير المالية للمنشأة".
- ب. يعرف المعيار بأنه: "قواعد محددة يتم بموجبها تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشأة وإيصال نتائج القياس لمستخدمي القوائم المالية لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية".
- ج. يشير المعيار إلى "القواعد الإرشادية التي يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهم حكمهم".
- د. يعرف المعيار بأنه "وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً يهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في الممارسة في الظروف المتشابهة، ويستخدم كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل المهني، ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية".

2.2. خصائص المعيار المحاسبي:

- عزيزي الدارس،** بتحليل تعريفات المعيار المحاسبي نستنتج أن خصائص المعيار تتمثل في الآتي:
- (1) يبين المعيار طرق القياس والإفصاح المحاسبي عن حساب معين (مثل المخزون، والأصول الثابتة، والشهرة، وفوائد الاقتراض...)
 - (2) يبين المعيار طرق القياس والإفصاح المحاسبي عن أحداث اقتصادية (مثل انخفاض قيمة الموجودات، والتغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية...)

(3) الغرض من المعايير تحقيق التنسيق فيما بين القواعد المحاسبية بما يحقق أهداف المحاسبة.

(4) يستخدم المعيار كمقياس لتقييم نوعية وكفاءة العمل المهني ولتحديد مدى الوفاء بالمسؤولية المهنية.

(5) يستخدم المعيار لترشيد الحكم المهني في الممارسة المحاسبية.

3.2. أهمية المعايير المحاسبية:

عزيزي الدارس، يواجه المحاسب صعوبة كبيرة في القيام بعمله في ظل غياب معايير تنظم الممارسة المحاسبية كما يصعب عليه إيجاد حلول لمشاكل التطبيق العملي للمحاسبة التي قد تواجهه، فبدون وجود معايير ستكون فجوة الاختلاف كبيرة بين المحاسبين عند معالجة نفس المعاملة، ولاشك في أن وجود اختلاف في المعالجة المحاسبية للمعاملة نفسها سيؤدي إلى حالة من الفوضى المحاسبية، فضلاً عن إتاحة الفرصة لارتكاب الغش والتلاعب في الحسابات الأمر الذي يفقدها المصدقية، وفي سبيل تلافي هذه المشكلة سعت المنظمات المهنية في معظم دول العالم لوضع إطار يحكم الممارسات المحاسبية رغبةً منها في تحقيق المنافع والمزايا الآتية:

- (1) تحديد وقياس المعاملات والأحداث المالية بموضوعية.
- (2) تحديد الطرق المحاسبية المسموح باتباعها للقياس.
- (3) تحديد الظروف التي تبرر استخدام طريقة معينة في حالة تعدد الطرق.
- (4) التغلب على سوء استخدام الحكم الشخصي في القياس.
- (5) تسهيل إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية.
- (6) ترشيد عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.

4.2. مشاكل عدم وجود معايير محاسبة:

عزيزي الدارس، بعد أن بينا منافع وجود المعايير نتناول في هذا الجزء المشكلات المحاسبية التي تنجم عن غيابها. ويمكن تلخيص هذه المشكلات في النقاط التالية:

- (1) اختلاف أسس قياس ومعالجة العمليات والأحداث المحاسبية على مستوى المنشأة ذاتها، ومستوى المنشآت التي تمارس أنشطة مماثلة.
- (2) استغلال تعدد الطرق المحاسبية في اختيار طريقة غير مناسبة تؤدي إلى قيام المنشآت بالإبلاغ عن نتائج معينة ترغب في توصيلها لمستخدمي القوائم المالية.

(3) تضليل مستخدمي القوائم المالية عن طريق الانتقال من طريقة محاسبية إلى أخرى ينتج عنها مؤشرات مضللة تخدع مستخدمي القوائم المالية بشأن ربحية المنشأة أو مركزها المالي.

(4) فقدان القوائم المالية لخاصية القابلية للمقارنة وهو الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين.

3.

عزيزي الدارس، سبق أن أوضحنا أن المعيار المحاسبي هو المرشد الأساس لقياس العمليات والأحداث التي تؤثر في المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين، وبناءً على ذلك يمكن القول إن المعيار المحاسبي الدولي هو معيار محاسبي يحظى بقبول عام من قبل معظم دول العالم ليصبح واجب التطبيق في الممارسات المحاسبية.

1.3. مفهوم المعايير المحاسبية الدولية:

عزيزي الدارس، حظيت المعايير المحاسبية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية بقبول عام في مختلف دول العالم، فهذه المعايير تطبق في معظم دول أوروبا، وصار تطبيقها إلزامياً في بعض دول جنوب شرق آسيا وآسيا الوسطى وأمريكا اللاتينية وجنوب أفريقيا، فضلاً عن ذلك تبنتها عديد من الدول العربية مثل: مصر و البحرين والأردن والكويت ولبنان وعمان وقطر والإمارات العربية المتحدة، لذلك توصف تلك المعايير بالمعايير المحاسبية الدولية.

2.3. الجهة التي تصدر المعايير المحاسبية الدولية: نوجيا

عزيزي الدارس، سعت عديد من المنظمات نحو إصدار معايير محاسبية وعملت على تطبيقها على المستوى المحلي، ونشرها على المستويين الإقليمي والدولي، يعرض الجدول (1/3) أبرز المنظمات المحاسبية التي أسهمت في عملية إصدار ونشر المعايير وجعلها مقبولة على المستويين الإقليمي والدولي ما يأتي:

جدول (1/3) يوضح أبرز المنظمات المحاسبية التي أسهمت في إصدار المعايير ونشرها

الاختصار	الاسم باللغة الإنجليزية	الاسم باللغة العربية
EEC	European Economic Community	1. المجموعة الاقتصادية الأوروبية
IFAC	International Federation of Accountants	2. الاتحاد الدولي للمحاسبين
IASC	International Accounting Standards Committee	3. لجنة المعايير المحاسبية الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	4. مجلس معايير المحاسبة الدولية
AFAA	The Arab Federation of Accountants and Auditors	5. اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب

عزيزي الدارس، تجدر الإشارة إلى أن لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) كانت هي الجهة التي تتولى مهمة إعداد ونشر المعايير المحاسبية خلال الفترة (من 1973 وحتى 2000م) إلا أنه تم حل هذه اللجنة ليحل محلها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بدءاً من أبريل 2000م. ومن المناسب تقديم نبذة مختصرة عنهما على النحو الآتي:

1.2.3. لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB):

عزيزي الدارس، تأسست لجنة المعايير المحاسبية الدولية بتاريخ 1973/6/29 إثر اتفاق بين الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في (استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وأيرلندا والولايات المتحدة) وبعد تشكيلها صارت هيئة ذات مسؤولية وأهلية تصدر باسمها بيانات أصول المحاسبة الدولية، وأوكلت إليها مهمة إعداد ونشر المعايير المحاسبية ودعم قبولها والتقييد بها فضلاً عن تعزيز العلاقة بينها وبين الاتحاد الدولي للمحاسبين، وقد اكتسبت اعترافاً واسعاً حيث انضم إلى عضويتها أكثر من مائتي هيئة مهنية من مختلف دول العالم، ومن أبرز إسهامات هذه اللجنة ما يأتي:

- (1) أصدرت واحداً وأربعين معياراً محاسبياً.
- (2) قامت بنشر المعايير التي أصدرتها، وسعت لجعلها مقبولة على المستوى الدولي.
- (3) سعت لتحقيق التوافق بين المعايير الصادرة عنها والمعايير المحلية للدول الأخرى.
- (4) تم إعادة هيكلة اللجنة ونظامها الأساسي سنة 2000م وحل محلها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بدءاً من أبريل 2001م.

2.2.3. مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

عزيزي الدارس، تشكل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) سنة 2001م ليحل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية، وأصبح مسؤولاً عن إصدار معايير المحاسبة الدولية، وقد تبنى المجلس

جميع المعايير المحاسبية الصادرة عن اللجنة، وفي وقت لاحق أدخل تعديلات على معظمها وألغى بعضاً منها.

كما قام المجلس عام 2002 بإعادة تسمية ((لجنة التفسيرات القائمة)) (SIC) وتبديل هذه التسمية إلى ((لجنة تفسيرات المعايير الدولية للإبلاغ المالي)) (IFRIC) وتهدف إلى تفسير و توضيح المعايير المحاسبية القائمة إضافة إلى تقديم إرشادات و توجيهات بشكل دائم حول معايير المحاسبة الدولية القائمة وقد أصدر منذ تشكيكه وحتى الآن تسعة معايير تسمى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

3.3. عرض المعايير المحاسبية الدولية:

عزيزي الدارس، بلغ مجموع المعايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية واحداً وأربعين معياراً محاسبياً، وفي وقت لاحق قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإعادة صياغة معظمها كما تم إلغاء بعضها، وبقي منها حتى الآن تسعة وعشرون معياراً نافذاً المفعول يعرضها الجدول (2/3).

جدول (2/3) يوضح المعايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية النافذة المفعول حتى الآن

ت	رقم المعيار	عنوان المعيار
1	ISA1	عرض القوائم المالية
2	ISA2	المخزون
3	ISA7	قائمة التدفقات النقدية
4	ISA8	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
5	ISA10	الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية
6	ISA11	عقود المقاولات
7	ISA12	ضرائب الدخل
8	ISA16	الممتلكات والمعدات والمصانع
9	ISA17	عقود الإيجار
10	ISA18	الإيراد
11	ISA19	تكاليف منافع التقاعد
12	ISA20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
13	ISA21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
14	ISA23	تكاليف الاقتراض
15	ISA24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة
16	ISA26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد

ت	رقم المعيار	عنوان المعيار
17	ISA27	القوائم المالية الموحدة
18	ISA28	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة
19	ISA29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع
20	ISA31	التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة
21	ISA32	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض
22	ISA33	حصة السهم من الأرباح
23	ISA34	التقارير المالية المرحلية
24	ISA36	انخفاض قيمة الموجودات
25	ISA37	المخصصات والالتزامات والموجودات المحتملة
26	ISA38	الموجودات غير الملموسة
27	ISA39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
28	ISA40	الاستثمارات العقارية
29	ISA41	الزراعة

عزيزي الدارس، لقد قام مجلس المعايير الدولية منذ تشكيله حتى الآن بإصدار تسعة معايير محاسبية جديدة تسمى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وهي على النحو الموضح في الجدول (3/3).

جدول (3/3) يوضح المعايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية

ت	رقم المعيار	عنوان المعيار
1	IFRS1	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى
2	IFRS2	الدفع على أساس الأسهم
3	IFRS3	اندماج الأعمال
4	IFRS4	عقود التأمين
5	IFRS5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة
6	IFRS6	استكشاف وتقييم الموارد المعدنية
7	IFRS7	الأدوات المالية: الإفصاح
8	IFRS8	القطاعات التشغيلية
9	IFRS9	الأدوات المالية

عزيزي الدارس، لاحظ أن هناك اختلافاً في تسمية المعايير، حيث كانت التسمية المعتمدة للمعايير التي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية هي معايير المحاسبة الدولية **International Accounting Standard** وتختصر (ISA)، في حين إن التسمية الحالية للمعايير التي يصدرها

عزيزي الدارس، من أهداف المعايير المحاسبية الدولية تضييق نطاق الاختلافات في القياس والإفصاح المحاسبي عن طريق السعي نحو إحداث نوع من التوافق والتنسيق بين التشريعات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المالية بهدف توفير معلومات تفيد المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

1.4 القياس وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية

وفي هذا الصدد بين الإطار الفكري لإعداد وعرض البيانات المالية المعتمد من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في أبريل 1989م، مفهوم القياس وأساسه إذ تضمن ما يأتي:

(1) يقصد بعملية القياس تحديد القيم المالية التي يجب أن تسجل بها عناصر البيانات المالية وتظهر في الميزانية وقائمة الدخل، ويشمل ذلك اختيار أساس معين للقياس.

(2) تتمثل أسس القياس المستخدمة في البيانات المالية في كل من: التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية والقيمة القابلة للتحصيل والقيمة الحالية.

(3) أساس التكلفة التاريخية هو الأكثر شيوعاً في الاستخدام من جانب المنشآت لغرض إعداد البيانات المالية وعادة يتم دمج التكلفة التاريخية مع أسس القياس الأخرى. فمثلاً تقاس تكلفة المخزون عادة بالتكلفة أو بصافي القيمة البيعية أيهما أقل.

فضلاً عن ذلك تناولت عديد من المعايير المحاسبية الدولية أسس قياس عناصر القوائم المالية، ويمكن تلخيص أبرز قواعد القياس التي اعتمدها المعايير المحاسبية الدولية في الجدول (4/3).

جدول (4/3) يوضح أسس قياس بعض عناصر القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية

ت	البند	أساس القياس
1	المخزون	التكلفة التاريخية أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل
2	الاستثمارات المتداولة	التكلفة التاريخية أو القيمة السوقية أيهما أقل
3	الأصول الثابتة	التكلفة التاريخية
4	مصرف استهلاك	يقاس بتوزيع التكلفة التاريخية للأصل الثابت على سنوات

ت	البند	أساس القياس
	الأصول الثابتة	عمره الإنتاجي
5	الإيرادات	القيمة العادلة للمبلغ المستلم أو المبلغ المستحق مع الأخذ في الاعتبار أية خصومات تسمح بها المنشأة.

2.4. الإفصاح وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية:

عزيزي الدارس، يمثل الإفصاح في المحاسبة الوسيلة الرئيسة لتوصيل نتائج نشاط المنشأة لأطراف المختلفة داخل المنشأة وخارجها، وقد عُنيت معايير المحاسبة الدولية بتحديد طبيعة المعلومات المطلوب الإفصاح عنها وكميتها وأسلوب عرضها وغيرها من الضوابط اللازمة لجعل الإفصاح المحاسبي ملائماً لحاجات المستفيدين من التقارير المالية، إلا أنه بسبب تعارض مصالح الأطراف المستفيدة من التقارير المالية، لجأت المعايير الدولية إلى أسلوب العرض ذي الغرض العام والذي يعمل إلى حد ما على توفير المعلومات الملائمة لمختلف الأطراف. وفي هذا الصدد بين الإطار الفكري لإعداد وعرض البيانات المالية (سبق الإشارة إليه) أن الإفصاح يشمل الآتي:

- (1) تتمثل القوائم المالية في الميزانية العمومية وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق المساهمين، و قائمة التدفقات النقدية، و السياسات المحاسبية والإيضاحات المتممة.
- (2) يستند في إعداد القوائم المالية إلى الافتراضات الأساسية وهي: الاستمرارية والثبات والاستحقاق حيث يجب الإفصاح في حالة عدم إتباع تلك الأسس.
- (3) يتم تبويب الموجودات والمطلوبات في الميزانية العمومية حسب طبيعتها أو وظيفتها في أعمال المنشأة من أجل عرض المعلومات بشكل أكثر فائدة للمستخدمين لأغراض اتخاذ قرارات اقتصادية.
- (4) يتم تبويب الإيرادات والمصروفات في قائمة الدخل على أساس الفصل بين الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالأنشطة الاعتيادية للمنشأة وبين تلك المتعلقة بالأنشطة الثانوية مثل إيرادات الاستثمارات التي لا يتوقع حدوثها بشكل متكرر مستقبلاً.

3.4 مضافين المعايير المحاسبية الدولية:

عزيزي الدارس، بعد أن بينا مفهوم المعيار المحاسبي الدولي سنبين في هذا القسم مكونات المعيار المحاسبي الدولي، ثم نقدم ملخصاً لأبرز ما تضمنته معايير المحاسبة الدولية النافذة المفعول.

1.3.4. عناصر المعيار المحاسبي الدولي:

عزيزي الدارس، لكل معيار رقم خاص به يميزه عن غيره، وينقسم المعيار الواحد إلى عناوين رئيسية، يندرج تحت كل عنوان فقرات تحمل أرقاماً متسلسلة بأسلوب الترقيم المتصل، وترقم الفقرات ابتداءً من رقم واحد ويستمر التسلسل بشكل متواصل إلى آخر فقرة في المعيار، وعادة يتكون المعيار من العناصر الآتية:

- (1) **رقم المعيار وعنوانه:** يحمل كل معيار رقماً خاص به، وعنواناً يعكس مضمونه.
- (2) **مقدمة عن المعيار:** توضح تاريخ اعتماده، وقد تذكر إذا كان هذا المعيار يحل محل معيار آخر أو يعدله أو يتكامل معه أم هو معيار جديد.
- (3) **هدف المعيار:** فقرات توضح الهدف من المعيار.
- (4) **نطاق المعيار:** فقرات تحدد الحالات التي يتم تطبيق المعيار عليها، وقد تحدد الحالات الاستثنائية التي لا يسري عليها المعيار.
- (5) **تعريف المصطلحات:** فقرات تحدد معاني المصطلحات المستخدمة في المعيار.
- (6) **فقرات المعيار:** فقرات متسلسلة تعرض وتشرح وتفسر قواعد وأحكام المعيار.
- (7) **أحكام انتقالية:** فقرة تتضمن قواعد خاصة تستخدم في حالة تبني المنشأة لهذا المعيار للمرة الأولى، أو في حالة إمكانية تطبيق المعيار بأثر رجعي.
- (8) **تاريخ بدء التطبيق:** أي تاريخ بدء سريان العمل بالمعيار.
- (9) **الملاحق:** تعرض أمثلة توضيحية تشرح بعض فقرات المعيار، وقد تعرض بعض النماذج مثل نموذج لقائمة التدفقات النقدية وقائمة الدخل.

2.3.4. ملخص لمضافين المعايير المحاسبية الدولية:

عزيزي الدارس، والآن سنتناول المعايير المحاسبية الدولية بحسب تسلسلها الرقمي حيث سنقدم ملخصاً لأبرز ما تضمنه كل معيار، ولزيد من التفاصيل يمكنك الرجوع إلى النسخة الأصلية للمعيار بصيغته الكاملة.

1.2.3.4. المعيار رقم (1) عرض القوائم المالية:

عزيزي الدارس، يهدف هذا المعيار إلى بيان أسس عرض القوائم المالية وقد تضمن ما يأتي:

- أ- تشمل القوائم المالية: الميزانية العمومية، وقائمة الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق المساهمين، وقائمة التدفقات النقدية، والسياسات المحاسبية، والإيضاحات.
- ب- تعد القوائم المالية بالاستناد إلى فرض الاستمرارية ومبدأ الثبات وأساس الاستحقاق، مع ضرورة الإفصاح في حالة عدم إتباع تلك الأسس.
- ج- يجب عرض البنود المادية بشكل مستقل في البيانات المالية، وتجميع البنود غير المادية مع المبالغ ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة بعضها البعض.
- د- يجب عدم إجراء مقاصة بين الموجودات والمطلوبات، وبين بنود الدخل والمصروفات إلا إذا كانت المقاصة مطلوبة أو مسموحاً بها من قبل معيار محاسبة دولي آخر.

2.2.3.4. المعيار رقم (2) المخزون:

عزيزي الدارس، هدف هذا المعيار إلى عرض المعالجة المحاسبية للمخزون وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية، وتطرق إلى تحديد تكلفة المخزون، وعرض إرشادات عملية لتقييم المنصرف منه والإفصاح عنه، ويمكن تلخيص أبرز ما جاء فيه بالنقاط الآتية:

- أ- تتكون تكلفة مخزون البضاعة المشتراة من ثمن الشراء يضاف إليه نفقات الشراء مثل: الرسوم الجمركية ومصاريف النقل والتحميل، وتكلفة مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل تكاليف المواد المستخدمة مضافاً إليها تكلفة الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة.
- ب- يتم تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل.
- ج- تحدد تكلفة المخزون من البضائع المخصصة لمشروعات معينة طبقاً لطريقة التحديد العيني.
- د- تحدد تكلفة المخزون غير المخصص باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو طريقة المتوسط المرجح.
- هـ- عند بيع المخزون فإن القيمة المدرجة للمخزون تعتبر مصروفاً في الفترة التي يتحقق خلالها الإيراد المتعلق به، ويعتبر تخفيض قيمة المخزون لصافي القيمة التحصيلية، وكذلك الخسائر المتعلقة بالمخزون مصاريفاً تخص الفترة التي حدث خلالها التخفيض أو الخسارة.

3.2.3.4. المعيار رقم (7) قائمة التدفقات النقدية:

عزيزي الدارس، تناول هذا المعيار قائمة التدفقات النقدية باعتبارها إحدى القوائم المالية حيث

تضمن الآتي:

- أ- مفاهيم مصطلحات قائمة التدفقات النقدية مثل: النقدية، والنقدية المعادلة، والتدفقات النقدية.
- ب- قسم التدفقات النقدية إلى: تدفقات من الأنشطة التشغيلية، وتدفقات من الأنشطة الاستثمارية، وتدفقات من الأنشطة التمويلية.
- ج- حدد شروط عرض التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية، والتدفقات النقدية المرتبطة بالبنود غير العادية وتلك الناجمة عن الفوائد وأرباح الأسهم وعن ضرائب الدخل وغيرها.
- د- اشتمل ملحق المعيار على نموذج يوضح شكل قائمة التدفقات النقدية.

4.2.3.4. المعيار (8) السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء:

تناول هذا المعيار بعض قواعد العرض وجاء فيه النقاط الآتية:

- أ- يجب إعداد البيانات المالية سنوياً على الأقل، وفي الحالات الاستثنائية التي يتم إعداد البيانات المالية لفترة أطول أو أقصر من سنة واحدة يجب الإفصاح عن الفترة التي تغطيها البيانات المالية.
- ب- يتم عرض صافي ربح أو خسارة الفترة بقائمة الدخل على أساس الفصل بين الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالأنشطة الاعتيادية وبين تلك المتعلقة بالأنشطة غير الاعتيادية التي لا يتوقع حدوثها بشكل متكرر مستقبلاً.
- ج- حدد المعالجة الأساسية لتصحيح الأخطاء الجوهرية التي حدثت في فترات سابقة، وكذلك التعديلات الناتجة عن التغيرات في التقديرات المحاسبية عن طريق تعديل رصيد أول المدة للأرباح المحتجزة.
- د- سمح المعيار بمعالجة بديلة لتصحيح الأخطاء الجوهرية وكذلك التعديلات الناتجة عن التغيرات في التقديرات المحاسبية ضمن صافي ربح أو خسارة الفترة على أن يدرج في قائمة الدخل ضمن المبالغ المتعلقة بالأنشطة غير الاعتيادية.
- هـ- يجب الاقتصار على إجراء تغيير في السياسة المحاسبية فقط في الحالات التي يتطلبها القانون أو هيئة وضع المعايير المحاسبية، أو إذا كان ذلك من شأنه تحسين عرض الأحداث والعمليات في البيانات المالية.

5.2.3.4. المعيار رقم (10) الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية:

عزيزي الدارس، عرف المعيار الأحداث اللاحقة، وقسمها إلى أحداث موجبة للتعديل وأحداث

غير موجبة للتعديل، وضرب أمثلة على الحالات الموجبة للتعديل والحالات التي لا تستوجب التعديل بل يكفي بالإفصاح عنها ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، وقد تضمن المعيار ما يأتي:

أ. الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية: هي تلك الأحداث التي قد تقع بين تاريخ الميزانية العمومية و تاريخ المصادقة على إصدار البيانات المالية.

ب. يجب تعديل المبالغ المقررة في البيانات المالية لتعكس الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية الموجبة للتعديل في الحالات الآتية :

- صدور حكم قضائي بعد تاريخ الميزانية العمومية يقضي بأن على المنشأة التزام أو ديون بتاريخ الميزانية العمومية، ففي هذه الحالة يجب تعديل المخصص الموجود أو إنشاء مخصص.
- استلام معلومات بعد تاريخ الميزانية العمومية تشير إلى تعرض مبلغ أحد الموجودات للانخفاض مثل إفلاس أحد العملاء الأمر الذي يوجب تعديل مبلغ الذمم المدينة.
- اكتشاف غش أو خطأ يظهر أن البيانات المالية كانت غير صحيحة.
- ج. يجب الاكتفاء بالإفصاح دون تعديل المبالغ المقررة في البيانات المالية في حال وقوع الأحداث الآتية خلال الفترة بين تاريخ الميزانية العمومية و تاريخ المصادقة عليها:
- انخفاض القيمة السوقية للاستثمارات.
- إعلان توزيع أرباح لحملة الأسهم فلا تعتبر هذه الأرباح كمطلوبات في تاريخ الميزانية العمومية
- حدوث عملية اندماج أعمال رئيسية أو التخلص من شركة تابعة رئيسية.
- شراء أو بيع أصول أو مصادرة أصول رئيسية من قبل الحكومة.
- حدوث دمار مصنع إنتاج رئيس نتيجة حريق .
- الإعلان أو بدء التنفيذ لخطة إعادة هيكلية.
- حدوث أو احتمال حدوث حركات على الأسهم العادية .
- حدوث تغيرات كبيرة غير عادية في أسعار الموجودات أو في أسعار صرف العملات الأجنبية .
- حدوث تغيير في النسب الضريبية أو قوانين الضريبة .
- البدء بمقاضاة نتيجة أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية العمومية.

6.2.3.4. المعيار رقم (11) عقود المقاولات:

عزيزي الدارس، عرض المعيار للمعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود المقاولات وعرف المعيار عقد المقاوله وفرق بين العقد ذي السعر المحدد وعقد التكلفة زائد نسبة. وحدد شروط قياس إيراد عقود المقاولات وشروط الاعتراف بها ، كما تناول طريقة قياس تكاليف العقد ، وشروط الاعتراف بالخسائر المتوقعة من نشاط المقاولات والتغيرات في التقديرات .وقد جاء فيه:

- أ- عقد المقاوله: هو عقد يتم التفاوض فيه خصيصا لتشييد أو بناء أصل أو مجموعة من الموجودات ذات العلاقات المترابطة والمتداخلة من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض النهائي أو الاستخدام.
- ب- عقد محدد السعر: هو عبارة عن عقد مقاوله يقبل المقاول بموجبه تنفيذ العقد مقابل سعر محدد أو معدل ثابت لكل وحدة منتج، وفي بعض الأحيان قد يتضمن العقد شرط التعديل في ضوء التكلفة الفعلية.
- ج- عقد التكاليف مضافا إليها نسبة أو عمولة: وهو عبارة عن عقد مقاوله يستعيد بمقتضاه المقاول التكاليف المسموح بها أو المحددة بالإضافة إلى نسبة من تلك التكاليف أو رسما ثابتا (عمولة ثابتة).
- د- في حالة إمكانية تحديد ناتج العقد بطريقة موضوعية، فإنه يمكن تحديد إيرادات ومصروفات العقد عن الفترة المالية طبقا لمستوى إتمام الأنشطة المتعلقة بالعقد في تاريخ الميزانية. وفي حالة توقع حدوث خسائر لأحد العقود، فإن هذه الخسائر يجب الاعتراف بها فورا.
- هـ- في حالة العقود محددة السعر، فإنه يمكن تحديد نتيجة العقد بطريقة موضوعية في حالة توافر الشروط الآتية مجتمعة:
 - إمكانية قياس إيرادات العقد بطريقة موضوعية.
 - إذا كانت هناك درجة عالية من التأكد بأن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد سوف تؤول إلى المقاول.
 - إمكانية قياس التكاليف اللازمة لإتمام العقد وكذلك درجة إتمامه في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، بدرجة كافية من الموضوعية.
 - إمكانية قياس وتحديد التكاليف الخاصة بالعقد، بطريقة موضوعية، بحيث يمكن عمل مقارنات بين التكاليف الفعلية للعقد والتكاليف المقررة مسبقا.

- و- وفي حالة عقود التكاليف مضافا إليها نسبة أو عمولة، فإن نتيجة العقد يمكن تحديدها بطريقة موضوعية إذا توافرت الشروط الآتية:
 - إذا كانت هناك درجة عالية من التأكد بأن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد سوف تؤول إلى المفاوض.
 - إمكانية قياس التكاليف المتعلقة بالعقد سواء كانت قابلة للاسترداد من عدمه بطريقة موضوعية.
- ز- في حالة عدم إمكانية تحديد نتيجة العقد بطريقة موضوعية:
 - يجب الاعتراف بإيرادات في حدود التكاليف الفعلية للعقد والتي من المحتمل استردادها.
 - يجب الاعتراف بتكاليف العقد كمصروف في الفترة التي تحدث فيها.
 - ويجب في حالة توقع حدوث خسائر عن العقد الاعتراف بتلك الخسائر فوراً.
- ح- يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:
 - مقدار إيرادات العقد التي تم الاعتراف بها كإيرادات في الفترة الحالية.
 - الطريقة المستخدمة في تحديد إيرادات العقد المعترف بها خلال الفترة الحالية.
 - الطريقة المستخدمة لتحديد مرحلة إتمام العقود تحت التنفيذ.
 - إجمالي المبالغ التي في ذمة العملاء عن أعمال العقود كموجودات بالميزانية.
 - إجمالي المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال العقود كمطلوبات بالميزانية.
- ط- بالنسبة للعقود تحت التنفيذ في تاريخ إعداد الميزانية يجب الإفصاح عن:
 - التكاليف الفعلية المجمعة وكذلك الأرباح التي تم الاعتراف بها (مع خصم أية خسائر) حتى تاريخه.
 - المبالغ المقدمة التي تم استلامها على ذمة العقود.
 - المبالغ المحتجزة..

7.2.3.4. المعيار رقم (12) ضرائب الدخل:

- عزيزي الدارس،** حدد المعيار مفاهيم الريح المحاسبي والريح الخاضع للضريبة والدخل الضريبي والضريبة الجارية، وعرض المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل ومن ابرز ما جاء فيه ما يأتي:
- أ. الريح المحاسبي: هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل استقطاع الضريبة.

- ب. الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية): هو صافي الربح (الخسارة) للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية والذي تحدد على ضوءه ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد).
- ج. المصروف الضريبي (الدخل الضريبي): هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصوص الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة
- د. الضريبة الجارية: هو مبلغ ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد) عن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة.
- هـ. يجب الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كإلتزام أما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الجارية والفترات السابقة يزيد عن المبلغ المستحق، فيعترف بالزيادة كأصل.
- و. مطلوبات ضريبة مؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.
- ز. موجودات ضريبة مؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في فترات مستقبلية
- ح. يجب عرض الموجودات والمطلوبات الضريبية بشكل منفصل عن الموجودات والمطلوبات الأخرى في الميزانية العمومية.

8.2.3.4. المعيار رقم (16) الممتلكات والمعدات والمصانع:

- عزيزي الدارس،** وصف المعيار المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وشروط الاعتراف بها، وقواعد قياس قيمتها، ويمكن تلخيص أبرز ما تضمنه في النقاط الآتية:
- أ- تتحدد تكلفة الأصل الثابت من ثمن الشراء مضافاً إليها الرسوم الجمركية ومصاريف النقل والتحميل، وأية تكاليف مباشرة لجعل الأصل جاهزاً للاستخدام مثل: نفقات تهيئة المكان، ونفقات التركيب، كما تتضمن النفقات المقدرة لتفكيك وإزالة الأصل بعد انتهاء عمره الإنتاجي.
- ب- يشترط لإضافة النفقات اللاحقة إلى تكلفة الأصل أن تؤدي تلك النفقات إلى زيادة العمر الإنتاجي للأصل، أو تحسين جودة مخرجاته، أو تؤدي إلى تخفيض جوهري في نفقات تشغيله.
- ج- يجب توزيع تكلفة الأصول الثابتة القابلة للإهلاك على أساس منتظم خلال عمرها الإنتاجي.
- د- سمح المعيار للمنشآت اختيار طريقة الإهلاك التي تتناسب مع المنافع الاقتصادية المتوقعة من الأصل، واشترط الثبات في استخدام الطريقة المختارة.

9.2.3.4. المعيار رقم (17) عقود الإيجار:

عزيزي الدارس، قدم المعيار تعريفاً واضحاً لعقد الإيجار بنوعيه: التمويلي، والتشغيلي، والشروط الواجب توافرها لاعتبار الإيجار تشغيلياً أو تموالياً، وبين كيفية قياسهما وطريقة عرضهما في القوائم المالية الخاصة بكل من المستأجرين والمؤجرين. ويمكن تلخيص أبرز ما تضمنه في النقاط الآتية:

أ- عقد الإيجار: هو اتفاقية بموجبها يعطي المؤجر إلى المستأجر حق استخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة أو سلسلة دفعات.

ب- عقد الإيجار التمويلي: هو عقد ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية أصل، وقد يتم أو لا يتم تحويل حق الملكية في نهاية الأمر

ج- عقد الإيجار التشغيلي: هو أي عقد إيجار بخلاف عقد الإيجار التمويلي.

د- عقد الإيجار غير القابل للإلغاء: هو العقد الذي يمكن إلغاؤه في الحالات التالية:

- عند حدوث بند طارئ بعيد الاحتمال.

- بإذن من المؤجر.

- إذا دخل المستأجر في عقد إيجار جديد لنفس الأصل أو لأصل معادل له مع نفس المؤجر.

- عند قيام المستأجر بدفع مبلغ إضافي بحيث يبدو أن استمراره مؤكد بشكل معقول.

هـ- يجب على المستأجرين الاعتراف بعقود الإيجار التمويلي على أنها موجودات ومطلوبات في

ميزانياتهم العمومية بمقدار مبالغ مساوية عند بدء العقد للقيمة العادلة للأموال المستأجرة، أو

إذا كانت أقل من ذلك بمقدار القيمة العادلة للحد الأدنى من دفعات الإيجار. وعند حساب

القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار يكون عامل الخصم هو سعر الفائدة الضمني في

عقد الإيجار إذا كان من الممكن تحديده عملياً، وإذا لم يكن ذلك ممكناً يجب استخدام

سعر الاقتراض التفاضلي.

و- ينشأ من عقد الإيجار التمويلي مصروف استهلاك للأصل. وكذلك مصروف تمويل لكل فترة

محاسبية، ويجب أن تكون سياسة الاستهلاك للموجودات المؤجرة متفقة مع السياسة الخاصة

بالموجودات المملوكة القابلة للاستهلاك، ويجب حساب الاستهلاك المعترف به بناء على الأساس

المبين في المعيار المحاسبي الدولي الرابع - محاسبة الاستهلاك وفي المعيار المحاسبي الدولي

السادس عشر- الممتلكات والمصانع والمعدات وإذا لم يتوفر تأكيد معقول بأن ملكية الأصل

ستنتقل في نهاية عقد الإيجار إلى المستأجر فإنه يجب استهلاك الأصل بالكامل على مدى مدة

العقد أو عمره الإنتاجي أيهما أقصر.

ز- يجب الاعتراف بدفعات الإيجار بموجب عقد الإيجار التشغيلي كمصروف في بيان الدخل على أساس القسط الثابت على مدى مدة الإيجار، إلا إذا كان هناك أساس منتظم آخر يمثل النمط الزمني لمنفعة المستخدم.

ح- يجب على المؤجرين الاعتراف بالموجودات التي هي في حوزتهم بموجب عقد إيجار تمويلي في ميزانياتهم العمومية وعرضها كذمة مدينة بمقدار مبلغ مساو لصافي الاستثمار في عقد الإيجار.

ط- يجب أن يكون الاعتراف بالدخل التمويلي بناء على نمط يعكس نسبة عائد دوري ثابت على صافي استثمار المؤجر القائم فيما يتعلق بعقد الإيجار التمويلي.

ي- يجب على المؤجرين الاعتراف بالربح أو الخسارة في الدخل للفترة حسب السياسة التي تتبعها المنشأة للمبيعات المباشرة، وإذا عرضت أسعار فائدة منخفضة بشكل غير حقيقي يجب أن يقتصر ربح البيع على الربح الذي ينطبق لو أنه تم تقاضي سعر فائدة تجاري، ويجب الاعتراف بالتكاليف المباشرة الأولية كمصروف في بيان الدخل عند بدء عقد الإيجار.

ك- يجب على المؤجرين عرض الموجودات الخاضعة لعقود الإيجار التشغيلي في ميزانياتهم العمومية حسب طبيعة الأصل.

ل- يجب الاعتراف بدخل الإيجار من عقود الإيجار التشغيلي في الدخل على أساس القسط الثابت على مدى مدة عقد الإيجار، إلا إذا توفر أساس منتظم آخر أكثر تمثيلاً للنمط الزمني الذي تتناقص فيه منفعة الاستخدام المأخوذة من الأصل المؤجر.

م- إذا نتج عن عملية البيع وإعادة الإيجار عقد إيجار تمويلي يجب عدم الاعتراف في الحال بأية زيادة في عائدات البيع عن المبلغ المسجل على أنها دخل في البيانات المالية للبائع-المستأجر، وبدلاً من ذلك يجب تأجيلها وإطفاؤها على مدى مدة عقد الإيجار.

ن- إذا نجم عن عملية البيع وإعادة الإيجار عقد إيجار تشغيلي وكان من الواضح أن العملية تمت على أساس القيمة العادلة فإنه يجب الاعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال، وإذا كان سعر البيع أقل من القيمة العادلة فإنه يجب الاعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال، فيما عدا أنه إذا تم تعويض الخسارة بدفعات إيجار مستقبلية بأقل من سعر السوق فإنه يجب تأجيلها وإطفاؤها بما يتناسب ودفعات الإيجار على مدى الفترة التي يتوقع استخدام الأصل خلالها، وإذا كان سعر البيع أعلى من القيمة العادلة فإنه يجب تأجيل وإطفاء الزيادة عن القيمة العادلة على مدى الفترة التي يتوقع استخدام الأصل خلاله.

س- بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلي إذا كانت القيمة العادلة في وقت البيع وعملية إعادة الإيجار أقل من المبلغ المسجل الأصل، فإنه يجب الاعتراف في الحال بخسارة تساوي الفرق بين المبلغ المسجل والقيمة العادلة.

10.2.3.4. المعيار رقم (18) الإيراد:

عزيزي الدارس، تناول المعيار تحديد مفهوم الإيراد وأنواعه وكيفية قياسه وشروط الاعتراف به، ومن أبرز ما جاء فيه:

أ- يتم عرض الإيرادات بقائمة الدخل على أساس الفصل بين الإيرادات المتعلقة بالأنشطة الاعتيادية للمنشأة وبين تلك المتعلقة بالأنشطة غير الاعتيادية التي لا يتوقع حدوثها بشكل متكرر مستقبلاً.

ب- تقاس قيمة الإيراد على أساس القيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق للمنشأة.

ج- يشترط للاعتراف بالإيراد من بيع السلع ثلاثة شروط مجتمعة هي:

- إتمام عملية البيع، وتسليم السلعة للمشتري
- إمكانية قياس الإيراد، و قياس تكلفته بشكل موثوق
- إمكانية تحصيل قيمة المبيعات.

د- يشترط للاعتراف بالإيراد من تقديم الخدمات ثلاثة شروط مجتمعة هي:

- تحديد مستوى إتمام الخدمة المقدمة في تاريخ إعداد الميزانية
- إمكانية قياس إيراد الخدمة و قياس تكلفتها بشكل موثوق.
- إمكانية تحصيل قيمة الخدمة.

هـ- يشترط للاعتراف بالإيراد من تأجير أصول المنشأة للغير شرطان هما:

- إمكانية قياس الإيراد بشكل موثوق.
- إمكانية تحصيل قيمة الخدمة المنفذة للغير.

11.2.3.4. المعيار رقم (19) تكاليف منافع التقاعد:

يهدف هذا المعيار إلى بيان المحاسبة والإفصاح عن منافع الموظفين، حيث حدد مفهوم منافع الموظفين، وقسمها إلى منافع قصيرة الأجل وطويلة الأجل، كما بين شروط الاعتراف بمنافع الموظفين وكيفية قياسها والإفصاح عنها، وقد جاء فيه:

- أ. منافع الموظفين: هي كافة أشكال العوض الذي تعطيه المنشأة مقابل الخدمة التي يقدمها الموظفون.
- ب. منافع الموظفين قصيرة الأجل: هي منافع الموظفين (بخلاف منافع نهاية الخدمة ومنافع التعويضات في صورة حقوق ملكية) التي تصبح مستحقة بكاملها خلال اثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها الموظفون بتقديم الخدمة.
- ج. منافع الموظفين بعد انتهاء الخدمة: هي منافع الموظفين (عدا عن منافع نهاية الخدمة ومنافع التعويضات في صورة حقوق ملكية) المستحقة بعد إكمال فترة الخدمة.
- د. عندما يقوم موظف بتقديم خدمة خلال فترة محاسبية يجب على المنشأة الاعتراف بالمبلغ غير المخصص لمنافع الموظفين قصيرة الأجل التي يتوقع أن تدفع مقابل تلك الخدمة كمطلوب (مصرف مستحق) بعد خصم أي مبلغ تم دفعه، وإذا زاد المبلغ الذي تم دفعه عن المبلغ غير المخصص للمنافع يجب على المنشأة الاعتراف بتلك الزيادة على أنها أصل (مصرف مدفوع مقدماً) إلى الحد الذي تؤدي فيه الدفعة المقدمة على سبيل المثال إلى تخفيض في الدفعات المستقبلية أو استرداد نقدي.

12.2.3.4. المعيار (20) محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية:

- عرّف المعيار المساعدات والمنح الحكومية، وحدد شروط الاعتراف بها وأسلوب الإفصاح عنها ومكان عرضها في القوائم المالية. وقد جاء فيه:
- أ. المساعدات الحكومية: هو إجراء حكومي يصمم لغرض توفير منافع اقتصادية مخصصة للمنشأة أو لنطاق من المنشآت مؤهلة طبقاً لمعايير محددة.
- ب. المنح الحكومية: مساعدات حكومية في شكل موارد محولة لمنشأة في مقابل التزام سابق أو مستقبلي ببعض الظروف المتعلقة بالأنشطة التشغيلية للمنشأة.
- ج. يجب الاعتراف بالمنح الحكومية بصورة منتظمة كإيراد خلال الفترات اللازمة لمقابلتها مع النفقات المتعلقة بها، ويجب ألا تضاف مباشرة إلى حقوق المساهمين.
- د. يجب الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة للمنح الحكومية ويشمل ذلك طرق العرض المتبعة في البيانات المالية، وطبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها في البيانات المالية، والإشارة إلى الأشكال الأخرى من المساعدات الحكومية التي انتفعت منها المنشأة.

13.2.3.4. المعيار رقم (21) آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية:

تناول المعيار تصنيف المعاملات بالعملات الأجنبية وشروط الاعتراف بفروق أسعار صرف العملات الأجنبية، ومعالجتها محاسبياً حيث جاء فيه:

- أ- يتم تسجيل معاملات المنشأة مثل شراء أو بيع بضاعة بعملة أجنبية بتحويل العملة الأجنبية إلى المعادل لها بالعملية المحلية بسعر الصرف السائد تاريخ حدوث المعاملة.
- ب- يجب إعادة تقييم بنود الأصول والالتزامات النقدية في نهاية السنة المالية باستخدام سعر الصرف تاريخ إعداد الميزانية وإثبات ما ينشأ عن تسوية تلك البنود من أرباح أو خسائر.
- ج- يجب إدراج الأرباح أو الخسائر الناتجة عن تسوية أرصدة البنود النقدية بالعملية الأجنبية في قائمة الدخل كإيراد أو مصروف يخص الفترة.

14.2.3.4. المعيار رقم (23) تكاليف الاقتراض:

هدف المعيار لبيان المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض حيث جاء فيه:

- أ- تكاليف الاقتراض: هي الفائدة وغيرها من التكاليف التي تتحملها المنشأة فيما يتعلق باقتراض الأموال.
- ب- يمكن أن تشمل تكاليف الاقتراض:
 - الفوائد على السحب على المكشوف وعلى الاقتراض القصير والطويل الأجل.
 - إطفاء الخصم والعلاوات المتعلقة بالاقتراض.
 - إطفاء أو تخفيض التكاليف الإضافية المتعلقة بترتيبات الاقتراض.
 - نفقات التمويل المتصلة بالتأجير التمويلي . والتكنولوجيا
 - فروق العملة الناشئة من اقتراض العملة الأجنبية في الحدود التي تعتبر تعديلات لنفقات الفائدة.
- ج- تعتبر تكاليف الاقتراض مصروفات تحمل على قائمة الدخل بصرف النظر عن كيفية التصرف في مبلغ القرض.
- د- سمح المعيار بمعالجة بديلة لتكاليف الاقتراض وهي رسملة تكاليف الاقتراض إذا استخدم في الحصول على أصول يستغرق بناؤها وانجازها فترات طويلة مثل بناء استثمارات عقارية عندئذ يتم تحميل هذه الأصول بتكلفة الاقتراض.

15.2.3.4. المعيار رقم (24) الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة:

عزيزي الدارس، عرّف المعيار الأطراف ذات العلاقة، ووجب الإفصاح عن طبيعة العلاقة بين

الأطراف وعن المعاملات المتبادلة بينهما. وقد تضمن المعيار الآتي:

أ. الطرف ذو العلاقة هو طرف له قدرة التحكم على طرف آخر أو ممارسة تأثير هام عليه في صنع قرارات مالية أو تشغيلية.

ب. يجب الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة عند وجود التحكم، بغض النظر عما إذا كان هناك عمليات بين هذه الأطراف أم لم يكن.

ج. إذا كان هناك عمليات بين الأطراف ذات العلاقة فإن على المنشأة معدة التقرير الإفصاح عن طبيعة علاقات الأطراف ذات العلاقة، وكذلك أنواع العمليات وحجمها وقيمتها وأسعار التحويل المستخدمة لتقييمها.

16.2.3.4. المعيار رقم (26) المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد:

اهتم هذا المعيار ببرامج المساهمات المحددة وبرامج المنافع المحددة وعرض طريقة احتساب

القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد وشروط الإفصاح عنها، وقد جاء فيه:

أ. برامج منافع التقاعد: هي ترتيبات توفر المنشأة بموجبها منافع عند انتهاء خدمتهم أو بعد ذلك (علي شكل دخل سنوي أو كمبلغ إجمالي مقطوع) يمكن تحديدها أو تحديد مساهمة رب العمل فيها، أو تقديرها مسبقاً قبل التقاعد بناء على شروط وثيقة أو من ممارسات المنشأة.

ب. يجب تحديد القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة على أساس المنافع الموعودة بموجب شروط البرنامج.

. يقصد بالقيمة الاكتوارية الحالية لمنافع التقاعد الموعودة: القيمة الحالية لدفعات برنامج التقاعد المتوقعة إلى الموظفين الحاليين والسابقين والتي تعزى لخدماتهم المقدمة سابقاً.

17.2.3.4. المعيار رقم (27) القوائم المالية الموحدة:

عزيزي الدارس، بين المعيار: مفهوم الشركة التابعة، والشركة القابضة، والبيانات المالية

الموحدة ووجب على الشركات القابضة إعداد قوائم مالية موحدة لجميع الشركات التابعة لها، وجاء فيه:

أ. الشركة التابعة: عبارة عن شركة تسيطر عليها شركة أخرى (تعرف بالشركة القابضة أو الشركة الأم).

- ب. الشركة القابضة (الأم): عبارة عن شركة تمتلك شركة تابعة أو أكثر.
- ج. المجموعة: عبارة عن الشركة القابضة والشركات التابعة لها.
- د. البيانات المالية الموحدة: عبارة عن البيانات المالية للمجموعة، يتم عرضها باعتبار المجموعة منشأة واحدة.
- هـ. يجب على أي شركة قابضة أن تقوم بإعداد ونشر بيانات مالية موحدة لجميع الشركات التابعة لها.
- و. يجب استبعاد الأرصدة المتبادلة وكذلك العمليات المتبادلة للمجموعة وأية أرباح غير محققة ناتجة عنها بالكامل، كما يجب استبعاد الخسائر غير المحققة الناتجة عن العمليات المتبادلة إلا في حالة عدم إمكانية استرداد التكلفة.

عزيزي الدارس، سيتم تناول الجانب التطبيقي لإعداد القوائم المالية الموحدة في الوحدة الخامسة الموسومة توحيد الأعمال والقوائم المالية الموحدة.

18.2.3.4. المعيار رقم (28) المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة:

- عزيزي الدارس،** بين المعيار مفهوم المنشأة الزميلة كما عرض طرق الاعتراف بالمنشآت الزميلة باستخدام طريقتي حقوق الملكية والتكلفة، حيث جاء فيها:
- أ. الشركة الزميلة: هي الشركة التي يكون للمستثمر تأثير فعال عليها، ولا يمكن اعتبارها شركة تابعة للمستثمر أو مشروعاً مشتركاً معه.
- ب. يجب المحاسبة على الاستثمار في شركات زميلة بالبيانات المالية الموحدة باستخدام طريقة حقوق الملكية إلا إذا كان شراء تلك الاستثمارات والاحتفاظ بها قد تم بنية التخلص منها في المستقبل القريب، وفي هذه الحالة يجب استخدام طريقة التكلفة.
- ج. طريقة حقوق الملكية: هي طريقة للمحاسبة عن الاستثمارات يتم بموجبها إثبات الاستثمارات على أساس التكلفة، ثم يتم بعد ذلك تسويتها بمقدار نصيب الشركة المستثمرة في التغير في صافي موجودات الشركة المستثمر فيها والذي يحدث بعد تاريخ الامتلاك، كما تتضمن قائمة الدخل نصيب المستثمر في نتائج أعمال الشركة المستثمر فيه.
- د. طريقة التكلفة: هي طريقة للمحاسبة عن الاستثمارات يتم بموجبها إثبات الاستثمارات على أساس التكلفة. وتتضمن قائمة الدخل أرباح الاستثمارات في حدود حصة الشركة المستثمرة في الأرباح الموزعة من الأرباح المتجمعة التي نتجت لاحقاً لتاريخ شراء الاستثمارات.

19.2.3.4. المعيار رقم (29) التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع:

عزيزي الدارس، أوجب المعيار على المنشآت التي تعد قوائمها بعملة اقتصاد مرتفع التضخم أن

تعدل قوائمها باستخدام وحدة قياس جارية بتاريخ القوائم. وحدد شروط تطبيق ذلك على القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية، وقد تضمن الآتي:

- أ. يجب التعبير عن البيانات المالية للمنشأة التي تضع تقاريرها بعملة الاقتصاد ذي معدل التضخم المرتفع سواء كانت معدة على أساس التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية، بوحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية العمومية، كذلك يجب التعبير عن الأرقام المقارنة للفترة السابقة المطلوبة بموجب المعيار المحاسبي الدولي الخامس، والمعلومات الواجب الإفصاح عنها في البيانات المالية، وأي معلومات بخصوص الفترات السابقة بوحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية العمومية.
- ب. يعاد بيان مبالغ الميزانية العمومية غير المعبر عنها بموجب وحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية باستخدام مؤشر أسعار عام.
- ج. يتطلب هذا المعيار التعبير عن كافة البنود في قائمة الدخل بوحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية. وعليه يتوجب إعادة بيان كافة المبالغ بتطبيق التغير في مؤشر الأسعار العام من تواريخ القيد الأولية لبنود الدخل والمصروفات في البيانات المالية.
- د. يجب شمول المكسب أو الخسارة الناجمة عن صافي المركز النقدي في صافي الدخل والإفصاح عنها بشكل منفصل.
- هـ. في نهاية الفترة الأولى وفي كل فترة لاحقة، يتم إعادة بيان كافة مكونات حقوق المالكين بتطبيق مؤشر عام للأسعار من بداية الفترة أو تاريخ المساهمة فيها، إذا كان هذا التاريخ لاحقاً. ويتم الإفصاح عن تحركات حقوق المالكين في الفترة بموجب المعيار المحاسبي الدولي الخامس، والمعلومات الواجب الإفصاح عنها في البيانات المالية.

20.2.3.4. المعيار رقم (31) التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة

عزيزي الدارس، ركز المعيار على: المحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة، وعرض

أشكال المشاريع المشتركة، وبين مفاهيم الترتيب التعاقدية والعمليات تحت السيطرة المشتركة، والأصول والوحدات تحت السيطرة المشتركة، والقوائم المالية للمشاريع المشتركة بنوعها المنفصلة والموحدة.

أ- المشروع المشترك: هو ترتيب تعاقدية بين طرفين أو أكثر لمباشرة نشاط اقتصادي خاضع للرقابة المشتركة.

ب- تأخذ المشروعات المشتركة ثلاثة أنواع عامة هي:

- الأنشطة الخاضعة للرقابة المشتركة.
- الموجودات الخاضعة للرقابة المشتركة.
- والوحدات الخاضعة للرقابة المشتركة.
- يجب على أطراف المشروع الاعتراف في بياناتهم المالية المنفصلة والمجمعة بالموجودات التي تقع تحت رقابتهم والمطلوبات المستحقة عليهم، وبالمصروفات التي يتحملونها وحصتهم من الإيراد الذي يتحقق من بيع السلع أو الخدمات في المشروع المشترك.
- ج- يجب على كل طرف من أطراف المشروع الاعتراف في بياناته المالية المنفصلة أو فيما بعد في البيانات المالية المجمعة بما يلي :

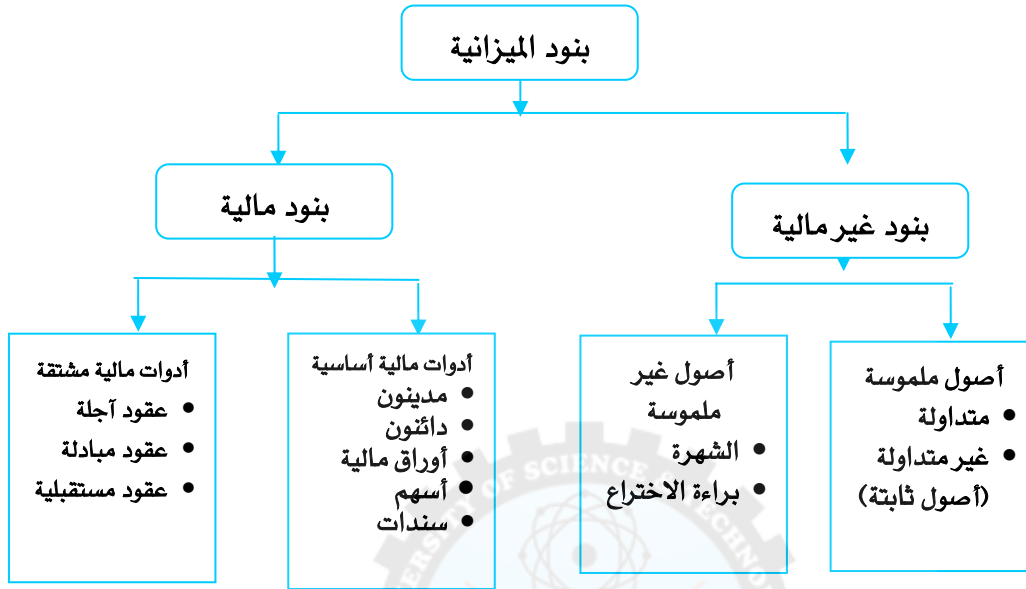
- حصته من الموجودات الخاضعة للرقابة المشتركة مبوبة حسب طبيعة الموجودات وأي التزامات استحققت عليه.
- أي مطلوبات استحققت عليه بشكل مشترك مع الأطراف الأخرى القائمة بالمشروع فيما يتعلق بالمشروع المشترك .
- أي إيراد من بيع أو استخدام حصته من مخرجات المشروع المشترك إلى جانب حصته من أي مصروفات تحملها المشروع المشترك ،
- أي مصروفات تحملها فيما يتعلق بحقوقه في المشروع المشترك.
- د- يجب على القائم بالمشروع بيان حقوقه في الوحدة الخاضعة للسيطرة المشتركة في بياناته المالية الموحدة باستخدام إحدى طريقتي التجميع الجزئي أو بطريقة حقوق الملكية ك معالجة بديلة.

21.2.3.4 المعيار رقم (32) الأدوات المالية: الإفصاح والعرض

عزيزي الدارس، تناول هذا المعيار تبويب بنود الميزانية العمومية حيث جاء فيه:

- أ- تنقسم بنود الميزانية إلى بنود مالية وبنود غير مالية، وحدد العناصر التي تدرج تحت كل بند، يلخصها الشكل (5/3)
- ب- بين طرق عرض الأدوات المالية والأصول المالية، والالتزامات المالية، وحقوق الملكية.
- ج- تناول شروط عرض الأدوات المالية في الميزانية، والمعلومات الواجب الإفصاح عنها.

شكل (5/3) يوضح أنواع بنود الميزانية



22.2.3.4. المعيار رقم (33) حصة السهم من الأرباح:

وضع المعيار مبادئ تحديد وعرض حصة السهم من الأرباح، بهدف تحسين إمكانية المقارنة بين أداء المنشآت أو الفترات المحاسبية، وركز على عملية احتساب حصة السهم من الأرباح. وقد جاء فيه ما يأتي:

- السهم العادي: عبارة عن أداة من أدوات حقوق الملكية، ويعد الأدنى مرتبةً بالنسبة لباقي فئات أدوات حقوق الملكية الأخرى.
- السهم العادي المحتمل: عبارة عن أداة مالية أو عقد يمكن أن يمنح حامله أسهماً عادية.
- حقوق الاكتتاب أو الخيارات: عبارة عن أدوات مالية تعطي حاملها الحق في شراء أسهم عادية.
- يجب احتساب ربحية السهم الأساسية عن طريق قسمة صافي ربح أو خسارة الفترة المنسوب لحملة الأسهم العادية على متوسط عدد الأسهم العادية خلال الفترة.
- لغرض احتساب ربحية السهم الأساسية يجب أن يكون صافي الربح أو الخسارة والمنسوب للفترة لحملة الأسهم العادية هو صافي الربح أو الخسارة بعد طرح الأسهم الممتازة كما يجب أن يكون عدد الأسهم العادية هو المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية خلال الفترة.

- و. يجب تعديل المتوسط المرجح لسد الأسهم العادية المتداولة خلال الفترة ولكل الفترات المعروضة بالأحداث التي ترتب عليها تغيير في عدد الأسهم العادية القائمة بدون تغيير مماثل في المصادر، ويستثنى من ذلك الأحداث التي يترتب عليها تحويلًا لأسهم عادية محتملة.
- ز. يجب على المنشأة أن تعرض ربحية السهم الأساسية والمخفضة في صلب قائمة الدخل لكل فئة من الأسهم العادية التي لها حق مختلف للمشاركة في صافي الربح للفترة. ويجب على المنشأة عرض ربحية السهم الأساسية و المخفضة بنفس درجة الوضوح لكل الفترات المعروضة .

23.2.3.4. المعيار رقم (34) التقارير المالية المرحلية:

- عزيزي الدارس،** عني المعيار بالتقارير المالية المرحلية حيث حدد الحد الأدنى لمكونات التقرير المالي المرحلي، ومن أبرز جاء فيه الآتي:
- الفترة المرحلية: هي فترة تقدم حولها التقارير المالية وتكون أقل من سنة مالية.
 - ب- التقرير المالي المرحلي: هو تقرير مالي يحتوي على مجموعة كاملة من البيانات المالية أو مجموعة من البيانات المالية المختصرة لفترة مرحلية.
 - ج- يجب أن يتضمن التقرير المالي المرحلي كحد أدنى الميزانية العمومية المختصرة وبيان الدخل المختصر وبيانا مختصرا يبين كافة التغيرات في حقوق الملكية، أو التغيرات في حقوق الملكية عدا عن تلك الناجمة من المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات على المالكين و بيان تدفق نقدي مختصر وإيضاحات تفسيرية مختارة.

24.2.3.4. المعيار رقم (36) انخفاض قيمة الموجودات:

- عزيزي الدارس،** عرض المعيار المعالجة المحاسبية للانخفاض في قيمة الموجودات وأسلوب الإفصاح عنها، ويمكن تلخيص أبرز ما تضمنه في النقاط الآتية:
- أ- يجب على المنشأة أن تقوم في كل ميزانية عمومية بتقييم ما إذا كان هناك أية دلالة على احتمال انخفاض قيمة الأصل، وإذا وجدت هذه الدلالة يجب على المنشأة تقدير مبلغ الأصل القابل للاسترداد من خلال تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل في حالته الراهنة.
 - ب- إذا كان المبلغ القابل للاسترداد للأصل أقل من مبلغه المسجل فإنه يجب تخفيض المبلغ المسجل للأصل إلى مقدار مبلغه القابل للاسترداد، ويعتبر ذلك التخفيض خسارة انخفاض القيمة ويجب الاعتراف بالخسارة في بيان الدخل في الحال.

ج- بعد الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة يجب تعديل مبلغ استهلاك (إطفاء) الأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص المبلغ المسجل المعدل للأصل ناقصاً قيمته المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على مدى عمره النافع المتبقي.

د- يجب على المنشأة في تاريخ كل ميزانية عمومية تقييم ما إذا كانت توجد أية دلالة على أن خسارة انخفاض معترف بها لأصل في السنوات السابقة لم تعد موجودة أو أنها قد انخفضت، وإذا وجدت مثل هذه الدلالة يجب تقدير المبلغ القابل للاسترداد لذلك الأصل.

هـ- بعد الاعتراف بعكس خسارة الانخفاض يجب تعديل تكلفة الاستهلاك (الإطفاء) للأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص القيمة المسجلة المعدلة للأصل مخصوماً منها قيمته المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم خلال العمر الإنتاجي المتبقي.

25.2.3.4. المعيار رقم (37) المخصصات والالتزامات والموجودات الطارئة:

عزيزي الدارس، يهدف هذا المعيار إلى ضمان تطبيق مقاييس وأسس الاعتراف المحاسبية للمخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة. وقد جاء فيه:

- المخصص هو مطلوب ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين.
- المطلوب هو التزام حالي للمنشأة ناشئ من أحداث سابقة يتوقع أن ينجم عن تسويتها تدفق صادر من المنشأة لموارد تتضمن منافع اقتصادية.
- المطلوب المحتمل هو: التزام ممكن أن ينشأ بسبب أحداث سابقة، وسيتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة، أو قد يكون التزاماً حالياً ينشأ بسبب أحداث سابقة إلا أنه غير معترف به بسبب أنه (ليس من المحتمل أن يطلب تدفقاً صادراً للموارد أو عدم إمكانية قياس مبلغ الالتزام بموثوقية كافية).
- الموجود المحتمل هو موجود ممكن أن ينشأ من أحداث سابقة، وسيؤكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة.
- تعتبر جميع المخصصات محتملة لأنها غير مؤكدة من ناحية التوقيت والمبلغ.
- يجب الاعتراف بالمخصص عندما: يكون على المنشأة التزام حالي نتيجة لحدث سابق وانه سيطلب تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام، ويمكن عمل تقدير موثوق به لمبلغ الالتزام.
- يجب على المنشأة عدم الاعتراف بمطلوب محتمل وكذلك عدم الاعتراف بموجود محتمل.

ح. يجب مراجعته المخصصات في تاريخ كل ميزانية عمومية وتعديلها أو عكسها لإظهار أفضل تقدير حالي.

ط. يجب استخدام المخصص للمصروفات التي تم تكوين المخصص من أجلها.

ي. يجب عدم الاعتراف بالمخصصات لخسائر التشغيل المستقبلية.

ك. يجب على المنشأة أن تفصح عن أنواع المخصصات وعن المبلغ المسجل في بداية ونهاية الفترة والمخصصات الإضافية التي وضعت خلال الفترة، بما في ذلك الزيادات في المخصصات الحالية، والمبالغ المستعملة، والمبالغ غير المستعملة المعكوسة خلال الفترة، والزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصوم الناشئ عن مرور الوقت وأثر أي تغير في سعر الخصم.

26.2.3.4. المعيار رقم (38) الموجودات غير الملموسة:

عزيزي الدارس، تناول المعيار شروط الاعتراف بالموجودات غير الملموسة مثل: الشهرة، والعلامة

التجارية، وبراءة الاختراع، وكيفية قياسها، والإفصاح عنها حيث جاء فيه:

أ- الموجود غير الملموس هو موجود معنوي قابل للتحديد بقيمة نقدية، ويمكن الاستفادة منه في إنتاج أو تقديم السلع أو الخدمات أو لتأجيله للآخرين أو للأغراض الإدارية

ب- يجب الاعتراف بالموجود غير الملموس فقط في حال ما إذا كان من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تعزى للموجود ستندقق للمنشأة أو إذا كان من الممكن قياس تكلفة الموجود بشكل موثوق به.

ج- يجب قياس الموجود مبدئياً بمقدار تكلفة الحصول عليه.

د- يجب عدم الاعتراف بالشهرة المولدة داخلياً على أنها موجودة.

هـ- بعد الاعتراف المبدئي يجب تسجيل الموجود غير الملموس بمقدار تكلفته مخصوماً منها الإطفاء المتراكم و أية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة.

و- إذا زادت القيمة المسجلة لموجود غير ملموس نتيجة لإعادة التقييم فإنه يجب تسجيل الزيادة مباشرة في حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقييم على أنه يجب الاعتراف بالزيادة في إعادة التقييم على أنها دخل إلى المدى الذي يعكس الانخفاض في إعادة تقييم نفس الموجود و أن ذلك الانخفاض في إعادة التقييم كان معترفاً به في السابق على أنه مصروف.

ز- إذا انخفض المبلغ المسجل لموجود نتيجة لإعادة تقييم فإنه يجب الاعتراف بالانخفاض على أنه مصروف، على أنه يجب تحميل الانخفاض في إعادة التقييم مباشرة مقابل أي فائض في إعادة التقييم إلى المدى الذي لا يزيد به الانخفاض عن المبلغ المحتفظ به في فائض إعادة التقييم فيما

يتعلق بنفس ذلك الموجود.

- ح- يجب تخصيص المبلغ القابل للاستهلاك لموجود غير ملموس على أساس منتظم على مدى أفضل تقدير لعمره النافع، وهناك افتراض قابل للدحض (للتفنيد) أن العمر النافع لموجود غير ملموس لن يزيد على عشرين سنة من تاريخ توفر الموجود للاستعمال، والإطفاء يجب أن يبدأ عندما يصبح الموجود متوفراً للاستعمال.
- ط- يجب أن تفصح البيانات المالية لكل نوع من الموجودات غير الملموسة، وتميز بين الموجودات غير الملموسة المولدة داخلياً والموجودات غير الملموسة الأخرى.

27.2.3.4. المعيار رقم (39) الأدوات المالية: الاعتراف والقياس:

- هدف المعيار إلى إكمال أحكام المعيار رقم (32) ((الأدوات المالية)): الإفصاح والعرض (سبق تناوله) وذلك من أجل تحديد مبادئ الاعتراف بالمعلومات الخاصة بالأدوات المالية وقياسها والإفصاح عنها وقد جاء فيه:
- أ- الأداة المالية: هي أي عقد ينشأ عن كل من: موجودات مالية منشأة ومطلوبات مالية على المنشأة أو حقوق مساهمين منشأة أخرى.
- ب- بموجب هذا المعيار يجب الاعتراف بكافة الموجودات المالية والمطلوبات المالية في الميزانية العمومية بما في ذلك كافة المشتقات، ويجب مبدئياً قياسها بمقدار التكلفة التي هي القيمة العادلة للعرض المعطى أو المستلم لامتلاك الأصل المالي أو المطلوب (بالإضافة إلى مكاسب أو خسائر تحوطية معينة)
- ج- عندما يتم الاعتراف بأحد بنود الموجودات أو بأحد بنود المطلوبات المالية بشكل مبدئي فإنه يجب على المنشأة قياسه بمقدار التكلفة، وهي القيمة العادلة للعرض المعطى (في حالة أصل) أو المستلم (في حالة مطلوب) مقابله، ويتم إدخال تكاليف العملية في القياس المبدئي للموجودات والمطلوبات المالية.
- د- يجب على المنشأة إلغاء الاعتراف بالموجودات المالية (الأصول) أو بجزء من الموجودات المالية، وذلك فقط عندما تفقد المنشأة السيطرة على الحقوق التعاقدية التي تشمل الأصل المالي (أو جزء من الأصل المالي)، وفقد المنشأة هذه السيطرة إذا حققت الحقوق في المنافع المحدودة في العقد أو إذا انقضت الحقوق أو تنازلت المنشأة عن هذه الحقوق.

28.2.3.4. المعيار رقم (40) الاستثمارات العقارية:

هدف إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح عنها ، وقد

تضمن ما يأتي:

أ- العقار الاستثماري هو عقار (أرض أو بناية - أو جزء من بناية - أو كلاهما) معد (من قبل المالك أو المستأجر حسب عقد إيجار تمويلي) لتحقيق إيجارات أو للزيادة في قيمته الرأسمالية أو كليهما.

ب- يجب قياس العقار الاستثماري أولاً حسب تكلفته. ويجب تضمين تكاليف العملية في القياس الأولي كما يجب إضافة الإنفاق اللاحق المتعلق بالعقار الاستثماري الذي تم الاعتراف به إلى القيمة الدفترية للعقار الاستثماري عندما يكون من المحتمل أن منافع اقتصادية مستقبلية ستندفق على المنشأة بما يزيد عن مستوى الأداء الأصلي المقدر للعقار الاستثماري يجب الاعتراف بجميع النفقات اللاحقة الأخرى كمصروف في الفترة التي حدثت فيها النفقات.

ج- يجب تضمين أي مكسب أو خسارة ناشئة من التغير في القيمة العادلة للعقار الاستثماري في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نشأت فيها.

د- يجب التوقف عن الاعتراف بالعقار الاستثماري (شطبه من الميزانية العمومية) عند الاستبعاد أو عند سحب العقار الاستثماري بشكل دائم من الاستخدام وعدم وجود منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة من استبعاده

29.2.3.4. المعيار رقم (41) الزراعة:

يهدف إلى بيان المعالجة المحاسبية ، وعرض البيانات المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي ، والإفصاح

المتعلق به ومن أبرز ما جاء فيه:

أ. النشاط الزراعي: هو إدارة عملية تحويل حيوية لأصل حيوي (حيوان أو نبات حي) معد للبيع إلى منتج زراعي أو إلى أصل حيوي إضافي من قبل المنشأة.

ب. يشمل النشاط الزراعي تربية المواشي وجني المحاصيل السنوية أو المعمرة وفلاحة البساتين

والمزارع وتربية الزهور والتربية المائية (تشمل تربية الأسماك في المزارع)

ج. يجب قياس الأصل الحيوي منذ الاعتراف الأولي وفي تاريخ كل ميزانية عمومية بتكلفته العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة.

د. يجب قياس المحصول الزراعي المجني (المحصول) من الموجودات الحيوية للمنشأة بتكلفته العادلة مطروحاً منه تكاليف نقطة البيع المقدرة في وقت الحصاد

- هـ. تشمل تكاليف نقطة بيع العملات للوسطاء والمتعاملين، الضرائب للهيئات التشريعية وبورصات السلع وضرائب التحويل والرسوم. و لا تشمل تكاليف المواصلات وتكاليف إحضار الموجودات إلى السوق.
- و. يجب تضمين المكسب أو الخسارة الناشئة عند الاعتراف الأولي لأصل حيوي بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة ومن المتغير في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة للأصل الحيوي، في صافي لربح أو الخسارة للفترة التي نشأت فيها.
- ز. يجب تضمين المكسب أو الخسارة الناشئة عند الاعتراف الأولي بمحصول زراعي بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نشأت فيها.
- ح. يجب على المنشأة عرض القيمة الدفترية لموجوداتها الحيوية بشكل منفصل في صلب بياناتها المالية
- ط. يجب على المنشأة أن تقدم وصفاً كمياً لكل فئة من الموجودات الحيوية لتمييز بين الموجودات الحيوية.

نشاط

- 1- ابحث في المكتبة أو في شبكة الانترنت عن ترجمة عربية لمعيار المحاسبة الدولي رقم (2) المخزون، اقرأ المعيار بتأن، ثم قم بإعداد تقرير تلخص فيه مضمون المعيار (تتراوح صفحات التقرير من 3 إلى 5 صفحات).
- 2- قم بزيارة إحدى الشركات التجارية اليمنية الكبرى وتعرّف على الطريقة التي تستخدمها الشركة في تقييم مخزون البضاعة نهاية السنة المالية.

4.4. المعالجة المحاسبية لشهرة المحل الموجبة والسالبة:

- توجد تعريفات مختلفة للشهرة، تتفق معظمها على ركيزتين أساسيتين هما:
- أ- تعد الشهرة أصلاً ثابتاً معنوياً (أصلاً غير ملموس).
 - ب- تعبر الشهرة عن مقدرة المنشأة على تحقيق أرباح غير عادية تزيد على الأرباح العادية التي تحققها منشآت مماثلة لها.

1.4.4. ثبات الشهرة في الدفاتر:

يشترط معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الموجودات غير الملموسة" لإثبات الشهرة في الدفاتر أن تكون قد اشترت من الغير وفي هذه الحالة تتحدد قيمتها بمقدار المبلغ الذي دفعه المشتري فعلاً عندئذ يتوجب إثبات هذه الواقعة في دفاتر الشركة التي قامت بالشراء، كما يقضي بعدم الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا على أنها أصل، والسبب في ذلك عدم إمكانية تحديد قيمتها كأصل تسيطر عليه المنشأة بحيث يمكن قياسها بشكل موثوق، ويشترط المعيار

2.4.4. قياس الشهرة الناتجة عن شراء أسهم شركة أخرى:

وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية تعالج عملية شراء شركة لشركة أخرى على أنها عملية شراء أصول، لذلك تسجل الشركة المشتري الأصول التي تم اقتنائها والالتزامات التي تم قبولها على أساس قيمتها السوقية العادلة وقت الشراء، ثم يتم مقارنة تكلفة الشراء مع القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول المكتتة وهنا يوجد أحد احتمالين هما:

أ- الاحتمال الأول:

إذا كانت تكلفة الشراء أكبر من القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول المكتتة فإن الفرق بينهما يمثل شهرة موجبة، وتعالج محاسبياً في دفاتر المشتري أصلاً معنوياً.

ب- الاحتمال الثاني:

إذا كانت تكلفة الشراء أقل من القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول المكتتة فإن الفرق بينهما يمثل شهرة سالبة، وتعالج محاسبياً في دفاتر المشتري باعتبارها دخلاً يخص الفترة المالية التي حدث فيها الشراء.

لاحظ - عزيزي الدارس- أن هناك أساساً جديداً للمحاسبة يتمثل في تقييم أصول والتزامات الشركة المشتراة وفقاً لقيمتها السوقية العادلة وهو أساس يختلف عن أساس التكلفة التاريخية، ويشير مفهوم القيمة السوقية العادلة إلى "المبلغ الذي يتم فيه مبادلة أصل ما أو تسديد التزام ما بين الطرفين على إطلاع ورغبة في عملية البيع والشراء ولا يوجد بينهم مصالح"

3.4.4. المعالجة المحاسبية للشهرة الناتجة عن شراء شركة:

عزيزي الدارس، ينبغي لك التفريق بين الشهرة الموجبة والشهرة السالبة، فلكل منهما معالجة محاسبية خاصة بها، سنبينها بأمثلة توضيحية على النحو الآتي:

مثال (3-1)

في 2010/1/1 اشترت شركة الاتحاد جميع أسهم شركة العروبة بمبلغ 600,000 ريال دفعت نقداً، كما دفعت 12,000 ريال نقداً عمولة شراء ومبلغ 24,000 ريال أتعاب مراجعين، وقد نتج عن ذلك تصفية شركة العروبة بالكامل، وفي ذلك التاريخ كانت ميزانية شركة العروبة كما يلي:

البيان	قيم دفترية	قيم عادلة	الفروق
نقدية	30,000	30,000	-
زبائن	135,000	135,000	-
بضاعة	180,000	200,000	20,000
آلات بالصايف	120,000	186,000	66,000
سيارات بالصايف	75,000	115,000	30,000
إجمالي الأصول	540,000	666,000	
دائنون	90,000	90,000	-
رأس المال	400,000		
أرباح محجوزة	50,000		
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	540,000		

المطلوب

- 1- تحديد تكلفة الشراء .
- 2- احتساب قيمة الشهرة وتحديد نوعها.
- 3- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة الاتحاد في تاريخ الشراء.

الحل:

- 1- تحديد تكلفة الشراء .

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + عمولة الشراء + أتعاب المراجعين

$$= 600,000 + 12,000 + 24,000 = 636,000 \text{ ريال}$$

- 2- احتساب قيمة الشهرة وتحديد نوعها.

• صايف الأصول المشتراة = مجموع الأصول بالقيمة العادلة - مجموع الالتزامات بالقيمة العادلة

$$= 666,000 - 90,000 = 576,000 \text{ ريال}$$

- الشهرة = تكلفة الاستثمار - صايف أصول الشركة المشتراة

$$60,000 = 576,000 - 636,000 = \text{ريال شهرة موجبة}$$

3- قيود اليومية بدفاتر شركة الاتحاد بتاريخ الشراء .

تاريخ	بيان	له	منه
2010/1/1	من ح/ الاستثمار في شركة العروبة إلى ح/ النقدية إثبات سداد تكلفة شراء شركة العروبة	636,000	636,000
	من مذكورين		
	ح/ نقدية		30,000
	ح/ زبائن		135,000
	ح/ بضاعة		200,000
	ح/ آلات		186,000
	ح/ سيارات		115,000
	ح/ الشهرة		60,000
	إلى مذكورين		
	ح/ الدائنين	90,000	
	ح/ الاستثمار في شركة العروبة	636,000	
	إثبات انتقال الأصول والالتزامات بالقيم العادلة واقفال حساب الاستثمار وإثبات الشهرة.		

1.3.4.4. المعالجة المحاسبية للشهرة الموجبة نهاية الفترات المالية اللاحقة للتملك:

فيما يتعلق بمعالجة الشهرة الموجبة في نهاية الفترات المالية اللاحقة للتملك فقد نص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) "اندماج الأعمال" - وهو من المعايير الدولية الحديثة - على عدم إطفاء الشهرة بتوزيع قيمتها على عدد من السنوات وبدلاً عن ذلك تطلب اختبار قيمة الشهرة في نهاية كل سنة لقياس إذا كان هناك انخفاض في قيمتها. فإذا حدث انخفاض يتم تخفيض الشهرة بمقدار الانخفاض أما إذا بقيت على حالها أو ارتفعت قيمتها فلا تجرى أي معالجة.

مثال (2-3)

استكمالاً للمثال السابق إذا علمت بأن الشهرة قدرت في 2010/12/31 بمبلغ 50,000

ريال.

المطلوب: إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة الاتحاد في 2010/12/31م

الحل

- الانخفاض في قيمة الشهرة = 60,000 - 50,000 = 10,000 ريال
- القيود المحاسبية بدفاتر شركة الاتحاد في 2010/12/31م

بيان	له	منه
من ح/ خسارة الانخفاض في الشهرة إلى ح/ الشهرة إثبات خسارة الانخفاض في الشهرة	10,000	10,000
من ح/ الأرباح والخسائر إلى ح/ خسارة الانخفاض في الشهرة إقفال خسارة الانخفاض في الشهرة	10,000	10,000

2.3.4.4. المعالجة المحاسبية للشهرة السالبة:

مثال (3-3)

باستخدام بيانات المثال السابق باستثناء أن الثمن المدفوع مقابل الشراء هو 500,000 ريال بدلاً من 600,000 ريال.

المطلوب

- 1- تحديد تكلفة الشراء .
- 2- احتساب قيمة الشهرة وتحديد نوعها.
- 3- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة الاتحاد بتاريخ الشراء

الحل:

- 1- تحديد تكلفة الشراء .

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + عمولة الشراء + أتعاب المراجعين

$$= 500,000 + 12,000 + 24,000 = 536,000 \text{ ريال}$$

- 2- احتساب قيمة الشهرة وتحديد نوعها.

- صافي الأصول المشتراة = مجموع الأصول بالقيمة العادلة - مجموع الالتزامات بالقيمة العادلة

$$= 666,000 - 90,000 = 576,000 \text{ ريال}$$

- الشهرة = تكلفة الاستثمار - صافي أصول الشركة المشتراة
 $= 576,000 - 536,000 = 40,000 \text{ ريال شهرة سالبة}$

3- قيود اليومية بدفاتر شركة الاتحاد بتاريخ الشراء .

تاريخ	بيان	له	منه
2010/1/1	من ح / الاستثمار في شركة العروبة إلى ح / النقدية إثبات سداد تكلفة شراء شركة العروبة	536,000	536,000
2010/1/1	من مذكورين ح/ نقدية ح/ زبائن ح/ بضاعة ح/ آلات بالصايف ح/ سيارات بالصايف إلى مذكورين ح / الدائنين ح/ أرباح غير عادية (شهرة سالبة) ح / الاستثمار في شركة العروبة إثبات انتقال الأصول والالتزامات بالقيم العادلة واقفال حساب الاستثمار وااثبات الأرباح غير عادية	30,000 135,000 200,000 186,000 115,000 90,000 40,000 536,000	

3.3.4.4. المعالجة المحاسبية للشهرة السالبة نهاية السنة المالية للتملك:

وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) تعالج الشهرة السالبة الناتجة عن التملك في نهاية السنة المالية للشراء باعتبارها ربحاً يظهر في قائمة الدخل.
وبناء على ذلك تجري شركة الاتحاد القيد الآتي لإقفال الشهرة السالبة:

تاريخ	بيان	له	منه
2010/12/31	من ح / أرباح غير عادية (شهرة سالبة) إلى ح / الأرباح والخسائر إقفال الربح غير العادي في قائمة الدخل	10,000	10,000

لاحظ- **عزيزي الدارس-** أن الشهرة السالبة تثبت في تاريخ الشراء باعتبارها إيراد غير عادي وفي نهاية السنة المالية للشراء يتم إقفالها في قائمة الدخل، في حين تثبت الشهرة الموجبة في تاريخ الشراء باعتبارها أصلاً معنوياً، وتتطلب المعايير الدولية اختبارها نهاية كل سنة مالية و تسوية أي

انخفاض في قيمتها وهذا يعني ضرورة الاستمرار في معالجة الشهرة الموجبة في نهاية جميع السنوات المالية التالية، بخلاف الشهرة السالبة التي تنتهي معالجتها بنهاية سنة الشراء المالية.

نشاط

ابحث في المكتبة أو في شبكة الانترنت عن ترجمة عربية لمعيار المحاسبة الدولي رقم (38) الخاص بالموجودات غير الملموسة، وبعد قراءتك للمعيار قم بإعداد تقرير مكون (من 3 إلى 5 صفحات) تلخص فيه مضمون المعيار.



أسئلة التقويم الذاتي

عزيزي الدارس،

أجب عن الأسئلة الآتية:

1. ما المقصود بالمعيار المحاسبي.
2. حدد أهمية وجود معايير محاسبية.
3. عدد المشاكل المحاسبية التي تنشأ بسبب عدم وجود معايير محاسبية.
4. حدد المقصود بالمعايير المحاسبية الدولية.
5. عدد المنظمات التي أسهمت في عملية تطوير المعايير المحاسبية الدولية.
6. حدد المنظمة التي أصدرت المعايير المحاسبية النافذة في الوقت الحاضر.



-5

عزيزي الدارس ، تناولنا في هذه الوحدة المقصود بالمعيار المحاسبي وأهميته والمشاكل التي تنجم عن غياب المعايير، ثم تعرفنا على مفهوم المعيار المحاسبي الدولي، وأشرنا إلى أبرز المنظمات التي أسهمت في وضع المعايير المحاسبية، وأوضحنا أن الغرض من المعايير هو وضع قواعد تحكم تطبيق وظيفة المحاسبة المتمثلة في العرض والقياس والإفصاح المحاسبي، ثم قدمنا عرضاً موجزاً يصف مضامين المعايير المحاسبية الدولية، ثم أوضحنا بأمثلة رقمية المعالجة المحاسبية لقياس الشهرة والإفصاح عنها وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية.

عزيزي الدارس: بعد أن تتأكد من استيعابك لما ورد في هذه الوحدة ستنتقل إلى الوحدة الرابعة التي ستجد فيها إجابة عن التساؤلات الآتية:

- من المعني بوضع المعايير المحاسبية (هل جهات حكومية؟ أم منظمات؟ محاسبية)
- هل يؤثر طبيعة النظام الاقتصادي للدولة في تحديد المعني بوضع المعايير المحاسبية

- (1) أحمد محمد أبو شمالة، (2010)، **معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
- (2) أمين السيد أحمد لطفي، (2002)، **المراجعة في ظل عالم متغير**، دار المكتبات الكبرى، القاهرة.
- (3) سعد بن صالح الرويتع (2001) " **مدى ملائمة معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في ظل اختلاف الظروف والعوامل البيئية** " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - جامعة عين شمس ، القاهرة.
- (4) لجنة المعايير المحاسبية الدولية (1999)، **المعايير المحاسبية الدولية**، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن - عمان
- (5) لجنة المعايير المحاسبية الدولية (2012)، **المعايير المحاسبية الدولية**، النسخة العربية من شبكة الانترنت
- 6) International Financial Reporting Standards (IFRSs®) (2012)
Web: www.iasb.org



الوحدة الرابعة

4

التنظيم الحاسبي وواقع مهنة
الحاسبة في بعض الدول

جامعة العلوم والتكنولوجيا



104	1 . المقدمة.....
104	1.1. التمهيد.....
104	2.1. أهداف الوحدة.....
105	3.1. أقسام الوحدة.....
105	4.1. القراءات المساعدة.....
106	2 . التنظيم المحاسبي.....
106	1.2. تعريف التنظيم المحاسبي.....
106	2.2. مدخل التنظيم المحاسبي الذاتي.....
107	3.2. مدخل التنظيم المحاسبي القانوني.....
107	3. تجارب بعض الدول في تطوير المعايير المحاسبية.....
107	1.3. التنظيم المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية.....
108	2.3. التنظيم المحاسبي في فرنسا.....
109	3.3. التنظيم المحاسبي في ألمانيا.....
110	4.3. التنظيم المحاسبي في الصين.....
111	5.3. التنظيم المحاسبي في مصر.....
113	4. مهنة المحاسبة في اليمن.....
117	5. الخلاصة.....
117	6. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية.....
118	7. المراجع.....

1.1. التمهيد:

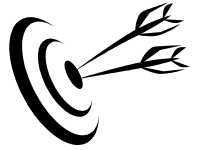
عزيزي الدارس، مرحباً بك في الوحدة الرابعة، نستهل هذه الوحدة بالإشارة إلى أن تطور المحاسبة جاء نتيجةً لتفاعل متبادل بين الممارسة المحاسبية والدراسات النظرية وإن كان التطور من الدراسات النظرية أحدث نسبياً من الممارسة العملية، فضلاً عن تأثير المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فقد شهد مطلع القرن العشرين وما بعده تزايد اهتمام المحاسبين والباحثين والمنظمات المهنية بدراسة الجوانب النظرية للمحاسبة كان من أبرزها محاولة وضع إطار نظري يحكم التطبيق العملي للمحاسبة، ومن هنا جاء مصطلح **التنظيم المحاسبي**.

عزيزي الدارس، سنتناول في هذه الوحدة تحديد مفهوم التنظيم المحاسبي، ثم نتعرف على المداخل التنظيمية المتبعة لتطوير المحاسبة، ثم نعرض تجارب بعض الدول بخصوص تطوير المعايير المحاسبية، وسنقوم بتحليل أوجه التشابه والاختلافات في التنظيم المحاسبي في بعض الدول، وفي القسم الأخير سنناقش تطور مهنة المحاسبة في اليمن.

1- 2. أهداف الوحدة:

يتوقع منك- عزيزي الدارس- بعد الانتهاء من دراسة هذه الوحدة أن تكون قادراً على أن:

- 1- توضح مفهوم التنظيم المحاسبي.
- 2- تقارن بين جوانب الاختلاف لمُدخلي التنظيم المحاسبي الذاتي والقانوني.
- 3- تستنتج مزايا كل من مدخلي التنظيم المحاسبي الذاتي والقانوني .
- 4- تحلل عيوب كل من مدخلي التنظيم المحاسبي الذاتي والقانوني .
- 5- تفرق بين تطور مهنة المحاسبة في أمريكا وفرنسا.
- 6- تفرق بين تطور مهنة المحاسبة في أمريكا وألمانيا.
- 7- تشرح تطور المحاسبة في الصين.
- 8- تناقش مراحل تطور المحاسبة في مصر.
- 9- تبين واقع مهنة المحاسبة في اليمن.



1- 3. أقسام الوحدة:

قسمت هذه الوحدة إلى ثلاثة أجزاء، هي:

عزيزي الدارس، تتكون هذه الوحدة من ثلاثة أقسام رئيسة هي:

- التنظيم المحاسبي.
- تجارب بعض الدول في تطوير المعايير المحاسبية.
- مهنة المحاسبة في اليمن.

1- 3. قراءات مساعدة:

عزيزي الدارس، يمكنك الرجوع إلى المراجع التالية للانتفاع منها في الإلمام

بالمقرر الدراسي، نظراً لاتصالها المباشر بمواضيع هذه الوحدة :

1. محمد المبروك أبوزيد، (2005)، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، أيتراك للطباعة والنشر والتوزيع. (ص55-108)
2. فردريك تشوي و كارول فروست وجاري مبيك، ترجمة (محمد عصام الدين زايد و أحمد حامد حجاج) (2004) المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، الرياض. (ص83-122).

جامعة العلوم والتكنولوجيا

عزيزي الدارس، يشير التاريخ المحاسبي إلى أن المحاسبة لم تظهر فجأة بل كانت نتاجاً لتطورات تدريجية متلاحقة عبر مراحل متعاقبة، حتى وصلت إلى ما هي عليه الآن، فقد بدأ استخدام المحاسبة بصورة بدائية في العصور القديمة، ثم بظهور نظرية القيد المزدوج شهدت ازدهاراً كبيراً بعد فترة ركود طويلة، ثم مرت بمرحلة انتشار استخدام القيد المزدوج عالمياً في مرحلة الثورة الصناعية وما بعدها ليكون أساساً واحداً لنظام المحاسبة لمعظم دول العالم.

1.2. تعريف التنظيم المحاسبي:

عزيزي الدارس، يقصد بمصطلح التنظيم المحاسبي "وضع إطار عام للممارسات المحاسبية، وتنظيم هذه الممارسات بوضع ضوابط وحلول للمشكلات التي تواجه التطبيق العملي لها"

عزيزي الدارس، يشير الواقع إلى أن الدول انتهجت في وضع التنظيم المحاسبي الخاص بها أحد مدخلي أساسين هما: مدخل التنظيم الذاتي ومدخل التنظيم القانوني، وتأثر عملية اختيار أحدهما إلى حد كبير بالعوامل البيئية السائدة في كل دولة، وسنبين جوانب الاختلاف بين مدخلي التنظيم المحاسبي على النحو الآتي:

2.2. مدخل التنظيم المحاسبي الذاتي:

عزيزي الدارس، وفقاً لمدخل التنظيم المحاسبي الذاتي يتولى الممارسون لمهنة المحاسبة وخبراء المحاسبة والمنظمات المحاسبية مهمة وضع المبادئ والقواعد والإجراءات والمعايير المحاسبية والعمل على تطويرها، ويفترض هذا المدخل أن المكلفين بوضع التنظيم المحاسبي يتمتعون بمستوى عال من الاستقلال عن تدخل الجهات الحكومية .

عادةً يطبق مدخل التنظيم المحاسبي الذاتي في الدول التي يسود فيها نظام اقتصادي حر في ظل وجود سوق رأس مالية نشطة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وكندا.

على الرغم من أن الاستقلال يمثل الخاصية الأساسية المميزة لمدخل التنظيم الذاتي إلا أن هناك بعض الانتقادات توجه لعملية وضع المعايير المحاسبية وفقاً لهذا المدخل منها:

- أ- تأثر عملية وضع المعايير المحاسبية بمتطلبات الأسواق المالية.
- ب- يؤدي اختلاف احتياجات المستخدمين للمعلومات المحاسبية إلى محاولة الأطراف المختلفة التأثير في وضع المعايير والإجراءات المحاسبية بما يليب احتياجاتها من المعلومات.

ج- يتيح للمنظمات المسؤولة عن التنظيم المحاسبي فرصة الانحياز لصالح فئة بعينها من المستخدمين على حساب احتياجات الفئات الأخرى.

3.2. مدخل التنظيم المحاسبي القانوني:

عزيزي الدارس، على خلاف مدخل التنظيم الذاتي يخضع التنظيم المحاسبي القانوني للتشريعات الحكومية ولا يكون للمنظمات المهنية المحاسبية أية سلطة في وضع القواعد المحاسبية أو تغييرها، فعلى سبيل المثال يعد النظام المحاسبي الموحد للدولة احد صور التنظيم المحاسبي القانوني كونه يصدر بموجب تشريع حكومي.

عادة يطبق مدخل التنظيم القانوني في الدول التي يسود فيها نظام اقتصادي مركزي في ظل تدخل حكومي قوي، ومن أبرز الدول التي تنهج التنظيم القانوني فرنسا وألمانيا واليابان.

من أبرز الانتقادات الموجهة لمدخل التنظيم القانوني ما يأتي:

- أ- أن وضع المعايير من قبل الجهات الحكومية يسلب المهنة حيويتها ودورها المطلوب أن تؤديه.
- ب- يؤدي تنظيم المحاسبة وفقاً للمدخل القانوني إلى التركيز على تلبية متطلبات الحكومة أكثر من تلبية احتياجات أصحاب رأس المال وسائر الفئات الأخرى.
- ج- تفتقر النظم المحاسبية الموحدة إلى المرونة في مواكبة التغيرات في بيئة الأعمال المعقدة.

3.

عزيزي الدارس، بعد أن تحدثنا عن مدخلي التنظيم المحاسبي ناقش في هذا القسم المداخل التي اتبعتها بعض الدول الرائدة في المحاسبة في وضع تنظيمها المحاسبي، وقد اخترنا عدد الدول كونها تعد مركز رئيس للشركات متعددة الجنسية.

1.3. التنظيم المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية:

عزيزي الدارس، تنهج الولايات المتحدة الأمريكية النظام الفيدرالي، ووفقاً لهذا النظام يكون لكل ولاية نظامها القانوني الخاص بها، لذا تتكون الشركات في أمريكا وفقاً لقانون الولاية وليس القانون الفيدرالي، وعادةً تشتمل القوانين الخاصة بكل ولاية متطلبات السجلات المحاسبية ونشر التقارير المالية الدورية، أما على المستوى الفيدرالي فإن هيئة تبادل الأوراق المالية هي

الجهة التي تحدد متطلبات أعداد التقارير المالية بحكم سلطتها على الشركات المسجلة في أسواق الأوراق المالية الأمريكية.

تتمثل الجهات ذات الصلة بالتنظيم المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية في الآتي:

- أ. هيئة تبادل الأوراق المالية: وهي وكالة حكومية ذات تنظيم مستقل وخاص وتتمتع بسلطة قانونية بإصدار المعايير المحاسبية وإلزام الشركات المسجلة أسهمها في الهيئة بتطبيقها، وتعتمد الهيئة في إعداد المعايير المحاسبية على مجلس معايير المحاسبة المالية.
- ب. مجلس معايير المحاسبة المالية: تأسس عام 1973م (ليحل محل مجلس المبادئ المحاسبية) ويختص بإصدار المعايير المحاسبية وقد أصدر منذ تأسيسه وحتى الآن ما يزيد على 130 معياراً من معايير المحاسبة المالية.

عزيزي الدارس، يتبين مما سبق أن التنظيم المحاسبي في أمريكا يجمع بين التنظيم القانوني والتنظيم الذاتي، إلا أنه يميل بدرجة اكبر نحو التنظيم الذاتي نظراً لأن عملية وضع المعايير تختص بها منظمة محاسبية هي: مجلس معايير المحاسبة المالية، أما الإلزام بالتطبيق فتختص به سلطة قانونية هي: هيئة تبادل الأوراق المالية. وفيما يتعلق بمستخدمي البيانات المحاسبية فإن المستثمرين والدائنين هما المستخدمون الرئيسيون للمعلومات المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية.

2.3. التنظيم المحاسبي في فرنسا:

عزيزي الدارس، يتسم النشاط الاقتصادي الفرنسي بكثرة المنشآت الفردية والعائلية صغيرة الحجم، إلى جانب الشركات متوسطة الحجم لذا فمهنة المحاسبة بفرنسا صغيرة الحجم والنشاط نسبياً مقارنةً بسائر الدول الأوروبية، وتنتهج فرنسا مدخل التنظيم المحاسبي القانوني حيث يتحكم قانونا الشركات وضرائب الدخل في الممارسات المحاسبية وإعداد التقارير المالية، فضلاً عن ذلك تعتمد فرنسا منذ عام 1957م نظاماً محاسبياً موحداً تلتزم بتطبيقه جميع الشركات، وبهذا يمكن القول إن القوانين الحكومية هي المصدر الوحيد لمعايير المحاسبة في فرنسا، أما المنظمات الممثلة لمهنة المحاسبة مثل هيئة خبراء المحاسبة فلا تملك سلطة إصدار معايير محاسبية ملزمة التطبيق وإن كانت تصدر توصيات ليس لها صفة الإلزام، ومن أحدث التطورات التي قلصت دور المنظمات المهنية بشأن وضع المعايير المحاسبية قيام البرلمان الفرنسي عام 1996م بإصدار تشريع قضى بإنشاء لجنة تنظيمات المحاسبة ومنحها سلطة عليا لإصدار المعايير المحاسبية الملزمة لجميع الشركات، وتضم

هذه اللجنة في عضويتها ممثلين من المنظمات المهنية الآتية: المجلس القومي للمحاسبة ولجنة معاملات البورصة، وهيئة خبراء المحاسبة، والاتحاد الوطني للمراجعين المعتمدين.

عزيزي الدارس، يتبين لنا مما سبق أن أهم مستخدمي المعلومات المحاسبية بفرنسا هي الجهات الحكومية وفي مقدمتهم سلطات الضرائب لأغراض التحاسب الضريبي، وكذلك أجهزة التخطيط القومي لأغراض إعداد الإحصاءات القومية.

تجدر الإشارة إلى أنه بسبب تزايد تأثير الشركات متعددة الجنسية في الاقتصاد الفرنسي سمحت القوانين لهذه الشركات بإعداد بياناتها المالية الموحدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية؛ وذلك لأغراض التسجيل في أسواق المال العالمية.

3.3. التنظيم المحاسبي في ألمانيا:

عزيزي الدارس، شهدت ألمانيا في العقدين الأخيرين من القرن التاسع عشر تطورات متزايدة في النشاط الصناعي أدى إلى نمو تجارتها، وبعد الحرب العالمية الثانية توجهت نحو الأسواق المالية التي تهيمن عليها البنوك الألمانية الكبرى، فالبنوك هي المستثمر الرئيس في الأوراق المالية وهي الممول الرئيس للقروض.

تتشابه ألمانيا وفرنسا في تطبيق مدخل التنظيم المحاسبي القانوني ففي ألمانيا يحدد قانون الشركات السجلات المحاسبية الواجب إمسакها والبيانات المالية الواجب نشرها، فضلاً عن ذلك ينص قانون الضرائب على أن الدخل الخاضع للضريبة يحسب على أساس ما هو مقيم في السجلات المحاسبية، ويوجب قانون المحاسبة العام إعداد البيانات المالية على الأسس الضريبية كما يحدد محتويات وشكل القوائم المالية والإيضاحات المتممة للبيانات المالية.

على الرغم من قدم نشأة مهنة المحاسبة في ألمانيا إلا أن دور المنظمات المهنية فيما يتعلق بإصدار المعايير المحاسبية يتسم بالضعف، إذ تنحصر اختصاصات معهد المحاسبين القانونيين الألماني في وضع معايير المراجعة وتقديم توصيات وتفسيرات غير ملزمة في أمور المحاسبة المالية.

مما تقدم يتبين أن تنظيم مهنة المحاسبة في ألمانيا تهيمن عليه القوانين الحكومية لذلك فإن المستخدم الرئيس للمعلومات المحاسبية في ألمانيا هو سلطات الضرائب، ويأتي في المرتبة الثانية الدائنون ويليهم المستثمرون.

تجدر الإشارة إلى أن القوانين الألمانية سمحت بتطبيق معايير المحاسبة الدولية أو مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة الأمريكية في إعداد البيانات المالية الموحدة إلا أنها لا تعتبر البيانات الموحدة أساساً لاحتساب الضريبة أو توزيعات الأرباح.

4.3. التنظيم المحاسبي في الصين:

عزيزي الدارس، تعد الصين الدولة الأكثر سكاناً في العالم إذ يمثل سكانها ربع سكان العالم تقريباً، وللمحاسبة جذور بعيدة في الصين ترجع إلى 2200 سنة قبل الميلاد فقد استخدمت الحضارة الصينية القديمة المحاسبة في قياس الثروة ومقارنة انجازات الأمراء، ومع قيام جمهورية الصين الشعبية عام 1949م ظهرت خصائص المحاسبة المعاصرة في الصين حيث انتهجت الدولة نظاماً اقتصادياً مركزياً صارماً سيطرت بموجبه على عناصر الإنتاج فكانت منشآت الإنتاج مملوكة للدولة ونتيجة لذلك كانت المهمة الأساسية للمحاسبة هي توفير البيانات اللازمة لتلبية احتياجات الدولة لأغراض التخطيط الاقتصادي والرقابة.

انتهجت الصين مدخل التنظيم المحاسبي القانوني حيث اعتمدت نظم محاسبية موحدة تجاوز عددها 40 نظاماً محاسبياً موحداً تختلف عن بعضها بحسب نوع الصناعة وشكل الملكية حيث اشتملت على القواعد المحاسبية الملزمة للمنشآت المملوكة للدولة.

في عام 1978م قامت الدولة بإصلاحات اقتصادية أفضت إلى التحول من اقتصاديات التخطيط المركزي إلى اقتصاديات السوق فشهد الاقتصاد نمواً سريعاً وملحوظاً فبحلول القرن الواحد العشرين أضحت الصين من كبار الدول المصدرة والمستورد للبضائع على مستوى العالم.

مر التنظيم المحاسبي في الصين بثلاث مراحل رئيسة يمكن إيجازها في النقاط الآتية:

أ. اتسم التنظيم المحاسبي خلال الفترة من 1949م وحتى عام 1992م بالتضارب والاختلاف في الممارسة المحاسبية نظراً لوجود أكثر من 40 نظاماً محاسبياً موحداً مستخدماً.

ب. وضعت وزارة المالية في عام 1992م (معايير المحاسبة لمشروعات الأعمال) واعتباراً من أول يناير 1993م أصبحت جميع المشروعات العاملة في الصين ملزمة بتطبيق هذه المعايير التي حلت محل النظم الأربعين السابق ذكرها.

ج. أجرت الدولة تعديلات في القانون التجاري عام 1993م بحيث يشمل جميع المنشآت بما في ذلك التي لا تملكها أو تديرها الدولة.

تتمثل الجهات ذات الصلة بتنظيم المحاسبة في الصين في الآتي:

- أ. معهد المحاسبين العموميين المعتمدين الصيني: الذي تأسس عام 1988م، إلا أن دوره محدود بسبب خضوعه لسلطة وزارة المالية حيث يتلى تنظيم مهنة مراجعة الحسابات وعلى وجه الخصوص ما يتعلق بمراجعي الحسابات الذين يراجعون منشآت القطاع الخاص.
- ب. إدارة مراجعة الدولة: وهي الجهة المعنية بمراجعة المنشآت المملوكة للدولة.
- ج. مجلس شؤون المحاسبة: وهو الجهة المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية ويخضع لسلطة وزارة المالية.
- د. لجنة الأوراق المالية الصينية: وتتفرد بتنظيم العمل في بورصتي شنغهاي و شينزن، حيث تقوم بوضع إرشادات وقواعد تنظيم السوق، وتشترك مع وزارة المالية في وضع متطلبات الإفصاح الإضافية للشركات المسجلة.

عزيزي الدارس، يتبين لنا مما تقدم أن تنظيم مهنة المحاسبة في الصين يخضع لسيطرة القوانين الحكومية؛ لذا فإن الجهات الحكومية لا سيما سلطات الضرائب هي المستخدم الرئيس للمعلومات المحاسبية.

5.3. التنظيم المحاسبي في مصر:

عزيزي الدارس، تمتلك مصر رصيداً حضارياً متميزاً تناقلته الحضارات المتعاقبة عبر آلاف السنين (مثل الحضارة الفرعونية، واليونانية، الرومانية، والقبطية، والإسلامية)، إذ تشير المدونات التاريخية إلى أن الحضارة الفرعونية عرفت تنظيم الدفاتر والسجلات فكان هناك نظم محاسبية لحساب وقياس الأنشطة الاقتصادية المختلفة بما فيها البناء والتشييد، كما وجدت نظم لرقابة المخزون كونها كانت منتجاً كبيراً للقمح.

في العصر الحديث كانت مصر لفترة طويلة رائدة الثقافة والتعليم في العالم العربي إذا نشأت فيها عام 1820م جامعة القاهرة وهي أقدم الجامعات المصرية والعربية المعاصرة، كما يعتبر التعليم المحاسبي الجامعي في مصر الأقدم في العام العربي إذ يرجع تاريخ نشأت كلية التجارة بجامعة القاهرة إلى عام 1911م.

تأثر التنظيم المحاسبي المصري بالتغيرات السياسية والاقتصادية التي شهدتها التاريخ المعاصر لمصر، ويمكن التمييز بين ثلاث مراحل رئيسة شكلت نقاط تحول في التنظيم المحاسبي نوجزها في النقاط الآتية:

أ. الفترة من 1881م وحتى 1951م :

خلال هذه الفترة كانت مصر واقعة تحت الاحتلال البريطاني فتأثر نظامها المحاسبي بالممارسات المحاسبية البريطانية، وكان نظامها الاقتصادي نظاماً رأسمالياً يعتمد على الزراعة أما الصناعة فكانت تمثل نسبة ضئيلة من الدخل القومي، وقد شهدت هذه الفترة صدور القوانين الآتية:

- قانون التجارة عام 1883م الذي ألزم التجار بإمسك الدفاتر التجارية (دفتر اليومية والجرد والمراسلات.....)

- قانون الضرائب رقم (14) لسنة 1939 الذي ألزم المنشآت بتقديم إقرارها الضريبي استناداً إلى حسابات وقوائم ختامية حتى لا تخضع لتقدير أرباحها على أساس الحكمي.
- صدر مرسوم بتأسيس جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية في 24 أبريل 1946 ثم في سنة 1951م صدر أول قانون لتنظيم مهنة المحاسبة في مصر ولا يزال هذا القانون سارياً حتى الآن.

ب. الفترة من 1952م وحتى 1973م :

بعد قيام الثورة يوليو عام 1952م تحولت مصر إلى النظام الاشتراكي وأصبحت الدولة تسيطر على أغلب أوجه النشاط الاقتصادي، حيث شملت عملية التأميم جميع البنوك وشركات التأمين والمنشآت الصناعية والتجارية التي يزيد رأس مالها على 10,000 جنيه مصري، كما أغلقت سوق الأوراق المالية، فضلاً عن ذلك شهدت هذه الفترة صدور القوانين الآتية:

- صدر القانون رقم (167) لسنة 1961م الذي قضى بإنشاء إدارة لمراقبة الحسابات بكل مؤسسة قطاع عام، ثم الغي بالقانون (44) لسنة 1965 الذي بموجبه أصبحت إدارات مراقبة الحسابات تتبع الجهاز المركزي للمحاسبات فنياً وإدارياً.
- صدر قرار رئيس الجمهورية في عام 1966 باعتماد النظام المحاسبي الموحد ليطبق على جميع وحدات القطاع العام باستثناء البنوك وشركات التأمين.
- في عام 1973 أدمجت نقابة المحاسبين والمراجعين في نقابة التجاريين حيث أصبحت مشابهة لاتحادات العمال أكثر من كونها منظمة مهنية محاسبية.

ج. الفترة من أكتوبر 1973م وحتى الآن :

في مستهل هذه الفترة نهجت الدول سياسة الانفتاح الاقتصادي وذلك بإفصاح المجال للمنشآت الخاصة للمشاركة في التنمية الاقتصادية، وجذب رؤوس الأموال المحلية والعربية والأجنبية، وعملت إصلاحات في قوانين الضرائب والاستثمار وغيرها لمواكبة مرحلة الانفتاح. ومن أبرز الأحداث التي شهدتها هذه المرحلة ما يأتي:

- أنجز معهد المحاسبين والمراجعين المصريين في عام 1992م إعداد 20 معياراً محاسبياً.
- صدور اللائحة التنفيذية لقانون السوق المالية عام 1993م حيث قضت باستخدام المعايير المحاسبية الدولية في كل المجالات التي لم يغطيها قانون السوق المالي.
- صدور قرار وزاري برقم (503) لسنة 1997 م يلزم جميع الشركات بضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية.
- صدرت المعايير المصرية الجديدة للمحاسبة بموجب قرار وزاري رقم (243) لعام 2006 قضى بأن تحل المعايير الجديدة محل معايير المحاسبة التي سبق إصدارها بالقرار الوزاري رقم (503) لسنة 1997. وقد أعدت معايير المحاسبة المصرية (وعددتها 35 معياراً) طبقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين باستثناء المعالجات تم تضمينها في ملحق المعايير المحاسبية المصرية.

عزيزي الدارس، يتضح من العرض السابق أن التنظيم المحاسبي في مصر كان متأثراً بشكل كبير بالمعايير المحاسبية الدولية وإن كان قد صدر بموجب قانون، كما أن مستخدمي المعلومات المحاسبية يشمل المستثمرين والدائنين والجهات الحكومية لا سيما سلطات الضرائب.

4.

عزيزي الدارس، تعد مهنة المحاسبة في اليمن مقارنةً بالعديد من الدول، ويمكن التمييز بين ثلاث مراحل تاريخية أثرت على تطور المحاسبة في اليمن نوجزها في النقاط الآتية:

أ- الفترة ما قبل قيام ثورتي سبتمبر 1962م وأكتوبر 1963م

عاشت المحافظات الشمالية فترة ما قبل الثورة ظروفًا اقتصادية واجتماعية وسياسية صعبة، حيث كانت الموارد الاقتصادية والأنشطة تجارية والصناعية محدودة جداً، وكانت المحافظات الشمالية تعتمد على عدن فيما يتعلق بالتجارة الخارجية، فضلاً عن ذلك كان التعليم والتدريب فيها المحاسبة- فكانت الممارسة المحاسبية بدائية، أما المحافظات الجنوبية، فكانت واقعة تحت الاستعمار البريطاني، وكان تنظيمها المحاسبي متأثراً بالممارسات المحاسبية البريطانية، ففي سنة 1937م تأسس في عدن "إدارة فحص الحسابات" اقتصر واجبها على فحص حسابات الحكومة آنذاك لما كان يسمى بحكومة مستعمرة عدن والحسابات التابعة لها في المحميات.

ب- الفترة من بعد ثورتي سبتمبر 1962م وأكتوبر 1963م حتى 1990م

دخلت المحافظات الشمالية مرحلة الاستقرار السياسي بعد مضي عدة سنوات من قيام ثورة سبتمبر 1962م عندئذ حظيت مهنة المحاسبة باهتمام كبير من الدولة حيث أصدرت قوانين تنظم مهنة المحاسبة من أبرزها:

- قانون الشركات رقم (106) لسنة 1976م (ألغى بالقانون رقم 34 سنة 1991م) الذي نظم أعمال الشركات وألزمها بمسك دفاتر محاسبية وإعداد نشر قوائمها المالية.
 - القانون رقم (99) لسنة 1976م بشأن نظام المحاسبين القانونيين ويعد الخطوة الأولى لبيدات تنظيم مهنة المراجعة في اليمن فقد تضمنت مواد شروط مزاوله المهنة وتشكيل لجنة المحاسبين القانونيين تابعة لوزارة الاقتصاد تتولى دراسة طلبات منح تراخيص مزاوله المهنة وسرد تفصيلات حقوق وواجبات المحاسب القانوني بما يتفق وأصول ممارسة المهنة وكذا مسؤوليات المخالفات والعقوبات التي يمكن فرضها بحق المحاسبين القانونيين.
 - صدور النظام المحاسبي الموحد بموجب قرار مجلس الوزراء رقم (31) لسنة 1978م الذي هدف إلى توحيد مسميات الحسابات والمعالجات المحاسبية فضلاً عن توفير معلومات تلبى احتياجات المحاسبة القومية والجهات الملزمة بتطبيقه هي مؤسسات وشركات القطاعين العام والمختلط.
- أما في المحافظات الجنوبية فقد اعتمدت الدولة بعد ثورة أكتوبر نظاماً اقتصادياً مركزياً صارماً سيطرت بموجبه على عناصر الإنتاج وكانت منشآت الإنتاج مملوكة للدولة؛ لذا كانت المهمة الأساسية للمحاسبة توفير البيانات اللازمة لتلبية احتياجات الدولة لأغراض التخطيط الاقتصادي والرقابة.

ج- الفترة من بعد توحيد اليمن 1990م وحتى الآن.

- شهدت الفترة عقب تحقيق الوحدة اليمنية في 22 مايو 1990م إصدار مزيد من القوانين فضلاً عن إلغاء وتعديل بعض القوانين القديمة لتواكب برنامج الإصلاح المالي والاقتصادي والإداري وتبني برامج الخصخصة ، ومن مظاهر ذلك ما يأتي:
- قانون البنوك رقم (36) لسنة 1991م. الذي نظم أعمال البنوك وألزمها بنشر قوائمها المالية المصادق عليها من مراقب حسابات في صحف محلية.
 - قانون ضرائب الدخل رقم (31) لسنة 1991م (ألغى بالقانون رقم (12) لسنة 1999) حيث تطلب ضرورة اعتماد القوائم المالية والإقرارات الضريبية من محاسب قانوني.
 - القانون رقم (39) لسنة 1992م بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

- القانون رقم (31) لسنة 1992م بشأن نظام المحاسبين القانونيين والذي بموجبه تم تأسيس جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين.
- القانون رقم (34) لسنة 1991م بشأن الشركات ومن ثم القانون رقم 22 لسنة 1997م.
- قانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات رقم (26) لسنة 1999م البديل عن القانون رقم 31 لسنة 1992م بشأن نظام المحاسبين القانونيين.
- قانون الشركات التجارية رقم (15) لسنة 1999م البديل عن القانون رقم 22 لسنة 1997م والقانون رقم 34 لسنة 1991م.
- صدور قرار مجلس الوزراء رقم (144) لسنة 1999م بشأن تحديد معدلات إهلاك الأصول الثابتة.

وفيما يتعلق بواقع مهنة المحاسبة في اليمن فيبدو أنها في مراحل التطور الأولى لإرساء قواعد التنظيم المحاسبي وبناء المعايير وتطويرها، فعلى الرغم من تزايد الوعي بأهمية المحاسبة خلال العقدين الماضيين إلا أن هناك ضعفاً واضحاً فيما يتعلق بدور المحاسبة في القياس والإفصاح عن المعلومات المحاسبية للمستخدمين خارج الحدود الجغرافية للدولة، فمن أبرز الشواهد المؤشرة على ضعف المحاسبة في اليمن ما يأتي:

- أ- عدم وجود معايير محاسبية محلية، كما لم يتم اعتماد تطبيق أية معايير محاسبية بشكل رسمي حتى تاريخ تأليف هذا المقرر.
- ب- عدم وجود منظمات مهنية محاسبية تؤدي دورها في مجال إعداد المعايير المحاسبية وتطويرها.
- ج- تتعدد الجهات الحكومية المختصة بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة والإشراف عليها
- د- عدم تشكيل المجلس الأعلى لمهنة المحاسبة والمراجعة الذي أسندت إليه مهمة وضع القواعد المحاسبية ومعايير المراجعة بموجب المادة رقم (62) من القانون رقم 26 لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات⁽¹⁾

في ضوء ما تقدم يمكن القول إن تنظيم مهنة المحاسبة في اليمن تهيم عليه القوانين الحكومية لذلك فإن المستخدم الرئيس للمعلومات المحاسبية هي الجهات الحكومية ثم يأتي في المرتبة الثانية للمستخدمين الدائنين ثم المستثمرين.⁽²⁾

أسئلة التقويم الذاتي

عزيزي الدارس،

- 1- ما المقصود بالتنظيم المحاسبي ؟
- 2- بين مداخل التنظيم المحاسبي.
- 3- حدد الجهة التي تقوم بمهمة التنظيم المحاسبي وفقاً لمدخل التنظيم الذاتي.
- 4- حدد مدخل التنظيم الذي يركز على تلبية متطلبات الجهات الحكومية.
- 5- حدد مدخل التنظيم المحاسبي المتبع في كل من فرنسا وأمريكا.
- 6- حدد المستخدم الرئيس للبيانات المحاسبية في كل من ألمانيا وأمريكا.
- 7- وضع أثر قانون الضرائب على مهنة المحاسبة في ألمانيا.
- 8- وضع مصادر التنظيم المحاسبي في كل من فرنسا وألمانيا.
- 9- ناقش مراحل تطور التنظيم المحاسبي في مصر.
- 10- ناقش مراحل تطور التنظيم المحاسبي في الصين.
- 11- عدد القوانين ذات التأثير المباشر في الممارسة المحاسبية في اليمن.
- 12- من هم مستخدمو البيانات المحاسبية في اليمن؟
- 13- وضع اثر قانون الضرائب على مهنة المحاسبة في كل من بريطانيا وألمانيا.
- 14- ما هي الهيئة المنوط بها إعداد المعايير المحاسبية في اليمن؟
- 15- اشرح واقع مهنة المحاسبة في اليمن بعد قيام الوحدة.
- 16- ما هي الهيئة المنوط بها إعداد المعايير المحاسبية في اليمن؟

؟

أوضحنا في هذه الوحدة أن التنظيم المحاسبي يعبر عن الإطار الذي يحدد الممارسة المحاسبية، وأن هناك مدخلين للتنظيم المحاسبي هما: مدخل التنظيم الذاتي ويطبق في الدول ذات التوجه الاقتصادي الرأسمالي، ومدخل التنظيم القانوني ويطبق بشكل عام في الدول ذات الاقتصاد المركزي، ثم قمنا بدراسة تحليلية مقارنة لعدد من الدول ذات تاريخ عريق في المحاسبة، أوضحنا فيها الجهات المعنية بوضع المعايير في تلك الدول والمستخدم الرئيس للبيانات المحاسبية، ثم عرضنا نبذة مختصرة عن مهنة المحاسبة في اليمن أوضحنا فيها: هيمنة القوانين الحكومية على تنظيم المحاسبة، ومن المستخدم الرئيس للبيانات المحاسبية، كما استعرضنا بعض الشواهد التي تمثل مظاهر ضعف مهنة المحاسبة في اليمن.

- عزيزي الدارس،** سنتناول في الوحدة الخامسة توحيد الأعمال والقوائم المالية الموحدة وهو موضوع في غاية الأهمية كونه أحد الجوانب التطبيقية للمحاسبة الدولية، وستجد في ثنايا الوحدة التالية إجابة عن التساؤلات الآتية:
- ماذا يقصد بتوحيد الأعمال؟ وما أنواعه؟
 - ما هو مفهوم القوائم المالية الموحدة وما الهدف منها ومن المسؤول عن إعدادها؟
 - ما الإجراءات المحاسبية المتعلقة بإعداد القوائم المالية الموحدة؟ فضلاً عن ذلك ستنمي مهارتك المحاسبية من خلال مقدرتك على:
 - إعداد القوائم المالية الموحدة بتاريخ التوحيد.
 - إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية السنة المالية للفترة التالية للتوحيد.

- 1- العمودي، أحمد عبدالله عمر، 2001، "دور المراجع الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرار في الشركات المساهمة اليمنية"، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن.
- 2- فردريك تشوي وكارول فروست وجاري مبيك، ترجمة (محمد عصام الدين زايد وأحمد حامد حجاج) (2004) المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، الرياض.
- 3- محمد المبروك أبو زيد، (2005)، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع.
- 4- جاسر عجمي (محاسب قانوني)، (2010) مراحل تطور مهنة المحاسبة و المراجعة في مصر. بحث منشور على شبكة الانترنت الرابط الآتي:

<http://kenanaonline.com/users/gasseragamyAccountingAudi>

الهوامش

- (1) وزارة الشؤون القانونية، قانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، صنعاء، يوليو 2004، ص 45.
- (2) عبد الحميد مانع علي الصيغ، (2002)، المحاسبة الدولية - الإطار النظري والتطبيق العملي، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء. (ص79-118).



الوحدة الخامسة

5

توحيد الأعمال والقوائم المالية الموحدة

جامعة العلوم والتكنولوجيا



122	1 . المقدمة.....
122	1.1. التمهيد.....
122	2.1. أهداف الوحدة.....
123	3.1. أقسام الوحدة.....
123	4.1. القراءات المساعدة.....
124	2 . توحيد الأعمال.....
124	1.2. مفهوم توحيد الأعمال.....
124	2.2. أنواع توحيد الأعمال.....
124	1.2.2. الاندماج.....
125	2.2.2. الاتحاد.....
126	3.2.2. السيطرة.....
127	3. القوائم المالية الموحدة.....
127	1.3. مفهوم القوائم المالية الموحدة.....
128	2.3. إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة.....
128	4. إعداد القوائم المالية الموحدة وفقاً لطريقة الشراء.....
129	1.4. إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ السيطرة بطريقة الشراء.....
140	2.4. إثبات التغيرات في حساب الاستثمار في نهاية السنة المالية للسيطرة.....
142	3.4. إعداد القوائم المالية الموحدة نهاية السنة الأولى للسيطرة بطريقة الشراء.....
165	5. إعداد القوائم المالية وفقاً لطريقة توحيد المصالح.....
167	1.5. إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ السيطرة بطريقة توحيد المصالح.....
171	2.5. إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية السنة الأولى للسيطرة بطريقة توحيد المصالح.....
176	6. الخلاصة.....
176	7. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية.....
176	8. المراجع.....

1.1. التمهيد:

مرحباً بك - عزيزي الدارس - في الوحدة الخامسة وهي بعنوان: "توحيد الأعمال والقوائم المالية الموحدة"

عزيزي الدارس، من المظاهر المألوفة في هذا العصر اندماج واتحاد الشركات مع بعضها، أو سيطرة شركة على شركة أخرى عن طريق شراء جميع أسهمها أو جزء كبير منها، وتستخدم أدبيات المحاسبة مصطلح توحيد الأعمال Business Combinations للتعبير عن علاقات الاندماج والاتحاد والسيطرة التي تحدث بين الشركات. ومن هذا المنطلق سنبين في مستهل هذه الوحدة مفهوم توحيد الأعمال وأنواعه وخصائص كل نوع منه، ثم نبين المقصود بالقوائم المالية الموحدة وبعد ذلك ننتقل إلى الجانب التطبيقي حيث سنوضح الإجراءات المحاسبية المتعلقة بإعداد القوائم المالية الموحدة باستخدام طريقة الشراء مرة وباستخدام طريقة توحيد المصالح مرة أخرى، وفي كل مرة سنوضح إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ التوحيد وفي نهاية السنة الأولى للتوحيد وفقاً للطريقتين السابقتين.

1- 2. أهداف الوحدة:

يتوقع منك - عزيزي الدارس - بعد الانتهاء من دراسة هذه الوحدة أن تكون قادراً على أن:

- 1- تعرف مفهوم توحيد الأعمال وتحديد أشكاله.
- 2- تحدد مفهوم القوائم المالية الموحدة .
- 3- تبين إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة.
- 4- تعد القوائم المالية الموحدة بتاريخ التوحيد باستخدام طريقة الشراء.
- 5- تعد القوائم المالية الموحدة بنهاية العام الأول وفقاً لطريقة الشراء وطريقة الملكية.
- 6- تعد القوائم المالية الموحدة بتاريخ التوحيد بطريقة توحيد المصالح.
- 7- تعد القوائم المالية الموحدة بنهاية العام الأول وفقاً لطريقة توحيد المصالح وطريقة الملكية.



1- 3. أقسام الوحدة:

عزيزي الدارس، تتكون هذه الوحدة من أربعة أقسام رئيسة هي:

- توحيد الأعمال.
- القوائم المالية الموحدة.
- إعداد القوائم المالية الموحدة وفقاً لطريقة الشراء.
- إعداد القوائم المالية وفقاً لطريقة توحيد المصالح.

1- 3. قراءات مساعدة:

عزيزي الدارس، يمكنك الرجوع إلى المراجع التالية للانتفاع منها في الإلمام بالمقرر الدراسي، نظراً لاتصالها المباشر بمواضيع هذه الوحدة :

- 1- عبد الحميد مانع علي الصيغ، (2002) ، المحاسبة الدولية - الإطار النظري والتطبيق العملي، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء. (ص 183-270).
- 2- جون لارسن ون موسش(تعريب وصفي عبد الفتاح أبو المكارم وكمال الدين سعيد)، (1998)، المحاسبة المتقدمة "الجزء الأول"، دار المريخ للنشر، الرياض.(ص 365-507).

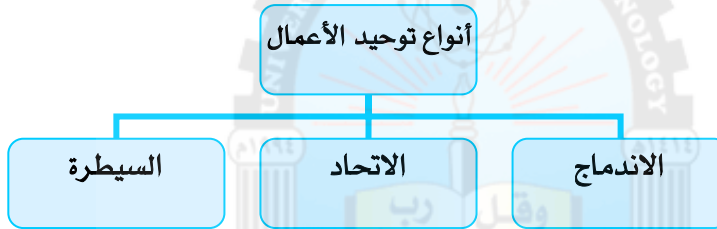
عزيزي الدارس، يمثل توحيد الأعمال جمع منشآت منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة ويتم بطرق متنوعة، فقد يتم بشراء منشأة لحقوق الملكية في منشأة أخرى، أو شراء صايف أصول المنشأة، وتسدد القيمة نقداً أو بإصدار أسهم أو بإصدار سندات.

1.2. مفهوم توحيد الأعمال:

عزيزي الدارس، يقصد بتوحيد الأعمال وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (22) "جمع شركات مساهمة منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة نتيجة لنشوء علاقة اندماج أو اتحاد أو سيطرة فيما بين الشركات المتحدة" حيث يترتب على توحيد الأعمال انتقال سلطة اتخاذ القرارات الإدارية من إدارات الشركات المتحدة إلى إدارة واحدة.

2.2. أنواع توحيد الأعمال:

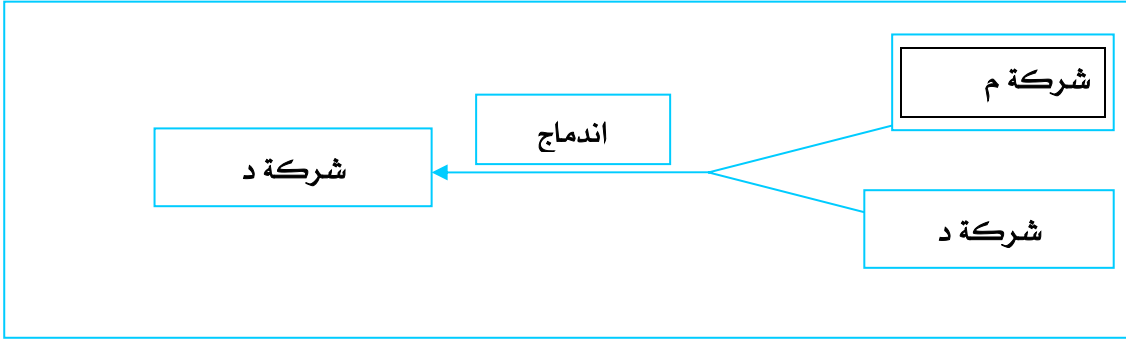
شكل (1/5) يوضح أنواع توحيد الأعمال



يوجد من الناحية القانونية ثلاثة أنواع لتوحيد الأعمال هي: الاندماج والاتحاد والسيطرة، وسنبين مفهوم هذه الأنواع في الفقرات الآتية:

1.2.2. الاندماج:

عزيزي الدارس، يحدث الاندماج عندما يتم تصفية أعمال شركة، وتنتقل أصولها والتزاماتها إلى شركة أخرى لتصبح جزءاً منها، فمثلاً إذا قررت (شركة م) الاندماج في (شركة د)، فإن (شركة م) تسمى "الشركة المندمجة"، في حين يطلق على (شركة د) "الشركة الدامجة" ويمكن التعبير عن علاقة الاندماج على النحو الموضح في الشكل ()



شكل (2/5) يوضح علاقة الاندماج

❖ خصائص الاندماج:

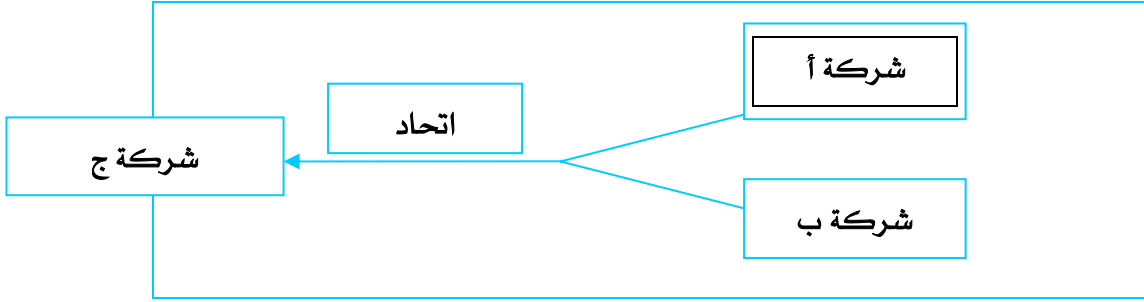
- أ- يتطلب تنفيذ الاندماج الحصول على موافقة الجمعية العمومية غير العادية الخاصة بكل من الشركة المندمجة و الشركة الدامجة.
- ب- زوال الصفة القانونية والشخصية المعنوية عن الشركة المندمجة (م) حيث تصبح جزءاً من الشركة الدامجة (د).
- ج- تقوم الشركة الدامجة (د) بتعويض حملة أسهم الشركة المندمجة (م) بإصدار أسهم جديدة لهم عوضاً عن أسهمهم القديمة قبل الاندماج.
- د- يتم تصفية أعمال الشركة المندمجة (م) بشكل نهائي حيث تنتقل أصولها والتزاماتها إلى الشركة الدامجة (د).

2.2.2. الاتحاد:

عزيزي الدارس، يحدث الاتحاد عندما تقرر شركتان أو أكثر الاتحاد مع بعضهما لتكوين شركة جديدة، فمثلاً إذا قررت (شركة أ) و(شركة ب) الاتحاد وتكوين شركة جديدة تسمى (شركة ج)، ففي هذه الحالة يطلق على (شركة أ) و(شركة ب) بالشركات المتحدة، في حين يطلق على (شركة ج) الشركة الجديدة.

ويمكن تمثيل علاقة الاتحاد على النحو الموضح في الشكل (3/5).

شكل (3/5) يوضح علاقة الاتحاد



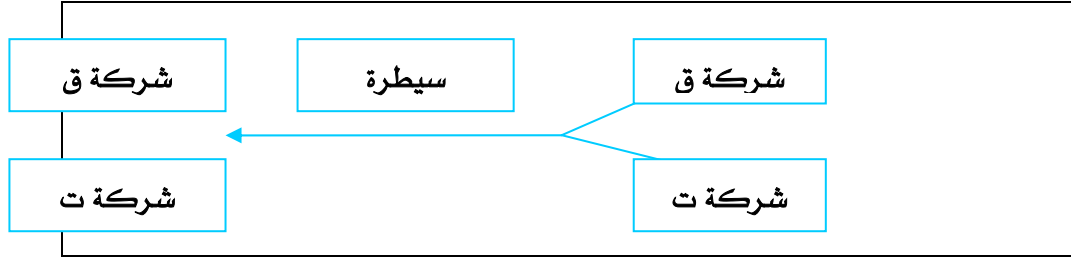
❖ خصائص الاتحاد:

- أ- يتطلب موافقة الجمعية العمومية غير العادية للشركات المتحدة (كما هو الحال في حالة الاندماج).
- ب- زوال الصفة القانونية عن الشركات المتحدة وإضفاء تلك الصفة على الشركة الجديدة.
- ج- تقوم الشركة الجديدة بإصدار أسهم مقابل الأسهم التي كان يحملها مساهمو الشركات المتحدة.
- د- يتم تصفية أعمال الشركات المتحدة بشكل نهائي وتنتقل أصولهم و التزاماتهم إلى الشركة الجديدة.

3.2.2. السيطرة:

عزيزي الدارس، تتحقق السيطرة عند قيام شركة بشراء غالبية أسهم شركة أخرى (أكثر من 50%)، وتستمر الشركتان بالعمل بشكل منفصل، إلا أن الشركة المستثمرة تتمتع بقدرة السيطرة على إدارة وقرارات الشركة المستثمر فيها حيث يتم تسيير أعمال الشركة المسيطر عليها بما يخدم مصالح الشركة المسيطرة، فعلى سبيل المثال إذا اشترت (شركة ق) أكثر من 50% من أسهم (شركة ت) فإنه تنشأ علاقة ما بين الشركتين تسمى علاقة القابضة والتابعة بموجبها تسمى (شركة ق) بالشركة القابضة أو الشركة الأم، ، في حين تسمى (شركة ت) بالشركة التابعة، ويوضح الشكل (4/5) علاقة السيطرة.

شكل (4/5) يوضح علاقة السيطرة



❖ خصائص السيطرة:

- أ- إحدى الشركات تشتري أكثر من 50% من أسهم شركة أخرى.
- ب- تحتفظ الشركتان (القابضة والتابعة) بشخصيتين قانونيتين مستقلتين.
- ج- تستمر الشركتان في إعداد قوائمهما المالية بشكل مستقل عن بعضهما.
- د- يتوجب على الشركة القابضة إعداد ما يسمى بالقوائم المالية الموحدة (سنشرحها في الفقرة التالية)

3.

عزيزي الدارس، سبق أن أوضحنا من خصائص السيطرة احتفاظ الشركة القابضة والشركة التابعة بشخصيتين قانونيتين مستقلتين ونتيجة لذلك يتوجب على كل من الشركة القابضة والشركة التابعة إعداد قوائمهما المالية بشكل مستقل عن بعضهما، إلا أنه نتيجة للسيطرة تنشأ علاقة اقتصادية جوهرية بين القابضة والتابعة لا يمكن تجاهلها، وتطبيقاً لمبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني تهدف القوائم المالية الموحدة إلى بيان المركز المالي ونتائج الأعمال للشركة القابضة وشركاتها التابعة كما لو كانت وحدة اقتصادية واحدة، وفي هذا الشأن ألزمت لمعايير المحاسبية الدولية الشركات القابضة بضرورة إعداد قوائم مالية موحدة لجميع الشركات التابعة لها.

1.3. مفهوم القوائم المالية الموحدة:

عزيزي الدارس، يقصد بالقوائم المالية الموحدة تلك القوائم المالية العائدة للشركة القابضة ومنشأتها التابعة والتي يتم عرضها وكأنها وحدة اقتصادية واحدة حيث يتم تجميع أصول والتزامات كل من الشركة القابضة والتابعة ومصاريفها وإيراداتها ومن ثم يتم عرضها في شكل قوائم مالية موحدة تشمل: قائمة الدخل الموحدة، وقائمة الأرباح المحتجزة الموحدة، وقائمة المركز المالي الموحدة.

2.3. إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة:

تقع مهمة إعداد القوائم المالية الموحدة على الشركة القابضة، وتتطلب عملية الإعداد الحصول على القوائم المالية لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة ثم تفريق بيانات الشركتين في نموذج يسمى ورقة العمل التي تأخذ الشكل التالي:

شكل (5/5) يوضح نموذج ورقة عمل القوائم الموحدة

المبالغ الموحدة	التسويات	الشركة التابعة	الشركة القابضة	أسماء الحسابات
	زيادة (نقص)			
(5)	(4)	(3)	(2)	(1)

يبين الشكل (4) أن ورقة العمل تتكون من خمسة أعمدة يتم التسجيل فيها على النحو

الآتي:

- أ- العمود الأول: يسجل فيه أسماء الحسابات.
- ب- العمود الثاني: يسجل فيه أرصدة الحسابات الخاصة بالشركة القابضة.
- ج- العمود الثالث: يسجل فيه أرصدة الحسابات المتعلقة بالشركة التابعة.
- د- العمود الرابع: تتم فيه التسويات (إضافة أو خصم) حيث يتم فيه حذف بعض بنود القوائم المالية للقابضة أو التابعة، وتسوية أرصدة بعض بنود أصول والتزامات التابعة (سنتين ذلك لاحقاً).
- هـ- العمود الخامس: يتم فيه جمع قيمة كل بند في عمود الشركة القابضة مع ما يناظره في عمود الشركة التابعة، مع الأخذ بعين الاعتبار التسويات بالإضافة أو بالخصم الظاهرة في العمود الرابع (التسويات) والنتائج يعبر عن المبالغ الموحدة.

4.

:

عزيزي الدارس، وفقاً لطريقة الشراء تعالج عملية توحيد الأعمال بالسيطرة على أنها عملية شراء أصول، وعليه يتم تسجيل الأصول التي تم الحصول عليها بالقيمة المدفوعة إذا تم السداد نقداً وإذا تم السداد عن طريق إصدار أسهم فتسجل الأصول بالقيمة العادلة أو القيمة الجارية للأسهم أيهما أكثر تحديداً، ثم يتم مقارنة تكلفة الشراء مع القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول المشتراة وهنا يوجد أحد احتمالين هما:

أ- الاحتمال الأول: إذا كانت تكلفة الشراء أكبر من القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول المقتناة فإن الزيادة تعتبر شهرة موجبة يتم الاعتراف بها كأصل معنوي تظهر في قائمة المركز المالي الموحدة بتاريخ الشراء، ثم في نهاية السنوات التالية يتم اختبار قيمة الشهرة في نهاية كل سنة، فإذا حدث انخفاض في قيمتها يتم تخفيض الشهرة بمقدار ذلك الانخفاض، أما إذا بقيت على حالها أو ارتفعت قيمتها فلا تجرى أي معالجة.

ب- الاحتمال الثاني: إذا كانت تكلفة الشراء أقل من القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول المقتناة، فإن الفرق بينهما يمثل شهرة سالبة، وبحسب المعايير المحاسبية الدولية تعالج الشهرة السالبة كإيراد.

1.4. إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ السيطرة بطريقة الشراء:

عزيزي الدارس، إذا تمت عملية التوحيد خلال العام فإن إيرادات ومصاريف الشركة التابعة عن الفترة من بداية العام حتى تاريخ التوحيد لا يتم نقلها لحسابات الشركة القابضة، وكذلك الحال للأرباح المحجوزة العائدة للشركة التابعة، وبناءً على ذلك فإن القوائم المالية الموحدة في تاريخ الشراء تقتصر على قائمة المركز المالي الموحدة فقط.

والآن - **عزيزي الدارس** - سنوضح بأمثلة رقمية كيفية تطبيق هذه الطريقة.

مثال (5-1)

يوضح كيفية إعداد القوائم الموحدة بتاريخ السيطرة في حالة تملك القابضة لكامل أسهم الشركة التابعة وسداد القيمة نقداً باستخدام طريقة الشراء.

في 2008/12/31 اشترت شركة صنعاء جميع أسهم شركة لحج بمبلغ 600,000 ريال، كما دفعت مبلغ 6,000 ريال نقداً عمولة شراء، ومبلغ 18,000 أتعاب مراجعين، وكانت القوائم المالية لشركتي صنعاء ولحج في ذلك التاريخ قبل إتمام عملية الشراء كما يلي:

القوائم المالية لشركتي صنعاء ولحج في 2008/12/31م

قائمتا الدخل

بيان	شركة صنعاء	شركة لحج
صافي المبيعات	3,000,000	1,000,000
تكلفة المبيعات	2,200,000	800,000
مصروفات التشغيل	600,000	110,000
يخصم: مجموع المصروفات	2,800,000	910,000

صافي الدخل	200,000	90,000
------------	---------	--------

قائمة الأرباح المحتجزة

قائمتا	بيان	شركة صنعاء	شركة لحج	المركز
المالي	الأرباح المحجوزة بداية العام	150,000	20,000	
	صافي الدخل	200,000	90,000	
	يخصم توزيعات أرباح	(50,000)	(30,000)	
	الأرباح المحجوزة نهاية العام	300,000	80,000	
	بيان	شركة صنعاء	شركة لحج	
	نقدية	800,000	70,000	
	مدينون تجاريون	500,000	100,000	
	مخزون	480,000	180,000	
	أراضي	600,000	60,000	
	آلات	440,000	120,000	
	سيارات	180,000	30,000	
	براءة اختراع	-	40,000	
	إجمالي الأصول	3,000,000	600,000	
	دائنون	600,000	100,000	
	رأس مال الأسهم	2,000,000	400,000	
	علاوة إصدار	100,000	20,000	
	أرباح محجوزة	300,000	80,000	
	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	3,000,000	600,000	

فإذا علمت أن القيم العادلة لأصول والتزامات شركة لحج كانت مساوية لقيمتها الدفترية في ذلك التاريخ فيما عدا الأصول الآتية: التي كانت قيمتها العادلة على النحو الآتي: المخزون 186,000، الأراضي 90,000، والآلات 112,000، والسيارات 36,000، وبراءة الاختراع 50,000 ريال.

المطلوب

- 1) تحديد تكلفة الشراء.
- 2) احتساب الشهرة في تاريخ الشراء.

(3) إثبات قيد عملية الشراء بدفاتر شركة صنعاء وفقاً لطريقة الشراء وترحيله إلى الحسابات المتأثرة.

(4) إجراء قيد التسوية والاستبعاد بورقة العمل.

(5) إعداد ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة في 2008/12/31 م.

(6) إعداد قائمة المركز المالي الموحدة في 2008/12/31 م.

الحل:

(1) تحديد تكلفة الشراء .

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + عمولة الشراء + أتعاب المراجعين

$$= 600,000 + 6,000 + 18,000 = 624,000 \text{ ريال}$$

(2) احتساب الشهرة في تاريخ الشراء

الشهرة = تكلفة الاستثمار - صافي أصول الشركة التابعة بالقيمة العادلة

$$\begin{aligned} & \bullet \text{ صافي الأصول بالقيمة العادلة} = \text{الأصول بالقيمة العادلة} - \text{الالتزامات بالقيمة العادلة} \\ & = 100,000 + 70,000 + 186,000 + 90,000 + 112,000 + 36,000 + 50,000 - (100,000) \\ & = 544,000 \text{ ريال} \end{aligned}$$

$$\bullet \text{ الشهرة} = 544,000 - 624,000 = 80,000 \text{ ريال شهرة موجبة}$$

(3) إثبات قيد عملية الشراء بدفاتر شركة صنعاء وترحيله إلى الحسابات المتأثرة

تاريخ	بيان	دائن	مدين
2008/12/31	من ح/ الاستثمار في شركة لحج إلى ح/ النقدية إثبات شراء جميع أسهم شركة لحج	624,000	624,000

ترحيل قيد إثبات الشراء إلى الحسابات المتأثرة

ح/ الاستثمار في شركة لحج

بيان	له	بيان	منه
رصيد مرحل	624,000	إلى ح/ النقدية	624,000
	624,000		624,000
		رصيد منقول	624,000

ح/النقدية

بيان	له	بيان	منه
من ح/الاستثمار في شركة لحج	624,000	رصيد	800,000
رصيد مرحل	176,000		
	800,000		800,000
		رصيد منقول	176,000

4) قيد التسوية والاستبعاد بورقة العمل

يتم إجراء التسويات باستخدام قيود ورقة العمل، وهي قيود تعد خارج السجلات المحاسبية، وبالتالي لا تسجل في الدفاتر المحاسبية، وفي هذا المثال يكون قيد ورقة العمل على النحو الآتي:

بيان	دائن	مدين
رأس مال- لحج		400,000
علاوة إصدار- لحج		20,000
أرباح محتجزة- لحج		80,000
مخزون- لحج 180,000 - 186,000		6,000
أراضي- لحج 60,000 - 90,000		30,000
سيارات - لحج 30,000 - 36,000		6,000
براءة اختراع- لحج 40,000 - 50,000		10,000
الشهرة		80,000
آلات - لحج 120,000 - 112,000	8,000	
الاستثمار في شركة لحج - صناعاء	624,000	

تم في قيد التسوية استبعاد ح/ الاستثمار في شركة لحج مقابل استبعاد حقوق الملكية في الشركة التابعة، وتسوية أصول التابعة بقيمة الفروق بين القيمة العادلة والدفترية لأصول التابعة، وكذلك إثبات الشهرة الناتجة عن الشراء.

5) ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة في 2008/12/31م

يتم ترحيل قيد ورقة العمل إلى عمود التسويات بورقة العمل حيث ترحل الزيادة في الأصول والخصوم بإشارة موجبة والنقص فيهما بإشارة سالبة، بعد ذلك ستأخذ ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة الشكل الآتي:

ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة في 2008/12/31م

المبالغ الموحدة	التسويات	شركة لحج	شركة صنعاء	البيان
246,000		70,000	176,000	نقدية
600,000		100,000	500,000	مدينون تجاريون
666,000	6,000	180,000	480,000	مخزون
-	(624,000)		624,000	الاستثمار في شركة لحج
690,000	30,000	60,000	600,000	أراضي
552,000	(8,000)	120,000	440,000	آلات
216,000	6,000	30,000	180,000	سيارات
50,000	10,000	40,000	-	براءة اختراع
80,000	80,000			الشهرة
3,100,000	(500,000)	600,000	3,000,000	إجمالي الأصول
700,000		100,000	600,000	دائنون
2,000,000	(400,000)	400,000	2,000,000	رأس مال الأسهم
100,000	(20,000)	20,000	100,000	علاوة إصدار
300,000	(80,000)	80,000	300,000	أرباح محجوزة
3,100,000	(500,000)	600,000	3,000,000	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

عزيزي الدارس، يلاحظ على ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة في 2008/12/31م الآتي:

أ- العمود الثاني: الخاص بالشركة القابضة.

بعد ترحيل قيد الشراء ظهر رصيد النقدية بمبلغ 176,000، ورصيد حـ/الاستثمار في شركة لحج بمبلغ 624,000، ولم تتغير أرصدة بقية الحسابات.

ب- العمود الثالث: الخاص بالشركة التابعة.

لم تحدث أية تغيرات في أرصدة حسابات الشركة التابعة نظراً لأنها تحتفظ بشخصيتها القانونية المستقلة تماماً عن القابضة لذا لا يحق للقابضة إجراء تعديلات في حسابات التابعة.

ج- العمود الرابع: الخاص بالتسويات

- ظهرت فيه مبالغ الزيادة و(النقص) الناتجة عن الفرق بين القيمة العادلة والدفترية للمخزون 6,000، وللأراضي 30,000 وللآلات بالسالب (8,000) وللسيارات 6,000 ولبراءة الاختراع 10,000، والسبب في إدراج الفروق خارج الدفاتر المحاسبية أن المبادئ المحاسبية في معظم البلدان تمنع إعادة تقييم أصول متعلقة بشركة مستمرة في نشاطها طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية لذا تم إظهار تلك فروق في عمود التسويات.

- تم استبعاد ح/ الاستثمار في شركة لحج لدى القابضة، و كذلك تم استبعاد ح/ رأس المال، وح/ علاوة الإصدار، وح/ الأرباح المحجوزة لدى التابعة. ويعود سبب الإلغاء إلى أن حساب الاستثمار في التابعة يمثل صافي أصول الشركة التابعة، وبما أن أصول والتزامات التابعة قد تم جمعها مع أصول والتزامات القابضة في عمود الأرقام الموحدة لذا من الضروري إلغاؤه، كذلك تم حذف عناصر حقوق الملكية لدى الشركة التابعة ليظهر في عمود الأرقام الموحدة قيمة عناصر حقوق الملكية العائدة فقط للقابضة. وسبب هذا الإلغاء يعود إلى أن حسابات حقوق الملكية تمثل الوجه الثاني لصافي الأصول، مما يتطلب إلغاؤها لمنع الازدواجية في الأرقام الموحدة
- ظهرت الشهرة التي سبق احتسابها بمبلغ 80,000 ريال والسبب في ذلك أنها أصل معنوي نتج بسبب الشراء؛ لذا يجب تضمينها قائمة المركز المالي الموحدة .

د- العمود الخامس: الخاص بالمبالغ الموحدة

- تم فيه جمع أرصدة حسابات القابضة مع ما يناظرها في قائمة التابعة مع الأخذ بعين الاعتبار القيم المدرجة في عمود التسويات، فمثلاً احتسبت المبالغ الموحدة كالآتي:
- المخزون في عمود المبالغ الموحدة = 6,000 + 180,000 + 480,000 = 666,000
 - الآلات في عمود المبالغ الموحدة = 8,000 - 120,000 + 440,000 = 552,000

6) قائمة المركز المالي الموحدة في 2008/12/31م

من خلال عمود المبالغ الموحدة بورقة العمل يمكن عرض قائمة المركز المالي الموحدة كما يأتي:

قائمة المركز المالي الموحدة لشركتي صنعاء ولحج في 2008/12/31م

المبالغ	البيان
246,000	نقدية
600,000	مدينون تجاريون
666,000	مخزون
690,000	أراضي
552,000	آلات
216,000	سيارات
50,000	براءة اختراع
80,000	الشهرة
3,100,000	إجمالي الأصول
700,000	دائنون

المبالغ	البيان
2,000,000	رأس مال الأسهم
100,000	علاوة إصدار
300,000	أرباح محجوزة
3,100,000	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

مثال (2-5)

يوضح كيفية إعداد القوائم الموحدة تاريخ السيطرة في حالة تملك القابضة لجزء من أسهم التابعة وسداد القيمة بإصدار أسهم باستخدام طريقة الشراء.

في 2008/12/31 اشترت شركة صناعة 80% من أسهم شركة لحج، وقامت بسداد القيمة لمساهمي شركة لحج بإصدار 400 سهم قيمة اسمية 1,000 ريال، علماً بأن القيمة الجارية لأسهم شركة صناعة في تاريخ السيطرة كانت 1,200 ريال للسهم الواحد، كما دفعت مبلغ 20,000 ريال نقداً عمولة شراء، ومبلغ 15,000 ريال مصروفات إصدار وتسجيل الأسهم. وقد كانت القوائم المالية لشركتي صناعة ولحج في ذلك التاريخ على النحو الموضح في المثال السابق (5-1).

المطلوب

- 1) تحديد تكلفة الشراء.
- 2) احتساب الشهرة في تاريخ الشراء
- 3) إثبات عملية الشراء بدفاتر شركة صناعة وفقاً لطريقة الشراء وترحيله إلى الحسابات المتأثرة
- 4) إجراء قيد التسوية والاستبعاد بورقة العمل
- 5) إعداد ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة في 2008/12/31م
- 6) إعداد قائمة المركز المالي الموحدة في 2008/12/31م

الحل

1) تحديد تكلفة الشراء.

400,000	القيمة الاسمية للأسهم المصدرة 400 سهم $\times$ 1,000 ريال
80,000	علاوة إصدار الأسهم المصدرة 400 سهم $\times$ 200 ريال
20,000	يضاف عمولة شراء
500,000	تكلفة الاستثمار

لاحظ- **عزيزي الدارس**- أن عمولة الشراء تعد جزءاً من تكلفة الاستثمار، أما مصاريف إصدار الأسهم فلا تضاف إلى تكلفة الاستثمار بل تعالج بخصمها من علاوة الإصدار.

2) احتساب الشهرة في تاريخ الشراء

أوضحنا في المثال السابق (5-1) أن شركة صنعاء اشترت جميع أسهم التابعة وتملكت صافي أصول شركة لحج وقدرها 544,000 ريال، وفي هذا المثال نفترض أن شركة صنعاء اشترت 80% من سهم شركة لحج وهذا يعني أن باقي أسهم الشركة التابعة يملكها أقلية المساهمين حيث يمتلكون 20% من في صافي أصول التابعة، وعليه سنقوم باحتساب حصة القابضة وحقوق الأقلية في صافي أصول التابعة وكذلك الشهرة على النحو التالي:

- حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة = $544,000 \times 20\% = 108,800$ ريال
- حصة القابضة في صافي أصول التابعة = $544,000 \times 80\% = 435,200$ ريال
- الشهرة = تكلفة الاستثمار - حصة القابضة في صافي أصول التابعة بالقيمة العادلة
- الشهرة = $500,000 - 435,200 = 64,800$ ريال شهرة موجبة

3) إثبات عملية الشراء بدفاتر شركة صنعاء والترحيل إلى الحسابات المتأثرة

تاريخ	بيان	دائن	مدين
12/31	من ح/ الاستثمار في شركة لحج إلى مذكورين		500,000
	ح/ رأس المال (400 سهم $\times$ 1,000 ريال)	400,000	
	ح/ علاوة إصدار أسهم (400 سهم $\times$ 200 ريال)	80,000	
	ح/ النقدية (عمولة الشراء)	20,000	
	إثبات شراء 80% من أسهم شركة لحج		
	من ح/ علاوة إصدار أسهم إلى ح/ النقدية (مصرفات إصدار الأسهم)	15,000	15,000
	تخفيض علاوة الإصدار بمصاريف إصدار الأسهم		

وبترحيل القيدتين السابقين إلى الحسابات المتأثرة بدفتر أستاذ القابضة فإنها ستظهر على النحو الآتي:

ح/ الاستثمار في شركة لحج

منه	بيان	له	بيان
500,000	إلى مذكورين	500,000	رصيد مرحل

500,000	500,000
	رصيد منقول 500,000

ح/النقدية

بيان	له	بيان	منه
من ح/الاستثمار في شركة لحج	20,000	رصيد	800,000
من ح/علاوة الإصدار	15,000		
رصيد مرحل	765,000		
	800,000		800,000
		رصيد منقول	765,000

ح/رأس المال

بيان	له	بيان	منه
رصيد	2,000,000	رصيد مرحل	2,400,000
من ح/الاستثمار في شركة لحج	400,000		
	2,400,000		2,400,000
رصيد منقول	2,400,000		

ح/علاوة الإصدار

بيان	له	بيان	منه
رصيد	100,000	إلى ح/النقدية	15,000
من ح/الاستثمار في شركة لحج	80,000	رصيد مرحل	165,000
	180,000		180,000
رصيد منقول	165,000		

(4) قيد التسوية والاستبعاد بورقة العمل

بيان	دائن	مدين
رأس مال - لحج		400,000
علاوة إصدار - لحج		20,000
أرباح محتجزة - لحج		80,000
مخزون - لحج 180,000 - 186,000		6,000
أراضي - لحج 60,000 - 90,000		30,000
سيارات - لحج 30,000 - 36,000		6,000
براءة اختراع - لحج 40,000 - 50,000		10,000

بيان	دائن	مدين
الشهرة	8,000	64,800
آلات - لحج 120,000-112,000		
الاستثمار في شركة لحج - صنعاء	500,000	
حقوق الأقلية	108,800	

تم في القيد استبعاد حـ / الاستثمار في شركة لحج مقابل استبعاد حقوق الملكية في الشركة التابعة وإثبات حقوق الأقلية، و تسوية أصول التابعة بقيمة الفروق بين القيمة العادلة و الدفترية لأصول التابعة، وكذلك إثبات الشهرة الناتجة عن الشراء.

5) ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة في 2008/12/31م

ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة في 2008/12/31م

المبالغ الموحدة	التسويات	شركة لحج	شركة صنعاء	البيان
835,000		70,000	765,000	نقدية
600,000		100,000	500,000	مدينون تجاريون
666,000	6,000	180,000	480,000	مخزون
-	(500,000)		500,000	الاستثمار في شركة لحج
690,000	30,000	60,000	600,000	أراضي
552,000	(8,000)	120,000	440,000	آلات
216,000	6,000	30,000	180,000	سيارات
50,000	10,000	40,000	-	براءة اختراع
64,800	64,800			الشهرة
3,673,800	(391,200)	600,000	3,465,000	إجمالي الأصول
700,000		100,000	600,000	دائنون
108,800	108,800			حقوق الأقلية
2,400,000	(400,000)	400,000	2,400,000	رأس مال الأسهم
165,000	(20,000)	20,000	165,000	علاوة إصدار
300,000	(80,000)	80,000	300,000	أرباح محجوزة
3,673,800	(391,200)	600,000	3,465,000	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

❖ يلاحظ على ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة في 2008/12/31م الآتي:

- أ - عمود الشركة القابضة: تم فيه تعديل أرصدة الحسابات المتأثرة بقيدي الشراء وهي: حـ / النقدية وحـ / رأس المال وحـ / علاوة الإصدار، وظهر حـ / الاستثمار في شركة لحج بمبلغ 500,000 ريال.

ب- عمود الشركة التابعة: لم تحدث فيه أية تغيرات عما كانت عليه قبل الشراء.

ج- عمود التسويات تم فيه الآتي:

- إظهار الفروق بين القيمة العادلة والدفترية للمخزون وللأراضي وللآلات وللسيارات ولبراءة الاختراع.
- إظهار الشهرة بمبلغ 64,800 ريال والتي احتسبت سابقاً.
- استبعاد ح/ الاستثمار في شركة لحج لدى القابضة، وكذلك تم استبعاد ح/ رأس المال، وح/ علاوة الإصدار، وح/ الأرباح المحجوزة لدى التابعة.
- إظهار حقوق الأقلية بمبلغ 108,800 ريال والتي احتسبت سابقاً، حيث يجب عرضها في الميزانية العمومية الموحدة مفصولة عن الالتزامات وحقوق ملكية حملة أسهم الشركة القابضة.

د- عمود المبالغ الموحدة: تم فيه جمع أرصدة حسابات القابضة مع ما يناظرها في قائمة التابعة مع الأخذ بعين الاعتبار القيم المدرجة في عمود التسويات.

6) قائمة المركز المالي الموحدة في 2008/12/31م

المبالغ الموحدة	البيان
835,000	نقدية
600,000	مدينون تجاريون
666,000	مخزون
690,000	أراضي
552,000	آلات
216,000	سيارات
50,000	براءة اختراع
64,800	الشهرة
3,673,800	إجمالي الأصول
700,000	دائنون
108,800	حقوق الأقلية
2,400,000	رأس مال الأسهم
165,000	علاوة إصدار
300,000	أرباح محجوزة
3,673,800	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

2.4. إثبات التغيرات في حساب الاستثمار في نهاية السنوات المالية للسيطرة:

عزيزي الدارس، في نهاية السنة المالية الأولى للسيطرة، وكذلك نهاية السنوات التالية تقوم الشركة القابضة بإجراء قيود اليومية لإثبات التغيرات في حساب الاستثمار حيث يتأثر ح/الاستثمار بالأمور الآتية:

- أ- يتم زيادته بمقدار حصة القابضة في أرباح التابعة أو تخفيضه بحصتها في خسارة التابعة.
 - ب- يتم تخفيضه أو زيادته بمقدار الجزء الواجب إطفائه سنوياً من الفروق بين القيمة العادلة و الدفترية لأصول والتزامات التابعة.
 - ج- يتم تخفيضه بمقدار حصة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة.
- لإثبات التغيرات في حساب الاستثمار توجد ثلاث طرق محاسبية، تقوم كل طريقة منها على فلسفة ومبدأ خاص بها، وهذه الطرق هي كما يأتي:
- أولاً: طريقة الملكية:**

تقوم هذه الطريقة بإثبات الاستثمار بدفاتر القابضة بقيود بتاريخ السيطرة بالتكلفة كما أوضحنا سابقاً، ثم يتم تعديل تلك التكلفة بما يلي :

- بحصة القابضة من نتيجة أعمال الشركة التابعة حيث يتم زيادة التكلفة بالأرباح وتخفيضها بالخسائر .
- بحصة القابضة من توزيعات الأرباح التي تجريها التابعة حيث يتم تخفيض حساب الاستثمار بتلك التوزيعات.
- بحصة القابضة من الفروقات ما بين القيم الدفترية والقيم العادلة لأصول وخصوم الشركة التابعة

وبتطبيق مضمون هذه الطريقة تجري الشركة القابضة نهاية كل سنة مالية في دفاتها ثلاثة قيود محاسبية على النحو الآتي:

- أ- إثبات حصة القابضة في صافي أرباح أو خسارة الشركة التابعة.

■ إذا حققت التابعة ربح يتم إثباته بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xxxx		من ح/الاستثمار	12/31
	xxxx	إلى ح/ دخل الاستثمار	
		إثبات حصة القابضة في دخل التابعة (....) لعام	

■ إذا حققت التابعة خسارة يتم إثباتها بالقييد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xxxx	xxxx	من ح/ خسارة الاستثمار إلى ح/ الاستثمار إثبات حصة القابضة في خسارة التابعة (....) لعام	12/31

ب- إطفاء الفروق بين القيمة العادلة والدفترية لأصول والتزامات التابعة.

■ يتم إطفاء الفروق الموجبة بالقييد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xxxx	xxxx	من ح/ دخل الاستثمار إلى ح/ الاستثمار إطفاء الفروق الموجبة بين القيمة العادلة والدفترية لأصول التابعة	12/31

■ يتم إطفاء الفروق السالبة بالقييد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xxxx	xxxx	من ح/ الاستثمار إلى ح/ دخل الاستثمار إطفاء الفروق السالبة بين القيمة العادلة والدفترية لأصول التابعة	12/31

ج- إثبات حصة القابضة في توزيعات الأرباح التي أعلنتها الشركة التابعة.

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xxxx	xxxx	من ح/ توزيعات أرباح مستحقة القبض إلى ح/ الاستثمار إثبات توزيعات أرباح معلنة في التابعة (....) لعام ..	إعلان التوزيعات

ثانياً: طريقة الملكية غير المكتملة:

عزيزي الدارس، في ظل طريقة الملكية غير المكتملة تجري الشركة القابضة نهاية كل

عام في دفاترها قيدين فقط لمعالجة التغيير في ح/ الاستثمار وهما:

أ- إثبات حصة القابضة في صافي أرباح أو خسارة الشركة التابعة.

ب- إثبات حصة القابضة في توزيعات الأرباح التي أعلنتها الشركة التابعة.

يتمثل الفرق فيما بين هذه الطريقة وطريقة حقوق الملكية إن هذه الطريقة تهمل الإطفاء أو الاستهلاك السنوي للفرق ما بين القيم الدفترية والعادلة للأصول وخصوم التابعة.

ثالثاً: طريقة التكلفة:

عزيزي الدارس، وفقاً لطريقة التكلفة لا تجرى قيود تؤثر في ح/ الاستثمار، حيث يظل رصيده ثابتاً بالتكلفة المدفوعة عند السيطرة، أما حصة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة فتثبت كإيراد استثمارات ثم تقفل في ح/ الأرباح والخسائر في نهاية الفترة التي جرى فيها التوزيع، ويتم إثبات ذلك على النحو الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xxxx		من ح/ النقدية	استلام
	xxxx	إلى ح/ إيرادات استثمارات	الأرباح
		إثبات إيرادات استثمارات في التابعة (....) لعام	
xxxx		من ح/ إيرادات استثمارات	12/31
	xxxx	إلى ح/ الأرباح والخسائر	
		إقفال إيرادات الاستثمارات	

وبرغم وجود اختلافات جوهرية وآثار مالية مختلفة على رصيد الاستثمار بين الطرق الثلاث، وخصوصاً بين طريقة التكلفة وكل من طريقة حقوق الملكية وطريقة حقوق الملكية الجزئية، فإن القيم التي تظهر في القوائم المالية الموحدة تكون متساوية وبالطرق الثلاث، وسنعمد في هذا المقرر طريقة الملكية كونها تتمشى مع معيار المحاسبة الدولي رقم (27) الذي فضل استخدامها.

3.4 إعداد القوائم المالية الموحدة نهاية السنوات التالية للسيطرة بطريقة الشراء

عزيزي الدارس، أوضحنا فيما سبق أن القوائم المالية في تاريخ السيطرة تقتصر على قائمة المركز المالي الموحدة، أما في نهاية السنة المالية للسيطرة تتمثل القوائم المالية في: قائمة الدخل الموحدة، وقائمة الأرباح المحتجزة الموحدة، قائمة المركز المالي الموحدة. ولتوضيح إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة نهاية السنة الأولى للسيطرة سنستمر **عزيزي الدارس** في تحليل حالة شركة صنعاء والشركة التابعة لحج في المثال السابق (5-1)، حيث يساعد هذا التحليل في فهم كيفية معالجة الفرق بين القيمة العادلة والدفترية لأصول الشركة التابعة حتى يمكن تتبع استهلاكها أو تخفيضها على مدى السنوات المتبقية من أعمارها الإنتاجية.

مثال (3-5):

يوضح كيفية إعداد القوائم الموحدة بنهاية السنة المالية الأولى للسيطرة في حالة تملك القابضة لجميع أسهم التابعة باستخدام طريقة الشراء.

عزيزي الدارس، استمرراً لبيانات المثال (1-5) الخاص بشركتي صنعاء ولحج سنفترض أن الشركة القابضة ظلت محتفظة باستثماراتها في شركة لحج بنفس النسبة (100%) وإن القوائم المالية للشركتين في 2009/12/31 وقبل قيام شركة صنعاء بإجراء القيود المحاسبية المتعلقة بإثبات التغيرات في حساب الاستثمار كانت على النحو التالي:

قائمتا الدخل:

بيان	شركة صنعاء	شركة لحج
صافي المبيعات	4,500,000	1,200,000
كلفة المبيعات	3,300,000	900,000
مصروفات التشغيل	900,000	160,000
يخصم: مجموع المصروفات	4,200,000	1,060,000
صافي الدخل	300,000	140,000

قائمتا الأرباح المحتجزة

البيان	شركة صنعاء	شركة لحج
الأرباح المحجوزة بداية العام	300,000	80,000
صافي الدخل	300,000	140,000
يخصم توزيعات أرباح	(100,000)	(60,000)
الأرباح المحجوزة نهاية العام	500,000	160,000

قائمتا المركز المالي

البيان	شركة صنعاء	شركة لحج
نقدية	362,000	50,000
مدينون تجاريون	800,000	300,000
مخزون	420,000	180,000
الاستثمار في شركة لحج	624,000	

60,000	600,000	أراضٍ
96,000	350,000	آلات
24,000	144,000	سيارات
40,000	-	براءة اختراع
750,000	3,300,000	إجمالي الأصول
110,000	600,000	دائنين
60,000	100,000	توزيعات أرباح مستحقة الدفع
400,000	2,000,000	رأس مال الأسهم
20,000	100,000	علاوة إصدار
160,000	500,000	أرباح محجوزة
750,000	3,300,000	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

فإذا علمت الآتي:

- أ- أن العمر الإنتاجي المتبقي في تاريخ التملك للآلات 4 سنوات، وللسيارات 6 سنوات، ولبراءة الاختراع 5 سنوات.
- ب- تمكنت التابعة خلال سنة 2009م من بيع 60% من البضاعة التي كانت بحوزتها في تاريخ التملك.
- ج- تبين من مراجعة الشهرة بنهاية 2009م عدم وجود انخفاض في قيمتها.

المطلوب: إعداد ما يأتي في 2009/12/31م

- 1) جدول إطفاء الفروق بين القيمة الدفترية والعدالة لأصول التابعة
- 2) قيود اليومية لإثبات التغيرات في حساب الاستثمار بطريقة الملكية.
- 3) بيان كيفية احتساب رصيد ح/ دخل الاستثمار الذي يظهر في قائمة دخل القابضة.
- 4) بيان كيفية احتساب رصيد ح/ الاستثمار الذي يظهر في ميزانية القابضة.
- 5) إجراء قيود التسوية والاستبعاد.
- 6) إعداد أوراق العمل اللازمة لعمل قائمة الدخل الموحدة وقائمة الأرباح المحتجزة الموحدة وقائمة المركز المالي الموحدة.
- 7) قائمة الدخل الموحدة وقائمة الأرباح المحتجزة الموحدة وقائمة المركز المالي الموحدة.

الحل:

1) جدول إطفاء الفروق بين القيمة الدفترية والعادلة لأصول التابعة

عزيزي الدارس، سبق أن ذكرنا في المثال (1-5) أن القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول

شركة لحج تاريخ التملك كانتا على النحو الآتي

المخزون	الأراضي	الآلات	السيارات	براءة الاختراع	
186,000	90,000	112,000	36,000	50,000	القيمة العادلة
180,000	60,000	120,000	30,000	40,000	القيمة الدفترية

ومع الأخذ في الاعتبار العمر المتبقي لهذه الأصول وقيام التابعة ببيع 60% من البضاعة التي

كانت موجودة تاريخ التملك يمكن إعداد جدول الإطفاء كما يأتي:

جدول إطفاء الفروق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة في 2009/12/31م

الحساب	القيمة العادلة	القيمة الدفترية	الفروق	الجزء الواجب إطفائه	المتبقي
المخزون	186,000	180,000	6,000	$3,600 = 6,000 \times 60\%$	2,400
أراضي	90,000	60,000	30,000	لا تطفأ لأنها لا تستهلك	30,000
آلات	112,000	120,000	(8,000)	$(8,000) \div 4 = (2,000)$	(6,000)
سيارات	36,000	30,000	6,000	$6,000 \div 6 = 1,000$	5,000
براءة الاختراع	50,000	40,000	10,000	$10,000 \div 5 = 2,000$	8,000
المجموع				4,600	

2) قيود اليومية لإثبات التغيرات في حساب الاستثمار بطريقة الملكية.

أ- إثبات دخل الاستثمار:

يتبين من قائمتي الدخل للشركتين أن التابعة حققت صافي دخل قدره 140,000 ريال، ونظراً لأن القابضة تمتلك (100%) من أسهم التابعة لذا ستحصل على كامل دخل التابعة ويتم إثبات حصة القابضة في دخل الاستثمار بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
140,000	من ح/ الاستثمار		12/31
	إلى ح/ دخل الاستثمار		
	إثبات حصة القابضة في دخل الاستثمار		

ب- إطفاء الفروق بين القيمة العادلة والدفترية لأصول والتزامات التابعة.

بالرجوع إلى جدول إطفاء الفروق (إجابة المطلوب 1) نجد أن مجموع الفروق قيمة موجبة

قدرها 4,600 ريال، ويتم إثباتها بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
4,600	من ح/ دخل الاستثمار إلى ح/ الاستثمار إطفاء الفروق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية		12/31

ج- إثبات حصة القابضة في توزيعات الأرباح التي أعلنتها الشركة التابعة.

يتبين من قائمتي الأرباح المحتجزة للشركتين أن توزيعات الأرباح المسجلة في عمود التابعة تساوي 60,000 ريال، وهي من نصيب القابضة كونها تمتلك جميع أسهم التابعة ويتم إثبات التوزيعات بالقيود الآتي:

مدین	دائن	بیان	تاریخ
60,000	60,000	من ح/ توزيعات أرباح مستحقة القبض إلى ح/ الاستثمار إثبات حصة القابضة في توزيعات أرباح التابعة	12/31

(3) احتساب رصيد ح/ دخل الاستثمار الذي يظهر في قائمة دخل القابضة.

استناداً إلى القيود السابقة يمكن احتساب دخل الاستثمار على النحو الآتي:

مبلغ	بيان
140,000	حصة القابضة في دخل التابعة
(4,600)	يخصم إطفاء الفروق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية
135,400	دخل الاستثمار

(4) احتساب رصيد ح/ الاستثمار الذي يظهر في ميزانية القابضة

يتم احتساب رصيد حساب الاستثمار في شركة لحج الذي يظهر في الميزانية بعمود الشركة القابضة في 2009/12/31 بالمعادلة الآتية

رصيد الاستثمار آخر السنة = رصيد الاستثمار أول السنة + دخل الاستثمار - توزيعات الأرباح

مبلغ	بيان
624,000	رصيد ح/ الاستثمار في 2009/1/1م
135,400	يضاف دخل الاستثمار لعام 2009م
(60,000)	يخصم توزيعات الأرباح لعام 2009م
699,400	رصيد ح/ الاستثمار في 2009/12/31م

5) إجراء قيود التسوية والاستبعاد

أ- قيود استبعاد أرصدة أول المدة (2009/1/1) لحساب الاستثمار وحسابات حقوق الملكية للتابعة وإثبات فروق القيمة العادلة عن الدفترية لأصول التابعة والشهرة.

بيان	دائن	مدين
رأس مال- لحج		400,000
علاوة إصدار- لحج		20,000
أرباح محتجزة- لحج		80,000
مخزون - لحج		6,000
أراضي- لحج		30,000
سيارات- لحج		6,000
براءة اختراع - لحج		10,000
الشهرة		80,000
آلات- لحج	8,000	
الاستثمار في شركة لحج - صنعاء	624,000	

ب- قيود إطفاء فروق القيمة العادلة عن الدفترية بما يخص السنة الحالية (2009) سبق احتسابها في جدول إطفاء الفروق

بيان	دائن	مدين
تكلفة المبيعات- لحج		3,600
مخزون - لحج	3,600	
آلات- لحج		2,000
مصاريف التشغيل - لحج	2,000	
مصاريف التشغيل - لحج		1,000
سيارات- لحج	1,000	
مصاريف التشغيل - لحج		2,000
براءة اختراع - لحج	2,000	

ج- قيود إلغاء دخل الاستثمار في توزيعات أرباح التابعة والفارق يخصم من حساب الاستثمار.

بيان	دائن	مدين
دخل الاستثمار - صنعاء		135,400
توزيعات أرباح- لحج	60,000	
الاستثمار في شركة لحج - صنعاء	75,400	

- **قيد إلغاء المديونية بين القابضة والتابعة** المتعلقة بتوزيعات الأرباح مستحقة القبض وتوزيعات الأرباح المستحقة الدفع .

بيان	دائن	مدين
توزيعات مستحقة الدفع - لحج		60,000
توزيعات مستحقة القبض - صنعاء	60,000	

بعد إعداد القيود السابقة يتم ترحيلها إلى أوراق عمل القوائم المالية الموحدة، فاحرص - **عزيزي الدارس** - على ترحيل المبالغ في مكانها المناسب، وتنبه إلى جعل مبالغ النقص في الأصول والالتزامات بين قوسين لتعبر عن التسويات بالسالب.

(6) أوراق العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة .

ورقة عمل قائمة الدخل الموحدة لشركتي صنعاء ولحج عن

السنة المنتهية في 2009/12/31م

بيان	شركة صنعاء	شركة لحج	التسويات	مدين	المبالغ الموحدة
صافي المبيعات	4,500,000	1,200,000			5,700,000
يضاف دخل الاستثمار	135,400		(135,400)	(ج)	-
مجموع الإيرادات	4,635,400	1,200,000	(135,400)		5,700,000
تكلفة المبيعات	3,300,000	900,000	3,600	(ب)	4,203,600
			(2,000)	(ب)	
مصروفات التشغيل	900,000	160,000	1,000	(ب)	1,061,000
			2,000	(ب)	
مجموع المصروفات	4,200,000	1,060,000	4,600		5,264,600
صافي الدخل	435,400	140,000	(140,000)		435,400

يلاحظ على ورقة عمل قائمة الدخل الموحدة الآتي:

- أ- **عمود الشركة القابضة:** تم إضافة حساب جديد ح/ دخل الاستثمار بمبلغ 135,400 ريال.
- ب- **عمود الشركة التابعة:** لم تحدث فيه أية تغيرات .
- ج- **عمود التسويات** تم فيه الآتي:
 - استبعاد ح/ دخل الاستثمار، وذلك منعاً لاحتسابه مرتين، نظراً لأن صافي الدخل الموحد يساوي إجمالي إيرادات الشركتين مطروحاً منه إجمالي مصاريف الشركتين

- إثبات مبلغ إطفاء الفروق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول التابعة الذي تم احتسابه من قبل، حيث تم تغطية تكلفة المبيعات بالجزء المطفأ من فروق المخزون وقدره 3,600 ريال، وتغطية مصاريف التشغيل بمبلغ 1,000 ريال.

د- عمود المبالغ الموحدة:

- تم فيه جمع أرصدة حسابات القابضة مع ما يناظرها في قائمة التابعة مع الأخذ بعين الاعتبار القيم المدرجة في عمود التسويات.
- صافي الدخل الموحد يساوي تماماً صافي دخل الشركة القابضة بسبب استخدام طريقة الملكية لإثبات التغيرات في حساب الاستثمار.

ورقة عمل قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة لشركتي صنعاء ولحج في 2009/12/31م

بيان	شركة صنعاء	شركة لحج	التسويات	المبالغ الموحدة
الأرباح المحجوزة بداية العام	300,000	80,000	(80,000)	300,000
يضاف صافي الدخل	435,400	140,000	(140,000)	435,400
يخصم توزيعات أرباح	(100,000)	(60,000)	60,000	(100,000)
الأرباح المحجوزة نهاية العام	635,400	160,000	(160,000)	635,400

يلاحظ على ورقة عمل قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة الآتي:

- أ- تم نقل صافي الدخل والتسويات الخاصة به من قائمة الدخل (السطر الأخير)
- ب- تم في عمود التسويات إلغاء الأرباح المحجوزة بداية العام لدى التابعة و إلغاء توزيعات الأرباح بجعلها موجبة.
- ج- الأرباح المحجوزة نهاية العام في عمود الموحدة تساوي تماماً الأرباح المحجوزة نهاية العام للشركة القابضة بسبب استخدام طريقة الملكية لإثبات التغيرات في حساب الاستثمار.

ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة لشركتي صنعاء ولحج في 2009/12/31م

بيان	شركة صنعاء	شركة لحج	التسويات	المبالغ الموحدة
نقدية	362,000	50,000		412,000
مدينون تجاريون	800,000	300,000		1,100,000
مخزون	420,000	180,000	6,000 (3,600)	602,400
توزيعات أرباح مستحقة القبض	60,000		(60,000)	-

بيان	شركة صنعاء	شركة لحج	التسويات	نوع	المبالغ الموحدة
الاستثمار في شركة لحج	699,400		624,000 (75,400)	(أ) (ج)	-
أراضي	600,000	60,000	30,000	(أ)	690,000
آلات	350,000	96,000	(8,000) 2,000	(أ) (ب)	440,000
سيارات	144,000	24,000	6,000 (1,000)	(أ) (ب)	173,000
براءة اختراع	-	40,000	10,000 (2,000)	(أ) (ب)	48,000
الشهرة			80,000	(أ)	80,000
إجمالي الأصول	3,435,400	750,000	(640,000)		3,545,400
دائنون	600,000	110,000			710,000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	100,000	60,000	(60,000)	(د)	100,000
رأس مال الأسهم	2,000,000	400,000	(400,000)	(أ)	2,000,000
علاوة إصدار	100,000	20,000	(20,000)	(أ)	100,000
أرباح محجوزة	635,400	160,000	(160,000)		635,400
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	3,435,400	750,000	(640,000)		3,545,400

يلاحظ على ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة الآتي:

- أ- عمود الشركة القابضة: تعديل رصيد ح/الاستثمار في شركة لحج ليظهر بمبلغ 699,400 وظهر ح/توزيعات أرباح مستحقة القبض بمبلغ 60,000 ريال.
- ب- عمود الشركة التابعة: لم تحدث فيه أية تغيرات .
- ج- عمود التسويات تم فيه الآتي:
- إظهار الجزء غير المطفأ من الفروق بين القيمة العادلة و الدفترية لحسابات المخزون و الأراضي والآلات والسيارات وبراءة الاختراع.
 - إظهار الشهرة بقيمتها في تاريخ الشراء 80,000 لعدم حدوث انخفاض في قيمتها.
 - استبعاد ح/ الاستثمار في شركة لحج لدى القابضة، و كذلك تم استبعاد ح/رأس المال، وح/علاوة الإصدار، وح/الأرباح المحجوزة لدى التابعة.

- استبعاد توزيعات الأرباح المدينة المستحقة لدى القابضة مقابل توزيعات الأرباح الدائنة المستحقة لدى التابعة كونها عمليات متبادلة بين الشركتين.

د- ملاحظات متفرقة:

- سطر الأرباح المحتجزة نهاية العام والتسويات الخاصة به في قائمة المركز تم نقله من قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة (السطر الأخير).
- مجموع مبالغ عمود التسويات لحسابات الأصول يساوي تماماً مجموع مبالغ عمود التسويات للالتزامات وحقوق الملكية ، تساوي (640,000) بالسالب

(7) قوائم الدخل والأرباح المحتجزة والمركز المالي الموحدة في 2008/12/31

قائمة الدخل الموحدة لشركتي صنعاء ولحج في 2008/12/31م

بيان	المبالغ الموحدة
صافي المبيعات	5,700,000
تكلفة المبيعات	4,203,600
مصروفات التشغيل	1,061,000
يخصم: مجموع المصروفات	5,264,600
صافي الدخل	435,400

قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة لشركتي صنعاء ولحج في 2008/12/31م

بيان	المبالغ الموحدة
الأرباح المحجوزة بداية العام	300,000
يضاف صافي الدخل	435,400
يخصم توزيعات أرباح	(100,000)
الأرباح المحجوزة نهاية العام	635,400

قائمة المركز المالي الموحدة لشركتي صنعاء ولحج في 2008/12/31م

بيان	المبالغ الموحدة
نقدية	412,000
مدينون تجاريون	1,100,000
مخزون	602,400
أراضي	690,000
آلات	440,000
سيارات	173,000

بيان	المبالغ الموحدة
براءة اختراع	48,000
الشهرة	80,000
إجمالي الأصول	3,545,400
دائتُون	710,000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	100,000
رأس مال الأسهم	2,000,000
علاوة إصدار	100,000
أرباح محجوزة	635,400
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	3,545,400

مثال (4-5)

يوضح هذا المثال كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ السيطرة وكذلك بنهاية السنة المالية الأولى للسيطرة في حالة تملك القابضة لنسبة تقل عن (100%) من أسهم التابعة وذلك باستخدام طريقة الشراء وطريقة الملكية.

في 2010/1/1 اشترت شركة الأسد 80% من أسهم شركة الشبل بمبلغ 330,000 ريال شاملاً مصاريف الشراء، وقد توفرت لديك البيانات الآتية:

أولاً: ظهرت ميزانيتا شركتي الأسد والشبل في 2010/1/1م قبل الشراء كالآتي :

البيان	شركة الأسد	شركة الشبل	
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة
نقدية	350,000	10,000	10,000
مدينون تجاريون	130,000	60,000	60,000
مخزون بضاعة	180,000	70,000	100,000
آلات	100,000	70,000	80,000
سيارات	80,000	50,000	45,000
أراضي	130,000	80,000	100,000
إجمالي الأصول	970,000	340,000	395,000
دائنين	300,000	90,000	90,000
رأس مال الأسهم	500,000	180,000	

		60,000	100,000	علاوة إصدار
		10,000	70,000	أرباح محجوزة
		340,000	970,000	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

ثانياً: العمر الإنتاجي المتبقي بتاريخ السيطرة للآلات 10 سنوات، وللسيارات 4 سنوات

ثالثاً: توافرت لديك البيانات الآتية عن السنة المنتهية في 2010/12/31م:

- أ- تمكنت التابعة من بيع 80% من البضاعة التي كانت بحوزتها تاريخ التملك.
- ب- بقيت الأراضي لدى التابعة
- ج- لم يطرأ تغيير على قيمة الشهرة
- د- كانت القوائم المالية للشركتين في 2010/12/31م على النحو الآتي:

قائمة الدخل للشركتين في 2010/12/31م

بيان	شركة الأسد	شركة الشبل
صافي المبيعات	800,000	150,000
كلفة المبيعات	650,000	80,000
مصروفات التشغيل	40,000	30,000
يخصم: مجموع المصروفات	690,000	110,000
صافي الدخل	110,000	40,000

قائمة الأرباح المحتجزة للشركتين في 2010/12/31م

بيان	شركة الأسد	شركة الشبل
الأرباح المحجوزة بداية العام	70,000	10,000
صافي الدخل	110,000	40,000
يخصم توزيعات أرباح	(100,000)	(30,000)
الأرباح المحجوزة نهاية العام	80,000	20,000

قائمة المركز المالي للشركتين في 2010/12/31م

بيان	شركة الأسد	شركة الشبل
تقديية	40,000	7,000
مدينون تجاريون	123,000	72,000
مخزون بضاعة	225,000	70,000

بيان	شركة الأسد	شركة الشبل
الاستثمار في شركة الشبل	330,000	
آلات	80,000	56,000
سيارات	72,000	45,000
أراضي	130,000	80,000
إجمالي الأصول	1,000,000	330,000
دائنون	220,000	40,000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	100,000	30,000
رأس مال الأسهم	500,000	180,000
علاوة إصدار	100,000	60,000
أرباح محجوزة	80,000	20,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	1,000,000	330,000

المطلوب:

- (1) إثبات قيد الشراء بدفاتر القابضة.
- (2) إجراء قيد التسوية والاستبعاد بورقة العمل في 2010/1/1م.
- (3) إعداد ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة في 2010/1/1م.
- (4) إعداد قائمة المركز المالي الموحدة في 2010/1/1م.
- (5) إعداد جدول إطفاء الفروق بين القيمة الدفترية والعادلة في 2010/12/31م.
- (6) إجراء قيود اليومية لإثبات التغيرات في حساب الاستثمار في 2010/12/31م.
- (7) بيان كيفية احتساب رصيد ح/ دخل الاستثمار و حصة الأقلية في دخل التابعة .
- (8) بيان كيفية احتساب رصيد ح/ الاستثمار وحصة الأقلية في صافي أصول التابعة في 2010/12/31م.
- (9) إجراء قيود التسوية والاستبعاد اللازمة في 2010/12/31م.
- (10) إعداد أوراق العمل اللازمة لإعداد قائمة الدخل الموحدة وقائمة الأرباح المحتجزة الموحدة وقائمة المركز المالي الموحدة للشركتين في 2010/12/31م.
- (11) إعداد قائمة الدخل الموحدة وقائمة الأرباح المحتجزة الموحدة وقائمة المركز المالي الموحدة للشركتين في 2010/12/31م.

الحل:

1) قيد الشراء بدفاتر القابضة.

تاريخ	بيان	دائن	مدين
2010/1/1	من ح/الاستثمار في شركة الشبل إلى ح/النقدية إثبات شراء 80% من أسهم شركة الشبل	330,000	330,000

بعد ترحيل قيد الشراء ستتأثر به الأرصدة (الحسابات) الآتية:

- ح/الاستثمار في شركة الشبل = 330,000 ريال.
- ح/النقدية = 350,000 - 330,000 = 20,000 ريال.

2) قيد التسوية والاستبعاد بورقة العمل في 2010/1/1م

تمهيد حسابي

أ- احتساب حصتي القابضة والأقلية في صافي أصول التابعة تاريخ الشراء .

- صافي الأصول = الأصول بالقيمة العادلة - الالتزامات بالقيمة العادلة

$$= 395,000 - 90,000 = 305,000 \text{ ريال.}$$

- حصة القابضة في صافي أصول التابعة = $80\% \times 305,000 = 244,000$ ريال

- حصة الأقلية في صافي أصول التابعة = $20\% \times 305,000 = 61,000$ ريال

ب- احتساب الشهرة الناتجة عن شراء 80% من أسهم التابعة.

الشهرة = تكلفة الاستثمار - حصة القابضة في صافي أصول التابعة .

$$= 330,000 - 244,000 = 86,000 \text{ ريال شهرة موجبة}$$

ما سبق يكون قيد التسوية والاستبعاد في 2010/1/1م كالآتي:

بيان	دائن	مدين
رأس مال - الشبل		180,000
علاوة إصدار - الشبل		60,000
أرباح محتجزة - الشبل		10,000
مخزون بضاعة - الشبل 70,000 - 100,000		30,000
آلات - الشبل 70,000 - 80,000		10,000
أراضي - الشبل 80,000 - 100,000		20,000
الشهرة		86,000
سيارات - الشبل 50,000 - 45,000	5,000	
الاستثمار في الشبل - شركة الأسد	330,000	
حقوق الأقلية	61,000	

(3) ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة في 2010/1/1م

ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة لشركتي الأسد والشبل في 2010/1/1م

بيان	شركة الأسد	شركة الشبل	التسويات	المبالغ الموحدة
نقدية	20,000	10,000		30,000
مدينون تجاريون	130,000	60,000		190,000
مخزون بضاعة	180,000	70,000	30,000	280,000
الاستثمار في شركة الشبل	330,000		(330,000)	-
آلات	100,000	70,000	10,000	180,000
سيارات	80,000	50,000	(5,000)	125,000
أراضي	130,000	80,000	20,000	230,000
الشهرة			86,000	86,000
إجمالي الأصول	970,000	340,000	(189,000)	1,121,000
دائنون	300,000	90,000		390,000
حقوق الأقلية			61,000	61,000
رأس مال الأسهم	500,000	180,000	(180,000)	500,000
علاوة إصدار	100,000	60,000	(60,000)	100,000
أرباح محجوزة	70,000	10,000	(10,000)	70,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	970,000	340,000	(189,000)	1,121,000

يلاحظ على ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة الآتي:

أ- عمود الشركة القابضة: نتيجة لترحيل قيد الشراء ظهر رصيد النقدية بمبلغ 20,000 ريال، و ح/الاستثمار في شركة الشبل بمبلغ 330,000

ب- عمود الشركة التابعة لم تحدث فيه أية تغيرات

ج- عمود التسويات: تمت فيه التسويات الآتية:

- إظهار فروق القيمة العادلة عن الدفترية للمخزون والآلات والسيارات والأراضي.
- إظهار الشهرة بمبلغ 86,000 ريال.
- تم استبعاد ح/ الاستثمار في شركة الشبل لدى القابضة مقابل استبعاد ح/ رأس المال، وح/علاوة الإصدار، وح/الأرباح المحجوزة العائدة التابعة
- تم إثبات حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة بمبلغ 61,000 ريال في بند مستقل في عمود المبالغ الموحدة بين الالتزامات وحقوق الملكية.

(4) قائمة المركز المالي الموحدة في 2010/1/1م
قائمة المركز المالي الموحدة لشركتي الأسد والشبل في 2010/1/1م

بيان	المبالغ الموحدة
نقدية	30,000
مدينون تجاريون	190,000
مخزون بضاعة	280,000
آلات	180,000
سيارات	125,000
أراضي	230,000
الشهرة	86,000
إجمالي الأصول	1,121,000
دائنين	390,000
حقوق الأقلية	61,000
رأس مال الأسهم	500,000
علاوة إصدار	100,000
أرباح محجوزة	70,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	1,121,000

(5) إعداد جدول إطفاء الفروق بين القيمة الدفترية والعادلة في 2010/12/31م
جدول إطفاء الفروق بين القيمة الدفترية والعادلة في 2010/12/31م

الحساب	القيمة العادلة	القيمة الدفترية	الفروق	الجزء الواجب إطفائه	المتبقي
مخزون بضاعة	100,000	70,000	30,000	$24,000 = 80\% \times 30,000$	6,000
آلات	80,000	70,000	10,000	$1,000 = 10 \div 10,000$	9,000
سيارات	45,000	50,000	(5,000)	$(1,250) = 4 \div (5,000)$	(3,750)
أراضي	100,000	80,000	20,000	لا تستهلك	20,000
المجموع				23,750	

• حصة القابضة في مبلغ الإطفاء = $19,000 = 80\% \times 23,750$ ريال

• حصة الأقلية في مبلغ الإطفاء = $4,750 = 20\% \times 23,750$ ريال

6) قيود اليومية لإثبات التغيرات في حساب الاستثمار في 2010/12/31م

أ- إثبات دخل الاستثمار

بالرجوع إلى عمود الشركة التابعة بقائمة الدخل سنجد أنها حققت ربحاً قدره 40,000 ريال، ونظراً لأن شركة الأسد تمتلك 80٪ أسهم شركة الشبل فإن نصيبها في دخل التابعة يساوي $40,000 \times 80\% = 32,000$ ريال، ونصيب الأقلية 8,000 ريال، ويتم إثبات حصة القابضة بالقيود الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
32,000		من ح/ الاستثمار في شركة الشبل	12/31
	32,000	إلى ح/ دخل الاستثمار	
		إثبات حصة القابضة في دخل الاستثمار	

ب- إثبات إطفاء الفروق بين القيمة العادلة و الدفترية لأصول والتزامات التابعة.

بالرجوع إلى جدول إطفاء الفروق نجد أن حصة القابضة في مبلغ الإطفاء 19,000 ريال، ويتم إثبات ذلك بالقيود الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
19,000		من ح/ دخل الاستثمار	12/31
	19,000	إلى ح/ الاستثمار في شركة الشبل	
		إثبات إطفاء الفروق بين القيمة العادلة و الدفترية	

ج- إثبات حصة القابضة في توزيعات الأرباح التي أعلنتها الشركة التابعة.

بالرجوع إلى عمود الشركة التابعة بقائمة الأرباح المحتجزة سنجد أن توزيعات الأرباح تساوي 30,000 ريال، ونظراً لأن شركة الأسد تمتلك 80٪ أسهم شركة الشبل فإنها نصيبها في توزيعات الأرباح يساوي $30,000 \times 80\% = 24,000$ ريال، ونصيب الأقلية 6,000 ريال، يتم إثبات حصة القابضة بالقيود الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
24,000		من ح/ توزيعات أرباح مستحقة القبض	12/31
	24,000	إلى ح/ الاستثمار في شركة الشبل	
		إثبات توزيعات أرباح مستحقة القبض	

(7) احتساب رصيد ح/ دخل الاستثمار و حصة الأقلية في دخل التابعة لعام 2010م

بيان	حصة القابضة	حصة الأقلية
توزيع دخل شركة الشبل بحسب نسبة التملك	32,000	8,000
يخصم: مبلغ الإطفاء الموزع بحسب نسبة التملك	(19,000)	(4,750)
الحصة في دخل التابعة	13,000	3,250

(8) احتساب رصيد ح/ الاستثمار وحصة الأقلية في صافي أصول التابعة في 2010/12/31م.

بيان	حصة القابضة	حصة الأقلية
الحصة في صافي أصول التابعة في 2010/1/1م	330,000	61,000
يضاف: الحصة في دخل التابعة	13,000	3,250
يخصم: الحصة في توزيعات الأرباح	(24,000)	(6,000)
الحصة في دخل الاستثمار	319,000	58,250

(9) قيود التسوية والاستبعاد اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

أ- قيود استبعاد أرصدة أول المدة (2010/1/1) لحساب الاستثمار وحسابات حقوق الملكية للتابعة واثبات حقوق الأقلية وفروق القيمة العادلة عن الدفترية لأصول التابعة والشهرة.

مدين	دائن	بيان
180,000		رأس مال - الشبل
60,000		علاوة إصدار - الشبل
10,000		أرباح محتجزة - الشبل
30,000		مخزون بضاعة - الشبل
10,000		آلات - الشبل
20,000		أراضي - الشبل
86,000		الشهرة
	5,000	سيارات - الشبل
	330,000	الاستثمار في الشبل - شركة الأسد
	61,000	حقوق الأقلية

ب- قيود إطفاء فروق القيمة العادلة عن الدفترية بما يخص السنة الحالية (2010)

مدين	دائن	بيان
24,000		تكلفة المبيعات - الشبل
	24,000	مخزون - الشبل
1,000		مصاريف التشغيل - الشبل
	1,000	آلات - الشبل
1,250		سيارات - الشبل
	1,250	مصاريف التشغيل - الشبل

ج- قيد إلغاء دخل الاستثمار في توزيعات أرباح التابعة والفارق يضاف في حساب الاستثمار

بيان	دائن	مدين
دخل الاستثمار - صنعاء		13,000
الاستثمار في شركة الشبل - الأسد		11,000
توزيعات أرباح- الشبل	24,000	

- قيد إثبات حصة الأقلية في صافي دخل التابعة وكذلك توزيعات الأرباح

بيان	دائن	مدين
		3,250
		2,750
توزيعات أرباح- الشبل	6,000	

- قيد إلغاء المديونية بين القابضة والتابعة المتعلقة في توزيعات الأرباح مستحقة القبض ومستحقة الدفع .

بيان	دائن	مدين
توزيعات مستحقة الدفع - الشبل		24,000
توزيعات مستحقة القبض - الأسد	24,000	

(10) أوراق عمل القوائم المالية الموحدة لشركتي الأسد والشبل في 2010/12/31م
ورقة عمل قائمة الدخل الموحدة لشركتي الأسد والشبل في 2010/12/31م

بيان	شركة الأسد	شركة الشبل	التسويات	القيد	المبالغ الموحدة
صافي المبيعات	800,000	150,000			950,000
يضاف دخل الاستثمار	13,000		(13,000)	(ج)	-
مجموع الإيرادات	813,000	150,000	(13,000)		950,000
تكلفة المبيعات	650,000	80,000	24,000	(ب)	754,000
مصروفات التشغيل	40,000	30,000	1,000	(ب)	69,750
			(1,250)	(ب)	
حصة الأقلية في دخل التابعة			3,250	(د)	3,250
مجموع المصروفات	690,000	110,000	27,000		827,000
صافي الدخل	123,000	40,000	(40,000)		123,000

يلاحظ على ورقة عمل قائمة الدخل الموحدة الآتي:

- أ- عمود الشركة القابضة: ظهر فيه ح/ دخل الاستثمار بمبلغ 13,000 ريال.
ب- عمود الشركة التابعة: لم تحدث فيه أية تغيرات .

ج- عمود التسويات تم فيه الآتي:

- استبعاد ح/ دخل الاستثمار، وذلك لمنع الازدواجية باحتسابه مرتين.
- إثبات الجزء الواجب إطفاءه من الفروق بين القيمة العادلة الدفترية لأصول التابعة (سبق احتسابه بجدول الإطفاء) حيث تم تغطية تكلفة المبيعات بالجزء الواجب إطفاءه من فروق المخزون 24,000 ريال، وتخفيض مصاريف التشغيل بمبلغ 250 ريالاً وهو عبارة عن مجموع الفروق المتعلقة بالآلات والسيارات (1,000-1,250).
- إثبات حصة الأقلية في دخل التابعة (سبق احتسابه ارجع لإجابة المطلوب 6) ضمن المصروفات، ويمكن بيان السبب في التحليل الآتي:
إن صافي الدخل الموحد الذي تظهره قائمة الدخل الموحدة عبارة عن (مجموع إيرادات الشركتين - مجموع مصروفات الشركتين) ونظراً لأن شركة الأسد تملك 80% من أسهم التابعة فإن ذلك يعني وجود أقلية تمتلك حصة في دخل التابعة بواقع 20%، وللوصول إلى صافي الدخل الذي يعود للشركة القابضة ينبغي تخفيض الدخل الموحد بحصة الأقلية في دخل التابعة ويتم ذلك باحتساب حصة الأقلية في دخل التابعة ثم إظهارها في بند مستقل بقائمة الدخل الموحدة.

د- عمود المبالغ الموحدة:

- تم فيه جمع أرصدة حسابات القابضة مع ما يناظرها في قائمة التابعة مع الأخذ بعين الاعتبار القيم المدرجة في عمود التسويات.
- يلاحظ أن صافي الدخل الموحد يساوي تماماً صافي دخل الشركة القابضة (شركة الأسد) بسبب استخدام طريقة الملكية لإثبات التغيرات في الاستثمار.

ورقة عمل قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة لشركتي الأسد والشبل في 2010/12/31م

بيان	شركة الأسد	شركة الشبل	التسويات	القيد	المبالغ الموحدة
الأرباح المحجوزة بداية العام	70,000	10,000	(10,000)	(i)	70,000
يضاف صافي الدخل	123,000	40,000	(40,000)		123,000
يخصم توزيعات أرباح	(100,000)	(30,000)	24,000	(ج)	(100,000)
			6,000	(د)	
الأرباح المحجوزة نهاية العام	93,000	20,000	(20,000)		93,000

يلاحظ على ورقة عمل قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة الآتي:

- أ- تم نقل صافي الدخل والتسويات الخاصة به من قائمة الدخل الموحدة .
- ب- تم في عمود التسويات : إلغاء الأرباح المحجوزة بداية العام لدى التابعة بجعلها سالبة وكذلك إلغاء توزيعات الأرباح بجعلها موجبة.
- ج- مبلغ الأرباح المحجوزة نهاية العام في عمود القابضة يتساوى تماماً مع نظيره بعمود المبالغ الموحدة.

ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة لشركتي الأسد والشبل في 2010/12/31م

بيان	شركة الأسد	شركة الشبل	التسويات	ملاحظات	المبالغ الموحدة
نقدية	40,000	7,000			47,000
مدينون تجاريون	123,000	72,000			195,000
مخزون بضاعة	225,000	70,000	30,000 (أ)		301,000
توزيعات أرباح مستحقة القبض	24,000		(24,000) (ب)		
الاستثمار في شركة الشبل	319,000		(24,000) (هـ)		
			(330,000) (أ)		-
آلات	80,000	56,000	11,000 (ج)		145,000
سيارات	72,000	45,000	10,000 (أ)		113,250
أراضي	130,000	80,000	(1,000) (ب)		230,000
الشهرة			(5,000) (أ)		86,000
إجمالي الأصول	1,013,000	330,000	1,250 (ب)		1,117,250
دائنين	220,000	40,000	(225,750)		260,000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	100,000	30,000	20,000 (أ)		106,000
حقوق الأقلية			86,000 (أ)		58,250
			61,000 (أ)		
			(2,750) (د)		
رأس مال الأسهم	500,000	180,000	180,000 (أ)		500,000
علاوة إصدار	100,000	60,000	(60,000) (أ)		100,000
أرباح محجوزة	93,000	20,000	(20,000)		93,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	1,013,000	330,000	(225,750)		1,117,250

يلاحظ على ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة الآتي:

أ- عمود الشركة القابضة: نتيجة لترحيل قيود التغيرات في الاستثمار تعدل رصيد ح/الاستثمار في شركة الشبل إلى 319,000 ريال وظهر ح/توزيعات أرباح مستحقة القبض بمبلغ 24,000 ريال

ب- عمود الشركة التابعة لم تحدث فيه أية تغيرات

ج- عمود التسويات: تمت فيه التسويات الآتية:

- إظهار الجزء غير المطفأ من فروق القيمة العادلة عن الدفترية لبنود المخزون والآلات والسيارات والأراضي.
- إظهار الشهرة بقيمتها في تاريخ الشراء حيث لم يحدث انخفاض في قيمتها.
- تم استبعاد ح/الاستثمار في شركة الشبل وح/توزيعات الأرباح المدينة المستحقة العائدة للقابضة، مقابل استبعاد ح/رأس المال، وح/علاوة الإصدار، وح/الأرباح المحجوزة العائدة التابعة و ما يخص القابضة في توزيعات الأرباح الدائنة المستحقة مبلغ 24,000 ريال كونه يمثل مديونية متبادلة بين الشركتين، وإثبات حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة

(11) القوائم المالية الموحدة لشركتي الأسد والشبل في 2010/12/31م قائمة الدخل الموحدة لشركتي الأسد والشبل في 2010/12/31م

بيان	المبالغ الموحدة
صافي المبيعات	950,000
تكلفة المبيعات	754,000
مصروفات التشغيل	69,750
حصة الأقلية في دخل التابعة	3,250
يخصم: مجموع المصروفات	827,000
صافي الدخل	123,000

قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة لشركتي الأسد والشبل في 2010/12/31م

بيان	المبالغ الموحدة
الأرباح المحجوزة بداية العام	70,000
يضاف صافي الدخل	123,000
يخصم توزيعات أرباح	(100,000)
الأرباح المحجوزة نهاية العام	93,000

قائمة المركز المالي الموحدة لشركتي الأسد والشبل في 2010/12/31م

بيان	المبالغ الموحدة
نقدية	47,000
مدينون تجاريون	195,000
مخزون بضاعة	301,000
آلات	145,000
سيارات	113,250
أراضي	230,000
الشهرة	86,000
إجمالي الأصول	1,117,250
دائنون	260,000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	106,000
حقوق الأقلية	58,250
رأس مال الأسهم	500,000
علاوة إصدار	100,000
أرباح محجوزة	93,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	1,117,250



عزيزي الدارس، وفقاً لطريقة توحيد المصالح تعالج عملية التوحيد على أنها عملية توحيد للمصالح المالية والإدارية معاً، وتبقى الحقوق النسبية لمساهمي الشركات المكونة للتوحيد دون تغيير، وتقوم هذه الطريقة على الاعتبارات الآتية:

أ- تفترض طريقة توحيد المصالح أن عملية التوحيد هي إدماج لحقوق المساهمين في الماضي والحاضر لذلك يتم إعداد كافة القوائم المالية الموحدة، بعكس طريقة الشراء التي لا يحتاج الأمر سوى إعداد ميزانية موحدة في تاريخ التوحيد.

ب- يتم استخدام القيم الدفترية للأصول والخصوم على عكس الحال بالنسبة لطريقة الشراء التي تأخذ القيمة السوقية بعين الاعتبار للأصول أو الخصوم أو للأسهم المعطاة كثرمن للشراء.

ج- لا تعترف بنفقات التوحيد سواء المباشرة أو غير المباشرة كجزء من التكلفة وإنما تعالج هذه النفقات كمصاريف إيرادية في قائمة الدخل

عزيزي الدارس، تجدر الإشارة إلى أن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) أصدر في عام 2002 معايير محاسبية تمنع اللجوء إلى طريقة توحيد المصالح بشكل نهائي في الولايات المتحدة الأمريكية بهدف حماية المجتمع المالي، وقد أيدت اللجنة المختصة في الاتحاد الأوروبي هذا التوجه.

إكمالاً للفائدة يعرض الجدول (6/5) مقارنة بين طريقتي الشراء وتوحيد المصالح.⁽¹⁾

جدول (6/5) يوضح مقارنة بين طريقتي الشراء وتوحيد المصالح

ت	طريقة الشراء	طريقة توحيد المصالح
1	تقوم على افتراض حدوث عملية مالية بين طرفين، تقوم من خلالها الشركة المشتري بشراء صافي أصول الشركة المشتراة بناء على قيمتها السوقية (العادلة).	تقوم على افتراض عدم حدوث عملية مالية طرفين، حقيقية بين الطرفين، وإنما فقط توحيد بشراء صافي أصول الشركة المشتراة بناء على قيمتها السوقية (العادلة). لذا يتم تقييم تبادل أسهم الشركتين؛ لتبادل أسهم الشركة المستثمر فيها صافي أصول الشركة المستثمر فيها بالقيمة الدفترية.
2	تقييم أصول وخصوم الشركة المستثمر	تقييم أصول وخصوم الشركة المستثمر

ت	طريقة الشراء	طريقة توحيد المصالح
	فيها بالقيم الجارية (العادلة) ويعتبر الفرق بين تكلفة الشراء الذي تدفعه الشركة المستثمرة من جهة وصافي أصول الشركة المستثمر فيها مقوماً بالقيمة العادلة من جهة أخرى شهرة موجبة أو سالبة وعند التسديد بأسهم تقوم بسعر السوق	فيها بالقيم الدفترية وفي حال وجود فرق بين تكلفة الشراء وصافي أصول الشركة المستثمر فيها يهمل ولا تنشأ شهرة .
3	عند احتساب تكلفة الشراء تضاف النفقات المباشرة للشراء وكذلك النفقات المحتملة إلى سعر الشراء لتشكّل معاً ما يعرف بتكلفة الشراء ، أما النفقات غير المباشرة فلا تدخل في تحديد التكلفة ، وتعامل على أنها مصاريف دورية تحمل للفترة ، كذلك تعالج مصاريف تسجيل الأسهم كتخفيض للقيمة العادلة للأسهم المصدرة وتقفّل في رأس المال الإضافي.	تتكون تكلفة الشراء من عنصر واحد فقط هو سعر الشراء ، أما نفقات التوحيد جميعها المباشرة وغير المباشرة فتعالج باعتبارها مصاريف دورية
4	الأرباح المحققة وكذلك الأرباح المحجوزة لدى الشركة المستثمر فيها بتاريخ الاستثمار لا تنتقل إلى الشركة المستثمرة وإنما توزع على مساهمي الشركة المستثمر فيها لذا ما يظهر في قائمة الدخل الموحدة في حال إعدادها هو فقط صافي الربح والأرباح المحجوزة للعائدة للشركة المستثمرة.	الأرباح التي تحقّقها الشركة المستثمر فيها من بداية الفترة المحاسبية حتى تاريخ الاستثمار ، وكذلك ما لديها من أرباح محجوزة منذ ذلك التاريخ الذي تم فيه الاستثمار ، تنقل إلى الشركة المستثمرة ، لذا تشمل قائمة الدخل الموحدة صافي ربح الشركة المستثمرة وأرباحها المحجوزة ، متضمنة لصافي ربح الشركة المستثمر فيها وأرباحها المحجوزة.

1.5. إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ السيطرة بطريقة توحيد المصالح:

مثال (5-5)

يوضح كيفية إعداد القوائم الموحدة بتاريخ السيطرة في حالة تملك القابضة لكامل أسهم الشركة التابعة وسداد القيمة بإصدار أسهم باستخدام طريقة توحيد المصالح

في 2010/12/31 قامت شركة (ق) بشراء جميع أسهم شركة (ت)، و قامت بسداد القيمة لمساهمي شركة (ت) بإصدار 2,000 سهم قيمة اسمية 100 ريال، علماً بأن القيمة الجارية لأسهم شركة (ق) في تاريخ السيطرة كانت 140 ريال للسهم الواحد، كما دفعت مبلغ 15,000 ريال نقداً عمولة شراء، ومبلغ 5,000 ريال مصروفات إصدار وتسجيل الأسهم.

وقد كانت القوائم المالية لشركتي (ق) و (ت) في 2010 / 12/31م قبل الشراء على النحو الآتي

قائمة الدخل للشركتين في 2010/12/31م

بيان	شركة (ق)	شركة (ت)
صافي المبيعات	800,000	600,000
كلفة المبيعات	500,000	450,000
مصروفات التشغيل	100,000	80,000
يخصم: مجموع المصروفات	600,000	530,000
صافي الدخل	200,000	70,000

قائمة الأرباح المحتجزة للشركتين في 2010/12/31م

بيان	شركة (ق)	شركة (ت)
الأرباح المحجوزة بداية العام	130,000	90,000
صافي الدخل	200,000	70,000
يخصم توزيعات أرباح	(80,000)	(10,000)
الأرباح المحجوزة نهاية العام	250,000	150,000

قائمتا المركز المالي للشركتين في 2010/12/31م

بيان	شركة (ق)	شركة (ت)
نقدية	300,000	50,000
مدينون تجاريون	400,000	150,000
مخزون بضاعة	800,000	300,000
آلات	1,000,000	200,000
سيارات	500,000	300,000
إجمالي الأصول	3,000,000	1,000,000
دائنين	450,000	300,000
رأس مال الأسهم	2,000,000	500,000
علاوة إصدار	300,000	50,000
أرباح محجوزة	250,000	150,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	3,000,000	1,000,000

فإذا علمت بأن شركة (ق) تتبع طريقة توحيد المصالح لإثبات الاستثمار في التابعة المطلوب:

(1) إثبات الاستثمار في التابعة بدفاتر شركة (ق) وفقاً لطريقة توحيد المصالح .

(2)

(3) إعداد ورقة عمل القوائم الموحدة في 2010/12/31م

الحل :

(1) إثبات الاستثمار في التابعة بدفاتر شركة (ق) وفقاً لطريقة توحيد المصالح .

• صافي الأصول بالقيم الدفترية = 1,000,000 - 300,000 = 700,000

تاريخ	بيان	دائن	مدين
	من ح/ الاستثمار في شركة (ت) إلى مذكورين		700,000
	ح/ رأس المال (2000 سهم × 100 ريال)	200,000	
	ح/ علاوة الإصدار (700,000 - 200,000 - 150,000)	350,000	
	ح/ الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة	150,000	
	إثبات شراء جميع أسهم شركة (ت)		
	من ح/ مصروفات التشغيل إلى ح/ النقدية	60,000	60,000
	إثبات مصاريف التوحيد		

(2) قيد التسوية والاستبعاد بورقة العمل

تمهيد حسابي

بعد ترحيل قيدي الشراء تتغير أرصدة بعض حسابات شركة (ق) كالآتي:

- ح/ الاستثمار في شركة (ت) = 700,000 ريال
- ح/ رأس المال = 2,000,000 + 200,000 = 2,200,000 ريال
- ح/ علاوة الإصدار = 300,000 + 350,000 = 650,000 ريال
- ح/ الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة = 150,000 ريال
- ح/ مصروفات التشغيل = 100,000 + 20,000 = 120,000 ريال
- ح/ النقدية = 300,000 - 20,000 = 280,000 ريال

قيد التسوية والاستبعاد

بيان	دائن	مدين
رأس مال - (ت)		500,000
علاوة إصدار - (ت)		50,000
أرباح محتجزة بالشركة التابعة - (ق)		150,000
الاستثمار في شركة لحج - (ق)	700,000	

تم في قيد التسوية استبعاد ح/ الاستثمار في شركة (ت) و أرباح محتجزة بالشركة التابعة من القابضة مقابل استبعاد حقوق الملكية في التابعة.

(3) إعداد ورقة عمل القوائم الموحدة في 2010/12/31م

ثم نقوم بإعداد ورقة عمل القوائم المالية الموحدة في ضوء التغيرات في أرصدة الحسابات الموضحة أعلاه وذلك على النحو الآتي:

قائمتا الدخل للشركتين في 2010/12/31م

بيان	شركة (ق)	شركة (ت)	التسويات	المبالغ الموحدة
صافي المبيعات	800,000	600,000		1,400,000
تكلفة المبيعات	500,000	450,000		950,000
مصروفات التشغيل	120,000	80,000		200,000
يخصم: مجموع المصروفات	620,000	530,000		1,150,000
صافي الدخل	180,000	70,000		250,000

قائمة الأرباح المحتجزة للشركتين في 2010/12/31م

بيان	شركة (ق)	شركة (ت)	التسويات	المبالغ الموحدة
الأرباح المحجوزة بداية العام	130,000	90,000		220,000
صافي الدخل	180,000	70,000		250,000
يخصم توزيعات أرباح	(80,000)	(10,000)		(90,000)
الأرباح المحجوزة نهاية العام	230,000	150,000		380,000

قائمة المركز المالي للشركتين في 2010/12/31م

بيان	شركة (ق)	شركة (ت)	التسويات	المبالغ الموحدة
نقدية	280,000	50,000		330,000
مدينون تجاريون	400,000	150,000		550,000
مخزون بضاعة	800,000	300,000		1,100,000
الاستثمار في شركة (ت)	700,000		(700,000)	-
آلات	1,000,000	200,000		1,200,000
سيارات	500,000	300,000		800,000
إجمالي الأصول	3,680,000	1,000,000	(700,000)	3,980,000
دائنون	450,000	300,000		750,000
رأس مال الأسهم	2,200,000	500,000	(500,000)	2,200,000
علاوة إصدار	650,000	50,000	(50,000)	650,000
أرباح محجوزة	230,000	150,000		380,000
أرباح محتجزة بالشركة التابعة	150,000		(150,000)	-
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	3,680,000	1,000,000	(700,000)	3,980,000

2.5. إعداد القوائم المالية الموحدة نهاية السنة الأولى للسيطرة بطريقة توحيد المصالح:

مثال (5-6):

يوضح كيفية إعداد القوائم الموحدة بنهاية السنة المالية الأولى للسيطرة في حالة تملك القابضة لجميع أسهم التابعة باستخدام طريقة توحيد المصالح.

استمراراً لبيانات المثال (5-5) سنفترض المعلومات التالية بالنسبة لعام 2011م :

أ- ظلت الشركة القابضة (ق) محتفظة باستثماراتها في شركة المهند بنفس النسبة وهي 100% .

ب- كانت القوائم المالية للشركتين بتاريخ 2011/12/31م على النحو التالي:

قائمة الدخل للشركتين في 2011/12/31م

بيان	شركة (ق)	شركة (ت)
صافي المبيعات	1,200,000	900,000
كلفة المبيعات	700,000	600,000
مصروفات التشغيل	300,000	200,000
يخصم: مجموع المصروفات	1,000,000	800,000
صافي الدخل	200,000	100,000

قائمة الأرباح المحتجزة للشركتين في 2011/12/31م

بيان	شركة (ق)	شركة (ت)
الأرباح المحجوزة بداية العام	230,000	150,000
صافي الدخل	200,000	100,000
يخصم توزيعات أرباح	(100,000)	(50,000)
الأرباح المحجوزة نهاية العام	330,000	200,000

قائمة المركز المالي للشركتين في 2011/12/31م

بيان	شركة (ق)	شركة (ت)
تقديية	200,000	25,000
مدينون تجاريون	800,000	275,000
مخزون بضاعة	680,000	200,000
الاستثمار في شركة (ت)	700,000	-
آلات	900,000	180,000

سيارات	450,000	270,000
إجمالي الأصول	3,730,000	950,000
دائنين	300,000	150,000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	100,000	50,000
رأس مال الأسهم	2,200,000	500,000
علاوة إصدار	650,000	50,000
أرباح محجوزة	330,000	200,000
أرباح محتجزة بالشركة التابعة	150,000	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	3,730,000	950,000

المطلوب:

- (1) إجراء قيود التغيرات في حساب الاستثمار بدفاتر القابضة وفقاً لطريقة الملكية .
- (2) إجراء قيد التسوية والاستبعاد بورقة العمل
- (3) إعداد ورقة عمل القوائم الموحدة عن الفترة المنتهية في 2011/12/31م

الحل:

- (1) قيود التغيرات في حساب الاستثمار بدفاتر القابضة وفقاً لطريقة الملكية .

تاريخ	بيان	له	منه
12/31	من ح/ الاستثمار في شركة (ت) إلى ح/ دخل الاستثمار	100,000	100,000
12/31	إثبات حصة القابضة دخل الشركة التابعة من ح/ توزيعات أرباح مستحقة القبض إلى ح / الاستثمار في شركة (ت) إثبات حصة القابضة في توزيعات الأرباح المستحقة	50,000	50,000

- (2) إجراء قيد التسوية والاستبعاد بورقة العمل

بعد ترحيل القيدتين تتغير أرصدة بعض حسابات شركة (ق) كآلاتي:

- ح/ دخل الاستثمار = 100,000
- ح/ توزيعات أرباح مستحقة القبض = 50,000
- ح/ الاستثمار = 700,000 + 100,000 - 50,000 = 750,000

أ- قيد استبعاد أرصدة أول المدة (2011/1/1) لحساب الاستثمار وحسابات حقوق الملكية للتابعة

بيان	دائن	مدين
رأس مال - (ت)		500,000
علاوة إصدار - (ت)		50,000
أرباح محتجزة بالشركة التابعة - (ق)		150,000
الاستثمار في شركة لحج - (ق)	700,000	

ب- قيد إلغاء دخل الاستثمار في توزيعا أرباح التابعة والفارق يضاف في حساب الاستثمار

بيان	دائن	مدين
دخل الاستثمار - (ق)		100,000
توزيعات أرباح - (ت)	50,000	
الاستثمار في شركة (ت) - (ق)	50,000	

- قيد إلغاء المديونية بين القابضة والتابعة المتعلقة في توزيعا الأرباح مستحقة القبض ومستحقة الدفع .

بيان	دائن	مدين
توزيعات مستحقة الدفع - (ت)		50,000
توزيعات مستحقة القبض - (ق)	50,000	

(3) ورقة عمل القوائم الموحدة عن الفترة المنتهية في 2011/12/31م

ثم نقوم بإعداد ورقة عمل القوائم المالية الموحدة في ضوء التغيرات في أرصدة الحسابات الموضحة أعلاه وذلك على النحو الآتي:

قائمتا الدخل للشركتين في 2011/12/31م

بيان	شركة (ق)	شركة (ت)	التسويات	القيد	المبالغ الموحدة
صافي المبيعات	1,200,000	900,000			2,100,000
يضاف دخل الاستثمار	100,000		(100,000)	(ب) -	-
مجموع الإيرادات	1,300,000	900,000	(100,000)		2,100,000
يخصم: تكلفة المبيعات	700,000	600,000			1,300,000
يخصم مصروفات التشغيل	300,000	200,000			500,000
مجموع المصروفات	1,000,000	800,000	-		1,800,000
صافي الدخل	300,000	100,000	(100,000)		300,000

قائمة الأرباح المحتجزة للشركتين في 2011/12/31م

بيان	شركة (ق)	شركة (ت)	التسويات	القيد	المبالغ الموحدة
الأرباح المحجوزة بداية العام	230,000	150,000			380,000
صافي الدخل	300,000	100,000	(100,000)		300,000
يخصم توزيعات أرباح	(100,000)	(50,000)	50,000	(ب)	(100,000)
الأرباح المحجوزة نهاية العام	430,000	200,000	(50,000)		580,000

قائمة المركز المالي للشركتين في 2011/12/31م

بيان	شركة (ق)	شركة (ت)	التسويات	٩٠	المبالغ الموحدة
نقدية	200,000	25,000			225,000
مدينون تجاريون	800,000	275,000			1,075,000
مخزون بضاعة	680,000	200,000			880,000
توزيعات أرباح مستحقة القبض	50,000	(50,000)	(ج)	-	-
الاستثمار في شركة (ت)	750,000	(700,000)	(ف)	-	-
آلات	900,000	180,000	(ب)		1,080,000
سيارات	450,000	270,000			720,000
إجمالي الأصول	3,830,000	950,000	(800,000)		3,980,000
دائنون	300,000	150,000			450,000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	100,000	50,000	(ج)	(50,000)	100,000
رأس مال الأسهم	2,200,000	500,000	(ف)	(500,000)	2,200,000
علاوة إصدار	650,000	50,000	(ف)	(50,000)	650,000
أرباح محجوزة	430,000	200,000	(50,000)		580,000
أرباح محتجزة بالشركة التابعة	150,000	(150,000)	(ف)	-	-
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	3,830,000	950,000	(800,000)		3,980,000

نشاط

ابحث في المكتبة أو في شبكة الانترنت عن ترجمة عربية لمعيار المحاسبة الدولي رقم (27) القوائم المالية الموحدة، وبعد قراءتك للمعيار قم بإعداد تقرير مكون (من 4 إلى 6 صفحات) تلخص فيه مضمون المعيار.

أسئلة التقويم الذاتي

عزيزي الدارس،

أجب عن الأسئلة الآتية:

- 1- حدد مفهوم توحيد الأعمال وعدد أنواعه.
- 2- وضع الفرق بين الاندماج والاتحاد.
- 3- ما المقصود بالسيطرة؟
- 4- بين كيف تسيطر شركة على شركة أخرى.
- 5- ما المقصود بالقوائم المالية الموحدة؟
- 6- حدد الشركة المعنية بإعداد القوائم المالية الموحدة.
- 7- صمم نموذج ورقة عمل القوائم الموحدة مع توضيح أنواع البيانات التي تسجل في أعمدته.

تناولنا في هذه الوحدة مفهوم توحيد الأعمال وأنواعه وخصائص كل نوع، ثم تناولنا أحد الجوانب التطبيقية للمحاسبة الدولية وهو القوائم المالية الموحدة حيث حددنا الإجراءات المحاسبية المتعلقة بإعداد القوائم المالية الموحدة باستخدام طريقة الشراء مرة وباستخدام طريقة توحيد المصالح مرة أخرى، وقمنا بعرض أمثلة رقمية تبين كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ التوحيد وكذلك في نهاية السنة الأولى للتوحيد وذلك باستخدام طريقة الشراء مرة وباستخدام طريقة توحيد المصالح مرة أخرى.

عزيزي الدارس، سنتناول في الوحدة السادسة جانباً آخر من الجوانب التطبيقية للمحاسبة الدولية وهو موضوع ترجمة القوائم المالية، وهي عملية ضرورية عندما تعد الشركة متعددة الجنسية قوائمها المالية الموحدة، حيث يتطلب الأمر ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة إلى عملة الشركة الأم، فضلاً عن ذلك سنتناول المفاهيم المحاسبية المتعلقة بعملية الترجمة.

1. جون لارسن ون موسش (تعريب وصفي عبد الفتاح أبو المكارم و كمال الدين سعيد)، (1998)، **المحاسبة المتقدمة "الجزء الأول"**، دار المريخ للنشر والرياض.
 2. عبد الحميد مانع علي الصيغ، (2002)، **المحاسبة الدولية - الإطار النظري والتطبيق العملي**، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء.
 3. محمد أبو نصار، (2009)، **المحاسبة المالية المتقدمة**، دائرة المكتبة الوطنية، عمان- الأردن.
- الهوامش:
- (1) حسين دحدوح ورشا حمادة (2006) **المحاسبة المتقدمة (3)**، منشورات جامعة دمشق- كلية الاقتصاد، ص 68.

الوحدة السادسة

6

ترجمة القوائم المالية





180	1 . المقدمة.....
180	1.1 . التمهيد.....
181	2.1 . أهداف الوحدة.....
181	3.1 . أقسام الوحدة.....
181	4.1 . القراءات المساعدة.....
182	2 . مفاهيم عملية ترجمة القوائم المالية.....
182	1.2 . العملة المحلية.....
182	2.2 . العملة الأجنبية.....
182	3.2 . عملة التقرير.....
183	4.2 . العملة الوظيفية.....
183	5.2 . أسعار الصرف.....
184	1.2.5 . سعر الصرف التاريخي.....
184	2.2.5 . سعر الصرف الجاري.....
184	3.2.5 . متوسط سعر الصرف.....
184	6.2 . فروق أسعار الصرف.....
185	7.2 . قياس أرباح وخسائر فروق أسعار الصرف.....
190	3 . ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة.....
191	1.3 . مفهوم ترجمة القوائم المالية.....
191	2.3 . طرق ترجمة القوائم المالية.....
192	1.2.3 . طريقة المعدل الجاري.....
199	2.2.3 . طريقة إعادة القياس.....
207	4 . الخلاصة.....
207	5 . المراجع.....

1.1. التمهيد:

عزيزي الدارس، مرحباً بك في الوحدة السادسة الموسومة بـ((ترجمة القوائم المالية)) تذكر أننا أوضحنا في الوحدة السابقة إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة، بافتراض أن كلاً من الشركة القابضة والشركة التابعة تستخدمان نفس العملة في تسجيل عملياتهما وإعداد قوائمهما المالية المستقلة، وسنفترض في هذه الوحدة اختلاف العملة التي تستخدمها الشركة التابعة في إعداد قوائمها المالية عن العملة التي تستخدمها الشركة القابضة، فعند اختلاف عملة التقرير بين التابعة والقابضة يجب القيام بعملية تحويل مبالغ عناصر القوائم المالية للتابعة إلى عملة الشركة القابضة باستخدام أسعار الصرف المناسبة وذلك قبل القيام بإعداد القوائم المالية الموحدة، ويطلق على تلك العملية ترجمة القوائم المالية.

تعد ترجمة القوائم المالية أحد الجوانب التطبيقية للمحاسبة الدولية؛ لذا قبل الدخول في الجوانب التطبيقية للترجمة لابد من توضيح المفاهيم الأساسية للمصطلحات الفنية المتعلقة بالترجمة، وتشمل: مفاهيم العملات ومفاهيم أسعار صرف العملة الأجنبية، ومن ثم (سنتين) مفهوم عملية ترجمة القوائم المالية، ثم نستعرض الطرق المحاسبية المستخدمة في ترجمة القوائم المالية، ثم ننتقل إلى شرح وتوضيح الإجراءات المحاسبية لترجمة القوائم المالية باستخدام طريقتين هما: **طريقة المعدل الجاري، وطريقة إعادة القياس**، وسنبين من خلال أمثلة رقمية كيفية تطبيق إجراءات الترجمة باستخدام كل طريقة على حدة، وذلك على النحو الآتي:

- إجراءات الترجمة في تاريخ تملك القابضة لأسهم الشركة التابعة.
- إجراءات الترجمة في نهاية السنة المالية الأولى للتملك .

1- 2. أهداف الوحدة:

يتوقع منك- عزيزي الدارس- بعد الانتهاء من دراسة هذه الوحدة أن تكون قادراً على أن:

- 1-توضح المفاهيم المتعلقة بالعملية.
- 2-تبين المفاهيم المتعلقة بأسعار صرف العملات الأجنبية .
- 3-تشرح إجراءات ترجمة القوائم المالية باستخدام طريقة المعدل الجاري.
- 4-تشرح إجراءات ترجمة القوائم المالية باستخدام طريقة إعادة القياس.
- 5-تبين المعالجة المحاسبية للأرباح أو الخسائر الناتجة عن ترجمة القوائم المالية.
- 6-تحل مسائل ترجمة القوائم المالية بطريقتي المعدل الجاري وإعادة القياس.

1- 3. أقسام الوحدة:

عزيزي الدارس، تتكون هذه الوحدة من قسمين رئيسيين هما:

- مفاهيم عملية ترجمة القوائم المالية
- ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة.

1- 4. قراءات مساعدة: جامعة العلوم والتكنولوجيا

عزيزي الدارس، يمكنك الرجوع إلى المراجع التالية للانتفاع منها في الإلمام بالمقرر الدراسي ، نظراً لاتصالها المباشر بمواضيع هذه الوحدة:

- محمد أبو نصار، المحاسبة المالية المتقدمة، دائرة المكتبة الوطنية، عمّان- الأردن، 2009م (ص433-471)



عزيزي الدارس، قبل الدخول في تفاصيل الجانب التطبيقي لترجمة القوائم المالية، يتوجب

عليك الإلمام التام بمفاهيم المصطلحات الفنية المتعلقة بموضوع الترجمة والتي سنبينها في الفقرات الآتية:

شكل (1/6) يوضح مفاهيم العملة



1.2. العملة المحلية:

هي عملة البلد الذي تعمل فيه الشركة، فالريال اليمني يمثل العملة المحلية لشركة تعمل في اليمن، حيث تقوم هذه الشركة بتسجيل جميع معاملاتها (المحلية والأجنبية) في السجلات المحاسبية بالريال اليمني، كما تقوم بإعداد قوائمها المالية بنهاية الفترة المحاسبية بالريال اليمني.

2.2. العملة الأجنبية:

هي أي عملة خلاف العملة المعد بها القوائم المالية، فإذا كانت القوائم المالية لشركة يمنية معدة بالريال اليمني فإن أي عملة بخلاف الريال اليمني تعد عملة أجنبية فالدولار الأمريكي واليورو الأوروبي والجنيه الإسترليني.... تعد عملات أجنبية بالنسبة لتلك الشركة.

3.2. عملة التقرير:

هي العملة التي تستخدمها شركة ما في تسجيل عملياتها وفي إعداد القوائم المالية الخاصة بها، كما تستخدم العملة نفسها في إعداد القوائم المالية الموحدة، فعلى سبيل المثال يعد الدولار الأمريكي عملة التقرير للشركات القابضة الأمريكية حيث تستخدمه في إعداد قوائمها المالية وكذلك في إعداد القوائم المالية الموحدة لشركات المجموعة.

4.2. العملة الوظيفية:

هي عملة البيئة الاقتصادية الأساسية التي تعمل فيها الشركة، والتي تتولد بها المقبوضات النقدية وتتفق بها المدفوعات النقدية، بيد أن هناك حالات يصعب فيها تحديد العملة الوظيفية بالاعتماد على المقبوضات والمدفوعات النقدية، فعلى سبيل المثال في المكسيك توجد شركات تابعة لشركات أمريكية، ويتمثل نشاط تلك الشركات التابعة في استلام أجزاء ومكونات المنتجات من الشركة الأم بأمريكا والقيام بتجميع الأجزاء المنتجات مع بعضها ثم إعادتها إلى الشركة الأم بأمريكا، ففي مثل هذه الحالة تكون العملة الوظيفية للشركات التابعة هي الدولار الأمريكي (وليس البيزو المكسيكي)

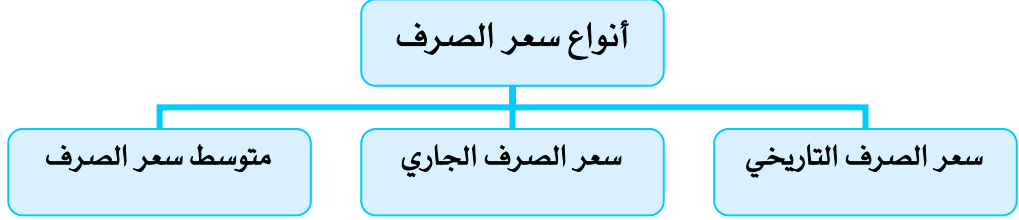
تجدر الإشارة إلى أن هناك مجموعة من المؤشرات بناءً عليها يتم تحديد العملة الوظيفية للشركة، وفي هذا الصدد بين المعيار رقم (52) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) جملةً من المؤشرات من أبرزها الآتي:

- أ- إذا كانت أسعار بيع منتجات الشركة التابعة تتحدد من خلال المنافسة في أسواق دولية وليس السوق المحلي فإن العملة الوظيفية هي عملة الشركة الأم.
- ب- إذا كانت معظم تكاليف منتجات الشركة التابعة تدفع في السوق المحلي فإن العملة الوظيفية هي العملة المحلية للشركة التابعة.
- ج- إذا كان سوق مبيعات منتجات الشركة التابعة هو غالباً السوق المحلي وبالعملة المحلية فإن العملة الوظيفية هي العملة المحلية للشركة التابعة.
- د- إذا كان مصدر تمويل الشركة التابعة يتم في البلد الذي تعمل فيه الشركة التابعة وبالعملة المحلية فإن العملة الوظيفية هي العملة المحلية للشركة التابعة.

5.2. سعر الصرف:

هو المعدل المستخدم في تحويل عملة إلى عملة أخرى في تاريخ معين، أو هو سعر الوحدة من عملة معينة بما يعادلها من عملة أخرى، فمثلاً يقال: إن سعر صرف الدولار الأمريكي مقابل الريال اليمني 200، بمعنى أن الدولار الأمريكي الواحد يعادل 200 ريال يمني. وعادة يستخدم في عملية ترجمة بنود القوائم المالية ثلاثة أنواع من أسعار الصرف يبينها الشكل (2/6).

شكل (2/6) يوضح أنواع سعر الصرف



1.5.2. سعر الصرف التاريخي:

هو سعر الصرف الذي كان سائداً عند حدوث عملية مالية معينة تمت بعملة أجنبية في تاريخ سابق.

2.5.2. سعر الصرف الجاري:

هو سعر الصرف السائد في تاريخ إعداد القوائم المالية (نهاية السنة المالية 12/31).

3.5.2. متوسط سعر الصرف:

وهو المتوسط البسيط لأسعار الصرف التاريخية خلال سنة مالية ماضية.

6.2. فروق أسعار الصرف:

هو الفرق الناتج عن تحويل مبلغ بالعملة الأجنبية إلى ما يعادله بالعملة المحلية باستخدام أسعار صرف مختلفة.

تتشأ فروق أسعار الصرف عندما يختلف سعر الصرف تاريخ حدوث العملية عن سعر الصرف تاريخ إتمامها أو نهاية السنة المالية أيهما أسبق.

يترتب على فروق أسعار الصرف حدوث أرباح أو خسائر، ويعتمد تحديد أرباح وخسائر فوق

أسعار الصرف على متغيرين هما:

- نوع الحساب: حيث تنقسم الحسابات النقدية إلى حسابات نقدية مدينة مثل (ح/النقدية بالصندوق، ح/النقدية بالبنك، وح/المدينين التجاريين، وح/أوراق القبض) وحسابات نقدية دائنة مثل (ح/الدائنين التجاريين، وح/أوراق الدفع وح/القروض)
- اتجاه سعر الصرف خلال فترة معينة: إحدى حالتين ارتفاع أو انخفاض

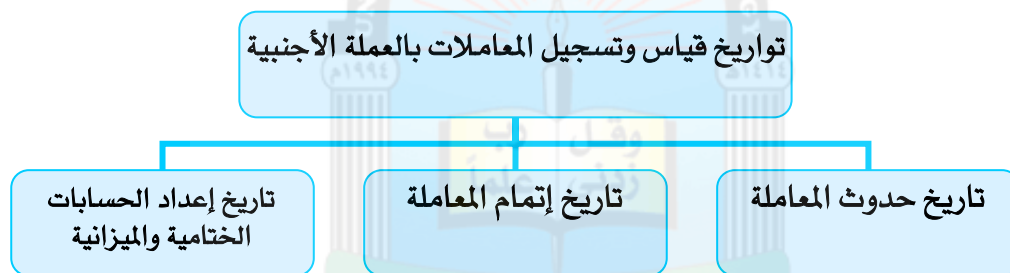
ومن خلال معرفة نوع الحساب، وتحديد اتجاه سعر الصرف يمكن التفرقة بين أرباح وفروق أسعار الصرف وبين خسائر وفروق أسعار الصرف، ويمكن تلخيص القاعدة المستخدمة للتفرقة بين أرباح وخسائر وفروق أسعار الصرف في الجدول الآتي:

نوع الحساب	اتجاه سعر الصرف	
	ارتفاع	انخفاض
بنود نقدية مدينة	ينتج عنها أرباح	ينتج عنها خسائر
بنود نقدية دائنة	ينتج عنها خسائر	ينتج عنها أرباح

7.2. قياس أرباح وخسائر وفروق أسعار الصرف:

وفقاً لمعايير المحاسبية الدولية ترتبط عملية قياس وتسجيل المعاملات بالعملات الأجنبية بثلاثة تواريخ هي:

شكل (3/6) تواريخ قياس وتسجيل المعاملات بالعملة الأجنبية



أ- تاريخ حدوث المعاملة:

عزيزي الدارس، يتم تسجيل جميع معاملات الشركة في تاريخ حدوثها بوحدة النقد المحلية، وبالنسبة للمعاملات التي تتم بعملة أجنبية فتسجل بعد تحويل قيمة المعاملة من العملة الأجنبية إلى ما يعادلها بالعملة المحلية باستخدام سعر الصرف تاريخ حدوث تلك المعاملة، فمثلاً إذا قامت شركة يمنية بشراء بضاعة بالدولار فإنه يتم تسجيل هذه المعاملة بتحويل قيمة المشتريات من الدولار الأمريكي إلى ما يعادلها بالريال اليمني باستخدام سعر الصرف تاريخ حدوث عملية الشراء.

ب- تاريخ إتمام المعاملة:

إذا انتهت العملية قبل انتهاء السنة المالية أي قامت الشركة بسداد قيمة المشتريات الآجلة، أو تحصيل قيمة المبيعات الآجلة، فإنه يتم إثبات واقعة السداد أو التحصيل بتحويل مبلغها من العملة الأجنبية إلى ما يعادلها من العملة المحلية باستخدام سعر الصرف تاريخ حدوث عملية السداد أو

التحصيل، فإذا كان هناك اختلاف بين سعر الصرف تاريخ حدوث العملية وبين سعر الصرف تاريخ إتمامها فإنه يترتب على ذلك تحقيق الشركة لأرباح أو خسائر فروق الصرف وبالتالي ويتوجب إثباتها في الدفاتر المحاسبية كمصروف أو إيراد ثم تقفل في قائمة الدخل بنهاية السنة المالية.

ج- تاريخ إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية:

عزيزي الدارس، في حالة عدم إتمام العملية حتى نهاية السنة المالية أوجب المعايير المحاسبية الدولية إجراء تسويات يترتب عليها الآتي:

أ- ظهور البنود النقدية بالعملة الأجنبية في الميزانية بتحويلها إلى ما يعادلها بالعملة المحلية باستخدام سعر الصرف تاريخ إعداد الميزانية.

ب- الاعتراف بفروق أسعار الصرف الناتجة عن تسوية أرصدة البنود النقدية بالعملة الأجنبية كالإيرادات أو كمصروفات تخص الفترة حيث تدرج في قائمة الدخل.

عزيزي الدارس، فيما يأتي أمثلة تبين كيفية المعالجة المحاسبية للمعاملات بالعملة الأجنبية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية:

مثال (6-1)

يوضح قياس وتسجيل المعاملات بالعملة الأجنبية وما ينتج عنها من فروق أسعار الصرف في حالة (حدوث معاملة وإتمامها في نفس الفترة المحاسبية).

في 2008/7/1 باعت منشأة الروضة لعميلها أحمد بضاعة بالآجل قيمتها 10,000 دولار أمريكي عندما كان سعر صرف الدولار 200 ريال، وفي 11/15 حصلت المنشأة نقداً المبلغ المستحق على العميل أحمد، وفي ذلك التاريخ كان سعر صرف الدولار 208 ريال.

المطلوب:

- 1- إعداد قيود اليومية لإثبات عمليات البيع والتحصيل ومعالجة فروق أسعار الصرف.
- 2- بيان الأثر على ح/الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في 2008/12/31م.

الحل:

تمهيد حسابي

- رصيد العميل بالعملة المحلية تاريخ البيع = $200 \times 10,000 = 2,000,000$ ريال.

- المحصل بالعملة المحلية تاريخ التحصيل = $208 \times 10,000 = 2,080,000$ ريال
- فروق أسعار الصرف = $2,080,000 - 2,000,000 = 80,000$ ريال.
- ❖ بما أن حسابات العملاء من العناصر النقدية المدينة، وبما أن سعر الصرف قد ارتفع من 200 إلى 208، فإن فروق أسعار الصرف تعبر عن ربح وقدره 80,000 ريال

1- قيود اليومية

تاريخ	بيان	له	منه
10/1	من ح/ العملاء (أحمد) إلى ح/ المبيعات إثبات مبيعات آجلة	2,000,000	2,000,000
11/30	من ح/ الصندوق \$ إلى مذكورين ح/ العملاء (أحمد) ح/ أ.خ فروق أسعار الصرف إثبات التحصيل وإرباح فروق الصرف	2,000,000 80,000	2,080,000
12/31	من ح/ أ.خ فروق أسعار الصرف إلى ح/ الأرباح والخسائر إقفال أرباح فروق أسعار الصرف	80,000	80,000

2- بيان الأثر في ح/ الأرباح والخسائر

ح/ الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في 2008/12/31م

بيان	له	بيان	منه
من ح/ أ.خ فروق أسعار الصرف	80,000		

مثال (6-2)

يوضح قياس وتسجيل المعاملات بالعملة الأجنبية، وما ينتج عنها من فروق أسعار الصرف في حالة (حدوث المعاملة في سنة مالية وإتمامها في السنة التالية)

في 2010/11/1م اشترت منشأة يمنية من شركة أمريكية بضاعة بمبلغ 60,000 دولار.
وفي 2011/3/1م قامت بسداد قيمة البضاعة بشيك، فإذا علمت بأن أسعار صرف الدولار أمريكي
مقابل الريال كانت على النحو الآتي:

التاريخ	سعر الصرف
2010/11/1م	210
2010/12/31م	215
2011/3/1م	211

المطلوب:

- 1- احتساب أرباح أو خسائر فروق أسعار الصرف لعام 2010م.
- 2- احتساب أرباح أو خسائر فروق أسعار الصرف لعام 2011م.
- 3- إعداد قيود اليومية لعام 2010م بدفتر يومية المنشأة اليمنية.
- 4- بيان الأثر في ح/الأرباح والخسائر والميزانية في 2010/12/31م.
- 5- إعداد قيود اليومية لعام 2011م بدفتر يومية المنشأة اليمنية.
- 6- بيان الأثر في ح/الأرباح في 2011/12/31م.

الحل:

1- احتساب أرباح أو خسائر فروق أسعار الصرف لعام 2010م

- المعادل لرصيد الدائنين تاريخ الشراء = $210 \times 60,000 = 12,600,000$ ريال.
- المعادل لرصيد الدائنين تاريخ الميزانية = $215 \times 60,000 = 12,900,000$ ريال.
- فروق أسعار الصرف في 2010/12/31م = $12,600,000 - 12,900,000 = 300,000$ ريال
- ❖ نظراً لأن حساب الدائنين من العناصر النقدية الدائنة، وأن سعر الصرف قد ارتفع من 210 إلى 215، فإن فروق الصرف تعبر عن خسارة قدرها 300,000 ريال

2- احتساب أرباح أو خسائر فروق أسعار الصرف لعام 2011م

- المعادل لرصيد الدائنين المرحل من العام الماضي = 12,900,000 ريال
- المعادل للمبلغ المسدد تاريخ السداد = $211 \times 60,000 = 12,660,000$ ريال
- فروق أسعار الصرف في 2011/3/1م = $12,660,000 - 12,900,000 = 240,000$ ريال

❖ نظراً لأن حساب الدائنين من العناصر النقدية الدائنة، وان سعر الصرف قد انخفض من 215 إلى 211، فإن فروق أسعار الصرف تعبر عن أرباح قدرها 240,000 ريال

3- قيود اليومية لعام 2010م في المنشأة اليمنية

تاريخ	بيان	له	منه
11/1	من ح/المشتريات إلى ح/الدائنين (الشركة الأمريكية) شراء بضاعة على الحساب	12,600,000	12,600,000
12/31	من ح/ أ.خ فروق أسعار الصرف إلى ح/الدائنين (الشركة الأمريكية) تسوية حساب الدائنين	300,000	300,000
12/31	من ح/الأرباح والخسائر إلى ح/ أ.خ فروق أسعار الصرف إقفال خسائر فروق أسعار الصرف	300,000	300,000

4- بيان الأثر في ح/الأرباح والخسائر والميزانية في 2010/12/31م

ح/الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في 2010/12/31م

بيان	له	بيان	منه
		إلى ح/ أ.خ فروق أسعار الصرف	300,000

الأثر على الميزانية العمومية في 2010/12/31م

مبلغ	أصول	مبلغ	خصوم
		12,900,000	التزامات الدائنين (الشركة الأمريكية)

5- إعداد قيود اليومية لعام 2011م بدفتر يومية المنشأة اليمنية.

تاريخ	بيان	له	منه
3/1	من ح/ الدائنين (الشركة الأمريكية) إلى مذكورين ح/ النقدية في البنك \$ ح/ أ.خ فروق أسعار الصرف سداد المستحق وإثبات فروق أسعار الصرف	12,900,000 12,660,000 240,000	
12/31	من ح/ / أ.خ فروق أسعار الصرف إلى ح/ الأرباح والخسائر إقفال أرباح فروق أسعار الصرف	240,000	240,000

6- بيان الأثر في ح/ الأرباح والخسائر

ح/ الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في 2011/12/31م

بيان	له	بيان	منه
من ح/ أ.خ فروق أسعار الصرف	240,000		

3.

عزيزي الدارس، تتضح أهمية الترجمة عندما تعد شركة متعددة الجنسية قوائمها المالية الموحدة، فعلى سبيل المثال إذا كانت هناك شركة متعددة الجنسية مقرها الرئيس دولة الإمارات العربية المتحدة، وكانت تزاوّل نشاطها من خلال شركات تابعة لها في كل من اليمن ومصر والأردن، فلا يمكن لتلك الشركة أن تعد قوائم مالية موحدة للمجموعة ما لم يعبر عن حساباتها وحسابات الشركات التابعة لها بعملة واحدة، فلا يمكن الوصول إلى نتيجة منطقية ذات دلالة من خلال جمع الدرهم الإماراتي مع الريال اليمني مع الجنيه المصري مع الدينار الأردني. من الأمثلة العملية للشركات متعددة الجنسية شركة **كوكاكولا الأمريكية** التي تسيطر على أكثر من 100 شركة تابعة موزعة في دول مختلفة، فعندما تقوم هذه الشركة بإعداد قوائمها المالية الموحدة على مستوى المجموعة يتوجب عليها أولاً ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة لها في الدول المختلفة إلى الدولار الأمريكي باعتباره عملة التقرير للشركة الأم.

عزيزي الدارس، نلفت انتباهك إلى أن عملية إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة

الجنسية يستلزم القيام بخطوتين:

- الخطوة الأولى: ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة.
- الخطوة الثانية: إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة.

وسنركز في هذه الوحدة على الخطوة الأولى المتعلقة بترجمة القوائم المالية، وفيما يتعلق

بالخطوة الثانية فقد سبق تناولها بالتفصيل في الوحدة السابقة (الخامسة).

1.3. مفهوم ترجمة القوائم المالية:

يقصد بترجمة القوائم المالية تحويل مبالغ بنود القوائم المالية من عملة إلى عملة أخرى

باستخدام أسعار صرف مناسبة.

عزيزي الدارس، لو كان سعر صرف العملات الأجنبية ثابتاً دائماً لما كانت هناك مشكلة

في ترجمة القوائم المالية، ففي مثل هذه الحالة سيتم ترجمة جميع بنود الحسابات باستخدام سعر

صرف واحد فقط ومن ثم لن تكون هناك مشكلة فروق أسعار الصرف، لكن تكمن مشكلة

الترجمة في أن أسعار صرف العملات الأجنبية في الواقع العملي نادراً ما تكون ثابتة خلال الفترة

المحاسبية؛ الأمر الذي يستوجب معايير محاسبية تحدد معدلات أسعار الصرف الواجب استخدامها في

الترجمة، وتبين كيفية معالجة الفروق الناتجة عن استخدام أسعار صرف مختلفة في عملية الترجمة،

وهذا ما سنتناوله في الفقرات التالية

2.3. طرق ترجمة القوائم المالية:

توجد عدة طرق محاسبية متعارف عليها تستخدم لترجمة القوائم المالية وهي:

- طريقة المعدل الجاري.
- طريقة إعادة القياس.
- طريقة العناصر المتداولة والعناصر غير المتداولة.
- طريقة البنود النقدية والبنود غير النقدية.

عزيزي الدارس، سنقتصر في هذا المقرر على دراسة طريقتي المعدل الجاري و إعادة

القياس؛ كونهما الأكثر استخداماً في الواقع العملي، فضلاً عن ورود إجراءات تطبيقهما ضمن

معييار المحاسبة الدولي (21) "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"

1.2.3. طريقة المعدل الجاري:

عزيزي الدارس، تتميز طريقة المعدل الجاري ببساطة إجراءاتها لذا فهي من أكثر الطرق استخداماً في الترجمة، وعادةً تستخدم عندما تكون العملة الوظيفية للشركة التابعة هي عملة بلد لا يعاني من معدلات تضخم مرتفعة، وقد حددت الفقرة (39) من معيار المحاسبة الدولي رقم (21) إجراءات تطبيق هذه الطريقة بتاريخ الشراء حيث تتمثل القوائم المالية في قائمة المركز المالي فقط، وفي نهاية الفترات المالية التالية للشراء وتشمل: قائمة الدخل، وقائمة الأرباح المحتجزة، وقائمة المركز المالي.

1.1.2.3. ترجمة القوائم المالية في تاريخ التملك بطريقة المعدل الجاري:

عزيزي الدارس، وفقاً لطريقة المعدل الجاري يتم ترجمة قيم بنود الأصول والالتزامات الظاهرة بقائمة المركز المالي للشركة التابعة في تاريخ التملك إلى عملة الشركة القابضة باستخدام سعر صرف واحد، وهو سعر الصرف الجاري في تاريخ التملك.

مثال (3-6)

يوضح إجراءات ترجمة القوائم المالية في تاريخ التملك وفقاً لطريقة المعدل الجاري

في 2010/1/1م اشترت الشركة اليمنية للاستثمار 80% من أسهم شركة الأفندي وهي شركة مصرية بمبلغ 240,000 جنيه مصري، وكانت القيمة العادلة لأصول والتزامات شركة الأفندي مساوية لقيمتها الدفترية، فإذا علمت أن الشركة القابضة تمسك حساباتها بالريال اليمني، في حين تمسك التابعة حساباتها بالجنيه المصري، وفي ذلك التاريخ كان الجنيه المصري الواحد يعادل 40 ريالاً يمينياً. وكانت قائمة المركز المالي لشركة الأفندي على النحو الآتي:

قائمة المركز المالي لشركة الأفندي في 2010/1/1م

بيان	جنيه مصري
الأصول	
النقدية	35,000
المدينون التجاريون	125,000
المخزون	170,000
الألات	80,000
يطرح مجمع إهلاك آلات	(20,000)
إجمالي الأصول	390,000
الالتزامات	

90,000	الدائنون التجاريون
	حقوق الملكية
200,000	رأس المال
60,000	علاوة إصدار
40,000	أرباح محجوزة
390,000	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

المطلوب: ترجمة قائمة المركز المالي لشركة الأفندي من الجنيه المصري إلى الريال اليمني وفق طريقة المعدل الجاري.

الحل:

قائمة المركز المالي لشركة الأفندي في 2010/1/1م بالجنيه المصري مترجمة إلى الريال اليمني (بطريقة المعدل الجاري)

بيان	جنيه مصري	سعر الصرف	ريال يمني
الأصول			
النقدية	35,000	40	1,400,000
المدينون التجاريون	125,000	40	5,000,000
المخزون	170,000	40	6,800,000
الألات	80,000	40	3,200,000
يطرح مجمع إهلاك آلات	(20,000)	40	(800,000)
إجمالي الأصول	390,000		15,600,000
الالتزامات			
الدائنون التجاريون	90,000	40	3,600,000
حقوق الملكية			
رأس المال	200,000	40	8,000,000
علاوة إصدار	60,000	40	2,400,000
أرباح محجوزة	40,000	40	1,600,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	390,000		15,600,000

لاحظ- عزيزي الدارس- أن مجموع الأصول المترجمة يساوي مجموع الخصوم المترجمة، إذ لم تؤدّ عملية الترجمة إلى حدوث فروق، والسبب في ذلك استخدام سعر صرف واحد في الترجمة.

2.1.2.3. ترجمة القوائم المالية بنهاية السنوات المالية التالية للتملك بطريقة المعدل الجاري

في نهاية كل فترة مالية تقوم الشركة التابعة بإعداد قوائم مالية مستقلة، تشمل قائمة الدخل، وقائمة الأرباح المحتجزة، وقائمة المركز المالي، وفي ما يأتي القواعد المستخدمة في ترجمة بنود القوائم المالية للشركة التابعة وفقاً لطريقة المعدل الجاري:

أولاً: ترجمة بنود قائمة الدخل:

- أ- الإيرادات: الأصل أن تترجم الإيرادات بسعر الصرف التاريخي السائد تاريخ حدوثها، ولكن بسبب صعوبة تتبع أسعار الصرف المختلفة في تواريخ حدوث تفاصيل المبيعات وللتسهيل فإن المبيعات تترجم باستخدام متوسط سعر الصرف خلال السنة التي تحققت فيها.
 - ب- المصروفات: وتشمل تكلفة المبيعات والمصاريف العمومية والإدارية وإهلاك الأصول الثابتة وإطفاء الأصول المعنوية، وتترجم هذه البنود باستخدام متوسط سعر الصرف خلال السنة.
 - ج- بنود الإيرادات والمصروفات الجوهرية: في حالة وجود بنود إيرادات أو مصروفات ذات قيمة عالية نسبياً يترتب عليها تأثير جوهري على دخل التابعة مثل أرباح أو خسائر رأسمالية من عملية بيع أصول ثابتة، فهذه البنود تترجم باستخدام سعر الصرف التاريخي وقت حدوثها.
 - د- صافي الدخل: لا يترجم وإنما يتمثل في الفرق بين الإيرادات والمصروفات بعد ترجمتهما.
- ثانياً: بنود قائمة الأرباح المحتجزة:**

- أ- الأرباح المحجوزة أول العام: تترجم باستخدام سعر الصرف التاريخي في تاريخ التملك.
- ب- صافي الدخل: ينقل من قائمة الدخل المترجمة.
- ج- توزيعات الأرباح: إذا دفعت قبل نهاية السنة المالية تترجم باستخدام سعر الصرف تاريخ الإعلان عنها، وإذا لم تدفع حتى نهاية السنة وأثبتت في ح/ توزيعات أرباح مستحقة وظهرت ضمن خصوم ميزانية التابعة فتترجم باستخدام سعر الصرف الجاري تاريخ إعداد الميزانية.
- د- الأرباح المحجوزة نهاية العام: تتمثل في نتيجة تفاعل البنود السابقة كالآتي:

$$\text{الأرباح المحجوزة نهاية العام} = \text{الأرباح المحجوزة أول العام} + \text{صافي الدخل} - \text{توزيعات الأرباح}$$

ثالثاً: بنود قائمة المركز المالي

- أ- الأصول والالتزامات: تترجم بسعر الصرف الجاري تاريخ إعداد الميزانية.
- ب- حقوق الملكية: يترجم رأس المال وعلاوة الإصدار باستخدام سعر الصرف التاريخي تاريخ التملك، وفي حالة زيادة رأس المال أو علاوة الإصدار فتترجم الزيادة باستخدام سعر الصرف التاريخي تاريخ حدوث الزيادة، أما الأرباح المحتجزة نهاية العام فتتقل من قائمة الأرباح المحتجزة المترجمة.

رابعاً: تسوية فروق الترجمة:

عزيزي الدارس، بسبب استخدام أسعار صرف مختلفة في الترجمة فمن الطبيعي أن لا يتطابق مجموع جانبي ميزان المراجعة المترجم للشركة التابعة، لذلك يتم فتح حساب يسمى حـ/تسويات الترجمة المتراكم الذي يكون رصيده مساوياً لمقدار الفرق بين مجموع أرصدة الحسابات المدينة والدائنة المدرجة في ميزان المراجعة المترجم، وبحسب الحالة يكون رصيد حـ/تسوية الترجمة المتراكم مديناً أو دائناً، فإذا كان مديناً يدرج في الميزانية مطروحاً من حقوق الملكية، أما إذا كان دائناً فيدرج في الميزانية مضافاً إلى حقوق الملكية.

عزيزي الدارس، تجدر الإشارة إلى أن المعايير المحاسبية الدولية لا تسمح بمعالجة فروق الترجمة كمصروف أو كإيراد طالما بقيت الشركة القابضة تسيطر على التابعة بل أوجبت الإفصاح عن فروق الترجمة في قائمة المركز المالي (بإضافتها إلى حقوق الملكية إذا كانت أرباحاً أو طرحها إذا كانت خسائر)، وفي حالة انتهاء علاقة التبعية بقيام الشركة القابضة ببيع ما تملكه من أسهم في الشركة التابعة عندئذ يتم الاعتراف بفروق الترجمة كأرباح أو خسائر تدرج في قائمة دخل القابضة، يلخص الجدول (3/6) أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود القوائم المالية نهاية الفترة المملكت وفقاً لطريقة المعدل الجاري

جدول (3/6) يوضح أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود القوائم المالية نهاية الفترة

المالية للملك وفقاً لطريقة المعدل الجاري

ت	البند	سعر الصرف المستخدم
1	إيرادات ومصروفات النشاط الجاري	متوسط سعر الصرف خلال السنة
2	الإيرادات والمصروفات غير العادية	التاريخي
3	الأصول الثابتة والمتداولة	الجاري
4	الالتزامات	الجاري
5	رأس المال و علاوة الإصدار	التاريخي
6	الأرباح المحتجزة أول العام	التاريخي
7	الأرباح المحتجزة نهاية العام	تتقل من قائمة الأرباح المحتجزة المترجمة
8	توزيعات الأرباح	- سعر الصرف تاريخ إعلانها إذا دفعت - سعر الصرف الجاري إذا لم تدفع

مثال (4-6)

يوضح إجراءات ترجمة القوائم المالية نهاية السنة المالية للتملك وفقاً لطريقة المعدل الجاري

لنواصل المثال (3-6) الخاص بشركة الأفندي، فيما يأتي ميزان المراجعة الخاص بشركة الأفندي بالجنيه المصري في نهاية السنة المالية للتملك بتاريخ 2010/12/31م

الحسابات	مدين	دائن
النقدية	10,000	
مدينون تجاريون	80,000	
المخزون	250,000	
آلات	80,000	
توزيعات أرباح مدفوعة	50,000	
مجمع إهلاك آلات		30,000
دائنون تجاريون		35,000
رأس المال		200,000
علاوة إصدار		60,000
أرباح محجوزة		40,000
مبيعات		650,000
تكلفة المبيعات	450,000	
مصاريف إدارية وعمومية	85,000	
مصروف إهلاك آلات	10,000	
المجموع	1,015,000	1,015,000

فإذا علمت بأن أسعار صرف الجنيه المصري مقابل الريال في تواريخ مختلفة خلال عام 2010م كانت كالتالي:

التاريخ	سعر صرف الجنيه
2010/1/1م	40 ريال
2010/12/31م	45 ريال
متوسط سعر الجنيه خلال عام 2010	42 ريال
سعر الصرف تاريخ إعلان توزيع الأرباح	44 ريال

المطلوب: باستخدام طريقة المعدل الجاري:

1- ترجمة ميزان المراجعة لشركة الأفندي

2- إعداد القوائم المالية المترجمة لشركة الأفندي في 2010/12/31م

الحل:

1- ترجمة ميزان المراجعة لشركة الأفندي

ميزان المراجعة لشركة الأفندي في 2010/12/31م بالجنيه المصري مترجم
إلى الريال اليمني (بطريقة المعدل الجارى)

ريال اليمنى		سعر الصرف	جنيه مصرى		الحسابات
دائن	مدين		دائن	مدين	
	450,000	45		10,000	النقدية
	3,600,000	45		80,000	مدينون تجاريون
	11,250,000	45		250,000	المخزون
	3,600,000	45		80,000	آلات
	2,200,000	44		50,000	توزيعات أرباح مدفوعة
1,350,000		45	30,000		مجمع إهلاك آلات
1,575,000		45	35,000		دائنون تجاريون
8,000,000		40	200,000		رأس المال
2,400,000		40	60,000		علاوة إصدار
1,600,000		40	40,000		أرباح محجوزة
27,300,000		42	650,000		مبيعات
	18,900,000	42		450,000	تكلفة المبيعات
	3,570,000	42		85,000	مصاريف إدارية وعمومية
	420,000	42		10,000	مصروف إهلاك آلات
42,225,000	43,990,000		1,015,000	1,015,000	جملة فرعية
1,765,000					تسوية الترجمة المتراكم
43,990,000	43,990,000		1,015,000	1,015,000	المجموع

لاحظ- عزيزي الدارس- أن مجموع الجانب المدين لميزان المراجعة المترجم اكبر من مجموع الجانب الدائن بمبلغ 1,765,000 ريال، ولتحقيق التوازن تم إضافة حساب جديد هو حـ/ تسوية الترجمة المتراكم، ويكون رصيده دائن بنفس المبلغ.

2 - القوائم المالية المترجمة لشركة الأفندي في 2010/12/31م

قائمة الدخل لشركة الأفندي عن السنة المنتهية في 2010/12/31م بالجنيه المصري
مترجمة إلى الريال اليمني (بطريقة المعدل الجاري)

بيان	جنيه مصري	سعر الصرف	ريال يمني
المبيعات	650,000	42	27,300,000
يخصم تكلفة المبيعات	(450,000)	42	(18,900,000)
مجموع الدخل	200,000		8,400,000
يخصم مصروفات عمومية وإدارية	(85,000)	42	(3,570,000)
يخصم مصروف إهلاك آلات	(10,000)	42	(420,000)
صافي الدخل	105,000		4,410,000

لاحظ - عزيزي الدارس - أن صافي الدخل المترجم عبارة عن الفرق بين الإيرادات والمصروفات بعد ترجمتهما.

قائمة الأرباح المحتجزة لشركة الأفندي في 2010/12/31م بالجنيه المصري
مترجمة إلى الريال اليمني (بطريقة المعدل الجاري)

بيان	جنيه مصري	سعر الصرف	ريال يمني
الأرباح المحجوزة أول العام	40,000	40	1,600,000
صافي الدخل	105,000	من قائمة الدخل	4,410,000
يخصم توزيعات أرباح	(50,000)	44	(2,200,000)
الأرباح المحجوزة نهاية العام	95,000		3,810,000

عزيزي الدارس ، لاحظ أنه تم نقل صافي الدخل من قائمة الدخل المترجمة (السطر الأخير)
قائمة المركز المالي لشركة الأفندي كما هي في 2010/12/31م بالجنيه المصري
مترجمة إلى الريال اليمني (بطريقة المعدل الجاري)

بيان	جنيه مصري	سعر الصرف	ريال يمني
الأصول			
النقدية	10,000	45	450,000
مدينون تجاريون	80,000	45	3,600,000
المخزون	250,000	45	11,250,000
آلات	80,000	45	3,600,000
يطرح مجمع إهلاك آلات	(30,000)	45	(1,350,000)

بيان	جنيه مصري	سعر الصرف	ريال يمني
إجمالي الأصول	390,000		17,550,000
<u>الالتزامات</u>			
دائنون تجاريون	35,000	45	1,575,000
<u>حقوق الملكية</u>			
رأس المال	200,000	40	8,000,000
علاوة إصدار	60,000	40	2,400,000
أرباح محجوزة	95,000	نقل من قائمة الأرباح المحتجزة	3,810,000
تسوية الترجمة المتراكم			1,765,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	390,000		17,550,000

لاحظ- عزيزي الدارس- الآتي:

- تم نقل الأرباح المحتجزة من قائمة الأرباح المحتجزة المترجمة (السطر الأخير)
- تم إضافة الرصيد الدائن لحد/ تسوية الترجمة المتراكم إلى حقوق الملكية

2.2.3. طريقة إعادة القياس:

عزيزي الدارس، تستخدم طريقة إعادة القياس عندما تكون العملة الوظيفية للشركة التابعة هي نفس عملة التقرير للشركة القابضة، مثل حالة شركة قابضة يمنية تمسك حساباتها بالريال اليمني لها شركة تابعة تعمل في مصر وتمسك حساباتها بالجنيه المصري إلا أن عملتها الوظيفية التي تحقق منها تدفقاتها النقدية هي الريال اليمني، ففي مثل هذه الحالة يتوجب ترجمة قوائم الشركة التابعة باستخدام طريقة إعادة القياس. وقد حددت الفقرة (39) من معيار المحاسبة الدولي رقم (21) إجراءات تطبيق طريقة إعادة القياس على النحو الآتي:

1.2.2.3. ترجمة القوائم المالية في تاريخ التملك بطريقة إعادة القياس:

وفقاً لطريقة إعادة القياس يتم ترجمة جميع قيم بنود الأصول والالتزامات الظاهرة بميزانية الشركة التابعة في تاريخ التملك إلى عملة الشركة القابضة باستخدام سعر الصرف الجاري في تاريخ التملك كما هو الحال في طريقة المعدل الجاري.

مثال (5-6)

يوضح إجراءات ترجمة القوائم المالية في تاريخ التملك وفقاً لطريقة إعادة القياس.

باستخدام بيانات المثال (3-6) الخاص بشركة الأفندي

المطلوب: ترجمة قائمة المركز المالي لشركة الأفندي إلى الريال اليمني باستخدام طريقة إعادة القياس

قائمة المركز المالي لشركة الأفندي في 2010/1/1م بالجنيه المصري مترجمة إلى الريال اليمني (بطريقة إعادة القياس)

بيان	جنيه مصري	سعر الصرف	ريال يمني
الأصول			
النقدية	35,000	40	1,400,000
مدينون تجاريون	125,000	40	5,000,000
المخزون	170,000	40	6,800,000
آلات	80,000	40	3,200,000
يطرح مجمع إهلاك آلات	(20,000)	40	(800,000)
إجمالي الأصول	390,000		15,600,000
الالتزامات			
دائنون تجاريون	90,000	40	3,600,000
حقوق الملكية			
رأس المال	200,000	40	8,000,000
علاوة إصدار	60,000	40	2,400,000
أرباح محجوزة	40,000	40	1,600,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	390,000		15,600,000

لاحظ- **عزيزي الدارس** - أن قائمة المركز المالي لشركة الأفندي في 2010/1/1م المترجمة بطريقة إعادة القياس لا تختلف عن تلك المترجمة بطريقة المعدل الجاري. (راجع حل مثال 3-6)

2.2.2.3. ترجمة القوائم المالية بنهاية السنوات المالية التالية للتملك بطريقة إعادة القياس:

عزيزي الدارس، تتفق طريقتا المعدل الجاري وإعادة القياس بشأن ترجمة بعض عناصر القوائم المالية، وتختلف في البعض الآخر، لذا- **عزيزي الدارس** - احرص على معرفة القواعد الخاصة بكل طريقة وعدم الخلط بينهما.

وفي ما يأتي القواعد المستخدمة في ترجمة بنود القوائم المالية للشركة التابعة وفقاً لطريقة إعادة القياس.

أولاً: ترجمة بنود قائمة الدخل:

أ- الإيرادات: تترجم باستخدام متوسط سعر الصرف خلال السنة التي حدث فيها (مثل طريقة المعدل الجاري)

ب- المصروفات: تترجم بنود المصروفات على النحو الآتي:

• المصروفات العمومية والإدارية: تترجم بمتوسط سعر الصرف خلال السنة .

• تكلفة المبيعات: يتم تحليل تكلفة المبيعات إلى مكوناتها كالآتي:

$$\text{تكلفة المبيعات} = \text{مخزون أول المدة} + \text{المشتريات} - \text{مخزون آخر المدة}$$

ثم يترجم كل بند بسعر صرف معين كالآتي:

• مخزون أول المدة: يترجم بسعر الصرف تاريخ التملك.

• المشتريات: تترجم بمتوسط سعر الصرف خلال السنة.

• مخزون آخر المدة: يترجم بسعر الصرف التاريخي إذا تم تقييمه بالتكلفة، أو بسعر الصرف الجاري إذا تم تقييمه بسعر السوق.

• إهلاك الأصول الثابتة/إطفاء الأصول المعنوية: تترجم باستخدام سعر الصرف التاريخي أي تاريخ الحصول على الأصل الثابت أو الأصل المعنوي.

ج- بنود الإيرادات والمصروفات الجوهرية: ذات التأثير الجوهري على دخل التابعة تترجم بسعر الصرف التاريخي وقت حدوثها. (مثل طريقة المعدل الجاري).

د- صافي الدخل: لا يترجم بل يتمثل في الفرق بين الإيرادات والمصروفات المترجمة.

ثانياً: بنود قائمة الأرباح المحتجزة:

تترجم بنود قائمة الأرباح المحتجزة بنفس قواعد طريقة المعدل الجاري تماماً.

ثالثاً: بنود قائمة المركز المالي

أ- الأصول والالتزامات: يتم تحليلها إلى مجموعتين

• الأصول والالتزامات النقدية: وتشمل: النقدية والمدينين والمخزون إذا قيم بسعر السوق

والدائنين والقروض، جميعها تترجم باستخدام سعر الصرف الجاري تاريخ إعداد الميزانية

- **الأصول الثابتة والمعنوية:** مثل الأراضي و المباني و الآلات و الشهرة تترجم باستخدام سعر الصرف التاريخي تاريخ الحصول عليها ، وفي حالة شراء أصول في تواريخ مختلفة فإن ترجمة تلك الأصول ومصاريف إهلاكها ومجمعات إهلاكها تتم باستخدام عدة أسعار صرف تمثل أسعار الصرف السائدة تاريخ شراء كل أصل.

ب- **حقوق الملكية:** تترجم بنود حقوق الملكية بنفس قواعد طريقة المعدل الجاري تماماً
رابعاً: تسوية فروق الترجمة

عزيزي الدارس، يتم معالجة الفرق بين مجموع أرصدة الحسابات المدينة والدائنة المدرجة في ميزان المراجعة المترجم بفتح حساب يسمى حـ/أرباح وخسائر إعادة القياس الذي يكون رصيده مساوياً لمقدار الفرق، فإذا كان رصيده مديناً يدرج في الميزانية مطروحاً من حقوق الملكية، أما إذا كان دائناً فيدرج مضافاً إلى حقوق الملكية.

إكمالاً للفائدة يلخص الجدول (4/6) أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود القوائم المالية نهاية الفترة المحاسبية لسنة التملك وفقاً لطريقة إعادة القياس

جدول (4/6) يوضح أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود القوائم المالية نهاية الفترة المالية للتملك وفقاً لطريقة إعادة القياس

ت	البند	سعر الصرف المستخدم
1	الإيرادات	متوسط سعر الصرف خلال السنة
2	مصروفات التشغيل	متوسط سعر الصرف خلال السنة
3	مصروف إهلاك الأصل الثابت	التاريخي (يتبع الأصل)
4	إطفاء الأصل المعنوي	التاريخي (يتبع الأصل)
5	الإيرادات والمصروفات غير العادية	التاريخي
6	النقدية و المدينين والمصروفات المقدمة	الجاري
7	الاستثمارات قصيرة الأجل	• سعر الصرف الجاري إذا قيمت بسعر السوق • سعر الصرف التاريخي إذا قيمت بالتكلفة
8	مخزون آخر المدة	• سعر الصرف الجاري إذا تم تقييمه بسعر السوق • سعر الصرف التاريخي إذا تم تقييمه بالتكلفة
9	الأصول الثابتة	التاريخي
10	مجمع إهلاك الأصل	التاريخي (يتبع الأصل)
11	الدائنين والقروض والمصروفات المستحقة	الجاري

ت	البند	سعر الصرف المستخدم
12	رأس المال و علاوة الإصدار	التاريخي
13	الأرباح المحتجزة أول العام	التاريخي
14	الأرباح المحتجزة نهاية العام	تتقل من قائمة الأرباح المحتجزة المترجمة
15	توزيعات الأرباح	- سعر الصرف تاريخ إعلانها إذا دفعت - سعر الصرف الجاري إذا لم تدفع

مثال (6-6)

يوضح إجراءات ترجمة القوائم المالية نهاية السنة المالية للمالك وفقاً لطريقة عادة القياس

استخدم بيانات المثال (6-4) الخاص بالقوائم المالية لشركة الأفندي في 2010/12/31 مع أخذ المعلومات الإضافية الآتية في الاعتبار:

- 1- لم تشتري شركة الأفندي أصولاً ثابتة خلال عام 2010م
- 2- تتكون تكلفة المبيعات من العناصر الآتية: مخزون أول المدة 170,000 جنيه، المشتريات 530,000 جنيه، ومخزون آخر المدة 250,000 جنيه.
- 3- سعر صرف الجنيه تاريخ شراء بضاعة مخزون آخر المدة 41 ريالاً للجنيه الواحد.

المطلوب: باستخدام طريقة إعادة القياس.

- 1) ترجمة ميزان المراجعة لشركة الأفندي في 2010/12/31م
- 2) إعداد القوائم المالية المترجمة لشركة الأفندي في 2010/12/31م

الحل:

- 1) ترجمة ميزان المراجعة لشركة الأفندي في 2010/12/31م :

ميزان المراجعة لشركة الأفندي في 2010/12/31م بالجنيه المصري مترجم إلى الريال اليمني (بطريقة إعادة القياس)

الحسابات	جنيه مصري		سعر الصرف	ريال يمني	
	مدين	دائن		مدين	دائن
النقدية	10,000		45	450,000	
مدينون تجاريون	80,000		45	3,600,000	
المخزون	250,000		41	10,250,000	
آلات	80,000		40	3,200,000	

ريال يمني		سعر الصرف	جنيه مصري		الحسابات
دائن	مدين		دائن	مدين	
	2,200,000	44		50,000	توزيعات أرباح مدفوعة
1,200,000		40	30,000		مجمع إهلاك آلات
1,575,000		45	35,000		دائتتون تجاريون
8,000,000		40	200,000		رأس المال
2,400,000		40	60,000		علاوة إصدار
1,600,000		40	40,000		أرباح محجوزة
27,300,000		42	650,000		مبيعات
	18,810,000	❖		450,000	تكلفة المبيعات
	3,570,000	42		85,000	مصاريف إدارية وعمومية
	400,000	40		10,000	مصروف إهلاك آلات
42,075,000	42,480,000		1,015,000	1,015,000	جملة فرعية
405,000					أرباح وخسائر إعادة القياس
42,480,000	42,480,000		1,015,000	1,015,000	المجموع

لاحظ عزيزي الدارس،

- تم ترجمة تكلفة المبيعات كما يأتي

بيان	جنيه مصري	سعر الصرف	ريال يمني
مخزون أول المدة	170,000	40	6,800,000
+ المشتريات	530,000	42	22,260,000
(-) مخزون آخر المدة	(250,000)	41	(10,250,000)
تكلفة المبيعات	450,000		18,810,000

- مجموع الجانب المدين لميزان المراجعة المترجم اكبر من مجموع الجانب الدائن بمبلغ 405,000 ريال، و لتحقيق التوازن تم إضافة حساب جديد هو ح/ أرباح وخسائر إعادة القياس و رصيده دائن بنفس المبلغ.

(2) القوائم المالية المترجمة لشركة الأفندي في 2010/12/31م
قائمة الدخل لشركة الأفندي عن السنة المنتهية في 2010/12/31م بالجنيه المصري مترجمة إلى
الريال اليمني (بطريقة إعادة القياس)

بيان	جنيه مصري	سعر الصرف	ريال يمني
المبيعات	650,000	42	27,300,000
يخصم تكلفة المبيعات	(450,000)		(18,810,000)
مجمّل الدخل	200,000		8,490,000
يخصم: مصروفات عمومية وإدارية	(85,000)	42	(3,570,000)
يخصم: مصروف إهلاك آلات	(10,000)	40	(400,000)
صافي الدخل	105,000		4,520,000

لاحظ عزيزي الدارس،

- تم نقل ترجمة تكلفة المبيعات من الاحتساب .
- أن صافي الدخل المترجم عبارة عن الفرق بين الإيرادات والمصروفات بع ترجمتهما

قائمة الأرباح المحتجزة لشركة الأفندي في 2010/12/31م بالجنيه المصري
مترجمة إلى الريال اليمني (بطريقة إعادة القياس)

بيان	جنيه مصري	سعر الصرف	ريال يمني
الأرباح المحجوزة أول العام	40,000	40	1,600,000
صافي الدخل	105,000	من قائمة الدخل	4,520,000
يخصم توزيعات أرباح	(50,000)	44	(2,200,000)
الأرباح المحجوزة نهاية العام	95,000		3,920,000

لاحظ- عزيزي الدارس- أنه تم نقل صافي الدخل من قائمة الدخل المترجمة (السطر الأخير).

قائمة المركز المالي لشركة الأفندي كما هي في 2010/12/31م بالجنيه المصري
مترجمة إلى الريال اليمني (بطريقة إعادة القياس)

بيان	جنيه مصري	سعر الصرف	ريال يمني
الأصول			
النقدية	10,000	45	450,000
مدينون تجاريون	80,000	45	3,600,000
المخزون	250,000	41	10,250,000
آلات	80,000	40	3,200,000
يطرح مجمع إهلاك آلات	(30,000)	40	(1,200,000)

16,300,000		390,000	إجمالي الأصول
			<u>الالتزامات</u>
1,575,000	45	35,000	دائنون تجاريون
			<u>حقوق الملكية</u>
8,000,000	40	200,000	رأس المال
2,400,000	40	60,000	علاوة إصدار
3,920,000	من قائمة الأرباح	95,000	أرباح محجوزة
405,000	المحتجزة		أرباح وخسائر إعادة القياس
16,300,000		390,000	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

لاحظ- عزيزي الدارس- الآتي:

- تم نقل الأرباح المحتجزة من قائمة الأرباح المحتجزة المترجمة (السطر الأخير)
- تم إضافة الرصيد الدائن لـ / أرباح وخسائر إعادة القياس إلى حقوق الملكية

نشاط

ابحث في المكتبة أو في شبكة الانترنت عن ترجمة عربية لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، وبعد قراءتك للمعيار قم بإعداد تقرير مكون (من 6 إلى 8 صفحات) تلخص فيه مضمون المعيار.

أسئلة التقويم الذاتي

عزيزي الدارس،

اجب عن الأسئلة الآتية:

- 1- وضح مفهوم كل من العملة المحلية والعملة الأجنبية.
- 2- وضح مفهوم كل من العملة الوظيفية عملة التقرير.
- 3- بين المقصود بسعر الصرف.
- 4- وضح المقصود بفروق أسعار الصرف.
- 5- ما المقصود بترجمة القوائم المالية؟
- 6- متى تستخدم طريقة إعادة القياس في الترجمة؟
- 7- متى يتم الاعتراف بفروق الترجمة كإيراد أو مصروف يقفل بقائمة الدخل؟



تناولنا في هذه الوحدة تعريفات المصطلحات المستخدمة في الترجمة وتشمل تعريف العملة المحلية والعملة الأجنبية، وعملة التقرير، والعملة الوظيفية، كما وضعنا المقصود بسعر الصرف، وسعر الصرف التاريخي، وسعر الصرف الجاري، ومتوسط سعر الصرف، وبيننا بأمثلة رقمية كيفية قياس أرباح وخسائر فروق أسعار الصرف، ثم أوضحنا المقصود بالترجمة، ودرسنا طريقتين من طرق الترجمة هما طريقة المعدل الجاري وطريقة إعادة القياس، وقمنا بعرض أمثلة رقمية تبين كيفية استخدام كل طريقة في ترجمة القوائم المالية في تاريخ التملك وفي نهاية السنة المالية للتملك.

- 1- جون لارسن ون موسش، (1998)، المحاسبة المتقدمة "الجزء الثاني"، (تعريب وصفي عبد الفتاح أبو المكارم وكمال الدين سعيد)، دار المريخ للنشر، الرياض.
- 2- حكمت أحمد الراوي (1995) المحاسبة الدولية، دار حنين، الأردن - عمان.
- 3- محمد أبو نصار، (2009)، المحاسبة المالية المتقدمة، دائرة المكتبة الوطنية، عمان - الأردن.
- 4- محمد المبروك أبو زيد، (2005)، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ليتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة - مصر.



ملحق

التدريبات والتعيينات



الأسئلة الموضوعية:

السؤال الأول

ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (x) أمام العبارة الخطأ مع تصويب العبارة

الخطأ

- 1- اختلاف المعايير المحاسبية بين بلدان العالم يؤدي إلى التقليل من مصداقية البيانات المالية وقابليتها للمقارنة ()
- 2- يقصد بإعداد القوائم المالية الموحدة تحويل معلومات القوائم المالية من عملة إلى عملة أخرى ()
- 3- تستخدم أسعار التحويل لترجمة أرصدة الحسابات بالعملات الأجنبية إلى العملة المحلية ()
- 4- تعتبر المبيعات التي تتم بين الشركة الأم والشركات التابعة أحد أنواع العمليات المتبادلة ()

السؤال الثاني

اختر الإجابة الصحيحة من بين البدائل الأربعة لكل فقرة مما يأتي:

- 1- تهتم بقياس المعاملات المالية والإفصاح عنها لتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية لمنشآت الأعمال العالمية
أ- المحاسبة المالية.
ب- مراجعة الحسابات.
ج- المحاسبة الدولية .
د- نظرية المحاسبة.
- 2- عملية تتعلق بتقدير إيرادات ومصروفات الشركات لتقدير الدخل المتوقع لفترة قادمة.
أ- تقييم الأداء.
ب- التخطيط المالي قصير الأجل.
ج- التخطيط المالي طويل الأجل.
د- اتخاذ القرارات الإدارية.
- 3- عملية تتعلق بمقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المتوقعة التي تضمنها الموازنات.
أ- اتخاذ القرارات الإدارية.
ب- الموازنات التشغيلية.

ج- الموازنات الاستثمارية.

د- تقييم الأداء.

4- إذا اقترضت شركة يمنية مبلغ 50,000 دولار أمريكي عندما كان سعر الصرف 200 ريال

للدولار، وقامت بسداده بعد ستة أشهر (سعر الصرف 205 ريال للدولار) فان ذلك يؤدي إلى:

أ- تحقيق خسارة فروق أسعار صرف قدرها 250,000 ريال.

ب- تحقيق مكاسب فروق أسعار صرف قدرها 250,000 ريال.

ج- تحقيق خسارة فروق أسعار صرف قدرها 1,250 دولاراً أمريكياً.

د- تحقيق مكاسب فروق أسعار صرف قدرها 1,250 دولاراً أمريكياً.

5- مقياس يستخدم لقياس العمليات والأحداث والظروف المتعلقة بعنصر محدد من عناصر القوائم

المالية مثل الموجودات الثابتة أو البضاعة.

أ- الفرض المحاسبية.

ب- المبادئ المحاسبية.

ج- المعايير المحاسبية.

د- المفاهيم المحاسبية.

السؤال الثالث:

أكمل فراغات الجمل الآتية:

1- من أبرز العوامل التي أسهمت في تطور المحاسبة الدولية و..... و.....

2- يعتمد المستثمرون في اتخاذ قراراتهم على و.....

3- تشمل المشاكل الداخلية التي تدخل في مجال اهتمام المحاسبة الدولية و..... و.....

4- يطلق على الشركات التي تزاوّل نشاطها خارج حدودها الجغرافية بـ

1. إجابات الأسئلة الموضوعية

السؤال الأول

ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (×) أمام العبارة الخطأ مع تصويب العبارة

الخطأ

الفقرة	الإجابة	تصويب العبارة الخطأ
1	✓	

يقصد بإعداد القوائم المالية الموحدة جمع بنود حسابات الشركة القابضة مع البنود المناظرة لدى الشركات التابعة وإجراء التسويات اللازمة لبعض بنود الحسابات.	x	2
تستخدم أسعار التحويل في تقييم السلع والخدمات المتبادلة بين شركات المجموعة في الشركات متعددة الجنسية.	x	3
	✓	4

السؤال الثاني

اختيار الإجابة الصحيحة:

5	4	3	2	1	الفقرة
ج	أ	د	ب	ج	الإجابة الصحيحة

السؤال الثالث:

إكمال فراغات الجمل:

- 1- من أبرز العوامل التي أسهمت في تطور المحاسبة الدولية نمو التبادل التجاري بين الدول، و ظهور الشركات متعددة الجنسية، و تزايد حجم الاستثمارات الدولية، و ظهور تكنولوجيا المعلومات وثورة الاتصالات
- 2- يعتمد المستثمرون في اتخاذ قراراتهم على التخطيط قصير الأجل و التخطيط طويل الأجل.
- 3- تشمل المشاكل الداخلية التي تدخل في مجال اهتمام المحاسبة الدولية: أسعار التحويل، و التخطيط المالي وتقييم الأداء.
- 4- يطلق على الشركات التي تزاوّل نشاطها خارج حدودها الجغرافية بالشركات متعددة الجنسية.

1. التدريبات:

عزيزي الدارس،

فيما يلي البيانات المتعلقة بالشركة (س) والشركة (ص) عن السنة المنهية في 2010/12/31م، علماً بأن الشركتين تابعتان لشركة متعددة الجنسية وتزاولان أنشطتهما في دولتين مختلفتين.

باعت شركة (س) لشركة (ص) 40,000 مضخة كهربائية ، تبلغ تكلفة إنتاج الوحدة 40 يورو.

باعت شركة (ص) جميع الكمية بسعر 150 يورو للوحدة مصروفات تشغيل الشركة (س) 600,000 يورو، والشركة (ص) 800,000 يورو.

تخضع الشركة (س) لمعدل ضريبة بواقع 35% من صافي الدخل، في حين تخضع الشركة (ص) لمعدل ضريبة بواقع 15% من صافي الدخل.

المطلوب:

- 1- إعداد قائمة الدخل عن السنة المنهية في 2010/12/31م بشكل مقارنة لكل شركة على حدة باستخدام سعر تحويل 80 يورو
- 2- إعداد قائمة الدخل عن السنة المنهية في 2010/12/31م بشكل مقارنة لكل شركة على حدة باستخدام سعر تحويل 100 يورو.
- 3- حدد سعر التحويل الذي تتصح باستخدامه؟ ولماذا؟

2. الأسئلة الموضوعية

السؤال الأول:

- ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (x) أمام العبارة الخطأ ، مع تصويب العبارة الخطأ
- 1- المبادئ المحاسبية عبارة عن قواعد وضوابط عامة تحكم وتبرر التطبيقات المحاسبية وإعداد القوائم المالية ()



- 2- التوفيق بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي يعني تطبيق معايير موحدة في جميع دول العالم ()
- 3- إذا كانت شروط الاستيراد تقضي بتحديد قيمة الواردات بالعملة المحلية للشركة المستوردة فإن هذه الشركة لن تحقق ربحاً أو خسارة فروق أسعار الصرف ()
- 4- إذا اشترت شركة (س) 80% من أسهم التصويت الخاصة بشركة (ص) فإن شركة (ص) تسمى بالشركة التابعة ()

السؤال الثاني:

اختر الإجابة الصحيحة من بين البدائل الأربعة لكل فقرة مما يأتي:

1- عملية تتعلق بزيادة الانسجام في الممارسات المحاسبية من خلال وضع القيود لتقليل الاختلافات في هذه الممارسات

- أ- توحيد المعايير.
 - ب- تنوع المعايير.
 - ج- التوفيق بين المعايير.
 - د- وضع المعايير.
- 2- اختلاف قوانين الشركات وقوانين الضرائب من دولة إلى أخرى يعتبر أحد
- أ- مبررات تطبيق معايير محاسبية موحدة في مختلف دول العالم.
 - ب- عوامل الحاجة إلى التوافق المحاسبي الدولي.
 - ج- مبررات تأييد التوافق المحاسبي الدولي.
 - د- معوقات التوافق المحاسبي الدولي.

3- تقييم الصفقات التي تتم فيما بين الشركة الأم والشركات التابعة لها أو فيما بين الشركات التابعة وبعضها البعض يتم باستخدام

- أ- سعر التحويل.
 - ب- سعر التحويل الدولي.
 - ج- سعر صرف العملة الأجنبية.
 - د- سعر السوق.
- 4- أفضل طرق تحديد أسعار تحويل السلع والخدمات في إطار مجموعة الشركة متعددة الجنسية هي:

هي:

- أ- طريقة التكلفة.
- ب- طريقة التكلفة المعدلة.
- ج- طريقة سعر السوق.
- د- طريقة السعر التفاوضي.

1. إجابة التدريبات:

1- قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2010/12/31م بشكل مقارن لكل شركة على حده باستخدام سعر تحويل 80 يورو

بيان	شركة (س)	شركة (ص)
المبيعات	3,200,000	6,000,000
يخصم: تكلفة المبيعات	(1,600,000)	(3,200,000)
مجمّل الدخل	1,600,000	2,800,000
يخصم: مصروفات التشغيل	(600,000)	(800,000)
صافي الدخل	1,000,000	2,000,000
يخصم الضريبة على صافي الدخل	(350,000)	(300,000)
صافي الدخل بعد الضريبة	650,000	1,700,000

2- قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2010/12/31م بشكل مقارن لكل شركة على حده باستخدام سعر تحويل 100

بيان	شركة (س)	شركة (ص)
المبيعات	4,000,000	6,000,000
يخصم: تكلفة المبيعات	(1,600,000)	(4,000,000)
مجمّل الدخل	2,400,000	2,000,000
يخصم: مصروفات التشغيل	(600,000)	(800,000)
صافي الدخل	1,800,000	1,200,000
يخصم الضريبة على صافي الدخل	(630,000)	(180,000)
صافي الدخل بعد الضريبة	1,170,000	1,020,000

3- سعر التحويل الذي تنصح باستخدامه ولماذا؟

بمقارنة مجموع الضريبة على الشركتين في الحالتين نلاحظ الآتي:

- إن مجموع الضريبة عند سعر تحويل 80 يورو يبلغ 650,000 يورو .
- إن مجموع الضريبة عند سعر تحويل 100 يورو يبلغ 810,000 يورو .

إذن ننصح الشركة باستخدام سعر تحويل 80 يورو للوحدة كونه يؤدي إلى تخفيض الضريبة

بمقدار 160,000 يورو .

2. إجابات الأسئلة الموضوعية:

السؤال الأول

ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (x) أمام العبارة الخطأ ، مع تصويب العبارة الخطأ

الفقرة	الإجابة	تصويب العبارة الخطأ
1	✓	
2	x	بقصد بالتوافق المحاسبي بذل الجهود لإزالة الفروق الجوهرية بين الأنظمة المحاسبية
3	✓	
4	✓	

السؤال الثاني

اختيار الإجابة الصحيحة:

الفقرة	1	2	3	4
الإجابة الصحيحة	ج	د	ب	أ

2. التدريبات:

عزيزي الدارس،

بتاريخ 2006/3/1 اشترت شركة سباً صايفاً أصول شركة معين، وقد أظهرت دفاتر شركة معين إجمالي أصولها بمبلغ 550,000 ريال وإجمالي التزاماتها مبلغ 150,000 ريال، فإذا علمت أن القيمة العادلة لإجمالي أصول شركة معين 850,000 ريال، وأن القيمة العادلة لإجمالي الالتزامات 150,000 ريال

المطلوب: تحديد قيمة الشهرة ونوعها في الحالات الآتية:

- 1- إذا كان المبلغ المدفوع مقابل الشراء 820,000 ريال
- 2- إذا كان المبلغ المدفوع مقابل الشراء 700,000 ريال
- 3- إذا كان المبلغ المدفوع مقابل الشراء 750,000 ريال

2. الأسئلة الموضوعية:

السؤال الأول:

ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (x) أمام العبارة الخطأ، مع تصويب العبارة الخطأ

- 1- تقاس الموجودات الثابتة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (16) على أساس القيمة البيعية ()
- 2- يتم معالجة تصحيح الأخطاء الجوهرية التي حدثت في فترات سابقة بتعديل رصيد أول المدة للأرباح المحتجزة ()
- 3- إذا كانت تكلفة شراء شركة أكبر من القيمة السوقية العادلة لصايف أصول تلك الشركة فإن الفرق بينهما يمثل شهرة سالبة ()
- 4- وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (2) تقاس تكلفة المخزون من البضائع المخصصة لمشروعات معينة بطريقة المتوسط المرجح ()
- 5- يتم تسجيل معاملات المنشأة بالعملة الأجنبية بتحويلها إلى العملة المحلية باستخدام سعر الصرف تاريخ حدوث المعاملة ()



السؤال الثاني:

اختر الإجابة الصحيحة من بين البدائل الأربعة لكل فقرة مما يأتي:

6- تعالج الشهرة السالبة الناتجة عن شراء شركة لشركة أخرى وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية:

- أ- أصل معنوي.
- ب- أرباح تخص الفترة.
- ج- أرباح مؤجلة.
- د- خسارة تخص الفترة.

7- إظهار المعلومات والتفاصيل التي تهم مستخدمي القوائم المالية يعبر عن:

- أ- الإفصاح.
- ب- العرض.
- ج- التسجيل.
- د- القياس.

8- منظمة مهنية قامت بإصدار ونشر معايير محاسبية حظيت بقبول من مختلف الدول.

- أ- الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- ب- الاتحاد العربي للمحاسبين والمراجعين العرب.
- ج- لجنة المعايير المحاسبية الدولية.
- د- الأمم المتحدة .

9- وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (16) يتم احتساب إهلاك الأصول الثابتة بطريقة:

- أ- القسط الثابت .
- ب- القسط المتناقص.
- ج- مجموع أرقام السنوات.
- د- لم يحدد المعيار طريقة معينة.

السؤال الثالث:

أكمل فراغات الجمل الآتية:

- 5- تنقسم البنود غير المالية في الميزانية إلى : و
- 6- الافتراضات الأساسية التي يستند إليها في إعداد القوائم المالية هي: و و
- 7- تنقسم التدفقات النقدية إلى : و و
- 8- يتم تقييم المخزون على أساس أو أيهما أقل.

- إجابات التدريبات:

- صافي أصول شركة معين = مجموع الأصول بالقيمة العادلة - مجموع الالتزامات بالقيمة العادلة

$$= 850,000 - 150,000 = 700,000 \text{ ريال}$$

- الشهرة = تكلفة الاستثمار - صافي أصول الشركة المشتراة بالقيمة العادلة

1. الشهرة = $820,000 - 700,000 = 120,000$ ريال شهرة موجبة
2. الشهرة = $700,000 - 700,000 = 0$ لا توجد شهرة
3. الشهرة = $750,000 - 700,000 = (50,000)$ ريال شهرة سالبة

2. إجابات الأسئلة الموضوعية:

السؤال الأول

ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (x) أمام العبارة الخطأ مع تصويب العبارة الخطأ.

الفقرة	الإجابة	تصويب العبارة الخطأ
1	x	تقاس الموجودات الثابتة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (16) على أساس التكلفة التاريخية.
2	✓	
3	x	إذا كانت تكلفة شراء شركة أكبر من القيمة السوقية العادلة لصافي أصول تلك الشركة فإن الفرق بينهما يمثل شهرة موجبة.
4	x	وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (2) تقاس تكلفة المخزون من البضائع المخصصة لمشروعات معينة بطريقة التحديد العيني.
5	✓	

السؤال الثاني
اختيار الإجابة الصحيحة:

4	3	2	1	الفقرة
د	ج	أ	ب	الإجابة الصحيحة

السؤال الثالث

- 1- تنقسم البنود غير المالية في الميزانية إلى : أصول ملموسة و أصول غير ملموسة
- 2- الافتراضات الأساسية التي يستند إليها في إعداد القوائم المالية هي: الاستمرارية و الثبات والاستحقاق .
- 3- تنقسم التدفقات النقدية إلى: تدفقات من الأنشطة التشغيلية و تدفقات من الأنشطة الاستثمارية و تدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية.
- 4- يتم تقييم المخزون على أساس التكلفة التاريخية أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل.



الأسئلة الموضوعية

السؤال الأول:

ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (×) أمام العبارة الخطأ، مع تصويب العبارة الخطأ.

- 1- يطبق مدخل التنظيم المحاسبي الذاتي في الدول ذات النظام الاقتصادي المركزي ()
- 2- يركز التنظيم المحاسبي القانوني على توفير احتياجات الجهات الحكومية من البيانات المالية ()
- 3- تتأثر الممارسة المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية بشكل كبير بقانون الشركات ()
- 4- المنظمات المحاسبية المهنية في فرنسا هي المسؤولة عن إعداد المعايير المحاسبية ()
- 5- القوانين الحكومية في ألمانيا هي المتحكمة في عملية إعداد المعايير المحاسبية ()

السؤال الثاني

أكمل فراغات الجمل الآتية:

- 1- المستخدم الرئيس للبيانات المحاسبية في الصين
- 2- المستخدم الرئيس للبيانات المحاسبية في ألمانيا
- 3- الهيئة المختصة بوضع المعايير المحاسبية في أمريكا
- 4- الجهات الملزمة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد في اليمن

جامعة العلوم والتكنولوجيا

1. إجابات الأسئلة الموضوعية

السؤال الأول:

ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (x) أمام العبارة الخطأ مع تصويب العبارة الخطأ

الفقرة	الإجابة	تصويب العبارة الخطأ
1	x	يطبق مدخل التنظيم المحاسبي الذاتي في الدول التي يسود فيها نظام اقتصادي حر في ظل وجود سوق رأس مالية نشطة
2	✓	
3	x	تتأثر الممارسة المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية بشكل كبير بمتطلبات هيئة تبادل الأوراق المالية
4	x	القوانين الحكومية في فرنسا هي المتحكمة في إعداد المعايير المحاسبية
5	✓	

السؤال الثاني:

إكمال فراغات الجمل:

1. المستخدم الرئيس للبيانات المحاسبية في الصين: الجهات الحكومية والمستثمرون.
2. المستخدم الرئيس للبيانات المحاسبية في ألمانيا: سلطات الضرائب والدائنون.
3. الهيئة المختصة بوضع المعايير المحاسبية في أمريكا هي مجلس معايير المحاسبة المالية.
4. الجهات الملزمة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد في اليمن هي مؤسسات وشركات القطاعين العام والمختلط.

1. التدريبات:

تدريب (1)

بتاريخ 2009/1/1 اشترت شركة الجبل كامل أسهم شركة التل وذلك مقابل إصدار 800 سهم بقيمة اسمية 500 ريال وبسعر إصدار 750 ريال، كما دفعت شركة الجبل مصاريف إصدار الأسهم مبلغ 6,000 ريال ومبلغ 25,000 ريال أتعاب مراجعين نقداً ، وقد كانت قائمتا المركز المالي بذلك التاريخ على النحو التالي:

البيان	الجبل	التل	
		قيم دفترية	قيم عادلة
نقدية	200,000	50,000	50,000
مدينين تجاريين	600,000	75,000	75,000
مخزون بضاعة	600,000	250,000	240,000
أصول ثابتة	2,300,000	800,000	960,000
إجمالي الأصول	3,700,000	1,175,000	1,325,000
دائنين	700,000	200,000	200,000
قرض سندات	-	500,000	500,000
رأس مال الأسهم	1,500,000	100,000	
علاوة إصدار	900,000	125,000	
أرباح محجوزة	600,000	250,000	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	3,700,000	1,175,000	700,000

المطلوب:

- 1- إثبات قيد الاستثمار بدفاتر شركة الجبل .
- 2- اعداد ورقة عما ، قائمة المركز المالي ، الموحدة بعد الشراء

تدريب (2)

بتاريخ 2009/1/1 اشترت الشركة العالمية 75% من أسهم شركة العربية وذلك مقابل سداد مبلغ 650,000 ريال، وكان صافي القيمة العادلة لأصول شركة العربية عند الشراء 800,000 ريال

المطلوب:

- 1- احتساب حصة الشركة القابضة في صافي أصول الشركة التابعة.
- 2- احتساب حقوق الأقلية
- 3- احتساب الشهرة

تدريب (3)

بتاريخ 2010/1/1 اشترت شركة سيؤون 90% من أسهم شركة شبام، وكانت القيمة العادلة لأصول شركة شبام مساوية للقيمة الدفترية في تاريخ الشراء فيما عدا ما يأتي

بيان	القيمة العادلة	القيمة الدفترية	ملاحظات
مخزون البضاعة	150,000	170,000	
السيارات	120,000	112,000	العمر المتبقي 4 سنوات
مباني	1,000,000	800,000	العمر المتبقي 25 سنة
أراضي	250,000	200,000	

وقد توافرت لديك المعلومات الآتية عن السنة المنتهية في 2010/12/31م

- 1- بلغت صافي أرباح التابعة 100,000 ريال، وأعلنت عن توزيع 40,000 ريال.
- 2- باعت التابعة 80% من مخزون البضاعة خلال عام 2010م.
- 3- قاءمتا دخل الشركتين عن السنة المنتهية في 2010/12/31م كما يأتي:

بيان	شركة سيؤون	شركة شبام
صافي المبيعات	6,000,000	2,000,000
تكلفة المبيعات	4,000,000	1,200,000
مصروفات التشغيل	1,600,000	700,000
يخصم: مجموع المصروفات	5,600,000	1,900,000
صافي الدخل	400,000	100,000

المطلوب:

- 1) إعداد قيود اليومية لإثبات التغيرات في ح/الاستثمار في 2010/12/31م
- 2) إعداد ورقة عمل قائمة الدخل الموحدة عن السنة المنتهية في 2010/12/31م.

2. الأسئلة الموضوعية:

السؤال الأول:

ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (×) أمام العبارة الخطأ.

- 1- يحق للشركة القابضة في تاريخ السيطرة إجراء تسويات في سجلات الشركة التابعة لها لإظهار أصولها بالقيمة العادلة. ()
- 2- تنشأ الشهرة الموجبة عندما تكون تكلفة الاستثمار أكبر من القيمة العادلة لصافي أصول الشركة. ()
- 3- إذا سيطرت شركة (س) على جميع أسهم شركة (ص) فإن شركة (ص) تفقد شخصيتها القانونية. ()
- 4- إذا اندمجت شركة (س) في شركة (ص) يتم نقل أصول والتزامات شركة (ص) إلى شركة (س). ()
- 5- يتم إعداد أوراق عمل القوائم الموحدة خارج السجلات والدفاتر المحاسبية للشركة القابضة. ()

السؤال الثاني:

اختر الإجابة الصحيحة من بين البدائل الأربعة لكل فقرة مما يأتي:

- 1- في 2009/1/1 اشترت شركة العروبة 80% من أسهم شركة الحرية بسعر 464,000 ريال نقداً . كان مقدار شهرة المحل التي ظهرت في القوائم الموحدة بعد الشراء مباشرة (80,000) والمطلوب ما مقدار صافي الأصول بالقيمة العادلة للشركة التابعة عند الشراء :
أ- 348,000
ب- 384,000
ج- 480,000
د- 464,000
- 2- في 2011/1/1 اشترت شركة الاتحاد 80% من أسهم شركة الوحدة بسعر 550,000 نقداً . وكان صافي أصولها بالقيمة الدفترية 600,000 ريال و بالقيمة العادلة 700,000. مقدار شهرة المحل التي ستظهر بالقوائم المالية الموحدة بعد الشراء:

- أ- 150,000
- ب- 50,000
- ج- 10,000
- د- (10,000)

3- إذا كان مجموع أصول الشركة التابعة 800,000 ريال ومجموع خصومها 200,000، وبلغ مجموع أصول القابضة والتي تمتلك 100% من التابعة 1,800,000 ريال بما فيها حساب الاستثمار في التابعة البالغ 700,000 ومجموع خصومها 400,000 ريال فإن مجموع الأصول التي ستظهر في القوائم المالية الموحدة بعد الشراء:

- أ- 1,800,000
- ب- 1,900,000
- ج- 2,000,000
- د- 2,600,000

4- إذا كانت القيمة الدفترية للسيارات في ميزانية الشركة القابضة 600,000 ريال وفي ميزانية التابعة 180,000 وكانت القيمة السوقية بتاريخ الشراء لسيارات القابضة 700,000 ولسيارات التابعة 200,000 فإن قيمة السيارات التي تدرج في قائمة المركز المالي الموحدة بتاريخ التوحيد هي:

- أ- 900,000
- ب- 880,000
- ج- 800,000
- د- 780,000

1. إجابات التدريبات:

إجابة تدريب (1)

(1) إثبات الاستثمار بدفاتر شركة الجبل.

تاريخ	بيان	دائن	مدين
1/1	من ح/ الاستثمار في شركة التل إلى مذكورين		625,000
	ح/ رأس المال (800 سهم × 500 ريال)	400,000	
	ح/ علاوة إصدار أسهم (800 سهم × 250 ريالاً)	200,000	
	ح/ النقدية (إتباع مراجعة)	25,000	
	إثبات شراء كامل أسهم شركة التل		
	من ح/ علاوة إصدار أسهم		6,000
	إلى ح/ النقدية (مصرفات إصدار الأسهم)	6,000	
	تخفيض علاوة الإصدار بمصاريف إصدار الأسهم		

(2) ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة بعد الشراء

قبل إعداد ورقة عمل التوحيد يجب علينا أن نتأكد من وجود أو عدم وجود شهرة

- تكلفة الاستثمار = 25,000 + 200,000 + 400,000 = 625,000 ريال

- صافي أصول التابعة بالقيمة العادلة = الأصول بالقيمة العادلة - الالتزامات بالقيمة العادلة
 $625,000 = 700,000 - 1,325,000$ ريال
- الشهرة = تكلفة الاستثمار - صافي أصول التابعة بالقيمة العادلة
 $625,000 - 625,000 =$ صفر (إذن لا توجد شهرة)

قيد ورقة العمل

بيان	دائن	مدين
رأس مال - التل		100,000
علاوة إصدار - التل		125,000
أرباح محتجزة - التل		250,000
أصول ثابتة - التل 960,000 - 800,000		160,000
المخزون - التل 240,000 - 250,000	10,000	
الاستثمار في شركة التل - الجبل	625,000	

ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة لشركتي الجبل والتل في 2009/1/1م

بيان	شركة الجبل	شركة التل	التسويات	المبالغ الموحدة
نقدية	169,000	50,000		219,000
مدينين تجاريين	600,000	75,000		675,000
مخزون بضاعة	600,000	250,000	(10,000)	840,000
الاستثمار في شركة التل	625,000		(625,000)	-
أصول ثابتة	2,300,000	800,000	160,000	3,260,000
إجمالي الأصول	4,294,000	1,175,000	(475,000)	4,994,000
دائتتون	700,000	200,000		900,000
قرض سندات	-	500,000		500,000
رأس مال الأسهم	1,900,000	100,000	(100,000)	1,900,000
علاوة إصدار	1,094,000	125,000	(125,000)	1,094,000
أرباح محجوزة	600,000	250,000	(250,000)	600,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	4,294,000	1,175,000	(475,000)	4,994,000

إجابة تدريب (2)

(1) احتساب حصة الشركة القابضة في صافي أصول الشركة التابعة.

حصة الشركة القابضة = صافي أصول التابعة بالقيمة العادلة × نسبة ملكية القابضة

$$600,000 = 800,000 \times 75\%$$

(2) احتساب حقوق الأقلية

$$\text{حقوق الأقلية} = \text{صافي أصول التابعة بالقيمة العادلة} \times \text{نسبة ملكية الأقلية}$$

$$= 800,000 \times 25\% = 200,000 \text{ ريال}$$

(3) احتساب الشهرة

$$\text{الشهرة} = \text{تكلفة الاستثمار} - \text{حصة القابضة في صافي أصول التابعة}$$

$$= 650,000 - 600,000 = 50,000 \text{ شهرة موجبة}$$

إجابة تدريب (3)

(1) قيود اليومية لإثبات التغيرات في ح/الاستثمار في 2010/12/31م

تمهيد حسابي:

■ احتساب إطفاء الفروق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية

■ جدول إطفاء الفروق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة في 2009/12/31م

الحساب	القيمة العادلة	القيمة الدفترية	الفروق	الجزء الواجب إطفائه
مخزون البضاعة	150,000	170,000	(20,000)	$(16,000) = 80\% \times (20,000)$
السيارات	120,000	112,000	8,000	$2,000 = 4 \div 8,000$
مباني	1,000,000	800,000	200,000	$8,000 = 25 \div 200,000$
أراضي	250,000	200,000	50,000	لا تطفأ
المجموع				(6,000)

■ حصة القابضة في مبلغ الإطفاء = $(6,000) \times 90\% = (5,400)$

■ حصة الأقلية في مبلغ الإطفاء = $(6,000) \times 10\% = (600)$

■ احتساب حصة القابضة والأقلية في دخل الاستثمار على النحو الآتي:

بيان	حصة القابضة	حصة الأقلية
توزيع دخل التابعة بحسب نسبة التملك	90,000	10,000
توزيع فروق الإطفاء السالبة بحسب نسبة التملك	5,400	600
الحصة في دخل التابعة	95,400	10,600

قيود اليومية

مدین	دائن	بيان
90,000		من ح/ الاستثمار في شركة شبام
	90,000	إلى ح/ دخل الاستثمار
		إثبات حصة القابضة في دخل الاستثمار

بيان	دائن	مدين
من ح/ الاستثمار في شركة شبام إلى ح/ دخل الاستثمار إثبات إطفاء الفروق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية	5,400	5,400
من ح/ توزيعات أرباح مستحقة القبض إلى ح/ الاستثمار في شركة شبام إثبات توزيعات أرباح مستحقة القبض	36,000	36,000

(2) إعداد ورقة عمل قائمة الدخل الموحدة عن السنة المنتهية في 2010/12/31م

بيان	شركة سيئون	شركة شبام	التسويات	المبالغ الموحدة
صافي المبيعات	6,000,000	2,000,000		8,000,000
يضاف دخل الاستثمار	95,400		(95,400)	-
مجموع الإيرادات	6,095,400	2,000,000	(95,400)	8,000,000
تكلفة المبيعات	4,000,000	1,200,000	(16,000)	5,184,000
مصروفات التشغيل	1,600,000	700,000	10,000	2,310,000
حصة الأقلية في دخل التابعة			10,600	10,600
مجموع المصروفات	5,600,000	1,900,000	4,600	7,504,600
صافي الدخل	495,400	100,000	(100,000)	495,400

جامعة العلوم والتكنولوجيا

2. إجابات الأسئلة الموضوعية

السؤال الأول

ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (x) أمام العبارة الخطأ مع تصويب العبارة الخطأ

الفقرة	الإجابة	تصويب العبارة الخطأ
1	x	لا يحق للشركة القابضة في تاريخ السيطرة إجراء تسويات في سجلات الشركة التابعة نظراً لأن الشركة التابعة لا زالت تحتفظ بشخصيتها المستقلة
2	✓	
3	x	لأنه في حالة السيطرة تحتفظ الشركة المسيطر عليها بشخصيتها المستقلة.
4	x	لأنه يتم العكس أي نقل أصول والتزامات شركة (س) إلى شركة (ص)
5	✓	

السؤال الثاني

اختيار الإجابة الصحيحة:

الفقرة	1	2	3	4
الإجابة الصحيحة	ب	د	ب	ج

تدريب (3)

في 2004/9/1م حصلت منشأة سبأ على قرض من بنك التضامن أودعته حسابها الجاري لدى البنك مبلغ القرض 40,000 دولار أمريكي، ومدته سنة بمعدل فائدة 10٪ سنوياً تسدد نهاية كل ثلاثة أشهر، وفي 2005/8/31م تم سداد القرض خصماً من الحساب الجاري. فإذا علمت بأن أسعار صرف الدولار أمريكي مقابل الريال على النحو الآتي:

التاريخ	سعر الصرف
2004/9/1م	180
2004/12/31م	178
2005/8/31م	185

المطلوب:

- 1- احتساب أرباح أو خسائر فروق أسعار الصرف لعام 2004م.
- 2- احتساب أرباح أو خسائر فروق أسعار الصرف لعام 2005م.
- 3- إعداد قيود اليومية المتعلقة بالحصول على القرض وسداده وتسوية فروق أسعار الصرف لعامي 2004 و 2005م (قيود فائدة القرض غير مطلوبة).
- 4- بيان الأثر على ح/الأرباح والخسائر والميزانية في 2004/12/31م

تدريب (2)

في 2009/1/1م اشترت شركة (س) وهي شركة أردنية جميع أسهم شركة (ص) وهي شركة ألمانية بمبلغ 256,000 دينار أردني، ونتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين، وكانت القيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة مساوية لقيمتها الدفترية، تمسك الشركة الأردنية حساباتها بالدينار الأردني، في حين يعتبر اليورو العملة الوظيفية وعملة التقرير للشركة الألمانية. وقد توافرت لك الآتي:

أولاً: قائمة المركز المالي لشركة (ص) في 2009/1/1م

بيان	يورو
الأصول	
النقدية	10,000
مدينون تجاريون	60,000
مخزون بضاعة	130,000
سيارات	100,000
يطرح مجمع إهلاك سيارات	(30,000)
أراضي	50,000
إجمالي الأصول	320,000
الالتزامات	
دائنون تجاريون	45,000
قرض بنكي	25,000
حقوق الملكية	
رأس المال	180,000
علاوة إصدار	60,000
أرباح محجوزة	10,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	320,000

ثانياً: القوائم المالية لشركة (ص) ف في 2009/12/31م

قائمة دخل شركة (ص) عن السنة المنتهية في 2009/12/31م باليورو

بيان	مبلغ
المبيعات	150,000
يخصم: تكلفة المبيعات	(80,000)
مجمل الدخل	70,000
يخصم: مصروفات عمومية وإدارية	(10,000)
صافي الدخل	105,000

تابع تدريب (2)

قائمة الأرباح المحتجزة لشركة (ص) في 2010/12/31م باليورو

بيان	مبلغ
الأرباح المحجوزة بداية العام	10,000
صافي الدخل	60,000
يخصم توزيعات أرباح	(25,000)
الأرباح المحجوزة نهاية العام	45,000

قائمة المركز المالي لشركة (ص) في 2009/12/31م باليورو

بيان	مبلغ
الأصول	
النقدية	2,000
مدينون تجاريون	85,000
مخزون بضاعة	160,000
سيارات	120,000
يطرح مجمع إهلاك سيارات	(35,000)
أراضي	50,000
إجمالي الأصول	382,000
الالتزامات	
دائنون تجاريون	52,000
توزيعات أرباح مستحقة	25,000
قرض بنكي	20,000
حقوق الملكية	
رأس المال	180,000
علاوة إصدار	60,000
أرباح محجوزة	45,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	382,000

ثالثاً: سعر صرف اليورو مقابل الدينار لتواريخ مختلفة في عام 2009م

التاريخ	سعر الصرف
2009/1/1م	0.800 دينار أردني
2009/12/31م	0.790 دينار أردني
متوسط سعر الصرف خلال العام	0.780 دينار أردني
سعر الصرف وقت إعلان توزيعات الأرباح	0.785 دينار أردني

المطلوب: باستخدام طريقة المعدل الجاري

1- ترجمة قائمة المركز المالي في 2009/1/1م للشركة التابعة من اليورو إلى الدينار الأردني.

2- ترجمة قائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة وقائمة المركز المالي في 2009/12/31م للشركة التابعة من اليورو إلى الدينار الأردني

تدريب (3)

في 2010/1/1م اشترت شركة الروضة وهي شركة يمنية 75% من أسهم شركة الطائف وهي شركة سعودية، وفي 2010/12/31م ظهرت قائمة الدخل لشركة الطائف على النحو الآتي:

قائمة دخل شركة الطائف في 2009/12/31م بالريال السعودي

بيان	مبلغ
المبيعات	900,000
يخصم: تكلفة المبيعات	(700,000)
مجمّل الدخل	200,000
يخصم: مصروفات تشغيل	(50,000)
يخصم: إهلاك أصول ثابتة	(25,000)
صافي الدخل	105,000

فإذا علمت الآتي:

1- تتكون تكلفة المبيعات من:

بيان	مبلغ
بضاعة أول المدة	500,000
يضاف: مشتريات	600,000
يخصم: بضاعة آخر المدة	(400,000)
تكلفة بضاعة آخر المدة	700,000

2- تم تقييم بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة، كان سعر صرف الريال السعودي تاريخ شراء بضاعة آخر المدة 57 ريالاً يمينياً

3- رصيد حساب الأرباح المحتجزة للشركة التابعة في تاريخ الشراء 272,000 ريال سعودي.

4- أعلنت شركة الطائف عن توزيعات أرباح 90,000 ريال سعودي

5- أسعار صرف الريال السعودي مقابل الريال اليمني في عام 2010م

التاريخ	سعر الصرف
2010/1/1م	56 ريالاً يمينياً
2010/12/31م	60 ريالاً يمينياً
متوسط سعر الصرف خلال العام	58 ريالاً يمينياً
سعر الصرف وقت إعلان توزيعات الأرباح	ريالاً يمينياً 59

المطلوب: باستخدام طريقة إعادة القياس.

(1) ترجمة قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2010/12/31م للشركة

التابعة من الريال السعودي إلى الريال اليمني .

(2) إعداد قائمة الأرباح المحتجزة المترجمة للشركة التابعة

4. الأسئلة الموضوعية

السؤال الأول

ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (x) أمام العبارة الخطأ مع تصويب العبارة الخطأ

- 1- العملة المحلية هي: عملة البلد الذي تعمل فيه الشركة التابعة ()
- 2- العملة التي تستخدمها شركة في تسجيل عملياتها وإعداد قوائمها المالية تسمى العملة الوظيفية ()
- 3- سعر الصرف الجاري هو المتوسط البسيط لأسعار الصرف التاريخية خلال سنة مالية ماضية. ()
- 4- يتم ترجمة الأصول والالتزامات في تاريخ التملك بطريقة إعادة القياس باستخدام سعر الصرف الجاري ()
- 5- يتم الاعتراف بخسائر الترجمة كمصروف يقفل في قائمة الدخل في نهاية سنة التملك. ()

السؤال الثاني

اختر الإجابة الصحيحة من بين البدائل الأربعة لكل فقرة مما يأتي:

- 10- في 2010/9/1م اشترت شركة يمنية من شركة سعودية بضاعة بمبلغ 1,000,000 ريال سعودي وكان سعر الصرف (الريال السعودي = 50 ريالاً يمينياً)، وفي 2010/12/31 كان سعر الصرف (الريال السعودي = 53 ريالاً يمينياً)، وفي 2011/3/1م سددت الشركة اليمنية قيمة البضاعة عندما كان سعر الصرف (الريال السعودي = 51 ريالاً يمينياً)

فإن فروق أسعار الصرف لعام 2010م هي

- هـ - 1,000,000 ريال ربح
- و - 1,000,000 ريال خسارة
- ز - 2,000,000 ريال ربح
- ح - 3,000,000 ريال خسارة
- 11- بالاعتماد على بيانات السؤال السابق، فإن فروق أسعار الصرف لعام 2011م هي
- أ - 1,000,000 ريال ربح
- ب - 2,000,000 ريال خسارة
- ج - 2,000,000 ريال ربح
- د - 3,000,000 ريال خسارة

12- أحد الحسابات الآتية يترجم في نهاية سنة التملك بطريقة القياس باستخدام سعر الصرف التاريخي:

أ- النقدية

ب- الاستثمارات المقيمة بالتكلفة

ج- القروض

د- إيرادات المبيعات

13- أحد الحسابات الآتية يترجم في نهاية سنة التملك بطريقة المعدل الجاري باستخدام متوسط سعر الصرف.

أ- مخزون بضاعة آخر المدة

ب- مصروفات التشغيل

ج- رأس المال

د- توزيعات الأرباح

السؤال الثالث:

أكمل فراغات الجمل الآتية:

5- اعتمدت معيار المحاسبة الدولية طريقتين للترجمة هما: و

6- يتم ترجمة بنود الميزانية العمومية في تاريخ التملك بطريقة المعدل الجاري باستخدام

7- وفقاً لطريقة إعادة القياس في نهاية سنة التملك تترجم الالتزامات باستخدام.....، وتترجم حسابات حقوق الملكية باستخدام.....

8- يتم الاعتراف بأرباح الترجمة كإيراد يقفل في قائمة الدخل في حالة

تدريب (1)

1- احتساب أرباح أو خسائر فروق أسعار الصرف لعام 2004م

- المعادل لمبلغ القرض تاريخ الحصول عليه (2004/9/1) = $180 \times 40,000 = 7,200,000$ ريال
- المعادل لرصيد القرض عند إعداد الميزانية 2004/12/31 = $178 \times 40,000 = 7,120,000$ ريال

- فروق أسعار الصرف في 2004/12/31م = $7,200,000 - 7,120,000 = 80,000$ ريال

❖ نظراً لأن حساب القرض أحد العناصر النقدية الدائنة وان سعر الصرف انخفض من 180 إلى 178، فإن فروق أسعار الصرف تعبر عن ربح وقدره 80,000 ريال

2- احتساب أرباح أو خسائر فروق أسعار الصرف لعام 2005م

- المعادل لرصيد القرض المرحل من العام الماضي = 7,120,000 ريال.
- المعادل للمبلغ المسدد تاريخ السداد (2005/8/31) = $185 \times 40,000 = 7,400,000$ ريال.
- فروق أسعار الصرف في 2005/8/31م = $7,400,000 - 7,120,000 = 280,000$ ريال.

❖ نظراً لأن حساب الدائنين أحد العناصر النقدية الدائنة وان سعر الصرف قد ارتفع من 178 إلى 185، فإن فروق أسعار الصرف تعبر عن خسارة 280,000 ريال.

3- إعداد قيود اليومية اللازمة لعامي 2004م، و 2005م

تاريخ	بيان	له	منه
2004/9/1	من ح/ النقدية بالبنك إلى ح/ القروض إثبات الحصول على القرض	7,200,000	7,200,000
2004/12/31	من ح/ القروض إلى ح/ أخ فروق أسعار الصرف إثبات أرباح فروق أسعار الصرف	80,000	80,000
2004/12/31	من ح/ أخ فروق أسعار الصرف إلى ح/ الأرباح والخسائر إقفال أرباح فروق أسعار الصرف	80,000	80,000
2005/8/31	من مذكورين ح/ القروض		7,120,000

تاريخ	بيان	له	منه
2005/12/31	ح/ أ.خ فروق أسعار الصرف ح/ النقدية بالبنك سداد القرض واثبات فروق أسعار الصرف	7,400,000	280,000
	من ح/ الأرباح والخسائر إلى ح/ أ.خ فروق أسعار الصرف إقفال خسارة فروق أسعار الصرف	280,000	280,000

4- بيان الأثر على ح/ الأرباح والخسائر والميزانية في 2004/12/31م

ح/ الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في 2004/12/31م

بيان	له	بيان	منه
من ح/ أ.خ فروق أسعار الصرف	80,000		

الأثر على الميزانية العمومية في 2004/12/31م

مبلغ	أصول	مبلغ	خصوم
			<u>التزامات</u>
		12,900,000	قرض \$

تدريب (2)

1) ترجمة قائمة المركز المالي لشركة (ص) في 2009/1/1م
قائمة المركز المالي لشركة (ص) في 2009/1/1م باليورو مترجمة
إلى الدينار الأردني (بطريقة المعدل الجاري)

بيان	يورو	سعر الصرف	دينار أردني
الأصول			
النقدية	10,000	0.800	8,000
مدينون تجاريون	60,000	0.800	48,000
مخزون بضاعة	130,000	0.800	104,000
سيارات	100,000	0.800	80,000
يطرح مجمع إهلاك سيارات	(30,000)	0.800	(24,000)
أراضي	50,000	0.800	40,000
إجمالي الأصول	320,000		256,000
الالتزامات			
دائنون تجاريون	45,000	0.800	36,000
قرض بنكي	25,000	0.800	20,000
حقوق الملكية			
رأس المال	180,000	0.800	144,000
علاوة إصدار	60,000	0.800	48,000
أرباح محجوزة	10,000	0.800	8,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	320,000		256,000

2) ترجمة القوائم المالية لشركة (ص) في 2009/12/31م
قائمة الدخل لشركة (ص) عن السنة المنتهية في 2009/12/31م باليورو
مترجمة إلى الدينار الأردني (بطريقة المعدل الجاري)

بيان	يورو	سعر الصرف	دينار أردني
المبيعات	150,000	0.780	117,000
يخصم: تكلفة المبيعات	(80,000)	0.780	(62,400)
مجمل الدخل	70,000	0.780	54,600
يخصم: مصروفات عمومية وإدارية	(10,000)	0.780	(7,800)
الأرباح المحجوزة نهاية العام	60,000		46,800

قائمة الأرباح المحتجزة لشركة (ص) في 2009/12/31 م باليورو
مترجمة إلى الدينار الأردني (بطريقة المعدل الجاري)

بيان	يورو	سعر الصرف	دينار أردني
الأرباح المحجوزة أول العام	10,000	0.800	8,000
صافي الدخل	60,000	نقل من قائمة الدخل	46,800
يخصم توزيعات أرباح	(25,000)	0.785	(19,625)
الأرباح المحجوزة نهاية العام	45,000		35,175

قائمة المركز المالي لشركة (ص) كما هي في 2009/12/31 م باليورو
مترجمة إلى الدينار الأردني (بطريقة المعدل الجاري)

بيان	يورو	سعر الصرف	دينار أردني
الأصول			
النقدية	2,000	0.790	1,580
مدينون تجاريون	85,000	0.790	67,150
مخزون بضاعة	160,000	0.790	126,400
سيارات	120,000	0.790	94,800
يطرح مجمع إهلاك سيارات	(35,000)	0.790	(27,650)
أراضي	50,000	0.790	39,500
إجمالي الأصول	382,000		301,780
الالتزامات			
دائنون تجاريون	52,000	0.790	41,080
توزيعات أرباح مستحقة	25,000	0.785	19,625
قرض بنكي	20,000	0.790	15,800
حقوق الملكية			
رأس المال	180,000	0.800	144,000
علاوة إصدار	60,000	0.800	48,000
أرباح محجوزة	45,000	نقل من قائمة الأرباح المحتجزة	35,175
تسوية الترجمة المتراكم		متمم	(1,900)
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	382,000		301,780

تدريب (3)

1) ترجمة قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2010/12/31م.

تمهيد :

ترجمة تكلفة المبيعات

بيان	ريال سعودي	سعر الصرف	ريال يمني
بضاعة أول المدة	500,000	56	28,000,000
يضاف: مشتريات	600,000	58	34,800,000
يخصم: بضاعة آخر المدة	(400,000)	57	(22,800,000)
تكلفة بضاعة آخر المدة	700,000		40,000,000

قائمة الدخل لشركة الطائف عن السنة المنتهية في 2010/12/31م بالريال السعودي مترجمة إلى

الريال اليمني (بطريقة إعادة القياس)

بيان	ريال سعودي	سعر الصرف	ريال يمني
المبيعات	900,000	58	52,200,000
يخصم: تكلفة المبيعات	(700,000)		(40,000,000)
مجمّل الدخل	200,000		12,200,000
يخصم: مصروفات تشغيل	(50,000)	58	(2,900,000)
يخصم: إهلاك أصول ثابتة	(25,000)	56	(1,400,000)
صافي الدخل	125,000		7,900,000

2) إعداد قائمة الأرباح المحتجزة المترجمة

قائمة الأرباح المحتجزة لشركة الطائف في 2010/12/31م بالريال السعودي

مترجمة إلى الريال اليمني (بطريقة إعادة القياس)

بيان	ريال سعودي	سعر الصرف	ريال يمني
الأرباح المحجوزة أول العام	272,000	56	15,232,000
صافي الدخل	125,000	من قائمة الدخل	7,900,000
يخصم توزيعات أرباح	(90,000)	59	(5,310,000)
الأرباح المحجوزة نهاية العام	307,000		17,822,000

السؤال الأول:

ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (x) أمام العبارة الخطأ مع تصويب العبارة الخطأ

الفقرة	الإجابة	تصويب العبارة الخطأ
1	✓	
2	x	العملة التي تستخدمها شركة في تسجيل عملياتها وإعداد قوائمها المالية تسمى عملة التقرير
3	x	هو سعر الصرف السائد في تاريخ إعداد القوائم المالية
4	✓	
5	x	لان خسائر الترجمة تظهر بقائمة المركز المالي في نهاية سنة التملك مخصومة من حقوق الملكية

السؤال الثاني:

اختيار الإجابة الصحيحة:

الفقرة	1	2	3	4
الإجابة الصحيحة	د	ج	ب	أ

السؤال الثالث:

إكمال فراغات الجمل:

- 1- اعتمدت معيار المحاسبة الدولية طريقتين للترجمة هما طريقة المعدل الجاري وطريقة إعادة القياس.
- 2- يتم ترجمة بنود الميزانية العمومية في تاريخ التملك بطريقة المعدل الجاري باستخدام سعر الصرف الجاري في تاريخ التملك
- 3- وفقاً لطريقة إعادة القياس في نهاية سنة التملك تترجم الالتزامات باستخدام سعر الصرف الجاري ، وتترجم حسابات حقوق الملكية باستخدام سعر الصرف التاريخي
- 4- يتم الاعتراف بأرباح الترجمة كإيراد يقفل في قائمة الدخل في حالة قيام الشركة القابضة ببيع ما تملكه من أسهم في الشركة التابعة .



ISBN 978-162154092-2



781621

540922

يطلب هذا الكتاب مباشرة من مركز جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي

Web Site: WWW.ust.edu/centers/ubc - Email: ubc@ust.edu - Tel: 00971 384078

