المحاسبة الدولية

INTERNATIONAL ACCOUNTING

أ.رأفت حسين مطير

ماجستير محاسبة

الجامعة الإسلامية – غزة

الفصل الأول

الإطار العام للمحاسبة الدولية

تمهيد

1-1 نشأة المحاسبة الدولية

2-1 أسباب الاهتمام بالمحاسبة الدولية.

3-1 تعريف المحاسبة الدولية.

4-1 أهداف المحاسبة الدولية:

5-1 العوامل المؤثرة في المحاسبة الدولية.

1-5-1 العوامل الاجتماعية

2-5-1 العوامل الاقتصادية

3-5-1 العوامل السياسية والقانونية.

4-5-1 العوامل التعليمية.

5-5-1 العوامل الدينية.

أسئلة وتمارين.

تمهيد

مع انتشار ظاهرة العولمة لعمليات الإنتاج والطلب والمنافسة لمختلف السلع والخدمات وما صحبها من تطورات سريعة ومتلاحقة في البيئة العالمية خاصة المرتبطة بتزايد انتقال رؤوس الأموال والسلع والخدمات بين مختلف دول العالم وظهور التكتلات الاقتصادية المتعددة واتفاقيات تحرير تجارة السلع والخدمات وإنشاء منظمة التجارة العالمية ندرك الأهمية الكبرى للاندماج في الاقتصاد العالمي من خلال فهم العديد من القضايا ذات البعد الدولي ففهم أبعاد المحاسبة الدولية ذو أهمية حيوية لكل من يرغب في هذا الاندماج من خلال القيام بأعمال واستثمارات خارج حدوده الإقليمية، حيث تختلف القيم التي يتم المحاسبة عنها باختلاف المبادئ المحاسبية والاتفاقيات والنظم السياسية والقانونية من دولة لأخرى.

1-1 نشأة المحاسبة الدولية:

تؤدي المحاسبة وظيفة خدمية في المجتمع، وحتى تؤدي هذه الوظيفة من الناحية الفنية والاجتماعية يجب أن تتجاوب مع حاجات المجتمع التي تتغير دائماً، كما يجب أن تعكس الظروف الثقافية والاقتصادية والقانونية والاجتماعية والسياسية من خلال عملها، وهذا كان السبب الرئيس في تطور المحاسبة والمحاسبين باستمرار، وفي البداية لم تكن المحاسبة أكثر من نظام للقيد المزدوج والتسجيل لخدمات معينة وتحصيل للضريبة (على سبيل المثال فإن نمو التجارة في شمال إيطاليا خلال العصور الوسطى، ولرغبة الحكومة في إيجاد وسائل لتحصيل ضرائب على المعاملات التجارية، قد أدى إلى ابتكار إمساك الدفاتر بالقيد المزدوج التي ظهرت في فينيسيا عام 1492م). ومنذ ذلك التاريخ تزايد معدل تحول منشآت الأعمال نحو الدولية ولقد كان للتطورات الاقتصادية المتلاحقة في مختلف دول العالم سواء

المتقدمة أو النامية خلال الربع الأخير من القرن العشرين وزيادة معدلات التجارة الدولية وضخامة حجم الاستثمارات الدولية للشركات الكبرى انعكاسا واضحاً على بيئة الأعمال والتنظيمات الاقتصادية التي تعمل بها فقد امتد نشاط الكثير من هذه الوحدات ليجاوز الحدود الإقليمية وبالتالي أصبحت المشكلات المحاسبية أكثر تعقيداً وقد نجحت المحاسبة بدرجة ملحوظة من حيث مقدرتها على التحول من نظم قومية إلى نظم أخرى مع استمرار تطور النظرية والممارسة على مستوى العالم أجمع، ونتيجة لهذا التحول ظهر فرع جديد لعلم المحاسبة ليواكب هذه التطورات، ويعرف هذا الفرع المحاسبي "بالمحاسبة الدولية"، ولا يفهم هنا أن المحاسبة الدولية أصبحت بديلاً عن النظم المحاسبية القومية بل تمثل امتداداً لها كحلقة من حلقات تطور الفكر المحاسبي تهدف إلى التوسع في نطاق المجال الحالي للنظم المحاسبية المطبقة قومياً.

1-2 أسباب الاهتمام بالمحاسبة الدولية:

هناك العديد من الأسباب التي تقف وراء زيادة الاهتمام بالمحاسبة الدولية من أهمها:

1. امتداد نشاط الوحدات الاقتصادية إلى المجال الدولي وما صحبها من:

أ. تضاعف حجم المعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية.

ب. تضاعف وتطور وتنوع الشركات الدولية وظهور الشركات متعددة الجنسيات.

ج. تضاعف الاستثمارات المباشرة وغير المباشرة بين الدول المختلفة (سعيد: 15:1978).

2. ظهور المشاكل المحاسبية ذات الطبيعة الدولية ومن أهمها:

أ. تعدد واختلاف المبادئ والممارسات المحاسبية واللغات والعملات القومية والتي تضطر الوحدة الاقتصادية على التعامل بها.

ب. اختلاف معايير التقرير القومية وما ينجم عنها من عدم فهم وتفسير للتقرير.

ج. اختلاف النظم الضريبية التي تتعامل معها الوحدة الاقتصادية وعدم قدرتها على تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة وتقسيمها بين الدول المختلفة (فارس: 1980).

د. ظهور مشكلة التضخم وتأثيرها على القوائم المالية.

هـ. الجهود العلمية والمهنية لحل المشكلات المحاسبية ذات الطبيعة الدولية، وإسهامات المنظمات والهيئات المهنية في وضع الحلول لها.

3. الاهتمام المتزايد والمحاولات من أجل تحقيق التوافق في النظم المحاسبية وتوحيد الممارسات التطبيقية المحاسبية بين مختلف الدول.

4. تزايد الاهتمام بضرورة وضع مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية من قبل المستثمرين والشركات والتكتلات الاقتصادية والدول النامية.

3-1 تعريف المحاسبة الدولية

لا يوجد حتى الآن تعريف متفق عليه دولياً لمفهوم المحاسبة الدولية، وقد أسفر بحث أُجري في ثلاثة من الجامعات الأمريكية، وهي جامعات الينوي ونيويورك وواشنطن عن ظهور ثلاثة مداخل لدراسة المحاسبة الدولية أسفرت عن ظهور ثلاثة مفاهيم للمحاسبة الدولية وهي (فارس: دعية: 18:2000):-

1. مفهوم المحاسبة الدولية (المدخل الوصفي المقارن) International Accounting:

وقد عرفت المحاسبة الدولية وفق هذا المفهوم "بأنها أحد فروع المحاسبة التي تهتم بدراسة الفرضيات والمفاهيم والأسس والقواعد المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة والتحري عن أسباب اختلافها" ويركز هذا التعريف على:

أ. دراسة الأنظمة المحاسبية في الدول المختلفة من خلال المفاهيم والفرضيات والأسس والقواعد المحاسبية.

ب. دراسة الأنظمة المحاسبية للتحري عن أسباب اختلافها لاختيار النظام الأكثر ملائمة.

ج. الاعتماد على الدراسة الوصفية المقارنة للفرضيات والمفاهيم والقواعد والأسس.

2. مفهوم المحاسبة العالمية (المدخل النظري): World Accounting

وقد عرفت المحاسبة الدولية بأنها "مجموع المعايير والمبادئ الموحدة والمقبولة على المستوى الدولي لتحكم الممارسة العملية للمهنة" وقد ركز التعريف على:

أ. إن المحاسبة نظام عالمي يمكن أن تتبناه جميع الدول.

ب. هدف المحاسبة الدولية توفير المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية خدمةً للمستثمر الدولي.

ج. تطوير المبادئ والمعايير المحاسبية من خلال الدراسات النظرية المكثفة.

3. مفهوم المحاسبة في الشركات التابعة الأجنبية (مدخل النقاط الخاصة) Accounting for Foreign Subsidiaries

وقد عرفت المحاسبة الدولية بأنها "أحد فروع المحاسبة التي تهتم بالأساليب والمشاكل المحاسبية الخاصة بالمعاملات المالية للشركات متعددة الجنسيات" وقد ركز هذا التعريف على:

أ. الممارسات السائدة في علاقة الشركة الأم بشركاتها التابعة الأجنبية.

ب. التركيز على المشاكل المحاسبية المتعلقة بترجمة القوائم المالية الأجنبية.

ج. مبادئ توحيد القوائم المالية للشركات التابعة الأجنبية.

وفي ضوء دراسة المفاهيم السابقة للمحاسبة الدولية نجد أن:

أولاً: يعتبر مفهوم المحاسبة الدولية الأكثر مناسبة لدراسة المحاسبة الدولية لأنه يتطلب إدراك المحاسب بالممارسات والمفاهيم والمعايير والمبادئ المحاسبية القومية، وكما ويعتبر ملائم لقيام إطار نظري وعملي متكامل من خلال الدراسات الوصفية.

ثانياً: مفهوم المحاسبة العالمية يركز الاهتمام على الإطار النظري وهو أمر يتطلب القيام بدراسات نظرية مكثفة بما لا يتلائم مع التطور العلمي للمحاسبة ويمثل هدفاً طويل الأجل.

كما أنه من الصعوبة بمكان الإجماع على قائمة من المبادئ والمعايير المقبولة قبولاً عاماً على المستوى الدولي في ظل اختلاف الممارسات المحاسبية السائدة.

ثالثاً: مفهوم المحاسبة في الشركات التابعة الأجنبية يركز على جزء بسيط من أهداف المحاسبة الدولية خاصة المشكلات ذات الطبيعة الدولية، كما أنه لا يحتوي على إطار نظري متكامل للمحاسبة الدولية ولا يسعى إلى تحقيق هذا الإطار.

1-4 أهداف المحاسبة الدولية:

تهدف المحاسبة الدولية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الرئيسية تتمثل في:

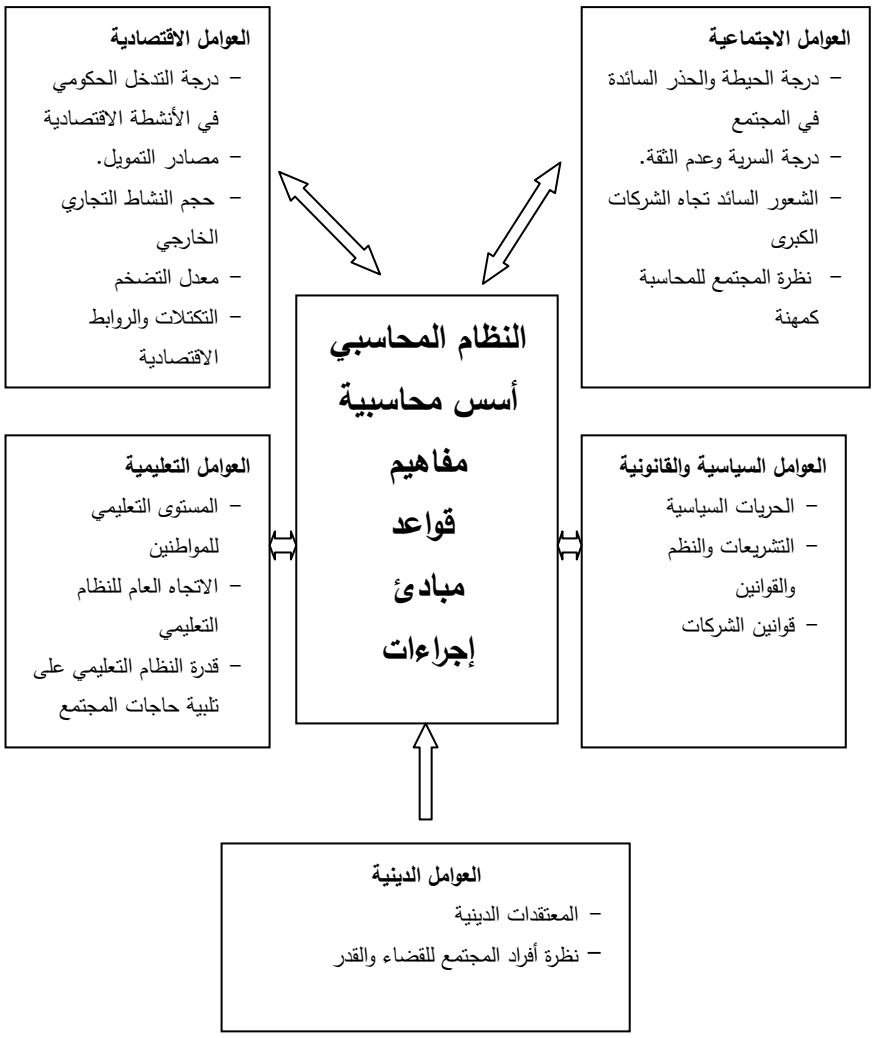
1. دراسة النظم المحاسبية في دول العالم المختلفة للوصول إلى النظام الأكثر ملائمة لاحتياجات تلك الدولة (الراوي: 1995:27).
2. التوصل لأسس وقواعد ومعايير دولية يمكن الاستعانة بها لتطوير الأنظمة المحاسبية المحلية.
3. إظهار أسباب اختلاف المعلومات والبيانات المحاسبية في تقارير الشركات الدولية.
4. توفير المعلومات المحاسبية الموحدة للشركات الدولية.
5. خدمة المستثمر الدولي من خلال توفير قوائم وتقارير مالية ملائمة لاتخاذ القرار.
6. معرفة مدى تأثير الأنظمة المحاسبية المختلفة على اقتصاديات الدول المختلفة.

1-5 العوامل المؤثرة في النظم المحاسبية الدولية:

النظم المحاسبية لأي دول هي نتاج لتفاعلات معقدة لمجموعات من العوامل البيئية الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والقانونية والتعليمية والدينية وهذه المجموعات لها تأثير كبير على طبيعة وعمل النظام المحاسبي المتبع في تلك الدولة حيث ينعكس تأثيرها على القواعد والأسس والمفاهيم والإجراءات المحاسبية المعمول بها في تلك الدولة واختلاف تأثير هذه العوامل من دولة لأخرى بسبب اختلاف للنظم المحاسبية بين الدول والتي يوضحها الشكل (1/1) التالي:

شكل (1/1)

العوامل المؤثرة في النظم المحاسبية الدولية



1-5-1 العوامل الاجتماعية:

إن درجة الاعتماد على المعلومات التي تحويها القوائم المالية تختلف باختلاف القيم الاجتماعية والاتجاهات المشتركة في المجتمع وتؤثر العوامل والمتغيرات الاجتماعية في المبادئ والإجراءات المحاسبية السائدة في ذلك المجتمع ومن أهم العوامل الاجتماعية التي تؤثر على مهنة المحاسبة: درجة الحيطة والحذر والسرية وعدم الثقة، والشعور السائد تجاه الشركات الكبرى ونظرة المجتمع للمحاسبة كمهنة ونظرة أفراد المجتمع للعامل الزمني وأهميته.

فدرجة الحيطة والحذر السائدة في المجتمع تؤثر في تطبيق بعض الأساليب والسياسات والمبادئ المحاسبية خاصة التي تعكس رغبة إدارة الشركة في تخفيض أرباحها فمثلاً نجد أن هناك مغالاة في استخدام المخصصات والاحتياطات بأنواعها المختلفة (مخصص الديون المشكوك فيها والديون المعدومة)، كما نجدها تستخدم مبدأ التكلفة التاريخية وقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل لتقييم المخزون والاستثمارات في الأوراق المالية وتسجيل أي التزام محتمل حتى ولو لم يكن هناك درجة كبيرة من التأكد حول هذا الالتزام.

كما أن درجة السرية السائدة في المجتمع تؤثر بشكل مباشر على درجة الإفصاح في القوائم المالية المنشورة فإذا كانت المحافظة على سرية المعلومات هي العادة الجارية في المجتمع فإن المعلومات المنشورة في القوائم والتقارير المالية تكون ضئيلة جداً كما هو الحال في معظم الدول العربية كذلك فإن الثقة الزائدة السائدة بين أفراد المجتمع كما في اليابان يؤدي إلى عدم الحاجة لنشر معلومات تفصيلية في التقارير والقوائم المالية.

كما وتؤثر درجة السرية وعدم الثقة على نظم الرقابة الداخلية والخارجية حيث لا يسمح أفراد المجتمع للمراقب الداخلي أو الخارجي تطبيق إجراءات الرقابة بالحرية اللازمة.

أما بالنسبة للشعور السائد اتجاه قطاع الأعمال، فإذا كان يتسم بالثقة والاحترام فإنه قد لا يطلب أي نوع من الإفصاح ويترك الأمر لرغبة الشركات فتسود المرونة في التطبيق المحاسبي وبالعكس فإذا كان الشعور يتسم بعدم الثقة فستسن التشريعات لإجبار الشركات على الإفصاح عن عملياتها وتأثير هذه العمليات على المجتمع وعلى البيئة ومدى مساهمتها في الأنشطة الاجتماعية.

أما بالنسبة لنظرة المجتمع للمحاسبة كمهنة فإنها تؤثر على الممارسة المحاسبية فيما يساعد على تطور وازدهار المهنة تطور نظرة المجتمع إلى هذه المهنة ومنتسبيها وأهميتها لعملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مما ينعكس على نوعية من يلتحق بمهنة المحاسبة وقدرتهم على النهوض والارتقاء بها.

أما بالنسبة للعامل الزمني ونظرة أفراد المجتمع إلى الأمد الطويل أو الأمد القصير واهتمامهم بعامل الوقت وضبط المواعيد فيؤثر على مخرجات النظام المحاسبي ومجال تركيز هذه المخرجات وتوقيت إعداد التقارير والقوائم المالية، فإذا كانت النظرة للأمد الطويل فإن النظام المحاسبي يركز على قائمة المركز المالي بدلاً من قائمة الدخل ولا يطلب من الشركات نشر تقارير ربع أو نصف سنوية أو ربما لا تنشر تقارير محاسبة نهاية كل فترة، أما إذا كانت النظرة للأمد القصير فإن التركيز سيكون على قائمة الدخل كما سيطلب من الشركات نشر تقاريرها بصورة دورية ربع أو نصف سنوية كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية.

1-5-2 العوامل الاقتصادية:

يعتمد تأثير النظام الاقتصادي السائد في بلد ما في نظمها المحاسبية على الفرض الذي يقول إن المفاهيم المحاسبية في بلد ما مرتبطة بالنظام الاقتصادي السائد في ذلك البلد وقد ارتبط تطور النظم المحاسبية بتطور النظم الاقتصادية فكلما ازداد التقدم الصناعي على سبيل المثال زادت الحاجة من قبل الشركات لنظم تستطيع مساعدتها في تحديد التكلفة ورسم سياسات التسعير ومحاسبة المسؤولية فظهرت نظم محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية لتلبية هذه الحاجات ومن أهم العوامل الاقتصادية تأثيراً في النظم المحاسبية درجة التدخل الحكومي في الأنشطة الاقتصادية، ومصادر التمويل، حجم النشاط التجاري الخارجي، معدل التضخم، الروابط الاقتصادية.

فمثلاً تختلف درجة التدخل الحكومي في الأنشطة الاقتصادية حسب طبيعة النظام الاقتصادي في الدولة ففي الدول الشمولية كما في كوريا الشمالية، وكوبا نجد أن الدولة هي التي تمتلك الوحدات الاقتصادية وتديرها بطريقتها الخاصة وهي التي تفرض القواعد والمعايير المحاسبية وتضع قواعد الرقابة والمراجعة الداخلية، ويسود النظام المحاسبي الموحد ويكون المستخدم الوحيد للمعلومات المحاسبية هو الحكومة، أما في الدول التي يكون فيها التدخل الحكومي محدوداً كما في النظم الاقتصادية الرأسمالية فيقتصر دور الحكومة في الرقابة على مزاولة المهنة دون تدخل ويترك للجمعيات المهنية وضع المعايير والقواعد المحاسبية ويزداد عدد مستخدمي المعلومات المحاسبية ويلاحظ التطور والنمو السريع في الممارسة المهنية لتلبية الحاجات المتزايدة للمستخدمين.

أما بالنسبة لمصادر التمويل إذا كان المصدر الأساسي لتمويل الشركات يعتمد على رأس المال المستثمر من قبل المساهمين فإن المحاسبة تركز على بيان مدى كفاءة الإدارة في تشغيل الشركات (بيان مدى ربحية الشركة) وتصمم النظم

المحاسبية لمساعدة المستثمرين على تحديد التدفقات المالية المستقبلية وكذلك المخاطر المتوقعة ويزداد حجم الإفصاح المحاسبي وعلى العكس إذا كانت النظم مبنية على الإقراض والبنوك هي المصدر الرئيسي للتمويل فإن المعايير والسياسات والمبادئ المحاسبية سوف تعكس رغبات المقرضين من خلال تطبيق معايير وسياسات متحفظة.

كما أن عدد ونوعية ملاك الوحدات الاقتصادية يؤثر على درجة الإفصاح في القوائم المالية.

فإذا كانت الوحدات مملوكة من قبل عوائل ومؤسسات صغيرة فإن المعلومات المنشورة في التقارير المحاسبية تكون قليلة جداً، وكثرة أصحاب ومالكي الوحدات الاقتصادية تؤدي لتطبيق مفهوم الإفصاح الكامل أو الكافي.

كما أن اختلاف اقتصاديات الدول من حيث حجم النشاط التجاري الخارجي يؤثر على طبيعة النظم المحاسبية السائدة ودرجة تطورها (الجبر وعبد المنعم: 15:1998)، فهناك دول مفتوحة على العالم من حيث علاقاتها التجارية استيراداً وتصديراً ففي هذه الدول تنمو وتتطور النظم المحاسبية لتلبية حاجة الوحدات الاقتصادية لمعالجة المعاملات الأجنبية وإعداد القوائم المالية الموحدة وأسعار التحويل الدولية والتحاسب الضريبي الدولي. بينما هناك دول شبه مغلقة تعتمد بشكل أساسي على منتجاتها المحلية ولا تسمح بالاستيراد إلا في حدود ضيقة ولسلع معينة فنجد أنظمتها المحاسبية بسيطة لا يوجد بها هذا النوع من التطبيقات. أما بالنسبة لمعدلات التضخم فإن التضخم يؤثر على المحاسبة بالتكاليف التاريخية وعلى معايير إعداد القوائم والتقارير المالية وتختلف الدول من حيث معدل التضخم ومن حيث السيطرة عليه من قبل الحكومات ففي الدول التي يرتفع بها معدل التضخم بدرجة كبيرة تصبح القوائم المالية المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية بلا معنى وستواجه مهنة المحاسبة

مشاكل متعددة تتطلب معالجة محاسبية بطرق بديلة بحيث تأخذ بعين الاعتبار تأثير انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد على القوائم المالية كما في المكسيك مثلاً وفي أواخر السبعينات من القرن العشرين قامت الولايات المتحدة وبريطانيا بإعداد تقارير مالية تبين آثار التغيرات في الأسعار تجاوباً مع معدلات التضخم العالية.

أما بالنسبة للروابط الاقتصادية فإن انتقال الأفكار والتطبيقات المحاسبية من دولة لأخرى يتم عن طريق الاحتلال أو التجارة أو التكتلات الاقتصادية أو غيرها فقد انتشر نظام القيد المزدوج والذي وجد في شمال إيطاليا في القرن الخامس عشر إلى معظم أوروبا مع انتشار الأفكار الجديدة في عصر النهضة، كما لعب الاستعمار البريطاني لأمريكا وكندا دوراً كبيراً في نقل النظم البريطانية إلى هذه المستعمرات، كما فرضت الولايات المتحدة على اليابان بعد الحرب العالمية الثانية نظم وإجراءات المحاسبة، كما أننا نلاحظ أن التكتلات الاقتصادية أسهمت في نقل النظم الاقتصادية بين دول الكتلة لتحقيق التكامل الاقتصادي والسياسي فدول أوروبا الشرقية تحدث أنظمتها المحاسبية من خلال النظم المحاسبية المتبعة في دول الاتحاد الأوروبي.

1-5-3 العوامل السياسية والقانونية:

من الممكن لبعض العوامل السياسية أن تؤثر في النظم المحاسبية وتطبيق القواعد والسياسات والمفاهيم المحاسبية بناءاً على فرض أساسي يقول إن المفاهيم المحاسبية في بلد ما مرتبطة بالنظام السياسي السائد في ذلك البلد ففي البلدان الديمقراطية حيث تسود الحريات تمثل مناخاً مناسباً للتنمية المحاسبية بشكل عام والتقارير والإفصاح بشكل خاص ويترك للجمعيات المهنية حرية إعداد وإصدار المعايير المهنية، أما في الدول الاشتراكية فمن المفضل سياسياً أن تقوم الشركات بإعداد تقارير عن مدى مساهمتها وتحملها لمسؤولياتها الاجتماعية أو قد يؤدي في

الحكومات إلى تأميم قطاعات اقتصادية كقطاع النفط كما حدث في فنزويلا مثلاً، فانعدام الديمقراطية يمكن أن يعوق إلى حد كبير التنمية المحاسبية وتطور المهنة.

كما وتحدد التشريعات والنظم القانونية وأنظمة الضرائب معايير المحاسبة في العديد من الدول فمجموعة النظم القانونية والضريبية تعتبر بمثابة المعايير المحاسبية المالية والضريبية في الكثير من البلدان وفي البعض الآخر تنفصل الحسابات المالية عن الحسابات الضريبية ويختلف رقم الربح الضريبي عن الربح المالي، فالربح الضريبي هو الربح المالي بعد تعديله لمواجهة الفروق الناجمة عن القوانين الضريبية. كما أن قوانين الشركات لها تأثير كبير على أساليب تطبيق قواعد ومبادئ المحاسبة وتعيين مدققي الحسابات.

1-5-4 العوامل التعليمية:

تعتمد المحاسبة على استخدام الأرقام والمعلومات المكتوبة في شكل تقارير مالية فعلى سبيل المثال ستكون التقارير الفنية المعدة عن انحرافات سلوك التكاليف غير ذات فائدة ما لم يكن المحاسب متفهماً للمحاسبة عن التكاليف كما أن التقارير والقوائم المالية المنشورة ستكون غير ذات فائدة إذا لم يكن في المجتمع من يستطيع فهمها فلا شك أن الممارسة المحاسبية لأي دولة تتأثر بشكل كبير بالمستوى التعليمي لمواطني تلك الدولة، والاتجاه العام للنظام التعليمي وقدرة النظام التعليمي على تلبية حاجات المجتمع (عبد الرازق، بدون:15).

فإن مستوى أو درجة الأمية في مجتمع من المجتمعات يقلل الاهتمام بدراسة وتطبيق النظريات الحديثة في المحاسبة، كما أن الاهتمام بالقوائم المالية ونشرها تمثل استخداماً غير كفؤ للوقت والجهد أما في المجتمعات التي يرتفع فيها المستوى التعليمي يمكن تصميم نظم محاسبة أكثر شمولاً وتعقيداً.

أما بالنسبة لاتجاه النظام التعليمي فينقسم التعليم إلى تعليم مهني وديني وتعليم عام وتعليم فني وتعليم نظري ففي التعليم الفني أو المهني سنجد أن الاهتمام يزداد بالتطبيق المحاسبي خاصة إذا انعكس هذا الاتجاه في الاهتمام بالتعليم المحاسبي في المراحل التعليمية الأساسية أما إذا كان التعليم نظري علمي أو حتى ديني سنجد أن الاهتمام سيزداد بالدراسات المحاسبية النظرية دون النظر للتطبيق.

كما أن قدرة النظام التعليمي على تلبية حاجات المجتمع من المحاسبين المهنيين القادرين على ابتكار أساليب محاسبية متطورة من حيث العدد والنوع تنعكس إيجاباً على طبيعة وتطور النظم المحاسبية فعندما يزيد عدد الخريجين عن حاجة المجتمع يقال أن النظام التعليمي في ذلك المجتمع غير مطابق لاحتياجاته وكذلك عند نقص عدد الخريجين.

1-5-5 العوامل الدينية:

كذلك تؤثر المعتقدات الدينية في النظم المحاسبية ويظهر هذا التأثير في تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية التي تتماشى مع معتقدات المجتمعات ففي المجتمعات الإسلامية نجد أن تطبيق لبعض أنواع المعاملات الإسلامية مثل المرابحة والمضاربة والمشاركة وما يرتبط بهما من تسجيل محاسبي، كما ظهرت فروع للمحاسبة كفرع محاسبة الزكاة والرقابة الشرعية في البنوك الإسلامية. كما أن نظرة أفراد المجتمع إلى القضاء والقدر لها تأثيرها على النظام المحاسبي خاصة على المحاسبة الإدارية (آل هاشم،أبو غزالة، 12:1992) فإذا كان الاعتقاد بأنه ليس هناك سيطرة على ما سيحدث مستقبلاً، فليس هناك حاجة عندئذ للتخطيط وتقييم الأداء وإعداد الموازنات التقديرية.

أسئلة الفصل

1. عرف المحاسبة الدولية مع تحديد أي المداخل أفضل لدراسة المحاسبة الدولية؟ ولماذا؟
2. ما هي العلاقة بين المحاسبة والتنمية الاقتصادية؟
3. يحدد الفصل الأول: خمسة مجموعات من العوامل التي تؤثر على النظم المحاسبية والمطلوب اختر دولة أخرى غير بلدك ثم صفها على أساس المجموعات الخمسة؟
4. كيف تؤثر القيم والمفاهيم الاجتماعية السائدة في دولة ما على التقارير المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية في تلك الدولة.

اختر الإجابة الصحيحة من بين البدائل المتاحة:

1. **من أسباب الاهتمام بالمحاسبة الدولية:**

أ- توفير المعلومات المحاسبية الموحدة للشركات الدولية.

ب- معرفة مدى تأثير تطبيق نظام محاسبي معين على اقتصاديات الدول المختلفة.

ج- دراسة النظم المحاسبية المستخدمة في دول العالم المختلفة للوصول إلى النظام المحاسبي السليم.

د- لا شيء مما سبق.

2. **تنعكس درجة الحيطة والحذر السائدة في المجتمع على القوائم المالية في:**

أ. زيادة درجة الإفصاح في القوائم المالية.

ب. تكوين المخصصات والاحتياطات.

ج. عدم المبالغة في مخصص الديون المشكوك فيها والمعدومة.

د. لا شيء مما سبق.

3. "**ركز أحد الكتاب على أهمية البحث النظري في المحاسبة الدولية كوسيلة لتحقيق الهدف النهائي وهو صياغة معايير وممارسات دولية للمحاسبة**" **فإن هذا المفهوم للمحاسبة الدولية يدخل في إطار:**

أ. مفهوم المحاسبة الدولية.

ب. مفهوم المحاسبة العالمية.

ج. مفهوم المحاسبة في الشركات التابعة الأجنبية.

د. (أ + ب)

4. من العوامل الاقتصادية التي تؤثر على النظام المحاسبي:

أ. درجة تدخل الحكومة في النشاط الاقتصادي.

ب. مصادر الأموال.

ج. معدل التضخم السائد.

د. جميع ما سبق.

ضع إشارة (√) أمام العبارة الصحيحة وإشارة (x) أمام العبارة الخاطئة:

1. ( ) من أسباب الاهتمام بالمحاسبة الدولية إسهامات المنظمات المحاسبية الدولية.
2. ( ) يركز المدخل الوصفي المقارن في تعريفه للمحاسبة الدولية على الممارسات السائدة في علاقة الشركة الأم بشركاتها التابعة.
3. ( ) إذا اتسم الشعور السائد اتجاه قطاع الأعمال بعدم الثقة فإن هذا يؤدي إلى إتباع مبدأ التحفظ ونقص مخرجات النظام المحاسبي.

4. ( ) تتميز النظم الاقتصادية الشمولية باستخدام النظام المحاسبي الموحد وكبر حجم المعلومات المحاسبية المنشورة.

5. ( ) يتلاءم مفهوم المحاسبة العالمية (المدخل النظري) مع التطور السائد في مجال المحاسبة.

6. ( ) يعتبر ظهور الشركات الدولية متعددة الجنسية أحد أسباب الاهتمام بالمحاسبة الدولية.

7. ( ) يقوم مفهوم المحاسبة في الشركات التابعة الأجنبية على تأسيس إطار نظري متكامل للمحاسبة الدولية.

8. ( ) يمكن دراسة المحاسبة الدولية من خلال المعايير المحاسبية الدولية.

9. ( ) حيث تسود الحريات السياسية يكثر الإفصاح في القوائم المالية.

10. ( ) تعتبر المحاسبة الدولية نظام عالمي يمكن أن تتبناه جميع الدول.

الفصل الثانـي

إسهامات المنظمات والهيئات المحلية والإقليمية والدولية في تطوير مهنة المحاسبة وتحقيق التوافق المحاسبي الدولي

تمهيد

2-1 الهيئات المحلية

2-1-1 جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية

2-1-2 جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية

2-2 الهيئات الإقليمية

2-2-1 المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

2-3 الهيئات والمنظمات الدولية

2-3-1 المنظمات الاقتصادية الدولية

2-3-1-1 صندوق النقد الدولي

2-3-1-2 البنك الدولي للإنشاء والتعمير

2-3-1-3 منظمة التجارة العالمية

2-3-2 الهيئات المحاسبية الدولية

2-3-2-1 لجنة معايير المحاسبة الدولية

2-3-2-2 الاتحاد الدولي للمحاسبين

2-4 المعايير الدولية والتوافق المحاسبي الدولي

ملحق الفصل

أسئلة الفصل

تمهيد:

إن مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات كغيرها من المهن، لها دورها ومكانتها وأهميتها في المجتمعات المتقدمة، أسس لها الجمعيات المهنية المختصة، والتي تقوم بوضع المبادئ والمعايير المحاسبية وعقد الامتحانات المهنية وتحرص على رفع مستوى الكفاءة والسلوك المهني وتعمل على حماية وحفظ استقلالية الأعضاء المهنية

والتأكد من التزامهم بقواعد آداب السلوك المهني وتسعى لتحقيق الأهداف:

1. إصدار المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً بين الدول.
2. تحقيق التوافق بين المعايير المحلية والدولية.
3. عقد المؤتمرات العلمية والمهنية.

وغياب هذه الجمعيات سيؤدي إلى (مطير: 2002، 113-114):

1. اعتماد أعضاء المهنة في الدول التي لا تتوافر فيها جمعيات فاعلة إلى حد كبير على الجمعيات والمؤسسات المهنية في الدول المتقدمة، وذلك سواء في التأهيل المهني أو التدريب، فعلى سبيل المثال يلاحظ أن الدول التي خضعت للنفوذ البريطاني يتجه المهنيون فيها للحصول على شهادات مهنية صادرة من الجمعيات المهنية البريطانية مثل (ACA, ICA)، بينما يتجه المهنيون في مجموعة الدول التي خضعت للهيمنة الفرنسية نحو الجمعيات المهنية الفرنسية للحصول على التأهيل المهني، وقد تزايد الاهتمام في الوقت الحالي نحو الجمعيات المهنية الأمريكية للحصول على التأهيل المهني والتدريب، وذلك للحصول على (AICPA).

2. تحكم المعايير المهنية في الدول المتقدمة والصادرة من الجمعيات المهنية فيها في الممارسات المهنية في الدول التي لا يوجد بها جمعيات مهنية فاعلة دون الأخذ بعين الاعتبار الفروقات الجوهرية في الظروف البيئية.

3. سيؤدي غياب الجمعيات الفاعلة إلى هيمنة الجهات الرسمية على المهنة، وذلك رغبة من هذه السلطات باتخاذ هذه الهيمنة وسيلة لإلزام الوحدات الاقتصادية بإتباع نظام محاسبي موحد.

4. صدور معايير مهنية بواسطة الجهات الحكومية يجعلها أقل مرونة في استجابتها للتغيرات المستجدة في الظروف البيئية نظراً لصعوبة تعديل القوانين بالمرونة اللازمة.

5. تركز الدول التي تصدر معاييرها وفق قوانين على مدى توافق القوائم المالية المنشورة مع الأنظمة والقوانين السائدة أكثر من مدى توافقها مع المعايير المهنية.

وقد رأى البعض (عبد المنعم وأبو طبل: 12:1982) أن وجود هذه الجمعيات والمنظمات هو أحد المقومات الأساسية للمهنة.

2-1 الهيئات المحلية:

2-1-1 جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين:

جمعية مهنية تأسست عام 1979م في مدينة غزة تحت اسم جمعية المحاسبين والمراجعين القانونيين العرب في قطاع غزة وفي عام 1998 عدل نظامها الأساسي **وأصبحت تعرف باسم جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية (النظام الأساسي واللائحة الداخلية:3:2000) وتهدف إلى:**

أ. رفع مستوى المهنة ووضع القواعد السليمة لمزاولتها وفقاً للمعايير والأصول العلمية والعملية.

ب. رفع مستوى المهنة للمحاسب والمراجع بكافة الطرق والوسائل التي تكفل ذلك.

ج. إيجاد الحلول السليمة للمشاكل والموضوعات المهنية المختلفة.

د. تنمية روح التعاون بين أعضائها والسعي لرعاية شئونهم.

هـ. جمع كلمة المحاسبين والمراجعين والمحافظة على حقوقهم والدفاع عن مصالحهم المشروعة.

و. توعية الجمهور بأهمية وفوائد التطبيق المحاسبي السليم.

ويبلغ عدد أعضائها حوالي 5300 محاسب، ومن أهم إنجازاتها عقد الندوات والدورات التدريبية المتخصصة وإصدارها لمجلة المحاسب الفلسطيني.

2-1-2 جمعية مدققي الحسابات القانونين الفلسطينية:

تأسست سنة 1986م في الضفة الغربية الفلسطينية كفرع لجمعية مدققي الحسابات الأردنية (جربوع وحلس: 39:2001) وبعد صدور قرار الحكومة الأردنية بفك الارتباط مع الضفة الغربية الفلسطينية تم تجميد الجمعية، واستمر ذلك حتى بداية عام 1998م حيث أعيد تفعيلها بوضع نظام أساسي، **وسميت بجمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية وتهدف إلى (المحاسب القانوني: 2001، 35-36):**

أ. رفع مستوى المهنة والمنتسبين إليها علمياً.

ب. تعزيز الدور الوطني والاجتماعي الريادي لمدققي الحسابات، وإبراز مكانتهم من خلال تمثيلهم في اللجان والفعاليات والأنشطة ذات العلاقة.

ج. التنسيق مع الجمعيات والمنظمات الأهلية المحلية والدولية ذات العلاقة.

د. تمثيل مدققي الحسابات الفلسطينيين على كافة الأصعدة خارجياً عربياً ودولياً.

هـ. توحيد جهود المدققين من خلال قبول عضويتهم في الجمعية، وفتح المجال أمامهم للمشاركة في أنشطة الجمعية المختلفة.

وقد عقدت الجمعية مجموعة من الدورات التدريبية، وتقوم بإصدار مجلة المحاسب القانوني.

2-2 الهيئات الإقليمية:

2-2-1 المجمع العربي للمحاسبين القانونيين:

تأسس المجمع العربي للمحاسبين القانونيين كهيئة محاسبية عربية دولية مستقلة نتيجة لاجتماع عدد من قادة مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات من 15 دولة عربية، وذلك في أكتوبر عام 1983م في مقر الجمعية البريطانية للمحاسبة القانونية، وقد أسفر الاجتماع عن اتفاق بالإجماع على تأسيس جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ومقرها الأردن، وقد سجلت بصورة قانونية في 21 يناير 1984م، **وقد حددت أهداف المجمع على النحو التالي:**

1. العمل على تطوير مهنة المحاسبة والإدارة المالية والعلوم الأخرى ذات العلاقة.
2. العمل بهدف تحقيق أعلى المستويات من الكفاءة في الممارسة العلمية ونشر مسألة تنفيذ المعايير الدولية بين جميع الأعضاء المنتمين للمجمع.
3. الدفاع عن أعضاء المجمع وحمايتهم من حيث استقلاليتهم المهنية، وكذلك القيام بعمليات الإشراف والتوجيه المهني لأعضائه.
4. تنفيذ والقيام بجميع الأعمال التي تساعد في حماية المميزات المهنية المحاسبية سواء كان ممارسوها من العاملين في القطاع العام أو الصناعي أو التجاري.
5. العمل الجاد بغرض التنسيق مع الجمعيات المهنية الأخرى، والعمل من أجل الحصول على الاعتراف المتبادل للعضوية.
6. العمل الجاد والمتواصل بغرض تطوير المهنة وذلك من خلال عقد الدورات التدريبية وعقد المؤتمرات المهنية ونشر كل ما هو جديد في عالم المهنة.

وقد عمل المجمع منذ تأسيسه على تخريج عشرات الأفواج من المحاسبين القانونيين العرب من خلال مجموعة متكاملة من البرامج المحاسبية التي تقوم على الأصول والقواعد المحاسبية الدولية وأدلة التدقيق الدولية وقد حصل المجمع العربي للمحاسبين القانونيين على عضوية كل من الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ولجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، كما عقد المجمع العربي مجموعة من المؤتمرات العلمية المميزة التي كان لها أثراً كبيراً في الارتقاء بالمستوى المهني على مستوى العالم العربي، كما ويقوم المجمع بإصدار مجلة المحاسب القانوني العربي وهي مجلة متخصصة محكمة وتعتبر مرجعاً موثوقاً لأصول ومعايير المحاسبة والتدقيق، ومما تتضمنه من أبحاث ودراسات مهنية تشمل جميع جوانب المحاسبة والتدقيق.

2-3 الهيئات والمنظمات الدولية:

2-3-1 المنظمات الاقتصادية الدولية:

2-3-1-1 صندوق النقد الدولي (IMF):

أنشء هذا الصندوق بموجب اتفاقية بريتون وودز التي عقدت في يوليو 1944م وأصبحت نصوصها نافذة في 27 ديسمبر 1945م ووظيفة الصندوق هي دعم استقرار أسعار الصرف والمحافظة على التدابير المنظمة للصرف بين الدول الأعضاء، ولتفادي التنافس على تخفيض أسعار الصرف وللمساهمة في إقامة نظام المدفوعات متعددة الأطراف بالنسبة للعمليات الجارية بين الدول الأعضاء وإزالة القيود المفروضة على الصرف الأجنبي والتي تعوق نمو التجارة الدولية.

ويلعب صندوق النقد الدولي دور الضامن للموليين الدوليين إذ أصبح بإمكان الممولين أن يقرضوا أموالهم بدون حدود أو قلق، وذلك عند زيادة نسبة السيولة لديهم وسيضمن الصندوق من خلال تقديم وصفات للإصلاح الاقتصادي يتم فرضها من خلال ضغوط هائلة تمارسها الولايات المتحدة الأمريكية على هذه الدول للقبول بهذه

الوصفات كخيار وحيد في حين أن هذه الوصفات لا تستهدف إلا ضمان تسديد بقية القروض التي قدمها المضاربون العالميون.

ويتكون رأس مال الصندوق من مساهمات الدول الأعضاء حيث تساهم كل دولة عضو بحصة في رأس مال الصندوق ويتم تحديد الحصص حسب قوة اقتصاد الدولة كما تتناسب حقوق الدولة في السحب والتصويت تناسباً طردياً مع حصتها، كما يعتبر الاقتراض هو المصدر الثاني من مصادر التمويل، هذا بالإضافة إلى المصادر الأخرى والتي تكون من أرباح مبيعات الصندوق من الذهب والعملات ورسوم العمليات التي ينفذها.

ويعتمد حصول الدولة العضو على قروض من صندوق النقد الدولي على مدى استعداد الدولة للالتزام بالشروط التالية:

1. أن تكون مستعدة لإتباع سياسات اقتصادية ومالية مخططة للتغلب على مشكلاتها الاقتصادية خاصة عجز ميزان المدفوعات التجاري.
2. أن تنسجم السياسات المتبعة مع أهداف الصندوق بحيث لا تؤثر على حرية التجارة.
3. أن تكون السياسات المتبعة قادرة على حل المشكلات الاقتصادية للدولة خلال فترة محددة.
4. أن تؤدي السياسات المتبعة إلى زيادة الاحتياطي النقدي للدولة بحيث تكون قادرة على شراء فائض عملتها لدى الصندوق مرة أخرى.

2-3-1-2 البنك الدولي للإنشاء والتعمير (I.B.R.D):

وهو أحد مؤسسات بريتون وودز وقد تم إنشاء البنك الدولي للإنشاء والتعمير عام 1945م (الراوي:1995:32)، وبدأ في ممارسة أعماله في يونيو 1946م وقد جاء لتلبية حاجة الدول الأوروبية بعد انتهاء الحرب العالمية الثانية لرؤوس أموال لتمويل

أعمال إعادة البناء والتعمير لما دمرته الحرب ولتنمية اقتصاديات الدول المختلفة، ومن ثم أُعطي حق منح أو ضمان القروض التي تقدم لمشروعات تحقق أهدافها. ويعتمد البنك بالإضافة لرأسماله المدفوع من قبل الأعضاء على جذب رؤوس الأموال الخارجية سواء كانت خاصة أو حكومية ويقوم بإقراضها أو يقوم بعملية ضمان القروض للمولين العالمين ويقوم البنك بممارسة أنشطته من خلال ثلاث مؤسسات رئيسية يطلق عليها مجموعة البنك الدولي وهي:

البنك الدولي للإنشاء والتعمير. International Bank for Reconstruction and Development

الرابطة الدولية للتنمية. International Development Association

مؤسسة التمويل الدولية. International Finance Corporation

ويتمثل الهدف المعلن للمجموعة في المساعدة على تحقيق التقدم الاقتصادي، ورفع مستوى المعيشة من خلال توجيه الموارد المالية من الدول المتقدمة إلى الدول النامية مع التركيز على الدول الأكثر فقراً في العالم، وفي الوقت الحالي تتلخص الوظيفة الأساسية للبنك الدولي في خلق الطلب على الأموال الفائضة للممولين العالميين وتنصب في معظمها على تمويل مشاريع البنية التحتية في الدول النامية، ويعمل البنك الدولي تحت إشراف مباشر من هيئة الأمم المتحدة ومثله في ذلك صندوق النقد الدولي.

2-3-1-3 منظمة التجارة العالمية: (W.T.O): World Trade Organization

تعود فكرة تأسيس منظمة التجارة العالمية إلى بدايات القرن العشرين حين اقترح كوردل هل على مجلس النواب الأمريكي أثناء الحرب العالمية الأولى إنشاء منظمة دولية لتنظيم التجارة العالمية، ثم أُعيد طرح هذه الفكرة في أكثر من مناسبة،

وقد بدأت أولى المحاولات الجادة لتنظيم التجارة العالمية بالمؤتمر الذي عقد في هافانا العاصمة الكوبية عام 1946م تحت عنوان "مؤتمر التجارة والتوظيف" وأبرمت خلاله اتفاقية وقعت عليها 53 دولة ولكن رفض الولايات المتحدة للتوقيع أدى إلى إفشالها، وبعد ذلك دارت مناقشات في نيويورك حيث تم خلالها التوقيع على اتفاقية الجات "الاتفاقية العامة للتجارة والتعريفات" بدلاً من إنشاء منظمة التجارة العالمية كما نصت اتفاقية هافانا، وقد دخلت اتفاقية الجات (GATT) حيز التنفيذ في 1948/1/1م وبعد ذلك تتابعت جولات المفاوضات التجارية متعددة الأطراف، وقد استغرقت بعض هذه الجولات سنوات طويلة وقد كان أولها جولة جنيف عام 1947م وبعدهما توالت الجولات، وكان أهمها جولة الأورغواي وهي الجولة الثانية وقد بدأت بمشاركة 97 دولة وانتهت بمشاركة 117 دولة وأسفرت عن تطوير اتفاقية الجات لتضم تجارة السلع والخدمات والحقوق المعنوية، وفي ختام جولة الأوروغواي عام 1993م وبعد ذلك في مراكش عام 1994م وافق المجتمع الدولي على إنشاء منظمة التجارة العالمية والتي بدأت بممارسة نشاطها في الأول من يناير 1995م وقد كان من أهم نتائج جولة الأوروغواي ما يلي:

- تطوير قواعد اتفاقية الجات والاتفاقيات الملحقة بها.
- تبني اعتماد الاتفاقية العامة لتجارة الخدمات (GATS) General Agreement on Trade and Services
- تبني اعتماد اتفاقية حماية حقوق الملكية الفكرية (TRIPS) Trade Related Aspects of Intellectual Preperty Rights

الاتفاقية العامة لتجارة الخدمات:

جاءت اتفاقية الجاتس بمبادرة من الولايات المتحدة الأمريكية حيث طالبت بإدخال تجارة الخدمات كموضوع رئيسي خلال جولة الأوروغواي وذلك لكون تجارة

الخدمات تشكل قطاعاً هاماً من قطاعات الاقتصاد في الدول المتقدمة خاصة خدمات الاتصالات والمعلوماتية والخدمات المالية، الأمر الذي دفعها إلى الرغبة في تصدير خدماتها إلى الخارج، وتهدف هذه الاتفاقية إلى تحرير تجارة الخدمات بين الدول الأعضاء وتنص أن يتم هذا التحرير تدريجياً عن طريق جولات متتابعة من المفاوضات التجارية متعددة الأطراف.

مبادئ الاتفاقية العامة لتجارة الخدمات:

تركز الاتفاقية العامة لتجارة الخدمات على مجموعة من المبادئ الأساسية التي يجب على الدول الأعضاء الالتزام بها (مبادئ المنظمة) بالإضافة إلى تخفيض فئات الرسوم الجمركية على الواردات وإجراء تعديلات في تشريعاتها وقوانينها الوطنية في مجالات الضرائب والمواصفات العينية، والتشريعات والقوانين التي تحكم قطاعات السلع والخدمات وهذه المبادئ هي (مطر:1997: 10-11) :

1. **الدولة الأولى بالرعاية:** ويلزم هذا المبدأ أية دولة عضو في المنظمة قامت بمنح معاملة تفضيلية لدولة أخرى عضو في المنظمة أن تعمم هذه المعاملة تلقائياً من دون تمييز على باقي الدول الأخرى الأعضاء.
2. **مبدأ المعاملة الوطنية:** وبموجب هذا المبدأ لا يحق للدولة العضو في المنظمة أن تميز في إجراءاتها المحلية بين السلع المنتجة محلياً وتلك المستوردة سواء من حيث الضرائب أو غيرها.
3. **مبدأ إلغاء القيود الكمية على الواردات من السلع والخدمات:** ويفرض هذا المبدأ على الدولة العضو إلغاء جميع القيود التي تعرقل حركة الصادرات والواردات والإستعاضة عنها بفرض الرسوم الجمركية مع مراعاة السعي بقدر الإمكان نحو خفض تلك الرسوم.

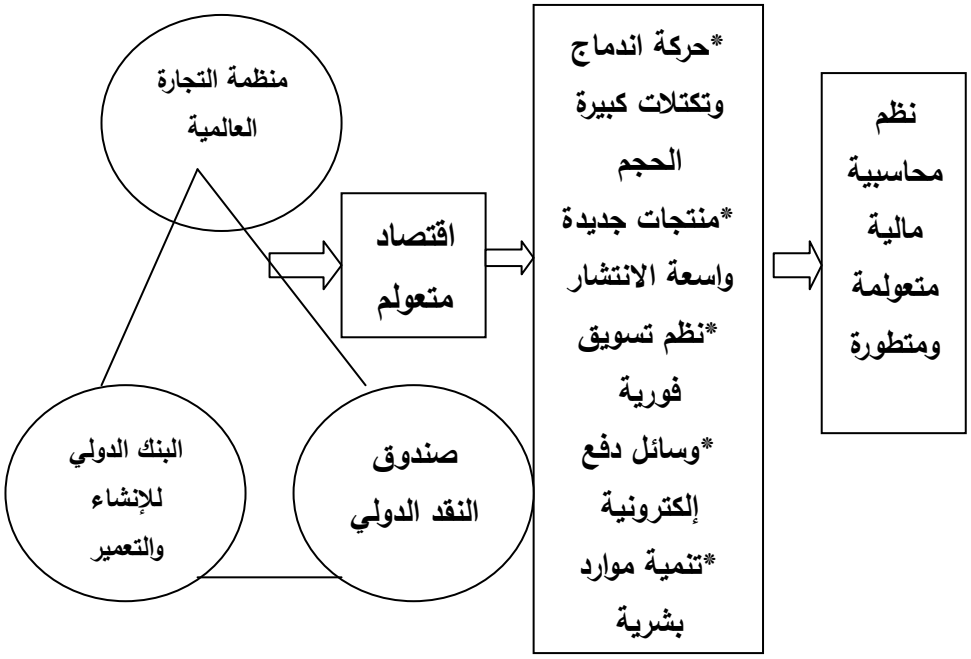
4. **مبدأ الشفافية:** ويقضي بتوفير المعلومات الملائمة للمستثمرين والمصدرين والمستوردين، وبقدر كاف يمكنهم من التنبؤ والتخطيط للمستقبل.
5. **مبدأ التجارة العادلة:** ويقضي بجعل التجارة بين الدول الأعضاء مبنية على أسس عادلة تتناسب مع حجم اقتصاديات كل دولة.

هذا وقد قسمت اتفاقية الجاتس الخدمات إلى 155 قطاعاً تمهيداً لتحرير هذه القطاعات للوصول إلى اتفاقية خاصة بكل قطاع وقد وضعت الأولوية لتحرير القطاعات المالية والمعلوماتية والاتصالات، ثم وفي النهاية الخدمات المهنية وعلى رأسها المحاسبة، وقد عطلت الدول المتقدمة الجهود المبذولة لتحرير تجارة الخدمات المحاسبية وذلك لقدرة الدول النامية على المنافسة في قطاع الخدمات المهنية المحاسبية، وترجع هذه القدرة لاعتماد هذه الخدمات على القدرات الشخصية الذاتية من خلال التأهيل وعدم حاجتها إلى رؤوس أموال كبيرة للقيام بها، كما ويمكن تطوير المحاسب والحصول على الاعتراف المتبادل من خلال برامج التأهيل والاعتراف العالمي المتبادل.

وقد أصدرت منظمة التجارة العالمية في اجتماعها عام 1996م في سنغافورة بياناً أيدت فيه جهود لجنة معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين في إصدار معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية وطالبت الدول الأعضاء في المنظمة تبنى تلك المعايير.(جربوع وحلس:2001:48).

وتعتبر المنظمات الثلاث (صندوق النقد الدولي– البنك الدولي– منظمة التجارة العالمية بالإضافة لبعض الوكالات التابعة للأمم المتحدة من أكبر المؤسسات دوراً في عولمة الاقتصاد العالم، والهادفة إلى تحويل الاقتصاد العالمي من نموذج التخطيط الموجه داخلياً إلى نموذج التخطيط العالمي المبني على المصلحة المتبادلة بين الدول، كما أسهم ذلك في عولمة المحاسبة كأداة للتعبير عن الأحداث

الاقتصادية، ويوضح الشكل (2-1) التالي العلاقة بين المنظمات الثلاث والعولمة الاقتصادية وتطور المحاسبة.



شكل (2-1)

العلاقة بين المنظمات الاقتصادية العالمية والعولمة الاقتصادية وتطور المحاسبة.

2-3-2 الهيئات المحاسبية الدولية:

2-3-2-1لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)
International Accounting Standards Committee

تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية عام 1973م نتيجة لاتفاق المنظمات المهنية المحاسبية في عشر دول هي: (استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية). ويتكون أعضاؤها منذ عام 1983م من جميع المنظمات المهنية المحاسبية التي تتمتع بعضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وتضم في عضويتها في الوقت الحالي منظمات مهنية من دول العالم تمثل حوالي 2 مليون محاسب ويقوم بعمل هذه اللجنة مجلس مكون من 17 عضواً منهم 13 عضواً تمثلهم منظمات مهنية محاسبية من 13 دولة أعضاء في اللجنة، بالإضافة إلى منظمات غير مهنية لكن لها اهتمام بما يصدر من تقارير مالية **<u>وتهدف هذه اللجنة إلى:</u>**

1. إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يجب إتباعها عند عرض البيانات المالية والسعي لجعلها مقبولة ومعمولاً بها على نطاق عالمي.
2. العمل بشكل عام على تحسين الأنظمة والمعايير المحاسبية والإجراءات الخاصة بإعداد القوائم المالية.

- ويتم تحقيق الهدفين السابقين من خلال أعضاء اللجنة، والذين يعملون على إصدار ونشر المعايير المحاسبية الدولية بالدول التي ينتمون إليها، **<u>وأن يبذلوا عنايتهم الخاصة لتحقيق ما يلي:</u>**
- التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن ذلك الالتزام.

- إقناع الحكومات والشركات والجهات المعنية بوضع وإصدار المعايير المحاسبية المحلية بالالتزام الرئيسي بمعايير المحاسبة الدولية.
- إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال والمنظمات التجارية والصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية مع الإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الالتزام.
- إقناع مدققي الحسابات بالتحقق من مدى التزام الشركات بإتباع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد وعرض القوائم المالية.
- العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول وتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

فلجنة معايير المحاسبة الدولية ليس لها سلطة لدعم جهودها فهي تعتمد اعتماداً كلياً على جهود أعضائها في تحقيق هذه الالتزامات.

ويعتبر إصدار معايير المحاسبة الدولية هي أهم إنجازات هذه اللجنة، فإصدار هذه المعايير يعتبر خطوة هامة حققتها اللجنة في سبيل تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، والذي يعتبر جزءاً هاماً في عملية تحسين النظم والمعايير والإجراءات الخاصة بإعداد القوائم المالية، **وتشتمل لجنة معايير المحاسبة الدولية على عدة هيئات هي:**

1. **مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية:** وهو مكون من سبع عشرة منظمة منها 13 محاسبية و4 منظمات أخرى، وهو الذي يضع ويحسن معايير المحاسبة المالية والتقرير للمنشآت، ويقوم باعتماد مقترحات المشروعات وطرق وأساليب إعداد المعايير، وإقرار مسودة الإعلان ومعايير المحاسبة الدولية النهائية.

2. **المجموعة الاستشارية:** وتتكون من 15 منظمة يختارها مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية، وتقدم المشورة للجنة معايير المحاسبة الدولية حول أجندة المشروعات وأولوياتها والقضايا الفنية.
3. **المجلس الاستشاري:** ويراجع خطط واستراتيجية مجلس اللجنة للتأكد من مقابلة المجلس لالتزاماته، بالإضافة إلى الاشتراك في إجراءات قبول أعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية.
4. **اللجنة الدائمة للترجمة:** وتتكون من 12 عضواً من دول مختلفة وتعد هذه اللجنة ترجمة لمعايير المحاسبة الدولية لاعتمادها من مجلس اللجنة.
5. **جماعة العمل الاستراتيجي:** وتراجع استراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية للفترة القادمة، كما تقوم بمراجعة هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية، وإجراءات العمل.

أسلوب إعداد معايير المحاسبة الدولية

عند قيام لجنة معايير المحاسبة الدولية بإعداد وعرض معيار محاسبي دولي فإنها تتبع مجموعة من الخطوات المحددة تتمثل فيما يلي:

1. يتم اختيار موضوعاً محدداً ويتم إحالته للدراسة التفصيلية من قبل لجنة التوجيه (التي يعينها مجلس اللجنة) والتي تقوم بإصدار مذكرة مبادئ حول الموضوع وتعرضهُ على مجلس اللجنة لدراستها والتصويت عليها فإذا أقرت بثلثي أعضاء المجلس يتم إصدارها في شكل مسودة إعلان (مشروع معيار) ويتم إرسالها للمنظمات المحاسبية والأسواق المالية والجهات الرسمية ذات الاهتمام بالموضوع وغيرها من الدوائر المعنية في الدول الأعضاء لدراسته مع تحديد وقت كافي للرد وتقديم المقترحات.
2. يتم أخذ رأي المجموعة الاستشارية بعين الاعتبار في القرارات الخاصة بكل مرحلة.

3. يتولى المجلس تجميع ودراسة وجهات النظر والمقترحات الخاصة بمسودة الإعلان وإعادة صياغتها بما يأخذ في الاعتبار مختلف الآراء، وإذا أقر ثلاثة أرباع المجلس على الأقل المسودة المعدلة، فإنها تصدر كمعيار محاسبي دولي ويصبح ساري المفعول اعتباراً من التاريخ الذي يحدده المجلس.

وتصدر معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويكون الأعضاء مسئولين بموجب سلطات المجلس عن إعداد ترجمة للمعايير، وتوضح هذه الترجمة اسم الهيئة المحاسبية التي أعدت الترجمة، وأن هذه الترجمة هي الترجمة الصحيحة للنص المعتمد، والتالي مقدمة معايير المحاسبة الدولية الذي يصف أهداف اللجنة وإجراءات ونظام عملها (تشوى وآخرون: 362358:2004):

مقدمة إعلان معايير المحاسبة الدولية

صدرت هذه المقدمة لبيان أهداف وإجراءات العمل في لجنة معايير المحاسبة الدولية، ولإيضاح مجال وسلطات إعلان معايير المحاسبة الدولية، وقد اعتمدت هذه المقدمة في نوفمبر 1982 وعلى أن تنشر في يناير 1983 أو لتكملة المقدمة المنشورة في يناير 1975 (المعدل في مارس 1978) وقد نشرت هذه المقدمة المعتمدة والتي وضعتها لجنة معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية.

1. وجدت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في 29 يونيو 1973 نتيجة اتفاق الهيئات المحاسبة في استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وإيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية وقد وقعت الاتفاقية ودستور العمل في نوفمبر 1982م.

ويدير أعمال اللجنة مجلس مكون من ممثلين لثلاث عشر دولة وأربع منظمات لها مصالح في التقرير المالي.

الأهداف:

2. يحدد أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية دستورها وهي:

أ. صياغة ونشر معايير المحاسبة لذوي المصالح العامة التي يجب مراعاتها عند عرض القوائم المالية والترويج لقبولها عالمياً.

ب. العمل بصفة عامة للتحسين وللتنسيق بين تنظيمات وإجراءات معايير المحاسبة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

3. وتتأكد العلاقة بين لجنة معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال الارتباط بينهما، وتحدد عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية (وهي نفسها الخاصة بعضوية الاتحاد الدول للمحاسبين)، في الاتفاقية المعدلة للجنة والتي تقر باستقلالها التام لوضع وإصدار معايير المحاسبة الدولية.

4- يوافق الأعضاء على دعم وتأييد أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية بالقيام بالالتزامات التالية ودعم عمل اللجنة بنشر كل معيار محاسبي دولي في دولهم والصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية بأقصى جهد ممكن:

أ. للتأكد من أن القوائم المالية المنشورة تتمشى مع معايير المحاسبة الدولية في كل النواحي أنها تفصح عن حقيقة هذا التمشي.

ب. اقناع الحكومات وهيئات وضع المعايير التي تقوم بنشر القوائم المالية بأن تتمشى مع معايير المحاسبة الدولية في كل النواحي.

ج. إقناع سلطات الرقابة على أسواق رأس المال ومجتمع الأعمال والصناعة التي تنشر القوائم المالية بأن تتمشى مع معايير المحاسبة الدولية من كل النواحي، وأن تفصح عن حقيقة ذلك الإقناع.

د. التأكد من أن المراجعين مقتنعون بأن القوائم المالية تتمشى مع معايير المحاسبة الدولية.

هـ. التعهد بقبول ومراعاة معايير المحاسبة دولياً.

القوائم المالية المنشورة Published Fanancial Statoments

5. يتضمن مصطلح "القوائم المالية" المستخدم في الفقرتين (2) ، (4) كل من الميزانية وقائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر وقائمة التغير في المركز المالي والملاحظات والبيانات الإيضاحية والتي تعرف بأنها جزء من القوائم المالية، وعادة تعد القوائم المالية وتصبح متاحة أو

تنشر مرة واحدة في السنة وهي تخضع لتقرير المراجع، وتطبق معايير المحاسبة الدولية للقوائم المالية لأي منشأة تجارية أو صناعية أو أعمال.

6. ويمكن أن تعد إدارة مثل هذه المنشآت قوائم المالية لاستخدامها الخاص بعدة طرق تناسب أغراض الاستخدام الداخلي، ولكن إذا كانت هذه القوائم تصدر لأشخاص آخرين مثل حملة الأسهم أو المقرضين أو العاملين أو الاستخدام العام يجب أن تتفق مع معايير المحاسبة الدولية.

7. وتقع مسئولية إعداد القوائم المالية والإفصاح الكامل على إدارة تلك المنشآت، أما مسئولية المراجع فهي تكوين رأيه والتقرير عن القوائم المالية.

معايير المحاسبة Accounting Standards

8. تحكم التنظيمات في كل دولة بدرجة كبيرة أو قليلة عملية إصدار القوائم المالية، وتشتمل مثل هذه التنظيمات معايير المحاسبة التي تنشرها الهيئات التنظيمية المخولة بذلك أو الهيئات المهنية المعنية في الدولة.

9. وقبل تكوين لجنة معايير المحاسبة المالية كانت هناك –في حالات متفرقة– فروقاً بين معايير المحاسبة المعلنة في كل دولة، وتتولى لجنة معايير المحاسبة الدولية في ضوء المسودة الأولية للمعيار أو من خلال المعايير المنشورة فعلاً لكل موضوع وضع معيار محاسبي دولي مقبول في كل العالم وأحد أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية هو التنسيق بقدر الإمكان بين معايير المحاسبة والسياسات المحاسبية في الدول المختلفة.

10. وتركز لجنة معايير المحاسبة الدولية عند قيامها بمهمتها في الاقتباس من المعايير القائمة أو عند إعداد معيار دولي لموضوع جديد على الأساسيات، وبالتالي فهي تمنع وضع معيار محاسبي دولي كثير التعقيد بحيث لا يمكن تطبيقه بفاعلية عالمياً، لذلك فإن المعايير الدولية تراجع دائماً بحيث تأخذ في الحسبان الموقف الحالي والحاجة إلى التجديد.

11. ولا يتجاهل المعيار المحاسبي المعلن التنظيمات المحلية، المشار إليها في الفقرة 8 عالية، التي تحكم إصدار القوائم المالية في دولة ما، والتزام أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية موضح في أول هذه المقدمة، وتقضي المسئولية التي اضطلع بها أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية بأن يتم الإفصاح عن أي معيار دولي ينتهي إعداده ومتى وجدت التنظيمات المحلية اختلافاً عن المعايير الدولية يتعهد الأعضاء المحليين في لجنة معايير المحاسبة الدولية إقناع السلطات المختصة بمزايا التناسق الدولي الذي تحققه معايير المحاسبة الدولية.

مجال المعايير The Scope of the Standards

12. وضحت أية قيود على تطبيق أي معيار محاسبي دولي ضمن مذكرة هذا المعيار،ولا تمتد معايير المحاسبة الدولية للتطبيق على بنود غير مادية، ويطبق معيار المحاسبة الدولي اعتباراً من التاريخ المحدد في المعيار ما لم ينص على تطبيقه بأثر رجعي.

إجراءات العمل– مسودات الإعلان والمعايير:

Working Procedure-Exposure Drafts and Standards:

13. تبدأ إجراءات العمل باختيار لجنة التوجيه لموضوع للدراسة التفصيلية، ونتيجة لهذا العمل توضع مسودة الإعلان عن الموضوع للعرض على المجلس، فإذا اعتمدها ثلثي أعضاء المجلس ترسل المسودة إلى هيئات المحاسبة والحكومات وأسواق الأوراق المالية والهيئات والوكالات التنظيمية الأخرى وغيرها من الجهات المهمة ويسمح بوقت كاف لهذه الجهات لإرسال تعليقاتها وملاحظاتها حول مسودة الإعلان.

14. يؤخذ رأي المجموعة الاستشارية منذ تكوينها من 1981 في الحسبان عن كل مرحلة مهمة من مراحل اتخاذ القرار.

15. ثم بعد ذلك يفحص المجلس الملاحظات والتعليقات المستلمة حول هذه المسودة، وتعدل المسودة إذا استلزم الأمر ذلك، فإذا وافق على المسودة المعدلة أكثر من ثلثي أعضاء المجلس فإنها تصدر باعتبارها معياراً دولياً ويصبح سارياً من تاريخ المعيار.

16. وفي أي مرحلة من المراحل السابقة فقد يقرر المجلس –بغرض الحث على مناقشة الموضوع– أن يسمح بوقت كان لوجهات النظر وتعد ورقة عمل حول الموضوع ويتطلب إقرار هذه الورقة موافقة أغلبية أعضاء المجلس.

التصويت Voting:

17. لكل دولة ولكل منظمة عضواً بالمجلس صوت واحد، وذلك للتصويت على الفقرات من (13) إلى (16) السابقة.

اللغة: Language:

18. تنشر كل مسودة إعلان معتمدة أو المعيار الذي تقوم بنشره اللجنة باللغة الإنجليزية ويكون الأعضاء مسئولين بموجب سلطات المجلس عن إعداد ترجمة للمسودات والمعايير بحيث إذا كانت

الترجمة صحيحة فهي تصدر بلغة بلدهم وتوضح هذه الترجمة اسم الهيئة المحاسبية التي أعدت الترجمة، وأن هذه الترجمة هي الترجمة الصحيحة للنص المعتمد.

السلطة المتعلقة بالمعايير The Authority Attaching to the Standards

19. لا يمكن للجنة معايير المحاسبة الدولية ولا لمهنة المحاسبة أن يكون لها القوة بمفردها على إبرام اتفاقية دولية أو أن تطلب التمشي مع معايير المحاسبة الدولية، ويعتمد نجاح لجنة معايير المحاسبة المالية على تأييد ودعم الجماعات المختلفة المهتمة والعاملة من خلال صلاحياتها القانونية، وفي أغلبية دول العالم تحظى مهنة المحاسبة بأهمية واعتبار وهي ذات أهمية كبيرة لهذه المجهودات.

خاتمة Conclusion

20. يقتنع أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية بأن إتباع دولهم لمعايير المحاسبة الدولية مع التمشي مع الإفصاح سيؤدي على مر السنوات إلى آثار مهمة، فستتحسن جودة القوائم المالية، ويكون هناك مستويات متزايدة من القابلية للمقارنة وستعم المصداقية وبالتالي الانتفاع بالقوائم المالية في العالم كله.

2-3-2-2 الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) International Federation of Accountants

تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين عام 1977م نتيجة لاتفاقية وقعت من قبل 63 منظمة محاسبية تمثل 49 دولة وتتمثل مهمة الاتحاد وفقاً لدستوره في تطوير وتعزيز المهنة كي تكون قادرة على توفير خدمات ذات نوعية جيدة ومتسقة بما فيه المصلحة العامة (الاتحاد الدولي للمحاسبين:1989:4)

وتعتبر عضوية الاتحاد متاحة أمام كافة المنظمات المهنية المحاسبية في مختلف دول العالم سواء كانت منظمات تم الاعتراف بها بواسطة القانون أو الإجماع العرفي العام داخل دولهم بوصفها جمعيات أو منظمات قومية هامة لها مكانتها داخل إطار مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات وتعتبر العضوية الكاملة في الاتحاد الدولي للمحاسبين عضوية في لجنة معايير المحاسبة الدولية **ويضم الاتحاد اللجان التالية:**

1. اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق.
2. لجنة التعليم.
3. لجنة السلوك.
4. لجنة المحاسبة المالية والإدارية.
5. لجنة تقنية المعلومات.
6. لجنة العضوية.
7. لجنة القطاع العام.

أهداف الاتحاد الدولي للمحاسبين:

حدد بيان مهمة الاتحاد الأهداف التالية:

1. تعزيز المعايير وتطوير المهنة عن طريق إصدار الإرشادات الفنية والمهنية وعن طريق تشجيع وتبني آراء الاتحاد الدولي للمحاسبين ولجنة معايير المحاسبة الدولية.
2. إنشاء ورعاية مهنة قوية ومتماسكة وذلك بوجود القيادة في القضايا المستجدة وبالتنسيق مع المنظمات المحلية والأعضاء ومساعدتهم في إنجاز الأهداف الاستراتيجية.
3. المساعدة على إنشاء وتطوير المنظمات الوطنية التي تخدم المحاسبين في الممارسات العامة وفي التجارة والصناعة والقطاع العام والتعليم.
4. إقامة الصلة مع المنظمات الدولية للتأثير على تطوير الأسواق الرأسمالية وأسواق الخدمات الدولية.

وتعتبر اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق هي أهم لجان الاتحاد على الإطلاق وتعتبر إنجازاتها من أهم الإنجازات التي حققها الاتحاد.

اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق (IAPC):

The International Auditing Practices

وتعتبر لجنة دائمة تابعة لمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (مجلس يدير عمل الاتحاد) وتم تأسيسها بغرض تطوير وإصدار المعايير والإرشادات الدولية لمهنة تدقيق الحسابات والخدمات ذات العلاقة نيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتعتقد اللجنة بأن إصدار هذه المعايير والإرشادات سوف يساعد على تحسين درجة تماثل ممارسات المراجعة والخدمات المرتبطة بها من خلال العالم (الاتحاد الدولي للمحاسبين: 26:1998)

إجراءات عمل اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق:

أ. تقوم اللجنة باختيار مواضيع لدراستها بشكل مفصل من قبل لجنة فرعية تشكل لهذا الغرض، وتقوم اللجنة بتخويل اللجنة الفرعية المسئولية الأولية لتهيئة وإعداد مسودة الإعلان وبيانات التدقيق، وبعدها تقوم اللجنة الفرعية بدراسة لخلفية المعلومات وذلك عن المشروعات والتوصيات أو الدراسات أو المعايير الصادرة عن الهيئات الأعضاء أو المنظمات الإقليمية أو الهيئات الأخرى، ونتيجة لهذه الدراسة يتم إعداد مسودة أولية لدراستها من قبل اللجنة، وفي حالة قبولها يتم توزيع المسودة الأولية للتعقيب عليها من قبل الهيئات الأعضاء في الاتحاد والمنظمات الدولية ذات العلاقة والتي لها مصلحة بمعايير التدقيق، حيث يتم إعطاء وقت مناسب لكل مسودة أولية لدراستها من قبل الأشخاص أو المنظمات التي تم إرسالها إليهم للتعقيب.

ب. تدرس التعقيبات والمقترحات المستلمة من قبل اللجنة ويتم إدخال التعديلات على المسودة، وفي حالة المصادقة على المسودة المعدلة يتم إصدارها بشكل نهائي كمعيار دولي للتدقيق أو كإرشادات دولية لمهنة التدقيق، وتصبح نافذة المفعول من التاريخ المحدد فيها.

ج. تصدر معايير التدقيق الدولية باللغة الإنجليزية

نطاق معايير المراجعة الدولية:

استرشدت لجنة ممارسات المراجعة الدولية عند وضعها معايير المراجعة الدولية عند تحديد الأهداف العامة لهذه المعايير بالهدف من عملية المراجعة والذي اشتمل عليه المعيار الأول والذي تم تحديده كما يلي (الاتحاد الدولي للمحاسبة: مرجع سابق: 13):

"إن الهدف من مراجعة القوائم المالية التي تم إعدادها ضمن إطار سياسات محاسبية متعارف عليها هو تمكين المراجع من إبداء رأيه في هذه القوائم المنشورة حيث يساعد رأي المراجع في تحقيق مصداقية هذه البيانات مما يضفي عليها مزيداً من الثقة، ويجب ألا يفترض مستخدمو القوائم المالية أن رأي المراجع تأكيد لما ستكون عليه المنشأة في تسيير نشاطها".

وقد راعت لجنة ممارسات المراجعة الدولية عند وضع معايير المراجعة الدولية مجموعة من الاعتبارات تتلخص في الآتي (أبو غزالة: 1987: 11-12):

1. تختلف البيانات المالية التي تشتمل عليها القوائم والتقارير المالية من حيث الشكل أو المضمون في كثير من الدول وفقاً لاختلاف الأنظمة واللوائح التي تحكم إعداد هذه القوائم وكذلك بسبب اختلال الممارسات المهنية المتبعة في إعدادها.
2. استبعدت اللجنة وهي تسعى للحصول على أوسع قبول طوعي لمعايير المراجعة هيمنة تلك المعايير على الأنظمة المحلية المستخدمة في مراجعة القوائم المالية في دول معينة على أنه يجب على المنظمات المهنية أعضاء اتحاد المحاسبين الدولي، العمل بموجب دستور الاتحاد عند حدوث أي اختلاف أو تعارض بين معايير المراجعة المحلية والمعايير الدولية وذلك بتطبيق قواعد المعيار الدولي في الوقت وإلى المدى الذي يكون فيه ذلك ممكناً.

3. تطبيق معايير المراجعة الدولية عند قيام المراجع بعملية فحص مستقلة للقوائم المالية الصادرة عن أي منشأة لإبداء رأيه فيها سواء أكانت تهدف إلى الربح أو غير هادفة له.

4. أجازت اللجنة إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية متى كان ذلك ملائماً للخدمات الأخرى التي يقدمها المراجعون للعملاء.

5. اشترطت اللجنة موافقة ثلاثة أرباع أعضائها على أي معيار قبل إصداره.

خصائص وأهداف معايير المراجعة الدولية (الشمري: 1994: 35-37):

أولاً: الخصائص

<u>تمتاز معايير المراجعة الدولية ببعض الخصائص من أهمها:</u>

1. التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني، الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحرك المراجعين، وإن كان ذلك ميزة تتمثل في تقليل التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام عملية المراجعة.
2. استخدمت اللجنة لفظ (إرشادات مراجعة دولية) ولا شك أن تلك التسمية أكثر تحفظاً من مسمى "معايير المراجعة الدولية" وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحاً أمام المنظمات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة.
3. تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولاً من غيرها لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة المراجعة ويلقي قبولاً عاماً على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها.

ثانياً: الأهداف:

يحقق إصدار معايير المراجعة الدولية بعض الأهداف والمزايا للعديد من الأطراف سواء ممارسي المهنة أو مستخدمي القوائم المالية أو الشركات الدولية متعددة الجنسيات أو بعض الدول النامية التي لم تصدر معايير مراجعة بعد، أو تلك الدول التي تسعى لتطوير معاييرها المحلية المطبقة في ممارسة المهنة لديها وذلك بهدف رفع مستوى درجة الكفاءة في الأداء المهني لممارسة المهنة إلى المستوى الدولي.

وتتلخص أهم هذه الأهداف والمزايا في الآتي:

1. لعل دولية هذه المعايير تخفف – إلى حد كبير– من احتمالات حدوث المشاكل المتوقعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات الدولية متعددة الجنسيات.
2. الالتزام بقواعد الإفصاح الكافي والمناسب والذي تنص عليه معايير المحاسبة الدولية، بجانب الالتزام بقواعد المراجعة المناسبة التي تنص عليها معايير المراجعة الدولية سيوفر للقوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية متعددة الجنسيات سمة موثوقية التي يتطلع إليها مستخدمو هذه القوائم كما يجعل هذه القوائم صالحة للمقارنة والتحليل المالي.
3. وجود اللجان الفرعية المتخصصة لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين مهمتها المتابعة المستمرة لعملية تطوير وتحديث المعايير مما يوفر لهذه المعايير سمة المرونة التي تجعلها قادرة على الاستجابة للاحتياجات المنتظرة لأسواق رأس المال والمتعاملين فيها.
4. اشتمال معايير المراجعين الدولية على مجموعة من معايير التقرير غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية لبلد بمفرده سوف يجعل تقرير مراجع الحسابات يصدر في شكل ومحتوى متفق عليه ومقبول في دول العالم المختلفة.
5. إعداد القوائم المالية استناداً إلى معايير المحاسبة الدولية واعتماد المراجع عند مراجعتها على معايير المراجعة الدولية سوف يجعل من السهل إجراء المقارنات بين

القوائم المالية في أكثر من دولة والحصول على نتائج دقيقة وفعالة ما دامت المعايير المستخدمة موحدة في هذه الدول.

6. وجود المعايير الدولية للمراجعة سوف يوفر على الدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها المحلية خصوصاً في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة وضعف منظماتها المحلية من جهة أخرى وما على المنظمات المهنية في الدول النامية سوى الالتزام بالمعايير الدولية وتطبيقها –بشكل كامل أو جزئي– وبالتالي فإن ذلك سيؤدي إلى عالمية مهنة المراجعة.

7. وجود معايير المراجعة الدولية جنباً إلى جنب مع المعايير المحاسبة الدولية سوف يؤدي إلى زيادة اطمئنان الدول الصناعية إلى صحة الناتج التي تعرضها القوائم المالية في الشركات الموجودة في الدول النامية ومن ثم إجراء المزيد من العمليات الاستثمارية في هذه الدول.

8. تفيد معايير المراجعة الدولية جنباً إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية الذي يعتمدون في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية على الاعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم على ظروف البيئة المحلية.

تجميع وتصنيف معايير المراجعة الدولية:

تم التصويت في عام 1991 على مشروع لتجميع وتصنيف معايير المراجعة الدولية من قبل لجنة ممارسات المراجعة الدولية (IAPC) وقد تمثل الغرض من عمليات تجميع وتصنيف المعايير في:

1– التحديد والتركيز بشكل أكبر على المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية التي تحتويها المعايير الموجودة شاملة إعادة كتابة هذه المعايير لتتفق مع الشكل الجديد للتجميع والتصنيف.

2- تنقيح المعايير لتحقيق أعلى درجة من الاتساق بالنسبة للغة واستخدام المصطلحات.

3- الأخذ بعين الاعتبار التغيرات في المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية شاملة إجراء تغيرات غير مثيرة للجدل أو الخلاف أثناء عملية تجميع وتصنيف المعايير.

4- مراجعة المعايير لتلافي التضارب والمشاكل في المبادئ أو الإجراءات.

5- تجميع العديد من معايير المراجعة في واحد أو أكثر من معايير المراجعة الحديثة.

ونتيجة جهود اللجنة أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير المراجعة الدولية ونشرات ممارسات المراجعة الدولية بعد إنهاء عمليات الجمع والتصنيف كما يعرضها ملحق رقم (2).

2-4 المعايير الدولية والتوافق المحاسبي الدولي:

التوافق: هو عملية زيادة انسجام وتوافق الممارسات المحاسبية بوضع حدود للخلافات بينها (Harmonization) وتقوم المعايير المتناسقة بخفض الاختلافات وتحسين التوافق في المعلومات المالية بين الدول المختلفة، وقد عرف البعض التوافق بمعنى هي محاولة جلب عدد من الأنظمة المختلفة بعضها مع بعض (Samuels:1985)، ويختلف مصطلح التوافق عن مصطلح التوحيد، فالتوحيد يعني: فرض الممارسات المحاسبية لدولة ما على الدول الأخرى وعليه يقوم التوحيد على فرض مجموعة من القواعد الموحدة الصارمة والضيقة ويعتبر إصدار معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية إحدى أهم المحاولات التي بذلت من أجل تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، **والذي يرى مؤيدوه أن له العديد من المزايا منها:**

1. إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية واستبعاد سوء الفهم حول الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية.

2. إزالة المعوقات أمام تدفق الاستثمارات الدولية من خلال تحسين عملية اتخاذ القرارات من المستثمرين الذين يتطلعون للعمل خارج بلدانهم.

3. توفير الوقت والجهد والتكلفة الضائعة لتوحيد المعلومات المالية المتغايرة والمعدة وفق ممارسات ومعايير مختلفة.

4. رفع مستوى الجودة في معايير المحاسبة وتطويرها بحيث تتماشى مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية الدولية.

5. زيادة الإطلاع على عمليات الشركات الدولية متعددة الجنسية.

6. رفع كفاءة أسواق المال العالمية وزيادة حجم النمو الاقتصادي وتسهيل التجارة الدولية.

دول العالم والتوافق مع المعايير الدولية:

يعتبر تعريف Kohler للمعيار من أشمل التعريفات في هذا المجال حيث يرى أن المعيار هو "هدف مرغوب ومطلوب تحقيقه أو نمط يتأسس بالعرف وعن طريق القبول العام أو من خلال الهيئات العلمية أو المهنية أو الحكومية أو السلطات التشريعية ويهدف وضع المعيار إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص في نطاق وظروف عملهم" (Kohler:1972:400)، وتلقى المعايير الدولية قبولاً واسعاً من الكثير من دول العالم خاصة الدول المتقدمة منها فهي مستخدمة في كثير من الدول كأساس لمتطلبات المحاسبة الوطنية، كما تستخدم كمقياس دولي في العديد من الدول الصناعية المهمة، وفي الدول ذات الأسواق الواعدة والتي تقوم بتطوير معاييرها، كما أنها مقبولة من العديد من البورصات ومن الهيئات الرسمية والتي تسمح للشركات الأجنبية والمحلية بإعداد قوائمها وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية.

وقد أظهرت دراسة أجريت عام 96 أن 56 دولة من بين 67 إما أن ننظر إلى المعايير الدولية على أنها معاييرها القومية أو تقوم بإعداد معاييرها على أساس المعايير الدولية (تشوي وآخرين: 2004:369).

أما الدول النامية فقد انقسمت الآراء حول التوافق مع المعايير الدولية فقد قال البعض أن عملية وضع معايير للمحاسبة الدولية هي عملية تكتيكية تقوم بها منشآت محاسبية دولية لتوسيع أسواقها كما أن هذه المعايير تصدر عن هيئات محاسبية شكلت من الدول المتقدمة والمعايير الصادرة عنها تخدم المستثمرون في هذه الدول وهي متحيزة للممارسات المهنية في هذه الدول، كما أن هناك اختلافات في احتياجات البيئات الاقتصادية والاجتماعية المختلفة.

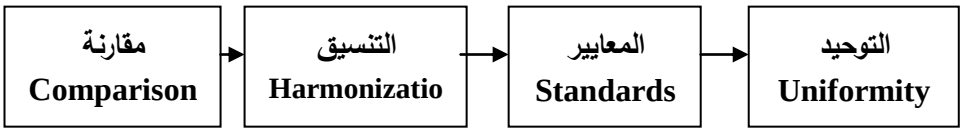
أما البعض الآخر فقد رأى إمكانية التوافق مع هذه المعايير باعتبارها معاييرها القومية مبرراً هذا الانسجام بالأسباب التالية:

1. تتم عملية إصدار المعايير الدولية كمحصلة ونتيجة لمجموعة من الجهود والدراسات المتعمقة التي قامت بها لجان متخصصة.
2. تم مراعاة التمثيل النسبي للدول النامية عند وضع المعايير الدولية.
3. صدرت المعايير الدولية بصورة مرنة حيث تراعي الخصوصية البيئية اجتماعية واقتصادية وسياسية وقانونية للدول النامية.
4. تتوافر للمعايير الدولية ميزة القبول مما يساعد في إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات الدولية.
5. يوفر إتباع هذه المعايير المصداقية والثقة في القوائم المالية على المستوى الدولي.
6. توفير الوقت والجهد اللازم لإعداد معايير محلية.

7. قابليـة المعـايير الدوليـة للتطـوير المسـتمر مـن خـلال عمـل اللجـان الفرعيـة المتخصصة.

و يوضح الشكل التالي علاقة المفاهيم: التنسيق (التوافق)، المعايير، والتوحيد)

شكل (2-2) علاقة المفاهيم التنسيق، المعايير، والتوحيد



المصدر: نقل عن (الراوي: 42:1995)

ملحق الفصل الثاني

(1) معايير المحاسبة الدولية الصادرة

عن لجنة معايير المحاسبة الدولية

رقم المعيار	اسم المعيار
1	عرض القوائم المالية
2	المخزون
3	أُلغي وحل محله المعيار رقم 27
4	الإهلاك
5	أُلغي وحل محله المعيار رقم 1
6	أُلغي وحل محله المعيار رقم 15
7	قائمة التدفقات النقدية
8	أرباح وخسائر الفترة، الأخطاء الجوهرية، والتغيرات في السياسات المحاسبية
9	تكلفة البحث والتطوير
10	الطوارئ والأحداث التي تحدث بعد تاريخ الميزانية
11	عقود المقاولات
12	المحاسبة عن ضرائب الداخل
13	أُلغي بموجب المعيار رقم 1
14	التقارير القطاعية (حل محله المعيار 14 التقارير المالية للقطاعات)
15	المعلومات التي تعكس آثار تغير الأسعار
16	الممتلكات والتجهيزات والمعدات

رقم المعيار	اسم المعيار
17	عقود الإيجار
18	الإيراد
19	تكلفة منافع الموظفين
20	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
22	اندماج المشروعات
23	تكاليف الاقتراض
24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة
25	المحاسبة عن الاستثمارات
26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد
27	البيانات المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة
28	المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة
29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.
30	الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة
31	التقرير المالي عن الحصص في المشروعات المشتركة
32	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض
33	ربحية السهم
34	التقارير المالية المرحلية

رقم المعيار	اسم المعيار
35	العمليات المتوقفة
36	انخفاض قيمة الموجودات
37	المخصصات، المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة
38	الموجودات غير الملموسة
39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
40	العقارات الاستثمارية
41	الزراعة

(2) معايير التدقيق الدولية وإرشادات ممارسة التدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
100	مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة	600	الاستفادة من عمل مدقق آخر
110	معاني المصطلحات كما في يوليو 1995	610	مراعاة عمل التدقيق الداخلي
120	إطار المعايير الدولية للتدقيق	620	الاستفادة من عمل الخبير
200	الأهداف والمبادئ الأساسية التي تحكم تدقيق البيانات المالية	700	تقرير المدقق حول البيانات المالية
210	شروط التكاليف بالتدقيق	710	المقارنات

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
220	رقابة الجودة لأعمال التدقيق	720	المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة
		800	تقرير المدقق عن مهمات تدقيقية
230	التوثيق	810	فحص المعلومات المالية المستقبلية
240	الاحتيال والخطأ	910	التكليف بالإطلاع على البيانات المالية
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية	920	التكليف بإنجاز إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية
300	التخطيط	93	التكليف بإعداد المعلومات المالية
310	معرفة طبيعة عمل المنشأة	1000	إجراءات المصادقة المتبادلة بين المصارف
320	الأهمية النسبية (المادية) في التدقيق	1001	بيئة أنظمة المعلومات المحاسبية الحواسيب الشخصية المستقلة
400	تقرير المخاطر والرقابة الداخلية	1002	بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة- أنظمة الحواسيب المباشرة
401	التدقيق في بيئة أنظمة معلومات	1004	العلاقة بين المشرفين على

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
	تستعمل حاسوب		المصـــارف والمـــدققين الخارجين
402	اعتبـــارات التـــدقيق المتعلقـــة بالمنشآت التي تستخدم مؤسسات خدمية	1005	الاعتبـارات الخاصـة فـي تدقيق المنشآت الصغيرة
500	أدلة الإثبات	1006	تدقيق المصارف التجارية العالمية
501	أدلـة الإثبـات، اعتبـارات إضـافية لبنود محددة.	1007	الاتصالات مع الإدارة
505	المصادقات الخارجية	1008	تقـدير المخـاطر والضـبط الـــداخلي–خـــواص واعتبـــارات لأنظمـــة معلومـــات تســـتعمل الحاسوب
510	التكليـــف بالتـــدقيق لأول مـــرة، الأرصدة الافتتاحية	1009	طـرق التـدقيق بمسـاعدة الحاسوب
520	الإجراءات التحليلية	1010	الاعتبـارات البيئيـة عنـد تدقيق البيانات المالية
530	المعاينـة فـي التـدقيق وإجـراءات الاختبارات الانتقائية الأخرى	1011	مضـامين قضـية العـام 2000 م بالنسـبة للمـدراء والمدققين
540	تدقيق التقديرات المحاسبية	550	الأطراف ذات العلاقة
560	الأحداث اللاحقة	570	الاستمرارية

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
580	إقــرارات الإدارة، كتــاب التمثيــل لأغراض خاصة		

أسئلة الفصل

1. ما الدليل على أن معايير المحاسبة الدولية أصبحت مقبولة قبولاً واسعاً حول العالم؟ وما هي الجهود التي بذلت في دولتك من أجل قبول هذه المعايير؟
2. أذكر مزايا التوافق المحاسبي الدولي مع ذكر الفرق بين التوافق والتوحيد في مجال معايير المحاسبة؟
3. تحدث عن أثر أنشطة صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير على مهنة المحاسبة في دولتك؟
4. هل تؤيد انضمام دولتك إلى منظمة التجارة العالمية؟ ولماذا؟ وما هو أثر هذا الانضمام على مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات؟ وما هي اقتراحاتك لمواجهة ذلك؟

ضع إشارة (√) أمام العبارة الصحيحة وإشارة (x) أمام العبارة الخاطئة:

5. ( ) يمكن القول بأن الهدف من إصدار معايير المحاسبة الدولية تحسين عملية الحصول على المعلومات في المنشآت الدولية.
6. ( ) يعتبر الاتجاه الحالي للمحاسبة الدولية اتجاه نحو تحقيق توحيد المعايير المحاسبية.
7. ( ) يقدم صندوق النقد الدولي العون المالي للدول الأعضاء لتمويل التنمية الاقتصادية.
8. ( ) من أهم نتائج جولة الأوروغواي تحرير تجارة الخدمات المحاسبية.
9. ( )غياب المنظمات والجمعيات المهنية في الدول النامية أدى إلى هيمنة الجهات الرسمية على المهنة.

10. ( ) تقوم لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار معايير المحاسبة والمراجعة الدولية لما يحقق الصالح العام.
11. ( ) تنشأ أغلب المشاكل المحاسبية ذات الطبيعة الدولية نتيجة لاختلاف المعايير والممارسات المحاسبية المستخدمة في الدول المختلفة.
12. ( ) تعتبر المعايير المحاسبية الدولية بمثابة معايير دولية ملزمة للدول الأعضاء في لجنة معايير المحاسبة الدولية.
13. ( ) تتساوى حقوق الدول الأعضاء في صندوق النقد الدولي في التصويت والسحب في حالة عجز ميزان المدفوعات التجاري.
14. ( ) تهدف الاتفاقية العامة للتجارة والتعريفات إلى تحرير تجارة الخدمات بين الدول الأعضاء.
15. ( ) اعتماد معايير محاسبية على درجة عالية من الجودة يوفر الشفافية والوضوح للقوائم المالية المنشورة.
16. ( ) تهدف العولمة الاقتصادية إلى تحويل الاقتصاد العالمي من نموذج التخطيط الموجه داخلياً إلى نموذج الاقتصاد الحر الذي يحقق المصلحة المتبادلة للدول المختلفة.
17. ( ) تتميز معايير المحاسبة الدولية بالمرونة من خلال تركيزها على كافة جوانب التطبيقات المحاسبية واهتمامها بالتفصيلات.

اختر الإجابة الصحيحة من بين البدائل المتاحة:

1. **لا يعتبر من المبادئ التي تقوم عليها منظمة التجارة العالمية.**

أ. مبدأ المعاملة الوطنية ب. مبدأ الشفافية

ج. مبدأ المعاملة بالمثل د. مبدأ التجارة العادلة.

2. يعتبر الاتجاه الحالي للمحاسبة الدولية اتجاه نحو تحقيق:

أ. توحيد المعايير المحاسبية في دول العالم ب. التوافق المحاسبي الدولي

ج. (أ + ب) د. لا شيء مما سبق.

3. المبدأ الذي يلزم الدول الأعضاء في منظمة التجارة العالمية أن لا تميز في إجراءاتها المحلية بين السلع المنتجة محلياً والمستوردة هو:

أ. مبدأ الدولة الأولى بالرعاية ب. مبدأ المعاملة الوطنية.

ج. مبدأ إلغاء القيود الجمركية على الواردات د. مبدأ التجارة العادلة.

الفصل الثالث

المحاسبة عن المعاملات بعملة أجنبية

تمهيد

المصطلحات

3-1. أسعار الصرف

3-1-1تعريف سعر الصرف

3-1-2 أنواع أسعار الصرف

3-1- 3العوامل المؤثرة في تحديد أسعار الصرف

3-2 المعاملات بعملة أجنبية

3-2-1 تعريف العملية الأجنبية

3-2-2 الطرق المحاسبية لتسجيل المعاملات بعملة أجنبية

3-2-3 الإثبات المحاسبي للمعاملات بعملة أجنبية

3-3 المحاسبة عن عقود الصرف الآجلة

3-3-1 تعريف عقد الصرف الآجل

3-3-2 أنواع عقود الصرف الآجلة

3-3-2 المحاسبة عن عقود الصرف الآجلة لبيع عملة أجنبية

3-3-2 المحاسبة عن عقود الصرف الآجلة لشراء عملة أجنبية

أسئلة وتمارين

تمهيد:

نتيجة للتطورات الاقتصادية التي شهدها العالم وأدت إلى زيادة حجم التجارة الدولية والاستثمارات الدولية تطور شكل الوحدات الاقتصادية وأصبحت تمارس جانباً كبيراً من نشاطها على المستوى الدولي وتواجه الشركات ذات النشاط الدولي العديد من المشكلات المحاسبية نتيجة اختلاف الظروف والمتغيرات البيئية، وفيما يلي أهم المشكلات المحاسبية التي تواجه الشركات ذات النشاط الدولي:

1. مشكلة المحاسبة عن المعاملات بعملة أجنبية.
2. مشكلة ترجمة القوائم المالية الأجنبية.
3. مشكلة المحاسبة عن آثار التغيرات في الأسعار.
4. مشكلة أسعار التحويل الدولية.
5. مشكلة التحاسب الضريبي الدولي.

وسيعالج هذا الفصل المشكلة الأولى وهي المحاسبة عن المعاملات بعملة أجنبية وستعالج المشكلات الأخرى من خلال الفصول التالية.

المصطلحات:

التحويل: Conversion: تبادل عملة بعملة أخرى

المعاملات الأجنبية: Foreign Operation

هي المعاملات مثل المبيعات أو المشتريات أو الإقراض أو الاقتراض بعملة خلاف العملة الوظيفية للمنشأة.

سعر الصرف: Exchange Rate: معدل التبادل بين عملتين مختلفتين.

سعر الصرف الجاري: The Closing Rate:

سعر الصرف السائد وقت إعداد القوائم المالية ويطلق عليه سعر الإقفال.

سعر الصرف التاريخي: Historical Rate:

سعر الصرف السائد وقت اقتناء أصل أو الالتزام بخصم.

عملة أجنبية: Foreign Currency:

أي عملة خلاف عملة دولة ما،أو عملة خلاف عملة التقرير المالي لمنشأة ما.

عملة وظيفية: Functional Currency:

هي العملة الأولية التي تسجل بها المنشأة عملياتها المتعلقة بتحصيل الإيراد ودفع المصاريف النقدية، وهي في العادة عملة الدولة التي تقيم فيها المنشأة.

عقود الصرف الآجلة: Forward Exchange Contracts

اتفاق لتبادل عملات دول مختلفة في تاريخ مستقبلي معين، وبسعر الصرف الآجل الساري عند إتمام العقد.

عمليات التغطية أو التحوط: Hedging Operations

عمليات الشراء أو البيع لعقود العملة الأجنبية لتعويض مخاطر الاحتفاظ بحسابات المدنيين وحسابات الدائنين المحددة بعملة أجنبية.

عملة محلية: Local Currency:

وهي عملة دولة ما، وهي عملة التقرير عن عملياتها المحلية والخارجية.

عملة التقرير: Reporting Currency:

العملة التي تعد بها الشركة تقاريرها المالية.

صافي الاستثمار في وحدة أجنبي: Net Investment in a foreign Entity

هو نصيب المنشأة التي تعرض قوائمها المالية في صافي أصول كيان أجنبي.

فروق أسعار الصرف: Exchange Difference

الفرق الناشئ عن ترجمة نفس عدد الوحدات بعملة أجنبية إلى العملة المحلية بأسعار صرف مختلفة.

3-1 أسعار الصرف:

لقد شهد العقدان الأخيران من القرن العشرين الكثير من التقلبات في أسواق العملات أدت إلى حالة من عدم الاستقرار في أسعار صرف العملات ظلت سائدة حتى الوقت الحالي، وهنا برزت مشكلة هامة للشركات خاصة إذا تعددت أنشطتها في معاملاتها الدولية لتشمل إبرام معاملات استيراد وتصدير للسلع والخدمات والاتفاق على تحصيل أو سداد القيمة النقدية كعملة أجنبية وفي تاريخ لاحق لتاريخ عقد المعاملة وتمثلت هذه المشكلة بكيفية تسجيل هذه المعاملة ومعالجة فروق العملة الناتجة عن اختلاف أسعار الصرف.

3-1-1 تعريف سعر الصرف:

عرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) سعر الصرف بأنه(فارس و دعية: 175:2000) "المعدل بين وحدة من عملة معينة والكمية أو المقدار من عملة أخرى"، أو هو "معدل التبادل بين عملتين".

وتتعامل الشركات التي تعمل دولياً في عملات متنوعة، حيث يوجد ما يقارب 150 عملة مختلفة حول العالم، ولكن معظم المعاملات بعملة أجنبية يتم تسويتها باستخدام عدد محدود من العملات منها (الدولار الأمريكي، الين الياباني، الفرنك السويسري، الدولار الكندي، اليورو الأوروبي) وذلك لأن هذه العملات تتميز بالاستقرار النسبي والقبول العام وتتحدد أسعار الصرف بين العملات يومياً بواسطة سماسرة الصرف الأجنبي، والذين يعملون كوكلاء للأفراد والدول، وتلعب عوامل

العرض والطلب على العملة العنصر الأساسي في تحديد أسعار صرفها الحرة. وتعرف التغيرات في سعر الصرف بقوة أو ضعف عملة معينة اتجاه أخرى.

3-1-2 أنواع أسعار الصرف:

تتعدد أسعار الصرف من حيث المسمى ومن حيث المدلول، وفيما يلي أهم هذه الأنواع:

3-1-2-1 أسعار الصرف المباشرة وغير المباشرة

أ. سعر الصرف المباشر:

هو التعبير عن عدد الوحدات من العملة المحلية اللازمة للحصول على وحدة واحدة من عملة أجنبية من وجهة نظر المنشأة المحلية.

مثلاً: بافتراض أن الدينار الأردني هو العملة المحلية للمنشأة فإن التعبير بأن سعر الصرف المباشر للدولار الأمريكي بالنسبة للدينار الأردني في 2007/11/1 هو:

1 دولار أمريكي = 0.7 دينار أردني هو سعراً مباشراً.

ب. سعر الصرف غير المباشر:

هو التعبير عن عدد الوحدات من العملة الأجنبية اللازمة للحصول على وحدة واحدة من العملة المحلية من وجهة نظر المنشأة المحلية.

مثلاً: التعبير بأن سعر الصرف غير المباشر في المثال السابق هو:

1 دينار أردني = 1.4 دولار أمريكي.

3-1-2-2 أسعار الصرف الثابتة والحرة:

أ. أسعار الصرف الثابتة أو الرسمية: تلك الأسعار التي تحددها الحكومة ولا تتغير نتيجة للتغيرات في أسواق الصرف العالمية، وتهدف الحكومة، من تحديد أسعار الصرف تحقيق الرقابة على الصرف.

وترتبط هذه الأسعار بالمجالات المختلفة للنشاط الاقتصادي، فقد تضع الحكومة أسعار صرف ثابتة تفضيلية، وذلك لتشجيع معاملات مرغوب فيها، أو أسعار صرف ثابتة جزائية للحد من معاملات غير مرغوب فيها، خاصة في مجالات تشجيع صادرات معينة أو الحد من واردات معينة.

ب. أسعار الصرف الحرة: ويقصد بها تلك الأسعار التي تعكس تغيرات أسعار السوق لعملة معينة بناءاً على عوامل العرض والطلب، وقد قامت معظم الدول في عام 1972م بالتوقيع على اتفاقية تسمح لقيم عملاتها أن تصبح حرة (عائمة) على أساس العرض والطلب. (Richard-Baker and Others:1989:623-625)

3-1-2-3 أسعار الصرف الفورية والآجلة:

أ. سعر الصرف الفوري:ويعرف بأنه سعر الصرف للتسليم الفوري للعملات المتبادلة، أو هو السعر الذي يمكن به تحويل العملات فورياً.

ب. سعر الصرف الآجل: وهو سعر الصرف المتفق عليه حالياً على أن يتم استلام وتسليم العملة واستلام الأخرى في وقت لاحق، وغالبا ماً يكون سعر الصرف الآجل أكبر أو أقل من السعر الفوري.

3-1-2-4 أسعار الصرف الجارية والتاريخية:

أ. سعر الصرف الجاري: سعر الصرف لوحدة من العملة يمكن صرفها أو تبادلها بعملة أخرى في تاريخ الميزانية أو تاريخ المعاملة، أو هو سعر الصرف الفوري في تاريخ الميزانية، ويطلق عليه سعر الإقفال.

ب. سعر الصرف التاريخي: ويقصد به سعر الصرف السائد في تاريخ المعاملة أو اقتناء الأصل أو الالتزام بخصم.

ويلاحظ بأن أسعار الصرف الجارية والتاريخية ما هي إلا أسعار صرف فورية في التواريخ الملائمة، فسعر الصرف الجاري للمعاملات بعملة أجنبية هو سعر الصرف

الفوري الساري في تاريخ المعاملة أو تاريخ التسوية، وسعر الصرف التاريخي: هو سعر فوري كان سائداً وقت أو تاريخ حدوث المعاملة.

3-1-2-5 أسعار صرف الشراء وأسعار صرف البيع:

أ. أسعار صرف الشراء (أسعار العرض): وهي أسعار الصرف التي يستخدمها البنك، أو سماسرة الصرف في شراء العملات الأجنبية.

ب. أسعار صرف البيع (أسعار الطلب): وهي الأسعار التي يستخدمها البنك أو سماسرة الصرف في بيع العملات الأجنبية، ودائماً يكون سعر البيع أعلى من سعر الشراء في لحظة زمنية معينة، ويمثل الفرق عمولة البنك أو سماسرة الصرف في تلك اللحظة.

3-1-3 العوامل المؤثرة في تحديد أسعار الصرف:

إن عملة أي دولة تشبه أي سلعة أخرى، وتتغير أسعار صرف هذه العملة نتيجة عدد من العوامل الاقتصادية المؤثرة على العرض والطلب على هذه العملة. وأهم هذه العوامل:

3-1-3-1 معدل التضخم السائد:

إذا كانت إحدى الدول تعاني من ارتفاع معدل التضخم بها، فهذا يعني انخفاض القوة الشرائية لعملة هذه الدولة، وذلك نتيجة لزيادة عرضها، وبالتالي انخفاض في مركز عملة هذه الدولة بالنسبة لعملات الدول الأخرى، أي انخفاض سعر صرفها بالنسبة للعملات الأخرى، والعكس صحيح في حالة انخفاض معدل التضخم.

3-1-3-2 الفائض التجاري للدولة:

يشير الفائض التجاري للدولة لزيادة الصادرات عن الواردات، فيؤدي كبر الفائض التجارة لدولة ما إلى زيادة الطلب على عملة هذه الدولة، ومن ثم قوة مركز هذه العملة بالنسبة للعملات الأخرى، والعكس يحدث نتيجة لكبر العجز التجاري، أي زيادة واردات الدولة عن صادراتها بشكل كبير، حيث يؤدي ذلك إلى خفض مركز العملة بالنسبة للعملات الأخرى.

3-1-3-3 معدلات الفائدة المصرفية:

يؤدي ارتفاع معدلات الفائدة المصرفية على عملة دولة ما إلى زيادة الطلب على هذه العملة من خلال زيادة الاستثمار في عملة هذه الدولة للاستفادة من العائد البنكي المرتفع عليها، وفي المقابل زيادة عرض العملات الأجنبية مما يؤدي إلى زيادة قيمة مركز هذه العملة بالنسبة للعملات الأجنبية، ومثال ذلك ما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية في بداية الثمانينات من القرن العشرين، عندما قام البنك المركزي الأمريكي برفع معدلات الفائدة المصرفية على الدولار مما أدى إلى ارتفاع مركز الدولار الأمريكي بالنسبة للعملات الأخرى.

3-1-3-4 المضاربة على العملات:

تؤدي المضاربات التجارية لأسباب اقتصادية على العملات على أسعار الصرف لهذه العملات، ومثال ذلك ما حدث في تسعينيات القرن العشرين على عملات بعض دول جنوب شرق آسيا (ماليزيا، أندونيسيا) حيث أدت إلى انخفاض حاد في قيمة عملات هذه البلدان بالنسبة للعملات الأخرى.

3-1-3-5 تدخل الحكومات في أسواق الصرف:

قد تتدخل حكومة دولة ما من خلال بنكها المركزي للتأثير في قيمة العملة المحلية مقابل باقي العملات، وذلك بدخول البنك المركزي في عمليات شراء أو بيع

كبيرة للعملة المحلية للتأثير في العرض والطلب على هذه العملة، ومن ثم التأثير في قيمتها.

وتلجأ الحكومات لهذا التدخل عند رغبتها في جمع العملات الأجنبية من أسواق الصرف، أو لغرض تحقيق التوازن التجاري على المستوى الدولي.

فمثلاً: نجد أن هناك مطالبة للصين الشعبية من الولايات المتحدة بوقف دعمها لعملتها المحلية لتحسين موقف الميزان التجاري بين الصين والولايات المتحدة حيث سجل فائضاً تجارياً بلغ 200 مليار دولار عام 2006م لصالح الصين.

3-1-3-6 السياسات الاقتصادية (المالية والنقدية):

وتلجأ الدول للسياسات الاقتصادية (المالية والنقدية) وذلك لعلاج بعض المشكلات الاقتصادية التي تعاني منها، فقد تلجأ الدولة إلى خفض السيولة النقدية من خلال خفض الإنفاق الحكومي، وذلك لخفض معدل التضخم مما يؤدي إلى خفض عرض العملة، وارتفاع مركز هذه العملة بالنسبة للعملات الأخرى.

ويحدث العكس عند زيادة الإنفاق الحكومي للحد من مشكلة البطالة في المجتمع.

3-1-3-7الاستقرار السياسي:

تشجع درجة الاستقرار السياسي في الدولة المستثمرين للدخول إلى أسواق هذه الدولة خاصة الاستثمارات الأجنبية، مما يؤدي إلى زيادة عرض العملات الأجنبية والطلب على العملة المحلية، ومن ثم رفع مركز العملة المحلية مقابل العملات الأخرى، ويحدث العكس عند حدوث الاضطرابات السياسية حيث تهرب الاستثمارات الأجنبية مما يؤدي إلى خفض قيمة العملة المحلية مقابل العملات الأجنبية.

3-1-3-8 ربط العملة المحلية بالعملات الأجنبية:

عندما تقوم الدولة بربط عملتها المحلية بعملة أجنبية أو سلة العملات الأجنبية قد يؤدي الارتباط إلى التأثير على صرف العملة المحلية بالنسبة لباقي العملات غير المرتبطة الأخرى ارتفاعاً أو انخفاضاً طبقاً للتغير في العملات المرتبطة بها.

وقد قسم صندوق النقد الدولي ترتيبات أسعار الصرف إلى ثلاثة مستويات واسعة هي (فارس ودعية: 178:2000):

1- عملات تكون ثابتة بالنسبة لعملة واحدة أو مجموعة من العملات ويكون تثبيت العملة مع صفر هامش تذبذبات (في حالة تثبيت عملة واحدة) ويكون الهامش صغير وفي حدود 1% أو أقل (في حالة مجموعة العملات).

2-عملات تكون أسعار صرفها ذات مرونة محددة وداخل هذا المستوى هناك مستويين فرعيين:

الأول: مرونة محددة بالنسبة لعملة واحدة وتذبذب أسعار الصرف يكون داخل هامش 2.25%.

الثاني: ترتيبات تعاونية ويشير إلى نظام النقد الأوروبي الذي تولد عام 1979 كمحاولة لتقوية العلاقة بين العملات الموجودة لعدد من السنوات في المجموعة الأوروبية والفكرة من وراء نظام النقد الأوروبي هي أن تكون العملات المشاركة داخل مدى ضيق وعادل للمرونة تجاه بعضها البعض، ولكن العملات كمجموعة تكون حرة أو عائمة تجاه العملات من خارج المجموعة الأوروبية.

3- عملات تكون أسعار صرف أكثر مرونة وينقسم هذا المستوى إلى ثلاثة مستويات فرعية:

الأول: عملات حرة بشكل مستقل وتعني أن تدخل الحكومة يكون فقط بغرض التأثير ولكن ليس لتحديد سرعة حركة تغير أسعار الصرف.

الثاني: عملات حرة بشكل يتم إدارته وفي ظل هذا المستوى تضع الحكومات في العادة أسعار صرف لفترة زمنية قصيرة مثل أسبوع على أن يتم سداد وبيع العملة على أساس سعر الصرف المحدد خلال هذه الفترة.

الثالث: يتضمن العملات التي يتم إدارتها وفقاً لمجموعة من المؤشرات.

3-2 المعاملات بعملة أجنبية:

ترتبط العديد من الشركات بأنشطة دولية متعددة مثل عمليات استيراد وتصدير السلع والخدمات والاقتراض والإقراض، والدخول في تعاقدات آجلة لبيع أو شراء عملات، وشراء أو بيع أصول ومثل هذه العمليات في كثير من الأحيان تتطلب تسوية بعملة أجنبية، أي أن عملية السداد أو التحصيل تتم بعملة أجنبية وفي تاريخ لاحق لتاريخ العملية.

3-2-1 تعريف العملية الأجنبية:

العملية الأجنبية هي "عملية شراء أو بيع بضاعة أو أصل والحصول على أو تقديم خدمة والحصول على قرض أو تقديم قرض على أن تتم تسوية قيمة العملية بواسطة عملة أجنبية متفق عليها"، أو هي "العملية التي يجب تسويتها باستخدام عملة أخرى غير العملة المحلية للدولة موطن المنشأة" فعلى سبيل المثال: إذا قامت إحدى الشركات الفلسطينية باستيراد بضاعة من جمهورية مصر العربية على أن تتم تسوية قيمة العملية بالجنيه المصري وعملة القيد للشركة الفلسطينية هي الدولار الأمريكي، فإن هذه العملية تقيد عملية أجنبية بالنسبة للشركة الفلسطينية في حين أنها لا تعتبر عملية أجنبية للشركة المصرية حيث أنها تتطلب تسوية بالعملة المحلية لها على الرغم من أنها معاملة حدثت من وجهة ونظرها مع شركة أجنبية وهي الشركة الفلسطينية.

3-2-1-1أنواع العمليات الأجنبية

تتضمن المعاملات الأجنبية الأنواع التالية:

1. عمليات شراء أو بيع بضائع أو خدمات والتي تتطلب تسوية بعملة أجنبية.
2. اقتراض أو إقراض بحيث تكون المبالغ واجبة الدفع أو التحصيل بعملة أجنبية متفق عليها.
3. التعاقد على شراء أو بيع عملة أجنبية على أن يتم الاستلام والتسليم في وقت لاحق وبسعر آجل متفق عليه.
4. عمليات اقتناء أو استبعاد أصول أو حدوث أو تسوية التزامات محددة بعملة أجنبية.
5. العمليات الداخلية التي تقع بين الشركة الأم وشركاتها التابعة في دول أجنبية (قروض طويلة الأجل).

و لأغراض تحقيق الاتساق في القوائم المالية يجب أن تسجل العمليات الأجنبية في دفاتر الشركة بعد ترجمتها إلى عملة القيد وباستخدام سعر الصرف الملائم بين العملة المحلية والعملة الأجنبية.

وعليه فقد واجهت الشركات الدولية من جراء العمليات الأجنبية عدة مشاكل محاسبية من أهمها:

1. التسجيل المحاسبي المبدئي للمعاملة الأجنبية في تاريخ حدوثها.
2. تعديل أرصدة العملاء – عملات أجنبية والدائنون– عملات أجنبية في تاريخ إعداد القوائم المالية.
3. تسجيل التسويات الخاصة بأرصدة حسابات العملاء والدائنين بالعملة الأجنبية في تاريخ التسوية.
4. معالجة فروق أسعار الصرف (أرباح أو خسائر الصرف) والناتجة عن التغيرات في أسعار الصرف عند إعداد القوائم المالية أو عند تسوية المعاملة بعملة أجنبية.

وعند ترجمة المعاملة بالعملة الأجنبية وباستخدام سعر الصرف الملائم يجب أن تؤخذ الملاحظات التالية بعين الاعتبار:

1. إذا كانت العملية قد تمت نقداً فلن تعتبر معاملة بعملة أجنبية ولن توجد مشكلة فروق أسعار صرف.
2. إذا تمت المعاملة بعملة أجنبية على الحساب وتم تسويتها بتاريخ لاحق وفي نفس السنة المالية فتحسب فروق أسعار الصرف بالتغير في سعر الصرف من تاريخ المعاملة حتى تاريخ التسوية.
3. إذا تمت المعاملة بعملة أجنبية على الحساب وتم تسويتها في تاريخ لاحق في سنة مالية لاحقة فيجب أن يؤخذ بعين الاعتبار تغيير أسعار الصرف من تاريخ المعاملة حتى تاريخ الميزانية ومن تاريخ الميزانية حتى تاريخ التسوية وتختلف معالجة فروق أسعار الصرف حسب الطريقة المستخدمة للمحاسبة عن المعاملات بعملة أجنبية.

3-2-2 الطرق المحاسبية لتسجيل المعاملات بعملة أجنبية:

وهناك ثلاث طرق محاسبية لتسجيل المعاملات بعملة أجنبية وهي:

3-2-2-1 طريقة المعاملة الواحدة والاعتراف بأرباح وخسائر الصرف:

ووفقاً لهذه الطريقة ينظر للمعاملة بعملة أجنبية سواء المتعلقة بشراء أو بيع سلع أو خدمات، إقراض أو اقتراض وعملية التسوية المرتبطة بها باعتبارها عملية واحدة لا تتجزأ ويرى المؤيدون لهذه الطريقة أن القيمة الأصلية المسجلة للمشتريات أو

المبيعات في تاريخ المعاملة يعتبر تقديراً أولياً يتم تعديله عندما يعرف على وجه التحديد المبلغ المطلوب لتسوية المعاملة وذلك لأن أي تغير في طرف العملية (مشتريات أو مبيعات) يتبعه تغير في الطرف الآخر (دائنين أو مدينين) نتيجة تغير أسعار الصرف.

وعليه فإن المعالجة المحاسبية تتم في ظل هذه الطريقة على النحو التالي:

1. يتم إثبات المعاملة بعملة أجنبية في تاريخ حدوثها بعد ترجمتها باستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ المعاملة.
2. في تاريخ الميزانية لا يوجد مبرر لإجراء أي تعديل وذلك لأن التسجيل في تاريخ المعاملة كان تقديراً أولياً قابلاً للتعديل في تاريخ التسوية لا في تاريخ الميزانية.
3. في تاريخ التسوية أي عند سداد قيمة المعاملة أو تحصيل قيمتها ومعرفة القيمة الحقيقية على وجه التحديد والمطلوب سدادها أو تحصيلها يتم أخذ التغير في أسعار الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية ويكون الفرق بمثابة أرباح أو خسائر صرف تعدل في القيمة الأصلية المسجلة لطرفي المعاملة.

3-2-2-2 طريقة معاملتين وأرباح وخسائر صرف مؤجلة:

ووفقاً لهذه الطريقة ينظر إلى المعاملة بعملة أجنبية على أنها تمثل معاملتين منفصلتين الأولى وهي شراء أو بيع سلع أو خدمات أو اقتراض أو إقراض، والثانية هي سداد المدفوعات أو تحصيل المقبوضات والتي نشأت عن المعاملة الأولى، ويرى مؤيدو هذه الطريقة أن مخاطر تقلبات أسعار الصرف للعملة الأجنبية هي نتيجة لقرار التمويل وليس بسبب قرار الشراء.

وتتم المعالجة المحاسبية في ظل هذه الطريقة على النحو التالي:

1. يتم إثبات المعاملة بعملة أجنبية في تاريخ حدوثها بعد ترجمتها باستخدام سعر الصرف الفوري في ذلك التاريخ.
2. في تاريخ الميزانية تحسب فروق أسعار الصرف الناتجة عن تغير سعر الصرف من تاريخ المعاملة حتى تاريخ الميزانية ولكن لا يعترف بها ويتم تأجيلها حتى تتم التسوية النهائية للمعاملة وتعدل أرصدة حسابات المدينين أو الدائنين عملات أجنبية بهذه الفروق.
3. في تاريخ التسوية يتم حساب فروق أسعار الصرف والناتجة عن تغير سعر الصرف من تاريخ المعاملة حتى تاريخ التسوية ويعترف بها كأرباح أو خسائر صرف تقفل في السنة المالية التي حدثت فيها التسوية.

2-2-2-3طريقة معاملتين والاعتراف بأرباح وخسائر الصرف:

وتشبه هذه الطريقة الثانية (معاملتين وأرباح وخسائر مؤجلة) في النظر إلى المعاملة بعملة أجنبية على أنها معاملتين منفصلتين ولكن تختلف عنها في الاعتراف بأرباح وخسائر الصرف خلال الفترة المحاسبية التي حدثت فيها.

وقد تم الأخذ بهذه الطريقة من قبل المعيار المحاسبي المصري رقم 13 وأيضاً في النشرة 52 الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (F A S B) عام 1981م وكذلك المعيار المحاسبي الإنجليزي رقم 20 ومعيار المحاسبة الدولي رقم 21 بدءاً من عام 1985م. وفيما يلي ملخص لمعيار المحاسبة الدولي رقم 21.

معيار المحاسبة الدولي رقم 21: آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

الصادر في يوليو 1983م والمعاد صياغته في العام 1993م، **ويتألف معيار المحاسبة الدولي من الفقرات 1-49**

1. يهدف هذا المعيار إلى المحاسبة عن المعاملات المحددة بالعملة الأجنبية وعمليات التشغيل الأجنبية وتحديد سعر الصرف المراد استعماله وكيفية الاعتراف بالأثر المالي في التغيرات في أسعار الصرف في البيانات المالية للمنشأة.
2. يجب أن يطبق هذا المعيار في:
   أ- المحاسبة عن المعاملات المحددة بالعملات الأجنبية.
   ب- ترجمة البيانات المالية كعمليات التشغيل الأجنبية التي يتم تضمينها في البيانات المالية للمنشأة عن طريق توحيدها.
3. إن المعاملة المحددة بعملة أجنبية هي تلك التي يتم التعاقد عليها أو يتفق على تسويتها بعملة أجنبية بما في ذلك المعاملات الناجمة عن قيام المنشأة بالأمور التالية:
   أ- شراء أو بيع البضائع أو الخدمات والتي يكون سعرها محدد بعملة أجنبية.
   ب- اقتراض أو إقراض الأموال عندما تكون المبالغ المقبوضة أو المدفوعة محددة بعملة أجنبية.
   ج- عندما تصبح المنشأة طرفاً في عقد تبادل العملة الأجنبية لم يتم تأديته بعد.
   د- قيام المنشأة باقتناء موجودات أو التخلص منها أو بتكبد أو تسوية مطلوبات محددة بعملة أجنبية.

4. يجب أن تسجل العملية المحددة بعملة أجنبية على أساس ما يعادلها من عملة التقرير وذلك بتطبيق سعر الصرف السائد بين عملة التقرير والعملة الأجنبية في تاريخ حدوث العملية.
5. في تاريخ كل ميزانية عمومية يجب التقرير عن البنود بالعملة الأجنبية باستخدام سعر صرف الإقفال.
6. في تاريخ كل ميزانية عمومية:
   أ- يجب التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام سعر صرف الإقفال.
   ب- يجب التقرير عن البنود غير النقدية المدرجة بالتكلفة التاريخية والمحددة بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف الذي كان سائداً بتاريخ حدوث العملية.
   ج- يجب التقرير عن البنود النقدية والتي تكون مسجلة على أساس القيمة العادلة والمحددة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف التي كانت سائدة عندما تم تحديد هذه القيم.
7. يجب الاعتراف بفروقات أسعار الصرف الناجمة عن تسوية بنود نقدية، أو تلك الناجمة عن التقرير عن بنود المنشأة النقدية بأسعار صرف تختلف عن تلك التي كانت قد سجلت بها أصلاً خلال الفترة، أو تم التقرير عنها في بيانات مالية سابقة كدخل أو مصروف في الفترة التي تنشأ فيها.
8. يجب أن تصنف فروقات أسعار الصرف الناجمة عن التزام محدد بالعملة الأجنبية لتغطية مخاطر استثمار المنشأة في منشأة أجنبية، كحق ملكية في البيانات المالية وذلك لحين التخلص من صافي الاستثمار، حيث يجب حينئذ الاعتراف بهذه الفروقات كدخل أو مصروف.

9. عند قيام الشركة الأم بترجمة البيانات المالية للمنشأة الأجنبية لغرض دمجها في بياناتها المالية، **فإن عليها إتباع الإجراءات التالية:**

أ- يجب أن تترجم الموجودات والمطلوبات النقدية وغير النقدية للمنشأة الأجنبية باستعمال سعر الإقفال.

ب- يجب أن تترجم بنود الدخل والمصاريف للمنشأة الأجنبية بموجب أسعار الصرف بتاريخ حدوث المعاملات.

10. عند التخلص من المنشأة الأجنبية، يجب الاعتراف بالمبالغ المتراكمة لفروقات أسعار الصرف المؤجلة والتي تتعلق بالمنشأة الأجنبية كدخل أو مصروف في نفس الفترة التي يعترف فيها بمكاسب أو خسائر التخلص.

11. يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

أ- مبلغ فروقات أسعار الصرف التي تم تضمينها صافي الربح أو الخسارة للفترة.

ب- صافي فروقات أسعار الصرف المصنفة كبند مستقل من بنود حقوق الملكية وتسوية مبلغ فروقات أسعار الصرف هذه في بداية الفترة ونهايتها.

ج- مبالغ فروقات أسعار الصرف الناتجة خلال الفترة والتي تمت إضافتها للقيمة المدرجة للأصل.

مثال محلول (1):

في 2005/10/1م قامت إحدى الشركات الفلسطينية بشراء آلة من أحد الموردين المصريين بمبلغ 100000 يورو على أن يتم السداد في 2006/3/5م وقد كانت أسعار صرف اليورو مقابل كل من الدولار الأمريكي (عملة القيد للشركة الفلسطينية) والجنيه المصري (عملة القيد للشركة المصرية) على النحو التالي:

التاريخ	الدولار الأمريكي	الجنيه المصري
2005/10/1م	1.21	5.8
2005/12/31م	1.25	5.7
2006/3/5م	1.27	5.75

المطلوب: إثبات العمليات السابقة في دفاتر كل من الشركة الفلسطينية والشركة المصرية علماً بأن السنة المالية للشركتين تنتهي في 12/31 من كل عام حسب الطرق الثلاثة

الحل: أولاً: دفاتر الشركة الفلسطينية (بالدولار الأمريكي).

معاملة واحدة والاعتراف بأرباح وخسائر الصرف	معاملتين أرباح وخسائر صرف مؤجلة	معاملتين والاعتراف بأرباح وخسائر الصرف
2005/10/1 تاريخ العملية 121000 من حـ آلات 121000 إلى حـ دائنين- عملات أجنبية	121000 من حـ آلات 121000 إلى حـ دائنين- عملات أجنبية	121000 من حـ آلات 121000 إلى حـ دائنين- عملات أجنبية
2005/12/31 تاريخ الميزانية العمومية لا يتم إثبات أي قيد	4000 من حـ خسائر صرف مؤجلة 4000 إلى حـ دائنين- عملات أجنبية	4000 من حـ خسائر صرف 4000 إلى حـ دائنين- عملات أجنبية وتقفل خسائر الصرف في حساب الأرباح والخسائر بالقيد 4000 من حـ أ.خ 4000 إلى حـ خسائر

		صرف
2006/3/5 تاريخ التسوية من مذكورين 6000 حـ آلات 121000 حـ دائنين–عملات أجنبية 127000 إلى حـ النقدية	من مذكورين 6000 حـ خسائر صرف 125000 حـــ دائنـــين–عملات أجنبية إلى مذكورين 4000 حـ خسائر صرف مؤجلة 127000 حـ النقدية ويتم إقفال حساب خسائر الصـــرف بمبلـــغ 6000 دولار فـــي 2006/12/31 فـــي حســـاب الأربـــاح والخسائر	من مذكورين 2000 حـ خسائر صرف 125000 حـــ دائنـــين–عملات أجنبية 127000 إلى حـ النقدية ويتم إقفال حساب خسائر الصـــرف بمبلـــغ 2000 دولار فـــي 2006/12/31 فـــي حســـاب الأربـــاح والخسائر

ثانياً: دفاتر الشركة المصرية (بالجنيه المصري):

معاملة واحدة والاعتراف بأرباح وخسائر الصرف	معـــاملتين وأربـــاح وخســـائر صرف مؤجلة	معـــاملتين والاعتـــراف بأرباح وخسائر الصرف

2005/10/1 تـــــاريخ العملية 580000 مـــن حـــَ مدينين–عملات أجنبية 580000 إلـــى حـــَ المبيعات	580000 مـن حـــَ مـدينين–عملات أجنبية 580000 إلى حَ المبيعات	580000 من حَ مدينين عملات أجنبية 580000 إلـــى حـــَ المبيعات
2005/12/31 تـــاريخ الميزانية العمومية لا يوجد قيد	10000 من حَ خسائر صرف مؤجلة 10000 إلـــى حـــَ مـــدينين–عملات أجنبية	10000 مـن حـَ خسـائر صرف 10000 إلى حَ مدينين–عملات أجنبية ويتم إقفال حساب خسائر الصـــرف فـــي حســـاب الأرباح والخسائر بالقيد 10000 من حَ أ.خ 10000 إلـى حـَ خسـائر صرف
2006/3/5 تـــــاريخ التسوية من مذكورين 5000 حَ المبيعات 575000 حَ النقدية 580000 إلـــى حـــَ مدينين–عملات أجنبية	من مذكورين 575000 حَ النقدية 5000 حَ خسائر صرف إلى مذكورين 10000 حـــَ خســائر صــرف مؤجلة 570000 حـَ مـدينين–عمـلات أجنبية ويـــتم إقفـــال حســـاب خســـائر	575000 من حَ النقدية إلى مذكورين 570000 حـــَ مـــدينين–عملات أجنبية 5000 حَ أرباح صرف ويتم إقفال حساب أربـاح الصرف بمبلـغ 5000 جنيــه فـــي حساب أرباح وخسائر في 2006/12/31م.

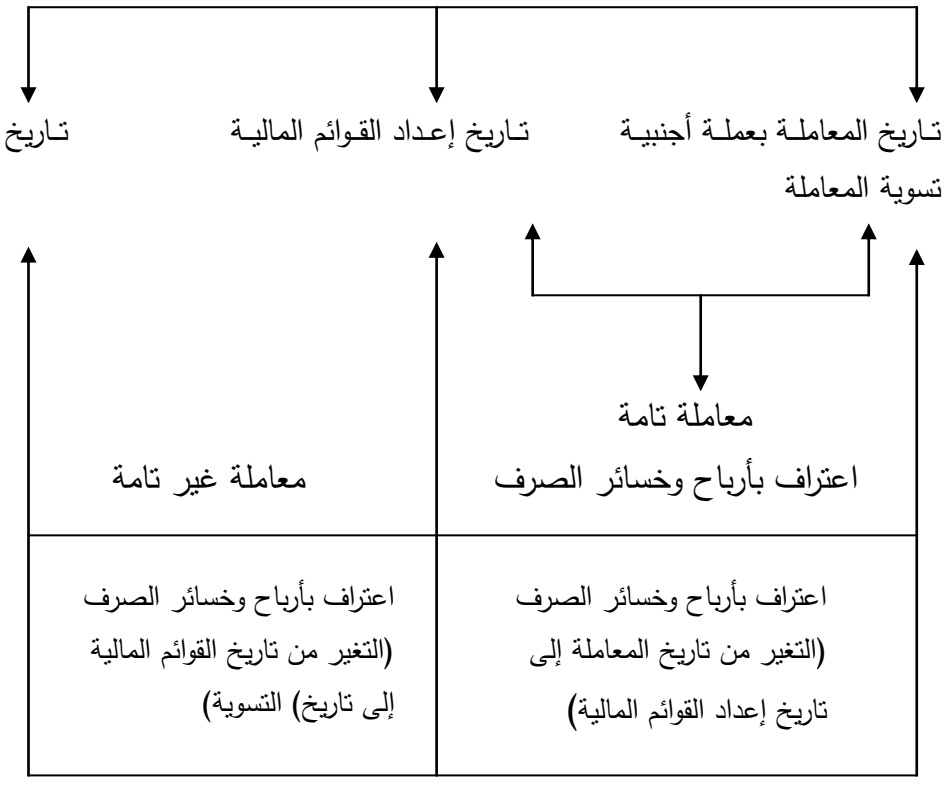
	الصرف بمبلغ 5000 جنيه في حساب الأرباح والخسائر في 2006/12/31م	

3-2-3 الإثبات المحاسبي للمعاملات بعملة أجنبية:

تمشياً مع المعيار المحاسبي الدولي رقم (21) سوف يتم إتباع الطريقة الثالثة: معاملتين والاعتراف بأرباح وخسائر الصرف عند الإثبات المحاسبي للمعاملات بعملة أجنبية وتعالج فروق أسعار الصرف المترتبة على هذه المعاملات كما يظهرها الشكل التالي:

شكل (3-1)

معالجة فروق أسعار الصرف وفق المعيار الدولي (21)



مثال محلول (2):

في 2003/8/25م تم التعاقد بين شركة الهلال السعودية وشركة موناكو الفرنسية على أن تقوم الشركة السعودية بتصدير منتجات بتروكيماوية بمبلغ 2000000 دولار أمريكي للشركة الفرنسية على أن تسدد على دفعتين متساويتين الأولى بعد شحن البضاعة بشهر والثانية بعد الدفعة الأولى بثلاثة شهور وقد تم شحن البضاعة في تاريخ 2003/10/25 (التسليم ميناء المصدر) وقد تم سداد الدفعات في موعدها حسب الاتفاق.

فإذا كان سعر صرف الدولار الأمريكي مقابل كل من الريال السعودي والفرنك الفرنسي على النحو التالي:

التاريخ	ريال **سعودي**	**فرنك فرنسي**
2003/10/25	3.75	1.87
2003/11/25	3.8	1.9
2003/12/31	3.7	1.91
2004/2/25	3.85	1.92

المطلوب: إثبات العمليات السابقة في دفاتر كلٍ من شركة الهلال السعودية وشركة موناكو الفرنسية:

الحل:

دفاتر شركة الهلال السعودية (ريال)	**دفاتر شركة موناكو الفرنسية (فرنك)**
2003/10/25 تاريخ العملية	2003/10/25 تاريخ العملية
7500000 من حـ/ مدينين –عملات أجنبية	3740000 من حـ/ المشتريات
7500000 إلى حـ/ المبيعات	3740000 إلى حـ/ دائنين– عملات أجنبية

2003/11/25 تحصيل الدفعة الأولى 3800000 من حـ/ النقدية إلى مذكورين 3750000 حـ/ مدينين–عملات أجنبية 5000 حـ/ أباح صرف	2003/11/25 سداد الدفعة الأولى من مذكورين 1870000 حـ/ دائنين –عملات أجنبية 30000 حـ/ خسائر صرف 1900000 إلى حـ/ النقدية
2003/12/31 تاريخ الميزانية العمومية 50000 من حـ/ خسائر صرف 50000 إلـى حـ/ مـدينين –عمـلات أجنبية وتقفل حسابات أرباح الصرف وخسائر الصرف في حساب الأرباح والخسائر	2003/12/31 تاريخ الميزانية العمومية 40000 من حـ/ خسائر صرف 40000 إلى حـ/ دائنين–عملات أجنبية ويقفل حساب خسائر الصرف في حساب الأرباح والخسائر
2004/2/25 تحصيل الدفعة الثانية 385000 من حـ/ النقدية إلى مذكورين 3700000 حـ/ مدينين–عملات أجنبية 150000 حـ/ أرباح صرف	2004/2/25 سداد الدفعة الثانية من مذكورين 1910000 حـ/ دائنين –عملات أجنبية 10000 حـ/ خسائر صرف 1920000 إلى حـ/ النقدية

<u>مثال محلول (3)</u>

في 2004/11/7 قامت إحدى الشركات المصرية بتصدير بضاعة لأحد العملاء الأمريكيين بمبلغ 100000 دولار أمريكي تستحق في 2005/2/7 وقد تم تنفيذ الاتفاق كما هو متفق عليه.

فإذا كانت السنة المالية للشركة المصرية تنتهي في 12/31 من كل عام وكانت أسعار صرف الدولار الأمريكي مقابل الجنيه المصري على النحو التالي:

التاريخ	سعر الشراء	سعر البيع
2004 /11/7	4.39	4.4
2004 /12/31	4.3925	4.413
2005 /2/7	4.391	4.403

المطلوب: إثبات العمليات اللازمة في دفاتر الشركة المصرية:

الحل:

<u>في تاريخ 2004/11/7 تاريخ العملية</u>

439000 من حـ مدينين –عملات أجنبية

439000 إلى حـ المبيعات

بيع بضاعة على الحساب بمبلغ 000 100 دولار

<u>في تاريخ 2004/12/31 تاريخ الميزانية</u>

250 من حـَ مدينين – عملات أجنبية

250 إلى حـَ أرباح صرف

تعديل رصيد مدينين – عملات أجنبية بفرق سعر الصرف

250 من حـَ أرباح صرف

250 إلى حـَ أ. خ

إقفال أرباح الصرف في حساب الأرباح والخسائر

في تاريخ 2005/2/7 تاريخ السنوية

من مذكورين

439100 حَ النقدية

150 حَ خسائر صرف

439250 إلى حَ مدينين وعملات أجنبية

تحصيل المبلغ المستحق على مدينين – عملات أجنبية بقيمة 000 100 دولار

مثال محلول (4)

في 2005/5/1 قامت إحدى الشركات الفلسطينية باستيراد بضاعة من أحد الموردين الأردنيين بمبلغ 000 200 دينار أردني بموجب كمبيالة من البنك العربي ولمدة 3 شهور بفائدة 6% على أن تسدد بالدينار الأردني، وقد قامت في نفس التاريخ بسداد المبلغ للمورد الأردني، وفي 2005/8/1 قامت الشركة الفلسطينية بسداد الكمبيالة والفائدة المستحقة للبنك العربي، فإذا علمت أن سعر صرف الدينار الأردني مقابل الدولار الأمريكي كان على النحو التالي:

التاريخ	دولار
2005/5/1	1.40
2005/8/1	1.42

المطلوب: إثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة الفلسطينية علماً بأن الدولار الأمريكي هو عملة القيد.

الحل:

في 2005/5/1 تاريخ العملية

000 280 من حـ/ المشتريات

000 280 إلى حـ/ دائنين –عملات أجنبية

شراء بضاعة على الحساب بمبلغ 000 200 دينار

000 280 من حـ/ دائنين –عملات أجنبية

000 280 إلى حـ/ أ.د – عملات أجنبية

سداد المستحق للمورد الأردني بموجب كمبيالة على البنك العربي.

في 2005/8/1 تاريخ سداد الكمبيالة والفائدة.

من مذكورين

000 280 حـ/ أ.د – عملات أجنبية

4260 حـ/ مصروف فائدة

4000 حـ/ خسائر صرف

288260 إلى حـ/ النقدية

سداد الكمبيالة للبنك العربي والفائدة المستحق عليها.

مثال محلول (5):

قامت شركة الخليج الإماراتية بالتعاقد مع الشركة العالمية الروسية على استيراد مواد غذائية بمبلغ مليون جنيه إسترليني، وتم شحن البضائع بالفعل في 2005/10/1 وكان الاتفاق ينص على سداد المبلغ المستحق على دفعتين متساويتين الأولى بعد شهر من تاريخ الشحن والثانية بعد ثلاثة شهور من الدفعة الأولى، وتم تنفيذ العقد كما اتفق عليه وكانت أسعار صرف الجنيه الإسترليني مقابل كل من الدرهم الإماراتي والروبل الروسي كما يلي:

التاريخ	الدرهم الإماراتي	الروبل الروسي
2005/10/1	6.65	4.2
2005/11/1	6.6	4.5
2005/12/31	6.75	4.7
2006/2/1	6.55	4.8

المطلـوب: إثبـات العمليـات اللازمـة فـي دفـاتر كـل مـن الشـركة الإماراتيـة والشـركة الروسية

الحل:

أولاً: الشركة الإماراتية	ثانياً: دفاتر الشركة الروسية
في 2005/10/1	**في 2005/10/1**
6650000 من حـ/ المشتريات	4200 000 من حـ/ مدينين –عملات أجنبية
6650000 إلـى حـ/ دائنـين –عمـلات أجنبية	4200 000 إلى حـ/ المبيعات
في 2005/11/1	**في 2005/11/1**
3325000 من حـ/ دائنين –عملات أجنبية	2250 000 من حـ/ النقدية
إلى مذكورين	إلى مذكورين
3300 000 حـ/ النقدية	200 000 حـ/ مدينين–عملات أجنبية
25000 حـ/ أرباح صرف	150 000 حـ/ أرباح صرف

في 2005/12/31	في 2005/12/31
000 50 من حَ أرباح الصرف	250000 من حَ مدينين–عملات أجنبية
000 50 إلى حَ دائنين عملات أجنبية	250000 إلى حَ أرباح صرف
25000 من حـ أرباح صرف	400000 من حَ أرباح صرف
25000 إلى حَ أ.خ	400000 إلى حَ أ. خ
50000 من حَ أ.خ	
50000 إلى حَ خسائر صرف	في 2006/2/1
في 2006/2/1	000 2400 من حَ النقدية
3375000 من حَ دائنين عملات أجنبية	إلى مذكورين
إلى مذكورين	000 2350 حَ مدينين –عملات أجنبية
3275000 من حَ النقدية	000 50 حَ أرباح صرف
000 100 حَ أرباح الصرف	

3-3 المحاسبة عن عقود الصرف الآجلة:

يستخدم المصدرون والمستوردون عقود الصرف الآجلة لتغطية المخاطر الناجمة عن التقلبات في أسعار صرف العملات الأجنبية عندما تكون البضاعة مباعة أو مشتراة من أطراف أجنبية حيث تستخدم هذه العقود في تغطية المعاملات بالعملة الأجنبية خلال الفترة من تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية لها، وتستخدم العقود الآجلة كذلك لتغطية المدفوعات المتوقعة للدائنين بعملات أجنبية لتعويض أرباح أو خسائر المعاملات، وكذلك يمكن أن تستخدم للمضاربة على العملات الأجنبية.

3-3-1تعريف عقد الصرف الآجل:

يعرف عقد الصرف الآجل بأنه "اتفاق لشراء أو بيع كمية معينة من عملة أجنبية في تاريخ محدد مستقبلاً وبسعر صرف متفق عليه ويعرف بالسعر الآجل" (Floyd A;Beams:526:1992) **ويقوم هذا الاتفاق على عناصر أساسية هي:**

1. نوع العملة الأجنبية في العقد ومقدارها.
2. سعر الصرف الآجل المتفق عليه.
3. تاريخ تنفيذ الاتفاق.

ويطلق على هذا النوع من العقود عقود التغطية أو التحوط ويقصد بالتغطية أو التحوط بأنها عمليات الشراء أو البيع لعقود العملة الأجنبية لتعويض مخاطر الاحتفاظ بحسابات المدينين أو الدائنين المحددة بعملة أجنبية.

وعند الدخول في عقد الصرف الآجل قد تكون أسعار الصرف الآجلة (المتفق عليها) أكبر أو أصغر من أسعار الصرف الفورية (في تاريخ العقد) ويعتمد ذلك على توقعات المتعاملين بالعملة الأجنبية فيما يتعلق بتقلبات أسعار الصرف للعملة.

ويعد الفرق بين سعر الصرف الفوري في تاريخ العقد وسعر الصرف الآجل (المتفق عليه) بمثابة علاوة عقد صرف إذا كان سعر الصرف الآجل أكبر من سعر الصرف الفوري أو خصم عقد صرف إذا كان سعر الصرف الآجل أصغر من السعر الفوري. **وقد نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (21) والمعدل عام 1993 "المحاسبة عن آثار التغيرات في أسعار الصرف" على ما يلي:**

"في بعض الأحيان تستخدم عقود الصرف الآجلة لضمان توفير الكميات المطلوبة من عملة التقرير في تاريخ التسوية النقدية للصفقات بالعملة الأجنبية، ويعكس الفرق بين سعر الصرف المؤجل وسعر الصرف الفوري في بداية العقد الاختلاف القائم بين معدلات الفائدة في أسواق العملات الأجنبية ويعد هذا الفرق بمثابة أحد بنود قائمة

الدخل ويجب الاعتراف به على مدار فترة العقد"، **ولأغراض المحاسبة عن عقود التحوط أو التغطية يمكن التميز بين أربعة أنواع منها:**

1. عقود تغطية المعاملات بالعملة الأجنبية.
2. عقود تغطية ارتباطات مستقبلية بالعملة الأجنبية.
3. عقود تغطية صافي الاستثمارات الأجنبية.
4. عقود تغطية المضاربة في العملة الأجنبية.

وتستلزم عملية تحديد تكاليف عقد الصرف الآجل معرفة أربعة أنواع مختلفة من أسعار الصرف:

1- سعر الصرف التعاقدي المؤجل.
2- سعر الصرف الجاري في تاريخ إبرام عقد الصرف الآجل.
3- سعر الصرف الجاري في التاريخ المتوقع لتنفيذ العقد.
4- سعر الصرف الجاري في تاريخ تنفيذ العقد.

وسيتم مناقشة النوع الأول من العقود وهو المتعلق بتغطية المعاملات بالعملة الأجنبية.

3-3-2 المعالجة المحاسبية لعقود الصرف الآجلة لتغطية المعاملات بعملة أجنبية.

3-3-2-1 عقود الصرف الآجلة لبيع عملة أجنبية:

تدخل الشركات في عقود الصرف الآجلة لبيع العملة الأجنبية للتغطية ضد مخاطر انخفاض قيمة حساب المدينين (عملات أجنبية) والذي ينشأ نتيجة قيام الشركة بتصدير بضاعة على الحساب لمستورد أجنبي وبعملة أجنبية وبموجب هذا العقد تتعهد الشركة بتسليم سمسار الصرف أو البنك عدد محدد من وحدات العملة الأجنبية في تاريخ لاحق وبسعر صرف آجل يتم النص عليه في العقد وفي الغالب يكون عقد الصرف الآجل للتغطية بعدد وحدات مساوٍ لعدد وحدات العملة الأجنبية

المتوقع استلامها من المستورد الأجنبي في تاريخ التسوية ويلاحظ أن سعر الصرف الآجل لهذا النوع من العقود سيكون أكبر أو أصغر من سعر الصرف الفوري فإذا كان سعر الصرف الآجل أكبر من السعر الفوري يكون الفرق علاوة عقد صرف ويجري إثبات القيد التالي:

من حـ مدينين عقود صرف آجلة- عملة محلية

إلى مذكورين

حـ علاوة عقد صرف آجل

حـ دائنين عقود صرف آجلة –عملة أجنبية

ويعبر حساب مدينين عقود صرف آجلة-عملة محلية عن حق الشركة في استلام عدد محدد من وحدات العملة المحلية محددة بسعر الصرف الآجل المتفق عليه في العقد من سمسار الصرف أو البنك كما يعبر حساب دائنين عقود صرف آجلة-عملة أجنبية عن التزام الشركة بسداد عدد محدد من وحدات العملة الأجنبية المتفق عليها في العقد محسوبة بسعر الصرف الفوري في تاريخ العقد.

ويعبر حساب علاوة عقد صرف آجلة عن الفرق بين سعر الصرف الآجل وسعر الصرف الفوري وفي هذه الحالة تعتبر علاوة عقد الصرف إيراداً للشركة تستهلك خلال مدة العقد.

وإذا كان سعر الصرف الآجل أصغر من سعر الصرف الفوري يجري إثبات القيد التالي:

من مذكورين

حـ مدينين عقود صرف آجلة- عملة محلية

حـ خصم عقود صرف آجلة

إلى حـ دائنين عقود صرف آجلة-عملة أجنبية

ويعبر خصم عقود الصرف الآجلة في هذه الحالة مصروفاً للشركة تستهلك خلال مدة العقد.

مثال محلول (1)

في 2004/9/1 قامت إحدى الشركات المصرية الدولية ببيع بضاعة بمبلغ 000 100 دولار أمريكي للشركة التقنية الأمريكية على أن تقوم الشركة الأمريكية بسداد قيمة الصفقة في 2005/2/1 وفي نفس اليوم 2004/9/1 دخلت الشركة المصرية في عقد صرف آجل مع البنك العقاري المصري لبيع مبلغ 000 100 دولار أمريكي تسليم 2005/2/1 وبسعر آجل تم الاتفاق عليه 4.65 جنيه مصري للدولار فإذا علمت أن السنة المالية للشركة المصرية تنتهي في 12/31 من كل عام وأن الاتفاقيات نفذت في مواعيدها وأسعار الصرف للدولار الأمريكي كانت على النحو التالي:

في 2004/9/1	4.7 جنيه
في 2004/12/31	4.5 جنيه
في 2005/2/1	4.8 جنيه

المطلوب: إثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة المصرية.

الحل:

في 2004/9/1 تاريخ المعاملة وعقد الصرف

000 470 من حـ مدينين –عملات أجنبية

000 470 إلى حـ المبيعات

بيع بضاعة بمبلغ 000 100 دولار

من مذكورين

465000 حَ مدينين عقود صرف آجلة–عملة محلية

5000 حَ خصم عقود صرف آجلة

470 000 إلى حَ دائنين عقود صرف آجلة–عملة أجنبية

الدخول في عقود صرف آجلة لبيع 100 000 دولار أمريكي

<u>في 2004/12/31 تاريخ القوائم المالية</u>

20 000 من حَ خسائر صرف

20 000 إلى حَ مدينين –عملات أجنبية

تعديل رصيد حساب مدينين – عملات أجنبية بفرق أسعار الصرف

20 000 من حَ أ.خ

20 000 إلى حَ خسائر صرف

إقفال خسائر الصرف

20 000 من حَ دائنين عقود صرف آجلة – عملة أجنبية

20 000 إلى حَ أرباح صرف

تعديل رصيد حساب دائنين عقود صرف آجلة –عملة أجنبية بفروق أسعار الصرف.

20 000 من حَ أرباح صرف

200 000 إلى حَ أرباح وخسائر

4000 من حَ استهلاك خصم عقود صرف آجلة

4000 إلى حَ خصم عقود صرف آجلة

استهلاك خصم عقود الصرف ولمدة 4 شهور $(5000 \times \frac{4}{5})$

ويتم إقفال استهلاك الخصم في حساب الأرباح وخسائر بالقيد

4000 من حـ أ.خ

4000 إلى حـ استهلاك خصم عقود صرف آجلة.

<u>في 2005/2/1 تاريخ التسوية</u>

أولاً : تحصيل مبلغ 000 100 دولار من الشركة الأمريكية

000 480 من حـ النقدية – عملة أجنبية

إلى مذكورين

000 450 حـ مدينين – عملات أجنبية

000 30 حـ أرباح صرف

ثانياً: تسليم مبلغ 000 100 دولار للبنك

من مذكورين

000 450 حـ دائنين عقود صرف آجلة–عملة أجنبية

000 30 حـ خسائر صرف

000 480 إلى حـ النقدية – عملة أجنبية

ثالثاً: استلام العملة المحلية من البنك

000 465 من حـ النقدية

000 465 إلى حـ مدينين عقود صرف آجلة – عملة محلية

رابعاً: استهلاك باقي خصم عقود صرف آجلة

1000 من حـ استهلاك خصم عقود صرف آجلة

1000 إلى حـ خصم عقود صرف آجلة

<u>مثال محلول (2)</u>

في 2005/12/1 قامت الشركة الفلسطينية للتجارة العامة بتصدير 500 طن من الحمضيات لإحدى الشركات البريطانية بسعر 100 جنيه استرليني للطن الواحد

على أن يتم تسوية الصفقة في 2006/3/1 وفي نفس التاريخ أبرمت الشركة عقد صرف آجل مع أحد سماسرة الصرف لبيع مبلغ 000 50 جنيه استرليني بسعر آجل 1.63 دولار لكل جنيه استرليني تسليم 2006/3/1 وقد كانت أسعار صرف الجنيه الاسترليني مقابل الدولار الأمريكي على النحو التالي:

في 2005/12/1	1.6 دولار
في 2005/12/31	1.58 دولار
في 2006/3/1	1.57 دولار

المطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة الفلسطينية (عملة القيد بالدولار)، وإبداء الرأي في قرار الشركة الفلسطينية بالدخول في عقد الصرف الآجل.

الحل:

<u>في 2005/12/1</u>

أولاً: إثبات المعاملة بعملة أجنبية

000 80 من حـ/ مدينين–عملات أجنبية

000 80 إلى حـ/ المبيعات

ثانياً: إثبات عقد الصرف الآجل

81500 من حـ/ مدينين عقود صرف آجلة – عملة محلية

إلى مذكورين

1500 حـ/ علاوة عقود صرف آجلة

000 80 حـ/ دائنين عقود صرف آجلة – عملة أجنبية

<u>في 2005/12/31</u>

أولاً: تعديل رصيد حساب مدينين–عملات أجنبية

1000 من حـ/ خسائر صرف

1000 إلى حـ مدينين –عملة أجنبية

ثانياً: تعديل رصيد حساب دائنين عقود وصرف آجلة–عملة أجنبية

1000 من حـ دائنين عقود صرف آجلة –عملة أجنبية

1000 إلى حـ أرباح صرف

ثالثاً: استهلاك علاوة عقود صرف آجلة

500 من حـ علاوة عقود صرف آجلة.

500 إلى حـ أ.خ

(500 = 1/3 X 1500)

<u>في 2006/3/1</u>

أولاً: استلام مبلغ 50 000 جنيه استرليني من الشركة البريطانية

من مذكورين

78500 حـ النقدية –عملة أجنبية

500 حـ خسائر الصرف

500 إلى حـ مدينين – عملات أجنبية

ثانياً: تسليم العملة الأجنبية لسمسار الصرف

79000 من حـ دائنين عقود وصرف آجلة – عملة أجنبية

إلى مذكورين

78500 حـ النقدية – عملة أجنبية

500 حـ أرباح صرف

ثالثاً: استهلاك باقي علاوة الصرف

في 2006/12/31 يتم تحميل حساب أ. خ بمبلغ 500 دولار باقي علاوة عقود الصرف، وفي ضوء استعراض القيود المحاسبية السابقة يتضح أن قرار الشركة الفلسطينية بالدخول في عقد الصرف الآجل كان قراراً صائباً حيث جنب الشركة خسائر صرف بمبلغ 3000 دولار

[50000 (1.63 – 1.57)] وحقق إيراداً لها بمبلغ 1500 دولار أمريكي تمثلت في علاوة عقود الصرف الآجلة والتي تم استهلاكها خلال مدة العقد.

3-3-2-2 عقود الصرف الآجلة لشراء العملية الأجنبية:

تدخل الشركات الدولية في عقود الصرف الآجلة لشراء العملة الأجنبية لتغطية المخاطر الناجمة عن زيادة رصيد حساب دائنين- عملات أجنبية وذلك عند وجود توقعات بارتفاع سعر صرف العملة الأجنبية التي تلتزم بسداد عدد محدد منها نتيجة لقيامها بمعاملة أجنبية ترتب عليها الالتزام بالسداد في تاريخ لاحق وبموجب عقد الصرف الآجل تتعهد الشركة بأن تستلم من سمسار الصرف أو البنك عدد محدد من العملة الأجنبية وبسعر آجل متفق عليه في العقد مقابل تسليمه عدد محدد من العملة المحلية.

ويلاحظ أن سعر الصرف الآجل لهذه النوع من العقود سيكون أكبر أو أصغر من السعر الفوري فإذا كان سعر الصرف الآجل أكبر من سعر الصرف الفوري يعتبر الفرق علاوة عقد صرف آجلة **<u>ويتم إجراء القيد التالي</u>:**

من مذكورين

حـ مدينين عقود صرف آجلة- عملة أجنبية

حـ علاوة عقود صرف آجلة

إلى حـ دائنين عقود صرف آجلة- عملة محلية.

ويعبر حساب مدينين عقود صرف آجلة – عملة أجنبية عن حق الشركة في استلام عدد محدد من العملة الأجنبية من سمسار الصرف أو البنك ويتم حساب قيمة هذا الحساب بسعر الصرف الفوري في تاريخ العقد بينما يعبر حساب دائنين عقود صرف آجلة–عملة محلية عن التزام الشركة بتسليم سمسار الصرف أو البنك عدد محدد من وحدات العملة المحلية في تاريخ لاحق محسوبة على أساس سعر الصر الآجل المتفق عليه في العقد.

ويعبر حساب علاوة عقود صرف آجلة في هذه الحالة عن التكلفة التي تحملتها الشركة نتيجة الدخول في هذا العقد ويتم استهلاك العلاوة خلال مدة العقد.

وإذا كان سعر الصرف الآجل المتفق عليه أصغر من سعر الصرف الفوري **ويتم إجراء القيد:**

من حـ/ مدينين عقود صرف آجلة – عملة أجنبية

إلى مذكورين

حـ/ خصم عقود صرف آجلة

حـ/ دائنين عقود صرف آجلة – عملة محلية

ويعبر حساب خصم عقود صرف آجلة في هذه الحالة عن العائد الذي حققته الشركة نتيجة دخولها هذا العقد ويتم استهلاك الخصم خلال مدة العقد.

والجدول التالي يوضح العلاقة بين سعر الصرف الآجل والفوري في عقود البيع والشراء.

نوع عقد الصرف	العلاقة بين السعر الآجل والفوري	خصم أو علاوة	الأثر على قائمة الدخل
عقد صرف آجل بيع عملة أجنبية	السعر الآجل > السعر الفوري	علاوة	إيراد
عقد صرف آجل لشراء عملة أجنبية	السعر الآجل > السعر الفوري	علاوة	مصروف
عقد صرف آجل لبيع عملة أجنبية	السعر الآجل < السعر الفوري	خصم	مصروف
عقد صرف آجل لشراء عملة أجنبية	السعر الآجل < السعر الفوري	خصم	إيراد

وقد تطلبت النشرة رقم (52) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) أن يتم إهلاك العلاوة أو الخصم خلال مدة العقد الآجل على أن يتم إثبات قيمة الإهلاك في قائمة الدخل ويجب أن يتم التقرير عن الإهلاك الخاص بالعلاوة أو الخصم بشكل منفصل ومستقل عن أرباح أو خسائر الصرف على العقد الآجل.

مثال محلول (3)

في 2005/12/31 قامت إحدى الشركات المصرية بشراء بضاعة بمبلغ 500 000 ريال سعودي من رجل أعمال سعودي على أن تسدد قيمتها في 2006/4/1 وفي نفس التاريخ دخلت الشركة المصرية في عقد صرف آجل لشراء مبلغ 500 000 ريال من بنك القاهرة وبسعر آجل 1.3 جنيه لكل ريال سعودي وقد كانت أسعار صرف الريال السعودي مقابل الجنيه المصري على النحو التالي:

في 2005/10/31 1.25 جنيه

في 2005/12/31 1.28 جنيه

في 2006/4/1 1.35 جنيه

المطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة المصرية

الحل:

<u>في 2005/10/31</u>

أولاً: إثبات شراء البضاعة

625000 من حـ المشتريات

625000 إلى حـ دائنين –عملات أجنبية

ثانياً: إثبات عقد الصرف الآجل

من مذكورين

625000 مدينين عقود صرف آجلة – عملة أجنبية

25000 حـ علاوة عقود صرف آجلة

650000 إلى حـ دائنين عقود صرف آجلة – عملة أجنبية

<u>في 2005/12/31</u>

أولاً: تعديل حساب دائنين– عملات أجنبية

15000 من حـ خسائر صرف

15000 إلى حـ دائنين– عملات أجنبية

ثانياً: تعديل حساب مدينين عقود صرف آجلة – عملة أجنبية

15000 من حـ مدينين عقود صرف آجلة – عملة أجنبية

15000 إلى حـ أرباح الصرف

ثالثاً: استهلاك علاوة عقود صرف آجلة

10000 من حـ أ.خ

10000 إلى حـ علاوة عقود صرف آجلة

(25000 X 2/5 = 10000 جنيه)

في 2006/4/1

أولاً: استلام العملة الأجنبية من بنك القاهرة

675000 من حـ النقدية – عملة أجنبية

إلى مذكورين

640000 حـ مدينين عقود صرف آجلة – عملة أجنبية

35000 حـ أرباح صرف

ثانياً: تسليم العملة المحلية لبنك القاهرة.

650000 من حـ دائنين عقود صرف آجلة– عملة محلية

650000 إلى حـ النقدية

ثالثاً: تسليم العملة الأجنبية للمورد المصري

من حـ مذكورين

640000 حـ دائنين – عملة أجنبية

35000 حـ خسائر صرف

675000 إلى حـ النقدية – عملة أجنبية

رابعاً: يتم استهلاك باقي علاوة عقود الصرف الآجلة بمبلغ 15000 جنيه خلال عام 2006 وإقفالها في حساب أ.خ عن السنة المنتهية في 2006/12/31

أسئلة وتمارين الفصل

1- ما هو الهدف من الدخول في عقود الصرف الآجلة؟

2- ما المقصود بعمليات التغطية أو التحوط؟

3- لماذا تمثل عملية ترجمة القوائم المالية للشركات مشكلة محاسبية؟ ولماذا يثار حولها الجدل؟

4- تكلم عن متطلبات الإفصاح الخاصة بالمعاملات بعملة أجنبية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية؟

5- ما هي المعالجة المحاسبية لعلاوة أو خصم عقود الصرف الآجلة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية؟

ضع إشارة (√) أو (X) أمام كل عبارة من العبارات التالية:

1. ( ) نص المعيار المحاسبي الدولي (21) المحاسبة عن آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية على استنفاذ خصم أو علاوة الصرف خلال الفترة التي أُبرم فيها عقد الصرف الآجل.
2. ( ) يعتبر الفرق بين سعر الصرف الفوري وسعر الصرف الآجل ربح أو خسارة في وقت شراء العملة الأجنبية.
3. ( ) عند ربط الدينار الأردني بالدولار الأمريكي فإن انخفاض قيمة الدولار أمام الين الياباني سيؤدي بالضرورة إلى ارتفاع سعر الدينار بالنسبة للين الياباني.
4. ( ) يؤدي عجز ميزان المدفوعات التجاري لدولة ما إلى انخفاض سعر صرف العملة المحلية مقابل العملات الأجنبية.

5. ( ) عملة التقرير هي العملة التي بموجبها تعد التقارير المالية الختامية للشركة التابعة الأجنبية.

6. ( ) تنقسم أسعار الصرف من حيث ارتباطها بعامل الزمن إلى أسعار صرف فورية وأسعار صرف آجلة.

7. ( ) يؤثر ارتفاع معدلات الفائدة على الودائع في دولة ما على انخفاض الطلب على الاستثمار في عملة هذه الدولة.

8. ( ) سعر الصرف المباشر هو عدد الوحدات من العملة المحلية اللازم للحصول على وحدة واحدة من العملة الأجنبية.

9. ( ) تحقق الشركة أرباح صرف عندما ينخفض سعر الصرف المباشر لعملتها لدى سداد التزاماتها المستحقة بالعملة الأجنبية.

10. ( ) أسعار الطلب هي أسعار الصرف التي يستخدمها البنك في بيع العملة الأجنبية.

11. ( ) سعر الصرف الجاري هو سعر الصرف في تاريخ المعاملة بعملة أجنبية.

12. ( ) سعر الصرف 1 جنيه مصري يساوي 0.17 دولار هو سعر صرف مباشر للجنيه المصري.

اختر الإجابة الصحيحة من بين البدائل المتاحة:

1- تدخل الشركات في عقود صرف آجلة لشراء العملة الأجنبية مقدماً.

أ. لزيادة الأرباح الناتجة عن تغير أسعار صرف العملة الأجنبية.

ب. لتقليل الخسائر الناتجة عن تغير أسعار صرف العملة الأجنبية.

ج. أ + ب د. لا شيء مما سبق

2- سعر الصرف التاريخي هو:

أ. سعر الصرف في تاريخ حدوث المعاملة بعملة أجنبية.

ب. سعر الصرف في تاريخ إعداد القوائم والتقارير المالية.

ج. سعر الصرف وقت تبادل العملات.

د. سعر الصرف في ميزانية السنة المالية.

3- عند قيام الشركة الدولية بالاستيراد من الخارج فإن سعر الصرف المستخدم في تحرير الفاتورة هو:

أ. سعر الصرف في نهاية السنة المالية.

ب. سعر الصرف الجاري في تاريخ تحرير الفاتورة.

ج. متوسط أسعار الصرف خلال العام.

د. لا شيء مما سبق.

4- إذا كان السعر المقدم للعملة عند التعاقد المقدم لبيع أو شراء عملات أجنبية أكبر من السعر الجاري وقت تحرير الفاتورة فإن الفرق بين السعرين يمثل:

أ. علاوة على عقد بيع أو شراء عملات أجنبية.

ب. خصم على عقد بيع أو شراء عملات أجنبية.

ج. خسائر شراء عملات أجنبية.

د. أرباح بيع أو شراء عملات أجنبية.

5- من العوامل التي تؤدي إلى ارتفاع سعر صرف العملة المحلية مقابل عملات أجنبية:

أ. عجز ميزان المدفوعات التجاري ب. ارتفاع معدل التضخم السائد.

ج. ارتفاع معدل الفائدة المصرفية على العملات الأجنبية.

د. تدخل البنك المركزي في سوق الصرف لشراء العملة الأجنبية.

6- تنقسم أسعار الصرف حسب علاقتها بالزمن :

أ. أسعار صرف مؤجلة وفورية.

ب. أسعار صرف تاريخية وجارية.

ج. أسعار صرف حرة وثابتة.

د. لا شيء مما سبق.

7- في 2002/12/31 وقبل التسويات كان رصيد مدينين- عملات أجنبية في دفاتر شركة الخليج الأردنية 160000 دينار ونتيجة الفحص تبين أن هذا الرصيد نشأ نتيجة لتصدير بضاعة لأحد التجار في ألمانيا بمبلغ 400 000 مارك ألماني تستحق في 2003/1/15 فإذا علمت أن سعر صرف الدينار الأردني في 2002/12/31 بلغ 2 مارك ألماني فإن نتيجة التسوية سيظهر:

أ. حساب أرباح صرف بمبلغ 40000 دينار.

ب. حساب خسائر صرف بمبلغ 40000 دينار.

ج. حساب مدينين –عملات أجنبية مدين بمبلغ 80000 مارك.

د. حساب مدينين- عملات أجنبية دائن بمبلغ 80000 مارك.

هـ. لا شيء مما سبق

تمارين

1. في 2005/12/7 قامت إحدى الشركات الفلسطينية بتصدير بضاعة لأحد التجار في الاتحاد الأوروبي بمبلغ 80000 يورو عندما كان سعر صرف اليورو 1.225 دولار على أن يتم التحصيل في 2006/3/7م وفي 2006/3/7 قام التاجر الأوروبي بسداد المستحق عليه وقد كان سعر صرف اليورو مقابل الدولار كالآتي:

في 2005/12/31 1.27 دولار

في 2006/3/7 1.25 دولار

المطلوب: إثبات العمليات السابقة في دفاتر الشركة الفلسطينية بالدولار.

2. في 2005/11/1 قامت إحدى الشركات المصرية بتصدير بضائع إلى شركة سعودية بمبلغ 000 2000 ريال سعودي تستحق السداد على دفعتين متساويتين الأولى في 2005/12/31 والثانية في 2006/3/31، وفي تاريخ 2005/11/1 أبرمت الشركة المصرية عقد للصرف الآجل لبيع عملة أجنبية مع بنك القاهرة بمبلغ 000 1000 ريال سعودي وبسعر آجل 1.18 جنيه لكل ريال سعودي ويستحق في 2006/3/31.

فإذا كان سعر صرف الريال السعودي مقابل الجنيه المصري على النحو التالي:

في 2005/11/1	1.25 جنيه
في 2005/12/31	1.22 جنيه
في 2006/3/31	1.27 جنيه

وقد تم تنفيذ العقود كما اتفق عليها.

المطلوب: إثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة المصرية.

3. في 2000/12/1 قامت الشركة السعودية بالتعاقد مع الشركة الهولندية العالمية على تصدير منتجات بتروكيماوية بقيمة 000 1000 جلد /هولندي على أن تحصل الشركة السعودية إجمالي قيمة الصفقة في 2001/1/31 وبناءً على ذلك قامت الشركة السعودية العالمية بإبرام عقد صرف آجل مع البنك السعودي الهولندي لبيع قيمة الصفقة من العملة الأجنبية مقابل سعر صرف متفق عليه بين الطرفين.

وفيما يلي مجموعة القيود المحاسبية التي تم تسجيلها في دفاتر الشركة السعودية العالمية بعد تنفيذ جميع بنود العقود السابقة.

المطلوب: إكمال القيم النقدية المجهولة في هذه القيود.

1- عمليات يوم 2000/12/1م 160000 من حـ/ المدينين –عملات أجنبية 160000 إلى حـَ المبيعات من مذكورين 155000 حـَ مدينين عقود صرف آجلة حـَ خصم عقد صرف إلى حـَ دائنين عقود صرف آجلة. 2- عمليات يوم 2000/12/31 من حـَ خسائر الصرف إلى حـَ المدينين –عملات أجنبية 5000 من حـَ دائنين عقود صرف آجلة 5000 إلى حـَ أرباح الصرف. من حـَ استهلاك خصم عقد صرف إلى حـَ خصم عقد صرف	3- عمليات يوم 2001/1/31 من مذكورين حـَ النقدية–عملة أجنبية 5000 حـَ خسائر الصرف إلى حـَ المدينين–عملات أجنبية من حـَ النقدية إلى حـَ مدينين عقود صرف آجلة من حـَ دائنين عقود صرف آجلة إلى مذكورين حـَ النقدية –عملة أجنبية 5000 حـَ أرباح صرف من حـَ استهلاك خصم عقد صرف إلى حـَ خصم عقد صرف.

الفصل الرابع

ترجمة القوائم المالية للشركات الأجنبية

تمهيد

المصطلحات

4-1 إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة

4-2المحاسبة عن العمليات في الدول الأجنبية

4-3 ترجمة القوائم المالية للشركات الأجنبية

4-4 أهداف ترجمة القوائم المالية الأجنبية

4-5 الطرق المحاسبية لترجمة القوائم المالية الأجنبية

4-5-1 طريقة البنود المتداولة- غير المتداولة

4-5-2 طريقة البنود النقدية - غير النقدية

4-5-3 طريقة سعر الصرف المؤقت (الطريقة الزمنية)

4-5-4 طريقة سعر الصرف الجاري

4-6 حالات عملية

ملحق الفصل

أسئلة وتمارين

تمهيد:

تجد إدارات الشركات الدولية نفسها مطالبة بإعداد التقارير المالية التي تعكس نتائج أعمالها عن الفترة المحاسبية المنتهية سواء كانت هذه الأعمال تمت داخل حدود الدولة أو خارجها سواء من خلال فروع خارجية أو شركات تابعة، أي ستكون هذه الإدارات مطالبة بإعداد قوائم مالية موحدة للمجموعة ولا يمكن تحقيق ذلك ما لم يتم التعبير عن حسابات الشركة وحسابات فروعها وشركاتها التابعة بعملة واحدة فلا يمكن أن تكون التقارير والقوائم المالية الموحدة ذات معنى نتيجة جمع الدينار الأردني والدولار الأمريكي واليورو الأوروبي ولذلك وجدت الشركات الدولية نفسها أمام مشكلة محاسبية تتمثل في كيفية توحيد العملة في القوائم المالية الموحدة وكحل لهذه المشكلة تلجأ الشركات إلى إدخال العديد من التعديلات والتسويات على القوائم المالية المستقلة للفروع والشركات التابعة وترجمتها إلى عملة ولغة الدولة التي يقع بها المركز الرئيسي للشركة.

المصطلحات:

الشركة التابعة:Subsidiary Company

هي أي منشأة تسيطر عليها منشأة أخرى (وتعرف بالشركة الأم) وقد تكون محلية أو أجنبية.

الشركة الأم أو القابضة: Holding Company

وهي أي منشأة يكون لديها شركة تابعة أو أكثر وقد تكون محلية أو أجنبية.

المجموعة: Croup

الشركة الأم وكل شركاتها التابعة.

القوائم المالية المجمعة:Consolidated Financial Statements

وهي تلك القوائم المالية للمجموعة والتي يتم عرضها وكأنها لمنشأة واحدة وباستخدام عملة التقرير أو القيد للشركة الأم، وتشمل نتيجة الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية.

القوائم المالية الأجنبية: Foreign Financial Statements

القوائم المالية التي تستخدم فيها العملات الأجنبية كوحدة قياس.

العمليات الأجنبية: Foreign Transaction

هي العمليات التي تكون قوائمها المالية مجمعة أو موحدة أو يتحاسب عنها على أساس نسبة الملكية في القوائم المالية للمنشأة التي تعد التقرير أو هي التي تعد قوائمها بخلاف عملة المنشأة التي تعد التقرير.

ترجمة العملات الأجنبية: Foreign Currency Translation

وهي العمليات التي يتم بمقتضاها التعبير عن مجموعة القوائم المالية المعدة بعملة معينة بلغة عملة أخرى.

صافي الاستثمار في وحدة أجنبية: Net Investment in A Foreign Entity

نصيب أو حصة منشأة التقرير (الأم) في صافي أصول الوحدة الأجنبية.

فروق الترجمة: Translate Adjustments

هي الفروق الناتجة عن عملية ترجمة القوائم المالية من العملة الوظيفية إلى عملة تقرير أخرى لغرض إعداد القوائم المالية الموحدة.

البنود النقدية: Monetary Items

هو الالتزام بدفع أو حق تحصيل مقدار ثابت من الوحدات النقدية في المستقبل.

التحويل: Conversion : تبادل عملة بعملة أخرى.

السيطرة: Control

عملية يتم من خلالها قيام شركة معينة بالسيطرة على الأنشطة الاقتصادية لشركة أخرى قائمة بالفعل بحيث تصبح الأولى الشركة المستثمرة أو القابضة والثانية الشركة المستثمر بها أو التابعة وبدون الحاجة لزوال الصفة القانونية لإحدى الشركتين أو كلاهما.

البنود المتداولة: Current Items

وهي البنود التي يتوقع تحصيلها أو تسويتها خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية.

المتوسط المرجح لسعر الصرف:Weighted Average Rate

هو متوسط معدل التبادل بين عمليتين مختلفتين خلال فترة زمنية محددة مرجحة بالمبالغ النقدية.

حقوق الأقلية: Minority Interest

ذلك الجزء من صافي نتائج الأعمال وصافي موجودات الشركة التابعة الذي يعود إلى أسهم فيها لا تملكها الشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

4-1 إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة:

عند إعداد القوائم المالية الموحدة تتبع الإجراءات التالية (المليجي: 178:2000):

أ. استبعاد قيمة استثمار الشركة القابضة في كل شركة تابعة ونصيب الشركة القابضة في حقوق الملكية في كل شركة تابعة.

ب. يتم تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل الفترة في الشركات التابعة الأجنبية المجمعة وتسوي خصماً من دخل المجموعة وذلك للوصول إلى صافي الدخل الخاص بأصحاب الشركة القابضة.

ج. يتم تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركات التابعة المجمعة وتعرض في القوائم المالية مستقلة عن الالتزامات وعن حقوق ملكية الشركة القابضة وتتكون حقوق الأقلية في صافي الأصول في مبلغ الاستثمار في تاريخ الانضمام الأصلي ونصيب الأقلية في حركة حقوق الملكية من تاريخ الاندماج.

د. تستبعد بالكامل الأرصدة الناتجة عن المعاملات المتبادلة بين المجموعة وكذلك معاملات المجموعة المتبادلة والأرباح غير المحققة الناتجة منها، وتستبعد الخسائر غير المحققة والناتجة عن معاملات المجموعة إلا إذا كان من غير الممكن تغطيتها.

هـ. تستبعد بالكامل الأرصدة الناتجة عن المعاملات المتبادلة بين المجموعة، وكذلك المعاملات المتبادلة بين شركات المجموعة وكذلك معاملات المجموعة معاً بما في ذلك المبيعات والمصروفات وتوزيعات الأرباح، والأرباح غير المحققة والناتجة عن معاملات المجموعة والتي تظهر ضمن قيم بعض الأصول مثل المخزون والأصول الثابتة.

كما يجب أن تشتمل القوائم المالية الموحدة على الإفصاح التالي:

أ. قائمة بالشركات التابعة وذلك بما يوضح أسماء تلك الشركات وبلد التأسيس أو الإقامة والحصة في حقوق الملكية والحصة في قوة التصويت إذا اختلفت عن الحصة في حقوق الملكية.

ب. الإفصاح عن أسباب عدم تجميع شركة تابعة وطبيعة العلاقة بين الشركة القابضة والشركة التابعة والتي لا تمتلك فيها الشركة القابضة ما يزيد عن 50% من قوة التصويت واسم الشركة التي لم تقيد شركة تابعة بسبب عدم وجود سيطرة عليها بالرغم من امتلاك الشركة القابضة ما يزيد عن 50% فيها وتأثير اقتناء

وبيع شركات تابعة على المركز المالي في تاريخ إعداد القوائم المالية وعلى نتيجة الأعمال عن تلك الفترة وعلى أرقام المقارنة للفترة السابقة.

ج. السياسة المحاسبية المستخدمة في المحاسبة عن الاستثمارات في شركة تابعة في القوائم المالية المستقلة للشركة القابضة.

4-2 المحاسبة عن العمليات في الدول الأجنبية:

تمتلك بعض الشركات القابضة أو الشركات الدولية متعددة الجنسيات فروعاً لها أو حصصاً أو مساهمات في حقوق ملكية بعض الشركات التي يكون مقرها الدائم في دول أجنبية، وهنا تبرز الحاجة لتجميع القوائم المالية للشركات التابعة الأجنبية التي تخضع لسيطرة الشركة القابضة ويقصد بالسيطرة عندما تمتلك الشركة الأم سواء بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال شركاتها التابعة ما يزيد عن 50% من الأسهم التي لها حق التصويت بالشركة فيما عدا تلك الحالات الاستثنائية التي يظهر فيها بوضوح أن تلك الملكية لا تمثل السيطرة.

وقد تحدث السيطرة أيضاً عندما تمتلك الشركة الأم أو القابضة نصف أو أقل من 50% من الأسهم التي لها حق التصويت بالشركة في الحالات التالية:

أ. التحكم في أكثر من نصف الأسهم التي لها حق التصويت تطبيقاً لاتفاق مع مستثمرين آخرين.

ب. التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للشركة وذلك بموجب قانون أو اتفاقية.

ج. وجود سلطة لتعين أو عزل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو من في حكمهم.

د. وجود سلطة على أغلبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة أو من في حكمهم

<u>ويستثنى من هذه الحالات:</u>

- إذا كان القصد من السيطرة على الشركة التابعة مؤقت بمعنى وجود نية للتخلص منها في المستقبل القريب.

- تشغيل الشركة التابعة تحت قيود صارمة طويلة الأجل مما يحد من قدرتها بشكل جوهري على تحويل أي أموال إلى الشركة القابضة.

ولا شك أن تحديد العملة الوظيفية للوحدة الأجنبية يكتسب أهمية خاصة في الفكر المحاسبي الدولي باعتبارها نقطة البداية لعملية الترجمة ونظراً لهذه الأهمية فقد وردت ضمن أدبيات المعايير المحاسبية المالية العديد من المؤشرات التي يمكن الاسترشاد بها عند تحديد العملة الوظيفية للوحدة الأجنبية (الجبر وعبد المنعم: 1998: 249-251) ومنها:

أ. **مؤشرات التدفقات النقدية:**

1. **تستخدم العملة الأجنبية:** إذا كانت التدفقات النقدية المتعلقة بالأصول والالتزامات الخاصة بالوحدة الأجنبية تتم بصفة أساسية بعملة أجنبية وبحيث ألا يكون لها تأثير مباشر على التدفقات النقدية للشركة القابضة.

2. **تستخدم عملة التقرير:** إذا كانت التدفقات النقدية المتعلقة بالأصول والالتزامات الخاصة بالوحدة الأجنبية ذات تأثير مباشر في الأجل القصير على التدفقات النقدية للشركة القابضة بالإضافة إلى إمكانية تحويلها إليها.

ب. **مؤشرات أسعار البيع:**

1. **تستخدم العملة الأجنبية:** إذا كانت أسعار بيع منتجات الوحدة الأجنبية لا تتأثر بالتغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية في الأجل القصير وأن يتم تحديدها في ضوء متطلبات المنافسة المحلية والتشريعات الحكومية المحلية.

2. **تستخدم عملة التقرير:** إذا كانت أسعار بيع منتجات الوحدة الأجنبية تتأثر بالتغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية في الأجل القصير، وذلك عندما تحدد أسعارها في المنافسة العالمية أو الأسعار الدولية.

ج. **مؤشرات أسواق البيع:**

1. **تستخدم العملة الأجنبية:** إذا كانت هناك أسواق محلية تسمح ببيع منتجات الوحدة الأجنبية هذا بالرغم من إمكانية نجاح الوحدة في تصدير كمية ضخمة من منتجاتها للأسواق العالمية.

2. **تستخدم عملة التقرير:** إذا كانت معظم المبيعات تقع داخل الأسواق المحلية للدولة التي بها مقر الشركة القابضة، وكذلك إذا تم إبرام عقود البيع بعملة دولة المقر.

د. **مؤشرات المصروفات:**

1. **تستخدم العملة الأجنبية:** إذا كانت تكلفة المنتج أو الخدمة التي تقدمها الوحدة الأجنبية هي من التكاليف المحلية أو كانت تتمثل عناصرها الرئيسية في المواد الأولية أو تكلفة العمالة أو تكاليف جميع التسهيلات الأخرى ويسري هذا المفهوم حتى ولو تم استيراد بعض هذه العناصر من الخارج.

2. **تستخدم عملة التقرير:** إذا كانت الوحدة الأجنبية تحصل على معظم عناصر التكاليف من الدولة التي يقع بها مقر الشركة القابضة وسواء أكانت مواد أولية أو عمالة أو التسهيلات الأخرى.

هـ. **المؤشرات المالية:**

1. **تستخدم العملة الأجنبية:** إذا كانت عملية التحويل بالعملة الأجنبية تتم محلياً بصفة أساسية، وبحيث تكفي الأموال المتولدة من عمليات الوحدة الأجنبية لسداد جميع الالتزامات سواء القائمة أو العادية أو المتوقعة.

2. **تستخدم عملة التقرير:** إذا كانت عملية التحويل تتم بصورة رئيسية من الشركة القابضة أو من احد المصادر التي تتعامل بعملة التقرير، أو عندما لا تكفي الأموال المتولدة من عمليات الوحدة الأجنبية لسداد جميع الالتزامات القائمة أو العادية

أو المتوقعة دون الحاجة إلى أموال إضافية من الشركة القابضة، وإذا تم تقديم أموال إضافية من الشركة القابضة للوحدة الأجنبية بغرض التوسع، فإن ذلك لا يعد أحد العوامل طالما أن الأموال المتولدة من عمليات الوحدة الأجنبية تكون كافية لسداد ذلك التمويل الإضافي.

و. **مؤشرات العمليات المقابلة والعلاقات المتبادلة:**

1. **تستخدم العملة الأجنبية:** إذا كان حجم العمليات المقابلة ضعيفاً، وعندما لا تتوافر علاقات تبادلية قوية بين عمليات الوحدة الأجنبية والشركة القابضة، وذلك بالرغم من إمكانية اعتماد عمليات الوحدة الأجنبية على بعض المزايا التنافسية للشركة القابضة مثل حقوق براءات الاختراع والعلامات التجارية.

2. **تستخدم عملة التقرير:** إذا كان حجم العمليات المقابلة كبيراً وعندما تتوافر علاقات تبادلية قوية بين عمليات الوحدة الأجنبية والشركة القابضة.

4-3 ترجمة القوائم المالية للشركات الأجنبية:

الترجمة ليست تحويلاً للعملة حيث أن عملية تحويل العملة تعني الاستبدال الفعلي الملموس من نقدية بعملة معينة إلى نقدية بعملة أخرى في حين أن الترجمة هي التعبير النقدي بواسطة العملة المحلية عن مبالغ أو عمليات تم قياسها بواسطة العملة الأجنبية دون حدوث تبادل مادي للعملتين، أي أن ترجمة القوائم المالية للشركات الأجنبية لا تعني محاولة إيجاد القيم الجارية للأصول والالتزامات المعبر عنها بالعملات الأجنبية وتوحيدها ولا يقصد بها إجراء عملية تحويل فعلية وإنما القيام بمجموعة عمليات دفترية والتي بمقتضاها يتم التعبير عن مجموعة القوائم المالية المعدة بعملة معينة (المستخدمة في إعداد القوائم المالية للفروع والشركات التابعة الأجنبية)، إلى عملة أخرى (المستخدمة في إعداد القوائم المالية للشركة الأم أو المركز الرئيسي).

4-4 أهداف ترجمة القوائم المالية الأجنبية:

حدد معيار المحاسبة البريطاني رقم (20) "ترجمة العملة الأجنبية" هدف ترجمة القوائم المالية حيث نص "يتمثل الهدف من ترجمة المعاملات بعملة أجنبية والقوائم المالية بعملة أجنبية في وجوب الحصول على نتائج منسجمة بشكل عام على التأثيرات الخاصة لتغيرات سعر الصرف على التدفقات النقدية للشركة، وحقوق ملكيتها، ومع وجوب أن تعرض القوائم المالية وجهة النظر الحقيقية والعادلة لنتائج تصرفات الإدارة، كما يجب أن تعكس القوائم المالية المجمعة النتائج المالية والعلاقات عندما تم قياسها في القوائم المالية بالعملة الأجنبية قبل الترجمة"

كما حدد مجلس معايير المحاسبة المالية بالولايات المتحدة الأمريكية في المعيار رقم (52) **أهداف ترجمة القوائم المالية الأجنبية كما يلي:**

1. تقديم معلومات تتفق بوجه عام مع الآثار الاقتصادية المتوقعة لتغير سعر الصرف على التدفقات النقدية من الشركة التابعة إلى الشركة القابضة وعلى حقوق الملكية فيها.

2. أن تعكس القوائم المالية الموحدة النتائج على الوحدات الأجنبية كما تم قياسها بالعملة المحلية لهذه الوحدات وطبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة في بلد الشركة القابضة.

كما يمكن القول أن هدف الترجمة يتمثل في إمداد المستثمرين في الشركات المختلفة ومدراء الشركات بمعلومات عن الاستثمارات الأجنبية بلغة يفهمونها ومساعدتهم بعمل مقارنة بين نتائج هذه الاستثمارات المحلية وإعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة.

4-5 الطرق المحاسبية لترجمة القوائم المالية الأجنبية:

هناك عدة طرق محاسبية استخدمت من قبل الشركات الدولية على نطاق واسع في ترجمة القوائم المالية الأجنبية وهي:

أ. طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة Careent – Non Current Method

ب. طريقة البنود النقدية وغير النقدية Monetary-Non Montary Method

ج. طريقة سعر الصرف المؤقت (الزمنية) The Temporal Method

د. طريقة سعر الصرف الجاري The Carrent Exchange Rate Method

4-5-1 طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة:

وتعتبر أقدم طرق الترجمة حيث استخدمت في عام 1931م في الولايات المتحدة الأمريكية نتيجة لتوصية الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين الأمريكي واستمر العمل بها داخل وخارج الولايات المتحدة الأمريكية حتى بداية السبعينات.

وتعتمد هذه الطريقة إلى العرف المحاسبي والذي يقسم بنود الميزانية العمومية إلى بنود متداولة وبنود غير متداولة (طويلة الأجل).

الأصول المتداولة:

يجب تصنيف الأصل على أنه أصل متداول في الحالات التالية:

أ. عندما يتوقع أن يتحقق أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة.

ب. عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة على المدى القصير ويتوقع أن يتحقق خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية.

ج. عندما يكون نقداً أو أصلاً معادلاً للنقد ولا توجد قيود على استعماله.

الالتزامات المتداولة:

يجب تصنيف الالتزامات على أنها متداولة في الحالتين:

أ. عندما يتوقع تسويتها أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة.

ب. عندما تستحق التسوية خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية.

وتتم الترجمة بموجب هذه الطريقة بالتفرقة بين البنود المتداولة وغير المتداولة وفق الإجراءات المحاسبية التالية:

1. تترجم الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة (قصيرة الأجل) بما فيها الأرصدة المدينة والدائنة باستخدام سعر الصرف الجاري (سعر الصرف في تاريخ إعداد القوائم المالية) أو ما يطلق عليه بسعر الإقفال.

2. تترجم الأصول غير المتداولة والالتزامات طويلة الأجل باستخدام أسعار الصرف التاريخية (أسعار الصرف السائدة وقت الحصول على كل أصل أو نشأة الالتزام أو الحق).

3. تترجم عناصر حقوق الملكية باستخدام أسعار الصرف التاريخية.

4. تترجم جميع بنود قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات) باستخدام المتوسط المرجح لأسعار الصرف السائدة خلال السنة المالية ما عدا البنود ذات العلاقة المباشرة ببنود قائمة المركز المالي مثل: (مصاريف استهلاك الأصول الثابتة، استنفاذ الأصول الطبيعية، تكلفة البضاعة المباعة)، فإنها تترجم باستخدام أسعار الصرف التي استخدمت في ترجمة الأصول المرتبطة بها.

5. يستخرج الفرق بين مجموع القيم في جانبي قائمة المركز المالي والذي ينشأ كنتيجة طبيعية لاختلاف أسعار الصرف التي استخدمت في عملية الترجمة وتعرف بفروق ترجمة قائمة المركز المالي.

6. يترجم رقم صافي الدخل في قائمة الدخل باستخدام سعر الصرف الجاري في تاريخ القوائم المالية.

7. تستخرج فروق ترجمة قائمة الدخل وتتمثل بالفرق بين صافي ربح العمليات المترجمة وصافي الربح المترجم بالسعر الجاري.

8. ترحل فروق ترجمة قائمة المركز المالي وفروق ترجمة قائمة الدخل إلى حساب موحد يعرف بفروق ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة الأجنبية ويقفل في قائمة الدخل الموحدة للمجموعة.

ملاحظة: ظهر اتجاه لدى المحاسبين يدعو للتفرقة بين أرباح وخسائر الترجمة المحققة وغير المحققة نتيجة للتغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية حيث دعا إلى الاعتراف بأرباح وخسائر الصرف المحققة والخسائر غير المحققة ضمن بنود قائمة الدخل وتأجيل الاعتراف بالأرباح غير المحققة إلى أن تتحقق وإظهارها ضمن بنود قائمة المركز المالي.

مثال محلول (1)

في 2005/1/1 اشترت الشركة الصناعية الأردنية إحدى الشركات الأمريكية بالكامل بمبلغ 900000 دولار أمريكي نقداً وقد كان المركز المالي للشركة في تاريخ الشراء على النحو التالي:

قائمة المركز المالي للشركة الأمريكية بالدولار

في 2005/1/1

البيان	المبالغ
الأصول	
صندوق	500000
ذمم مدينة	400000
بضاعة	200000
آلات	300000
مجمع استهلاك آلات	(50000)
مجموع الأصول	**1350000 دولار**
الالتزامات وحقوق الملكية	

دائنون	450000
رأس المال	400000
أرباح محتفظ بها	500000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	**1350000 دولار**

وقد كان سعر صرف الدولار الأمريكي في 2005/1/1 ما يعادل 0.68 دينار أردني، وفي 2005/12/31 كانت قوائم الشركة المالية على النحو التالي:

أ. قائمة الدخل للفترة المالية المهنية في 2005/12/31 (بالدولار)

بيان	مبالغ جزئي	مبالغ كلي
المبيعات		600000
بطرح تكلفة المبيعات		
بضاعة أول المدة	200000	
+ المشتريات	300000	
– بضاعة آخر المدة	(300000)	
تكلفة المبيعات		(200000)
مجمل الربح		400000
بطرح: مصاريف التشغيل		
مصروف استهلاك الآلات	(20000)	
مصاريف مختلفة	(50000)	
مجموع مصاريف السعر		(70000)
صافي الدخل		330000 دولار

ب. قائمة المركز المالي للشركة الأمريكية (بالدولار):

في 2005/12/31

بيان	مبالغ
الأصول	
صندوق	900000
ذمم مدينة	330000
بضاعة	300000
آلات	30000
مجمع استهلاك آلات	(70000)
مجموع الأصول	1760000 دولار
الالتزامات وحقوق الملكية	
دائنون	530000
رأس المال	400000
الأرباح المحتفظ بها	830000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	1760000

فإذا علمت أن: سعر صرف الدولار الأمريكي في 2005/12/31 يعادل 0.72 دينار والمتوسط المرجح لسعر الصرف خلال السنة 0.7 دينار

المطلوب: ترجمة القوائم المالية للشركة الأمريكية بالدينار الأردني وفق طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة.

الحل: أولاً: ترجمة قائمة الدخل للشركة التابعة الأمريكية

أ- قائمة الدخل للشركة التابعة الأمريكية عن الفترة المنتهية في 2005/12/31م

البيان	المبلغ (بالدولار)		معامل الترجمة	المبلغ (بالدينار)	
	جزئي	كلي		جزئي	كلي
المبيعات		600 000	0.7		420000
بطرح تكلفة المبيعات					
بضاعة أول المدة	200 000		0.68	136000	
+ المشتريات	300 000		0.7	210000	
(-) ت. بضاعة آخر المدة	(300000)		0.72	(216000)	
(-) تكلفة المبيعات		(200000)			(130000)
مجمل الربح		400000			290000
بطرح: مصاريف التشغيل					
مصروف استهلاك الآلات	20000		0.68	13600	
مصاريف مختلفة	50000	(70000)	0.7	35000	(48600)
صافي الربح		330000			241400
صافي الربح المترجم بالسعر الجاري		330000	0.72		(237600)
فروق ترجمة قائمة الدخل					3800

ب. قائمة المركز المالي للشركة التابعة الأمريكية في 2005/12/31م

البيان	المبلغ (بالدولار)	معامل الترجمة	المبلغ (بالدينار)
الأصول			
الأصول المتداولة			
صندوق	900000	0.72	648000
ذمم مدينة	330000	0.72	237600
بضاعة	300000	0.72	216000
أصول ثابتة			
آلات	300000	0.68	264000
مجمع استهلاك آلات	(70000)	0.68	(47600)
مجموع الأصول	**1760000**		**1258000**
الالتزامات وحقوق الملكية			
التزامات قصيرة الأجل			
دائنون	330000	0.72	381600
رأس المال الاسمي	400000	0.68	272000
أرباح محتفظ بها	830000	تسوية	577600
فروق الترجمة (أرباح ترجمة)			26800
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	176000		1258000

يتم ترجمة الأرباح المحتفظ بها بأسعار الصرف التاريخية ولذلك تترجم على النحو التالي: (0.68 X 500 000) + (0.72 X 330 000) = 577600

عيوب طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة:

1- التركيز على ما جرى عليه العرف المحاسبي في التمييز بين البنود المتداولة وغير المتداولة أدى إلى إهمال الهدف الرئيس من عملية الترجمة

2- تعد الترجمة بموجب هذه الطريقة خروجاً على مبدأ التكلفة التاريخية خاصة فيما يتعلق بترجمة مخزون آخر المدة (أصل متداول) باستخدام سعر الصرف الجاري بدلاً من سعر الصرف التاريخي كما قد تؤدي ترجمة المخزون بالسعر الجاري عند انخفاض سعر الصرف إلى تحميل السنة المالية التي تم فيها شراء المخزون بخسائر كبيرة كما سيؤدي إلى تحقيق أرباح كبيرة في السنة التي يتم فيها بيع المخزون.

3- ترجمة الالتزامات طويلة الأجل باستخدام أسعار الصرف التاريخية لا يعبر تعبيراً دقيقاً عن الموارد المالية التي يجب تخصيصها لسداد تلك الالتزامات، كما يؤدي إلى تأجيل الاعتراف المحاسبي بمكاسب أو خسائر التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية.

4- الخروج على مبدأ ثبات وحدة القياس النقدي نتيجة لاستخدام أكثر من سعر صرف في ترجمة بنود قائمة الدخل.

5- ضرورة الاحتفاظ بأسعار الصرف التاريخية لجميع البنود غير المتداولة ولجميع الشركات التابعة ولسنوات طويلة.

وعلى الرغم من الانتقادات السابقة التي وجهت لهذه الطريقة إلا أنها تتميز بالآتي:

1. البساطة والوضوح وتوافر الكتابات والبحوث حولها.
2. اعتمادها على عرف محاسبي مستقر ثابت للتفرقة بين البنود المتداولة وغير المتداولة.

3. تعكس الترجمة بهذه الطريقة القيمة الحقيقية لرأس المال العامل في تاريخ إعداد القوائم المالية.
4. أن الأرباح والخسائر الناتجة من التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية المحتسبة وفقاً لهذه الطريقة تعتبر أقل كثيراً من الأرباح والخسائر المحتسبة طبقاً لطريقة الصرف الجاري (الصعيدي و ندا: 260:2000).

4-5-2 طريقة البنود النقدية- غير النقدية

نتيجة للانتقادات التي وجهت لطريقة البنود المتداولة وغير المتداولة استخدمت طريقة جديدة وهي طريقة البنود النقدية وغير النقدية وذلك بواسطة أحد أساتذة المحاسبة بالولايات المتحدة الأمريكية (صمويل هيبورث في عام 1956) وتم نشرها بواسطة الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين في عام 1960م.

وتعتمد هذه الطريقة على تصنيف بنود المركز المالي إلى بنود نقدية وبنود غير نقدية والبنود النقدية هي البنود السائلة بطبيعتها أو القابلة للتحول السريع إلى عدد ثابت من وحدات النقد مثل: (النقدية في الخزينة- النقدية في البنك- المدينون- الدائنون- أوراق القبض- أوراق الدفع- القروض قصيرة الأجل- قروض السندات- البنك سحب على المكشوف- الاستثمارات في الأوراق المالية قصيرة وطويلة الأجل- الأرصدة المدينة والأرصدة الدائنة بعملات أجنبية).

<u>وتتم الترجمة بموجب هذه الطريقة بالتفرقة بين البنود النقدية وغير النقدية وفق الإجراءات التالية:</u>

1- تترجم بنود قائمة المركز المالي النقدية (الأصول والالتزامات) باستخدام سعر الصرف الجاري في تاريخ إعداد القوائم المالية.

2- تترجم بنود قائمة المركز المالي غير النقدية وبنود حقوق الملكية باستخدام أسعار الصرف التاريخية والسائدة وقت الحصول على الأصل أو نشأة الالتزامات.
3- تترجم بنود قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات) باستخدام المتوسط المرجح سعر الصرف للفترة ما عدا البنود ذات العلاقة ببنود قائمة المركز المالي تترجم باستخدام سعر الصرف الذي استخدام في ترجمة بنود قائمة المركز المالي.
4- تستخرج فروق ترجمة قائمة المركز المالي وتتمثل في الفرق بين جانبي قائمة المركز المالي وكنتيجة لترجمة بنود قائمة المركز المالي بأسعار صرف مختلفة ويقفل رصيد هذا الحساب في حساب عام لفروق ترجمة قوائم المركز المالي للشركات والفروع الأجنبية للمجموعة والذي يقفل بدوره في قائمة الدخل الموحدة للمجموعة.
5- لا يتم ترجمة رقم صافي الدخل وإنما يستخرج صافي ربح العمليات المترجمة ويرحل إلى قائمة الدخل الموحدة للمجموعة.

ملاحظات على طريقة البنود النقدية –غير النقدية.

1- بداية ظهور هذه الطريقة كانت الاستثمارات طويلة الأجل والقروض طويلة الأجل والسندات تعالج باعتبارها بنود غير نقدية نظراً لطبيعتها غير السائلة واحتمال تعرضها لخسائر في قيمتها الاسمية عند تحويلها إلى نقدية ولكن في عام 1965م وبناءاً على قرار مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي أصبحت تعالج كبنود نقدية.
2- تترجم المصاريف المدفوعة مقدماً والإيرادات المحصلة مقدماً باستخدام أسعار الصرف التاريخية خلاف للأرصدة المدينة والدائنة الأخرى باعتبارهما يعبران عن أحداث تمت بالفعل.
3- يترجم مخزون آخر المدة باستخدام سعر الصرف التاريخي باعتباره بنداً غير نقدياً في كلٍ من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل.

مثال محلول (2)

في 2005/12/31 تسلمت إحدى الشركات السعودية الدولية القوائم المالية لأحد فروعها العاملة في الولايات المتحدة الأمريكية وقد كانت على النحو التالي:

أ. قائمة الدخل للفرع الأمريكي عن الفترة المالية المنتهية في 2005/12/31 بالدولار

البيان	مبلغ	مبلغ
المبيعات		10 000 000
بطرح تكلفة المبيعات		
بضاعة أول المدة	1500 000	
+ المشتريات	6000 000	
(–) بضاعة آخر المدة	(2500 000)	
كلفة المبيعات		(5000 000)
مجمل الدخل		500000
بطرح مصاريف التشغيل		
مصاريف تسويقية	300 000	
مصاريف عمومية وإدارية	1200 000	(1500 000)
صافي الدخل التشغيلي		3500 000
إيراد استثمارات مالية		200 000
صافي الدخل		3700 000

ب-الميزانية العمومية للفرع الأمريكي في 2005/12/31 (بالدولار)

مبلغ	بيان	مبلغ	بيان
	الأصول المتداولة		الالتزامات قصيرة الأجل
800 000	نقدية في الصندوق	1500 000	دائنون
1200 000	نقدية في البنك	500 000	أ.د
2000 000	مدينون		أرصدة دائنة أخرى
3000 000	استثمارات مالية	400 000	مصاريف مستحقة
2500 000	بضاعة مدينة أخرى		التزامات طويلة الأجل
	أرصدة مدينة أخرى	3600 000	قروض طويلة الأجل
500 000	مصاريف مقدمة		
200 000	إيرادات مستحقة		حقوق الملكية
	الأصول الثابتة	8000 000	رأس المال الاسمي
4700 000	أراضي	2000 000	احتياطات
3000 000	مباني	3700 000	صافي دخل العام
(600 000)	(مجمع استهلاك مباني)		
2000 000	سيارات		
(200 000)	(مجمع استهلاك سيارات)		
19100 000	مجموع الأصول	19100 000	مجموع الخصوم

وقد أرفقت الإيضاحات التالية بالقوائم المالية للفرع الأمريكي:

1- بضاعة أول المدة هي جزء من البضاعة المشتراة عام 2004 وتتبع الشركة طريقة الوارد أولاً صادر أولاً في تقييم المخزون.

2- يتضمن بند المصاريف التسويقية مبلغ 000 150 دولار استهلاك مباني معارض البيع.

3- يتضمن بند المصاريف العمومية والإدارية مبلغ 000 200 دولار مصاريف استهلاك سيارات الإدارة.

4- الاستثمارات المالية تمثل استثمارات في شركة تابعة تم الحصول عليها في 2005/4/1م.

5- الأراضي تم شراؤها على دفعتين الأولى بقيمة 000 2700 دولار في 2003/1/1 والثانية بقيمة 000 2000 دولار في 2004/10/1م.

6- أقيمت المباني في 2002/1/1م وتستهلك بمعدل 2% قسط ثابت.

7- تم شراء السيارات في 2005/1/1 وتستهلك بمعدل 10% قسط ثابت.

8- تم الحصول على القروض طويلة الأجل في 2005/7/1 بمعدل 5% سنوية تستحق السداد في 1 يناير من كل عام ولمدة 10 سنوات.

9- تم تقديم رأس المال في 2002/1/1م تاريخ إنشاء الفرع.

10- تم تكوين الاحتياطيات على مدار العامين الأخيرين بالتساوي (2003) (2004) فإذا علمت أن أسعار صرف الدولار مقابل الريال السعودي كانت على النحو التالي:

التاريخ	الريال السعودي	التاريخ	الريال السعودي
2002/1/1	3.9	2005/1/1	3.82
2003/1/1	3.88	2005/4/1	3.81

2004/12/31	3.85	2005/7/1	3.79
2004/10/1	3.84	2005/12/31	3.76
2004/12/31	3.82	متوسط مرجح لعام 2005	3.78
متوسط مرجح للعام 2004	3.84		

المطلوب: ترجمة القوائم المالية للفرع الأمريكي بطريقة البنود النقدية وغير النقدية.

الحل:

أ- قائمة الدخل للفرع الأمريكي عن الفترة المنتهية في 2005/12/31م

بيان	جزئي	كلي	معامل الترجمة	جزئي	كلي
المبيعات		10000 000	3.78		37800 000
بطرح تكلفة المبيعات					
بضاعة أول المدة	1500 000		3.84	5760 000	
+ المشتريات	6000 000		3.78	000 22680	
- بضاعة آخر المدة	(2500 000)		3.78	000) (9450	
تكلفة المبيعات		(5000 000)			000) (18990
مجمل الدخل		5000 000			18810 000
بطرح مصاريف التشغيل					
مصاريف تسويقية	300 000		تسوية	1152 000	
مصاريف عمومية وإدارية	1200 000		تسوية	4544000	
مجموع مصاريف التشغيل		(150000)			(5696000)
صافي الدخل التشغيلي		3500 000			13114000
إيراد استثمارات مالية		200 000	3.78		756000
صافي الدخل		3700 000			13870 000

ب-قائمة المركز المالي للفرع الأمريكي في 2005/12/31 بالريال السعودي

بيان	مبالغ (بالدولار)	معامل الترجمة	مبالغ (بالريال)
الأصول المتداولة			
نقدية في الصندوق	800 000	3.76	3008000
نقدية في البنك	1200 000	3.76	4512000
مدينون	2000 000	3.76	7520000
استثمارات مالية	3000 000	3.76	11250000
بضاعة آخر المدة	2500000	3.78	9450000
أرصدة مدينة أخرى			
مصاريف مقدمة	500000	3.76	1880000
إيرادات مستحقة	200000	3.76	752000
الأصول الثابتة			
أراضي	4700 000	تسوية	18156000
مباني	3000 000	3.9	11700000
(مجمع استهلاك مباني)	(600000)	3.9	(2340000)
سيارات	2000000	3.82	7640000
(مجمع استهلاك سيارات)	(200000)	3.82	(764000)
مجموع الأصول	19100000		72764000
الالتزامات			
التزامات قصيرة الأجل			
دائنون	1500000	3.76	56400000
أ.د	500000	3.76	1880000
أرصدة دائنة أخرى			
مصاريف مستحقة	400 000	3.76	1504000

التزامات طويلة الأجل			
قروض طويلة الأجل	3600000	3.76	13536000
حقوق الملكية			
رأس المال الاسمي	8000 000	3.9	31200000
احتياطيات	2000 000	تسوية	7760000
صافي أرباح العام	3700000	3.76	13912000
فروق الترجمة قائمة المركز المالي (خسائر ترجمة)			(3706000)
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	19100000		72764000

ملاحظات على الحل:

1. تم استخدام المتوسط المرجح لسعر الصرف للعام 2005 (3.78) في ترجمة جميع بنود قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات) ما عدا البنود المرتبطة ببنود قائمة المركز المالي (بضاعة أول المدة) مصاريف استهلاك مباني- مصاريف استهلاك سيارات.
2. تم ترجمة الأراضي باستخدام سعري الصرف في تاريخ الدفعات في (2003/1/1) (2004/10/1) وهي أسعار الصرف التاريخية [(2700000 X 3.88) + (2000 000 X 3.84) = 18156000 ريال سعودي]
3. تم استخدام سعر الصرف الجاري في نهاية السنة المالية 2005 (3.76) في ترجمة جميع الأصول والالتزامات النقدية.
4. ترجم مخزون آخر المدة (بند غير نقدي) باستخدام سعر الصرف التاريخي حيث أن الشركة تتبع طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً فهو يعتبر جزءاً من المشتريات

خلال العام 2005 ولذلك ترجم باستخدام (المتوسط المربح لسعر الصرف للعام 2005 باعتباره السعر التاريخي.

5. ترجمت جميع البنود غير النقدية باستخدام أسعار الصرف التاريخية لكل منها وحسب تاريخ الحصول عليها أو نشأتها.
6. ترجمت المصاريف المقدمة (بند غير نقدي) باستخدام سعر الصرف التاريخي وحيث أنها تسجل في 12/31 من كل عام عند القيام بالتسويات الجردية لذلك يتساوى بالنسبة لها سعر الصرف التاريخي والجاري.
7. لم يتم ترجمة رقم صافي الربح كما حدث في طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة بل تم استخراج قيمة صافي ربح العمليات المترجم كمتمم حسابي بين جانبي قائمة الدخل ويرحل هذا الرصيد إلى قائمة الدخل الموحدة للمجموعة ككل.
8. تم استخراج المتمم الحسابي بين جانبي قائمة المركز المالي (م.ع) بعد عملية الترجمة ويعرف بفروق ترجمة قائمة المركز المالي والذي يرحل بدوره إلى حساب فروق ترجمة قوائم المركز المالي للفروع والشركات التابعة الأجنبية.

<u>عيوب طريقة البنود النقدية- غير النقدية</u>

1- تعتمد طريقة البنود النقدية-غير النقدية على تصنيف عناصر الميزانية لتحديد سعر الصرف لكل بند وهي بذلك تخرج عن هدف الترجمة من كونها عملية قياس وليس تصنيف.

2- تظهر التغيرات في أصول والتزامات الشركات التابعة والفروع الأجنبية وكذلك نتائج أعمالها كما أنها لو نفذت بعملة التقرير للمركز الرئيس.

3- تتجاهل أثر التغيرات في أسعار الصرف على البنود غير النقدية بالرغم من ضخامتها في بعض الأحيان.

4- قد تؤدي الترجمة في ظل هذه الطريقة إلى تشويه دلالات النسب والمؤشرات المالية ولذلك نتيجة لترجمة الالتزامات قصيرة الأجل وطويلة الأجل بأسعار جارية وترجمة مخزون آخر المدة (بند غير نقدي) باستخدام أسعار الصرف التاريخية.

5- تؤدي إلى ترجمة بعض البنود غير النقدية (المخزون) وفقاً لأسعار الصرف التاريخية بالرغم من أن المخزون في بعض الأحيان يكون مقيماً وفقاً للقيمة الجارية (سعر السوق) مما يؤدي إلى ظهور قيم لا معنى لها.

6- قد تؤدي الترجمة في ظل هذه الطريقة إلى مخالفة الآثار الاقتصادية المتوقعة عند تغير سعر الصرف فهي قد تؤدي إلى تحقيق أرباح صرف عندما ينخفض سعر الصرف للعملة الأجنبية وذلك نتيجة لترجمة الالتزامات طويلة الأجل بسعر الصرف الجاري المنخفض وترجمة الأصول الثابتة بسعر الصرف التاريخي المرتفع والعكس يحدث عند ارتفاع سعر صرف العملة الأجنبية ولكن على الرغم من العيوب السابقة فإن هذه الطريقة حظيت بتأييد معظم الهيئات والمنظمات المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية وذلك لاعتبارات منها:

1- تعتبر متلائمة مع مبدأ التكلفة التاريخية.

2- ترجمة الالتزامات طويلة الأجل (بند نقدي) باستخدام أسعار الصرف الجارية تؤدي إلى الوصول للقيم الحقيقة لهذه الالتزامات مما يساعد في التخطيط المالي واتخاذ القرارات المالية المناسبة.

4-5-3 طريقة سعر الصرف المؤقت (الطريقة الزمنية):

نتيجة للانتقادات التي وجهت للطريقتين السابقتين اتجه رجال الفكر المحاسبي لطريقة جديدة في ترجمة القوائم المالية الأجنبية وتقوم هذه الطريقة على أساس اختيار أسعار الصرف الملائمة لترجمة كل بند من بنود القوائم المالية مع المحافظة على طبيعة وأسس قياس هذا البند فإذا كانت بنود الميزانية العمومية للفرع أو الشركة

التابعة الأجنبية مقيمة حسب أساس القيمة الجارية أو القيمة الحالية أو القيمة القابلة للتحقق فإن سعر الصرف الذي يحافظ على أساس التقييم في هذه الحالة يكون سعر الصرف الجاري.

ويعتبر (لورنسين: 1972) من أشهر المساندين لهذه الطريقة حيث يرى أن الترجمة عملية تحويل دفتري لوحدة القياس النقدي ومن ثم لا مجال لتغيير الأسس والقواعد المحاسبية في عملية تقويمها عند إعداد القوائم المالية للفروع والشركات التابعة الأجنبية وتتم الترجمة وفقاً لهذه الطريقة على النحو الآتي:

1- تترجم جميع بنود قائمة المركز المالي المقيمة على أساس القيمة التاريخية مثل:

الأصول الثابتة، الاستثمارات طويلة الأجل، المصاريف المقدمة، الإيرادات المقدمة، المخزون بالتكلفة باستخدام سعر الصرف التاريخي.

2- تترجم بنود قائمة المركز المالي المقيمة وفقاً لمبدأ التكلفة الجارية أو القيمة القابلة للتحقق أو القيمة الحالية باستخدام سعر الصرف الجاري.

3- تترجم حقوق الملكية باستخدام أسعار الصرف التاريخية.

4- تترجم بنود قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات) باستخدام المتوسط المرجح لأسعار الصرف خلال السنة المالية ما عدا البنود ذات العلاقة المباشرة ببنود قائمة المركز المالي فإنها تترجم باستخدام أسعار المستخدمة في ترجمة بنود قائمة المركز المالي المرتبطة بها.

5- لا يتم ترجمة رقم صافي الدخل في قائمة الدخل وإنما يتم استخراج المتمم الحسابي بين جانبي القائمة ويعرف بصافي ربح العمليات المترجمة وبتضمن جزئين الأول قيمة صافي الدخل والثانية فروق الترجمة لقائمة الدخل ويرحل إلى قائمة الدخل الموحدة للمجموعة.

6- يستخرج المتمم الحسابي ويتمثل في الفرق بين جانبي قائمة المركز المالي المترجمة ويسمى بفروق ترجمة قائمة المركز المالي ويرحل إلى حساب فروق ترجمة القوائم المالية للفروع والشركات التابعة الأجنبية في دفاتر الشركة الأم ويقفل في حقوق الملكية للمجموعة ضمن بنود الاحتياطيات.

مزايا طريقة سعر الصرف المؤقت:

1- جاءت هذه الطريقة متفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وملائمة لكافة الطرق المحاسبية المستخدمة في تقييم الأصول والخصوم التي تتضمنها القوائم المالية فإذا كان القياس قد تم وفقاً للتكلفة التاريخية فإن سعر الصرف المستخدم في الترجمة هو سعر الصرف التاريخي وإذا كان القياس قد تم بالقيمة الجارية فإن سعر الصرف المستخدم في الترجمة هو سعر الصرف الجاري.

2- لا تتطلب هذه الطريقة إجراء عملية إعادة تبويب أو تصنيف لبنود قائمة المركز المالي.

عيوب طريقة سعر الصرف المؤقت:

1- تعطي الترجمة في ظل هذه الطريقة انطباعاً غير صحيح مفاده أن أنشطة الشركات التابعة الأجنبية قد حدثت في دولة الشركة القابضة وبعملة التقرير للشركة القابضة في حين أن الترجمة في الواقع تقتصر على القوائم المالية.

2- قد تؤدي الترجمة إلى ظهور نتائج لا تتفق مع الحقائق الاقتصادية المتوقعة عند ارتفاع أو انخفاض سعر صرف العملة الأجنبية.

3- قد تؤدي الترجمة إلى تشويه دلالات النسب والمؤشرات المالية نتيجة لاختلاف سعر الصرف المستخدم لترجمة البنود المتداولة.

4- صعوبة الاحتفاظ بأسعار الصرف التاريخية للفروع والشركات التابعة الأجنبية لعدة سنوات.

4-5-4 طريقة سعر الصرف الجاري:

بسبب الانتقادات التي وجهت لطرق الترجمة الثلاثة السابقة قام معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز عام 1968م بالتوصية باستخدام طريقة سعر الصرف الجاري في ترجمة القوائم المالية للفروع والشركات التابعة الأجنبية باعتبارها أفضل طريقة محاسبة لترجمة هذه القوائم وكذلك الحال بالنسبة إلى معهد المحاسبين القانونيين في استراليا وجمعية المحاسبين الاسترالية ومعهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا حيث أيدوا استخدام هذه الطريقة لسهولتها وواقعيتها ونظراتها إلى محيط الدولة الأجنبية.

أما لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) فقد أصدرت المعيار الدولي رقم 21 في تموز 1983م حيث اقترحت فيه استخدام طريقة سعر الصرف الجاري في ترجمة التقارير الختامية للفروع والشركات الأجنبية.

كذلك رأت اللجنة اعتبار فروق الترجمة حساب رأسمالي يجب أن يظهر في قائمة المركز المالي للمجموعة طالما أن أعمال الشركة التابعة غير مكملة لأعمال الشركة الأم وأن نشاطاتها ليس لها تأثيراً مباشراً على حركة النقد للشركة الأم.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية صدر المعيار رقم 52 في كانون أول 1981م مؤيداً استعمال طريقة الصرف الجاري وتتم الترجمة في ظل هذه الطريقة على النحو التالي:

1- تترجم جميع بنود قائمة المركز المالي الأصول والالتزامات باستخدام سعر الصرف الجاري في تاريخ القوائم المالية (سعر الإقفال).

2- تترجم بنود حقوق الملكية باستخدام أسعار الصرف التاريخية.

3- تترجم بنود قائمة الدخل الإيرادات والمصروفات باستخدام المتوسط المرجح لأسعار الصرف للفترة محل الترجمة (ويرى البعض استخدام سعر الصرف الجاري).

4- لا يتم ترجمة رقم صافي الدخل في قائمة الدخل وإنما يستخرج فروق ترجمة قائمة الدخل وفروق ترجمة قائمة المركز المالي وتظهر ضمن عناصر حقوق الملكية في قائمة المركز المالي للمجموعة.

5- يترجم مخزون أول المدة في قائمة الدخل باستخدام سعر الصرف الجاري في نهاية السنة المالية الماضية.

مزايا طريقة سعر الصرف الجاري:

1- تمتاز بالبساطة والسهولة في التطبيق العملي وذلك لاعتمادها على استخدام سعر صرف واحد في ترجمة الأصول والالتزامات (السعر الجاري).

2- تحافظ على دلالات النسب والمؤشرات المالية.

3- المحافظة على أسس التقييم التي استخدمت في إعداد القوائم المالية للشركات التابعة دون محاولة إعادة تقييمها مرة أخرى.

4- لا تتطلب إعادة تبويب لبنود قائمة المركز المالي المتداولة أو النقدية.

5- تعطي نتائج تتفق مع الحقائق الاقتصادية فيترتب على الترجمة في ظل هذه الطريقة أرباح ترجمة عند ارتفاع سعر صرف العملة الأجنبية وخسائر صرف عند انخفاض سعر صرف العملة الأجنبية.

6- تعترف بوجود الأنشطة الأجنبية التابعة في محيط اقتصادي مختلف عن محيط الشركة الأم.

عيوب طريقة الصرف الجاري:

على الرغم من المزايا السابقة إلا أنه قد وجهت انتقادات لهذه الطريقة وهي:

1- ترجمة بنود المصاريف المقدمة والإيرادات المقدمة باستخدام سعر الصرف الجاري على الرغم من أنها أحداث قد تمت بالفعل ويجب ترجمتها بأسعار صرف تاريخية.

2- لم تراعي المحافظة على أسس القياس المستخدمة في تقييم بنود قائمة المركز المالي.

3- ترجمة الأصول الثابتة والمقيمة على أساس القيمة التاريخية لها باستخدام سعر الصرف الجاري سيؤدي إلى ذبذبة قيمة هذه الأصول من سنة لأخرى كما يعطي قيم لا معنى لها.

<u>مثال محلول (3)</u>

فيما يلي ميزان المراجعة قبل التسويات لشركة (DX) الأمريكية والمملوكة بالكامل للشركة الأردنية العالمية وهي شركة متعددة الجنسيات ومقرها الرئيسي في عمان العاصمة الأردنية وذلك في 2004/12/31م.

البيان	مدين	دائن
النقدية	100 000	
مدينون	200 000	
استثمارات مالية	150 000	
مشتريات	2600 000	
الأراضي	1000 000	
مباني	360 000	
معدات	600 000	
بضاعة أول المدة	1400 000	

م. إدارية	370 000	
م. تسويقية	220 000	
قروض		700 000
دائنون		120000
مبيعات		3150000
سندات		260000
رأس مال الأسهم		2770000
إجمالي	7000000	7000000

فإذا علمت أن:

1- قدرت بضاعة آخر المدة لدى الشركة الأمريكية بمبلغ 1750000 دولار وتتبع الشركة طريقة الوارد أولاً صادر أولاً في تقييم المخزون.

2- تم شراء الأراضي على دفعتين الأولى بمبلغ 400000 دولار في 2004/1/1م والثانية بمبلغ 600 000 في 2004/7/1م.

3- تم شراء المباني و 50% من المعدات في 2004/4/1م وشراء 50% الثانية من المعدات في 2004/10/1م وتستهلك المباني بنسبة 10% قسط ثابت والمعدات بنسبة 20% قسط ثابت.

4- القروض عبارة عن قرض من البنك في 2004/10/1م ولمدة ثلاث سنوات وبمعدل فائدة 5% سنوياً تستحق السداد في 1/1 من كل عام.

5- تتضمن الاستثمارات المالية ما نسبته 20% استثمارات طويلة الأجل في أسهم عادية والباقي استثمارات قصيرة الأجل في أسهم قابلة للتحويل إلى نقدية وقد تم الاستثمار بها جميعاً في 2004/4/1م.

6- رأس مال الأسهم تم دفعه في 2004/1/1م

7- تحدث باقي عناصر الإيرادات والمصروفات بانتظام على مدار العام.

باستخدام طريقة سعر الصرف الجاري المطلوب:

1- إعداد ميزان المراجعة المترجم بعد التسويات للشركة الأمريكية التابعة في 2004/12/31م.

2- إعداد قائمة الدخل المترجمة للشركة التابعة عن السنة المالية المنتهية في 2004/12/31م.

3- إعداد قائمة المركز المالي المترجمة للشركة الأمريكية التابعة في 2004/12/31م.

إذا علمت أن سعر صرف الدولار الأمريكي مقابل الدينار الأردني كان على النحو التالي:

في 2004/1/1	0.74 دينار
في 2004/4/1	0.71 دينار
في 2004/7/1	0.72 دينار وهو المتوسط المربح لسعر الصرف
في 2004/10/1	0.73 دينار
في 2004/12/31	0.70 دينار

الحل:

أولاً: ميزان المراجعة المترجم بعد التسويات للشركة الأمريكية في 2004/12/31م

بيان	مبلغ (بالدولار)	معامل الترجمة	مبلغ (بالدينار)
الأرصدة المدينة			
النقدية	100 000	0.7	70000
مدينون	200 000	0.7	140 000
استثمارات	150000	0.7	105000
مشتريات	2600000	0.72	1872000
أراضي	1000 000	0.7	70000
مباني	360 000	0.7	252000
معدات	600 000	0.7	420000
بضاعة أول المدة	1400000	0.74	1036000
م. إدارية	370000	0.72	266400
م. تسويقية	220000	0.72	158400
م. استهلاك مباني	27000	0.72	19440
م. استهلاك معدات	60000	0.72	43200
م. فائدة القرض	8750	0.72	6300
فروق الترجمة (خسائر)			52085
	7095750		5140825
الأرصدة الدائنة			
قروض	700 000	0.7	490 000
مجمع استهلاك مباني	27000	0.7	18900
مجمع استهلاك معدات	60000	0.7	42000
فائدة قرض مستحقة	8750	0.7	6125
دائنون	120000	0.7	84000

مبيعات	3150000	0.72	2268000
سندات	260000	0.7	182000
رأس مال الأسهم	2770000	0.74	20498000
	7095750		5140825

ثانياً: قائمة الدخل للشركة الأمريكية التابعة (بالدينار) عن السنة المالية المنتهية في 2004/12/31

البيان	جزئي	كلي
المبيعات		2268000
يطرح: تكلفة المبيعات		
بضاعة أول المدة	1036000	
+ المشتريات	1872000	
– تكلفة بضاعة آخر المدة	(1225000)	
ت. المبيعات		(1683000)
مجمل الدخل		585000
ومصاريف التشغيل		
م. إدارية	266400	
م. تسويقية	158400	
م. استهلاك مباني	194400	
م. استهلاك معدات	4320	
م. فائدة قرض	6300	
مجموع مصاريف التشغيل		493740
صافي الدخل		91260

ثالثاً: قائمة المركز المالي للشركة الأمريكية بالدينار في 2004/12/31م

مبلغ	بيان	مبلغ	بيان
	الأصول المتداولة		الالتزامات قصيرة الأجل
70 000	النقدية	84000	دائنون
140000	مدينون		أرصدة دائنة أخرى
84000	استثمارات قصيرة الأجل	61251	قائدة مستحقة
1225000	بضاعة آخر المدة		التزامات طويلة الأجل
1519000	مجموع الأصول المتداولة	490000	قروض
	الأصول الثابتة	182000	سندات
700000	أراضي		
252000	مباني		مجموع الالتزامات
(18900)	- مجمع استهلاك مباني		حقوق الملكية
420000	معدات	2049800	رأس مال الأسهم
(42000)	مجمع استهلاك معدات	91260	+ أرباح العام
21000	استثمارات طويلة الأجل	(52085)	(-) فروق الترجمة
1332100	مجموع الأصول الثابتة		صافي حقوق الملكية
2851100	مجموع الأصول	2851100	مجموع الخصوم

ملاحظات على الحل:

1- تم استخدام سعر الصرف الجاري في ترجمة جميع بنود قائمة المركز المالي (الأصول والالتزامات) كما استخدم سعر الصرف التاريخي في ترجمة حقوق الملكية (رأس مال الأسهم).

2- استخدم المتوسط المرجح لسعر الصرف في ترجمة جميع بنود قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات) بما فيها مصاريف الاستهلاك وفائدة القرض.

3- استخدم سعر الصرف الجاري في 2003/12/31 (2004/1/1) في ترجمة بضاعة أول المدة كما ترجمت بضاعة آخر المدة باستخدام سعر الصرف الجاري في 2004/12/31 في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل.

ملحق رقم (1)

معالجة عناصر قائمة المركز المالي وفقاً لطرق الترجمة الأربعة

العنصر	المتداولة وغير المتداولة	النقدية وغير النقدية	سعر الصرف المؤقت	سعر الصرف الجاري
نقدية	جاري	جاري	جاري	جاري
مدينون	جاري	جاري	جاري	جاري
أ. قبض	جاري	جاري	جاري	جاري
استثمارات مالية قصيرة الأجل (تكلفة)	جاري	جاري	تاريخي	جاري
استمارات مالية قصيرة الأجل (سعر السوق)	جاري	جاري	جاري	جاري
بضاعة آخر المدة (تكلفة)	جاري	تاريخي	تاريخي	جاري
بضاعة آخر المدة (سوق	جاري	تاريخي	جاري	جاري
مصاريف مقدمة	جاري	تاريخي	تاريخي	جاري
إيرادات مستحقة	جاري	جاري	جاري	جاري
أصول ثابتة	تاريخي	تاريخي	تاريخي	جاري
استثمارات طويلة الاجل	تاريخي	جاري	تاريخي	جاري
أ. دفع	جاري	جاري	جاري	جاري
قروض قصيرة الأجل	جاري	جاري	جاري	جاري
دائنون	جاري	جاري	جاري	جاري
قروض طويلة الأجل	تاريخي	جاري	جاري	جاري
قروض السندات	تاريخي	جاري	جاري	جاري
مصاريف مستحقة	جاري	جاري	جاري	جاري

إيرادات مقدمة	جاري	تاريخي	تاريخي	جاري
رأس المال	تاريخي	تاريخي	تاريخي	تاريخي
احتياطات	تاريخي(مركب)	تاريخي (مركب)	تاريخي (مركب)	تاريخي (مركب)

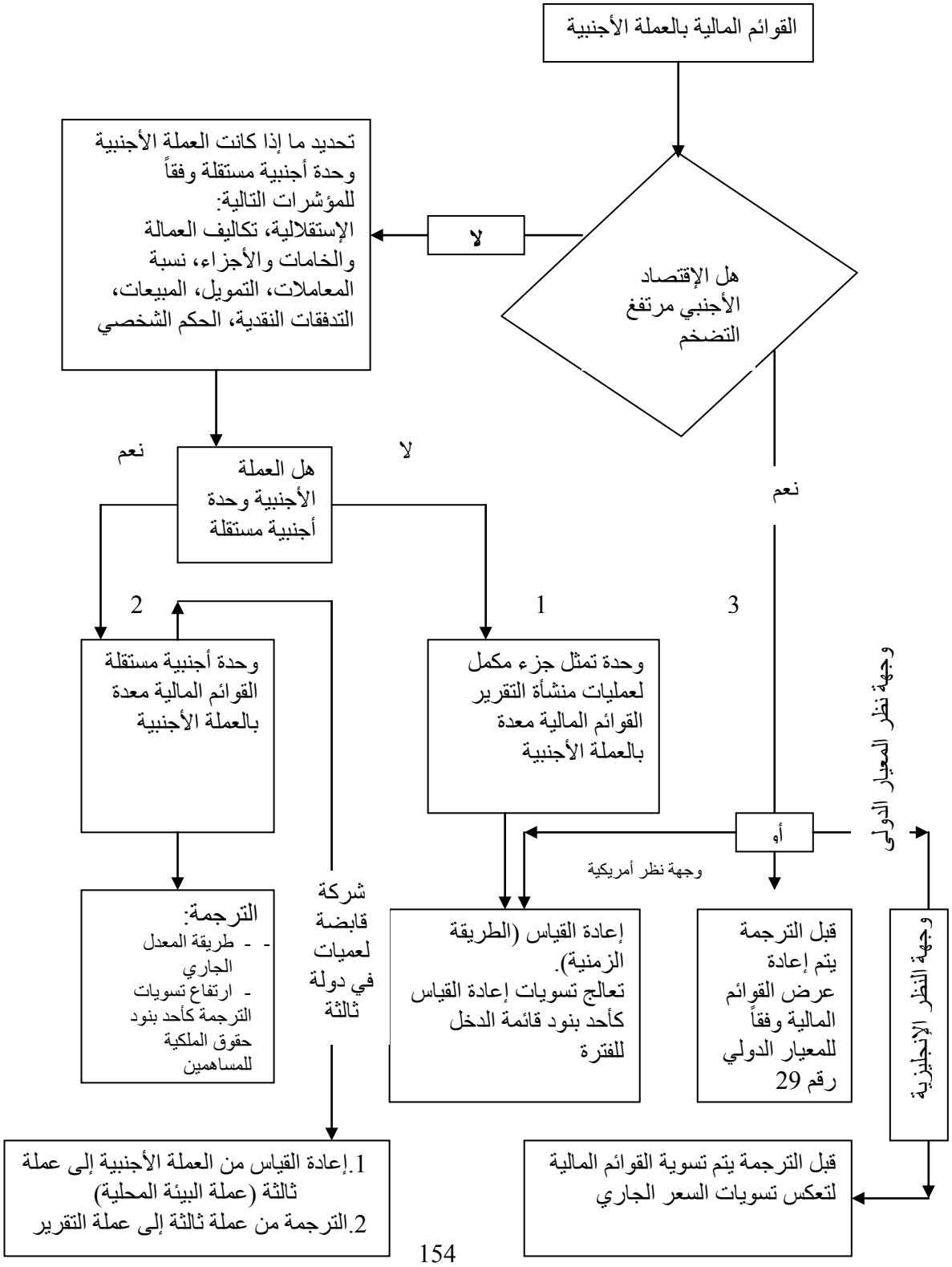
ملحق رقم (2)

معالجة فروق الترجمة في طرق الترجمة الأربعة

طريقة الترجمة	فروق ترجمة قائمة الدخل	فروق ترجمة قائمة المركز المالي
طريقة البنود المتداولة–غير المتداولة	تقفل في قائمة الدخل الموحدة للمجموعة	تقفل في قائمة الدخل الموحدة للمجموعة
طريقة البنود النقدية–غير النقدية	تقفل في قائمة الدخل الموحدة للمجموعة	تقفل في قائمة الدخل الموحدة للمجموعة
طريقة سعر الصرف المؤقت	تقفل في قائمة الدخل الموحدة للمجموعة	تظهر ضمن عناصر حقوق الملكية في قائمة المركز المالي على الوحدة للمجموعة
طريقة سعر الصرف الجاري	تظهر ضمن عناصر حقوق الملكية في قائمة المركز المالي الموحدة للمجموعة	تظهر ضمن عناصر حقوق الملكية في قائمة المركز المالي الموحدة للمجموعة

ملحق رقم (3)

ملخص عمليات الترجمة ومعالجة التسويات الناشئة عنها نقلاً عن (فارس و دعية: 304:2000)


القوائم المالية بالعملة الأجنبية
هل الإقتصاد الأجنبي مرتفع التضخم
لا
تحديد ما إذا كانت العملة الأجنبية وحدة أجنبية مستقلة وفقاً للمؤشرات التالية:
الإستقلالية، تكاليف العمالة والخامات والأجزاء، نسبة المعاملات، التمويل، المبيعات، التدفقات النقدية، الحكم الشخصي
نعم
هل العملة الأجنبية وحدة أجنبية مستقلة
لا
نعم
2
1
3
وحدة أجنبية مستقلة القوائم المالية معدة بالعملة الأجنبية
وحدة تمثل جزء مكمل لعمليات منشأة التقرير القوائم المالية معدة بالعملة الأجنبية
وجهة نظر المعيار الدولي
أو
وجهة نظر أمريكية
الترجمة:
- طريقة المعدل الجاري
- ارتفاع تسويات الترجمة كأحد بنود حقوق الملكية للمساهمين
شركة قابضة لعميات في دولة ثالثة
إعادة القياس (الطريقة الزمنية).
تعالج تسويات إعادة القياس كأحد بنود قائمة الدخل للفترة
قبل الترجمة يتم إعادة عرض القوائم المالية وفقاً للمعيار الدولي رقم 29
وجهة النظر الإنجليزية
1.إعادة القياس من العملة الأجنبية إلى عملة ثالثة (عملة البيئة المحلية)
2.الترجمة من عملة ثالثة إلى عملة التقرير
قبل الترجمة يتم تسوية القوائم المالية لتعكس تسويات السعر الجاري

حالات عملية محلولة

1- في 2004/1/1 قررت إحدى الشركات الفرنسية متعددة الجنسية ومقرها في باريس فتح فرها لها في مدينة القاهرة العاصمة المصرية وفي 2004/12/31 استخرج ميزان المراجعة من دفاتر كلٍ من الشركة الفرنسية الأم والفرع المصري:

اسم الحساب	الفرع المصري (جنيه)		الشركة الفرنسية (يورو)	
	دائن	مدين	دائن	مدين
رأس المال الإسمي			400 000	
مشتريات		150 000		300 000
مبيعات	250 000		500 000	
بضاعة أول المدة				60000
مدينون		30000		200000
دائنون	42000		40000	
سيارات		60000		100 000
نقدية		20000		18000
مجمع استهلاك سيارات	6000		10000	
مصروف استهلاك سيارات		6000		10000
الجار مقدم		12000		
مصاريف مختلفة		20000		290000
أرباح محتجزة			190000	
إجمالي	298000	298000	1140000	1140000

فإذا علمت أن العمليات التالية حدثت بين الشركة الفرنسية والفرع المصري خلال عام 2004 ولم تثبت في الدفاتر

1- في 2004/1/1 استلم الفرع المصري بضاعة من الشركة الفرنسية بقيمة 15000 يورو.

2- في 2004/12/31 قام الفرع المصري بتحويل مبلغ 12000 جنيه مصري للشركة الفرنسية.

3- قدرت بضاعة آخر المدة لدى الشركة الفرنسية بقيمة 80000 يورو ولدى الفرع المصري بقيمة 60000 جنيه.

4- كان سعر صرف اليورو مقابل الجنيه المصري على النحو التالي:

في 2004/1/1 4 جنيهات

في 2004/12/31 6 جنيهات

المتوسط المرجح لسعر الصرف خلال عام 2004 5 جنيهات

المطلوب:

1- إثبات العمليات السابقة في دفاتر كلٍ من الشركة الفرنسية والفرع المصري.

2- إعداد ميزان المراجعة بعد التسويات للفرع المصري باليورو.

3- إعداد قائمة الدخل للفرع المصري باليورو.

4- إعداد ورقة العمل للتحضير للقوائم المالية الموحدة للشركة الفرنسية والفرع المصري.

الحل:

1- قيود اليومية	ثانياً: دفاتر الفرع المصري
أولاً: دفاتر الشركة الفرنسية الأم في	في 2004/1/1
2004/1/1	60000 من حـ/ بضاعة مستلمة من الشركة
15000 من حـ الفرع المصري	الأم
15000 إلى حـ بضاعة مرسلة للفرع	60000 إلى حـ/ جاري الشركة الأم
إرسال بضاعة للفرع المصري.	استلام بضاعة من الشركة الأم

في 2004/12/31	في 2004/12/31
2000 من حـ/ النقدية	12000 من حـَ الشركة الأم
2000 إلى حـَ الفرع المصري	12000 إلى حـ النقدية
تحويل نقدي من الفرع المصري	تحويل نقدي للشركة الأم

منه حـ/ الفرع المصري		له
15000 إلى حـ بضاعة مرسلة	2000 من حـَ النقدية	
	13000 رصيد مدين 12/31	
15000	15000	

منه حـ/ جاري الشركة الأم		له
12000 إلى حـ/ النقدية	60000 من حـَ بضاعة مستلمة	
48000 رصيد دائن 12/31		
60000	60000	

2- ميزان المراجعة للفرع المصري بعد التسويات في 2004/12/31

اسم الحساب	مبالغ (بالجنيه المصري)		معامل الترجمة	مبالغ (اليورو)	
	مدين	دائن		مدين	دائن
مشتريات	150000		5	30000	
مبيعات		250000	5		50000
مدينون	30000		6	5000	
دائنون		42000	6		7000
نقدية	8000		6	1333	
مجمع استهلاك سيارات		6000	6		1000
سيارات	60000		6	10000	
م. استهلاك سيارات	6000		5	1200	
م. الجار مقدم	12000		6	2000	
مصاريف مختلفة	20000		5	4000	
الشركة الأم		48000	مقابل		13000
بضاعة مستلمة من الشركة الأم	60000		مقابل	15000	
فروق الترجمة (خسارة)				2467	
إجمالي	346000	346000		71000	71000

3- قائمة الدخل للفرع المصري عن الفترة المنتهية في 2004/12/31 (باليورو)

البيان	جزئي	كلي
المبيعات		50000
يطرح: تكلفة المبيعات		
بضاعة مستلمة من الشركة الأم	15000	
+ مشتريات	30000	
- مخزون آخر المدة	(10000)	(35000)
مجمل الدخل		15000
- مصاريف التشغيل		
م. استهلاك سيارات	1200	
مصاريف مختلفة	4000	(5200)
صافي دخل العمليات المترجمة		9800

4- أوراق العمل للتحضير للقوائم المالية الموحدة في 2004/12/31

اسم الحساب	ميزان المراجعة		الأرصدة المحذوفة		قائمة الدخل الموحدة		قائمة المركز المالي الموحدة	
	الشركة الفرنسية	الفرع المصري	مدين	دائن	مدين	داين	مدين	دائن
الحسابات المدينة								
مشتريات	300000	30000			330000			
بضاعة أول المدة	60000				60000			
مدينون	200000	5000					205000	
سيارات	100000	10000					110000	
نقدية	182000	1333					18333	
م. استهلاك سيارات	10000	1200			11200			

م. إيجار مقدم		2000					2000	
مصاريف مختلفة	290000	4000		294000				
بضاعة مستلمة من الشركة الأم		15000			15000			
الفرع المصري	13000				13000			
فروق الترجمة (خسارة)	–	–						(2467)
إجمالي	**11500**	**71000**						
بضاعة آخر المدة (حسابات موحدة)	80000	10000				90000	90000	
الحسابات الدائنة								
رأس المال الإسمي	400000							400000
مبيعات	500000	500000					550000	
دائنون	40000	7000						47000
مجمع استهلاك سيارات	10000	1000				(11000)		
الشركة الأم لدى الفرع		13000	13000					
بضاعة مرسلة للفرع المصري	15000		15000					
أرباح محتجزة	190000							190000
خسارة الفترة							55200	(55200)
	115500	71000	28000	693200	28000	579333	695200	579333

2- في 2004/1/1 قامت إحدى الشركات الألمانية متعددة الجنسيات بشراء 80% من أسهم شركة النجمة السعودية وفيما يلي ميزان المراجعة للشركة السعودية التابعة كما ظهر في 2004/12/31 بالريال السعودي.

اسم الحساب	مدين	دائن
أراضي	435000	
نقدية	500000	
مدينون	300000	
مشتريات/ حسابات مترابطة	600000	
سيارات	250000	
مصاريف مختلفة	150000	
مصروف إيجار مقدم	60000	
مصروف إهلاك سيارات	25000	
رأس المال الاسمي		1000000
دائنون حسابات مترابطة		200000
مجمع إهلاك سيارات		50000
أوراق دفع		120000
قرض سندات		45000
مبيعات		900000
فائدة سندات مستحقة		5000
إجمالي	**2320000**	**2320000**

فإذا علمت أن:

1- قدرت بضاعة آخر المدة لدى شركة النجمة السعودية بقيمة 100000 ريال سعودي.

2- كانت أسعار صرف المارك الألماني مقابل الريال السعودي على النحو التالي:
في 2004/1/1م (2 ريال)، وفي 2004/12/31 (2.5 ريال)، والمتوسط المرجح للعام 2004م (2.25 ريال).

3- بلغت أرصدة الحسابات لدى الشركة الألمانية الأم في 2004/12/31 على النحو التالي: (بالمارك)

الأرصدة المدينة:

265000 أراضي، 000 800 نقدية، 000 200 مدينون، 84000 مدينون/ حسابات مترابطة، 000 600 سيارات، 140000 مصاريف مختلفة، 000 400 استمارات في شركة تابعة، 000 4200 مشتريات.

الأرصدة الدائنة:

000 1500 رأس المال الاسمي، 240000 مبيعات، حسابات مترابطة، 120000 مجمع استهلاك سيارات، 000 800 مبيعات، 10000 أوراق دفع، 000 299 أرباح محتجزة

4- قدرت بضاعة آخر المدة لدى الشركة الألمانية قيمة 000 200 مارك.

المطلوب:

1- إعداد ميزان المراجعة بعد التسويات لشركة النجمة السعودية بالمارك الألماني وذلك في 2004/12/31م.

2- إعداد قائمة الدخل لشركة النجمة السعودية بالمارك الألماني عن الفترة المالية المنتهية في 2004/12/31 وإثبات حصة الشركة الألمانية من أرباح أو خسائر الشركة السعودية خلال الفترة.

3- إعداد أوراق العمل للتحضير للقوائم المالية الموحدة عن الفترة المنتهية في 2004./12/31

4- إعداد قائمة الدخل الموحدة للشركة الألمانية وشركة النجمة السعودية.

5- إعداد قائمة المركز المالي الموحدة للشركة الألمانية وشركة النجمة السعودية في 2004/12/31.

الحل:

1- ميزان المراجعة بعد التسويات لشركة النجمة السعودية عن الفترة المنتهية في 2004/12/31

اسم الحساب	ميزان المراجعة بالريال السعودي	معامل الترجمة	ميزان المراجعة بالمارك الألماني
الأرصدة المدينة			
أراضي	435000	2.5	174000
نقدية	500 000	2.5	200 000
مدينون	300 000	2.5	120000
مشتريات/ حسابات مترابطة	600 000	مقابل	240000
سيارات	250000	2.5	100 000
م. مختلفة	150000	2.25	66667
م. إيجار مقدم	60000	2.5	24000
م. استهلاك سيارات	25000	2.25	11111
فروق الترجمة (خسارة)			136222

إجمالي	2320000		1072000
الأرصدة الدائنة			
رأس المال الإسمي	1000 000	2	500 000
دائنون/ حسابات مترابطة	200 000	مقابل	84000
مجمع استهلاك سيارات	50000	2.5	20000
أوراق دفع	120000	2.5	48000
قرض سندات	45000	2.5	18000
مبيعات	900 000	2.25	400 000
فائدة سندات مستحقة	5000	2.5	2000
إجمالي	2320 000		1072000

2- قائمة الدخل لشركة النجمة السعودية بالمارك من الفترة في 2004/12/31

بيان	جزئي	كلي
مبيعات		400 000
بطرح: تكلفة المبيعات		
مشتريات	240000	
(-) بضاعة آخر المدة	(40000)	
ت. المبيعات		(200 000)
مجمل الدخل		200 000
بطرح مصاريف التشغيل		
م. مختلفة	66667	
م. استهلاك سيارات	11111	
مجموع مصاريف التشغيل		77778
صافي الدخل		122222

يتم إثبات قيد في دفاتر الشركة الألمانية

97778 من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة السعودية حسابات مترابطة

97778 إلى حـَ أرباح الاستثمارات في الشركة التابعة حسابات مترابطة

(122222 X 80% = 97778 مارك)

ملاحظة: يتم ترجمة بضاعة آخر المدة لدى الشركة السعودية التابعة باستخدام سعر الصرف الجاري (100 000 إشارة قسمة 2.5 = 40000 مارك)

3- أوراق العمل للتحضير للقوائم المالية الموحدة للفترة المنتهية في 2004/12/31

اسم الحساب	ميزان المراجعة		أرصدة محذوفة		قائمة الدخل		قائمة المركز المالي	
	الشركة الأم	الشركة التابعة	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
الأرصدة المدينة								
أراضي	265000	174000					439000	
نقدية	800000	200000					1000000	
مدينون	200000	120000					320000	
مدينون/ حسابات مترابطة	84000			84000				
مشتريات/ حسابات مترابطة		240000		240000				
سيارات	600000	100000					700000	
مصاريف مختلفة	140000	66667			206667			
م. إيجار مقدم		24000					24000	
م. استهلاك سيارات	60000	11111			71111			
استثمارات في شركة تابعة	497778			497778				
مشتريات	420000				420000			

فروق الترجمة(خسارة)	-	136222						(136222)
إجمالي	3066778	1072000						
بضاعة آخر المدة (حسابات موحدة)	200000	40000				240000	240000	
أرصدة دائنة								
رأس المال الإسمي	1500000	400000	400000					1500000
حقوق الأقلية		100000						100000
دائنون/ حسابات مترابطة		84000	84000					
مبيعات/ حسابات مترابطة	240000		240000					
مجمع استهلاك سيارات	120000	20000				(140000)		
أوراق دفع	10000	48000						58000
مبيعات	800000	400000					1200000	
قرض سندات		18000						18000
فائدة سندات مستحقة		2000						
أرباح محتجزة	299000							
أرباح استثمارات في شركة تابعة	97778		97778					
أرباح الفترة					742222			742222
إجمالي	3066778	1066000	821778	821778	1440000	1440000	2583000	2583000

4- قائمة الدخل الموحدة عن الفترة المنتهية في 2004/12/31

بيان	جزئي	كلي

مبيعات		1200 000
بطرح: تكلفة المبيعات		
مشتريات	420000	
(–) بضاعة آخر المدة	(24000)	
تكلفة المبيعات		(180000)
مجمل الدخل		1020000
بطرح مصاريف التشغيل		
مصاريف مختلفة	206667	
م. استهلاك سيارات	71111	(277778)
صافي الدخل		742222

5- قائمة المركز المالي الموحدة في 2004/12/31

البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
أوراق دفع	58000	نقدية	1000 000
م. فائدة سندات مستحقة	2000	مدينون	320000
قرض سندات	18000	بضاعة آخر المدة	240000
		م. إيجار مقدم	24000
رأس المال الإسمي	1500000		
حقوق الأقلية	100000	أراضي	439000
أرباح محتجزة	299000	سيارات	700000
أرباح العام	742222	مجمع استهلاك سيارات	(140000)
خسائر الترجمة	(136222)		
إجمالي الخصوم	2583000	إجمالي الأصول	2583000

أسئلة وتمارين الفصل

اختر الإجابة الصحيحة من بين البدائل المتاحة

1- تعالج فروق ترجمة قائمة المركز المالي بإقفالها ضمن حقوق الملكية في قائمة المركز المالي الموحدة للمجموعة في طريقة:

أ. البنود المتداولة-غير المتداولة

ب. سعر الصرف المؤقت+ البنود النقدية غير النقدية

ج. سعر الصرف الجاري+ المتداولة،غير المتداولة

د. سعر الصرف الجاري+ سعر الصرف المؤقت

2- البنود التي يتم ترجمتها بسعر الصرف التاريخي في جميع طرق الترجمة هي:

أ. الأصول الثابتة + مخزون آخر المدة ب. حقوق الملكية

ج. الأصول الثابتة + حقوق الملكية د. الأصول الثابتة + الالتزامات طويلة الأجل

3- عند ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة الأجنبية بطريقة البنود المتداولة وغير المتداولة فإن فروق الترجمة يجب التقرير عنها في:

أ. حقوق المساهمين للشركة التابعة الأجنبية.

ب. قائمة الدخل للشركة التابعة الأجنبية.

ج. قائمة الدخل للشركة الأم.

د. قائمة الدخل الموحدة للمجموعة.

4- الفرق بين طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة، وطريقة البنود النقدية وغير النقدية تتمثل في:

أ. ترجمة مخزون آخر المدة+ حقوق الملكية

ب. ترجمة مخزون آخر المدة + الإيرادات المقدمة.

ج. ترجمة مخزون آخر المدة + الإيرادات المستحقة.

د. ترجمة حقوق الملكية.

5- في 2005/12/31 ظهرت الأرصدة التالية في ميزان المراجعة لإحدى الشركات التابعة الأجنبية:

30000 مدينون، 20000 نقدية، 30000 مخزون آخر المدة، 25000 استثمارات في أوراق مالية طويلة الأجل، 5000 مصروف تأمين مقدم، 10000 رواتب مستحقة.

فإذا كانت الشركة الأم تتبع طريقة البنود النقدية- غير النقدية في ترجمة القوائم المالية لشركاتها التابعة الأجنبية فإن القيم التي ستترجم بسعر الصرف الجاري في 2005/12/31 هي:

أ. 90000 ب. 105000 ج. 85000 د. 120000

6- شركة تابعة أجنبية ترتبط بعمليات مع الشركة الأم وقد كانت بعض أرصدة حساباتها في 2005/12/31 والمترجمة إلى الدولار على النحو التالي:

سعر الصرف الجاري: 10000 مدينون/ حسابات مترابطة، 20000 مدينون، 13000 مخزون آخر المدة، 5000 م. إيجار مقدم، 30000 سيارات.

سعر الصرف التاريخي: 10000 مدينون/ حسابات مترابطة، 22000 مدينون، 15000 مخزون آخر المدة، 6000 مصروف إيجار مقدم، 35000 سيارات.

فإذا كانت الترجمة تتم وفقاً لطريقة البنود المتداولة وغير المتداولة فإن المبلغ الإجمالي الذي يجب أن يدرج في قائمة المركز المالي الموحدة بالدولار في 2005/12/31 للمفردات السابقة هو:

أ. 68000 دولار ب. 73000 دولار

ج. 78000 دولار د. 83000 دولار

7- يتم الاعتراف بأرباح الترجمة المحققة وغير المحققة وتظهر ضمن عناصر حقوق الملكية في قائمة المركز المالي الموحدة للمجموعة في طريقة:

أ. البنود المتداولة-غير المتداولة ب. البنود النقدية-غير النقدية

ج. سعر الصرف المؤقت د. سعر الصرف الجاري

8- تترجم مصاريف استهلاك الأصول الثابتة بالمتوسط المرجح لسعر الصرف خلال الفترة في طريقة:

أ. البنود المتداولة-غير المتداولة ب. البنود النقدية-غير النقدية

ج. سعر الصرف المؤقت د. سعر الصرف الجاري

9- تترجم المصاريف المقدمة والمصاريف المستحقة باستخدام سعر الصرف التاريخي في طريقة:

أ. البنود المتداولة وغير المتداولة ب. البنود النقدية-غير النقدية

ج. سعر الصرف المؤقت د. سعر الصرف الجاري

10- تعالج فروق ترجمة قائمة المركز المالي بإظهارها ضمن حقوق الملكية في قائمة المركز المالي الموحدة للمجموعة وفروق ترجمة قائمة الدخل بإقفالها في قائمة الدخل الموحدة للمجموعة في طريقة:

أ. البنود المتداولة-غير المتداولة ب. البنود النقدية-غير النقدية

ج. سعر الصرف المؤقت د. سعر الصرف الجاري.

ضع إشارة (✓) أمام العبارة الصحيحة وإشارة (X) أمام العبارة الخاطئة:

1. ( ) من مزايا طريقة سعر الصرف الجاري في الترجمة محافظتها على أسس القياس المحاسبي في القوائم المالية للشركة التابعة.

2. ( ) تحذف الحسابات المتعلقة بالعمليات الداخلية عند إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة.

3. ( ) وفقاً للمعايير الدولية والأمريكية والمصرية والبريطانية تترجم بنود قائمة الدخل باستخدام المتوسط المرجح لسعر الصرف للفترة المالية.

4. ( ) تؤدي الترجمة في طريقة سعر الصرف الجاري إلى تحقيق نتائج تخالف الآثار الاقتصادية المتوقعة في حال انخفاض أو ارتفاع سعر صرف العملة الأجنبية.

5. ( ) من عيوب الترجمة في طريقة البنود المتداولة–غير المتداولة أنها لا تعكس القيمة الحقيقية لرأس المال العامل.

6. ( ) تترجم حقوق الملكية باستخدام أسعار الصرف التاريخية في جمع طرق الترجمة.

7. ( ) تؤدي الترجمة في ظل طريقة البنود النقدية–غير النقدية إلى تشويه دلالات النسب والمؤشرات المالية.

8. ( ) من خصائص الشركات الدولية أنها تتعامل مع عملات مختلفة وتخضع لقواعد وقوانين موحدة.

9. ( ) تعد ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة الأجنبية من أهم المشاكل المحاسبية للشركات الدولية.

10 ( ) من أهداف ترجمة القوائم المالية للشركات الأجنبية بيان نتيجة الأعمال والمركز المالي للشركة التابعة بصورة صادقة وعادلة.

11. ( ) تؤدي الترجمة في طريقة سعر الصرف الجاري إلى تذبذب قيمة الأصول الثابتة.

12. ( ) في طريقة البنود المتداولة–غير المتداولة يتم ترجمة رقم صافي الدخل في قائمة الدخل للشركة التابعة بسعر الصرف الجاري.

تمارين عملية:

1–فيما يلي الأرصدة الإجمالية لحسابات إحدى الشركات التابعة الأمريكية والمملوكة بالكامل لإحدى الشركات المصرية في 2005/12/31 والتي تمثل السنة الأولى من عملياتها بعد تأسيسها من قبل الشركة المصرية الأم. إجمالي الأصول المتداولة 000 500 دولار، إجمالي الإيرادات 000 900، إجمالي الأصول الثابتة الملموسة 300000 دولار، إجمالي الأصول الثابتة غير الملموسة 100000 دولار، إجمالي المصاريف 700000 دولار، إجمالي الالتزامات قصيرة الأجل 200000 دولار، إجمالي الالتزامات طويل الأجل 50000 دولار، إجمالي المخصصات 40000 دولار، حقوق الملكية 410000 دولار. وقد كانت أسعار صرف الدولار الأمريكي مقابل الجنيه المصري في 2005/1/1 (5 جنيهات) وفي 2005/12/31 (6 جنيهات)

المطلوب: ترجمة الأرصدة السابقة بطريقة سعر الصرف الجاري في 2005/12/31 وتحديد فروق الترجمة.

2– تمتلك إحدى الشركات السعودية متعددة الجنسيات شركة تابعة بالكامل في المملكة المتحدة وفي 2004/12/31 كانت القوائم المالية للشركة التابعة على النحو التالي:

أ– الميزانية العمومية للشركة التابعة البريطانية في 2004/12/31 (المبالغ بالآلاف)

الأصول		الخصوم	
مبلغ	**بيان**	**مبلغ**	**بيان**
351	نقدية	330	دائنون
2850	مخزون آخر المدة	489	مصروفات مستحقة
600	مدينون	100	قروض
450	استثمارات مالية	780	سندات(إصدار 1997/4/1)
3000	أراضي	3420	رأس المال (مدفوع 1992/1/1)
1050	مباني	1050	احتياطيات
618	معدات وآلات	750	أرباح محتجزة
8919	**إجمالي الأصول**	**8919**	**إجمالي الخصوم**

ب- قائمة الدخل للشركة التابعة البريطانية عن الفترة المنتهية في 2005/12/31م

بيان	**جزئي**	**كلي**
المبيعات		25500
بطرح: تكلفة المبيعات		
مخزون أول المدة	3300	
+ المشتريات	21750	
- مخزون آخر المدة	(2850)	
تكلفة المبيعات		(22200)
مجمل الدخل		3300
بطرح: مصاريف التشغيل		
م. إدارية	1440	

م. بيعية	1110	
م. متنوعة	450	
مجموع مصاريف التشغيل		(3000)
صافي الدخل		**300**

وقد تضمنت الملاحظات والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية المعلومات التالية:

1- تتضمن الاستثمارات المالية مجموعة استثمارات طويلة الأجل بنسبة 20% من إجمالي الاستثمارات تم الحصول عليها في 1997/4/1م.

2- حصلت الشركة على الأراضي على ثلاث دفعات وفي التواريخ التالية: 1560 في 1992/3/10م، 540 في 1997/4/1م، والباقي في 2002/2/31م.

3- تم شراء 60% من الآلات وجميع المباني في 1992/3/10م، والباقي في 1995/10/20م.

4- تشكل القروض قصيرة الأجل نسبة 40% من إجمالي القروض تم الحصول عليها في 2004/7/1، والباقي قروض طويلة الأجل تم الحصول عليها في 1996/12/31م.

5- تم تكوين الإحتياطيات على مدار الثلاث أعوام الأخيرة بالتساوي (2002، 2003، 2004)

6- يتكون رصيد الأرباح المحتجزة من 40%، 35%، 25% من أرباح السنوات 2002،2001، 2003 على التوالي.

7- تتضمن المصاريف الإدارية (60000 جنيه استرليني) استهلاك آلات مشتراة في عام 1992م، (150000 جنيه استرليني) استهلاك المباني.

8- تتضمن المصاريف البيعية بنسبة 30% استهلاك آلات مشتراة في عام 1995م.

9- أسعار صرف الجنيه الاسترليني مقابل الريال السعودي كانت على النحو التالي:

تاريخ	ريال	**تاريخ**	ريال **سعودي**

		سعودي	
1992/1/1م	4.6	2002/12/31	5.9
1992/3/10م	5.4	2003/12/31	6.2
1994/2/1م	4.5	2004/7/1	6.3
1995/10/20م	4.8	2004/12/31	6.4
1996/12/31م	5.5	المتوسط المرجح لعام 2002	5.8
1997/4/10م	5.2	المتوسط المرجح لعام 2003	6.1
1999/12/31م	4.9	المتوسط المرجح لعام 2004	6.2
2001/12/31م	5.3		

المطلوب: ترجمة القوائم المالية للشركة التابعة البريطانية وفقاً لطريقة:

أ. البنود المتداولة–غير المتداولة. ب. البنود النقدية–غير النقدية.

ج. سعر الصرف الجاري.

3. فيما يلي ميزان المراجعة بعد التسويات للفرع الأمريكي لإحدى الشركات الأردنية متعددة الجنسية ومقرها العاصمة الأردنية في 2005/12/31م:

مدين	دائن	اسم الحساب
30000	17000	مباني–مجمع استهلاكها
20000		أراضي
35000		نقدية
15000	7500	أثاث–مجمع استهلاك أثاث
40000	20000	مدينون–دائنون
28000		مخزون أول المدة
1000		ديون معدومة
20000	140000	مشتريات–مبيعات
12000	15000	أوراق قبض–أوراق دفع

م. عمومية وإدارية		18000
م. استهلاك مباني		6000
م. استهلاك أثاث		1500
بضاعة واردة من المركز		45000
حساب جاري المركز الرئيس	70000	
إجمالي	**271500**	**271500**

فإذا علمت أن:

1- البضاعة ترسل للفرع بالتكلفة وتبلغ تكلفة مخزون آخر المدة لدى الفرع الأمريكي 35000 دولار.

2- يتبع الفرع الأمريكي طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تقييم المخزون وقد استلم الفرع البضاعة من المركز الرئيس في 2005/1/1 ومشتريات الفرع من البضاعة كانت في النصف الثاني من العام.

3- أرصدة الحسابات المقابلة بدفاتر المركز الرئيس في الأردن كانت كالآتي: رصيد حساب البضاعة المرسلة للفرع 32400 دينار، رصيد حساب جاري الفرع 49000 دينار.

4- بلغ سعر صرف الدولار الأمريكي مقابل الدينار الأردني على النحو التالي: في 2005/1/1م (0.72 دينار)، في 2005/12/31م (0.7 دينار، المتوسط المرجح لعام 2005، 0.71 دينار).

المطلوب:

1. إعداد ميزان المراجعة المترجم بالدينار الأردني للفرع الأمريكي وفق طريقة سعر الصرف الجاري.
2. إعداد قائمة الدخل المترجمة بالدينار الأردني للفرع الأمريكي عن الفترة المنتهية في 2005/12/31.

الفصل الخامس
المحاسبة في ظل تغيرات الأسعار

تمهيد:

مصطلحات:

5-1 مفاهيم المحافظة على رأس المال

5-2 مزايا القياس المحاسبي التقليدي (التكلفة التاريخية)

5-3 آثار القياس المحاسبي التقليدي في ظل التغيرات في الأسعار.

5-4 المحاولات لعلاج بعض آثار القياس المحاسبي التقليدي في ظل التضخم.

- **أنواع التضخم**
- **أسباب التضخم**
- **قياس التضخم**
- **طرق قياس التضخم**

5-5 نظرة تاريخية على مدى الاهتمام بالتغيرات في المستوى العام للأسعار ومعالجتها.

5-6 القوائم المالية وتغير المستوى العام للأسعار في الفكر الإسلامي.

5-7 التطبيق العملي لمعايير المحاسبة عن آثار التغيرات في الأسعار.

5-7-1 التطبيق العملي لمدخل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة.

5-7-2 التطبيق العملي لمدخل التكلفة الجارية.

5-8 تقييم للمداخل المستخدمة في علاج آثار التغيرات في مستوى الأسعار

- أسئلة وتمارين

تمهيد:

تتخذ المحاسبة من النقود وحدة للقياس وأساس لتسجيل المعاملات المالية وذلك باعتبارها وسيطاً للتبادل ومقياساً للقيم ويفترض المحاسبون أن قيمة وحدة النقد المستخدمة كوحدة للقياس ثابتة لا تتغير من فترة لأخرى، ويعد هذا الافتراض مناسباً ومقبولاً عندما تسود حالة من الاستقرار في المستوى العام للأسعار ودون حدوث تغيرات جوهرية في ظروف العرض والطلب على السلع والخدمات داخل الدولة، إلا أن القرن العشرين شهد تغيرات وتقلبات في مستويات الأسعار والقوة الشرائية لوحدات النقد في مختلف دول العالم يجعلها بمثابة الحقيقة الواقعة والظاهرة المميزة لهذا القرن، ونتيجة لهذه الظاهرة الاقتصادية يزداد الطلب الفعال على الموارد المتوفرة في الاقتصاد الوطني وبالتالي تزداد معدلات الأسعار بنسبة كبيرة مع ارتفاع بسيط في نسبة استخدام الموارد المتاحة وتستمر هذه الظاهرة حتى تصل إلى الاستخدام الكامل للموارد وبعد مستوى الاستخدام الكامل يعرف التضخم بالتضخم البحت وهذه الظاهرة تؤدي إلى ضعف القوة الشرائية للنقود.

وتقاس القوة الشرائية لوحدة النقد بعدد الوحدات من سلعة معينة أو عدد الوحدات من مجموعة معينة من السلع والخدمات التي يمكن الحصول عليها في مقابلها فعلى سبيل المثال: يمكن القول أن القوة الشرائية لوحدة نقد معينة هي 10 وحدات من السلعة (أ) و3 وحدات من السلعة (ب) فمثلاً إذا كان سعر كيلو جرام من اللحوم 5 دنانير فإن القوة الشرائية للدينار تساوي 1/5 كيلو جرام من اللحوم، فإذا ارتفع سعر الكيلو جرام في سنة لاحقة إلى 15 دينار فإن القوة الشرائية للدينار في هذه السنة سيصبح 1/15 كيلو جرام من اللحوم.

وذلك يعني أن القوة الشرائية للوحدات النقدية في الفترات المختلفة تكون غير متماثلة ومن ثم فإن القيم المقاسة بها والتي تظهر بها البنود المختلفة في القوائم

المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أصبحت بدورها غير قابلة للتجميع الرياضي لأنها تعكس وحدات قياس ذات قوى شرائية مختلفة وبالتالي تصبح القوائم المالية غير صالحة لإجراء المقارنات لتقييم الأداء في هذه الشركات.

المصطلحات

التضخم: Inflation

الارتفاع المستمر في مستوى الأسعار أو انخفاض في القوة الشرائية للنقود (سيجل: 553:1987)

السعر: Price هو التقييم النقدي لوحدة من السلع والخدمات.

القوة الشرائية: Purchasing Power : هي مقلوب السعر.

المستوى العام للأسعار: General Price level

هو المتوسط المرجح لأسعار السلع والخدمات في الدولة خلال سنة مالية معينة.

ملاحظة: التقلبات في المستوى العام للأسعار تشير إلى الآثار الانكماشية أو التضخمية على اقتصاد الدولة وهذا يعني أن الأسعار الخاصة للسلع والخدمات داخل الدولة سوف تتحرك في نفس اتجاه تغيرات المستوى العام للأسعار وبنفس درجتها.

الرقم القياسي للأسعار: Price Index

هو رقم نسبي يقيس العلاقة بين مستوى الأسعار في فترة المقارنة ومستوى الأسعار في فترة الأساس.

المفردات النقدية: Monetary Items

هي النقدية والحقوق والالتزامات بمبالغ نقدية ثابتة لا تتغير خلال فترات تغيرات الأسعار وتنقسم بدورها إلى أصول نقدية وتشمل النقدية والحقوق بمبالغ نقدية ثابتة مثل المدينون وأوراق القبض وخصوم نقدية وهي الالتزامات بمبالغ نقدية ثابتة مثل الدائنون وأوراق الدفع وقرض السندات.

المفردات غير النقدية: Nonmonetary Items

هي الأصول والالتزامات بمبالغ نقدية متغيرة خلال فترات تغيرات الأسعار وتنقسم بدورها إلى أصول نقدية وهي الحقوق والممتلكات بمبالغ نقدية متغيرة خلال فترات تغيرات الأسعار مثل الأصول الثابتة والمخزون والاستثمارات، وحقوق غير نقدية وهي الالتزامات بمبالغ نقدية متغيرة خلال فترات تغيرات الأسعار مثل حقوق الملكية والالتزامات المنصوص على سدادها وفقاً للتغيرات في المستوى العام للأسعار.

فرض ثبات قيمة وحدة النقد: تستخدم المحاسبة وحدة النقد كأساس للقياس المحاسبي في فروع المحاسبة المختلفة **ولها بعدان هما:**

أ. **بعد كمي:** وهو عبارة عن عدد الوحدات من النقد التي تعبر عن حدث معين.

ب. **بعد زمني:** وهو قيمة النقود على أساس قوتها الشرائية من ناحية وقيمتها الحالية والمستقبلية من ناحية أخرى.

وذلك يعني أن مقدار السلع والخدمات التي يحصل عليها من وحدة نقد واحدة عام 2000 تساوي قيمة وحدات السلع والخدمات التي يحصل عليها عام 2002 وإلى يومنا هذا.

التكلفة الجارية Current Cost:

هي القيمة أو السعر الواجب دفعه للحصول على أصل مماثل من حيث العمر الإنتاجي والطاقة الإنتاجية وكفاءة التشغيل.

أرباح وخسائر الحيازة المكتسبة: Attained Profit and Loose Property

تتمثل في ما يترتب عن الاحتفاظ بالأصول غير النقدية خلال فترة التغيرات السعرية الخاصة حيث يترتب على الاحتفاظ بالأصول غير النقدية أرباح حيازة مكتسبة في حال ارتفاع الأسعار عنها في تاريخ حيازتها والعكس في حال انخفاض الأسعار.

أرباح وخسائر الحيازة المحققة: Actual Profit and Loose

وتتمثل في ما يترتب عن بيع الأصول غير النقدية أو استنفاذ خدماتها في الإنتاج حيث تكون النتيجة ربحاً في حالة بيع أو استنفاذ الأصول غير النقدية في الوقت الذي تكون تكلفتها الجارية أعلى من السعر الذي كان سائداً في تاريخ حيازتها والعكس في حال انخفاض الأسعار.

5-1 مفاهيم المحافظة على رأس المال: تتعدد مفاهيم المحافظة على رأس المال وذلك على النحو التالي: (المليجي: 225:2000)

أ. المحافظة على رأس المال النقدي (الرأسمالي) ويتم المحافظة على رأس المال النقدي من خلال تطبيق نموذج التكلفة التاريخية التقليدي.

ب. المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال ويتم المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال من خلال تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدل (محاسبة المستوى العام للأسعار).

ت. المحافظة على رأس المال المادي، ويتم المحافظة على رأس المال المادي من خلال تطبيق نموذج التكلفة الجارية (محاسبة المستوى الخاص للأسعار)

5-2 مزايا القياس المحاسبي التقليدي (التكلفة التاريخية):

يستند مفهوم التكلفة التاريخية للدخل إلى مفهوم المحافظة على الاستثمار النقدي المبدئي، وذلك أن مقابلة الإيرادات المحققة بتكاليف الحصول على الإيرادات هي أساساً عملية استرداد للتكاليف من الإيرادات قبل أن يكتسب أو يتحقق الدخل وعن طريق استرداد تكاليف الحصول على الإيرادات المحققة يمكن استبدال الموارد المستهلكة في عملية اكتساب الإيرادات ومن ثم يمكن المحافظة على الاستثمار المبدأي، **ويحقق نظام التكلفة التاريخية من وجهة نظر مؤيدي هذا النظام عدداً من المزايا لمستخدمي المعلومات المحاسبية منها:**

1. يوفر نظام التكلفة التاريخية معلومات ملائمة تساعد الدائنين على التأكد من المحافظة على أدنى مستوى من الأصول لضمان حقوقهم قبل المشروع.
2. يعتبر نظام التكلفة التاريخية نظام ضروري لكل أنواع الرقابة الإدارية فيتم الاحتفاظ بسجلات عن جميع المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية لتحقيق الرقابة على النقدية، وسجلات عن المدينين والدائنين لضمان أن المطالبات المالية يتم الوفاء بها في تواريخ الاستحقاق.
3. يوفر نظام التكلفة التاريخية أساساً مقبولاً للتنبؤ بالمستقبل، كما يوفر أساساً مقبولاً لإجراء المقارنات بين السنوات المالية.
4. يعتبر أفضل نظام لأغراض المحاسبة الضريبية وذلك لأنه يوفر دليلاً قابلاً للإثبات عن المعاملات.
5. يوفر نظام التكلفة التاريخية قياساً مقبولاً للمركز المالي قصير الأجل للمشروع.

5-3 آثار القياس التقليدي في ظل التغيرات في الأسعار:

يترتب على الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في ظل تغيرات الأسعار والذي تتمسك به العديد من **الدول على الرغم من معاناتها من ظاهرة التضخم العيوب التالية:**

1. إن قائمة المركز المالي التي يتم إعدادها طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية أصبحت لا تعبر عن المركز المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية، فالأصول الثابتة التي تم شراؤها من عدة سنوات تظهر في قامة المركز المالي بأسعار شرائها والتي قد تختلف اختلافاً كبيراً عن الأسعار السائدة في تاريخ إعداد القوائم المالية.
2. أن قائمة الدخل لا تعبر عن نتيجة الأعمال الحقيقية وذلك لأن الإيرادات تتم خلال نفس السنة المالية ويتم اكتسابها بالاعتماد على الأسعار الجارية، بينما تقاس بنود التكاليف بالأسعار التاريخية (إهلاك الأصول الثابتة، تكلفة البضاعة المباعة) مما يؤدي إلى زيادة الأرباح الدفترية عن الأرباح الحقيقية **مما يؤدي إلى:**

أ- تحميل الوحدات الاقتصادية بضرائب تزيد عن الضرائب الحقيقية التي يجب تحملها.

ب- زيادة الأرباح الموزعة على المساهمين مما يؤثر على استمرارية المنشأة في المستقبل.

ج- زيادة ضغط العمال للمطالبة بزيادة رواتبهم.

د- اتخاذ الدول المضيفة لقرارات اقتصادية في غير صالح الوحدات الاقتصادية.

3. عدم دقة المؤشرات المستخدمة في تقييم الأداء حيث تستخدم في هذا المجال العديد من المؤشرات والنسب المالية يأتي في مقدمتها معدل العائد على الاستثمار.

4. ويرى البعض أن الاستثمارات ذات الدخل الثابت تصبح عاجزة عن مقاومة التضخم وبالتالي فإن ارتفاع الأسعار قد يفوق العوائد التي تحققها هذه الاستثمارات (عبد الهادي: 1999:289).

وفي ضوء العرض السابق يتضح أنه من ناحية منطقية لا يمكن جمع وحدات نقد ذات قوى شرائية مختلفة لذلك اتجه رجال الفكر المحاسبي إلى البحث عن إجراءات لعلاج الآثار السلبية للقياس المحاسبي التقليدي في ظل التغيرات في الأسعار **ولذلك أصبح أمام المحاسب خياران:**

الأول: إعداد وعرض القوائم المالية وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية وثبات وحدة النقد وذلك لإمكانية تحديد هذه التكلفة بدقة وتوفير الموضوعية للقوائم المالية لاعتمادها على قيم حقيقية.

الثاني: وهو الأخذ بعين الاعتبار ظاهرة التغيرات في مستوى الأسعار عند إعداد وعرض القوائم المالية مما يتطلب البحث عن وسائل وأساليب للمحاسبة عن هذه التغيرات واللجوء إلى التخمينات والتقديرات.

5-4 المحاولات لعلاج بعض آثار القياس المحاسبي التقليدي في ظل التضخم.

اتجه بعض رجال الفكر المحاسبي نحو اقتراح بعض الإجراءات المحاسبية كعلاج جزئي للمشاكل المترتبة على التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية وفرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد المستخدمة في القياس المحاسبي في ظل فترات التضخم التي يشهدها العالم **ومنها:**

1. تكوين احتياطيات للتضخم من الأرباح النقدية المحققة قبل التوزيع لتمويل إحلال الأصول الثابتة.
2. اتباع طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تقويم المخزون السلعي للتأثير على صافي الدخل التشغيلي والوصول إلى رقم أقرب للواقع.

3. قياس أعباء الاستهلاك السنوي للأصول الثابتة على أساس التكلفة الاستبدالية . ولكن هذه المحاولات جميعها كانت قاصرة عن علاج آثار الظاهرة بشكل عام ولذلك ظهرت طرق محاسبية شاملة لعلاج هذه الظاهرة وهي:
   1. أسلوب (مدخل) التكلفة التاريخية المعدلة بالتغيرات في المستوى العام للأسعار.
   2. أسلوب (مدخل) التكلفة الجارية.

أنواع التضخم:

التضخم كظاهرة اقتصادية يعني الارتفاع المستمر في مستوى الأسعار لفترة زمنية مستمرة **وهو أنواع:**

1. **التضخم الأصيل:** ويظهر هذا النوع من التضخم حيث لا يقابل الزيادة في الطلب الكلي زيادة في معدلات الإنتاج.
2. **التضخم الزاحف:** ويتسم هذا النوع من أنواع التضخم بارتفاع بطئ في مستوى الأسعار.
3. **التضخم المكبوت:** وهي حالة يتم خلالها منع الأسعار من الارتفاع من خلال سياسات اقتصادية ومالية تتمثل في وضع ضوابط وقيود تحول دون ارتفاع الأسعار.
4. **التضخم المفرط:** وهي حالة ارتفاع معدلات التضخم بمعدلات عالية يترافق معها سرعة في تداول النقد في السوق، أو هو إذا كان تزايد الأسعار النقدية يتم بمعدلات مرتفعة خلال الفترة الزمنية القصيرة (أحمد والليثي: 116:1987) .

أسباب التضخم:

ينشأ التضخم بفعل مجموعة من العوامل المختلفة **ومن أهمها:**

1. تضخم ناشئ عن التكاليف وذلك بسبب ارتفاع التكاليف التشغيلية في الوحدات الاقتصادية.
2. تضخم ناشئ عن الطلب وذلك بسبب زيادة حجم الطلب على السلع والخدمات والذي لا يصاحبه ارتفاع في الإنتاج.
3. تضخم حاصل من تغيرات كلية في تركيب الطلب الكلي على السلع والخدمات في المجتمع.
4. تضخم ناشئ عن ممارسة الحصار والعقوبات الاقتصادية والتي تفرض من قبل قوى خارجية على دولة معينة.
5. يرى البعض أن مصدر كل أنواع التضخم هو معدل النمو المرتفع في العرض النقدي (الناقة: 376:1995) .

قياس التضخم:

إن أبسط مقاييس التغيرات في مستوى الأسعار هو الرقم القياسي لمستوى الأسعار والمرجح بكميات السلع، والرقم القياسي هو رقم نسبي يقيس العلاقة بين مستوى الأسعار خلال فترتين الأولى ويطلق عليها سنة الأساس والثانية سنة المقارنة فمثلاً إذا كانت أسرة مكونة من خمسة أفراد تنفق مبلغ 10000 دينار على شراء السلع والخدمات خلال سنة معينة (الأساس) وأنفقت مبلغ 11000 دينار لشراء نفس الكمية من السلع والخدمات خلال سنة أخرى (سنة المقارنة) فإن الرقم القياسي للأسعار في السنة الثانية هو = $\frac{11000}{10000} \times 100 = 110\%$

ويكون معدل التضخم السنوي 10% ، وعليه فالرقم القياسي يمثل مؤشر على القوة الشرائية لوحدة النقد وتعتبر الزيادة في الرقم القياسي مؤشر تضخمي والعكس عند انخفاضه.

ويلزم لحساب الرقم القياسي لسنة معينة تحديد متوسط أسعار مجموعة من السلع والخدمات المختارة في هذه الفترة ومقارنتها مع متوسط أسعار نفس المجموعة من السلع والخدمات في سنة الأساس، ويمثل الرقم القياسي الثمن الكلي لتلك المجموعة في فترة المقارنة إلى الثمن الكلي لنفس المجموعة في سنة الأساس (الثمن= الكمية X السعر) **ويجب أن يتوافر في الرقم القياسي للأسعار الشروط التالية:**

1. أن يعبر عن مستوى عموم أسعار السلع والخدمات الممثلة في المجتمع.
2. أن يكون واسع الانتشار.
3. أن يتوافر بشكل دوري.

أنواع الأرقام القياسية:

يوجد نوعين من الأرقام القياسية هي:

أ. الرقم القياسي العام للأسعار وهو رقم يقيس التغيرات في المستوى العام للأسعار في المجتمع ويعبر به عن التغيرات السعرية العامة.

ب. الرقم القياسي الخاص للأسعار: وهو رقم يقيس التغيرات في المستوى الخاص بالأسعار ويعبر به عن التغيرات السعرية الخاصة.

طرق قياس الأسعار:

هناك أربع طرق عامة ومتعارف عليها لقياس الأسعار وهي:

1. مقياس لاسبيرز. Laspeyres
2. مقياس باش. Paasche
3. مقياس فيشر. Fisher
4. مقياس الوزن الثابت. Fixed weight

ولكي يتم شرح كيفية قياس الأسعار في ظل هذه الطرق المختلفة يتم الاعتماد على تعريف بعض الرموز المستخدمة في معادلات القياس على النحو التالي:

ل = الرقم القياسي.

سر = سعر السلعة أو الخدمة الممثلة في العينة في الفترة الزمنية ر .

كر = كمية السلعة أو الخدمة الممثلة في العينة في الفترة الزمنية ر.

ر = صفر، 1، 2، .....، ن –1 ، ن

ر= صفر (سنة الأساس)

مج= مجموع

أولاً: مقياس لاسبيرز:

ويقوم على استخراج متوسط التغيرات في الأسعار والخاصة بكمية ثابتة من كل السلع والخدمات الممثلة في العينة تعادل كمية سنة الأساس (سنة صفر)، ويتم احتساب الرقم القياسي بالمعادلة:

$$\text{ل} = \frac{\text{مج س}_1 \text{ ك}_{\text{صفر}}}{\text{مج س}_{\text{صفر}} \text{ ك}_{\text{صفر}}} \times 100$$

ثانياً مقياس باش:

ويقوم على أساس إيجاد متوسط التغيرات في الأسعار والخاصة بكمية ثابتة من السلع والخدمات الممثلة في العينة تعادل سنة المقارنة (القياس) ويتم احتساب الرقم القياسي بالمعادلة

$$\text{ل} = \frac{\text{مجـ س}_1 \text{ ك}_1}{\text{مجـ س صفر ك}_1} \times 100$$

ثالثاً: مقياس فيشر: ويقوم على قياس المتوسط الهندسي لكلٍ من مقياس لاسبيرز وباش ويتم احتساب الرقم القياسي بالمعادلة

$$\text{ل} = \sqrt{\frac{\text{مجـ س}_1 \text{ ك صفر}}{\text{مجـ س صفر ك}_1} \times \frac{\text{مجـ س}_1 \text{ ك}_1}{\text{مجـ س صفر ك صفر}}} \times 100$$

رابعاً: مقياس الوزن الثابت: ويقوم على إيجاد متوسط التغيرات في الأسعار والخاصة بكمية ثابتة من السلع والخدمات المتمثلة في العينة والخاصة بسنة ثابتة لا هي سنة الأساس ولا سنة المقارنة ويتم حساب الرقم القياسي بالمعادلة.

$$\text{ل} = \frac{\text{مجـ س}_1 \text{ ك ث}}{\text{مجـ س صفر ك ث}} \times 100$$

مثـال (1) بفرض وجود سلعتين ص و ع وكانت بياناتهما في العينة على النحو التالي:

السنة	السلعة ص		السلعة ع	
	السعر	الكمية	السعر	الكمية
2000	3	100	2	100

104	2.5	94	3.1	2001
114	2.6	91	3.5	2002

المطلوب: احتساب الرقم القياسي لكل من لاسبيرز وباش للأعوام 2001، 2002 مع الأخذ بعين الاعتبار أن سنة الأساس سنة 2000

الحل: الرقم القياسي للاسبيرز يتم احتسابه باستخراج متوسط التغيرات في الأسعار والخاصة بكمية ثابتة من السلعة والخدمات تعادل سنة الأساس (2000) ويكون:

ل (لاسبيرز) للعام 2001 = $\frac{(100 \text{ X } 2.5) + (100 \text{ X } 3.1)}{(100 \text{ X } 2) + (100 \text{ X } 3)}$ X 100% = 112 %

ل (لاسبيرز) للعام 2002 = $\frac{(100 \text{ X } 2.6) + (100 \text{ X } 3.5)}{(100 \text{ X } 2) + (100 \text{ X } 3)}$ X 100% = 122%

ويتضح أن الأسعار في عام 2001 ارتفعت عن الأسعار التي كانت سائدة عام 2000 بنسبة 12% كما أنها ارتفعت في العام 2002 عن الأسعار التي كانت سائدة عام 2000 بنسبة 22% كما أنها ارتفعت في سنة 2002 عن الأسعار التي كانت سائدة عام 2001 بنسبة 8% ($\frac{122}{112}$ – 1)

الرقم القياسي لباش ويتم احتسابه باستخراج متوسط التغيرات في الأسعار والخاصة بكمية ثابتة من السلع والخدمات تعادل سنة المقارنة (2001، 2002) ويكون:

ل (باش) للعام 2001 = $\frac{(104 \text{ X } 2.5) + (94 \text{ X } 3.1)}{(104 \text{ X } 2) + (94 \text{ X } 3)}$ X 100% = 114.4 %

ل (باش) للعام 2002= $\frac{(114 \text{ X } 2.6) + (91 \text{ X } 3.5)}{(114 \text{ X } 2) + (91 \text{ X } 3)}$ X 100% = 122.7 %

ويتضح أن الأسعار في عام 2001 ارتفعت بنسبة 14.4 % عنها في سنة 2000 كما ارتفعت بنسبة 22.7 في سنة 2002 عنها في سنة 2000 كما ارتفعت الأسعار خلال العام 2002 بنسبة 7.3% عنها عام 2001.

5-5 نظرة تاريخية على مدى الاهتمام بالتغيرات في مستوى الأسعار ومعالجتها:

لقد اهتمت لجنة معايير المحاسبة الدولية (I A S C) بظاهرة التضخم وانعكاساتها على القوائم المالية للشركات الدولية وخاصة مشكلة انخفاض القوة الشرائية لوحدات النقد في الدول التي تتواجد فيها فروع وشركات تابعة أجنبية لهذه الشركات، لذلك فقد أصدرت اللجنة في يونيو 1977م المعيار الدولي رقم (6) بعنوان "التفاعل المحاسبي مع التغير في الأسعار" ثم أُلغي هذا المعيار واستبدل عام 1981 بالمعيار الدولي رقم (15) بعنوان " المعلومات التي تعكس آثار تغير الأسعار" وأصبح ساري المفعول اعتباراً من أول يناير 1983 ثم أُدخلت عليه بعض التعديلات في عام 1991 وتم إعادة صياغته بدون تغيرات أساسية في فقراته عام 1994م.

المعيار المحاسبي الدولي رقم (15)
المعلومات التي تعكس آثار تغير الأسعار

يتألف المعيار المحاسبي الدولي رقم (15) من الفقرات 23-28 ويجب قراءتها في ضوء الفقرات من 1-22 من هذا البيان والمقدمة عن معايير المحاسبة الدولية.

23- يجب أن تلتزم المؤسسات التي تخضع لهذا المعيار بتقديم المعلومات والتصريح عن البنود المبينة في الفقرات من 24-26 مستخدمة طريقة محاسبية تبين آثار التغير في الأسعار.

24- يجب عرض المعلومات التالية:

أ. قيمة التعديل أو القيمة المعدلة لاستهلاك الممتلكات والمعدات والآلات.

ب. قيمة التعديل أو القيمة المعدلة لتكلفة المبيعات.

ج. تعديل البنود النقدية وتأثير القروض وحقوق المساهمين عندما تؤخذ هذه التعديلات بعين الاعتبار لتحديد الربح في ضوء الطريقة المتبعة.

د. الأثر الهام لكافة التعديلات المبينة في (أ) و(ب) أعلاه وفي الحالات المناسبة في (ج) بإضافة إلى بنود أخرى تبين أثر التغير بالأسعار المقررة وفقاً للطريقة المحاسبية المعتمدة.

25- يجب الإفصاح عن القيمة الحالية للممتلكات والمنشآت والمعدات والبضائع عند استخدام أساس التكلفة الحالية.

26- يجب أن تبين المؤسسات الإجراءات المتبعة لاحتساب المعلومات المبينة في الفقرات 24، 25 بالإضافة إلى ذكر طبيعة المعدلات المستخدمة.

27- يجب الإفصاح عن المعلومات المشار إليها في الفقرات 24-26 في ملحق البيانات المالية ما لم يتم عرضها ضمن هذه البيانات.

28- يلغى هذا المعيار المحاسبي الدولي رقم (6) "المعالجة المحاسبية للتغير في الأسعار" ويصبح ساري المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في 1 يناير 1983 أو بعد ذلك، وفي يوليو 1983 صدر المعيار الدولي رقم (21) بعنوان "المحاسبة عن آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي" وتم تعديله في عام 1993 ليصبح "آثار التغير في أسعار الصرف الأجنبية" وأصبح ساري المفعول

اعتباراً من يناير 1995 حيث أشار في الفقرة رقم (36) إلى أنه في حالة تغير القوة الشرائية للعملات الأجنبية نتيجة للتضخم الحاد فإن الشركة المتعددة الجنسية (المركز) يجب أن تقوم بتطبيق ما ورد في المعيار رقم (29) الصادر في يونيو 1989 بعنوان "التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم الحاد". والذي أعيدت صياغته في عام 1994 **وقد ورد في هذا المعيار:**

أ. يجب تعديل قيم جميع بنود القوائم المالية والأرقام المقارنة للعام الماضي.

ب. يجب الإفصاح بشكل منفصل عن المكاسب والخسائر الناشئة عن عملية إعادة التقدير.

ج. يجب أن توضح قائمة الدخل المكاسب والخسائر الناتجة عن إعادة تقدير بنودها عن المصروفات والإيرادات.

وعليه يتضح أن اتجاهات المعايير الدولية كانت واضحة نحو الأخذ بمدخل المحاسبة الشاملة في تعديل جميع بنود القوائم المالية لاستبعاد آثار التغير في الأسعار وانخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد في القوائم المالية باستخدام الأرقام القياسية العامة.

وفي المملكة المتحدة بدأت النقاشات حول ظاهرة التغيرات في الأسعار في وقت مبكر ففي 30 مايو 1953 أصدر مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز التوصية رقم (15) بشأن قياس التغيرات في القوة الشرائية للنقود على الأرباح والمراكز المالية والتي نصت:

لما كانت الاقتراحات التي أُبديت لقياس تأثير التغيرات في القوة الشرائية للنقود على الأرباح والمراكز المالية لا يمكن الاطمئنان إلى أنها يمكن أن تحل محل أساس التكلفة التاريخية **وحتى يمكن الوصول إلى أساس بديل عملي يقبله الجميع نوصي بإتباع المبادئ الآتية:**

1. تظل التكلفة التاريخية أساساً لإعداد الحسابات السنوية وبالتالي تكون الأرباح أو الخسائر التي تظهرها تلك الحسابات محسوبة على هذا الأساس.
2. أي مبلغ يوضع جانباً من الأرباح لمقابلة تأثير التغيرات في القوة الشرائية للنقود على أعمال المنشأة بما في ذلك تمويل الزيادة في تكلفة الاستبدالات سواءً لقيمة الأصول الثابتة أو المتداولة يجب أن ينظر إليه كاحتياطي تخصيصي لا كاحتياطي تحميلي.
3. تلبيةً لنداء الحكمة يعتبر هذا الاحتياطي احتياطاً رأسمالياً غير قابل للتوزيع.
4. فيما عدا حالات خاصة أشارت لها التوصيات، فإنه يجب عدم زيادة كمية الأصول الثابتة في الميزانية وخصوصاً في حالة عدم ثبات النقد.

وأوصى المجمع أعضاءهُ بأنه من المرغوب فيه أن يفصحوا بوضع مبالغ من الأرباح جانباً لتكوين احتياطي لمقابلة تأثيرات القوة الشرائية للنقود على أعمال المنشأة والنظر إلى الربح القابل للتوزيع بمنظار الحكمة، **وقد كانت اللجنة الفنية والبحوث لجميع محاسبي التكاليف والأشغال بانجلترا قد أصدرت في مارس 1952 التوصيات الآتية** (The Accountany of changing price ieoeis, 1954:61):

1. إن احتساب وإظهار الأرباح الحقيقية هو من صميم عمل المحاسبة.
2. يجب تحميل تكاليف بيع العروض بمجمل احتياطي استبدال الأصول الأولية.
3. تكلفة الاستبدال المستخدمة لاحتساب الحمل الذي تحمله التكاليف هي التكلفة الجارية للاستبدال.
4. كل نقص في إمدادات التكلفة الجارية بالكامل من جهة المحمول في السنوات السابقة ويجب سده عن طريق تخصيص أرباح.
5. يجب مراعاة الدقة على قدر المستطاع في حسابات تكلفة الاستبدال.

6. المبالغ التحميلية والتخصيصية لإمدادات الاستبدال يجب تحديدها على الأساس الزمني.
7. يجب أن يتم التخصيص والتحميل لغرض تكلفة الاستبدال خلال الحياة الإنتاجية للأصل.
8. يجب تكوين احتياطي لخسائر (التخصيص الفعلي) للأصول الناشئة عن تطبيق التوصية بمعنى أنه يجب على المنشأة تكوين احتياطي ليس فقط لتكلفة استبدال الأصل بل للخسائر التي تقع عند بيع الأصول.
9. يجب استبقاء المبالغ التخصيصية والتحميلية كاحتياطي.
10. يجب تكوين احتياطيات منفصلة لتكلفة استبدال الأصول الثابتة عن احتياطيات الأصول المتداولة.
11. يجب أن يظهر على حدة كل من الاحتياطي التخصيصي أو التحميلي للاستهلاك المبني على التكلفة الأصلية والمبنى على تكلفة الاستبدال الإضافية (الفرق بين التكاليف الأصلية وتكاليف الاستبدال).
12. الاحتياطيات التخصيصية أو التحميلية لتكلفة الاستبدال الإضافية يجب أن تظهر في المراكز المالية كاحتياطي.

5-6 القوائم المالية وتغير المستوى العام للأسعار في الفكر الإسلامي (شحاتة: بدون: 293-295):

نادت النظرية الإسلامية للتقويم في المحاسبة لغرض قياس الربح قياساً سليماً باتخاذ تكاليف الاستبدال أساساً لتقويم الأصول المستعملة في الإنتاج من أصول رأسمالية وأصول إيرادية ولما كانت مستويات الثمن المتغيرة وعدم ثبات قيمة الوحدات النقدية مما يؤثر على هذا الاستبدال والاستخلاف لتلك الأصول، ولما كان هذا الأثر

يجب معالجته للمحافظة على سلامة رأس المال الحقيقي، ولما كان الإيراد يجب أن يقترن بالنفقات على نفس مستوى الثمن فينبغي لمعالجة أثر مستويات الثمن المتغيرة أن يكون التعديل شاملاً لجميع مفردات حساب المتاجرة والأرباح والخسائر وذلك باستخدام أرقام قياسية للتغير في مستويات الثمن لكل مجموعة ولكل مفردة في حسابات النتيجة السنوية ومن الممكن استخدام رقم قياسي لمتوسط التغير، ثم معالجة هذه القيم لإظهارها مقرونة بالقيم النقدية الأساسية في زمن الاستثمار الأصلي لرأس المال وتأسيس المشروع لأغراض المقارنة.

أما في الميزانية فإنه لما كانت القيمة الجارية في تاريخ الميزانية في نهاية السنة المالية هي أساس التقويم في الفقه الإسلامي المحاسبي لإظهار المركز المالي فينبغي معالجة القيم الجارية باستخدام أرقام مناسبة لمستويات الثمن المتغيرة ثم إظهارها مقرونة بالقيم النقدية الأساسية لأغراض المقارنة ويظهر أثر هذا التعديل لمفردات حسابات المتاجرة والأرباح والخسائر ولمفردات الميزانية في مفردات تضاف أو تخصم من الاحتياطيات ورصيد الأرباح المرحلة والغلة والفائدة.

وبتصوير وإعداد حساب أرباح وخسائر تذكاري وميزانية تذكارية وبإظهار هذه القيم النقدية والمقارنة ودراستها يمكن مشاهدة أثر مستويات الثمن المتغيرة وتحليله.

وقد ذهب أئمة الفقه الإسلامي في مناقشات مشكلة التغيرات التي تلحق قيمة العملة إلى مدى بعيد فتناولوا العلاقة بين رخص وغلاء النقود أو بين الانكماش النقدي والتضخم النقدي وبين الوفاء بعقود البيوع والقروض **واختلفوا على قولين:**

الأول: لا يلزم عند الوفاء إلا المثل عدداً ونوعاً ولا ينظر إلى القيمة فإذا انتقصت قيمة النقود ورخصت، أو ازدادت وغلت فليس للبائع أن يستوفي غيرها ولا يرجع على المشتري بالتفاوت في قيمتها.

الثاني: ينظر إلى قيمة النقود لا عددها وأنه يلزم قيمتها في يوم البيع في البيوع، وفي توثيقه ويوم القبض في القروض أي أنها تستوفي قيمة لا عدداً.

<u>ونخلص للقول بأن الفكر الإسلامي لمعالجة أثر تغير المستوى العام للأسعار قد خلص إلى:</u>

1. الاعتراف بآثار تغير قيمة النقود على القوائم المالية، ولذلك يجب استخدام القيمة الجارية أو ما يعادلها في تقويم أصول التشغيل والمتاجرة، كما يجب استخدام رقم قياسي خاص بالقوة الشرائية للمشروع لتقويم عناصر مركزه التمويلي ومجموعة النقود.
2. لا تعتبر فروق التقويم خسائر أو أرباحاً قابلة للتوزيع وإنما هي فروق قيم.
3. إدخال نظام المحاسبة عن تغيرات مستوى الأسعار العام ضمن النظام المحاسبي في المشروع وعدم الاقتصار على تعديل أرقام القوائم المالية الختامية، أو إظهار آثار التغير في قيمة النقود في شكل بيانات ملحقة أو قوائم مالية إضافية.

5-7 التطبيق العملي لمعايير المحاسبة عن آثار التغيرات في الأسعار:

5-7-1 التطبيق العملي لمدخل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة:

تعبر التغيرات السعرية العامة عن الارتفاع أو الانخفاض في المستوى العام للأسعار والانخفاض (الارتفاع) في القوة الشرائية للنقود وتنشأ التغيرات السعرية العامة بسبب اختلال التوازن بين كمية النقود المتوافرة وكمية السلع والخدمات المتاحة مقابل تلك النقود فعندما تزيد كمية النقود المتوافرة عن كمية السلع والخدمات المعروضة فإن

أسعار هذه السلع والخدمات تميل إلى الزيادة وتنخفض القوة الشرائية لوحدة النقد وهو ما يعرف بالتضخم.

ولمعالجة آثار التغيرات السعرية العامة يتم تعديل البيانات والمعلومات التي تحتويها القوائم المالية باستخدام الرقم القياسي العام للأسعار وعلى ذلك فإن أساس القياس المحاسبي الذي يتبع في هذا التعديل هو أساس التكلفة التاريخية المعدلة بالتغيرات في المستوى العام للأسعار وبذلك فإن المبادئ المحاسبية التي تستخدم في القياس طبقاً لهذا المدخل في ذاتها المبادئ التي تستخدم في أساس التكلفة التاريخية ويطلق على هذا المدخل في التعديل "مدخل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة".

وعند استخدام هذا المدخل لعلاج آثار والتغيرات السعرية العامة يتم إتباع القواعد التالية:

1. يتم التفرقة بين البنود النقدية والبنود غير النقدية حيث أن ما يتم تعديله بغرض إعداد القوائم المالية المعدلة بوحدة النقد الثابتة هي البنود غير النقدية فقط.
2. يتم التعديل للتغيرات السعرية العامة بالتفرقة بين ما يلي:

أ. بنود حسابات المركز المالي غير النقدية وكذلك ما يرتبط بها من مخصصات يتم تعديلها وفقاً للتغيرات في المستوى العام للأسعار منذ اقتناء العنصر المراد تعديله وحتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالي المعدلة وذلك عن طريق ضرب كل بند غير نقدي في معامل تعديل يتحدد بقسمة الرقم القياسي العام للأسعار في تاريخ التعديل (نهاية سنة التعديل) على الرقم القياسي العام للأسعار الذي كان سائداً في تاريخ الحصول على البند المراد تعديله.

ب. حسابات نتيجة الأعمال (الإيرادات والمصروفات) يتم تعديلها باستخدام معامل تعديل يتحدد بقسم الرقم القياسي العام للأسعار في تاريخ التعديل (نهاية سنة التعديل) على المتوسط المرجح للأرقام القياسية العامة خلال سنة التعديل **مع ملاحظة ما يلي:**

(1) إذا أمكن تحديد الرقم القياسي العام للأسعار في تاريخ تسجيل بند الإيراد أو المصروف دفترياً فإن معامل التعديل لهذا البند يتحدد بقسمة الرقم القياسي العام للأسعار في تاريخ التعديل (نهاية السنة المالية) على الرقم القياسي العام للأسعار الذي كان سائداً في تاريخ تسجيل البند دفترياً.

(2) إذا كانت بنود الإيرادات والمصروفات موسمية وإذا كانت التغيرات في المستوى العام للأسعار متقلبة خلال العام فمن الأفضل تقسيم السنة المالية إلى فترات (مواسم) وتعديل بنود الإيرادات والمصروفات الموسمية بمعامل تعديل يتحدد بقسمة الرقم القياسي العام للأسعار في تاريخ التعديل على الرقم القياسي العام للأسعار الموسمي.

(3) إذا أمكن تحديد مصادر كميات البضاعة فيتم تعديل تكلفة البضاعة المباعة باستخدام معامل تعديل يتماشى مع طريقة التقييم المتبعة سواء كانت طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً أو الوارد أولاً صادر أولاً أو المتوسط المرجح.

3. البنود النقدية لا يتم تعديلها وفقاً للتغيرات السعرية العامة بل تظهر في القوائم المالية المعدلة بنفس أرصدتها الظاهرة في القوائم المالية التاريخية.

4. يتم تحديد صافي مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية على أساس صافي المركز النقدي في تاريخ معين والذي يتمثل في الفرق بين الأصول النقدية والالتزامات النقدية في ذلك التاريخ فإذا كان المركز النقدي موجباً (الأصول النقدية أكبر من الالتزامات النقدية) فإن النتيجة خسارة قوة شرائية أما إذا كان صافي المركز

النقدي سالباً (الأصول النقدية أقل من الالتزامات النقدية) تكون النتيجة أرباح قوة شرائية.

ويتم تحديد مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية عن طريق ضرب العنصر النقدي بمعامل تعديل يتحدد بقسمة الرقم القياسي العام للأسعار في تاريخ التعديل على الرقم القياسي العام للأسعار الذي كان سائداً في تاريخ وجود العنصر النقدي.

وعليه فإنه في فترة ارتفاع الأسعار (التضخم)

أ. الربح يحدث نتيجة حيازة الالتزامات النقدية.

ب. الخسارة تحدث نتيجة حيازة الأصول النقدية.

وفي فترة انخفاض الأسعار (الإنكماش)

أ. الربح يحدث نتيجة حيازة الأصول النقدية.

ب. الخسارة تحدث نتيجة حيازة الالتزامات النقدية.

أمثلة عملية محلولة:

مثال (1): فيما يلي البيانات الخاصة بأرصدة الأصول النقدية والالتزامات النقدية في دفاتر إحدى الشركات الدولية خلال العام 2005:

البيان	الأصول النقدية	الالتزامات النقدية
رصيد 2005/1/1	7000	11200
الربع الأول	14100	23980
الربع الثاني	28800	34270
الربع الثالث	5700	12710

الربع الرابع	8526	10826

فإذا علمت أن الرقم القياسي العام للأسعار بلغ 140% في بداية العام، 142% في الربع الأول، 147% في الربع الثاني، 154% في الربع الثالث، 157% في الربع الرابع، 160% في نهاية السنة.

المطلوب: قياس أرباح وخسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية

الحل: أولاً: قياس خسائر القوة الشرائية للأصول النقدية.

البيان	رصيد نهاية الفترة	رصيد أول الفترة	التغير	معدل التعديل	القيمة المعدلة
رصيد 2005/1/1	7000	–	7000	160/140	8000
الربع الأول	14100	7000	7100	160/142	8000
الربع الثاني	28800	14100	14700	160/147	16000
الربع الثالث	5700	28800	(23100)	160/154	(24000)
الربع الرابع	8526	5700	2826	160/157	2880
رصيد 2005/12/31			8526		10880

خسارة القوة الشرائية للأصول النقدية = 10880 – 8526 = 2354 دينار

ثانياً: قياس أرباح القوة الشرائية للالتزامات النقدية

البيان	رصيد نهاية الفترة	رصيد أول الفترة	التغير	معامل التعديل	القيمة المعدلة
رصيد 2005/1/1	11200	–	11200	160/140	12800
الربع الأول	23980	11200	12780	160/142	14400
الربع الثاني	34270	23980	10290	160/147	11200
الربع الثالث	12710	34270	(21560)	160/154	(22400)

الربع الرابع	10826	12710	(1884)	160/157	(1920)
رصيد 2005/12/31			10826		14080

أرباح القوة الشرائية للالتزامات النقدية = 14080 – 10826 = 3254 دينار

أرباح القوة الشرائية لصافي المركز النقدي = 3254 – 2354 = 900 دينار

مثال (2):

فيما يلي بيان لحركة العناصر النقدية في دفاتر إحدى الشركات خلال السنة المالية المهنية في 2005/12/31م.

البيان	حركة الأصول النقدية		حركة الالتزامات النقدية	
	مدين	دائن	مدين	داين
رصيد 2005/1/1	8000	–		12000
الربع الأول	15000	5000	12000	8000
الربع الثاني	12000	15000	6000	12000
الربع الثالث	21000	14000	8400	7000
الربع الرابع	16000	17000	9800	6200

فإذا علمت أن الرقم القياسي العام للأسعار في 2005/1/1 بلغ 80%، 100% في الربع الأول، 120% في الربع الثاني، 140% في الربع الثالث، 160% في الربع الرابع وهو الرقم القياسي في نهاية السنة.

المطلوب قياس أرباح وخسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية

الحـل: أولاً: خسائر القوة الشرائية للأصول النقدية:

البيان	حركة الأصول	التغير	معامل التعديل	القيمة

	النقدية			المعدلة
	مدين	دائن			
رصيد 2005/1/1	8000	–	8000	160/80	16000
الربع الأول	15000	5000	10000	160/100	16000
الربع الثاني	12000	15000	(3000)	160/120	(4000)
الربع الثالث	21000	14000	7000	160/140	8000
الربع الرابع	16000	17000	(1000)	160/160	(1000)
رصيد 2005/12/31			21000		3500

خسارة القوة الشرائية للأصول النقدية = 35000 – 21000 = 14000 دينار

ثانياً: أرباح القوة الشرائية للالتزامات النقدية:

البيان	حركة الالتزامات النقدية		التغير	معامل التعديل	القيمة المعدلة
	مدين	دائن			
رصيد 2005/1/1	–	12000	12000	160/80	24000
الربع الأول	12000	8000	(4000)	160/100	(6400)
الربع الثاني	6000	12000	6000	160/120	8000
الربع الثالث	8400	7000	(1400)	160/140	(1600)
الربع الرابع	9800	6200	(3600)	160/160	(3600)
رصيد 2005/12/31			9000		20400

أرباح القوة الشرائية للالتزامات النقدية = 20400 – 9000 = 11400 دينار

خسائر القوة الشرائية لصافي المركز النقدي = 14000 – 11900 = 2600 دينار

مثال (3):

فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى الشركات في 2005/12/31 رصيد مخزون أول المدة 10000 دينار والمشتريات خلال العام 20000 دينار ومخزون آخر المدة 25000 دينار والأرقام القياسية العامة للأسعار كانت 100% في 2005/1/1، 150% في 2005/12/31، 125% المتوسط المرجح خلال العام، **والمطلوب:** تعديل تكلفة البضاعة المباعة ومخزون آخر المدة وفق مدخل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة وفق طرق التقييم الثلاثة:

أ- الوارد أولاً صادر أولاً.

ب- الوارد أخيراً صادر أولاً.

ج- المتوسط المرجح.

الحل: أولاً: طريقة الوارد أولاً صادر أولاً:

البيان	قيمة تاريخية	معامل التعديل	قيمة تاريخية معدلة
مخزون أول المدة	10000	150/100	15000
المشتريات	20000	150/125	24000
ت. البضاعة المتاحة للبيع	30000		39000
(-) مخزون آخر المدة	(20000)	150/125	(24000)
	(5000)	150/100	(7500)
ت. البضاعة المباعة	5000		7500

ثانياً: طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً:

البيان	قيمة تاريخية	معامل التعديل	قيمة تاريخية

			معدلة
مخزون أول المدة + المشتريات	10000 20000	150/100 150/125	15000 24000
ت. البضاعة المتاحة للبيع	30000		39000
(–) مخزون آخر المدة	(10000)	150/100	(15000)
	(15000)	150/125	(18000)
ت. البضاعة المباعة	5000		6000

ثالثاً: طريقة المتوسط المربح:

البيان	قيمة تاريخية	معامل التعديل	قيمة تاريخية معدلة
مخزون أول المدة + المشتريات	10000 20000	150/100 150/125	15000 24000
ت. البضاعة المتاحة للبيع	30000		39000

المتوسط المرجح للأرقام القياسية = $\frac{39000}{30000}$ X 100% = 130%

ت. مخزون آخر المدة = 25000 X 130% = 32500 دينار

ث. البضاعة المباعة = 5000 X 130% = 6500 دينار

مثال (4):

فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى الشركات:

1. بلغ رصيد الأصول النقدية في 2005/1/1 مبلغ 200 000 دينار والالتزامات النقدية في 2005/1/1م 250000 دينار.
2. في 2005/12/31م بلغ رصيد الأصول النقدية 100 000 دينار والالتزامات النقدية 15000 0 دينار.
3. بلغت الأرقام القياسية العامة للأسعار خلال العام على النحو التالي:

في 2005/1/1 100%، في 2005/12/31 150%، المتوسط المربح خلال العام 125% المطلوب: حساب أرباح أو خسائر القوة الشرائية لصافي المركز النقدي في 2005/12/31م.

الحل: أولاً: خسائر القوة الشرائية للأصول النقدية:

البيان	قيمة تاريخية	معامل التعديل	قيمة تاريخية معدلة
رصيد 2005/1/1	200 000	150/100	300 000
التغير خلال العام	(100 000)	150/125	(120000)
رصيد 2005/12/31	100 000		180000

خسائر القوة الشرائية للأصول النقدية = 180000 – 100000 = 80000 دينار

ثانياً: أرباح القوة الشرائية للالتزامات النقدية:

البيان	قيمة تاريخية	معامل التعديل	قيمة تاريخية معدلة
رصيد 2005/1/1	250000	150/100	375000
التغير خلال العام	(100000)	150/125	(120000)
رصيد 2005/12/31	150000		255000

أربـاح القـوة الشـرائية للالتزامـات النقديـة = 255000 – 150000 = 105000 دينار

أربـاح القوة الشـرائية لصـافي المركـز النقدي = 105000 – 80000 = 25000 دينار.

<u>مثال (5):</u>

في 2005/12/31م استخرجت البيانات التالية من دفاتر إحدى الشركات.

1. مبـاني قيمتهـا الدفتريـة 50000 دينـار تـم شـراؤها فـي 2000/1/1 وقـدر عمرهـا الإنتاجي ب 20 عام وتستهلك بطريقة القسط الثابت.
2. سيارات قيمتها الدفترية 30000 دينـار تـم شـراؤها فـي 2004/7/1 وقـدر عمرهـا الإنتاجي بخمس سنوات وتستهلك بطريقة نسبية من مجموع أرقام السنوات.
3. الأرقام القياسية العامة للأسعار كانت:

125% في 2000/1/1م ، 150% في 2004/7/1، 180% في 2005/12/31م.

المطلوب:

تعديل الأصـول الثابتـة ومصـروف اسـتهلاكها ومجمـع اسـتهلاكها وفـق مـدخل التكلفـة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة.

الحل:

أولاً: مصروف إهلاك المباني ومجمع إهلاكها:

مصروف الإهلاك العام 2005 = $\frac{50000}{20}$ = 2500 دينار

مجمع إهلاك المباني = 2500 X 6 = 15000 دينار

ثانياً: مصروف إهلاك السيارات ومجمع إهلاكها:

مصــروف الإهــلاك للعــام 2005 = 1/2 ((30000 X 5/15) + (30000 X 4/15)) = 9000 دينار

مجمع إهلاك السيارات = 5000 + 9000 = 14000 دينار

ثالثاً: تعديل الأصول الثابتة ومجمع إهلاكها ومصروف إهلاكها:

البيان	قيمة تاريخية	معامل التعديل	قيمة تاريخية معدلة
مباني	50000	120/125	72000
مصروف إهلاك مباني	2500	180/125	3600
مجمع إهلاك مباني	15000	180/125	21600
سيارات	30000	180/150	36000
مصروف إهلاك سيارات	59000	180/150	10800
مجمع إهلاك سيارات	14000	180/150	16800

مثال (6):

فيمــا يلــي البيانــات المســتخرجة مــن دفــاتر إحــدى الشــركات التجاريــة فــي 2005/12/31م:

1. مخزون أول المدة 1120 دينار ومخزون آخر المدة 1320 دينار.
2. كانت المشتريات موسمية وكانت بياناتها على النحو التالي:

مشتريات الربع الأول 6000 دينار، مشتريات الربع الثاني 3000 دينار، مشتريات الربع الثالث 4000 دينار، مشتريات الربع الرابع 2180 دينار.

3. بلغت الأرقام القياسية العامة خلال العام:

105% في 2005/1/1، 107% الربع الأول، 109% الربع الثاني، 111% الربع الثالث، 114% الربع الرابع، 116% في 2005/12/31.

المطلـوب: تعديل تكلفة البضاعة المباعة ومخزون آخر المدة وفق مدخل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة في طريقتي الوارد أولاً صادر أولاً، والوارد أخيراً صادر أولاً:

الحل: أولاً: طريقة الوارد أولاً صادر أولاً:

البيان	قيمة تاريخية	معامل التعديل	قيمة تاريخية معدلة
رصيد 2005/1/1	1120	116/105	1237
مشتريات الربع الأول	6000	116/107	6505
مشتريات الربع الثاني	3000	116/109	3193
مشتريات الربع الثالث	4000	116/111	4180
مشتريات الربع الرابع	2180	116/114	2218
ت. البضاعة المتاحة للبيع	16300		17333
(-) مخزون آخر المدة 12/31	(320)	116/114	(1343)
ت. البضاعة المباعة	14980		15990

ثانياً: طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً:

البيان	قيمة تاريخية	معامل التعديل	قيمة تاريخية معدلة
رصيد 2005/1/1	1120	116/105	1237
مشتريات الربع الأول	6000	116/107	6505
مشتريات الربع الثاني	3000	116/109	3193
مشتريات الربع الثالث	4000	116/111	4180
مشتريات الربع الرابع	2180	116/114	2218 17333
ت. البضاعة المتاحة للبيع	16300	116/105	(1237)
(-) مخزون آخر المدة 12/31	(1320)	116/107	(217)
ت. البضاعة المباعة	14980		15879

مثال (7):

فيما يلي الأرصدة المستخرجة من دفاتر إحدى الشركات في 2006/1/1

الأرصدة المدينة

15000 خزينة، 4000 بضاعة أول المدة، 8000 مدينون، 15000 مباني، 6000 سيارات، 2000 أوراق قبض، 3000 إيراد مستحق، 1000 إيجار مقدم.

الأرصدة الدائنة

6000 دائنون، 3000 أوراق دفع، 5000 قروض طويلة الأجل، 1000 رواتب مستحقة، 30000 رأس المال، 9000 أرباح محتجزة.

فإذا علمت أن:

1. بلغت المشتريات خلال العام 20000 دينار منها 5000 على الحساب.
2. بلغت المبيعات خلال العام 40000 دينار منها 10000 على الحساب.
3. بلغت المصاريف النقدية خلال العام 10000 دينار منها 2000 دينار دفعت في 2006/12/31م.
4. في 2006/9/1 اشترت الشركة سيارة بمبلغ 5000 دينار نقداً وتستهلك بمعدل 10% سنوياً قسط ثابت.
5. قدرت البضاعة آخر المدة لدى الشركة بمبلغ 4000 دينار وتستخدم الشركة طريقة الوارد أولاً صادر أولاً في تقييم المخزون.
6. بلغت الأرباح النقدية الموزعة 8000 دينار.
7. الرقم القياسي العام للأسعار كان على النحو التالي:

100% في 2006/1/1، 120% المتوسط المربح خلال العام، 125% في 2006/9/10، 150% في 2006/12/31.

الحل:

الأصـول النقديـة فـي 2006/1/1 = خزينـة + مـدينون + أوراق قـبض + إيـراد مستحق .

= 15000 + 8000 + 2000 + 3000 = 28000 دينار

الالتزامات النقدية في 2006/1/1 = دائنون + أوراق دفع + قروض طويلة الأجل + رواتب مستحقة.

= 3000 + 6000 + 5000 + 1000 = 15000 دينار

صافي المركز النقدي = 28000 – 15000 = 13000 دينار

كشف أرباح وخسائر القوة الشرائية للفترة المنتهية في 2006/12/31م

البيان	قيمة تاريخية	معامل التعديل	قيمة معدلة
صـــافي المركـــز النقـــدي فـــي 2006/1/1			
الأصول النقدية	28000		
(–) الالتزامات النقدية	15000		
صافي المركز النقدي	13000	150/100	19500
يضاف الزيادة في النقدية			
مبيعات	40000 53000	150/120	50000 69500
يطرح النقص في النقدية			
مشتريات	(20000)	150/120	(25000)
مصاريف نقدية	(8000)	150/120	(10000)

	(2000)	150/120	(2000)
أرباح نقدية موزعة	(8000)	150/150	(8000)
صافي المركز النقدي في 12/31	10000		18500 (10000)
خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية			8500

مثال (8)

في 2005/1/1 بدأت إحدى الشركات التجارية أعمالها وفيما يلي قائمة الدخل والميزانية لهذه الشركة في 2005/12/31م

قائمة الدخل للفترة المنتهية في 2005/12/31

بيان	جزئي	كلي
المبيعات		20000
يطرح تكلفة المبيعات		
بضاعة أول المدة	3000	
+ المشتريات	15000	
ت البضاعة المتاحة للبيع	18000	
– بضاعة آخر المدة	(4000)	
تكلفة المبيعات		(14000)
مجمل الربح		6000
– مصاريف التشغيل		
إهلاك مباني	800	
مصاريف مختلفة	2000	
مجموع مصاريف التشغيل		(2800)
صافي الربح التشغيلي		3200
– أرباح موزعة		(2500)
أرباح محتجزة		700

الميزانية العمومية في 2005/12/31

بيان	2005/1/1	2005/12/31
الأصول		
خزينة	10000	7000
مدينون	–	3000
بضاعة آخر المدة	3000	4000
مباني بالصافي	8000	7200
مجموع الأصول	**21000**	**21200**
الإلتزامات		
دائنون	1000	1500
أوراق دفع	2000	1000
مجموع الإلتزامات	**3000**	**2500**
حقوق الملكية		
رأس المال	18000	18000
أرباح محتجزة		700
صافي حقوق الملكية	**18000**	**18700**
مجموع الخصوم	**21000**	**21200**

فإذا علمت أن:

1. تتبع الشركة طريقة الوارد أولاً صادر أولاً في تقييم المخزون.
2. الرقم القياسي العام للأسعار كان على النحو التالي: 100% في 2004/1/1، 105% المتوسط المرجح خلال العام، 110% في 2005/12/31.

المطلوب:

1. تصوير كشف أرباح وخسائر القوة الشرائية لصافي العناصر النقدية.
2. تعديل القوائم المالية وفق مدخل التكلفة التاريخ المعدلة بوحدة النقد الثابتة.

الحل:

أولاً: كشف أرباح وخسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية للفترة المحاسبية المنتهية في 2005/12/31

بيان	قيمة تاريخية	معدل التعديل	قيمة تاريخية معدلة
صافي العناصر النقدية في 2005/1/1			
الأصول النقدية	10000		
– الإلتزامات النقدية	(3000)		
صافي العناصر النقدية	**7000**	**110/100**	**7700**
يضاف الزيادة في العناصر النقدية			
المبيعات	20000	110/105	20952
	27000		28652
بطرح: النقص في العناصر النقدية			
المشتريات	(15000)	110/105	(15714)
المصاريف المختلفة	(2000)	110/105	(2095)

الأرباح الموزعة	(2500)	110/110	(2500)
صافي العناصر النقدية في 12/31	7500		8343
الموجودات النقدية في 12/31	10000		
– الالتزامات النقدية	(2500)		
صافي المركز النقدي في 12/31	7500		(7500)
خسارة القوة الشرائية			893

ثانياً: أ. قائمة الدخل المعدلة للفترة المحاسبية المنتهية في 2005/12/31

بيان	قيمة تاريخية		معامل التعديل	قيمة تاريخية معدلة	
	جزئي	كلي		جزئي	كلي
المبيعات		20000	110/105		20952
يطرح تكلفة المبيعات					
بضاعة أول المدة	3000		110/100	3300	
+ المشتريات	15000		110/105	15714	
ت. البضاعة المتاحة للبيع	18000			19014	
– بضاعة آخر المدة	(4000)		110/105	(4190)	
تكلفة المبيعات		(14000)			(14824)
مجمل الربح		6000			6128
– مصاريف التشغيل					
إهلاك مباني	800		110/100	880	
م. مختلفة	2000		110/105	2095	
مجموع مصاريف التشغيل		(2800)			(2975)
صافي ربح العمليات التشغيلية		3200			3152
– خسارة القوة الشرائية					(843)

– الأرباح الموزعة		(2500)	110/110		(2500)
الأرباح المحتجزة		700			(190)

ثانياً: ب. الميزانية العمومية المعدلة في 2005/12/31

بيان	قيمة تاريخية	معامل التعديل	قيمة تاريخية معدلة
الأصول			
خزينة	7000	نقدية	7000
مدينون	3000	نقدية	3000
بضاعة آخر المدة	4000	110/105	4190
مباني بالصافي	7200	110/100	7920
مجموع الأصول	**21200**		**22110**
الخصوم			
الالتزامات			
دائنون	1500	نقدية	1500
أوراق دفع	1000	نقدية	1000
مجموع الالتزامات	**2500**		**2500**
حقوق الملكية			
رأس المال	18000	110/100	19800
أرباح محتجزة	700		(190)
صافي حقوق الملكية			
مجموع الخصوم	21200		22110

مثال (9) شامل

في 12/31 2002 استخرجت الحسابات الخاصة بإحدى الشركات وكانت على النحو التالي:

الأرصدة المدينة.

110000 آلات، 63000 أراضـي، 30360 مبـاني، 34000 مخـزون أول المـدة، 72500 مشـتريات، 30000 مـدينون، 29000 أوراق ماليـة، 13000 أوراق قـبض، 42000 مصروفات مختلفة، 32000 نقدية (مجموع = 425860 دينار).

الأرصدة الدائنة.

13100 مخصص إهلاك آلات، 7590 مخصص إهلاك مباني، 116000 مبيعات، 20000 دائنـون، 9000 أوراق دفـع، 26000 سـندات (فائـدة 5%)، 54170 أربـاح محتجزة 210000 ، رأس المال (مجموع = 425860 دينار).

فإذا علمت أن:

1. إيجار شهر ديسمبر 2002 لم يسدد ويبلغ 382 دينار.
2. مخزون أول المدة تم اقتنائه في 2000/7/1 وتتبع الشركة طريقة الوارد أخيراً صادراً أولاً في تقييم المخزون وقد بلغت قيمة مخزون آخر المدة 48500 دينار.
3. تم شراء الأراضي في 1996/8/1 تاريخ تكوين الشركة .
4. تم شراء المباني على دفعتين.

الأولـى بمبلـغ 21000 دينـار فـي 1996/8/1م ، والثانيـة بمبلـغ 9360 دينـار فـي 1997/1/1م، وتستهلك المباني بنسبة 5% سنوياً قسط ثابت من بداية عام 97م

5. تم شراء الآلات على النحو التالي:

20000 دينار في 1998/1/1م.

34000 دينار في 2000/7/1م.

26000 دينار في 2002/4/1م.

وتستهلك جميع الآلات بنسبة 15% سنوياً قسط ثابت.

6. نصف رأس المال تم الحصول عليه في تاريخ تكوين الشركة والنصف الثاني تم الحصول عليه في نهاية العام الحالي.
7. تم إصدار السندات في نهاية عام 2001 وتسدد الفائدة في 12/31 من كل عام وقد سددت وسجلت ضمن المصروفات المختلفة.
8. الأوراق المالية تمثل أسهم عادية حصلت عليها الشركة في 2002/7/1م.
9. تتم جميع عناصر المصروفات والإيرادات بصفة منتظمة ومستمرة خلال العام.
10. الأصول النقدية في 2001/12/31 بلغت 45500 دينار والالتزامات النقدية بلغت 39000 دينار.
11. كانت الأرقام القياسية العامة للأسعار على النحو التالي:

70% في 1996/8/1، 78% في 1997/1/1م، 80% في 1998/1/1، 85% في 2000/7/1 ،130% في 2001/12/31م، 140% في 2002/4/1، 145% المتوسط المرجح خلال العام، 160% في 2002/12/31.

المطلوب:

1. تحديد أرباح وخسائر القوة الشرائية لصافي المركز النقدي عن السنة المالية المنتهية في 2002/12/31م.
2. إعداد القوائم المالية المعدلة وفق مدخل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة كما تظهر في 2002/12/31م.

الحل:

أولاً: أرباح وخسائر القوة الشرائية لصافي المركز النقدي.

الأصـول النقديــة فــي 2002/12/31 = 30000 + 13000+ 32000 = 75000 دينار

الالتزامـات النقديــة فــي 2002/12/31 = 20000 + 9000 + 26000 + 382 = 55382 دينار

خسائر القوة الشرائية للأصول النقدية

البيان	قيمة تاريخية	معدل التعديل	قيمة تاريخية معدلة
رصيد 2002/1/1	45500	160/130	56000
التغير خلال العام	29500	160/145	32552
رصيد 2002/12/31	75000		88552

خسارة القوة الشرائية للأصول النقدية = 88552 – 75000 = 13552 دينار.

أرباح القوة الشرائية للالتزامات النقدية

البيان	قيمة تاريخية	معامل التعديل	قيمة تاريخية معدلة
رصيد 2002/1/1	39000	160/130	48000
التغير خلال العام			
إيجار مستحق	382	160/160	382
عناصر أخرى	16000	160/145	17655
رصيد 2002/12/31	55382		66037

أرباح القوة الشرائية للالتزامات التقديرية = 66037 – 55382 = 10655 دينار

خسارة القوة الشرائية لصافي العناصر التقديرية = 13552 – 10655 = 2897 دينار

قائمة الدخل المعدلة بوحدة النقد الثابتة

عن السنة المالية المنتهية في 2002/12/31

البيان	قيمة تاريخية	معامل التعديل	قيمة تاريخية معدلة
المبيعات	116000	160/145	128000
يطرح تكلفة المبيعات			
مخزون أول المدة	34000	160/85	64000
+ مشتريات	72500	160/145	80000
ت. البضاعة المتاحة للبيع	106500		144000
(–) مخزون آخر المدة	(48500)	تسوية (1)	(80000)
ث. المبيعات	(58000)		(64000)
مجمل الربح	58000		64000
يطرح: مصاريف التشغيل			
إهلاك آلات	9600	تسوية (2)	15200
إهلاك مباني	1518	تسوية (3)	3360
مصروفات مختلفة	42382	تسوية (4)	46592
مجموع مصاريف التشغيل	(53500)		(65152)
صافي الربح	4500		(1152)
– خسارة القوة الشرائية	-		(2897)
صافي خسارة العام			(4049)

قائمة المركز المالي المعدلة بوحدة النقد الثابتة في 2002/12/31م.

البيان	قيمة تاريخية	معامل التعديل	قيمة تاريخية معدلة
آلات	110000	تسوية (5)	168000
أراضي	63000	160/70	144000
مباني	30360	تسوية (6)	67200
مخزون آخر المدة	48500	تسوية (1)	80000
مدينون	30000	نقدية	30000
أوراق مالية	29000	160/145	32000
أوراق قبض	13000	نقدية	32000
نقدية	32000	نقدية	32000
مجموع الأصول	355860		566200
الالتزامات وحقوق الملكية			
رأس المال	210000	تسوية (7)	345000
أرباح محتجزة	54170	متمم حسابي	108907
أرباح العام	4500		(4049)
الالتزامات			
سندات (5%)	26000	نقدية	26000
مجمع إهلاك آلات	22700	تسوية (8)	40800
مجمع إهلاك مباني	9108	تسوية (9)	20160
دائنون	20000	نقدية	20000
أوراق دفع	9000	نقدية	9000
إيجار مستحق	382	نقدية	382
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	355860		566200

ملاحظات على الحل:

1. يلاحظ أنه لغرض إعداد قوائم مالية معدلة لم يتم تعديل العناصر النقدية وإنما ظهرت بنفس قيمها الظاهرة في القوائم المالية المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية.
2. يتم تعديل العناصر النقدية بهدف تحديد أرباح وخسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية.
3. عند تعديل أي عنصر غير نقدي يتم التعديل باستخدام معامل التعديل المناسب وحسب القواعد السابقة للتعديل.
4. التسويات استخدمت عند تعديل العنصر باستخدام أكثر من معامل تعديل **على النحو التالي:**

تسوية (1): مخزون آخر المدة بمبلغ 48500

من مخزون أول المدة = 34000 X 160/85 = 64000

من المشتريات = 14500 X 160/145 = 16000/80000

48500

تسوية (2): إهلاك آلات:

المشتراة في 98/1/1 = 20000 X 10% = 2000 X 160/80 = 4000 دينار

المشتراة في 2000/7/1 = 34000 X 10% = 3400 X 160/85 = 6400 دينار

المشتراة في 2002/4/1= 56000 X 10% X 9/12 =160 X 4200/140 = 4800/5200

تسوية (3): إهلاك مباني:

المشتراة في 96/8/1 = 21000 X 5% = 1050 X 160 = 2400
70

المشتراة في 97/1/1 = 9360 X 5% = 468 X 160 = 960
3360 78 1518

تسوية (4): مصروفات مختلفة:

فائدة سندات مدفوعة ومسجلة = 1300 X 160 = 1300
160

إيجار مستحق = 382 X 160 = 382
160

باقي المصروفات = 40700 X 160 = 44910
46592 145 42382

تسوية (5): آلات:

المشتراة في 98/1/1 = 20000 X 160 = 40000
80

المشتراة في 2000/7/1 = 34000 X 160 = 64000
85

المشتراة في 2002/4/1 = 56000 X 160 = 64000
168000 140 110000

تسوية (6): مباني:

المشتراة في 96/8/1 = 21000 X 160 = 48000
70

المشتراة في 97/1/1 = 9360 X 160 = 19200

67200 78 30360

تسوية (7): رأس المال:

الإصدار الأول في تاريخ تكوين الشركة = 105000 X 160/70 = 24000

الإصدار الثاني في 2002/12/31 = 105000/345000 X 160/210000 = 105000

تسوية (8): مجمع إهلاك آلات:

المشتراة في 98/1/1 = 20000 X %10 X 5 سنوات = 10000 X 160/80 = 20000

المشتراة في 2000/7/1= 34000 X %10 X 2.5 سنة = 8500 X 160/85 = 16000

المشتراة في 2002/4/1 = 56000 X %10 X 9/12 = 4200/22700 X 160/140 = 4800/40800

تسوية (9): مجمع إهلاك مباني:

المشتراة في 96/8/1 = 2100 X %5 X 6 سنوات = 6300 X 160/70 = 14400

المشتراة في 97/1/1 = 9360 X %5 X 6 سنوات = 2808/9108 X 160/78 = 5760/20160

5-7-2 مدخل التكلفة الجارية:

ويستخدم هذا المدخل لمعالجة آثار التغيرات السعرية الخاصة ويشير مفهوم التغيرات السعرية الخاصة إلى التغير النسبي في القيمة التبادلية لأصل معين بذاته في علاقته بالأصول الأخرى إذا لم يكن هناك تغيرات سعرية عامة وتحدث هذه التغيرات لأسباب عديدة منها التغيرات في أذواق المستهلكين أو التحسينات التقنية على المنتج، ويتم تعديل البيانات والمعلومات التي تحتويها القوائم المالية باستخدام أرقام قياسية خاصة (متوسط تقريبي يعبر عن التغيرات السعرية لنوع واحد من الأصول أو لقطاع إنتاجي معين) وعلى هذا فإن أساس القياس المحاسبي الذي يتبع في هذا التعديل هو أساس التكلفة الجارية ويطلق عليه مدخل التكلفة الجارية.

وينتج عن استخدام هذا المدخل قوائم مالية تتضمن بنوداً مقاسة بالتكلفة الجارية التي تخص البند في تاريخ التعديل ويظهر نتيجة للتعديل نوعين من الأرباح والخسائر **على النحو التالي:**

أ. أرباح (خسائر) حيازة مكتسبة وتتمثل في ما يترتب عن الاحتفاظ بالأصول غير النقدية خلال فترة التغيرات السعرية الخاصة، حيث يترتب على الاحتفاظ بالأصول غير النقدية أرباح حيازة مكتسبة في حالة ارتفاع سعر السوق الجاري لها عن السعر الذي كان سائداً في تاريخ حيازتها والعكس عند انخفاض سعر السوق الجاري لها حيث يترتب على حيازتها خسائر حيازة مكتسبة.

ب. أرباح (خسائر) حيازة محققة وتتمثل في ما يترتب عن بيع الأصول غير النقدية أو استنفاذ خدماتها في الإنتاج، حيث تكون هذه النتيجة ربحاً في حالة بيع أو استنفاذ الأصول غير النقدية في الوقت الذي تكون فيه تكلفتها الجارية أعلى من السعر الذي كان سائداً في تاريخ حيازتها، والعكس في حالة انخفاض سعر السوق الجاري لها حيث يترتب على ذلك خسائر حيازة محققة.

التطبيق العملي لمدخل التكلفة الجارية:

يعتمد القياس المحاسبي وفقاً لمدخل التكلفة الجارية على القيمة أو السعر الواجب دفعه للحصول على أصل مماثل للأصل المملوك من حيث الطاقة الإنتاجية وكفاءة التشغيل والعمر الإنتاجي.

<u>وعند استخدم مدخل التكلفة الجارية لمعالجة آثار التغيرات السعرية الخاصة يتم إتباع القواعد الآتية:</u>

1. يجب التفرقة بين البنود النقدية والبنود غير النقدية، فالبنود النقدية لا يتم تعديلها حيث أن الموجود منها عند التعديل يكون مقاساً على أساس قيمته الجارية في تاريخ التعديل.
2. يتم تحديد القيمة الجارية للأصل المراد تعديله من خلال:

أ. الاسترشاد بقوائم الأسعار المنشورة بواسطة الجهات المنتجة للأصل.

ب. إعادة تقدير الأصل من قبل الخبراء.

ت. استخدام الأرقام القياسية الخاصة بهذا الأصل.

ويعتبر المصدر الثالث هو أفضل المصادر المستخدمة.

3. يتم تعديل العناصر غير النقدية لتحديد أرباح وخسائر الحيازة مع التفرقة بين:

أ. أرباح وخسائر الحيازة المكتسبة وتحسب بالفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة التاريخية لتلك العناصر عند الاحتفاظ بها.

ب. أرباح وخسائر الحيازة المحققة وتحسب بالفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة التاريخية عند بيع أو استنفاذ خدمات الأصل.

4. يتم تسجيل قيمة أرباح وخسائر الحيازة المكتسبة بتوجيهها للأصل الذي تم تعديله وذلك بجعل حساب الأصل مديناً بها وحساب أرباح وخسائر الحيازة المكتسبة دائناً بها في حالة الربح والعكس في حالة الخسارة ويظهر حساب أرباح وخسائر

الحيازة المكتسبة في قائمة المركز المالي المعدلة على أساس التكلفة الجارية ضمن عناصر حقوق الملكية.

5. يتم تسجيل قيمة أرباح وخسائر الحيازة المحققة باستنزالها من حساب أرباح وخسائر الحيازة المكتسبة وذلك لجعل حساب أرباح وخسائر الحيازة المكتسبة مديناً بها وحساب أرباح وخسائر الحيازة المحققة دائناً بها في حالة الربح والعكس في حالة الخسارة ويتم الاعتراف بأرباح وخسائر الحيازة المحققة في قائمة الدخل المعدلة للسنة المالية التي حدثت بها.

أمثلة محلولة

مثال (1): في 2005/1/1 قامت إحدى الشركات بشراء آلة تكلفتها 10000 دينار وتستهلك بمعدل 10% قسط ثابت وقد مكنت الأرقام القياسية الخاصة بمثل هذا النوع من الآلات 100% في 2005/1/1، 150% في 2005/12/31.

باستخدام مدخل التكلفة الجارية

المطلوب: إثبات القيود اليومية اللازمة والناتجة عن تعديل قيمة الآلات خلال العام 2005م.

الحل:

التكلفة الجارية للآلات في 2005/12/31 = 10000 X 150/100 = 15000

أرباح الحيازة المكتسبة = 15000 – 10000 = 5000 دينار

5000 من حـ آلات

5000 إلى حـ أرباح وخسائر حيازة مكتسبة.

تحميل الآلات بأرباح الحيازة المكتسبة.

يتم حساب متوسط التكلفة الجارية = $\frac{10000 + 15000}{2}$ = 12500 دينار

قسط الإهلاك السنوي على أساس متوسط التكلفة الجارية = 12500 X 10% = 1250 دينار

قسط الإهلاك السنوي على أساس التكلفة التاريخية = 10000 X 10% = 1000 دينار

أرباح الحيازة المحققة = 1250 – 1000= 250 دينار.

وتثبت بالقيد:

250 من حـ/ أرباح وخسائر الحيازة المكتسبة.

250 إلى حـ/ أرباح وخسائر الحيازة المحققة.

(استنزال أرباح الحيازة المحققة من أرباح الحيازة المكتسبة).

وتقفل أرباح الحيازة المحققة في حساب الأرباح والخسائر.

250 من حـ/ أرباح وخسائر الحيازة المحققة.

250 إلى حـ/ أرباح وخسائر

(إقفال أرباح الحيازة المحققة في حساب الأرباح والخسائر).

ويثبت مصروف الاستهلاك السنوي بالقيد.

1250 من حـَ مصروف إهلاك آلات.

1250 إلى حـَ مجمع إهلاك آلات.

(إثبات مصروف الإهلاك على أساس متوسط التكلفة الجارية).

ويلاحظ أن قيمة مجمع الإهلاك المحسوبة لا تساوي القيمة المطلوبة للمجمع (15000 X 10% X 1 سنة = 1500 دينار) ولذلك يتم تعديل حساب مجمع إهلاك آلات باستنزال القيمة من حساب أرباح وخسائر الحيازة المكتسبة بالقيد:

250 من ح/ أرباح وخسائر الحيازة المكتسبة

250 إلى حـ مجمع إهلاك آلات.

ملاحظـة: تـم حسـاب قسـط الإهـلاك السـنوي علـى أسـاس متوسـط التكلفـة الجاريـة بـافتراض أن التغيـرات السـعرية الخاصـة لا تحـدث فجـأة وإنمـا تحـدث بانتظـام خـلال السنة.

مثال (2):

فـي 2005/1/1 اشـترت شـركة النجمـة سـيارة بقيمـة 120000 دينـار تسـتهلك بنسـبة 10% سنوياً قسط ثابت وقد كانت الأرقام القياسية الخاصة لهذا النوع من السيارات كالآتي:

200% في 2005/1/1، 220% في 2005/12/31، 225% في 2006/12/31م.

المطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة والناتجة عن تعديل قيمة السيارات وفق مدخل التكلفة الجارية للأعوام 2005، 2006م.

3. تصوير حساب أرباح وخسائر الحيازة المكتسبة من عام 2005، 2006

الحل:

المطلوب الأول:

أولاً: سنة 2005.

التكلفة الجارية للسيارة في 2005/12/31 = 120000 X 220/200 = 132000 دينار

أرباح الحيازة المكتسبة = 132000 – 120000 = 12000 دينار

12000 من حـ/ سيارات

12000 إلى حـ/ أرباح وخسائر حيازة مكتسبة

متوسط التكلفة الجارية في 2005/12/31 = $\frac{120000 + 132000}{2}$ = 126000 دينار

قسط الإهلاك على أساس متوسط التكلفة الجارية = 126000 X 10% = 12600 دينار

قسط الإهلاك على أساس التكلفة التاريخية = 120000 X 10% = 12000 دينار

أرباح الحيازة المحققة = 12600 – 12000 = 600 دينار

600 من حـ/ أرباح وخسائر حيازة مكتسبة

600 إلى حـَ أرباح وخسائر حيازة محققة.

12600 من حـَ مصروف إهلاك سيارات.

12600 إلى حـَ مجمع إهلاك سيارات.

600 من حـَ أرباح وخسائر حيازة محققة

600 إلى حـَ أرباح وخسائر.

ويتم تعديل رصيد حساب مجمع إهلاك سيارات بالفرق بين الرصيد المحسوب وهو مبلغ 12600

والرصيد المطلوب وهو (132000 X 10% X سنة = 13200)

الفرق = 13200 – 12600 = 600 دينار

600 من حـَ أرباح وخسائر حيازة مكتسبة.

600 إلى حـَ مجمع إهلاك سيارات.

ثانياً: سنة 2006:

التكلفة الجارية للسيارة في 2006/12/31= 120000 X $\frac{225}{200}$ = 135000 دينار

أو

= 132000 X 225/220 = 135000 دينار

أرباح الحيازة المكتسبة = 135000 – 132000 = 3000 دينار.

3000 من حـ سيارات

3000 إلى حـ أرباح وخسائر حيازة مكتسبة.

متوسط التكلفة الجارية للعام 2006 = (135000 + 132000)/2 = 133500 دينار

قسط الإهلاك السنوي على أساس متوسط التكلفة الجارية = 133500 X 10% = 13350 دينار

قسط الإهلاك السنوي على أساس التكلفة التاريخية = 120000 X 10% = 12000 دينار

أرباح الحيازة المحققة في 2006/12/31= 133500 – 12000 = 1350 دينار.

1350 من حـ أرباح وخسائر حيازة مكتسبة

1350 إلى حـ أرباح وخسائر حيازة محققة

13350 من حـ مصروف إهلاك سيارات

1350 إلى حـ مجمع إهلاك سيارات

1350 من حـ أرباح وخسائر حيازة محققة.

1350 إلى حـ أرباح وخسائر.

ويتم تعديل مجمع إهلاك سيارات بالفرق بين رصيد المجمع المحسوب والرصيد المطلوب حيث أن رصيد المجمع المحسوب = 13200 + 13350 = 26550 دينار

رصيد المجمع المطلوب = 135000 X 10% X 2 سنة = 27000 دينار

الفرق = 27000 – 26550 = 450 دينار

450 من حـ أرباح وخسائر حيازة مكتسبة

450 إلى حـ مجمع إهلاك سيارات

المطلوب الثاني:

حـ أرباح وخسائر الحيازة المكتسبة

منه	**له**
600 إلى حـ أرباح وخسائر حيازة محققة 600 إلى حض مجمع إهلاك سيارات 10800 رصيد دائن م.ع 2005/12/31	12000 من حـ سيارات
12000	12000
1350 إلى حـ أرباح وخسائر حيازة محققة 450 إلى حـ مجمع إهلاك سيارات 12000 رصيد دائن م.ع 2006/12/31	10800 رصيد 2006/1/1 3000 من حـ سيارات
13800	13800

<u>مثال: (3)</u>

فيما يلي قائمة المركز المالي لفرع إحدى الشركات الدولية في 2006/1/1م

مبلغ	**مبلغ**	**بيان**	**مبلغ**	**مبلغ**	**بيان**
	200000	أصـــول ثابتـــة			
		أراضي			حقوق الملكية
	300000	مباني		500000	رأس المال

	(60000) 240000	-مجمع إهلاك المباني		80000	أرباح محتجزة
440000		مجموع الأصول الثابتة	580000		مجموع حقوق الملكية
		أصول متداولة			
	250000	نقدية			التزامات متداولة
	50000	مدينون		120000	دائنون
	60000	بضاعة		100000	قروض قصيرة الأجل
360000		مجموع الأصول المتداولة	220000		مجموع الالتزامات المتداولة
800000		**مجموع الأصول**	**800000**		**مجموع الخصوم**

فإذا علمت أن

1. بلغت المشتريات خلال العام 500000 دينار، منها 50000 على الحساب.
2. بلغت المبيعات خلال العام 920000 دينار، منها 20000 على الحساب.
3. بلغت المصاريف النقدية خلال العام 80000 دينار.
4. قدر مخزون آخر المدة لدى الفرع بمبلغ 90000 دينار ويستخدم الفرع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً في تقييم المخزون.
5. قدر العمر الإنتاجي للمباني ب 15 عام وتستهلك بطريقة القسط الثابت.
6. تكلفة البضاعة المباعة الجارية 530000 دينار.
7. التكلفة الجارية لمخزون آخر المدة 104000 دينار.
8. القيمة الجارية للمباني 337500 دينار في 2006/12/31م و 330000 دينار في 2006/1/1م.

9. القيمة الجارية للأراضي 230000 دينار في 2006/12/31م.

المطلوب:

1. إعداد قائمة الدخل للفرع وفق مدخل التكلفة الجارية للفترة المنتهية في 2006/12/31م.
2. إعداد قائمة المركز المالي للفرع وفق مدخل التكلفة الجارية في 2006/12/31م.

الحل:

أولاً: قائمة الدخل للفرع وفق مدخل التكلفة الجارية في 2006/12/31م.

بيان	جزئي	كلي
المبيعات		920000
يطرح: تكلفة البضاعة المباعة الجارية		(530000)
مجمل الدخل		390000
يطرح مصاريف التشغيل		
م.مختلفة	80000	
م. إهلاك مباني		

(337500 + 33000) ÷ 15 سنة 2	22250	
مجموع مصاريف التشغيل		(102250)
صافي الدخل التشغيلي		287750
+ مكاسب الحيازة المحققة		
مكاسب حيازة محققة من تكلفة البضاعة المباعة	60000	
مكاسب حيازة محققة من اهلاك مباني	2250	
مجموع مكاسب الحيازة المحققة		62250
صافي الدخل		350000

ملاحظات:

(1) تم حساب أرباح الحيازة المحققة من تكلفة البضاعة المباعة من خلال المعادلة:

ت البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة الجارية – تكلفة البضاعة التاريخية

= 530000 – 470000 = 60000 دينار

وتسجل بالقيد:

60000 من حـ تكلفة البضاعة المباعة

60000 إلى حـ أرباح وخسائر الحيازة المحققة

(2) تم حساب أرباح الحيازة المحققة من إهلاك المباني على النحو التالي:

الإهلاك المحسوب على أساس متوسط التكلفة الجارية

= 337500 + 330000 ÷ 15 = 22250
2

-الاهلاك المحسوب على أساس التكلفة التاريخية = 300000 = 20000

15

أرباح الحيازة المحققة = 22250 – 20000 = 2250 دينار

ويتم اثبات أرباح الحيازة المكتسبة وأرباح الحيازة المحققة للمباني بالقيود:

أرباح الحيازة المكتسبة = 337500 – 300000 = 37500

37500 من حـ/ مباني

37500 إلى ح/ أرباح وخسائر حيازة مكتسبة

ويتم اثبات أرباح الحيازة المحققة بالقيد

2250 من حـ/ أرباح وخسائر حيازة مكتسبة

2250 إلى حـ أرباح وخسائر حيازة محققة.

كما يتم اثبات مصروف اهلاك مباني المعدل بالقيد

22250 من حـ/ مصروف إهلاك مباني

22250 إلى حـ/ مجمع إهلاك مباني

كما يتم تعديل حساب مجمع إهلاك المباني بالفرق بين رصيد حساب المجمع المطلوب وهو

= $\frac{337500}{15}$ X 4 سنوات = 90000 دينار

والمخصص المحسوب = 60000 + 22250 = 82250 دينار

الفرق = 90000 – 82250 = 7750 دينار

7750 من حـ أرباح وخسائر حيازة مكتسبة

7750 إلى حـ مجمع إهلاك مباني

(3) تكون أرباح الحيازة المكتسبة من المباني = 37500 – (2250 + 7750) = 27500 دينار

ثانياً: قائمة المركز المالي للفرع وفق مدخل التكلفة الجارية في 2006/12/31

بيان	جزئي	كلي	بيان	جزئي	كلي
حقوق الملكية			أصول ثابتة		
رأس المال	500000		أراضي	230000	
أرباح محتجزة	80000		مباني	337500	
أرباح العام	287750		– مجمع إهلاك مباني	(90000)	
أرباح حيازة محققة	62250			247500	
أرباح حيازة مكتسبة	71500		مجموع الأصول الثابتة		477500
صافي حقوق الملكية		1001500	الأصول المتداولة		
التزامات متداولة			نقدية	620000	
دائنون	170000		مدينون	70000	
قروض قصيرة الأجل	100000		بضاعة	104000	
مجموع الالتزامات		270000	مجموع الأصول المتداولة		794000
مجموع الخصوم		1271500	مجموع الأصول		1271500

ملاحظات: تم احتساب أرباح الحيازة المكتسبة على النحو التالي:

(1) أرباح الحيازة المكتسبة للأراضي = 230000 – 200000 = 30000 دينار

ويثبت بالقيد

30000 من حـ/ أراضي

30000 إلى حـ أرباح وخسائر حيازة مكتسبة

(2) أرباح الحيازة المكتسبة للمخزون آخر المدة = 104000 – 90000 = 14000 دينار

ويثبت بالقيد 14000 من حـ بضاعة آخر المدة

14000 إلى حـ أرباح وخسائر حيازة مكتسبة

(3) مجموع أرباح الحيازة المكتسبة = 30000 + 14000 + 27500 = 71500

8-5 تقييم المداخل المستخدمة في علاج آثار التغيرات في مستوى الأسعار:

تخلص من خلال دراسة المداخل السابقة أن كل مدخل لـه العديد من العيوب والمزايا على النحو التالي:

عيوب مدخل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة:

يوجه انتقاد أساسي إلى مدخل التكلفة التاريخية المعدلة طبقاً للتغيرات السعرية العامة وهو أن هذا المدخل يتطلب إعداد مجموعة من القوائم المالية باستخدام مبدأ التكلفة التاريخية ثم إعداد مجموعة أخرى من القوائم المالية معدلة باستخدام الأرقام القياسية العامة **وهذا يؤدي إلى:**

1. إعداد مجموعتين من القوائم المالية يؤدي إلى زيادة الجهد والتكاليف والوقت اللازم لإعداد القوائم المالية.
2. يعتبر هذا المدخل امتداداً لتطبيق مبدأ التكلفة التاريخية ولكن بطريقة أخرى وكما سبق وذكر فإن مبدأ التكلفة التاريخية يوجه إليه العديد من الانتقادات.
3. أن هذا المدخل على الرغم من أنه أفضل من مبدأ التكلفة التاريخية حيث أن القوائم المعدلة أكثر تمثيلاً للمركز المالي للوحدات الاقتصادية لنتائج أعمالها في ظل التضخم إلا أن هذه القوائم لا تعبر تعبيراً صادقاً عن المركز المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية وعن ناتج أعمالها الحقيقية.

وعلى الرقم من هذه العيوب إلا أن البعض يرى أن هذه الطريقة تتميز بسهولة فهمها من مستخدمي القوائم المالية كما أنها تتميز بالموضوعية والبعد عن التقدير الشخصي للمحاسب.

مزايا مدخل التكلفة الجارية:

1. إن هذا المدخل يقوم على إعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية وهي القوائم التي يتم تطبيقها طبقاً للتكاليف أو الأسعار الجارية وهذا يؤدي إلى توفير الوقت والجهد اللازمين لإعداد مجموعتين من القوائم المالية.
2. يمثل انتقالاً كاملاً من تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية بعيوبه المتعددة.
3. يعبر عن المركز المالي للوحدات الاقتصادية ونتائج أعمالها بصورة حقيقية حيث أنه يعتمد على الأسعار الجارية والتكاليف الجارية.

عيوب مدخل التكلفة الجارية:

يُعاب على هذه الطريقة:

1. صعوبة فهمها من مستخدمي القوائم المالية.
2. عدم الموضوعية خاصة عندما يتطلب الأمر إعادة تقييم لأصول الوحدات الاقتصادية.
3. تتطلب عملية إعادة التقييم الاستعانة بخبراء مما يتطلب الوقت والجهد والتكلفة.

أسئلة وتمارين الفصل

ضع علامة (√) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (X) أمام العبارة الخاطئة:

1. ( ) البنود النقدية هي الالتزام بدفع أو حق تحصيل مقدار ثابت من الوحدات النقدية في المستقبل.
2. ( ) تعتبر الزيادة في الرقم القياسي العام للأسعار مؤشر تضخمي.
3. ( ) ترتبط القوة الشرائية لوحدة النقد بعلاقة طردية مع السعر.
4. ( ) في ظروف التضخم تكون الشركات التي تعتمد في سياستها التمويلية على التمويل الذاتي في وضع أفضل من الشركات التي تعتمد على الاقتراض.
5. ( ) تتمثل أرباح وخسائر الحيازة المحققة فيما يترتب على بيع الأصول غير النقدية أو استنفاذ خدماتها في الإنتاج خلال فترة التغيرات السعرية الخاصة.
6. ( ) يشير مفهوم التغيرات السعرية الخاصة إلى التغير النسبي في القيمة التبادلية لأصل معين في علاقته بالأصول الأخرى.
7. ( ) للمحافظة على القيمة الحقيقية لرأس المال يستخدم مدخل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد ذات القوة الشرائية الثابتة.
8. ( ) يقوم مقياس لاسبيرز على استخراج متوسط التغيرات في الأسعار والخاصة بكمية ثابتة من السلع والخدمات الممثلة في العينة تعادل سنة الأساس.
9. ( ) حيازة الأصول النقدية يستدعي تطبيق سياسة الحيطة والحذر في حال الانخفاض المستمر في الأسعار.
10. ( ) يختلف تأثير التغيرات في المستوى العام للأسعار على المخزون السلعي طبقاً للطريقة المتبعة في تقييم المخزون.

اختر الإجابة الصحيحة من بين البدائل المتاحة:

1. تحقق الشركات أرباح قوة شرائية في حال ارتفاع الأسعار عندما:

أ. تحتفظ المنشأة بالأصول غير النقديةب. تحتفظ المنشأة بالالتزامات النقدية.

ج. تحتفظ المنشأة بالأصول النقدية

د. يكون صافي المركز النقدي للمنشأة موجباً.

2. رقم قياسي يقوم على إيجاد متوسط التغيرات في المستوى العام للأسعار والخاصة بكمية ثابتة من السلع والخدمات.

أ. مقياس لاسبيرز ب. مقياس باش ج. مقياس فيشر د. مقياس الوزن الثابت

3. إذا كان الرقم القياسي الخاص للسيارات 150% في 2005/1/1 وانخفض ليصبح 120% في 2005/12/31 فإن:

أ. تظهر أرباح حيازة محققة وتسجل بجعل حساب السيارات مديناً بها وحساب أرباح وخسائر الحيازة المحققة دائناً بها.

ب. تظهر خسائر حيازة مكتسبة ويجعل حساب السيارات مديناً بها وحساب أرباح وخسائر الحيازة المكتسبة دائناً بها.

ج. تظهر خسائر حيازة مكتسبة ويجعل حساب السيارات دائناً بها وحساب أرباح وخسائر الحيازة المكتسبة مديناً بها.

د. لا شيء مما سبق.

4. في 2005/1/1 اشترت إحدى الشركات آلة بقيمة 40000 دينار وفي 2006/7/1 اشترت آلة أخرى بقيمة 20000 دينار وتستهلك الآلات بمعدل 10% قسط ثابت، وكانت الأرقام القياسية العامة للأسعار على النحو التالي:

100% في 2005/1/1، 120% في 2006/7/1، 150% في 2006/12/31 فإن صافي القيمة الدفترية للآلات والمعدلة بوحدة نقد ذات قوة شرائية ثابتة في 2006/12/31 هي:

أ. 77750 دينار ب. 71750 دينار ج. 85000 دينار د. لا شيء مما سبق

5. في 2006/1/1 اشترت إحدى الشركات مباني بقيمة 150000 دينار وقدر عمرها الإنتاجي بعشرين سنة وتستهلك بطريقة القسط الثابت، وكان الرقم القياسي الخاص للمباني 100% في 2006/1/1، 150% في 2006/12/31 باستخدام مدخل التكلفة الجارية فإن أرباح الحيازة التي تقفل في حساب الأرباح والخسائر في 2006/12/31 هي:

أ. 75000 دينار ب. 9375 دينار ج. 1875 دينار د. لا شيء مما سبق

6. في 2006/1/1 كان رصيد بضاعة أول المدة لدى إحدى الشركات 15000 دينار وفي 2006/4/1 تم شراء بضاعة بمبلغ 10500 دينار، وفي 2006/7/1 بمبلغ 30000 دينار وفي 2006/12/31 قدرت بضاعة آخر المدة بمبلغ 20250 دينار، وتتبع الشركة طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تقييم المخزون، وقد كانت الأرقام القياسية العامة للأسعار على النحو التالي:

100% في 2006/1/1، 105% في 2006/4/1، 125% في 2006/7/1 وهو المتوسط المرجح خلال العام، 150% في 2006/12/31. فإن تكلفة المبيعات المعدلة وفق مدخل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة والتي ستظهر في قاعة الدخل المعدلة هي:

أ. 73500 دينار ب. 30000 دينار ج. 43500 دينار د. لا شيء مما سبق

7. تحدث التغيرات السعرية الخاصة في حالة:

1. ارتفاع عموم أسعار السلع والخدمات داخل الدولة.

ب. ارتفاع أسعار سلعة معينة بنسبة أكبر من ارتفاع باقي أسعار السلع والخدمات.

ج. ارتفاع أسعار سلعة معينة دون غيرها من السلع.

د. لا شيء مما سبق.

8. يستخدم مدخل التكلفة الجارية للمحاسبة عن آثار التغيرات السعرية الخاصة بهدف:

أ. المحافظة على رأس المال الحقيقي

ب. المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال.

ج. المحافظة على رأس المال النقدي

د. جميع ما سبق.

9. في 2004/1/1 اشترت إحدى الشركات سيارة بمبلغ 100000 دينار ويقدر عمرها الإنتاجي بعشر سنوات وتستهلك بطريقة القسط الثابت، وكان الرقم القياسي الخاص لهذا النوع من السيارات 100% في 2004/1/1، 120% في 2004/12/31 ونتيجة لتعديل السيارات وفق مدخل التكلفة الجارية فإن أرباح الحيازة المحققة التي تظهر وتقفل في حساب الأرباح والخسائر في 2004/12/31 هي:

أ. 20000 دينار ب. 1000 دينار

ج. 2000 دينار د. لا شيء مما سبق

10. بلغ مخزون آخر المدة لدى إحدى الشركات 30000 دينار وكانت المشتريات خلال العام 80000 دينار ومخزون أول المدة 20000 دينار وتتبع الشركة طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تقييم المخزون وكانت الأرقام القياسية العامة للأسعار

100% في بداية المدة، 150% في نهاية المدة فإن تكلفة المبيعات التي ستظهر في قائمة الدخل المعدلة وفق مدخل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة في نهاية المدة هي:

أ. 36000 دينار ب. 42000 دينار ج. 90000 دينار د. 84000 دينار.

11. يظهر رصيد حساب أرباح وخسائر الحيازة المكتسبة في:

أ. قائمة الدخل المعدلة على أساس مدخل التكلفة الجارية.

ب. قائمة الدخل المعدلة على أساس مدخل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة.

ج. قائمة المركز المالي المعدلة على أساس مدخل التكلفة الجارية.

د. قائمة المركز المالي المعدلة على أساس مدخل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة.

12. فيما يلي البيانات المتعلقة بحركة المخزون لإحدى الشركات:

1. في 2005/1/1 رصيد المخزون مبلغ 10000 دينار، وفي 2005/12/31 بلغ 35000 دينار.

2. حدثت عمليات الشراء على ثلاث دفعات على النحو التالي:

20000 دينار في 2005/4/1، 15000 دينار في 2005/7/1، 50000 دينار في 2005/10/1.

3. الشركة تتبع طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تقييم المخزون.

إن تكلفة البضاعة المباعة التي ستظهر في قائمة الدخل المعدلة في ضوء التغيرات السعرية العامة هي:

أ. 54000 دينار ب. 39000 دينار ج. 9375 دينار د. 68250 دينار

13. في 2005/1/1 اشترت إحدى الشركات سيارة بقيمة 120000 دينار وتستهلك بنسبة 10% سنوياً قسط ثابت وقد كان الرقم القياسي الخاص بهذا النوع من السيارات في 2005/1/1 120% وفي 2005/12/31 بلغ 180%
فنتيجة تعديل السيارات وفق مدخل التكلفة الجارية ستظهر:

أ- أرباح حيازة مكتسبة في الميزانية العمومية المعدلة دائن بقيمة 57000 دينار.

ب- أرباح حيازة محققة في الميزانية العمومية المعدلة دائن بقيمة 3000 دينار.

ج- أرباح حيازة مكتسبة في الميزانية العمومية المعدلة دائن بقيمة 54000 دينار.

د- (أ + ب)

هـ- لا شيء مما سبق.

14. يترتب على حيازة الالتزامات النقدية خسارة قوة شرائية إذا ما:

أ. ارتفعت الأسعار ب. انخفضت الأسعار.

ج. ثبات الأسعار د. لا شيء مما سبق.

تمارين

1. فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى الشركات في 2006/12/31م

أ. الأصول النقدية في 2006/1/1 بلغت 12000 دينار وفي 2006/12/31 بلغت 1800 دينار.

ب. الالتزامات النقدية في 2006/1/1 بلغت 7000 دينار وفي 2006/12/31 بلغت 9000 دينار.

ج. بلغت المشتريات خلال العام 6000 دينار والمبيعات خلال العام 10000 دينار والاستهلاك خلال العام 3000 دينار.

د. كانت الأرقام القياسية العامة للأسعار على النحو التالي:

100% في بداية العام، 105% المتوسط المربح خلال العام، 110% في 2006/12/31

المطلوب: إعداد كشف أرباح وخسائر القوة الشرائية لصافي المركز النقدي عن الفترة المنتهية في 2006/12/31م. مع العلم بأن بضاعة آخر المدة قدرت بمبلغ 2000 دينار.

2. فيما يلي أرصدة حسابات المركز المالي لفرع إحدى الشركات الدولية في 2006/1/1:

الأرصدة المدينة:

60000 مدينون، 30000 أوراق قبض، 24000 نقدية في الخزينة، 36000 نقدية في البنك، 80000 مخزون أول المدة، 50000 استثمارات في أوراق مالية، 20000 إيرادات مستحقة، 500000 أراضي، 240000 مباني، 300000 آلات ومعدات.

الأرصدة الدائنة:

60000 دائنون، 30000 أوراق دفع، 20000 مصروفات شحن، 160000 مجمع إهلاك مباني، 60000 احتياطيات، 100000 أرباح محتجزة.

وكانت معاملات الفرع الأجنبي خلال العام 2006 على النحو التالي:

1. بلغت المشتريات خلال الفترة 500000 دولار منها 40000 على الحساب.
2. بلغت المبيعات خلال الفترة 900000 دولار منها 50000 على الحساب.
3. بلغت المصروفات النقدية 120000 دولار.
4. بلغ قسط إهلاك المباني السنوي 20000 دولار وقسط إهلاك الآلات والمعدات السنوي 12000 دولار.
5. قدر مخزون آخر المدة بمبلغ 120000 دولار ويستخدم الفرع الأجنبي طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تقييم المخزون.
6. الرقم القياسي العام للأسعار 100% في 2006/1/1، 120% في 2006/12/31.

المطلوب:

1. إعداد كشف أرباح وخسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية عن الفترة المنتهية في 2006/12/31.
2. إعداد قائمة الدخل المعدلة بالتغيرات في المستوى العام للأسعار عن الفترة المنتهية في 2006/12/31
3. في 2005/1/1 قامت إحدى الشركات بشراء آلات بمبلغ 400000 دينار ويقدر عمرها الإنتاجي ب 10 سنوات فإذا علمت أن:

1. تستهلك الآلات بطريقة القسط الثابت ولا يوجد لها قيمة في نهاية عمرها الإنتاجي.

2. الرقم القياسي الخاص لهذا النوع من الآلات كان على النحو التالي:

100% في 2005/1/1، 120% في 2005/12/31، 140% في 2006/12/31

المطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة والناتجة عن قيام الشركة باستخدام مدخل التكلفة الجارية لإظهار هذه الآلات في القوائم المالية المعدلة للسنوات 2005، 2006

4. فيما يلي البيانات الخاصة بحركة العناصر النقدية لإحدى الشركات خلال السنة المنتهية في 2005/12/31.

البيان	الأصول النقدية		الالتزامات النقدية	
	مدين	دائن	مدين	دائن
رصيد 2005/1/1	1000	–	–	2000
الربع الأول	1200	1400	4200	5400
الربع الثاني	2100	1800	6800	4000
الربع الثالث	5000	4300	5000	8000
الربع الرابع	3000	2000	1800	2000

فإذا علمت أن الأرقام القياسية العامة للأسعار خلال العام كانت على النحو التالي:

100% في 2005/1/1، 105% في الربع الأول، 110% في الربع الثاني، 120% في الربع الثالث، 125% في الربع الرابع، 150% في 2005/12/31.

المطلوب: حساب أرباح أو خسائر صافي المركز النقدي في 2005./12/31

5. فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى الشركات.

1. في 2005/1/1 كانت عناصر الأصول والالتزامات النقدية على النحو التالي:

36000 نقدية، 90000 مدينون، 5000 مصاريف مستحقة، 20000 دائنون، 5000 بنك سحب على المكشوف.

2. في 2005/12/31 كانت عناصر الأصول والالتزامات النقدية على النحو التالي:

48000 نقدية، 8000 مدينون، 5000 أوراق قبض، 10000 مصاريف مستحقة، 20000 دائنون، 6500 أوراق دفع.

فإذا علمت أن الرقم القياسي العام للأسعار في 2005/1/1 بلغ 120% وفي 2005/12/31 بلغ 140%.

المطلوب: حساب أرباح أو خسائر القوة الشرائية لصافي المركز النقدي.

6. في 2005/1/1 بدأت إحدى الشركات الدولية أعمالها وقد كانت أرصدة الميزانية الافتتاحية لها في 2005/1/1 على النحو التالي:

الأرصدة المدينة:

35000 نقدية، 40000 مدينون، 5000 أوراق قبض، 10000 مخزون أول المدة، 15000 أراضي، 30000 مباني.

الأرصدة الدائنة:

28000 دائنون، 7000 أوراق دفع، 10000 قروض طويلة الأجل، 90000 رأس المال. وقد وقد كانت معاملات الشركة خلال العام على النحو التالي:

1. بلغت المشتريات خلال العام 40000 دينار نقداً، 10000 دينار على الحساب.
2. بلغت المبيعات خلال العام 80000 دينار نقداً، 20000 دينار على الحساب.
3. بلغت المصاريف النقدية خلال العام 15000 دينار.

4. في 2005/7/1 تم شراء سيارة بمبلغ 10000 دينار دفعت نقداً، كما تم بيع جزء من الأراضي بمبلغ 5000 دينار نقداً.
5. تستهلك الأصول الثابتة وفق طريقة القسط الثابت وبمعدل استهلاك 10% سنوياً.
6. قدر مخزون آخر المدة بمبلغ 20000 دينار وتستخدم الشركة طريقة الوارد أولاً صادر أولاً في تقييم المخزون.
7. الرقم القياسي العام للأسعار كان 100% في 2005/1/1، 125% في 2005/7/1، وهو المتوسط المرجح خلال العام، 150% في 2005/12/31.

المطلوب:

أ. إعداد كشف أرباح وخسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية عن الفترة المنتهية في 2005/12/31.

ب. إعداد قائمة الدخل المعدلة وفق مدخل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابت عن الفترة المنتهية في 2005/12/31.

7- فيما يلي القوائم المالية لإحدى الشركات التابعة الأجنبية في 2005/12/31

قائمة الدخل للفترة المنتهية في 2005/12/31

المبيعات		**160000**
يطرح تكلفة المبيعات		
مخزون آخر المدة	20000	
+ المشتريات	80000	
ت: البضاعة المتاحة للبيع	100000	
(-) مخزون آخر المدة	(40000)	
ت. المبيعات		(60000)
مجمل الربح		100000
يطرح مصاريف التشغيل		

م. إدارية وعمومية	10000	
م. تسويقية	15000	
م. إهلاك	8000	
مجموع المصاريف		(33000)
صافي الربح		67000
– أرباح موزعة		(47000)
أرباح محتجزة		20000

م. ع. في 2005/12/31.

مبلغ	بيان	مبلغ	بيان
14000	نقدية في الخزينة	5000	دائنون
16000	نقدية في البنك	12000	أوراق دفع
30000	مدينون	18000	قروض
10000	أوراق دفع	5000	سندات
40000	مخزون آخر المدة		
30000	سيارات	140000	رأس المال الأسهم
25000	مباني		
35000	آلات	20000	أرباح محتجزة
200000	مجموع الأصول	200000	مجموع الخصوم

فإذا علمت أن:

1. الشركة تتبع طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تقييم المخزون ومخزون أول المدة تم شراؤه في 2004/7/1م.
2. المشتريات تمت على فترتين الأولى في 2005/4/1 بقيمة 60000 دينار، والثانية في 2005/10/1 بقيمة 20000 دينار.
3. هناك مصاريف إدارية مستحقة بقيمة 1000 دينار.

4. رصيد صافي العناصر النقدية في 2005/1/1 بمبلغ 36000 دينار.
5. باقي عناصر الإيرادات والمصروفات تمت بانتظام على مدار العام.
6. من ضمن السيارات 50% تم شراؤها في 2005/7/1 والباقي في سنوات سابقة
7. الأرقام القياسية العامة للأسعار كانت على النحو التالي:

75% في 2004/7/1، 100% في 2005/1/1، 120% في 2005/4/2، 125% في 2005/7/1 وهو المتوسط المريح خلال العام، 135 % في 2005/10/1، 150% في 2005/12/31.

المطلوب: 1-حساب أرباح أو خسائر القوة الشرائية لصافي العناصر النقدية من 2005/12/31

2-إعداد قائمة الدخل المعدلة وفق مدخل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة عن الفترة المنتهية في 2005/12/31

3-إعداد قائمة المركز المالي المعدلة وفق مدخل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة في 2005/12/31.

8. في 2004/12/31 استخرجت البيانات التالية من سجلات إحدى الشركات:
   1- رصيد الأصول النقدية في 2004/1/1 بلغ 120000 دينار.
   2- رصيد الأصول النقدية في 2004/12/31 بلغ 70000 دينار.
   3- رصيد الالتزامات النقدية في 2004/1/1 بلغ 240000 دينار.
   4- رصيد الالتزامات النقدية في 2004/12/31 بلغ 250000 دينار.
   5- كانت الأرقام القياسية العامة للأسعار على النحو التالي:

150% في 2004/1/1، 160% المتوسط المرجح خلال العام، 200% في 2004/12/31

المطلوب:

حساب أرباح أو خسائر القوة الشرائية لصافي المركز النقدي في 2004/12/31.

9. تقوم إحدى الوحدات الاقتصادية بإعداد قوائمها المالية بالاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية وفيما يلي قائمة المركز المالي لهذه الوحدة في 2005/12/31 وقائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2005/12/31.

قائمة المركز المالي في 2005/12/31

بيان	مبالغ بالدينار
الأصول	
نقدية	7100
مدينون	11400
مخزون	12000
آلات	30000
مجمع إهلاك آلات	(15000)
أراضي	10000
إجمالي الأصول	55500
الالتزامات وحقوق الملكية	

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2005/12/31

بيان	جزئي	كلي
المبيعات		59100
– ت. البضاعة المباعة		
مخزون أول المدة	10000	
– المشتريات	38100	
ت. البضاعة المتاحة للبيع	48100	
– مخزون آخر المدة	(12000)	
ت. المبيعات		(36100)
مجمل الربح		23000
بطرح مصاريف التشغيل		

دائنين	7900
أ.د.	6000
حقوق الملكية	
رأس المال	27000
أرباح محتجزة	14600
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	55500

إهلاك آلات	3000	
مصروفات مختلفة	13000	
مجموع مصاريف		(16000)
صافي الربح		7000

فإذا علمت أن:

1- الأصول النقدية في 2005/1/1 كانت 16400 دينار، والالتزامات النقدية في 2005/1/1 كانت 14800 دينار.

2- تم إنشاء الشركة في 2000/1/1 وفي هذا التاريخ تم إصدار أسهم رأس المال كما تم شراء كافة الأصول الثابتة.

3- تستهلك الآلات بمعدل 10% قسط ثابت.

4- تتبع الشركة طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً ومخزون أول المدة تم الحصول عليه في 2001/7/1.

5- الأرقام القياسية العامة للأسعار كانت على النحو التالي:

100% في 2000/1/1، 110% في 2001/7/1، 120% في 2005/1/1، 125% المتوسط المريح خلال العام 2005، 140% في 2005/12/31م.

المطلوب:

أ- تحديد أرباح أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية في 2005/12/31.

ب- تصـوير قائمـة الـدخل المعدلـة للشـركة عـن الفتـرة الماليـة المنتهيـة فـي 2005/12/31.

ج- تصوير قائمة المركز المالي المعدلة في 2005/12/31

10- في 2003/12/31 أرسل أحد الفروع ميزان المراجعة المعد وفق مدخل التكلفة التاريخية للمركز الرئيس وقد كانت أرصدة حسابات الفرع على النحو التالي:

الأرصدة المدينة:

100000 نقديـة، 400000 مخـزون أول المـدة، 200000 مـدينون، 150000 استثمارات مالية، 600000 أراضي، 350000 مباني، 800000 آلات، 1700000 مشـتريات، 480000 مصـاريف إداريـة، 370000 مصـاريف تسـويقية، 150000 مصاريف متنوعة، 10000 إيجار مقدم، 20000 إيراد أوراق مالية مستحقة.

الأرصدة الدائنة:

110000 دائنون، 40000 رواتب مستحقة، 700000 قروض، 360000 سندات، 400000 رأس المال، 360000 احتياطيات، 250000 أرباح محتجزة، 2110000 مبيعات.

فإذا علمت أن:

1- تتضمن الاستثمارات المالية مجموعة استثمارات طويلة الأجل تقدر بنسبة 20% تم الحصول عليها في 95/1/1، الباقي استثمارات مالية قصيرة الأجل تم الحصول عليها في 2003/9/1.

2- حصلت الشركة على الأراضي على النحو التالي:

250000 دينار في 2000/7/1، 350000 في 2000/1/1.

3- تم شراء 60% من الآلات والمباني في 1995/1/1 والباقي في 2003/1/1.

4- تشكل القروض قصيرة الأجل نسبة 40% من القروض، وتم الحصول عليها في 2003/9/1 والباقي تم الحصول عليها في 95/1/1.

5- تم تكوين الاحتياطيات على مدار السنوات الثلاثة الأخيرة، 2001، 2002، 2003 بالتساوي.

6- رأس المال تم دفعه في 1995/1/1 تاريخ تكوين الشركة.

7- ويتكون رصيد الأرباح المحتجزة من 40%، 35%، 25% من أرباح السنوات: 2000،2001،2002

قدر مخزون آخر المدة بمبلغ 100000 دينار ومخزون أول المدة تم شراؤه في 2002/7/1 وتتبع الشركة طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تقييم المخزون.

8- الأرقام القياسية العامة للأسعار كانت على النحو التالي:

100% في 1995/1/1، 110% في 2000/1/1، 112% في 2000/7/1، 115% في 2000/12/31، 118% في 2002/7/1، 120% في 2002/12/31، 128% في 2003/9/1، 130% في 2003/12/31، 125% المتوسط المرجح للعام 2003.

المطلوب:

بيان القيم المعدلة التي يجب أن تظهر بها البنود التالية في القوائم المالية المعدلة وفق مدخل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة في 2003/12/31.

مدينون، الأراضي، الاستثمارات المالية، القروض، رأس المال، السندات، المشتريات، مخزون آخر المدة.

الفصل السادس

الضرائب الدولية وتحديد أسعار التحويل الدولية

تمهيد

المصطلحات

6-1 اختلاف النظم الضريبية الوطنية

6-2 أنواع الضرائب

الضرائب المباشرة

الضرائب غير المباشرة

6-3 أعباء الضرائب

6-4 مداخل التحاسب الضريبي

6-5 التحاسب الضريبي من منظور معايير المحاسبة الدولية

6-6 تحديد أسعار التحويل الدولية

6-7 مداخل تحديد أسعار التحويل الدولية

مدخل أسعار السوق الخارجية

مدخل التكلفة الداخلية

مدخل الأسعار التفاوضية

مدخل السعر الثنائي

6-8 العوامل المؤثرة في تحديد أسعار التحويل الدولية

أسئلة وتمارين

تمهيد

شهد الربع الأخير من القرن العشرين زيادة ملحوظة في حجم الاستثمارات الأجنبية والتبادل التجاري على المستوى الدولي كما شهد انتشاراً واسعاً للشركات متعددة الجنسية مما أدى إلى ظهور مجموعة جديدة من المتغيرات البيئية التي أوجبت على مدراء الشركات التعامل معها وهي لا تقل أهمية عن مشكلة أسعار الصرف الأجنبية وهي مشكلة التحاسب الضريبي الدولي وآثارها على قرارات الاستثمار الأجنبي وسياسات أسعار التحويل حيث تتأثر القرارات الخاصة بمكان الاستثمار وشكل التنظيم الإداري المستثمر به وكيفية تمويل عملية الاستثمار ومتى يمكن الاعتراف بعناصر الإيرادات والمصروفات وما هي أسعار التحويل المستخدمة في هذه القرارات وكيف توزع الأرباح وتدفقات الأموال من وإلى الخارج.

وفي العادة ترغب إدارة الشركات الدولية في خفض الضرائب الدولية قدر الإمكان وفي الواقع فإن النظم الضريبية تختلف بين الدول نتيجة لاختلاف الظروف البيئية المختلفة ووفق القواعد القانونية فإنه من حق كل دولة فرض الضرائب على الدخول المتحققة داخل حدودها الإقليمية لزيادة مواردها الحكومية ويظهر اختلاف هذه النظم من حيث معالجتها لأرباح وخسائر فروق أسعار الصرف وحول هذه الإيرادات التي تعد قابلة للخضوع للضريبة وكيفية الاعتراف بالمصروفات التي حققت هذه الإيرادات وما هي الضرائب هل يتم التركيز على الضرائب المباشرة أو غير المباشرة، وحول مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات الضريبية ويتناول هذا الفصل بالدراسة مشكلة التحاسب الضريبي الدولي خاصة ما يرتبط فيها بالدخل المتولد من مصادر أجنبية وعلاقتها بسياسات تحديد أسعار التحويل الدولية والتخطيط الضريبي على المستوى الدولي.

المصطلحات:

التأجيل الضريبي: Deferal Tax

إجـراء يسـمح بتأجيـل إجـراءات التحاسـب الضـريبي للـدخول المتولـدة مـن المصادر الأجنبية حتى يقوم المساهمين باستلام حصصهم من الأرباح الموزعة.

الخصم الضريبي: Credit Tax

إجراء يتيح للشركة الأم تخفيض التزاماتها الضريبية المحلية بمقدار الضرائب الأجنبية على الدخل التي تم سدادها بالفعل.

الحماية الضريبية: Tax Haven

إجراء يوفر بعض المزايا الضريبية كإخضاع الدخل لمعدلات منخفضة أو إعفاء بعض شرائح الدخل من الخضوع أو عدم إخضاع الدخل للضريبة حتى يتم الإعلان عن توزيعات الأرباح وغيرها من المزايا الضريبية.

العدالة الضريبية: Tax equity

أن يعامل دافعوا الضريبة ذو الظروف الواحدة معاملة واحدة، وبالتالي تعامل الضريبة على الدخل المحقق من الخارج نفس معاملة الضريبة على الدخل المحقق محلياً.

الحياد الضريبي: Tax Neutrality

المساواة في الأعباء الضريبية لنفس الأنشطة من الخارج أو من الداخل وعليه تعتبر الشركة التابعة الأجنبية منشأة محلية تعمل في الخارج.

أسعار التحويل: Transfer Pricing

القيمة المحتسبة للسلع أو الخدمات المحولة بين الوحدات التي تجمعها ملكية واحدة محلية أو دولية.

أسعار التحويل المحلية: Local Transfer Pricing

هي أسعار التحويل بين الأقسام الداخلية أو الفروع الإقليمية لشركة محلية تمارس نشاطها داخل الحدود الإقليمية للدولة.

أسعار التحويل الدولية: International Transfer Pricing

وهي الأسعار التي تثمن بها السلع والخدمات التي يتم تبادلها بين المركز الرئيسي والفروع أو الشركة الأم وشركاتها التابعة في دول أجنبية.

6-1 اختلاف النظم الضريبية الوطنية:

تمارس الشركات الدولية أعمالها إما عن طريق تصدير البضائع أو الخدمات أو الدخول في السوق من خلال الاستثمارات المباشرة وغير المباشرة والشركة التي تقوم بأعمال في دولة أخرى من خلال فروع أو شركات تابعة تخضع نفسها للضرائب في هذه الدولة مما يتطلب من إدارة هذه الشركات فهماً لنظم الضريبة والتي تختلف كثيراً من دولة لأخرى، **ويلاحظ بأنه لكل دولة نظام ضريبي خاص يتمثل بما يلي:**

1. أنواع عديدة من الضرائب (المباشرة وغير المباشرة، الأفراد، المشتريات، وغيرها).
2. اختلاف معدلات الضريبة بين عدم وجود ضريبة إلى ضرائب قد تصل على 60% على الدخل في بعض الدول.
3. اختلاف فلسفة ربط وتحصيل الضريبة.
4. اختلاف الإعفاءات الضريبية وحساب الإيرادات والمصروفات الخاصة للتحاسب الضريبي.

6-2 أنواع الضرائب:

تتعرض الشركات الدولية في الغالب للعديد من الضرائب ويتوقف الأثر الضريبي على هذه الشركات بدرجة كبيرة على طبيعة ونوع الضريبة التي تفرض على الفروع والشركات التابعة الأجنبية في دول العالم المختلفة **ومن أنواع الضرائب:**

1. **الضرائب المباشرة:** وهي الضرائب التي تفرض مباشرة ويتحمل عبئها المكلف ولا يستطيع نقلها للآخرين وتعد الضريبة على دخل الشركات أهم هذه الضرائب حيث أنها تمثل جزءاً كبيراً من مجموع موارد الدولة وتختلف معدلات هذه الضريبة من دولة لأخرى ويظهر الجدول التالي معدلات الضريبة على دخل الشركات في بعض دول العالم، ويوضح الجدول التالي معدلات ضريبة الدخل في دول مختلفة:

جدول رقم (1/6)معدلات ضريبة الدخل في دول مختلفة

الدولة	معدل الضريبة على الدخل	الدولة	معدل الضريبة على الدخل
فرنسا	%33.3	الصين	%30
ألمانيا		التشيك	%39
الأرباح الموزعة	%30	المكسيك	%34
الأرباح غير الموزعة	%45	تايوان	%25
اليابان	%37.5	سيريلانكا	%60
هولندا	%35		
المملكة المتحدة	%33		

المصدر: نقلاً عن (فردريك تشوى وآخرون: 2004: 584)

ويلاحظ من خلال الجدول اختلاف معدلات الضريبة بين دول العالم المختلفة، **كما يلاحظ أن عملية التحاسب الضريبي على دخول الشركات يتم وفق نظامين:**

الأول: ويتم فيه إخضاع الدخل لإجراءات التحاسب الضريبي مرتين الأولى عندما يتم الحصول عليه بواسطة الوحدة الأجنبية في الدول الأجنبية والثانية عند استلام هذه الضريبة كتوزيعات للارباح من حملة الأسهم.

الثاني: وهو النظام المطبق في ألمانيا كما يلاحظ ويحاول هذا النظام التخلص من الإزدواج الضريبي عن طريق التفرقة بين الوحدة التي حققت الدخل وبين حملة الأسهم حيث يتم فرض ضريبة على دخل الشركات بمعدل 45% في حين تتم إجراءات التحاسب الضريبي على الأرباح الموزعة بمعدل 30%.

2. **الضرائب غير المباشرة: وتحتل الضرائب غير المباشرة أهمية كبيرة في الفكر الضريبي المعاصر وتكتسب أهمية كبيرة خاصة في دول الإتحاد الأوروبي باعتبارها أهم موارد الحكومات المالية لتلك الدول. وتعتبر ضريبة القيمة المضافة الأساس في مثل هذا النوع من الضرائب وتفرض** هذه الضريبة عند كل مرحلة من مراحل الإنتاج أو التوزيع وتفرض فقط على القيمة المضافة خلال مرحلة معينة وتحسب هذه الضريبة على إجمالي المبيعات مطروحاً منها المشتريات لكل وحدة مبيعات وسيطة **<u>ويتم التوصل للعبء الضريبي عن طريق:</u>**

أ. تحديد أسعار المنتجات المشتراة من الموردين طبقاً لقوانين الشراء المتضمنة مبلغ ضريبة القيمة المضافة المتحسبة على مبيعات المورد.

ب. طرح مبلغ ضريبة القيمة المضافة الذي تضمنته فاتورة الشراء من قيمة أسعار البيع.

ت. احتساب الضريبة على صافي قيمة فاتورة الشراء.

<u>مثال (1):</u>

يقوم أحد المصانع بإنتاج منتج معين، وقد كانت البيانات المتوفرة على النحو التالي:

1. المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج 10000 دينار.
2. يتم بيع المنتج الخام لتاجر الجملة بمبلغ 15000 دينار.
3. يقوم تاجر الجملة ببيع المنتج لتاجر التجزئة بمبلغ 18000 دينار.
4. يتم بيع المنتج للمستهلك بمبلغ 20000دينار.

فإذا علمت أن ضريبة القيمة المضافة بمعدل 15%، المطلوب بيان مقدار ضريبة القيمة المضافة لكل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع ومقدار ضريبة القيمة المضافة على المستوى القومي.

الحل:

بيان	أسعار الشراء	أسعار البيع	القيمة المضافة	العبء الضريبي 15%
المصنع	10000	15000	5000	750
تاجر الجملة	15000	18000	3000	450
تاجر التجزئة	18000	20000	2000	300
الإجمالي			10000	1500 دينار

ويلاحظ أن مجموع القيمة المضافة لجميع مراحل الإنتاج والتوزيع والتجزئة 10000 دينار وبلغ العبء الضريبي على المستوى القومي 1500دينار، وهو عبارة عن القيمة المضافة على المستوى القومي مضروباً في معدل ضريبة القيمة المضافة (10000x15%=1500 دينار)

كما أن هناك أنواع أخرى من الضرائب غير المباشرة منها:

1. ضريبة الإنتاج وتفرض عند الانتهاء من تصنيع المنتج.
2. ضريبة المبيعات وتفرض على أسعار بيع الجملة أو التجزئة في مراحل الإنتاج المختلفة.

3. ضريبة التحويل وتفرض على البنود المحولة بين المنشآت دافعة الضريبة و التي لها تأثير مباشر على قرارات المنشآت.

6-3 الأعباء الضريبية:

تؤدي اختلاف البيئات الاقتصادية التي تعمل بها الشركات الدولية واختلاف القوانين والتشريعات الضريبية من دولة لأخرى إلى اختلاف حجم الأعباء الضريبية الإجمالية التي تتحملها هذه الشركات **ويرجع اختلاف الأعباء الضريبية إلى الأسباب التالية:**

1. اختلاف معدلات الضريبة في دول العالم المختلفة كما وضحها الشكل (6-1).
2. اختلاف مفهوم الدخل الخاضع للضريبة وارتباط هذا المفهوم بقوانين الاستثمار والنظرة للاستثمارات الأجنبية.
3. اختلاف المسموحات والتنزيلات من الوعاء الضريبي قبل الوصول للدخل الخاضع للضريبة فعلى سبيل المثال هناك اختلاف في معدلات استهلاك الأصول الثابتة ففي بعض النظم يتم تحديد معدلات الإهلاك المستخدمة وطريقة الاستهلاك، كما تختلف معالجة الخسائر وترحيلها من السنوات واختلاف في النظرة لفرق أسعار الصرف وتكاليف التأسيس وتكاليف البحث والتطوير.
4. اختلاف نظم إدارة الضريبة وتختلف نظم الضريبة كما سبق ذكره بين نظم تفرض فيها الضريبة مرتين وبين نظم تحاول التخلص من الازدواج الضريبي.

مثال: بفرض أن شركة تعمل في ألمانيا وقد حققت دخلاً صافياً قبل الضريبة بقيمة 100000 يورو ويخضع هذا الدخل لمعدل ضريبة 45%، وقد وزعت هذا الدخل بالكامل على حملة الأسهم وتخضع توزيعات الأرباح لضريبة دخل بمعدل 30%، وعليه فإن العبء الضريبي النهائي هو:

بيان	مبالغ
صافي دخل الشركة	100000
ضريبة دخل الشركات 45%	45000
صافي الدخل بعد الضريبة	55000
توزيعات أرباح	55000
الضريبة على توزيعات الأرباح 30%	16500
صافي الدخل	38500

مجموع الضرائب المدفوعة=45000+16500=61500 يورو.

ويطلق على هذا النظام في ألمانيا نظام الشريحة المجزئة

5. الاختلاف بين الأجهزة الضريبية من حيث نظم إداراتها وإمكانياتها المادية والبشرية والسلطات الممنوحة لها والرقابة عليها واستخدام التقنيات الحديثة في مجال التحاسب الضريبي.
6. الحوافز الضريبية الأجنبية والحماية الضريبية: وهي حوافز أو مزايا تمنحها الدول للاستثمارات الأجنبية لجذب هذه الاستثمارات وتتمثل هذه المزايا في منح إعفاءات من الضرائب أو إعفاءات من سداد الضرائب لمدة معينة من السنوات أو إعفاءات بعض شرائح الدخل من الضريبة أو عبء ضريبي مخفض **<u>فعلى سبيل المثال:</u>**

أ- جزر البهاما وبرمودا وجزر كإيمان لا تفرض آية ضريبة.

ب- جزر فيرجن البريطانية وجبل طارق البريطانية تفرض ضرائب منخفضة جداً.

ج- هونج كونج وليبيريا وبنما تفرض ضرائب محلية ولكنها تعفى منها الدخل من مصادر أجنبية.

6-4 مداخل التحاسب الضريبي:

<u>هناك مدخلين مختلفين للتحاسب الضريبي عن الدخول من مصادر أجنبية وهما:</u>

الأول: وفيه تفرض الدول مبدأ الضريبة داخل حدودها ومنها فرنسا وهونج كونج و الكويت وماليزيا وبنما وسويسرا وفنزويلا وتعفى من الضريبة الدخول المحققة من خارج حدودها ويعكس هذا المدخل مفهوم العدالة الضريبية والذي يعنى أن الأعباء الضريبية على الشركات التابعة الأجنبية يجب أن تعادل تلك التي تتحملها الشركات المحلية ويطلق على هذا المدخل المدخل الإقليمي.

الثاني: تفرض فيه الدول الضريبة على الدخول من مصادر أجنبية سواء كان للشركات المقيمة أو المواطنين ومن هذه الدول الصين، جمهورية التشيك، الولايات المتحدة الأمريكية، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، ويعكس هذا المدخل مفهوم الحياد الضريبي باعتبار أن الشركات التابعة الأجنبية كالمنشآت المحلية ويطلق على هذا المدخل المدخل العالمي.

ويلاحظ أن تطبيق المدخل العالمي في التحاسب الضريبي سيؤدي إلى الازدواج الضريبي أي خضوع نفس الدخل للضريبة مرتين **<u>ويمكن التخلص من الازدواج الضريبي بإحدى الوسائل التالية:</u>**

1. الخصم الضريبي وذلك عن طريق خصم العبء الضريبي من إجمالي الدخل المتحقق من المصادر الأجنبية قبل إخضاعه للضرائب المحلية.
2. عن طريق الاتفاقيات الضريبية حيث يتوافق الموقعون على هذه الاتفاقيات على كيفية وضع الحوافز الضريبية واحترامها والمساهمة فيها، ولذلك تقر معظم الاتفاقيات الضريبية بين الدولة الأم والدولة المضيفة على ألا تخضع الأرباح التي تحققها المنشآت الوطنية في الدول المضيفة للضرائب في هذه

الدولة كما تشمل هذه الاتفاقيات الضرائب المحسوبة على توزيعات الأرباح والفوائد التي تدفعها المنشآت في الدولة لحملة الأسهم الخارجيين.

ويوضح المثال التالي كيفية الازدواج الضريبي والطرح الضريبي والخصم الضريبي والاتفاقيات الضريبية: حققت إحدى الشركات العاملة في الولايات المتحدة الأمريكية دخلاً صافياً قبل الضرائب بقيمة 100 مليون دولار وهي شركة تابعة أجنبية وتفرض الولايات المتحدة الأمريكية ضريبة على دخل الشركات بمعدل 30% كما تفرض الدولة الأم ضريبة على الدخل بمعدل 35%، المطلوب: حساب صافي الدخل بعد الضرائب على الشركة التابعة الأجنبية في الدولة الأم وفق:

أ- الازدواج الضريبي.

ب- الطرح الضريبي.

ج- وجود اتفاقية ضريبية بين الدولتين تمنح بموجبها الولايات المتحدة إعفاء ضريبي للشركات التابعة.

د- الخصم الضريبي.

الحل: (المبالغ بالمليون دولار)

بيان	ازدواج ضريبي	الطرح الضريبي	الاتفاقيات	الخصم الضريبي
الدخل المحقق للشركة التابعة	100	100	100	100
الضريبة الأجنبية 30%	30	30	0	30
الدخل الخاضع للضريبة في الدولة	70	70	100	70
ضريبة الدخل المحلية 35% (100*35%)	(35)		(35)	
35% * (100-30)		24.5		

مفهوم الخصم: الضريبة المدفوعة في الدولة الأجنبية 30 من الضريبة المحلية (35-30)5				
صافي الدخل بعد الضرائب في الدولة الأم	35	45.5	65	65

5-6 التحاسب الضريبي للدول من منظور معايير المحاسبة الدولية:

في يوليو 1979م صدر معيار المحاسبة الدولي رقم 12 بعنوان "المحاسبة عن ضرائب الدخل" وقد أعيدت صياغة هذا المعيار عام 1996 وأدخلت عليه مجموعة من التعديلات وصدر بعنوان "ضرائب الدخل" ويهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل وكيفية المحاسبة عن آثار الضريبة الحالية والمستقبلية كما يلي:

أ. استرداد القيمة المدرجة في المستقبل للموجودات أو المطلوبات التي تم الاعتراف بها في الميزانية العمومية للمنشأة.

ب. المعاملات والأحداث الأخرى للفترة الحالية التي تم الاعتراف بها في البيانات المالية للمنشأة.

نطاق المعيار:

لأغراض هذا المعيار تتضمن ضرائب الدخل جميع الضرائب المحلية والأجنبية والمحددة على أساس الأرباح الخاضعة للضريبية والضرائب المستقطعة من المتبع والواجب سدادها من قبل الشركة التابعة أو الزميلة أو المشروع المشترك لدى القيام بتوزيعات الأرباح إلى المنشأة المصدرة للبيانات المالية.

أسس التحاسب الضريبي:

ينص المعيار المحاسبي الدولي على (لجنة معايير المحاسبة الدولية: 1999: 210-230):-

1. يجب الاعتراف بالجزء غير المسدد من الضرائب الجارية عن الفترة الحالية والفترات السابقة كمطلوبات أما إذا زاد المبلغ المسدد عن الضرائب المتعلقة بالفترة الحالية والفترات السابقة عن المبلغ المستحق لتلك الفترات، فيجب الاعتراف بتلك الزيادة كموجودات.

2. يجب الاعتراف بالمنفعة المتعلقة بالخسائر الضريبية التي يمكن ردها لفترة سابقة لغرض استرداد الضريبة الجارية عن فترة سابقة كموجودات.

3. يجب الاعتراف بالمطلوبات الضريبية المؤجلة لجميع الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة والمرتبطة بالاستثمارات في الشركات التابعة والفروع والشركات الزميلة والمصالح في المشاريع المشتركة.

4. عندما يتم اندماج الأعمال عن طريق الاقتناء، يتم توزيع تكلفة الاقتناء على الموجودات والمطلوبات المحددة والمقتناة وذلك بالرجوع إلى قيمتها العادلة من تاريخ المعاملة.

5. لا يسمح هذا المعيار بالاعتراف بالموجودات الضريبية المؤجلة الناتجة عن الفروقات المؤقتة القابلة للاستقطاع والمرتبطة بالشهرة السالبة التي تتم معاملتها كدخل مؤجل وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 22.

6. الاعتراف بالجزء غير المستخدم من الخسائر الضريبية القابلة للتدوير لفترات مستقبلية والتسهيلات الضريبية الدائنة غير المستخدمة كأصل ضريبي مؤجل وذلك إلى الحد الذي يحتمل في توافر الربح الخاضع للضريبة في المستقبل والذي يمكن من الانتفاع بالخسائر الضريبية والمردودات الضريبة غير المستخدمة.

7. يجب على المنشأة الاعتراف بمطلوب ضريبي مؤجل لجميع الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة والمرتبطة بالاستثمارات في الشركات التابعة والفروع والشركات الزميلة والمصالح في المشاريع المشتركة إلا إذا توفرت كلتا الحالتين التاليتين معاً:

أ. أن تكون الشركة الأم المستثمر أو صاحب المشروع قادرين على التحكم في توقيت عكس الفروقات المؤقتة.

ب. من المحتمل أن يتم عكس الفرق المؤقت في المستقبل القريب.

8. يجب قياس المطلوبات (الموجودات) الضريبية الجارية للفترة الحالية والفترات السابقة بالمبلغ المتوقع سداده إلى (استرداده من) السلطات الضريبية وذلك باستخدام معدلات الضريبة السارية التطبيق في تاريخ الميزانية العمومية.

9. إن قياس المطلوبات الضريبية المؤجلة والموجودات الضريبية المؤجلة يجب أن تعكس النتائج التي تترتب تبعاً للأسلوب الذي تتوقعه المنشأة لاسترداده أو تسديد القيمة المدرجة لموجوداتها ومطلوباتها كما بتاريخ الميزانية العمومية.

10. يجب عدم خصم المطلوبات والموجودات الضريبية المؤجلة.

11. يجب مراجعة القيم المدرجة لكل أصل ضريبي مؤجل في تاريخ كل ميزانية عمومية.

12. يجب تسجيل أو تحميل الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة مباشرة على أو إلى حقوق الملكية وذلك إذا كانت تتعلق ببنود يتم قيدها على أو إلى حقوق الملكية مباشرة في نفس الفترة أو في فترة مختلفة.

13. يجب أن يتم عرض الموجودات الضريبية والمطلوبات الضريبية بصورة مستقلة عن الموجودات الأخرى والمطلوبات الأخرى في الميزانية العمومية ويجب أن يتم التمييز بين الموجودات والمطلوبات الضريبية المؤجلة والموجودات والمطلوبات الضريبية الجارية.

14. يجب على المنشأة إجراء مقاصة بين الموجودات الضريبية المؤجلة والمطلوبات الضريبية المؤجلة فقط إذا كان للمنشأة.

أ. الحق القانوني الملزم لإجراء المقاصة على المبالغ المعترف بها.

ب. نية القيام بالسداد إما على أساس صافي المبلغ أو القيام بتخفيض الأصل وتسديد الالتزام في آن واحد.

ج. يجب عرض مصروف الضريبة (الدخل) المرتبط بالربح أو الخسارة من الأنشطة العادية بشكل واضح في بيان الدخل ويجب الإفصاح عن عناصر مصروف الضريبة بصورة منفصلة.

الحوافز والاتفاقيات الضريبية:

الحوافز الضريبة: نتيجة لحرص الدول على زيادة نموها الاقتصادي ونظراً للتنافس الشديد على جذب الاستثمارات الدولية الأجنبية والرغبة في تعديل ميزان المدفوعات التجاري لصالح الدولة من خلال زيادة الصادرات تلجأ الدول إلى تقديم العديد من المزايا الضريبية (الحوافز) لجذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع الصادرات:

1- **حوافز جذب الاستثمارات الأجنبية:** ومن أكثر الوسائل التي تستخدمها دول العالم لجذب الاستثمارات الأجنبية سياسة منح فترات من السماح الضريبية لعدة سنوات (يمنح السماح من خلال نصوص قوانين الاستثمار) وذلك في حالة التزام المستثمرين الأجانب بمتطلبات الاستثمار المحددة من قبل الدولة.

2- **حوافز تشجيع الصادرات:** ويتم عن طريق إعفاء بعض السلع المصدرة من الضرائب أو تخفيض الشرائح على الدخل وتأجيل الضرائب أو إلغاء بعض أنواع الضرائب المباشرة خاصة على الشركات الصناعية لتشجيعها على التصدير.

الاتفاقيات الضريبية:

فيما تحقق سياسة الحوافز الضريبة بعض المزايا في التخفيف من الأعباء الضريبية على الشركات الأجنبية إلا أن الاتفاقيات الضريبية تصل إلى حد أبعد من ذلك للتخفيف من آثار الازدواج الضريبي وفي نفس الوقت المحافظة على قدرة الدولة على توليد إيراداتها والمحافظة على مواردها المالية لذلك اتجهت العديد من دول العالم للتوقيع على اتفاقيات ضريبة لعلاج مشكلة الازدواج الضريبي على الاستثمارات الأجنبية (وقعت الولايات المتحدة الأمريكية في بداية التسعينات من القرن العشرين حوالي 35 اتفاقية ضريبة مع دول العالم بخلاف الدول الصناعية كما وقعت بريطانيا حوالي 70 اتفاقية). وتقر معظم هذه الاتفاقيات الضريبية على ألا تخضع الأرباح التي تحققها المنشآت الوطنية في الدول المضيفة للضريبة في هذه الدولة طالما أن هذه المنشآت باقية فيها، كما يمكن أن تشمل الإعفاءات توزيعات الأرباح والفوائد التي تدفعها الشركات في الدولة لحملة الأسهم الخارجيين.

6-6 تحديد أسعار التحويل الدولية:

ترتبط أسعار التحويل الدولية و سياسات التحاسب الضريبي الدولي ببعضها البعض ارتباطاً وثيقاً بحيث يؤثر كلاهما بشكل مباشر على القرارات الإدارية خاصة في الشركات الدولية **<u>خاصة وأن أسعار التحويل:</u>**

أ. تتبع على المستوى الدولي بصورة أكبر منها على المستوى المحلي.

ب. تتأثر بمتغيرات أكثر من تلك الموجودة محلياً.

ت. تختلف من شركة لأخرى ومن صناعة لصناعة ومن دولة لدولة.

ث. تؤثر على العلاقات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية للمنشأة الدولية والعلاقات بين الدول.

وتعتبر مشكلة أسعار التحويل من المشاكل الحديثة نسبياً وظهرت نتيجة لتوسع الشركات في مجال الأعمال الدولية، ورغبة إدارة الشركات في تخطيط عملياتها

الدولية بشكل يسمح لها بتركيز معظم أرباحها في الدول المضيفة ذات المعدلات الضريبية المنخفضة وذلك بغرض تخفيض حجم الأعباء الضريبية على الشركة الدولية ككل وتزامن هذا الأمر مع تحرك من الدول المضيفة نحو البحث عن أفضل الوسائل لتحقيق عوائد ضريبية أفضل وضمان عدم تهرب الشركات الدولية من دفع الضرائب للدولة المضيفة ويشير مفهوم أسعار التحويل إلى القيمة التي تحتسب بها السلع والخدمات المحولة بين شركة أم وشركاتها التابعة أو بين مركز رئيس وفرع في دولة أجنبية **وقد حظيت باهتمام كبير من قبل إدارة الشركات الدولية للأسباب التالية:**

1. الرغبة في تحسين إدارة التدفقات النقدية بين الشركة الأم وشركاتها التابعة الأجنبية.
2. تخفيض الضرائب والرسوم الجمركية التي تتحملها الشركة الأم وشركاتها التابعة (المجموعة الدولية) على المستوى الدولي.
3. تجنب مخاطر وخسائر تحويل العملات الأجنبية والقيود المفروضة على هذه التحويلات من الدول المضيفة.
4. تجنب الصراعات مع الدول المضيفة.
5. تحسين المركز التنافسي للشركات الدولية.
6. التخلص من مخاطر الخسائر الناتجة عن التغيرات في أسعار الصرف الأجنبية أو تحويل الخسائر لإحدى وحدات المجموعة الدولية.

6-7 مداخل تحديد أسعار التحويل الدولية:

تلعب الاعتبارات البيئية دوراً أساسياً في تحديد أسعار التحويل الدولية ويثار دائماً تساؤلات هامة من هي الجهة المسئولة داخل الوحدة الدولية عن تحديد أسعار

التحويل؟ وكيف يمكن تحديد أسعار التحويل؟ وما هي أفضل المداخل المستخدمة لهذا التحديد؟ .

يلعب المحاسب الدور المركزي والحيوي في جميع المجالات ذات العلاقة بتحديد أسعار التحويل الدولية بدأ بتوفير البيانات والمعلومات اللازمة للإدارة لاتخاذ قراراتها بخصوص اختيار سياسة أسعار التحويل التي يتم تطبيقها داخل المجموعة مروراً بشرح وتفسير الطرق والإجراءات المستخدمة في تحديد استراتيجية أسعار التحويل للجهات المعنية انتهاءاً بإعداد التقارير والقوائم المالية الموحدة وهذا الأمر يتطلب من المحاسب الإلمام والمعرفة بالاعتبارات والظروف البيئية العالمية والتعامل مع هذه الاعتبارات بصورة مجتمعة والتغيرات التي من الممكن أن تطرأ على هذه الظروف.

كما تتطلب من المحاسب الخبرة الكافية للتعامل مع هذه التغيرات، **ويمكن تحديد أسعار التحويل الدولية من خلال المداخل التالية:**

1- مدخل أسعار السوق الخارجية:

ووفق هذا المدخل يتم تحديد أسعار التحويل للسلع والخدمات المحولة بين وحدات المجموعة الدولية بناءاً على سعر السوق الخارجي لها، ويعتبر هذا المدخل ملائماً عند توافر سعر للسوق الخارجي للسلع والخدمات المحولة في عالم من المنافسة الكاملة.

ويراعي عند تحديد أسعار التحويل على أساس سعر السوق تعديل أسعار السوق لتعكس نسبة تخفيض التكاليف نتيجة البيع الداخلي فمثلاً إذا كان سعر السوق للوحدة الواحدة 10 وحدات من النقد وتدفع الشركة تكاليف تسويقية للحصول على هذا السعر وحدة نقد واحدة فإن سعر التحويل على أساس سعر السوق للوحدة تبلغ 9 وحدات من النقد، **ويوفر استخدام سعر السوق المزايا التالية:**

أ. تشجع استخدام أسعار السوق على الاستخدام الكفء لموارد المنشأة المحدودة حيث يبين سعر التحويل تكلفة الفرصة للوحدة المحولة نتيجة عدم البيع في الخارج.

ب. تساعد في تقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية وذلك لأنها تتماشى مع فكرة استقلالية مراكز الربحية.

ج. اكتساب الشرعية القانونية حيث تتماشى مع المتطلبات القانونية للدول المضيفة.

د. السهولة والبساطة في التطبيق والاستخدام.

وعلى الرغم من هذه المزايا إلا أنه لا يمكن إهمال بعض العيوب ومنها:

أ. عدم وجود سوق وسيطة لبعض المنتجات أو الخدمات المحولة.

ب. عدم وجود منافسة كاملة في سوق بعض السلع.

ج. لا تعطي أسعار السوق لإدارة الشركات مجالاً لاستخدام أسعار التحويل في تحقيق أهدافها الاستراتيجية.

2- مدخل التكلفة الداخلية:

ووفق هذا المدخل يتم تحديد أسعار التحويل بناءً على تكلفة السلع والخدمات المحولة ويمكن التحويل وفق التكاليف الكلية للوحدة أو التكاليف المتغيرة للوحدة أو وفقاً للتكاليف الكلية مضاف إليها هامش ربع معين أو التكاليف المتغيرة مضاف إليها هامش ربح معين أو من الممكن استخدام التكاليف المعيارية للوحدات.

ويوفر هذا المدخل المزايا التالية:

أ. سهل التطبيق والاستخدام.

ب. البيانات والمعلومات جاهزة ومتوفرة عند الطلب.

ج. تعد مقبولة من السلطات الضريبية وتساعد الإدارة في وضع الخطط وتحقيق الأهداف الاستراتيجية.

وعلى الرغم من ذلك يوجه لها العديد من الانتقادات منها:

أ. لا توفر حافزاً للشركة التي تحاول تخفيض تكاليفها.

ب. تركيزها على التكلفة التاريخية وإهمال عوامل العرض والطلب على السلع المحولة.

ج. لا تساعد في تقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية.

3- مدخل الأسعار التفاوضية:

ووفق هذا المدخل يتم إجراء مفاوضات مباشرة بين الوحدات المحولة والوحدات المحول إليها للوصول إلى سعر تحويل متفق عليه ويتم اللجوء إلى هذا المدخل كحل في حالة عدم وجود سوق تنافسي للسلع والخدمات المحولة وفي حالة عدم موضوعية أسعار التكلفة كأساس للتحويل لوجود طاقة معطلة في قسم المبيعات أو عدم الكفاءة الإنتاجية في مراكز التكلفة المختلفة ويشترط لاستخدام هذا المدخل أن يكون للمنتج سوق خارجي وأن يتوافر المعلومات الكافية عن مصادر التوريد والأسواق البديلة والأسعار السائدة في السوق **ويحقق هذا المدخل المزايا التالية:**

1. يوفر للمدراء الشركات التابعة ظروف المنافسة والعمل كوحدات مستقلة.
2. يؤدي إلى تجنب المشكلات المترتبة على استخدام أسعار السوق الخارجي.

4- مدخل السعر الثنائي:

ووفق هذا المدخل يتم استخدام سعرين للتحويل الأول يمثل سعر البيع للشركات التي تقوم بالتحويل والثاني يمثل سعر الشراء للشركات المحول إليها ويتم تحديد السعرين بطريقتين مختلفتين **ويوفر استخدام هذا المدخل المزايا التالية:**

أ. يوفر أساساً سليماً لتقويم أداء مدراء الوحدات الاقتصادية.

ب. يوفر الاستقلالية للوحدات التابعة ويؤدي إلى اتخاذ قرارات سليمة على مستوى الوحدة ككل ويعاب على هذا المدخل عدم قدرة مدراء الوحدات الأم على التركيز

على الأهداف الاستراتيجية للشركة خاصة في ما يتعلق بتخفيض الأعباء الضريبية وزيادة الأرباح .

6-8 العوامل المؤثرة في تحديد أسعار التحويل الدولية:

تواجه الشركات الدولية عند تحديد أسعار التحويل مجموعة من المتغيرات والعوامل البيئية والتي تختلف من دولة لأخرى والتي لا بد من أخذها بعين الاعتبار عند تحديد سعر التحويل **بحيث تضمن إدارة هذه الشركات تحقيق مجموعة من الأهداف منها:**

أ- الوصول إلى الحد الأقصى من الربح بعد الضرائب.

ب- زيادة حصة الشركة في الأسواق العالمية.

ج- تجنب الصدام والصراع مع الحكومات المضيفة.

ومن الصعوبة بمكان أمام إدارة هذه الشركات تحقيق جميع هذه الأهداف وبنفس الدرجة فقد يتطلب النجاح في تحقيق هدف ما في دولة ما التضحية بهدف أو أهداف أخرى في دولة أخرى بحيث تصل الشركة ككل إلى هدف تعظيم الأرباح الصافية للشركة الأم وشركاتها التابعة، وتعتبر الضريبة على دخل الشركات واعتبارات الرسوم الجمركية وعوامل المنافسة ومخاطر ارتفاع الأسعار، والمخاطر السياسية والاقتصادية والاجتماعية والقيود على التدفقات النقدية الخارجية للعملات الأجنبية وتقارير تقييم الأداء واهتمام الشركات في المشروعات المشتركة والرغبة في دعم المراكز التفاوضية للشركات التابعة في مقدمة هذه الاعتبارات.

الضريبة على دخل الشركات:

تحاول بعض الشركات تعظيم أرباحها عن طريق الاستفادة من اختلاف معدلات الضريبة على دخل الشركات وكذلك اختلاف المسموحات والتنزيلات التي يسمح

التشريعي الضريبي بخصمها من الوعاء الضريبي قبل الوصول للدخل الخاضع للضريبة ويمكن تعظيم الأرباح ما لم يكن ذلك ممنوعاً قانونياً عن طريق وضع أسعار تحويل تؤدي إلى تحريك الأرباح من الوحدات التابعة الموجودة في دول ذات معدلات ضريبية مرتفعة في اتجاه دول ذات معدلات ضريبية منخفضة حيث تؤدي أسعار التحويل المرتفعة إلى دول ترتفع فيها معدلات الضريبة على دخل الشركات إلى ارتفاع تكلفة البضاعة المباعة وبالتالي إلى تخفيض أرباح الوحدات الاقتصادية في تلك الدول ومن ثم تخفيض الضرائب المفروضة على هذه الأرباح، في حين تؤدي أسعار التحويل المنخفضة إلى دول تنخفض فيها معدلات الضريبة على دخل الشركات إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة وزيادة أرباح الوحدات الاقتصادية في هذه الدول وبالتالي تعظيم أرباح المجموعة الدولية ككل.

مثال (1)

شركة (C.M) شركة تابعة مملوكة بالكامل للشركة العالمية قامت بشحن 1000 000 وحدة من السلعة (س) إلى شركة (M.M) وهي شركة تابعة أيضاً للشركة العالمية وبسعر 8 دولار للوحدة الواحدة (سعر السوق) وتقوم الشركة التابعة (M.M) بيع الوحدة بمبلغ 12 دولار فإذا علمت أن:

1. بلغت تكلفة المبيعات لدى شركة (G M) 3000 000 دولار ومصاريف التشغيل 1000 000 دولار.
2. بلغت مصاريف التشغيل لدى شركة (M.M) 1.5 دولار للوحدة الواحدة.
3. ضريبة الدخل في الدولة التي تعمل بها شركة (G.M) 20% وفي الدولة التي تعمل بها شركة M.M 35%.

المطلوب: تحديد أي سعر تحويل أفضل للشركة ككل

أ. على أساس التكلفة علماً بأن تكلفة الوحدة لدى شركة (G.M) 6 دولار للوحدة.
ب. على أساس سعر 8 دولار للوحدة (سعر السوق).

الحل:

أ- التحويل بسعر 6 دولار للوحدة.

البيان	شركة G.M	شركة M.M	المجموعة ككل
المبيعات	6000 000	12000 000	12000 000
تكلفة المبيعات	(3000 000)	(6000 000)	(3000 000)
مجمل الدخل	3000 000	6000 000	9000 000
مصروفات التشغيل	(1000 000)	(1500000)	(2500000)
الدخل قبل الضريبة	2000 000	4500000	6500 000
ضريبة الدخل (20%) 35%	(400000)	(1575000)	(1975000)
صافي الدخل بعد الضرائب	1600000	2925000	4525000

ب- التحويل بسعر 8 دولار للوحدة

البيان	شركة G.M	شركة M.M	المجموعة ككل
المبيعات	8000000	12000000	12000000
تكلفة المبيعات	(3000000)	(8000000)	(3000000)
مجمل الدخل	5000000	4000000	9000000
مصروفات التشغيل	(1000000)	(1500000)	(2500000)
صافي الدخل قبل الضرائب	4000000	2500000	6500000
ضريبة الدخل (20%، 35%)	(800000)	(875000)	(1675000)

صافي الدخل بعد الضرائب	3200000	1625000	4825000

يتضح من خلال المثال السابق أن سعر التحويل 8 دولار للوحدة أفضل للشركة ككل من سعر تحويل 6 دولار للوحدة حيث أن الشركة عندما سعرت السلع المحولة بسعر 6 دولار للوحدة تحملت عبئاً ضريبياً بلغ 1975000 دولار في حين بلغ هذا العبء 1675000 دولار وبذلك حققت تعظيماً في الأرباح بمبلغ 300000 دولار (4825000-4525000)

وقد أدركت الحكومات في الدول المضيفة استغلال الشركات الدولية بعض الثغرات والاختلافات في التشريعات الضريبية لأغراض التجنب الضريبي حيث أعطي قانون الضرائب الأمريكي على سبيل المثال لوزير الخزانة سلطة تتبع ترحيل الدخل أو الخصومات بين دافعي الضرائب لاستغلال الفروق في أسعار الضريبة الوطنية، كما قامت الحكومة النرويجية بالاتفاق مع الشركات الدولية المتعددة الجنسية على تحديد العبء الضريبي عن طريق المفاوضات مع إدارة تلك الشركات بعيداً عن قواعد المحاسبة وبعيداً عن أسعار التحويل المستخدمة.

اعتبارات الرسوم الجمركية:

يجب أخذ الرسوم الجمركية على الواردات من السلع والخدمات بعين الاعتبار عند تحديد أسعار التحويل للشركات الدولية فعند الرغبة في تحويل سلع وخدمات إلى دولة ترتفع فيها الرسوم الجمركية يتم التحويل بأسعار تحويل منخفضة والعكس عند التحويل إلى دول تنخفض فيها الرسوم الجمركية وهنا تواجه الشركة نظامين ضريبيين (ضريبة الدخل والرسوم الجمركية) وعلى الإدارة الموازنة بين هذين النظامين عند تحديد سعر التحويل وتتم الموازنة من خلال المقارنة بين وفورات الرسوم الجمركية واحتمالات زيادة الأعباء الضريبية كما يوضحها المثال التالي:

مثال (2)

شركة دولية متعددة الجنسيات مقرها في العاصمة الأردنية عمان وتمتلك شركتين تابعتين ملكية كاملة الأولى داخلية في مدينة العقبة والأخرى في هونج كونج حيث تقوم بإنتاج إحدى المنتجات الإلكترونية وتحويلها للشركة التابعة في العقبة والتي تقوم ببيعها في الأسواق الأردنية وفيما يلي البيانات المتوفرة عن العمليات بين الشركتين:

1. قامت الشركة في هونج كونج بإنتاج مليون وحدة وتحويلها للشركة في العقبة.
2. تكلفة إنتاج الوحدة الصناعية 13 دينار للوحدة.
3. التكاليف الكلية للإنتاج والتسويق للوحدة 16.5 دينار.
4. تكلفة التسويق في الأردن 25 دينار للوحدة وتباع الوحدة بسعر 60 دينار للوحدة.
5. معدل الضريبة على دخل الشركات 16.5% في هونج كونج، 35% في الأردن.

الرسوم الجمركية على الواردات 15% في الأردن.

المطلوب: تحديد أيهما أفضل للشركة الدولية ككل:

أ- سعر تحويل 20 دينار للوحدة.

ب- سعر تحويل 28 دينار للوحدة.

الحل: أ. سعر تحويل 20 دينار للوحدة

بيان	الشركة (هونج كونج)	الشركة (العقبة)	الشركة (المجموعة ككل)
المبيعات	20000000	60000000	60000000
تكلفة للمبيعات	13000 000	20000000	13000000
رسوم جمركية على الواردات	-	3000 000	3000 000

مجمل الدخل	7000 000	37000 000	44000 000
– مصاريف التشغيل	3500000	25000 000	28500 000
صافي الدخل قبل الضرائب	3500 000	12000 000	15500 000
الضرائب على الدخل 16.5%، 35%	577500	4200 000	4777500
صافي الدخل بعد الضرائب	2922500	7800 000	10722500

ب. سعر تحويل 28 دينار للوحدة

بيان	شركة هونج كونج	شركة العقبة	المجموعة الدولية ككل
المبيعات	28000 000	60000 000	60000 000
ت. المبيعات	13000 000	28000 000	13000 000
رسوم جمركية على الواردات	–	4200000	4200 000
مجمل الدخل	15000 000	27800000	42800 000
– مصاريف التشغيل	3500 000	25000 000	28500 000
صافي الدخل قبل الضرائب	11500 000	2800 000	14300 000
الضرائب على الدخل 16.5%، 35%	1897500	980000	2877500
صافي الدخل بعد الضرائب	9602500	1820000	11422500

يلاحظ أن سعر تحويل 28 دينار للوحدة أفضل من سعر تحويل 20 دينار للوحدة حيث أن الرسوم الجمركية والضرائب عند التحويل بسعر 20 دينار للوحدة بلغت 7777500 في حين بلغت عند التحويل بسعر 28 دينار للوحدة 7077500

أي حققت الشركة ككل وفراً ضريبياً بقيمة 000 700 دينار وبالتالي فائضاً في صافي الربح بعد الضريبة بقيمة 000 700 دينار.

عوامل المنافسة:

لتدعيم مركز الشركة التابعة التنافسي تعمد الشركة الأم إلى مد الشركة التابعة بعناصر الإنتاج بأسعار تحويل منخفضة حيث يؤدي هذا الدعم إلى قوة الشركة في وجه الشركات المنافسة أو حمايتها من تزايد المنافسة الأجنبية، ويمكن إلغاء هذا الدعم تدريجياً كلما قوي مركز الشركة التابعة في السوق الأجنبي ولكن يجب على الشركة أن تراعي عدم قيام الدول المضيفة بأي إجراءات مضادة أو إجراءات انتقامية من المنافسين.

مخاطر ارتفاع الأسعار:

قد يؤدي عامل المنافسة والرسوم الجمركية على الواردات بإدارة الشركة للتحويل بأسعار تحويل منخفضة إلا أن مخاطر التضخم وارتفاع مستوى الأسعار سيؤثر على هذا القرار حيث يمكن لأسعار التحويل المرتفعة أن تواجه مخاطر التضخم حيث يتم من خلالها نقل أكبر مبالغ من النقدية بسحبها من الدولة التي يعاني اقتصادها من التضخم وذلك من خلال تحقيق الأرباح في الدولة التي لا تعاني من التضخم.

المخاطر السياسة والاقتصادية والاجتماعية:

تعمل الشركات الدولية في بيئة تتسم بالتقلبات والتغيرات وفي ظروف عدم تأكد وفي ظل مخاطر مختلفة منها المخاطر السياسية نتيجة عدم استقرار الوضع السياسي في الدول المضيفة وما يترتب عليه من مخاطر اقتصادية واجتماعية فعلى

سبيل المثال: يمكن أن يزداد تدخل حكومات الدول المضيفة في عمليات وأنشطة الشركات التابعة ويمكن أن تتعرض التوابع الأجنبية لمخاطر التأميم والمصادرة بواسطة حكومات الدول المضيفة وعليه تؤدي أسعار التحويل المرتفعة لهذه الشركات إلى تقليل هذه المخاطر وتخفيف آثارها السلبية.

القيود على التدفقات النقدية الخارجية من العملات الأجنبية:

تفرض العديد من دول العالم قيوداً مشددة على التدفقات النقدية الخارجية من العملات الأجنبية رغبة منها في زيادة الاحتياطي النقدي الأجنبي وذلك من خلال استخدام أسعار صرف رسمية جزائية أو من خلال وضع معدلات غير مقبولة لتحويل العملات الأجنبية للخارج أو تحديد كمية العملات الأجنبية المسموح بإخراجها من الدولة ويمكن للشركات الدولية من خلال أسعار التحويل المنخفضة تجنب بعض هذه القيود وذلك بإظهار الأرباح وتحقيقها لدى الشركة الأم إذا كان التحويل من الشركة التابعة للشركة الأم كما أن تسعير الخدمات المحولة من الشركة الأم للشركة التابعة بأسعار تحويل مرتفعة تحقق النتيجة نفسها.

تقارير تقييم الأداء:

تتأثر سياسات تحديد أسعار التحويل نتيجة مركزية أو لا مركزية إدارة مراكز الربحية داخل المجموعة الدولية حيث تعتبر أسعار التحويل أحد محددات أداء المجموعة حيث يسعى كل مدير مركز ربحية إلى تعظيم أرباح مركزه خاصة إذا كانت تقارير تقييم الأداء تعتمد بشكل رئيسي على مدى تحقيق هذه المراكز للأرباح ولذلك على إدارة المجموعة أن تعمل على تحفيز المدراء على اتخاذ القرارات التي تعظم أداء وحداتهم والتي تتفق مع أهداف المجموعة ككل كما يجب عليها أن توجد أساس عادل للحكم على أداء المدراء للشركات التابعة دون الاعتماد فقط على مدى تحقيق هذه الشركات للربحية.

اهتمام الشركاء في المشروعات المشتركة:

انتشرت في القرن العشرين ظاهرة المشروعات المشتركة بين رجال الأعمال الوطنيين والأجانب حيث تلعب جنسية إدارة هذه الشركات دوراً في تحديد أسعار التحويل **فعلى سبيل المثال:** تسعى بعض الإدارات إلى استخدام أسعار تحويل لتعظيم الأرباح المحققة محلياً تحقيقاً لمصلحة المساهمين المحليين وقد يتعارض هذا الأمر مع مصلحة الشركة ككل، كما تلعب جنسية إدارة هذه الشركات دوراً في تفضيل سياسة معينة في تحديد سعر التحويل على سياسة أخرى فإن إدارات الشركات الأمريكية والفرنسية واليابانية والبريطانية تفضل التسعير على أساس التكلفة في حين تفضل الإدارات الإيطالية والكندية والإسكندنافية التسعير على أساس السوق.

الرغبة في دعم المراكز التفاوضية للشركات التابعة:

تلجأ الشركة الدولية الأم إلى تدعيم المركز المالي للشركات التابعة الأجنبية من خلال التحويل بأسعار تحويل منخفضة مما يؤدي إلى زيادة أرباحها المحققة محلياً وذلك لإكسابها موقفاً تفاوضياً قوياً للحصول على التمويل أو التسهيلات الائتمانية من السوق المحلي أو عن طريق منحها أسعار تحويل مرتفعة للسلع التامة التي تحولها هذه الشركات للخارج.

وقد أظهرت دراسة أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية لنحو 62 شركة متعددة الجنسية مركزها الولايات المتحدة أن هناك 14 متغيراً بيئياً تؤثر على قرارات

أسعار التحويل وهذه المتغيرات البيئية مرتبة تنازلياً حسب أهميتها وهي: (فريدرك تشوي وآخرون: 2004: 620):

1. ظروف السوق في الدولة الأجنبية.
2. المنافسة في الدول الأجنبية.
3. الأرباح للتوابع الأجنبية.
4. الضريبة الفيدرالية على الدخل.
5. الظروف الاقتصادية في الدولة الأجنبية.
6. القيود على الاستيراد.
7. الرسوم الجمركية.
8. الرقابة على الأسعار.
9. الضريبة في الدولة الأجنبية.
10. الرقابة على النقد.
11. حوافز التقدير الأمريكية.
12. تقييم أسعار النقد.
13. إدارة التدفقات النقدية.
14. الضرائب الفيدرالية الأمريكية الأخرى.

أسئلة وتمارين

1. ما هو الدور الذي تلعبه المزايا الضريبية في الضرائب الدولية؟
2. بالرجوع إلى القانون الضريبي في بلدك كيف يتم معالجة الدخل المتحقق من المصادر الأجنبية؟
3. قارن بين دور أسعار التحويل المحلية وأسعار التحويل الدولية؟
4. حسب رأيك أي المداخل أفضل لتحديد سعر التحويل؟ تكلم عن المداخل المستخدمة في بلدك لتحديد أسعار التحويل وحدد ما هو المدخل الأكثر استخداماً.
5. ما هو دور المحاسب في تحديد أسعار التحويل؟ وما هي متطلبات القيام بهذا الدور.
6. تحدث عن المخاطر البيئية التي تؤثر في تحديد أسعار التحويل الدولية.
7. تكلم عن مداخل التحاسب الضريبي الدولي وعلاقتها بمشكلة الازدواج الضريبي.

ضع إشارة (√) أمام العبارة الصحيحة وإشارة (X) أمام العبارة الخاطئة:

1. ( ) يشير مفهوم أسعار التحويل الدولية إلى قيمة السلع والخدمات المحولة بين الشركات الدولية متعددة الجنسية.
2. ( ) تمثل توزيعات الأرباح تدفقات مالية دولية بين الوحدات الأجنبية للمجموعة.

3. ( ) يتم تحديد أسعار التحويل في ضوء مدخل أسعار السوق الخارجية طبقاً لسعر السوق الحرة مضافاً إليها نسبة هامش ربح.
4. ( ) تعد أسعار التحويل المحسوبة وفقاً لمدخل التكلفة أفضل تقريب للقيمة الحقيقية عندما لا تتوفر السوق الحرة للسلع والخدمات المحولة.
5. ( ) تؤثر معدلات التضخم على إمكانية إدارة المجموعة الدولية في الاستخدام السليم لأدوات تحديد أسعار التحويل الدولية.
6. ( ) تختلف أسعار التحويل وفقاً لمدخل التكلفة استناداً لمفهوم التكلفة الذي يستخدم في تحديدها والنسبة التي تضاف إليه.
7. ( ) هناك العديد من المفاهيم الأساسية التي تحكم عملية التحاسب الضريبي للدخول من مصادر أجنبية منها مفهوم الإقليمية ومفهوم العالمية.
8. ( ) يشير مفهوم التأجيل الضريبي في مجال التحاسب عن الدخول من مصادر أجنبية إلى إعفاء بعض شرائح الدخل من الخضوع للضريبة.
9. ( ) يؤدي تطبيق النظم الضريبية التقليدية إلى إحداث الازدواج الضريبي.
10. ( ) تستخدم بعض الدول المفهوم الواسع للدخل للتحاسب الضريبي لتشجيع وجذب المستثمرين الأجانب.
11. ( ) تقوم فلسفة النظم الضريبية الدولية على أساس أن لكل دولة ذات سيادة الحق في فرض الضرائب على الدخول المتولدة داخل وخارج حدودها.
12. ( ) حجم الأعباء الضريبية التي تتحملها شركة دولية مكونة من مركز رئيس وعشرة فروع تعادل الأعباء الضريبية التي تتحملها شركة دولية أخرى تتكون من أحد عشر فرعاً.

اختر الإجابة الصحيحة من بين البدائل المتاحة:

1. يشير مفهوم أسعار التحويل الدولية إلى :

أ- قيمة السلع والخدمات المحولة بين الأقسام الداخلية.

ب- قيمة السلع والخدمات المحولة بين وحدات المجموعة متعددة الجنسيات.

ج- قيمة السلع والخدمات المحولة بين الشركات متعددة الجنسيات.

د- قيمة الصادرات الخارجية بالعملة الأجنبية.

2. يتم تحديد قيمة أسعار التحويل الدولية في ضوء مدخل أسعار السوق الخارجية طبقاً لـ :

أ- أسعار السوق بعد إضافة نسبة هامش ربح.

ب- أسعار التكلفة بعد إضافة نسبة هامش ربح.

ج- أسعار السوق مطروحاً منها نسبة التخفيض في التكاليف.

د- لا شئ مما سبق.

3. حققت إحدى الشركات التابعة الأجنبية صافي دخل بلغ 100 مليون دولار عام 2005، فإذا كان معدل الضريبة على دخل الشركات في الدول الأجنبية 40% وفي الدولة الأم 50% فإن إجمالي العبء الضريبي الذي تتحمله الشركة الدولية الأم على هذا الدخل وفق أسلوب الخصم الضريبي بلغ:

أ- 30 مليون دولار.

ب- 10 مليون دولار.

ج- 90 مليون دولار.

د- إجابة أخرى.

4. شركة طلال أبو غزالة الدولية لتدقيق الحسابات حقق فرعها في القاهرة صافي ربح 720000 جنيه مصري ومعدل الضريبة على الدخل في مصر 35% وفي الدولة الأم في الأردن 40% باستخدام أسلوب الخصم الضريبي فإن الشركة ستدفع للحكومة الأردنية ضريبة على دخل فرعها في القاهرة مبلغ وقدره:

أ- 252000 جنيه مصري.

ب- 282000 جنيه مصري.

ج- 36000 جنيه مصري.

د- 186000 جنيه مصري.

5. يقصد بالتأجيل الضريبي: تأجيل إجراءات التحاسب الضريبي للدخول المتولدة من المصادر الأجنبية حتى:

أ- نهاية السنة المالية.

ب- تحقق الشركة الدولية الأرباح.

ج- يقوم المساهمين باستلام توزيعات الأرباح.

د- (أ+ب).

6. الإستراتيجية المفضلة لتحديد أسعار التحويل في الشركات الدولية تستند لمدخل:

أ- أسعار السوق.

ب- سعر التكلفة.

ج- الأسعار التفاوضية.

د- جميع ما سبق.

7. عند التحويل إلى دولة ترتفع فيها ضريبة الدخل على أرباح الشركات فإنه من الأفضل للشركة أن يتم التحويل:

أ- بالتكلفة الكلية للوحدات المحولة.

ب- بالتكلفة الكلية + هامش ربح 10%.

ج- بالتكلفة المتغيرة للوحدات المحولة.

د- بالتكلفة المتغيرة + هامش ربح 15%.

8. يعتبر التحويل وفق مدخل سعر السوق الخارجي مفضلاً لأنه:

أ- يتميز بالمرونة في الاستخدام.

ب- يتميز بالشرعية القانونية.

ج- يتميز بالبساطة في الاستخدام والتطبيق.

د- (ب + ج)

9. يقوم فرع إحدى الشركات الدولية متعددة الجنسية بإنتاج منتج إلكتروني بتكلفة كلية 40 دينار للوحدة، وبتكلفة متغيرة 30 دينار للوحدة ويباع في السوق الخارجي ب 50 دينار للوحدة، ويرغب هذا الفرع بتحويل المنتج إلى فرع آخر لنفس المجموعة تقع في دولة معدل الضريبة على دخل الشركات بها 49% فإن أفضل سعر تحويل للشركة ككل هو:

أ- 40 دينار للوحدة ب- 30 دينار للوحدة

ج- 50 دينار للوحدة د- لا شيء مما سبق

10. تقوم إحدى الشركات التابعة الأجنبية بإنتاج سلعة معينة وتحويلها للشركة الأم فإذا كانت تكلفة الوحدة الكلية 10 دنانير وتباع في السوق المحلي للشركة

التابعة بمبلغ 12 دينار للوحدة وتباع في السوق الخارجي للدولة الأم (يمكن للشركة الأم الحصول عليها من السوق) بمبلغ 20 دينار بعد تحمل الشركة تكاليف تسويقية 20 دينار للوحدة إذا قررت بيعها لشركات أخرى وبعدها يمكن للشركة الأم بيعها للمستهلك بقيمة 25 دينار للوحدة، فإن سعر التحويل وفق سياسة أسعار السوق الخارجية هو:

أ- 25 دينار ب- 12 دينار ج- 20 دينار د- 18 دينار

11. عند تحويل سلع وخدمات إلى دولة ترتفع فيها معدلات الضريبة على دخل الشركات يتم التحويل:

أ- بأسعار تحويل مرتفعة مما يؤدي على خفض التكلفة وزيادة الأرباح.

ب- أسعار تحويل منخفضة مما يؤدي إلى خفض التكلفة وزيادة الأرباح.

ج- أسعار تحويل مرتفعة مما يؤدي إلى زيادة التكلفة وخفض الأرباح.

د- أسعار تحويل منخفضة مما يؤدي إلى زيادة التكلفة وخفض الأرباح.

12. عند تحويل سلع وخدمات إلى دولة ترتفع فيها معدلات الضريبة على دخل الشركات والرسوم الجمركية على الواردات يتم التحويل:

أ- بأسعار تحويل مرتفعة ب- بأسعار تحويل منخفضة

ج- بأسعار تحويل متوسطة د- لا شيء مما سبق.

13. يتطلب مدخل أسعار التحويل التفاوضية ضرورة:

أ- وجود سوق تنافسية حرة.

ب- إجراء مفاوضات مباشرة بين المديرين من شركتين دوليتين.

ج- القيام بحملة إعلانية للوصول لأفضل الأسعار.

د- إجراء مفاوضات مباشرة بين مديري المبيعات والمشتريات بالشركة.

تمارين عملية

تقوم شركة جنرال الكتريك الأمريكية بعملياتها الاقتصادية الدولية من خلال مقرها الرئيس في واشنطن العاصمة الأمريكية ومجموعة من الشركات التابعة في الدول الأجنبية وقد قامت الشركة الأم بإنتاج 10000 وحدة من السلعة (B.H) بتكلفة متغيرة قدرها 250 دولار للوحدة وتحويلها للشركة التابعة في السعودية بسعر تحويل 350 دولار للوحدة والذي قام بدوره باستكمال تصنيعها وتسويقها مقابل تكاليف تشغيل 50 دولار للوحدة وبيعها في السوق السعودية بسعر 500 دولار للوحدة **فإذا علمت أن:**

1. مصاريف التشغيل للوحدة في الولايات المتحدة 20 دولار للوحدة.
2. معدل الضريبة على دخل الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية 20% وفي السعودية 35%.
3. الرسوم الجمركية على الواردات في المملكة السعودية 15%.

المطلوب:

1. تحديد مقدار الأعباء الضريبة التي تتحملها الشركة الأمريكية ككل.
2. تحديد حجم الوفورات الضريبية إذا قررت شركة جنرال الكتريك التحويل بسعر 400 دولار للوحدة.
3. إعداد ملخص لقائمة الدخل للمجموعة الدولية ككل كما تظهر نهاية السنة المالية.

تتبع إحدى الشركات التابعة سنوياً 1000 وحدة من منتج معين بتكلفة 700 دولار للوحدة في الدولة (أ) وتبيع إنتاجها بالكامل لشركة تابعة أخرى في الدولة (ب) والتي تقوم بدورها ببيع الوحدة للمستهلك بسعر 1800 دولار وتتحمل كلا الشركتين

مصروفات تشغيلية 100 دولار للوحدة الواحدة وتفرض الدولتين أ، ب معدلات ضريبة على دخل الشركات بمعدل 50% في الدولة (أ)، 30% في الدولة (ب).

المطلوب:

1. تحديد أثر رفع الشركة التابعة في الدولة (أ) لسعر تحويل الوحدة من 1000 دولار إلى 1200دولار.
2. إذا كانت الدولة (ب) تفرض رسوماً جمركية على الواردات بمعدل 20% أيهما أفضل للشركة التحويل بسعر:
   أ. 700 دولار للوحدة.
   ب. 1000 دولار للوحدة.
   ج. 1200 دولار للوحدة.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

1. **محمد السيد سعيد، الشركات متعددة الجنسيات وآثارها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، الهيئة المصرية العامة للكتاب: 1978م.**
2. **زين العابدين فارس، هادي محسن دعيه، دراسات وبحوث في المحاسبة الدولية، مكتبة الجلاء الحديثة، بورسعيد: 2000م.**
3. **حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية، دار المسيرة للنشر والتوزيع: عمان، 1995م.**
4. **نبيه بن عبد الرحمن الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية- الإطار الفكري والواقع العملي، الجمعية السعودية للمحاسبة، الإصدار الخامس عشر، الرياض: 1998م.**
5. **عزيزة عبد الرازق، المحاسبة والمراجعة الدولية، مطبعة كلية الزراعة، القاهرة: بدون.**
6. **ضياء آل هاشم، طلال أبو غزالة، المحاسبة الدولية، من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1992م.**
7. **عبد المنعم محمود عبد المنعم، عيسى محمد أبو طبل، المراجعة أصولها العلمية والعملية، دار النهضة العربية، الجزء الأول، 1982م.**
8. **يوسف جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية- مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، بدون، 2001م.**
9. **فردريك تشوى وآخرون، المحاسبة الدولية، تعريب: محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض: 2004م.**

10. الاتحاد الدولي للمحاسبين، الأدلة الدولية لمراجعة الحسابات، من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان 1989م.
11. الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية للمراجعة، من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان: 1998م.
12. هشام حسن المليجي، المحاسبة الدولية، مؤسسة نبيل للطباعة، القاهرة: 2000م.
13. ابراهيم أحمد الصعيدي، محمد صبري ندا، دراسات معاصرة في نظم المعلومات المحاسبية، القاهرة: 2000م.
14. باري سيجل، النقود والبنوك والاقتصاد، ترجمة عبد الله منصور، دار المريخ للنشر، الرياض: 1987م.
15. محمد سعيد عبد الهادي، الإدارة المالية- الاستثمار والتمويل- التحليل المالي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان: 1999م.
16. عبد الرحمن يسري أحمد، محمد علي الليثي، التحليل الاقتصادي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية: 1987م.
17. أحمد أبو الفتوح الناقة، نظرية النقود والبنوك والأسواق المالية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية: 1995م.
18. شوقي إسماعيل، شحادتة، نظرية المحاسبة من منظور إسلامي، الأهرام للإعلام العربي، 1998م.
19. لجنة معايير المحاسبة الدولية، معايير المحاسبة الدولية، من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1999م.
20. زين العابدين فارس، المنهج العلمي لتخطيط وتحديد الربح الخاضع لضريبة الدخل في الشركات المتعددة الجنسيات مع التطبيق على شركات الاستثمار

العربي، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة المنصورة، كلية التجارة، 1980م.
21. رأفت حسين مطير، معايير المحاسبة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2002م.
22. محمد مطر، الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية كشرط لانضمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية، مجلة دراسات استراتيجية، العدد 18، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية، 1997م.
23. طلال أبو غزالة، دراسة تحليلية مقارنة بين معايير المراجعة السعودية والدولية، الندوة الثالثة حول سبل تطوير المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، الرياض مارس 1987م.
24. عيد حامد الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، إدارة البحوث، الرياض 1994م.
25. جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، النظام الأساسي واللائحة الداخلية، 2000م.
26. جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، مجلة المحاسب القانوني، أهداف الجمعية، العدد الثالث آيار 2001م.
27. محمد الفيومي محمد، الشركات الدولية، مدخل اقتصادي محاسبي– دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية: 1982م

28. الأميرة إبراهيم عثمان، دراسة نظرية لفعالية توحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض عدد 64، 1989م.
29. طلال أبو غزالة، بين معايير المراجعة السعودية والدولية (دراسة تحليلية مقارنة، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 16، 1987م.
30. وابل بن علي الوابل، أسلوب بناء المعايير المحاسبية- التجربة السعودية،مجلة الملك سعود، مجلد (2)، العلوم الإدارية، 1995م.
31. البيان الختامي القرارات والتوصيات للمؤتمر المحاسبي العربي الدولي الرابع حول اتفاقية التجارة في الخدمات وأثرها على الاقتصاد العربي، أبو ظبي 22-23- كانون الثاني، يناير، 2000م.
32. وفاء محمد إبراهيم عبد الصمد، دراسات في المحاسبة الدولية، مكتبة الجامعة، بور فؤاد، 1992م.
33. محمد صبري، إبراهيم ندا، إعداد القوائم المالية في جمهورية مصر العربية طبقاً لمعيار التغيرات في الأسعار، المجلة العلمية الاقتصادية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، 1991م.
34. وليد ناجي الحيالي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان 2004م.

ثانياً: المراجع الأجنبية

1. **Samuels J. and A Piper, International Accounting "Croom Helm, London, 1985.**
2. **Eric L. kohler, A dictionary for Accountants, (Gth, ed), New Delhi: Prenticc-Hall of India. 1972.**
3. **Leonard Lorensen, Reporting Forelgnoper ation of U.S. compmnes In Accounting Research Study No. 12 (New Yourk: AI COA), 1972 U.S. Dollars.**
4. **The Accountancy of changing Price. Ieoeis, 1954.**
5. **Richard E. Baker and Others, Advaned financial Accounting, U.S.A Library of Congres Cataloging-in Publication Data, 1989.**
6. **Floyd A. Beams, a dvanced A ccounting, 5th, U.S.A. New Jersey. Prentice Hall. Inc, 1992**
7. **Rade Buugh, L and S. Gray "International Accounting: Multina-tional Enterprises" Jhon wiley and sons, INC.N.Y.1993**
8. **Choi, and G. Mueller, International Accountion " Prentice-Hall International Editions, 1992**
9. **Miller, E " Accounting Problems of Maltinational Enterprises, D,C. Heath, Lexington, Mass, 1979.**
10. **Samules, J and A. Piper International Accounting, Groom Helm, London, 1985**
11. **Walton, P., Haller, A. and Raffournier, B., International Accountion, Thomson Business Press 1998**
12. **Coopers and Lybrand, Foreign Currency Translation and Hedging, John Wiley and sons, Inc., New York 1994**
13. **Belkaoui, A., Interantional Multinational Accountion, The Dryden Press, London, 1994**
14. **Ian J. Martin, Accounting and Control in the Foreign Exchange Market Second Edition, London, Butteworth and Co.(Publichers) Ltd., 1993**