مركز التعليم المفتوح
برنامج محاسبة البنوك والبورصات

المحاسبـــة الدوليـــة (٢)

المستوى الثامن

كود ١٨١

دكـتـور
عيد محمود حميدة
أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة – جامعة بنها

٢٠١٠ - ٢٠١١

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

مقدمة الكتاب

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

C

مقدمة الكتاب

يناقش هذا الكتاب مجموعة من الموضوعات المحاسبية المتعلقة بأحد فروع علم المحاسبة والتي ظهرت نتيجة انتشار الشركات ذات النشاط الدولي والتي تمارس أنشطتها في ظل اختلاف مجموعة من الظروف البيئية والاقتصادية والسياسية والقانونية ومن ثم تتعرض للعديد من المشكلات المحاسبية ذات الطبيعة الدولية يمكن حصرها وتحليلها والعمل على تقديم الحلول المناسبة لها وكذلك توفير المعلومات المالية المرتبطة بالأبعاد الدولية والتي تهم مستخدمي المعلومات المحاسبية على النطاق الدولي فيما يعرف بالمحاسبة الدولية.

ويتضمن هذا الكتاب سبعة فصول تم إعدادهم لإمداد طالب علم المحاسبة بالكثير من المعلومات التي تفيده في مجال المحاسبة الدولية ليكون على بينة ومقدرة وكفاءة في تتبع المعالجات والتسويات والمصطلحات العلمية المستخدمة في التعاملات المحاسبية على النطاق الدولي ولذا فقد تناول هذا الكتاب الموضوعات التالية:

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

C

١- المحاسبة على النطاق الدولي:

٢- المحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات.

٣- مراجعة التقارير المالية في الشركات متعددة الجنسيات.

٤- التكييف المحاسبي للشركات متعددة الجنسيات.

٥- المحاسبة عن العمليات الخارجية.

٦- ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية.

٧- معايير المحاسبة الدولية.

وإني إذ انتهز هذه الفرصة وأقدم هذا الجهد المتواضع أسجد لربي الذي أعانني ووفقني في إتمام هذا العمل .. وأسأله سبحانه وتعالى أن يجعله سبيل توفيق لكل من يستعين به .. وأصلي وأسلم على سيدنا محمد صلاةً تطهر بها القلوب، وتغفر بها الذنوب، وتدفع بها الخطوب، وتفرج بها الكروب، وعلى آله وصحبه وسلم تسليماً كثيراً.

وما التوفيق إلا من عند الله،

د. عيد محمود حميدة،،

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

١

الفصل الأول
المحاسبة على النطاق الدولي

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الفصل الأول

المحاسبة على النطاق الدولي

تعبر النظم المحاسبية المطبقة محلياً في كل دولة من دول العالم عن نتاج البيئة الإقليمية التي تمثلها فهي تعكس مجموعة من الخصائص عن بيئتها المحلية فلاشك أن النظم المحاسبية الإقليمية على مستوى كل رحلة تتأثر بالظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة، ولقد كان للتطورات الاقتصادية المتلاحقة في مختلف دول العالم وزيادة معدلات التجارة الدولية وزيادة حجم الاستثمارات الدولية للشركات الكبرى انعاكاساتها الواضحة على بيئة الأعمال وحجم الملكية والسيطرة المالية لكي يتجاوز ذلك الحدود الإقليمية إلى مختلف أجزاء العالم، ولذا فقد تزايد الاهتمام في نهاية القرن العشرين ومطلع القرن الحالي إلى أهمية دراسة المحاسبة على النطاق الدولي لعدة أسباب من أهمها:

١- الاهتمام المتزايد من قبل العديد من الهيئات والمنظمات المحاسبية المهنية بعملية تحقيق أكبر قدر ممكن من التجانس والتوافق في الطرق والأساليب والإجراءات المحاسبية بين مختلف الدول في محاولة منها

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

للوصول إلى لغة محاسبية مشتركة تعمل على تسهيل حكمة انتقال رؤوس الأموال والبضائع والخدمات عبر الحدود الإقليمية.

٢- إن تضخم حجم التجارة الدولية وزيادة حجم الاستثمارات الدولية أدى إلى ظهور المنشآت الدولية والشركات متعددة الجنسيات وما صاحبها من مشاكل محاسبية.

٣- المحاولات المبذولة من أجل تحقيق التوافق في النظم المحاسبية وتوحيد الممارسات التطبيقية المحاسبية بين مختلف الدول للوصول إلى توافق دولي محاسبي مقبول.

٤- إن المحاسبة على النطاق الدولي تعكس أحدث مراحل تطور الفكر المحاسبي للخروج به من نطاق الممارسات المحاسبية الإقليمية إلى مواجهة المشاكل المحاسبية ذات البعد الدولي.

وقد تأسست المحاسبة على النطاق الدولي كنطاق ثانوي منطقي في مجال المحاسبة. وعلى اتساع العالم، تقوم المنظمات الدولية والمحلية والمعاهد العلمية بتقديم العديد من أوراق المناقشة والتوصيات المهنية والفنية والعديد من الدراسات والمقالات التي تتعلق بموضوع المحاسبة على النطاق الدولي.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وتقوم مكاتب المحاسبة في أمريكا بتنظيم أقسام مستقرة لتعمل على النطاق الدولي، كما أن الشركات الكبرى تعمل بصورة متزايدة على توفير وظائف تنفيذية عليا للقائمين على الرقابة على النطاق الدولي. وفي الوقت الحاضر، فإن العديد من المعاهد العلمية التجارية تقوم بتدريس مناهج علمية في هذا الموضوع. وفي الولايات المتحدة يمكن مشاهدة مثالين على هذا الاتجاه. فقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين *(AICPA)* بتأسيس شعبة مهنية دولية كجزء رسمي في خطته التنظيمية، كما أن الجمعية الأمريكية للمحاسبة *(AAA)* قامت بتأسيس قسم خاص بالمحاسبة الدولية عام ١٩٧٦.

وفيما مضى، كرس بعض النقاد جهودهم لتوجيه الانتقادات بأن تمييز المحاسبة الدولية بصورة منفصلة سوف يعني الإذعان للموضة وسوف يؤدي إلى تكاثر الاعتبارات أو المفاهيم الإجرائية للمحاسبة، أو إلى ضياع الموارد فيما يؤكده العقل بأنه مجال ليس له وجود. واليوم لسنا في حاجة للدفاع عن المحاسبة الدولية. وفي الربع الأخير من القرن العشرين جعلت البيئة التجارية والاجتماعية من المحاسبة الدولية حقيقة واضحة.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وهناك أربعة عوامل رئيسية ساهمت في وجود المحاسبة على النطاق الدولي وهي:

١ - الحوادث التاريخية السابقة.

٢ - قيام الشركات متعددة الجنسية.

٣ - الطبيعة الدولية لبعض المشاكل المحاسبية الخاصة.

٤ - تطلعات الباحثين.

(١) الحوادث التاريخية السابقة:

إن تاريخ المحاسبة، هو تاريخ دولي. فإمساك الدفاتر وفقاً للقيد المزدوج – والذي ينظر إليه عموماً على أنه بداية التكوين للمحاسبة كما نعرفها الآن – قد انبثق من ولايات إيطاليا في القرنين الرابع والخامس عشر. ولقد انتقل إمساك الدفاتر بعد النمط الإيطالي إلى ألمانيا لمساعدة التجار.

وفي نفس الوقت قام بعض الفلاسفة الألمان من المهتمين بشئون المال والتجارة بتمهيد سبل حساب الدخل الدفتري، كما أن بعض الفرنسيين قاموا بتطبيق النظام الكلي للتخطيط والمساءلة الحكومية.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وكمسلك طبيعي، وصلت أفكار محاسبة القيد المزدوج إلى جـزر بريطانيا حيث أوليت الأفكار اهتماماً وتقدماً ملحوظاً. ولقد جعل الوضـع العالمي للاقتصاد البريطاني خلال القرنين السابع عشر والثامن عشر من بريطانيا أفضل إرسالية فيما يتعلق بالمحاسـبة، وهكـذا سـاعد النفـوذ البريطاني على انتشار لواء المحاسبة ليس فقط في أمريكا الشمالية ولكـن في رابطة الشعوب البريطانية كما كانت قائمة في ذاك الوقت.

وقد لوحظ تطورات متوازية بالطبع في مناطق النفوذ الاجتماعي – اقتصادي أو السياسي. وهكذا نقل الهولنديون سمة المحاسبة التي أنشأوها في بلادهم إلى اندونيسيا ومناطق أخرى. وقد تأكـد الفرنـسيون مـن أن بولينيسيا ومناطق النفوذ الفرنسي في أفريقيا سوف تطبق نظم المحاسـبة الفرنسية، بينما قام الألمان بتوسيع نطاق محاسبتهم إلى دول أخرى مثـل اليابان والسويد والإمبراطورية الروسية.

وعندما نمت قوة الاقتصاد في الولايات المتحدة خـلال النـصف الأول من القرن العشرين، قامت بوضع نظام يتوافق مع أحدث الآراء في شئون المحاسبة. وقد ساهمت المعاهد العلمية في هذا التطور عن طريـق

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

تعزيز البعد المفهومي للمحاسبة، وقبول المحاسبة كأحد فروع المعرفة الأكاديمية في الجامعة. وهكذا يبدو طبيعياً جداً أنه بعد الحرب العالمية الثانية، أصبح لنفوذ المحاسبة في الولايات المتحدة دوراً ملموساً في كافة دول العالم الغربي وخاصة في ألمانيا واليابان. وعلى نطاق أضيق، أمكن ملاحظة نفس العوامل بصورة مباشرة في دول أخرى مثل البرازيل والمكسيك والفلبين والسويد وتايوان. وأكثر من ذلك، ظهرت تأثيرات مشابهة في تطورات المحاسبة على المستوى الإقليمي مثلما حدث في توجيهات المحاسبة الصادرة عن السوق الأوروبية المشتركة أو تطوير قانون الشركات للدول الاسكندينافية الخمس.

وهناك تناقض ظاهري في التراث الدولي للمحاسبة يتمثل في أن المحاسبة في معظم الدول أصبحت مسألة ترتبط بدرجة كبيرة بجوانب قومية – فالمعايير القومية والنواحي التطبيقية ارتكزت بعمق على القوانين والنظم المهنية التي تعارف عليها قومياً. وهناك قصور في تفهم متطلبات التوازي مع الدول الأخرى. وفي هذا الصدد، نجد أن المحاسبة تشبه القانون إلى حد كبير فكلاهما يعتمد على نظم إقليمية خاصة وكلاهما

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

يخضع لقواعد وتفسيرات ذات طابع إقليمي. وأيضاً كلاهما يخدم الأفـــراد والمنظمات التي تتزايد أنشطتها خارج الحدود الإقليمية.

(٢) قيام الشركات متعددة الجنسية:

بدأ ظهور الشركات متعددة الجنسية على الصعيد العالمي منذ قيـــام الحرب العالمية الثانية. وجمعت هذه الشركات في نفس الوقت بين عوامل الإطراء والإدانة، ومع ذلك فإنها تتكاثر بصورة مستمرة.

وتمثل الشركات متعددة الجنسية في مجموعها قوة لا يستهان بهـــا. وقد استطاعت هذه الشركات أن تصمد في مواجهة جميع الانتقادات التي وجهت إليها، بفضل قدرتها الفائقة على التكيف مع العالم الذي وجدت فيه، واستعدادها لتحويل الموارد على اتساع العالم هكـــذا وجـــدت المحاســـبة متعددة الجنسية. وكما سبق القول، فإن التطورات المحاسبية حول العـــالم كانت بطبيعتها يسيطر عليها الطابع الإقليمي، ولقد تعاظمت الاختلافـــات الناتجة عن ذلك بسبب الاختلافات البيئية. على سبيل المثال، فإن الوجهـــة الاجتماعية للمحاسبة سوف تعني بالضرورة أن مختلف البيئات الاجتماعية – اقتصادية *(Socio-Economic)* تتطلب أنواعاً مختلفة من اتخاذ القرارات وبالتالي نظماً وإجراءات محاسبية مختلفة. كما أن المتطلبات المحاســـبية

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الاقتصاد تتم الرقابة عليه مركزياً كما هو الحال في بعض البلدان تختلف تماماً عن تلك الموجودة في الاقتصاديات التي تدار عن طريق السوق.

ومن جهة أخرى، فإن المحاسبة في الدول النامية لها وظائف تختلف عن تلك الموجودة في الدول المتقدمة. ويجب على الشركات متعددة الجنسية أن تتخطى هذه الاختلافات المحاسبية إذا ما أرادت أن تحقق فوائد حقيقية من تخصيص الموارد على اتساع العالم. ولذلك فإن مشكلة المحاسبة في الشركات متعددة الجنسية تتمثل في إمكانية الاستفادة من المعايير والإجراءات المحاسبية المختلفة من دولة لأخرى والتي غالباً ما تكون متعارضة مع بعضها البعض.

(٣) الطبيعة الدولية لبعض المشاكل المحاسبية الخاصة:

بدأت التجارة الدولية كتجارة خارجية تتمثل في مختلف عمليات الاستيراد والتصدير. وتتطلب المتاجرة بالسلع خارج الحدود الإقليمية استخدام عملات أجنبية – أما في حالة استلام المصدر لقيمة صادراته وأما في حالة قيام المستورد بسداد قيمة وارداته. وفي كلا الحالتين تتطلب العمليات من هذا النوع عمليات قياس باستخدام عملتين قوميتين، ويؤدي

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

ذلك إلى ظهور مشاكل ترجمة التبادل الأجنبي – وهي سمة مميزة للمحاسبة في الشركات متعددة الجنسية.

وتعتبر عمليات توحيد أو دمج الشركات التابعة الأجنبية من المشاكل الخاصة المتميزة في مواقف تعدد الجنسيات. على سبيل المثال، فإن قانون الشركات الألماني يتطلب منذ عام ١٩٦٥ ضرورة توحيد الشركات التابعة الوطنية فقط، وترك للشركات التابعة الأجنبية حرية الاختيار في التوحيد. ويرتبط بمشكلة التوحيد تلك التسويات التي تجري في القوائم المالية والمتعلقة بالقوة الشرائية العامة. وعلى فرض أن أحد الشركات التابعة المملوكة بالكامل تعمل في دولة أخرى وأن الشركة القابضة كانت مطالبة بإعداد قوائم مالية على أساس تسويات المستوى العام للأسعار فهل يجب استخدام الرقم القياسي للأسعار لموطن الشركة القابضة أم لموطن الشركة التابعة عند إعادة تصوير القوائم المالية للشركة التابعة؟

بالإضافة إلى ما سبق، هل ينبغي أن نبدأ بترجمة آثار العملة الأجنبية ثم نقوم بعد ذلك بإعادة تصوير القوائم وفقاً لآثار مستوى

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الأسعار، أم على العكس نبدأ بإعادة التصوير ثم يليها الترجمة؟ فآثار القوائم المالية ليست متماثلة في ظل البديلين.

ومن المشاكل الأخرى المتميزة في مجال تعدد الجنسيات الحاجة إلى إعادة صياغة *(Recasting)* القوائم المالية المعدة وفقاً لمجموعة معينة من المعايير والإجراءات المحاسبية إلى مجموعة أخرى للوفاء باحتياجات المستخدمين في دول مختلفة، ومن أمثلة ذلك قيام الشركات الهولندية متعددة الجنسية بإعادة صياغة قوائمها المالية من أساس التكلفة الاستبدالية إلى أساس التكلفة التاريخية حتى تتفق مع ما هو مطلوب ومفهوم في الولايات المتحدة. هذا بالإضافة إلى أن تقارير المراجعين المستقلين (الملحقة بالقوائم المالية) لها أيضاً أنماطاً مختلفة من دولة إلى أخرى.

ولاشك أن مثل هذه المشاكل المحاسبية الخاصة لن يكون لها أي وجود في حالة غياب التجارة والمعاملات المالية الدولية.

(٤) تطلعات الباحثين:

من المعروف أن الأكاديميين يأخذون العديد من المشاكل التي يتناولونها من واقع الممارسة العملية، والحقيقة أن المحاسبة في الشركات

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

متعددة الجنسية لا تعتبر استثناءاً من ذلك. فعندما شعرت المعاهد والمنظمات بأنها أصبحت ملزمة بإجراء بحوث أساسية تهم وكالات المحاسبة متعددة الجنسية، وعندما اقترحت الأحاديث وتقارير اللجان والمقالات مراراً وتكراراً أن هناك عدداً من القضايا والمشاكل سوف يسود بمجرد الوصول إلى المحاسبة متعددة الجنسية، عندئذ أمكن مشاهدة قدراً معيناً من الفضول الفكري المتدفق، مما أدى إلى وجود قدر من الاهتمام الأكاديمي بهذا الموضوع.

وعندما بدأت المشاكل العملية في هذا المجال في الظهور على السطح بصورة متزايدة – بصفة رئيسية من خلال الأوراق التي قدمت في المؤتمرات الدولية والمقالات التي تظهر في النشرات المهنية – فقد بدأت بعض رسائل الدكتوراه في المحاسبة في أمريكا بتناول ظاهرة المحاسبة في الشركات متعددة الجنسية. وقد أوجد هذا الجهد بدوره بعض الخبرات الأكاديمية في مشاكل المحاسبة متعددة الجنسية والحقيقة أنه لا تزال هناك مساهمات أكثر أمام الأدب المحاسبي في هذه القضية.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

٢

الفصل الثاني
المحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الفصل الثاني

المحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات

يرى البعض أن وضع المحاسبة في المنشآت متعددة الجنسية كنطاق منفصل ومعرف يقف عموماً عند مرحلة المقارنة والتحليل لما عليه الوضع في الدول المختلفة. فالمحاسبة في الشركات متعددة الجنسية لم تصل بعد إلى مستوى التجريد الذي يسمح بإطار نظري مستقل للمفاهيم وبناء النماذج، ويعني ذلك أنه ليس هناك أية مبادئ أساسية للمحاسبة في الشركات متعددة الجنسية، مما يدعو إلى ترك أية نظريات خاصة جانباً.

من جهة أخرى يمكن اعتبار المحاسبة في الشركات متعددة الجنسية مجال فرعي للمحاسبة، وهي في ذلك تشبه إلى حد بعيد العلاقة القائمة بين الاقتصاد والاقتصاد الدولي أو القانون والقانون الدولي وهكذا. ولذلك فإن المحاسبة في الشركات متعددة الجنسية تقع داخل إطار المحاسبة ككل، وهي بذلك لا تسعى إلى التفوق عليها أو أن تحل محل النظريات والممارسات المحاسبية القائمة، بل بالأحرى فإنها تسعى إلى توسيع المجال القائم ككل عن طريق إعطائه إطاراً نظرياً أكثر دقة وأكثر نفعية.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

ويعتمد البعض الآخر في تقييم المحاسبة فـــي الـــشركات متعـــددة الجنسية على التعريف. وفي هذا الصدد أمكن التفرقة بين ثلاثة مداخل في تعريف المحاسبة على النحو التالي:

(١) المحاسبة العالمية: *World Accounting*

وفقاً لهذا المدخل، تعتبر المحاسبة على النطاق الدولي بمثابة نظام عالمي *(Universal System)* يمكن تطبيقه في جميع الدول. وفي هذه الحالة سوف يتم وضع مجموعة من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً *(GAAP)* على اتساع العالم، وذلك كهدف نهائي لنظام المحاسبة على النطاق الدولي.

(٢) المحاسبة الدولية: *International Accounting*

يتضمن المفهوم الرئيسي الثاني لمصطلح المحاسبة الدولية اتجـــاه وصفي وإعلامي أو إخباري. ووفقاً لهذا المفهوم تتضمن المحاسبة الدولية جميع أنواع المبادئ والأساليب والمعايير المحاسبية لجميع الدول. وهـــو يشتمل على مجموعة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً داخل حدود كـــل دولة. ولذلك يجب على المحاسب أن يكون على بينة بالمبادئ المتعـــددة عند دراسته للمحاسبة الدولية ولا يكون من المتوقع الوصول إلى مجموعة

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

عالمية محددة من المبادئ. وسوف يعتبر تجميع كافة المبادئ والأساليب والمعايير لجميع الدول بمثابة نظاماً للمحاسبة الدولية. ويلاحظ أن هذا التعدد يرجع إلى اختلاف المؤثرات الجغرافية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية والقانونية.

(٣) المحاسبة عن الشركات التابعة الأجنبية:

Accounting for Foreign Subsidiaries

يشير المفهوم الرئيس الثالث الذي يمكن أن ينطبق على المحاسبة على النطاق الدولي إلى التطبيقات أو الممارسات المحاسبية لشركة قابضة وشركة أجنبية تابعة. ووفقاً لهذا المفهوم ينبغي الإشارة إلى دولة معينة أو موطن معين للوصول إلى تقارير مالية دولية فعالة. وهنا يكون المحاسب معنياً بصفة أساسية بترجمة وتسوية القوائم المالية للشركة التابعة، وسوف تعتمد المشاكل المحاسبية المختلفة والمبادئ المحاسبية الواجب تطبيقها على الدولة التي يتم الإشارة إليها لأغراض الترجمة والتسوية.

ومن الواضح أن المفهوم الأول – المحاسبة العالمية – يعتمد على ضرورة وضع مجموعة عريضة من المبادئ المحاسبية التي تكون مقبولة عالمياً وذلك حتى تكون القوائم المالية أكثر نفعية وأكثر فهماً على الأساس

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الدولي. ويعتقد الكاتب أن إمكانية الوصول إلى نظام محاسبي دولـــي أو عالمي للمبادئ التي يجب أن تتبعها جميع الدول، يعتبر أمراً مشكوكاً فيه وذلك بسبب اختلاف القوى القانونية والسياسية والاجتماعية فيمـــا بـــين الدول.

أما المفهوم الثاني – المحاسبة الدولية – فهو يتضمن جميع المبادئ المحاسبية المختلفة في جميع الدول. وهذا المفهوم يجعل المحاسب علـــى بينة من أن هناك مبادئ مختلفة عن تلك المطبقة في بلده. ولـــذلك فإنـــه سوف يطالب بأن يكون ذا وعي مزدوج بالمبادئ، وذلك بالقـــدر الـــذي يمكنه من الحصول على فهم أفضل للعلاقة والآثار فيمـــا بـــين مبـــادئ وممارسات دولة معينة مقارنة مع دولة أخرى. وعلى ذلك ســـوف يهـــتم المحاسب بأثر علاقة اختلاف عمليات الترجمة بالنظم المحاسبية في الدول المختلفة. ويرى الكاتب أن هذا المفهوم هو الأكثر ملائمـــة لأي دراســـة واقعية للمحاسبة على النطاق الدولي بصفة عامة وتطوير التقارير المالية الدولية بصفة خاصة.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

ومن أهم الصعوبات الواضحة بالنسبة للمفهوم الثالث – المحاسبة في الشركات التابعة الأجنبية – ما ينشأ عن الممارسات المحاسبية المختلفة الموجودة في تلك الدول التي تقع فيها الشركات التابعة. وتعتبر مشكلة تسوية القوائم المالية من أساس عملة الشركة التابعة إلى أساس عملة الشركة القابضة من المسائل الهامة وفقاً لهذا المفهوم. وتشير آراء الكتاب إلى أن هذا المفهوم للمحاسبة على النطاق الدولي يعتبر سطحي للغاية، ولذا فإنه لا يعتبر من المفاهيم المقبولة.

وفيما يتعلق بشأن التعاريف المختلفة للمحاسبة على النطاق الدولي، فإن هناك نتيجتان في غاية الأهمية وهما:

أولاً: لا يوجد في الوقت الحاضر تعريف وحيد مقبول دولياً لمصطلح المحاسبة الدولية. وإذا رغبنا كمحاسبين أن نبذل قصارى جهدنا من أجل هدف تطوير المحاسبة على أساس دولي، عندئذ فإن الأمر المنطقي الوحيد هو ضرورة البدء بوضع مفهوم واحد لمصطلح المحاسبة الدولية بحيث يكون مقبولاً على النطاق الدولي.

ثانياً: أن عملية وضع تعريف للمحاسبة الدولية تعتبر مسألة صعبة للغاية. وعلى أية حال، إذا مضى المحاسبون في استخدام مصطلح "المحاسبة الدولية" فإنه ينبغي أن نأخذ على عاتقنا مسئولية الوصول إلى تعريف ذو اتفاق وقبول عالمي.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وظائف المحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات

أن الحاجة إلى خبير في المحاسبة الدولية لا تعني أن يكون هناك محاسباً متخصصاً في الأنشطة المالية والاقتصادية والقانونية المتعلقة بمنطقة معينة. بالأحرى فإن توافر المعرفة المحاسبية الدولية هي التي تساعد المحاسب المهني في القيام بمسئولياته المالية الدولية.

ولقد أظهرت الأبعاد الدولية للأنشطة التجارية الحاجة المتزايدة إلى خبير في المحاسبة الدولية. ولاشك أن هذه الأبعاد قد ساعدت على اقتراح المسئوليات الإضافية للمحاسب الدولي.

هيكل المحاسبة الدولية:

على المستوى المحلي *(Micro Level)* تشتمل المحاسبة الدولية على المحاسبة عن النشاط التجاري على مستوى المنشأة *(Firm Level)* والذي يتخطى الحدود القومية أو الذي يدار في مكان خلاف الموطن الرسمي للشركة. ويعمل ذلك على استبعاد عناصر البيئة الخارجية القانونية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية فيما عدا تلك العناصر التي تؤثر على الوظيفة المحاسبية للنشاط الدولي للمنشأة. كما أنه أيضاً يستبعد معرفة

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

المبادئ المحاسبية لدولة معينة فيما عدا ما يتعلق منها بالنشاط التجـــاري الدولي. وعلى أية حال فإن المبادئ المحاسبية المقارنة تعد أحد العناصر الهامة للمحاسبة الدولية، طالما أنها تتعلق بالتقـــارير الماليـــة المتخطيـــة للحدود القومية والتي تخدم مصالح المستثمرين في دول مختلفة.

ومن المؤكد أن المحاسبة الدولية لا تعتبر فرعاً منفصلاً من فروع المعرفة، ولكنها تتضمن جميع مجالات المحاسبة مثل المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية ونظرية المحاسبة والمراجعة والضرائب. وقد رأي أحد الكتاب[١] أن المحاسبة الدولية يمكن تقسيمها إلى أربع مجموعات رئيسية كما يلي:

١ - المحاسبة عن العمليات الدولية.

٢ - الرقابة المحاسبية على مستوى تعدد الجنسيات.

٣ - التقارير المالية الدولية.

٤ - المبادئ المحاسبية المقارنة على المستوى الدولي.

---

(١) Rueschhoff, Norlin G., International Accounting and Financial Reporting, Praeger Publishers, Inc., New York, 1976, p. 6.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

هذا وتعتبر المجموعتان الأولى والثانية بصفة أساسية محاسبة مالية وإدارية على المستوى الداخلي، أما المجموعتان الثالثة والرابعة فتمثلان وجهة التقارير الخارجية نظرياً وعملياً. ويلاحظ أن مبادئ ومعايير المراجعة تمثل جزءاً هاماً من إعداد التقارير المالية الدولية، وتتكامل مشاكل الضرائب مع جميع الموضوعات السابقة.

واجبات المحاسب الدولي:

تشتمل واجبات المحاسب الذي يعمل داخل أحد المنشآت الدولية على واجبات مالية وأخرى إدارية. ومن الناحية المالية، يكون المحاسب مسئولاً عن واجبات المساءلة *(Accountability)* أو القيادة *(Stewardship)* لما يتعلق بأصول المنشأة. ومن الناحية الإدارية فإنه يكون مسئولاً عن توفير معلومات محاسبية تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية.

وتتطلب مهمة الرقابة المالية على أصول المنشأة في الشركات الدولية الإلمام بمبادئ وممارسات المحاسبة عن الأنشطة الدولية. أما مهمة اتخاذ القرارات فتشتمل على واجبات الرقابة المحاسبية متعددة الجنسية، والتي يطلق عليها أحياناً الإدارة المالية الدولية. ويتم توزيع هذه المهام

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

بين المراقب الإداري *(Controller)* والمراقب المالي *(Treasurer)* ويتم ذلك ليس فقط على أعلى مستوى من التنظيم متعدد الجنسية ولكن أيضاً داخل أقل المستويات ويمكن ملاحظة تفويض تلك المهام فيما بين المستويات المختلفة وفقاً لخبرات عينة نموذجية من الشركات الدولية من خلال العرض التالي:

أولاً: وظائف الرقابة المالية: *Treasure Ship*

تشتمل واجبات المراقب المالي على مستوى الشركة على ما يلي:

(١)تدبير رأس المال اللازم للمشروعات والاحتياجات النقدية غير العادية (مثل التمويل عن طريق الاقتراض متوسط وطويل الأجل من البنوك، إصدار السندات، إصدار الأسهم).

(٢)تنسيق التمويل قصير الأجل للتأكد من الحصول على أقصى استفادة من رأس المال العامل على أساس دولي (مثلاً أقصى استفادة من السحب على المكشوف إذا كان ضرورياً، ومعايير التوزيعات المسددة).

(٣)وضع سياسات وإجراءات المحافظة على الأصول المعرضة للخطر ومواجهة التضخم وانخفاض قيمة العملة.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

(٤) العلاقات مع البنوك الوطنية والأجنبية.

(٥) العلاقات مع المساهمين حول العالم.

(٦) وضع سياسات وإجراءات الائتمان والتحصيل (للتأكد من أن العملاء لا يتخطون حدود الائتمان المادية وتنميط حدود المخاطر).

(٧) وضع سياسات وإجراءات الاستثمار الواجب القيام بها بالأموال الزائدة (على سبيل المثال، تحديد أنواع الأوراق المالية المقبولة).

(٨) التغطية التأمينية *(Insurance Coverage)* وهي وظيفة يفترض في الغالب قيام إدارة الشركة بها للحصول على مزايا بوالص التأمين الشاملة والتي يمكن أن تخفض تكاليف التأمين.

وعلى مستوى القسم تتمثل واجبات المراقب المالي فيما يلي:

(١) مراجعة مركز النقدية ورأس المال العامل وتقديم التوصيات.

(٢) مراجعة السياسة المتبعة في المحافظة على الأصول المعرضة للمخاطر.

(٣) تنسيق عمليات الاقتراض.

(٤) تقديم خدمات استشارية وتدريبية للمراقبين الماليين في الشركات التابعة.

وعلى مستوى الشركات التابعة تتمثل واجبات المراقب المالي فيما يلي:

(١) تحليل رأس المال العامل المطلوب والتنبؤ بالاحتياجات النقدية.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

(٢) القيام بالمهام اليومية لعمليات البنوك للأموال قصيرة الأجل.
(٣) إجراءات حماية الأصول المعرضة للخطر.
(٤) إدارة الديون وعمليات التحصيل.
(٥) استثمار النقدية الفائضة في المجالات المصرح بها.
(٦) ترتيب سياسات وتعاقدات التأمين المحلية.

ثانياً: وظائف الرقابة الإدارية: *Controller Ship*

تشتمل واجبات المراقب المالي على مستوى الشركة على ما يلي:

(١) وضع سياسات وإجراءات عمليات التوحيد (على سبيل المثال، طرق الترجمة، تحديد البنود التي يتم دمجها لتشملها القوائم الموحدة).
(٢) تكوين وتصوير خريطة نمطية للحسابات.
(٣) الإجراءات والأساليب المحاسبية (مثل طرق الإهلاك للأنواع المختلفة من الأصول، تقييم المخزون).
(٤) أساليب وإجراءات المراجعة الداخلية.
(٥) نماذج وتوقيت الموازنات التخطيطية التشغيلية والرأسمالية.
(٦) نماذج وتوقيت التقارير ونظم الرقابة.
(٧) اختيار واستخدام أجهزة التشغيل الإلكتروني للبيانات في الوظيفة المحاسبية (مثل استخدام نظام نمطي للأجهزة والبرامج).
(٨) اختيار المحاسبين القانونيين المحليين الذي يتولون مهام الشركات التابعة الأجنبية.

وعلى مستوى القسم تتمثل واجبات المراقب الإداري فيما يلي:

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

(١)تقديم توجيهات بشأن إعداد الموازنات التخطيطية للشركة التابعة.
(٢)مراجعة وتوحيد الموازنات التخطيطية للشركة التابعة.
(٣)تحليل أداء الشركة التابعة.
(٤)تقديم خدمات استشارية وتدريبية للرقابة على الشركة التابعة.
(٥)وضع سياسات للرقابة على مستوى الأقسام.
(٦)الإشراف على سياسات التسعير.

وعلى مستوى الشركة التابعة تتمثل واجبات المراقب الإداري فيما يلي:

(١) إعداد التقارير المالية وإجراءات التوحيد.
(٢) تحليل الأداء المالي.
(٣) إعداد الموازنات التخطيطية والنماذج المالية.
(٤) حفظ الدفاتر والسجلات المحاسبية بما فيها أجهزة الحاسب الإلكتروني.
(٥) مراجعة عمليات الشركة التابعة.
(٦) إعداد الإقرارات الضريبية.

ويلاحظ أن وظيفة المساءلة أو قيادة أصول المنشأة تعمل على تمكين كل من الأطراف الداخلية والخارجية من تقييم أداء ومركز المنشأة المالي. وتتم مراجعة هذه الوظيفة بمعرفة المراجع الخارجي. وبالمقابلة،

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

فإن المستشارون الإداريون من خارج المنشأة قد يكلفون بالمساعدة في مراقبة وإنشاء نظم معلومات تفيد في اتخاذ قرارات الرقابة الروتينية وأيضاً لحل المشاكل الرئيسية لنواحي الاستثمار والتمويل. ويمكن توضيح العلاقات المتبادلة بين هذه الوظائف من خلال الشكل الآتي:

وظيفة المحاسب الدولي

محاسبة إدارية	محاسبة مالية	
مراقب إداري	مراقب مالي	تقارير داخلية
مستشار الإدارة	مراجع قانوني	تقارير خارجية

وعلى أية حال فإن هذه الوظائف ليست قاصرة على أهداف الإدارة الداخلية ولكنها تمتد إلى تقديم التقارير للمستثمرين والأطراف الأخرى المهتمة. وقد يتمثل المستثمرون في الشركات الدولية في حملة الأسهم أو الدائنون أو آخرون من أصحاب المصالح غير المباشرة في الشركة، أما الأطراف الأخرى المهتمة فتشمل الوكالات الحكومية والموظفين أو العاملين واتحاداتهم العمالية والعملاء والموردين، وقد يتمثل الدائنون وحملة الأسهم في أفراد أو مؤسسات استثمارية أو شريك من قبل الحكومة

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وهو الشكل الغالب في العمليات الدولية بدرجة كبيرة عنه في العمليات الوطنية. ولا شك أن التقارير الخارجية المقدمة إلى جمهور القراء على اتساع العالم تخلق كثير من المشاكل وتتطلب قدراً أوسع وأعمق من الفهم بالمقارنة مع المعرفة المحدودة بمبادئ المحاسبة وممارستها داخل حدود كل دولة على حدة.

خبير المحاسبة الدولية المرغوب فيه:

يجب أن تمتد معرفة المحاسب الدولي إلى جميع فروع أو مجالات المحاسبة بالنسبة إلى كافة أنواع المنشآت التي يمتد نشاطها إلى خارج الحدود القومية أو التي تمارس أنشطتها في موقع آخر خلاف موطنها الرسمي. ويتطلب ذلك ضرورة الإلمام بالتقارير المالية الدولية للمستثمرين وفي نفس الوقت المحاسبة الإدارية.

وينبغي أن يقوم المحاسب الدولي بتوفير تقارير مالية يمكن للمستثمرين أن يتفهموها بسهولة ويسر حول العالم، ويتطلب ذلك ضرورة إلمام المحاسب بمعايير التقارير الملائمة لعمليات النشاط التجاري والاستثمارات الدولية. كما أن الرغبة المتزايدة في تملك الأسهم الأجنبية تتطلب إمكانية تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة واضحة وذلك حتى يمكن

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

توفير بيانات يسهل على قراء القوائم المالية استيعابها مهما اختلفت جنسياتهم.

ويتمثل دور المحاسب في الشركة متعددة الجنسية في توفير البيانات المحاسبية اللازمة لأغراض المساءلة والرقابة على العمليات ومهام حل مشكلات الاستثمار للشركة الدولية. وقد أدى معدل الزيادة المستمر في الاستثمارات والتجارة الدولية في شركات عديدة إلى الحاجة إلى تفهم المشكلات المتميزة للمحاسبة عن العمليات الدولية.

أن التعرف على المشاكل المعاصرة للمحاسبة الدولية سوف يقوي جانب الفهم الدولي. كما أن تطوير التقارير المالية الدولية سوف يساعد حركة التجارة والاستثمار من الوجهة الاقتصادية.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

٣

الفصل الثالث
مراجعة التقارير المالية فى الشركات متعددة الجنسيات

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الفصل الثالث

مراجعة التقارير المالية في الشركات متعددة الجنسيات

تتمثل الوظيفة الرئيسية للتقارير الماليـــة فـــي توصـــيل البيانـــات والمعلومات المالية للقراء، بما يمكنهم من الحكم السليم على مـــدى تقـــدم الإدارة في تحيق أهداف المشروع. ولا تختلف هذه الوظيفة في جوهرهـــا بالنسبة للتقارير المالية التي تعدها الشركات متعددة الجنسية. ولكن كل مـــا في الأمر أن تعدد الجنسيات قد أوجد طوائف مختلفة للقراء وأنواعاً جديدة من التقارير. ومن جهة أخرى فإن تعدد الجنسيات قد أدى إلى ظهور عدة قضايا متميزة لازالت حتى وقتنا هذا بدون حلول قاطعة مثل قضية الوحدة التي يجب التقرير عنها، المعايير والمبادئ التي يمكن تطبيقها في تقريـــر الشركات متعددة الجنسية، وكيفية ضمان التزام هذه الـــشركات بالمعـــايير والمبادئ المحاسبية الملائمة لطبيعة نشاطها الدولي.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

أنواع التقارير المالية في الشركات متعددة الجنسية

من المناسب تبويب التقارير المالية في الشركات متعددة الجنسية إلى أربعة أنواع مختلفة وهي:

أولاً: القوائم المالية الموحدة على النطاق الدولي.

ثانياً: التقارير المالية المتعددة للمستثمرين الدوليين.

ثالثاً: التقارير المالية القانونية.

رابعاً: التقارير الخاصة المقدمة إلى الوكالات الدولية.

أولاً: القوائم المالية الموحدة على النطاق الدولي:

تستخدم هذه الأنواع من التقارير المالية عموماً في الشركات متعددة الجنسية لتقديم معلومات إلى حملة أسهمها والأطراف الأخرى المستفيدة. وهي تعكس أساساً نتائج العمليات والمركز المالي لمجموعة من الشركات كما لو كانت وحدة اقتصادية واحدة بغض النظر عن أية اختلافات قانونية موجودة بين هذه الشركات. ومن أهم المشاكل التي تتعرض لها هذه القوائم:

(أ) أنها تكون على درجة عالية من التجميع في حالة الشركات العملاقة.

(ب) الحاجة إلى استخدام مجموعة واحدة من المعايير والمبادئ القومية للمحاسبة مما يجعل القوائم معدة بطريقة غير فعالة ومن المحتمل أن

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

تكون مضللة عندما يفشل قراؤها في فهم الأسس المحاسبية المتبعة في إعدادها.

وتتشابه مبادئ توحيد الحسابات الأجنبية في معظم الاعتبارات مع المبادئ المتبعة في توحيد الفروع الوطنية. وفي هذه الحالة يتم تجميع حسابات الشركة القابضة وشركاتها التابعة الأجنبية على أساس دمج البنود المتشابهة للأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات. أما العمليات المتداخلة التي تتم بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة فيتم حذفها. ولذلك فإن المشكلة الأساسية في توحيد الحسابات الأجنبية لا تتمثل في كيفية التوحيد وإنما تتمثل في تقرير ما إذا كان من الضروري إجراء هذا التوحيد من عدمه.

معيار التوحيد:

تختلف معايير توحيد الشركات التابعة من دولة لأخرى. وفي الولايات المتحدة، تعفى الشركات التابعة عموماً من التوحيد في الحالات التي تكون فيها قدرة الشركة القابضة محدودة في الرقابة على السياسات المالية المطبقة في الشركات التابعة الأجنبية. وعادة ما يفترض أن الرقابة

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

قائمة إذا كانت الشركة القابضة في الولايات المتحدة تمتلك أكثر من ٥٠% من الأسهم التي لها حق التصويت في الشركات التابعة. وفي دول أخرى يكون من المناسب غالباً إعفاء أي شركة تابعة من التوحيد إذا كانت تمارس نشاطاً يختلف كثيراً عن نشاط الشركة القابضة، وذلك لأن القوائم المالية الموحدة سوف تكون عديمة المعنى (كما هو الحال عندما تكون هناك بنوك وشركات تأمين تمثل شركات تابعة لشركات صناعية قابضة). وهناك مجالات أخرى لعدم توحيد الحسابات الأجنبية بالنسبة إلى القيم التي تتضمنها، أو احتمال عدم تناسب النفقة أو التأخير في إعداد القوائم المالية الموحدة، أو عندما يرى مديرو الشركة أن آثار التوحيد سوف تكون مضللة بالنسبة لنشاطها.

وبالنسبة للشركات التي فضلت عدم توحيد حسابات الشركات التابعة الأجنبية يمكنها المحاسبة عن هذه الاستثمارات بأحد طريقتين:

(أ) طريقة التكلفة *Cost Method*

(ب) طريقة حقوق الملكية *Equity Method*

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وفي ظل طريقة التكلفة يتم تسجيل الاستثمار في أسهم شركات أجنبية بالتكلفة. تعتبر الشركة القابضة أن هناك دخلاً قد تحقق من هذا الاستثمار فقط عندما تقوم شركات الاستثمار الأجنبية بتوزيع أرباح ويلاحظ أن اعتبار الدخل محققاً على أساس الحصص الموزعة من الأرباح لا يمثل مقياساً كفء للدخل الحقيقي المكتسب. فالتوزيعات التي يتم الحصول عليها قد تبرز علاقة ضعيفة بالنسبة إلى الأداء الفعلي لشركة الاستثمار، وذلك لأن هذه التوزيعات يمكن أن تختلف لمقابلة حاجة الشركة القابضة من الدخل أو النقدية.

وتتضاءل هذه الحالة كثيراً في ظل طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات، حيث يتم تعديل القيمة المرحلة *(Carrying Value)* للاستثمار لكي تعكس النصيب المخصص للمستثمر في أرباح أو خسائر الشركة محل الاستثمار *(Investee)* وتعالج التوزيعات المستلمة من الشركة محل الاستثمار بدورها كتخفيض في القيمة المرحلة لاستثمار الشركة القابضة. ويرى البعض أن قرار التوحيد يعتمد على عاملين أساسيين هما:

(أ) أهمية مستوى التوحيد بالنسبة إلى مختلف المستخدمين للقوائم المالية.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

(ب)المعاني التي يمكن استنباطها من القوائم الموحدة، والتي تقرر بعملة واحدة ما حدث في الواقع بعملات متعددة.

استخدامات القوائم المالية الموحدة:

تشتمل المجموعات الرئيسية لمستخدمي القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسية على دائني الشركة القابضة ودائني الشركات التابعة الأجنبية وحملة أسهم الشركة القابضة وحملة أسهم الشركات الأجنبية التابعة ومديري الشركة القابضة.

ولقد شهدت سنة ١٩٧٦ ثلاث حوادث على النطاق الدولي عملت على تغيير هذه الصورة وهي:

الحدث الأول: وقد تمثل في إعلان التوجيه السابع لدول السوق الأوروبية المشتركة *(EEC)* والذي يطالب بنشر قوائم مالية موحدة سنوياً.

الحدث الثاني: وقد تمثل في الاتفاقية التي أبرمت بمعرفة ٢٤ دولة تمثل أعضاء منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *(OECD)* والتي اشتملت على إرشادات للشركات معددة الجنسية. وتدعو الأبعاد المحاسبية لهذه الإرشادات إلى النشر السنوي للقوائم المالية لكل وحدة اقتصادية ككل. وقد استلزم ذلك نشر بيانات تكميلية للإفصاح على الأساس الموحد. وعلى الرغم من أن هذه الإرشادات تعتبر اختيارية، إلا أنه كان من المنتظر أن

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

تطبق على نطاق واسع في كبرى الشركات متعددة الجنسية في الدول الأعضاء.

الحدث الثالث: وقد تمثل في قيام لجنة المعايير الدولية للمحاسبة *(IASC)* بوضع معيار رسمي بخصوص القوائم المالية الموحدة، وقد تضمن هذا المعيار ما يلي:

١- يجب على الشركة القابضة أن تصدر قوائم مالية موحدة.

٢- يجب أن تستثنى أو تستبعد الشركة التابعة من التوحيد إذا:

(أ) كانت الرقابة مؤقتة أو

(ب) كانت الشركة التابعة تعمل تحت ظروف تفرض عليها قيوداً صارمة طويلة الأجل على تحويل الأموال، بحيث تضعف فيها رقابة الشركة القابضة على أصول وعمليات الشركة التابعة.

٣- من المفضل أن تقوم الشركات بإتباع سياسات محاسبية موحدة في القوائم المالية الموحدة.

٤- الاستثمارات في شركات ذات مصالح مشتركة وفي الشركات التابعة غير الموحدة يجب أن تدخل في القوائم المالية الموحدة وفقاً لطريقة حقوق الملكية في المحاسبة.

ثانياً: التقارير المالية المتعددة للمستثمرين الدوليين:

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

حتى تكون التقارير المالية مفهومة بوضوح بالنسبة لمختلف الطوائف المهتمة من بين مجموعات المستثمرين الدوليين، بدأت بعض الشركات الهولندية واليابانية متعددة الجنسية في إعداد تقارير مبنية على أساسين في نفس الوقت، أحدهما يكون وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها داخل أوطانهم وتقدم إلى المستفيدين المحليين، والأخرى على أساس معايير ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة وتقدم إلى مجموعات المستثمرين من "الأنجلو – سكسن".

وفي فبراير ١٩٧٥ قامت مجموعة البحث الدولية للمحاسبين *(AISG)* بتقديم دراسة بعنوان "التقارير المالية الدولية" أوصت فيها بضرورة توفير نوعين من القوائم المالية باعتبارهما جزءاً من المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهما القوائم المالية الأصلية والقوائم المالية الثانوية.

ويتم إعداد القوائم المالية الأصلية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الدولة التي تمثل موطن الشركة وبلغة هذه الدولة وعملتها القومية، أما القوائم المالية الثانوية فسوف تكون معدة خصيصاً للطوائف المهتمة بالتقارير المالية من دول أخرى. وسوف تتسم مثل هذه التقارير الثانوية بواحد أو أكثر من الخصائص التالية:

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

١- أنها تعد وفقاً لمعايير التقارير المتعارف عليها في دولة أجنبية.
٢- ينبغي أن يتم ترجمة القوائم إلى عملة أجنبية.
٣- ينبغي أن يتم ترجمة القوائم بلغة أخرى خلاف اللغة التي تعد بها التقارير في دولة الموطن.
٤- أن تقرير المراجع المستقل سوف يكون معبراً عنه بشكل مختلف عن المستخدم عموماً في دولة الموطن.

وإذا اشتملت القوائم الأصلية على معلومات كافية للوفاء بحاجات كافة الطوائف المهتمة بالمعلومات من دول أخرى، فإن هذه القوائم بذاتها سوف تخدم أغراضاً متعددة، وبالتالي تصبح القوائم الثانوية غير ضرورية. وتسلم توصيات مجموعة الدراسة الدولية للمحاسبين بأن جميع الشركات تعد قوائم أصلية، وأن أغلبية الشركات ذات الصلة بمجموعة الطوائف المهتمة بالتقارير المالية في أكثر من دولة واحدة سوف تقوم أيضاً بإعداد قوائم ثانوية (على الأقل لحين حدوث تنسيق أو توافق في معايير المحاسبة المالية على المستوى الدولي).

أن التقارير المالية المتعددة – كما افترضت مجموعة الدراسة الدولية – لا تمثل فكرة جديدة تماماً كما بدت عند ظهورها أول مرة. فلقد كان هناك دائماً تقارير متعددة بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

في معظم الدول. وأيضاً فقد وجدت هذه التقارير في كثير من مواقف الصناعة المعتادة، وهي تطلب في الولايات المتحدة تحت ما يسمى بقوانين تنظيم أسهم المجازفة *"Blue Sky" Laws* كما أنها في الغالب تدخل في مواقف التقارير الخاصة مثل ما يتصل بالاندماجات المقترحة وترتيبات التمويل طويل الأجل وما يشبه ذلك.

وبالنسبة للشركات متعددة الجنسية ومن يهتمون بقراءة تقاريرها فإن نظام التقارير المتعددة يحقق عدداً من المزايا أهمها:

١- تسمح هذه التقارير بتفهم كامل لوجهات النظر القومية بالتوازي مع وجهات النظر في قوميات أخرى ومن المحتمل الدولية.

٢- أن تفهم مصالح قراء التقارير الأصلية / الثانوية سوف يعمل على زيادة محتوى المعلومات وبالتالي جودتها في كلا النوعين من القوائم المالية. بالإضافة إلى أن هذا النظام الثنائي سوف يعمل على اختصار درجة عمومية التقارير المنشورة للشركات، الأمر الذي يسمح بإمكانية دخول معلومات مفيدة في قنوات الاقتصاد.

٣- أن التقارير المتعددة تتفهم تماماً مسألة اختلاف طبيعة النشاط والتمويل متعدد الجنسية من دولة لأخرى، وأن هذا الاختلاف لا يتعلق فقط بالمستوى ولكن أيضاً بالهيكل التنظيمي والسياسات

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

المالية وطبيعة العمليات التجارية. ولذلك فإن نظام التقارير المتعددة سوف يمثل أول خطوة تجاه الواقعية بدرجة أكبر في إدراك الآثار المحاسبية التي تنتج عن ظاهرة الشركات متعددة الجنسية.

٤- تعمل التقارير الأصلية / الثانوية للشركات متعددة الجنسية على تشجيع نمو الأسواق الدولية لرأس المال. كما أن المقدار المتزايد من الإفصاح المالي الناتج عن هذه التقارير سوف يفيد الشركات التي تدخل في الأسواق الدولية لرأس المال أو تتعامل معها.

ومن وجهة أخرى، فهناك أيضاً مجموعة من الانتقادات التي يمكن أن توجه إلى نظام التقارير المتعددة ومن أهمها:

١- تتمثل المشكلة الأساسية للتقارير الأصلية / الثانوية المقترحة في أنها تسير على خلاف وجهة النظر المعروفة بوجود موطن واحد للقوائم المالية، والتي يتمثل جوهرها في أن مديري الأعمال يتخذون العديد من القرارات وهم يعرفون على الأقل كيف تنعكس هذه القرارات أخيراً في قوائمهم المالية. وأنه إذا طبقت قواعد محاسبية مختلفة، فمن الممكن عندئذ أن تتخذ بعض قرارات الأعمال بطريقة مختلفة. وإذا كان الأمر كذلك فإن النتائج الحقيقية للتقارير المالية تكون صعبة المنال عندما تفرض مجموعة قواعد

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

محاسبية مغايرة أو أجنبية على مجموعة معينة من قرارات الأعمال وآثارها المالية. ولذلك فإن وجهة نظر الموطن الواحد تعتبر أن القوائم المالية يمكن فقط أن تبين صورة وحيدة للقرارات المالية ونتائج العمليات – فقط في وقت معين ووفقاً لمجموعة معينة من القواعد ولغرض معين.

٢- هناك مشكلة أخرى تتمثل في ما قد يحدث لقراء القوائم المالية من تشويش للمعلومات *(Confusion)* وذلك بسبب عدم قيام بعض المحاسبين بالإشارة إلى "المبادئ المحاسبية المتعارف عليها" وذلك لأنهم في الحقيقة على معرفة بعدة مجموعات من القواعد المتعارف عليها. وحتى قراء القوائم الذين يتمتعون بدرجة عالية من المهارة من المحتمل أيضاً أن يقعوا في حيرة إذا ما تسلموا إحصاءات مالية مختلفة لنفس الشركة وعن نفس الفترة.

ويرى البعض أن الإفصاح يجب أن ينظر إليه على أنه الحل المناسب لمشكلة تشويش القارئ. وفي الحقيقة فإن مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين قدمت توصية بشأن هذه المشكلة مؤداها: "أن الشركة العامة التي يكون لديها قدراً هاماً من الملكية أو المصالح المالية الدولية،

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وتقدم ملخصاً عن سياستها المحاسبية، عليها أن تبين بوضوح جنسية المبادئ المحاسبية التي اتبعتها".

٣- هناك بعض الصعوبات الأخرى التي يمكن أن تواجه المراجع المستقل فيما يتعلق بالقوائم المالية الثانوية وهي:

أ) إذا كانت العملة هي الاختلاف الوحيد بين القوائم المالية الأصلية والثانوية، فإن المراجعين سوف يعبرون عن رأيهم على أرقام العملة الوطنية وفقاً لمعايير التقرير في دولة موطن الشركة، ولكنهم قد يضطرون إلى قصر رأيهم عن أرقام العملة الأجنبية على مدى دقة الترجمة.

ب) إذا كانت اللغة هي الاختلاف الوحيد، فإن المراجعين سوف يعدون تقريرهم أيضاً وفقاً للمعايير الخاصة بدولة موطن الشركة ويجب أيضاً أن يقتنعوا بدقة الترجمة.

ج) إذا اختلف كل من الشكل والجوهر، يجب على المراجعين أن يعدوا التقرير وفقاً للمبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة السائدة في الدولة الأجنبية، ويجب عليهم أيضاً أن يشيروا إلى القوائم الأصلية، مقررين أنها قد أعدت وفقاً لمبادئ المحاسبة في دولة موطن الشركة. وعندئذ يجب عليهم أن يلخصوا الاختلافات الرئيسية بين

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

هذه المبادئ وتلك الخاصة بالدولة الأجنبية موضحين آثارها على صافي الدخل والمركز المالي.

ثالثاً: التقارير المالية القانونية:

من الوجهة العملية، تطلب جميع الدول التي تعمل في ظل نظم تحكمها مجموعة متكاملة من القوانين *(Code Law Systems)* (والغالبة على اتساع العالم) من الشركات المتوطنة داخل حدودها الإقليمية أن تقدم قوائم مالية محددة بواسطة القانون، بغض النظر عما إذا كانت هذه القوائم تخدم بصورة جيدة الحاجات العامة للتقارير المالية للشركة المعنية أو عما إذا كانت تقوم الشركة في نفس الوقت بإعداد مجموعات أخرى إضافية من التقارير لأغراض غير منصوص عليها في القانون. على سبيل المثال، يجب على الشركات المساهمة الألمانية والبريطانية والسويسرية أن تقوم بنشر قوائم منفصلة للشركة القابضة بالإضافة إلى القوائم الموحدة وكذلك فمن الضروري كبرى الشركات التابعة أن تقوم أيضاً بنشر قوائم منفصلة، وهناك أمثلة في ألمانيا وجد فيها أن ملفات التقرير السنوي تحتوي على خمسة أو ستة مجموعات مستقلة من التقارير.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وفي جميع الدول الصناعية توجد بعض المتطلبات القانونية المتعلقة بالمحاسبة، ومع ذلك فإن نطاق وقوة هذه المتطلبات يختلف بدرجة كبيرة من دولة إلى أخرى.

وتعرف القوائم المالية القانونية بأنها تلك القوائم التي تعد وفقاً لجميع القوانين والتنظيمات والقواعد الحكومية السارية. وهذه الأنواع من القوائم القانونية يجب أن تحفظ عادة لدى أحد الوكالات العمومية أو شبه عمومية مثل مجلس التجارة *(Board of Trade)* في المملكة المتحدة أو السجل التجاري العمومي *(Public Commercial Register)* في كثير من الدول الأوروبية ودول أمريكا الجنوبية. وفي معظم الدول يوجد أيضاً مطلب قانوني يتعلق بنشر القوائم المالية مرة كل سنة في جريدة حكومية أو أحد أنواع الجرائد الرسمية. والقوائم التي يتم نشرها بهذه الطريقة هي عادة من النوع القانوني.

ونظراً لأن القوانين والقواعد العامة هي الأساس الذي تعد وفقاً له القوائم المالية القانونية، فإن هذه القوائم تكون جيدة أو شاملة بنفس درجة جودة أو شمول هذه القوانين. فإذا التشريع الساري يتم مراجعته وتعديله

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

تباعاً، وإذا ما عملت الشركات والمجموعات المهنية على تقديم مدخلات فعالة تساهم في إجراءات تعديلات ناجحة في القانون، عندئذ يمكن لنا أن نتوقع أن تكون القوائم القانونية حديثة ومفيدة دائماً من الوجهة العملية. وتلك هي الحالة السائدة في القوائم القانونية للشركات البريطانية. ومن ناحية أخرى إذا لم يسمح بتحديث القوائم المالية القانونية، فإنها سوف تكون مجرد امتثال للمتطلبات القانونية ولن يكون لها أهمية حقيقية، كما هو الحال في عدة دول في أمريكا الجنوبية.

أن القوائم المالية القانونية ليست في حاجة للامتثال لمتطلبات العدالة أو النفعية, أو حتى أن تكون مناسبة للأنشطة التجارية أو لقرارات الأعمال. فهذه القوائم تذعن فقط لمتطلبات القوانين العامة السارية. وهذه القوانين تتكيف غالباً بحيث تحتوي على حد أدنى من المعايير، ولذلك فإن القوائم القانونية غالباً ما تعكس فقط حداً أدنى من المعايير. هذا بالإضافة إلى أن القوانين العامة لا يمكن بسهولة أن تفي بحاجات جميع مواقف الأعمال، ولذلك فإن القوائم المالية القانونية تكون عامة في بعض الأحيان بدرجة كبيرة وبالتالي لا تستطيع توصيل المعلومات التي تعتبر مهمة بالنسبة لأي مستخدم للقوائم.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

ومن الأمور المحاسبية التي تتعلق بالمتطلبات القانونية ما ينشأ من خلال التدخل القانوني المباشر في عمليات التقرير المالي عن طريق الوصف المسبق لنماذج القوائم المالية أو عندما يكون هناك تبويبات محاسبية معينة مطلوبة قانوناً.

وحتى لو لم تكن المتطلبات القانونية للمحاسبة أو التقارير المالية القانونية دائماً هي الأكثر نفعاً، فإنها تكون معدة وفقاً لخصائص مشتركة وبالتالي على أساس موحد. فالقوائم القانونية تنتج على الأقل حدوداً دنيا لمستويات إمساك السجلات والمحاسبة وأيضاً حداً أدنى من الإفصاح المالي.

وهناك وجهة نظر تحكمية، مؤداها أن القوائم المالية المعدة وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها في أحد الدول سوف تفي أيضاً بالمتطلبات القانونية في نفس الدولة. وفي هذه الحالة يتم إعداد مجموعة وحيدة من القوائم المالية للوفاء بحاجات جميع الطوائف المهتمة بما فيها السلطات القانونية. ويعتقد الباحث أن هذه الوجهة غير صحيحة في جميع

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الأحوال، لأن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ليست بالضرورة أن تكون على نفس مستوى المتطلبات القانونية في جميع الدول.

ومن وجهة نظر المحاسبة في الشركات متعددة الجنسية، فمن المحتمل أن تتناقص أهمية المتطلبات القانونية المتعلقة بالمحاسبة لكل دولة منفردة، بينما القوانين الخاصة بالمنظمات الإقليمية (مثل دول السوق الأوروبية المشتركة) قد تتفوق عليها ومن المحتمل أن تكون أكثر قوة.

رابعاً: التقارير الخاصة المقدمة إلى الوكالات الدولية:

أن التقارير المالية الخاصة ليست غريبة – بالطبع – على الساحة الوطنية. ولكن في حالة تعدد الجنسيات يكون لهذه التقارير أهمية خاصة كما أنها تتعرض لبعض المشاكل الخاصة. ومن أمثلتها، الأنواع المختلفة من التقارير التي تطلبها بنوك التنمية الدولية (مثل بنك التنمية الأسيوي، أو البنك الدولي للإنشاء والتعمير) أو مؤسسات المال الدولية المشتركة مع البنك الدولي (مثل منظمة التمويل الدولية *IFC*). وقد ذهبت هذه المنظمة لأبعد من ذلك حيث قامت بإصدار كتيبات خاصة تشتمل على تعليمات بخصوص أنماط القوائم المالية التي تقدم إليها ومعايير ومبادئ المحاسبة المطبقة فيها وتقارير المراجعين المعلقة بها.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وهناك مثالين مختصرين يكفيان لإبراز مواقف التقارير الخاصة ويمكن أخذ المثال الأول من واقع سجلات شركة بوينج *(Boeing)* خاصة عندما تقوم بتوفير أحد الطائرات ومختلف قطع الغيار وخدمات التدريب إلى خطوط ملاحية صغيرة في الدول النامية. ومن الوجهة النموذجية فإن هذا الموقف يحتاج إلى تمويل من أحد البنوك، ولكن قبل أن يصبح هذا التمويل ممكناً، فإن القوائم المالية لشركات الخطوط الملاحية المعنية لابد من تعديلها وذلك وفقاً لمجموعة مشتركة من المبادئ وذلك حتى:

أ) تصبح قابلة للمقارنة مع القوائم المالية لخطوط الطيران الأخرى.

ب)يمكن أن تستخدم كأساس لبعض التنبؤات المالية.

ومن الواضح أن التقارير المالية الناتجة عن هذه التعديل تعتبر من التقارير المحاسبية الخاصة.

ويمكن أخذ المثال الثاني من واقع عمليات منظمة التمويل الدولية، والتي تمثل مؤسسة دولية للاستثمار، أسست لمساعدة التنمية الصناعية في دول العالم الثالث من خلال الاستثمارات في الشركات الإنتاجية الخاصة. ولما كان المقترضون من هذه المنظمة يمثلون شركات مستقلة صناعية أو

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

تجارية، فإن هذه الشركات تخضع للقوانين الخاصة بالدول المعنية التي تستوطن فيها. ولذلك فإن المحاسبة والتقارير المالية لكل شركة مقترضة تخضع للقوانين الوطنية واجبة التطبيق. وبغض النظر عن هذا القوانين الوطنية، فإن المنظمة تطلب من الشركات المقترضة تقاريراً دورية حتى يمكنها مراقبة هذه الاستثمارات بطريقة صحيحة. وهذا يعني أن هناك نوعاً من التقرير المالي متعدد الجنسية ينبغي وجوده. ولذلك فقد قامت المنظمة بإصدار كتيبات توضح متطلباتها الخاصة لكل من المحاسبة والتقرير المالي وتقارير المراجعة المستقلة. وهذه تمثل أفضل صورة للتقارير الخاصة بالنسبة إلى النطاق الواسع للتقارير المالية في الشركات متعددة الجنسية.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

٤

الفصل الرابع
التكييف المحاسبى للشركات المتعددة الجنسيات

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الفصل الرابع

التكييف المحاسبي للشركات المتعددة الجنسيات

مفهوم الانضمام وأشكاله المختلفة:

الانضمام هو اندماج أكثر من شركة مساهمة في كيان اقتصادي واحد للاستفادة من مميزات الوحدات الاقتصادية الكبيرة التي تسيطر على مصادر الثروة وتحقق وفورات ومكاسب الوحدات الضخمة .

أشكال الانضمام من الناحية الاقتصادية:

١- **الانضمام الافقي:** ويظهر هذا النوع عندما تكون الشركات المنضمة تعمل في مجال صناعي أو تجاري واحد قبل الانضمام

٢- **الانضمام الرأسي:** عندما تكون الشركات المنضمة تعمل في مراحل متتالية لصناعة واحدة تبدأ من البحث عن الخامات حتى وصول المنتج إلى المستهلك أو العميل

٣- **الانضمام المختلط:** وهو عندما تكون الشركات المنضمة قبل الانضمام تعمل في صناعات أو مجالات مختلفة

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

أشكال الانضمام من الناحية القانونية:

١- **الاندماج**: وهو يعني أن تقوم إحدى الشركات بامتلاك شركة أخرى مع زوال الشخصية المعنوية المستقلة قانوناً للشركة المنضمة (التي تم امتلاكها).

٢- **الاتحاد**: وهو يعني امتلاك شركة لعدد من الشركات مع زوال الشخصية المعنوية المستقلة للشركات المملوكة.

٣- **السيطرة المالية**: تعني قيام شركة بامتلاك كل أو جزء من أسهم شركة أخرى (٥١% على الأقل) مع احتفاظ الشركات المملوكة بشخصيتها القانونية المستقلة.

الدوافع الاقتصادية لانضمام الشركات

١- تقليل المنافسة بين الشركات العاملة في مجال واحد.

٢- الاستفادة من المميزات الضريبية.

٣- إضافة قنوات جديدة وجاهزة من الموردين والموزعين ووسائل الإنتاج.

٤- توافر قاعدة كبيرة ومتكاملة من البيانات في النواحي المالية والفنية.

٥- خلق وحدات اقتصادية ضخمة تسيطر على مصادر الثروة وتحقق وفورات وتصل إلى تقدم تكنولوجي مرغوب.

طرق المحاسبة عن انضمام الشركات المساهمة:

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

١- طريقة الشراء.

٢- طريقة مزج الحصص.

أولاً: طريقة الشراء:

طبقا لطريقة الشراء تعرف عملية انضمام شركتين أو أكثر على أنها صفقة شراء تقوم بموجبها الشركة الأم (الضامة) بشراء كل أو جزء(٥١%على الأقل) من صافي أصول الشركة المنضمة بحيث ينتج عن ذلك الانضمام إسقاط صفة وخاصية التملك عن حملة أسهم الشركة المنضمة وبهذا تصبح الشركة المنضمة ذاتها كلها أو بعضها مملوكة لمساهمي الشركة الضامة.

المعالجة المحاسبية لانضمام الشركات باستخدام طريقة الشراء

١- إعادة تقييم أصول الشركة المنضمة بالقيمة السوقية العادلة.

٢- إعادة تقييم الخصوم والالتزامات بالقيمة الحالية.

٣- إيجاد صافي أصول الشركة المنضمة(حقوق الملكية) بالمعادلة آلاتية:

(القيمة السوقية لعناصر الأصول – القيمة الحالية لعناصر الالتزامات).

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

٤- المقابلة بين تكلفة صفقة الشراء المدفوعة من قبل الشركة الضامة وقيمة صافي أصول الشركة المنضمة واستنتاج الفرق من خلال احد الاحتمالات الآتية:-

أ- زيادة صافي أصول الشركة المنضمة عن قيمة تكلفة الشراء ويعتبر الفرق هنا احتياطي نظامي يدرج ضمن حقوق الملكية بالميزانية الموحدة بعد الانضمام.

ب- زيادة تكلفة الشراء عن قيمة صافي أصول الشركة المنضمة وهنا يعتبر الفرق بمثابة شهرة يدرج ضمن عناصر الأصول بالميزانية الموحدة بعد الانضمام.

معالجة مصروفات الانضمام:

تعالج جميع مصروفات صفقة الانضمام التي دفعت للخبراء المثمنين والمحامين والمحاسبين والوسطاء وغيرهم طبقا لطريقة الشراء على أنها جزء من تكلفة الشراء باستثناء مصروفات الأسهم والسندات تخصم قيمتها من قيمة الأسهم والسندات المصدرة.

ثانياً: طريقة مزج الحصص:

تعرف صفقة الانضمام بطريقة مزج الحصص بأنها تلك الصفقة التي ينتج عنها التحام ملكية الشركة الضامة والمنضمة في شركة واحدة

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

ويحدث ذلك بأن يصبح حملة أسهم الشركة المنضمة ملاك وحملة أسهم في الشركة الضامة.. عن طريق استبدال حاملى أسهم الشركة المنضمة لأسهمهم بما يقابلها من أسهم الشركة الضامة وبهذا يتغير شكل الملكية فقط مع بقاء المساهمين في كل من الشركة الضامة والمنضمة مساهمين في الشركة الضامة بعد اتمام عملية الانضمام.

أى أن طريقة مزج الحصص تقوم على مجرد تغيير في الشكل القانوني والهيكل التنظيمي ولم يتم تغيير ذو مغزى اقتصادى في ملكية الشركة الضامة والمنضمة كوحدة واحدة لأن ملاك الشركتين ما زالوا ملاكاً في الوحدة الاقتصادية التي تم توحيدها.. فلم تحدث عملية بيع من طرف وشراء من طرف آخر كما هو الحال في طريقة الشراء.

المعالجة المحاسبية لانضمام الشركات باستخدام طريقة مزج الحصص:

يتم تسجيل جميع عناصر الأصول والالتزامات للشركة المنضمة في دفاتر الشركة الضامة بالقيم الدفترية باستثناء حقوق ملكية الشركة المنضمة تعالج كالآتي:-

إجراء المقارنة بين القيمتين الآتيتين:-

١- إجمالي القيمة الاسمية للأسهم التي تنازل عنها مساهمو الشركة المنضمة.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

٢- إجمالي القيمة الاسمية للأسهم المصدرة من الشركة الضامة.

وينتج عن هذه المقارنة أحد الاحتمالات الآتية :

أ- أن يكون (١) أقل من (٢) وهنا يتم تغطية هذا العجز عن طريق احتياطي نظامي الشركة المنضمة وإذا لم يكف يتم تكملته عن طريق احتياطي نظامي الشركة الضامة وإذا لم يكف يتم تكملته عن طريق الأرباح المبقاة للشركة المنضمة ثم أخيراً الأرباح المبقاة للشركة الضامة.

ب- أن يكون (١) أكبر من (٢) يتم ترحيل الزيادة إلى الاحتياطي النظامي للشركة المنضمة بدفاتر ما بعد الانضمام.

ج-تساوى (١) مع (٢) وهنا تؤخذ حقوق ملكية الشركة المنضمة بنفس قيمها الدفترية دون أى تعديل.

معالجة مصروفات الانضمام طبقا لطريقة مزج الحصص:

مصروفات صفقة الانضمام طبقا لطريقة مزج الحصص تعالج بالكامل على انها مصروفات دفترية أو إيرادية بمعنى أنها تعالج على أنها

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

تخص الفترة التي أنفقت فيها وتحمل لقائمة الـــدخل أو حـــساب الأربـــاح والخسائر عن نفس الفترة.

إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ السيطرة:

الإجراءات الأساسية لإعداد القوائم المالية الموحدة:

١- استبعاد العناصر المتبادلة بين الشركة الأم وشركاتها التابعة:

وتنقسم تلك العناصر الي مجموعتين :

- § استبعاد تكلفة الشراء مقابل حقوق ملكية الشركة التابعة
- § استبعاد العناصر المتبادلة الناتجة عن عمليات ما قبل الـــسيطرة مثل المدينين وأوراق القبض من دفاتر البائع والدائنين وأوراق الدفع من دفاتر المشترى٠٠ وكذلك استبعاد أرباح البضائع المتبادلة بـــين شركات المجموعة من خلال استبعاد قيمة هذه الأرباح من صـــافي دخل البائع وما يقابلها من تخفيض في قيمة تكلفة بضائع المشتري.

٢- توحيد العناصر غير المتبادلة:

ويتم ذلك من خلال دمج العناصر المتشابهة في كل من قائمة المركـــز المالي للشركة الأم وقائمة المركز المالي في الشركة او الشركات التابعـــة مثل النقدية وعناصر الأصول الثابتة وعناصر الخصوم طويلة الأجل.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

؟ أي دمج جميع العناصر بقائمتي المركز المالي للشركتين القابضة والتابعة التي لم يتم عليها أي تعديلات ٠٠ أو استبعادات وكذلك دمج العناصر التي تم تعديلها ولا زال لها رصيد بقائمتي المركز المالي للشركتين بعد التعديل

كيفية تسجيل صفقة الاستثمار في الشركة التابعة بدفاتر الشركة الأم:

أولا:- عندما تكون تكلفة الاستثمار مساوية لحقوق ملكية التابعة والسيطرة ١٠٠% :

بفرض أن الشركة الكبرى قامت بشراء أسهم الشركة الصغرى بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ جنيه علما بأن حقوق ملكية الشركة التابعة تشمل العناصر التالية (٧٠,٠٠٠ رأس المال-٢٠,٠٠٠ احتياطي نظامي-١٠,٠٠٠ أرباح مبقاة).

المطلوب إعداد قيود اليومية لتسجيل ما سبق بدفاتر الشركة الأم:

١- قيد تسجيل سداد صفقة الشراء.

٢- قيد الاستبعادات تمهيداً لإعداد ورقة العمل.

من حـ/ الاستثمار في الشركة الصغرى		١٠٠,٠٠٠
إلى حـ/ النقدية	١٠٠,٠٠٠	

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

قيد سداد قيمة صفقة الشراء		
من مذكورين		
حـ/ رأس مال الشركة الصغرى		٧٠،٠٠٠
حـ/ الاحتياطي النظامي للشركة الصغرى		٢٠،٠٠٠
حـ/ الأرباح المبقاة للشركة الصغرى		١٠،٠٠٠
إلى حـ/ الاستثمار في الشركة الصغرى	١٠٠،٠٠٠	
استبعاد حساب الاستثمار في الشركة التابعة مقابل حقوق ملكية الشركة التابعة		

ثانياً: تكلفة الاستثمار = حقوق الملكية للتابعة ونسبة السيطرة اقل من ١٠٠% :

بالرجوع لنفس البيانات السابقة بافتراض ان الشركة الكبري اشترت ٨٠%من أسهم الشركة الصغرى وسددت ٨٠,٠٠٠ جنيه

٨٠,٠٠٠ من حـ / الاستثمار في الشركة الصغري
٨٠,٠٠٠ إلى حـ / النقدية

من مذكورين
٥٦٠٠٠ حـ/رأس مال الصغرى (٧٠,٠٠٠ x٨٠%)
(
١٦٠٠٠ حـ/ الاحتياطي النظامي للصغرى (٢٠,٠٠٠x٨٠%)
٨٠٠٠ حـ/ الأرباح المبقاة للصغرى (١٠,٠٠٠ x ٨٠%)
(

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

٨٠,٠٠٠ إلى حـ / الاستثمار في الشركة الصغرى

ثالثاً:- تكلفة الاستثمار أكبر من حقوق الملكية للتابعة ونسبة السيطرة اقل من ١٠٠% :

بالرجوع لنفس البيانات السابقة بافتراض ان الشركة الكبري اشترت ٨٠%من أسهم الشركة الصغرى وسددت ٨٤,٠٠٠ جنيه.

٨٤٠٠٠ من حـ / الاستثمار في الشركة الصغرى
٨٤,٠٠٠ إلى حـ / النقدية
من مذكورين
٥٦٠٠٠ حـ/رأس مال الصغرى (٧٠,٠٠٠ × ٨٠%)
١٦٠٠٠ حـ/ الاحتياطي النظامي للصغرى (٢٠,٠٠٠ × ٨٠%)
٨٠٠٠ حـ/ الأرباح المبقاة للصغرى (١٠,٠٠٠ × ٨٠%)
٤٠٠٠ حـ/ الفروق المدينة
٨٤,٠٠٠ إلى حـ / الاستثمار في الشركة الصغرى

رابعاً:- تكلفة الاستثمار اقل من حقوق الملكية للتابعة ونسبة السيطرة اقل من ١٠٠% :

بالرجوع لنفس البيانات السابقة بافتراض ان الشركة الكبري اشترت ٨٠%من أسهم الشركة الصغرى وسددت ٧٧,٠٠٠ جنيه.

٧٧,٠٠٠ من حـ / الاستثمار في الشركة الصغري
٧٧,٠٠٠ إلى حـ / النقدية
من مذكورين

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

٥٦٠٠٠ حـ/ رأس مال الصغرى (٧٠,٠٠٠ x ٨٠%)
١٦٠٠٠حـ/ الاحتياطي النظامي للصغرى (٢٠,٠٠٠x٨٠%)
٨٠٠٠ حـ/ الأرباح المبقاة للصغرى (١٠,٠٠٠ x ٨٠%
)

إلى مذكورين
٧٧٠٠٠حـ/ الاستثمار في الشركة الصغرى
٣٠٠٠ حـ/ الفروق الدائنة

إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ لاحق لتاريخ السيطرة:

تم في الجزء السابق تسجيل صفقة الانضمام على أساس تكلفة شراء حصة الاستثمار في الشركة التابعة ٠٠ وفي هذا الفصل فإن الشركة الأم عليها أن تختار بين أن تستمر في الاحتفاظ برصيد حساب الاستثمار على أساس تكلفته أو أن تقوم بتعديله دورياً , ليعكس أنشطة ونتائج أعمال الشركة التابعة ويعرف الأسلوب الأول باسم (طريقة التكلفة) أما الثاني فيعرف باسم (طريقة الملكية).

وتنحصر تسويات ما بعد السيطرة في كيفية قيام الشركة الأم بتسجيل نصيبها في نتائج أعمال الشركة التابعة والتي يمكن تلخيصها في الآتي :

١- قيام الشركة التابعة بالإعلان عن توزيع أرباح .

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

٢- قيام الشركة التابعة بالتوزيع الفعلي للأرباح .

٣- قيام الشركة التابعة بالإعلان عن تحقق خسائر .

والسؤال٠٠ هل تقوم الشركة الأم بتسجيل نصيبها في أي من العناصر السابقة باستخدام طريقة التكلفة أم طريقة الملكية ؟

أولاً: طريقة التكلفة:

طبقاً لهذه الطريقة يسجل (حساب الاستثمار في الشركة التابعة) بدفاتر الشركة الأم بتكلفته التي نشأت عند السيطرة ويظل مقيداً بهذه القيمة طوال سنوات ما بعد السيطرة بصرف النظر عن نتيجة أعمال الشركة التابعة٠٠ ويتم تسجيل نصيب الشركة الأم في نتائج أعمال الشركة التابعة بدفاتر الشركة الأم طبقاً لهذه الطريقة بالكيفية التالية :-

١- عند إعلان الشركة التابعة عن توزيع أرباح:

من حـ / توزيعات مستحقة

الي حـ / إيراد الاستثمار في الشركة التابعة

٢- عند إعلان الشركة التابعة عن إجراء التوزيع الفعلي للأرباح:

من حـ /النقدية

الي حـ/ توزيعات مستحقة

٣- عند إعلان الشركة التابعة عن خسائر:

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

يقيد نصيب الشركة الأم في تلك الخسائر مباشرة بقائمة الدخل في نهاية الفترة التي تحققت فيها.

٤- يتم إقفال (حساب إيراد الاستثمار في التابعة) دورياً في نهاية كل فترة بقائمة الدخل ليعكس دخل الشركة القابضة من استثماراتها في التابعة.

ثانياً :- طريقة الملكية:

تتلخص طريقة الملكية في أن يتم إثبات الاستثمارات في الشركة التابعة في تاريخ السيطرة بالتكلفة ويتم دورياً تعديل رقم التكلفة ليعكس كل التغيرات التي تحدث من خلال نتيجة أعمال الشركة التابعة وتتم المعالجة المحاسبية لهذه الطريقة كالآتي:-

١- عند إعلان الشركة التابعة عن توزيع أرباح:

من حـ / الاستثمار في الشركة التابعة

الي حـ / إيراد الاستثمار في الشركة التابعة

٢- عند اعلان الشركة التابعة عن اجراء التوزيع الفعلي للأرباح:

من حـ /النقدية

الي حـ / الاستثمار في الشركة التابعة

٣- عند اعلان الشركة التابعة عن خسائر:

من حـ / إيراد الاستثمار في الشركة التابعة

الي حـ /الاستثمار في الشركة التابعة

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

٤- يتم اقفال (حساب إيراد الاستثمار في التابعة) في نهاية كل فترة بقائمة الدخل ليعكس دخل الشركة القابضة من استثماراتها في التابعة:

- تقوم طريقة الملكية علي تعديل رصيد (حساب الاستثمار في الشركة التابعة) بدفاتر الشركة الأم كلما أعلنت الشركة التابعة عن ارباح أو توزيعات أو خسائر.

المحاسبة عن الفرق بين التكلفة والقيمة الدفترية للاستثمار:

يتمثل الفرق بين تكلفة الاستثمار(الثمن المدفوع من الشركة القابضة) والقيمة الدفترية للاستثمار (نسبة السيطرة في حقوق ملكية الشركة التابعة) في قيمة الفروق:

- الفروق المدينة تظهر عندما تكون تكلفة الاستثمار اكبر من نسبة السيطرة في القيمة الدفترية لحقوق ملكية الشركة التابعة.
- الفروق الدائنة تظهر عندما تكون نسبة السيطرة في القيمة الدفترية لحقوق ملكية الشركة التابعة اكبر من تكلفة الاستثمار.

الفروق المدينة:

تحمل على عناصر الأصول بالكيفية التالية :

١- تحمل على عناصر الأصول الثابتة التي يتم إهلاكها مثل الآلات والسيارات والتي زادت قيمتها السوقية عن قيمتها الدفترية ويتم إهلاك

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

تلك الزيادة التي تم تحميلها على الأصل بنفس طريقة إهلاك الأصل للمدة الباقية من حياة هذا الأصل.

٢- تحمل على عناصر أصول لا تهلك مثل الأراضي وتتم زيادة قيمة الأراضي بنصيبها من الفروق دون حدوث إهلاك ٠٠ كما تحمل الفروق على أصل متداول هو المخزون السلعي (البضاعة) وفي هذه الحالة ترفع الفروق تكلفة البضاعة بنفس القيمة المحملة عليها.

٣- إذا لم تحمل الفروق على أي أصل من الأصول السابقة تعتبر شهرة تستهلك على عدد من السنوات التي تستفيد فيها الشركات من تلك الشهرة.

المعالجة المحاسبية لإهلاك الفروق المدينة:

أولاً: بدفاتر الشركة القابضة

من حـ / إيراد الاستثمار في الشركة التابعة

إلى حـ / الاستثمار في الشركة التابعة

ثانياً :- قيود الاستبعاد لإهلاك الفروق المدينة

١- قيد عكسي للقيد السابق

٢- قيد تحميل الفروق بأكملها على الأصول

من حـ / الأصول

إلى حـ / الفروق المدينة

٣- قيد استبعاد إهلاك الأصول من قيمة الأصول

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

من حـ / إهلاك الأصول
إلى حـ / الأصول

الفروق الدائنة:

تستخدم الفروق الدائنة في تخفيض قيمة الأصول الثابتة، أما الجزء الباقي من الفروق الدائنة غير المستخدم في تخفيض الأصول الثابتة (إن وجد) يضاف لقيمة الاحتياطي النظامي في الميزانية الموحدة بعد الانضمام.

معالجة البضائع المتبادلة بين شركات المجموعة:

أولاً :- أثر عمليات تبادل البضائع على تحديد أرصدة حسابات المجموعة:

١- استبعاد عناصر المشتريات والمبيعات وما يقابلها من العملاء والموردين بنفس القيمة بشرط انتقال البضائع المتبادلة الي طرف ثالث خارج المجموعة.

٢- في حالة عدم انتقال البضائع المتبادلة إلى طرف ثالث خارج المجموعة وبقاء تلك البضائع في مخازن الشركة المشترية داخل المجموعة يتولد عن تلك البضائع المتبادلة أرباح غير محققة يلزم استبعادها من دفاتر الشركة البائعة.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

٣- لتحديد قيمة الأرباح غير المحققة عن البضائع المتبادلة يوجد طريقتان هما:

أ – طريقة صافي الربح

ب- طريقة مجمل الربح

ويفضل دائماً استخدام طريقة مجمل الربح لعدم تحميل الأرباح غير المحققة بأي أعباء أو مصروفات تتعلق بالنشاط ولا ترتبط بتلك الأرباح.

٤- أثر قاعدة السوق أو التكلفة على تحديد قيمة الأرباح غير المحققة

- إذا كان سعر التكلفة أقل من سعر السوق لا تتأثر الأرباح غير المحققة بالفرق
- إذا كان سعر السوق أقل من سعر التكلفة يطرح الفرق من الأرباح غير المحققة

٥- أثر تكاليف النقل على قيمة الأرباح غير المحققة:

- إذا كان تسليم البضاعة محل المشتري يتحمل البائع تكاليف النقل وفي هذه الحالة تطرح تكاليف النقل من قيمة الأرباح غير المحققة.
- إذا كان تسليم البضاعة محل البائع يتحمل المشتري تكاليف النقل وفي هذه الحالة لا تتأثر الأرباح غير المحققة بتكاليف النقل نهائياً.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

٦- اثر الأرباح غير المحققة على تحديد حصة الأقلية:

- المبيعات النازلة ويقصد بها ان تكون الشركة الأم هي الشركة البائعة والشركات التابعة هي الشركات المشترية في هذه الحالة تكون الأرباح غير المحققة بكامل قيمتها من نصيب الشركة الأم بصرف النظر عن نسبة السيطرة ولا يكون للأقلية أي نصيب في تلك الأرباح .
- المبيعات الصاعدة ويقصد بها أن تكون الشركة التابعة هي الشركة البائعة والشركة الأم هي الشركة المشترية وفي هذه الحالة تقسم الأرباح غير المحققة بين الشركة الأم وحقوق الأقلية حسب نسبة السيطرة.

ثانياً: معالجة اثر البضائع المتبادلة بدفاتر الشركة الأم طبقاً لطريقة الملكية:

تعالج الشركة الأم الأرباح غير المحققة في دفاترها بطرحها من قيمة الاستثمار بنفس أسلوب معالجة نصيب الشركة الأم في خسائر التابعة وبنفس أسلوب معالجة إهلاك الفروق المدينة

من حـ / إيراد الاستثمار في الشركة التابعة

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

إلى حـ / الاستثمار في الشركة التابعة

ويلاحظ ان قيمة هذا القيد تكون بإجمالي الأرباح غيـــر المحققـــة وبصرف النظر عن نسبة السيطرة إذا كانت المبيعات نازلة ٠٠ وتكـــون بنصيب الشركة الأم فقط إذا كانت المبيعات صاعدة أي (الأربـــاح غيـــر المحققة × نسبة السيطرة).

أثر الأرباح غير المحققة على حساب صافي الدخل الموحد:

? في حالة المبيعات النازلة

صافي دخل الشركة الأم من عملياتها الخاصة	×××
+ نصيب الشركة الأم في دخل التابعة	×××
? إهلاك الفروق المدينة ×××	
- إجمالي الأرباح غير المحققة	×××

==========

? في حالة المبيعات الصاعدة

صافي دخل الشركة الأم من عملياتها الخاصة	×××
+ نصيب الشركة الأم في دخل التابعة	×××
- إهلاك الفروق المدينة ×××	
- الأرباح غير المحققة × نسبة السيطرة ×××	

معالجة تبادل الأصول الثابتة بين شركات المجموعة:

تعريف المكاسب غير المحققة:

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

تتولد المكاسب غير المحققة نتيجة تبادل عناصر الأصول الثابتة بين شركات المجموعة وهي الفرق بين القيمة الدفترية للأصل المتبادل وسعر بيعه.

? القيمة الدفترية للأصل= تكلفة شراء الأصل- مخصص الإهلاك

? مكاسب بيع الأصل = سعر بيع الأصل – القيمة الدفترية للأصل

ويلاحظ ان المكاسب غير المحققة من وجهة نظر مجموعة الشركات تمثل مكاسب وهمية يجب استبعادها عند اعداد القوائم المالية الموحدة.

تعريف المكاسب المحققة:

تأتي المكاسب المحققة عن طريق تحويل المكاسب غير المحققة الي مكاسب محققة من خلال أحد البدائل التالية:

١- انتقال الأصول المتبادلة إلي طرف ثالث خارج نطاق المجموعة.

٢- إهلاك الأصل المتبادل داخل نطاق المجموعة.

أثر مبيعات الأصول على المكاسب المحققة وغير المحققة:

? في حالة المبيعات النازلة يتم التعامل مع إجمالي المكاسب دون النظر إلى نسبة السيطرة.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

- وفي حالة المبيعات الصاعدة يتم تقسيم المكاسب إلى شقين (يخص الشركة الأم ما يعادل نسبة السيطرة ويخص الأقلية النسبة المكملة لنسبة السيطرة).

أثر المكاسب على حساب صافي الدخل الموحد:

- يتم إضافة المكاسب المحققة وخصم المكاسب غير المحققة من صافي الدخل الموحد بنسبة ١٠٠% في حالة المبيعات النازلة مهما كانت نسبة السيطرة.
- وفي حالة المبيعات الصاعدة يتم إضافة المكاسب المحققة وخصم المكاسب غير المحققة بحسب نسبة السيطرة فقط.

تقسيم الأصول الثابتة إلى مهلكة وغير مهلكة:

جميع عناصر الأصول الثابتة بما فيها الأصول غير الملموسة يتم إهلاكها ما عدا الأراضي فهي الأصل الثابت الوحيد الذي لا يهلك.

معالجة تبادل الأصول بدفاتر الشركة الأم و الاستبعادات:

معالجة المكاسب غير المحققة بدفاتر الشركة الأم:

من حـ / إيراد الاستثمار في الشركة التابعة

إلى حـ / الاستثمار في الشركة التابعة

قيود الاستبعادات للمكاسب غير المحققة:

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

من حـ / الاستثمار في الشركة التابعة
إلى حـ / إيراد الاستثمار في الشركة التابعة

من حـ / مكاسب بيع الأصل
إلى حـ / الأصل

معالجة المكاسب المحققة بدفاتر الشركة الأم:

من حـ / الاستثمار في الشركة التابعة
إلى حـ / إيراد الاستثمار في الشركة التابعة

قيود الاستبعادات للمكاسب المحققة:

من حـ / إيراد الاستثمار في الشركة التابعة
إلى حـ / الاستثمار في الشركة التابعة

من حـ / مخصص إهلاك الأصل
إلى حـ/ إهلاك الأصل

التغيرات التي تلحق بحصة السيطرة:

أولاً :- معالجة شراء حصة السيطرة على دفعات:

١- **المعالجة التدريجية:** يتم طبقاً لهذه المعالجة إثبات كل صفقة شراء على حده طبقاً لطريقة التكلفة لجميع الصفقات التي يقل مجموعها عن ٥٠% من نسبة السيطرة حتى نصل إلى الصفقة التي تجعل مجموع صفقات السيطرة يتجاوز نسبة الـ ٥٠% هنا يتم إثبات مجموع الصفقات ككل بالتحول من طريقة التكلفة إلى طريقة الملكية.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

٢- المعالجة المبسطة: تقوم هذه الطريقة على إهمال جميع صفقات الشراء قبل الوصول إلى نسبة الـــ ٥٠% واتخاذ تاريخ الصفقة التي تصل فيها نسبة مجموع الصفقات إلى ما يزيد عن ٥٠% كنقطة بداية ٠٠ أي أن إثبات صفقات الشراء لا يتم إلا عند تجاوز نـــسبة ال ٥٠% بطريقـــة الملكية وهنا تتم المقابلة بين مجموع صفقات الشراء ونسبة السيطرة في حقوق ملكية الشركة التابعة واستنتاج الفروق وتحميلها على الأصـــول التي زادت قيمتها السوقية عن قيمتها الدفترية بالإضافة إلى الشهرة.

ثانياً: تخلص الشركة القابضة من بعض الاستثمارات في الشركة التابعة:

١- البيع بدون ربح أو خسارة

من حـ / النقدية

إلى حـ / الاستثمارات في الشركة التابعة

٢- البيع بأرباح

من حـ / النقدية

إلى مذكورين

حـ / الاستثمارات في الشركة التابعة

حـ / أرباح بيع الأسهم

٣- البيع بخسارة

من مذكورين

حـ / النقدية

حـ / خسائر بيع الأسهم

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

إلى حـ /الاستثمارات في الشركة التابعة

الملكية غير المباشرة للشركة الأم في الشركات التابعة:

أشكال السيطرة للشركات الأم على الشركات التابعة:

١- **السيطرة المباشرة**: وهى أن تقوم الشركة الأم بالسيطرة على أكثر من شركة تابعة خلال نفس الفترة.

٢- **السيطرة غير المباشرة**: وهى ان تقوم الشركة الأم (أ) بالسيطرة على الشركة التابعة (ب) وتقوم الشركة التابعة (ب) كشركة أم بالسيطرة على الشركة التابعة (ج) (يلاحظ ان الشركة (ب) تابعة في علاقتها بالشركة (ا) وقابضة في علاقتها بالشركة(ج).

ومن ثم تكون سيطرة (أ) على (ب) مباشرة وسيطرة (أ)على (ج) غير مباشرة في حين سيطرة (ب) على (ج) مباشرة.

٣- **السيطرة المباشرة وغير المباشرة**

§ وتعنى ان تقوم الشركة (أ) بالسيطرة على الشركة (ب) وتقوم الشركة (ب) بالسيطرة على الشركة (ج) كما تقوم الشركة (أ) بشراء جزء من حقوق ملكية الشركة (ج)

والحالة السابقة تبين الآتي:

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

١- سيطرة (أ) على (ب) سيطرة مباشرة

٢- سيطرة (ب) على (ج) سيطرة مباشرة

٣- سيطرة (أ) على (ج) سيطرة غير مباشرة من خلال(ب)

٤- سيطرة (أ) على (ج) سيطرة مباشرة بملكية صريحة

نفترض ان الشركة العالمية حصلت على ٩٠% من أسهم الشركة الوطنية, وقامت الشركة الوطنية بشراء ٨٠% من أسهم الشركة المحلية , وقد كانت توزيعات الربح و قوائم المركز المإلى للشركات الثلاث في نفس التاريخ كالتالي :-

أولاً: توزيعات الربح:

	العالمية	الوطنية	المحلية
صافي الدخل	١٠٠,٠٠٠	٧٠,٠٠٠	٣٠,٠٠٠
التوزيعات النقدية	٤٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠

ثانياً : قوائم المركز المالي

	العالمية	الوطنية	المحلية
الاستثمار في الوطنية	٣٨٠٠٠٠	------	----
الاستثمار في المحلية	------	١٦٠٠٠٠	----
أصول أخرى	٥٢٠٠٠٠	٣٤٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠
مجموع الأصول	٩٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠
الالتزامات	٢٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٨٠٠٠٠

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

رأس المال	٢٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
الاحتياطي النظامي	١٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
إرباح مبقاة	٣٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
مجموع الخصوم	٩٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠

المطلوب:

١- إعداد قيود اليومية لمعالجة توزيعات الأرباح بدفاتر الشركات الأم .

٢- إعداد قيود الاستبعاد لمعالجة الاستثمارات وتوزيعات الأرباح وإظهار قيم الفروق التي يتم تحميلها على الأراضي.

٣- حساب صافي الدخل الموحد لمجموعة الشركات والتي ستظهر بقائمة الدخل الموحد

? قيود اليومية بدفاتر الشركة الأم (الوطنية)

٢٤٠٠٠		من حـ / الاستثمار في الشركة المحلية
	٢٤٠٠٠	إلى حـ / إيراد الاستثمار بالشركة المحلية
		٣٠٠٠٠ × ٨٠% (نصيب الأم في دخل التابعة لمحلية)
٨٠٠٠		من حـ / النقدية
	٨٠٠٠	إلى حـ / الاستثمار في الشركة المحلية
		١٠٠٠٠ × ٨٠% (نصيب الأم في توزيعات التابعة المحلية)

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

? قيود اليومية بدفاتر الشركة الأم (العالمية)

٨٤٦٠٠		من حـ / الاستثمار في الشركة الوطنية
	٨٤٦٠٠	إلى حـ / إيراد الاستثمار بالشركة الوطنية
		٩٤٠٠٠ × ٩٠% (نصيب الأم في دخل التابعة الوطنية)
		٩٤٠٠٠ = (٧٠٠٠٠+٢٤٠٠٠)
١٨٠٠٠		من حـ / النقدية
	١٨٠٠٠	إلى حـ / الاستثمار في الشركة الوطنية
		٢٠٠٠٠ × ٩٠% (نصيب الأم في توزيعات التابعة الوطنية)

? قيود الاستبعادات

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

٢٤٠٠٠		من حـ/ إيراد الاستثمار في المحلية
	٢٤٠٠٠	إلى حـ /الاستثمار في الشركة المحلية
		استبعاد نصيب الأم في دخل التابعة

٨٠٠٠		من حـ / الاستثمار في الشركة المحلية
	٨٠٠٠	إلى حـ/ توزيعات مدفوعة (المحلية)
		استبعاد نصيب الشركة الأم في توزيعات التابعة

		من مذكورين
٤٠٠٠٠		حـ / رأس مال المحلية ٥٠٠٠٠×٨٠%
٤٠٠٠٠		حـ / احتياطي المحلية ٥٠٠٠٠× ٨٠%
٥٦٠٠٠		حـ / ارباح مبقاة المحلية ٧٠٠٠٠×٨٠%
٢٤٠٠٠		حـ / الفروق المدينة (المحلية)
	١٦٠٠٠٠	إلى حـ / الاستثمار في المحلية
		استبعاد حساب الاستثمار بدفاتر الشركة الأم الوطنية

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

٨٤٦٠٠		من حـ/ إيراد الاستثمار في الوطنية
	٨٤٦٠٠	إلى حـ /الاستثمار في الشركة الوطنية
		استبعاد نصيب الأم في دخل التابعة
١٨٠٠٠		من حـ / الاستثمار في الشركة الوطنية
	١٨٠٠٠	إلى حـ/ توزيعات مدفوعة (الوطنية)
		استبعاد نصيب الشركة الأم في توزيعات التابعة
٩٠٠٠٠		من مذكورين
٩٠٠٠٠		حـ / رأس مال الوطنية ١٠٠٠٠٠×٩٠%
١٦٢٠٠٠		حـ / احتياطي الوطنية ١٠٠٠٠٠× ٩٠%
٣٨٠٠٠		حـ / ارباح مبقاة الوطنية ١٨٠٠٠٠×٩٠%
	٣٨٠٠٠٠	حـ / الفروق المدينة (الوطنية)
		إلى حـ / الاستثمار في الوطنية
		استبعاد حساب الاستثمار بدفاتر الشركة الأم العالمية

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

صافي الدخل الموحد:

صافي دخل الشركة الأم (العالمية) من عملياتها الخاصة ١٠٠٠٠٠

+ نصيب الأم من دخل الوطنية (مباشر) ٧٠٠٠٠ × ٩٠% ٦٣٠٠٠

+ نصيب الأم من دخل المحلية (غير مباشر)٣٠٠٠٠×٩٠%×٨٠% ٢١٦٠٠

صافي الدخل الموحد ١٨٤٦٠٠

- الانضمام *The combination*
- الانضمام الأفقي *Horizontal Combination*
- الانضمام الرأسي *Vertical Combination*
- الانضمام المختلط *Conglomerate Combination*
- الاندماج *Merger*
- الاتحاد *Consolidation*
- السيطرة المالية *Financial Acquisition*
- قائمة المركز المالي *Financial Statement*
- قائمة الدخل *Income Statement*
- طريقة الشراء *Purchase Accounting Method*
- الأصول الملموسة *Tangible Assets*
- الأصول غير الملموسة *Intangible Assets*
- طريقة مزج الحصص *Pooling of Interests Accounting*
- حقوق الملكية *Owners Equity*

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

- الشركة القابضة *Holding Company*
- الشركة الأم *Parent Company*
- الشركة التابعة *Subsidiary Company*
- القوائم المالية الموحدة *Accounting Consolidated Financial*
- أقلية المساهمين *Minority Shareholders*
- الفروق المدينة *Debit Differentials*
- الفروق الدائنة *Credit Differentials*
- تكلفة الاستثمار *Investment Cost*
- إيراد الاستثمار *Investment Revenue*
- طريقة التكلفة *Cost Method*
- طريقة الملكية *Equity Method*
- صافي الدخل الموحد *Consolidated Net Income*
- الأرباح المبقاة الموحدة *Consolidated Retained Earning*
- مبيعات البضائع المتبادلة *Intercompany Sales of Inventory*
- الأرباح غير المحققة *Unrealized Profits*
- المبيعات النازلة *Downstream Sales*
- المبيعات الصاعدة *Upstream Sales*
- المكاسب غير المحققة *Unrealized Gains*
- مبيعات الأصول المتبادلة *Intercompany Sales of Fixed Assets*
- الاستثمارات في التابعة *Subsidiary Stock Investments*
- عمليات الشركة التابعة *Subsidiary Transactions*
- الملكية المباشرة *Direct Ownership*
- الملكية غير المباشرة *Indirect Ownership*

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

ì السندات	*Bonds*
ì المديونية المتبادلة	*Intercompany Debt Transfer*
ì معدل العائد	*Interest Rate*
ì المكاسب أو الخسائر	*Gain Or Loss*
ì القيمة الدفترية	*Book Value*
ì الوحدة المحاسبية	*Accounting Entity*
ì سعر الصرف	*Exchange Rate*
ì سعر الصرف الفوري	*Spot Exchange Rate*
ì سعر الصرف الآجل	*Forward Exchange Rate*
ì سعر الصرف المباشر	*Direct Exchange Rate*
ì سعر الصرف غير المباشر	*Indirect Exchange Rate*
ì التضخم	*Inflation*
ì سوق الاستبدال الفوري	*Spot Exchange Market*
ì سوق الاستبدال الآجل	*Forward Exchange Market*
ì الاتجار في العملة	*Arbitrage*
ì عمليات الاستيراد والتصدير	*Import And Export Transactions*
ì مكاسب وخسائر الترجمة	*Translations Gain Or Loss*
ì تسويات الترجمة	*Adjustments*
ì القياس المحاسبي	*Accounting Measurement*
ì المحاسبة عن عمليات الفروع	*Accounting For Branches Operations*

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

ì الحسابات المتبادلة *Intercompany Accounts*

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

٥

الفصل الخامس
المحاسبة عن العمليات الخارجية

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الفصل الخامس

المحاسبة عن العمليات الخارجية

عندما تتعامل منشأة محلية في الأسواق الخارجية فإنها تتحمل نوعين من المخاطر النوع الأول من تلك المخاطر هي المخاطر التي تواجه المنشآت العاملة في السوق المحلية مثل إمكانية توفير الخامات والعمالة المناسبة وإمكانية حل المشاكل الخاصة بالإنتاج والتسويق ... إلخ، والنوع الثاني من المخاطر يتعلق بالأسواق الخارجية مثل مشاكل التسويق والنقل والمشاكل المالية. ومن أهم المشاكل المالية تقلبات أسعار الصرف للعملات التي تتم بها التعاقدات في الأسواق الدولية، فمثلاً إذا اشترت شركة مصرية آلات من شركة ألمانية، فقد تتطلب تلك الأخيرة سداد ثمن الصفقة باليورو، وهذا يعني أن على الشركة المصرية التعامل مع أحد البنوك لاستبدال اليورو بالجنيه المصري، وهذا يعني أيضاً أن الشركة المصرية قد تحقق مكاسب أو تتحمل خسائر تنتج عن تذبذب قيمة اليورو بالنسبة للجنيه المصري.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

ولا تقتصر المشاكل المالية على ذلك فقط بل تتضمن أيضاً كل التعاملات التي تقتضي دفع أو تحصيل عملة أجنبية أو الدخول في تعاقدات يتم الدفع أو التحصيل فيها بالعملة الأجنبية مثل عمليات الاستيراد والتصدير والاقتراض والإقراض بعملات أخرى غير العملة المحلية، بالإضافة إلى الاستثمارات التي تتم بواسطة شركات محلية في منشآت أجنبية سواء كان ذلك بطريق مباشر عن طريق شركات متعددة الجنسيات تعمل في دول أجنبية أو غير مباشر عن طريق امتلاك أسهم في رأس مال شركات أجنبية.

سعر الصرف:

يعرف سعر الصرف بأنه المعدل بين وحدة واحدة لعملة معينة وبين عدد الوحدات التي يتم تبادلها بتلك الوحدة من عملة أخرى ويعرف أحياناً بمعدل الاستبدال *Exchange Rate* ويعرف سعر العملة للصفقات التي تتم في الحال باسم معدل الاستبدال أو سعر الصرف الفوري *Spot Exchange Rate*.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

أما سعر التبادل للصفقات التي تتم في فترة قادمة أي سعر الصرف للصفقات المستقبلة باسم معدل الاستبدال أو سعر الصرف الآجل *Forward Exchange Rate* أو سعر الصرف المستقبلي.

ويمكن نشر أسعار صرف العملات بالنسبة لبعضها البعض بطريقتين إحداهما تعرف باسم المعدل المباشر *Direct Exchange Rate* والثانية تعرف باسم المعدل غير المباشر *Indirect Exchange Rate*.

ويمثل سعر الصرف المباشر المبلغ الذي يتم دفعه من العملة المحلية للحصول على وحدة واحدة من العملة الأجنبية فعلى سبيل المثال يتم التعبير عن سعر الصرف المباشر لسعر صرف الجنيه المصري بالنسبة للدولار كما يلي:

سعر الصرف المباشر = عدد الجنيهات مقابل دولار أمريكي واحد

فيكون سعر الصرف المباشر للجنيه مقابل الدولار على سبيل المثال بأن الدولار الأمريكي = ٥،٥ جنيه.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وعادة يتم استخدام معدل الاستبدال المباشر عند المحاسبة عن عمليات التصدير والاستيراد وتسجيل المديونية في الشركة المصرية لأن الدفاتر والقوائم المالية للشركات العاملة في مصر يتم تسجيله فيها بالعملة المحلية (الجنيه المصري) ولهذا يجب تحويل قيمة أي صفقة ثم تحديد ثمنها بالعملة الأجنبية إلى العملة المحلية ليتم إثباتها بالدفاتر.

أما معدل الاستبدال غير المباشر لسعر الصرف فيعبر عما يدفع من العملة الأجنبية للحصول على وحدة واحدة من العملة المحلية وهو عبارة عن مقلوب معدل الاستبدال المباشر لسعر الصرف، فعلى سبيل المثال يتم التعبير عن سعر الصرف غير المباشر للجنيه المصري مقابل الدولار الأمريكي كما يلي:

سعر الصرف غير المباشر = عدد الدولارات مقابل جنيه مصري واحد

فإذا كان سعر الصرف المباشر هو الدولار الأمريكي = ٥،٥ جنيه مصري فيكون سعر الصرف غير المباشر هو الجنيه المصري = ٠،١٨٢ دولار أمريكي

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وعادة يتم الإعلان عن أسعار صرف العملات الأجنبية الرئيسية معبراً عنها بالعملة المحلية في معظم بنوك العالم.

العوامل التي تؤثر في سعر الصرف الفوري والآجل:

يتأثر سعر صرف العملة في أي دولة بمجموعة من العوامل أهمها الآتي:

١- توقعات الفئات المتعاملة في سوق العملات سواء داخل الدولة أو خارجها وتتأثر توقعات تلك الفئات بمخزون العملات في حوزة الدولة وسعر الفائدة ونسبة التضخم.

٢- حركة التجارة من دولة إلى أخرى على كمية العرض والطلب على العملة الخاصة بتلك الدولة، فإذا زادت واردات دولة عن صادراتها اضطرت تلك الدولة إلى رفع فروق تلك الزيادة بعملتها المحلية مما يؤدي إلى زيادة العرض من عملتها المحلية عن الطلب عليها في السوق العالمية وبالتالي ينخفض سعرها. والعكس يحدث بالنسبة للدول التي تزيد صادراتها عن واردتها، ومن أمثلة الدول من النوع الأول

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

معظم الدول النامية، أما الدول التي من النوع الثاني فهي غالبية الدول المتقدمة.

٣- يؤثر التضخم *Inflation* أيضاً على قيمة عملة الدولة، فإذا زاد معدل التضخم في دولة ما عن معدل التضخم في دولة أخرى أدى ذلك إلى انخفاض سعر صرف عملة الدولة الأولى بالنسبة لعملة الدولة الثانية، والعكس يحدث عندما تقل نسبة التضخم في دولة، عن نسبة التضخم في دولة أخرى.

٤- يؤدي الاتجار بالعملة وهو ما يعرف باسم *Arbitrage* (شراء وبيع العملة في الوقت نفسه لتحقيق ربح نتيجة لعدم تحقق التوازن في سعر صرف تلك العملة في سوقين مختلفين) إلى رفع أو خفض سعر صرف عملة بالنسبة لعملة أخرى مما ينتج عنه تحقيق التوازن بين أسعار العملات في الأسواق المختلفة.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

العملة المحلية والعملة الوظيفية والعملة الرئيسية:

المقصود بالعملة المحلية *Local Currency* هي العملة الخاصة بالدولة التي تتخذها المنشأة مقراً دائماً لها فمثلاً الشركات التي تتخذ من جمهورية مصر العربية مقراً لها يكون الجنيه المصري هو عملتها المحلية وينطبق هذا على المنشأة سواء كانت مصرية أو أجنبية. فالعملة المحلية بذلك تعني عكس ما تعنيه العملة الأجنبية.

أما العملة الوظيفية *Functional Currency* فهي العملة التي تزاول بها المنشأة غالبية أنشطتها سواء كانت تلك الأنشطة خاصة بعمليات مالية أو تشغيلية أو غيرها، فمثلاً إذا اتخذت شركة أمريكية مقراً لأحد فروعها في ماليزيا تزاول فيه عملياتها الإنتاجية ولكنها تستخدم الين الياباني وليس الربخت الماليزي في تنفيذ معظم أعمالها كأن تقوم بشراء المواد الخام من خارج ماليزيا وتدفع ثمنها بالين وتبيع إنتاجها خارج ماليزيا أيضاً بالين الياباني، كما أنها تستأجر عمالة أجنبية وتدفع لها بالين الياباني، في هذه الحالة تكون العملة الوظيفية لهذه المنشأة هي الين الياباني أما العملة المحلية تكون الربخت الماليزي، وبالرغم من أن تلك المنشأة لا تتعامل

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

بالربخت الماليزي إلا بنسبة صغيرة فقد تكون ملزمة – طبقاً للقانون الماليزي – بأن تمسك دفاترها بالعملة الماليزية. وعلى العكس من ذلك إذا كانت تلك المنشأة تنفذ معظم عملياتها بالربخت الماليزي تكون العملة الماليزية هي العملة الوظيفية وبهذا تتفق العملة الوظيفية في هذه الحالة مع العملة المحلية.

أما العملة الرئيسية *Reporting Currency* فهي العملة المستخدمة في إعداد القوائم المالية للشركة الأم فمثلاً في المثال السابق نعلم أن الشركة الأمريكية التي تمتلك فرعاً في ماليزيا تعد قوائمها المالية بالدولار الأمريكي، وعند إعداد القوائم المالية الموحدة تقوم الشركة الأم بترجمة القوائم المالية للفرع الذي تمتلكه في ماليزيا من العملة المحلية أو الوظيفية إلى العملة الرئيسية للشركة الأمريكية الأم وهو الدولار الأمريكي.

وقد تتفق العملة المحلية مع كل من العملة الوظيفية والعملة الرئيسية ومثال ذلك شركة أمريكية الأصل وتتخذ مقراً لها في أمريكا وتنفذ معظم عملياتها بالدولار الأمريكي.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

عمليات الاستيراد والتصدير بالعملة الأجنبية:

تتم معظم صفقات الاستيراد والتصدير في الأسواق الدولية عن طريق منح تسهيلات ائتمانية، وهذا يؤدي إلى ظهور قيم لبنود المدينين أو الدائنين في دفاتر كل من المنشأة المشترية أو البائعة.

وعندما يكون أحد أطراف العملية شركة مصرية وتتضمن تلك الصفقة رفع أو تحصيل أموال بعملة أجنبية فيجب قياس قيمتها بالعملة المحلية (الجنيه المصري) حتى يتم تسجيلها في الدفاتر وتتم عملية القياس بترجمة القيمة التي تم التعاقد عليها باستخدام سعر الصرف الفوري السائد في السوق وقت التعاقد.

وإذا قامت المنشأة بإعداد قوائمها المالية قبل تسديد الالتزامات أو تحصيل الديون المترتبة على الصفقة، فلابد من تعديل قيمة تلك الالتزامات أو الديون الواجبة التسوية بالعملة الأجنبية لتعكس المكاسب أو الخسائر التي تنتج من تغير أسعار الصرف وقت إعداد القوائم المالية في إجراء عملية التسوية .. ويمكن تلخيص أهم الإجراءات المحاسبية اللازمة

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

لمعالجة الاستيراد والتصدير في حالة ارتباط شركة محلية في صفقة بعملات أجنبية فيما يلي:

أ- في تاريخ إتمام الصفقة (شحن البضاعة) يقوم المحاسب بتسجيل قيمتها بالعملة المحلية باستخدام سعر الصرف الفوري في نفس التاريخ.

ب- عند إعداد القوائم المالية للمنشأة في نهاية العام، يقوم المحاسب بإعادة تقييم قيمة بند المدينين أو الدائنين التي تمثل ارتباطات بالعملة الأجنبية. وتتم إعادة التقييم باستخدام سعر الصرف الفوري في نهاية العام ويتم الاعتراف بالفروق الناتجة عن إعادة التقييم مكاسب أو خسائر تسجل في الدفاتر ويتم تسجيلها في قائمة الدخل أو حسابات النتيجة عن العام الحالي.

ج- في تاريخ استحقاق ثمن الصفقة التي تم الارتباط عليها بعملة أجنبية، يقوم المحاسب بإعادة تقييم المديونية المترتبة عليها باستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ الاستحقاق، ويتم الاعتراف بالفروق الناتجة عن إعادة التقييم كمكاسب أو خسائر تسجل في الدفاتر ويتم تسجيلها في قائمة الدخل أو حسابات النتيجة في العام.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

مـثــال ١

نفترض أنه في ٢٠٠٩/١٠/١ اشترت شركة مصرية بضاعة قيمتها ١٠٠،٠٠٠ دولار أمريكي على أن يتم السداد بالعملة الأمريكية في ٢٠١٠/٤/١.. علماً بأن الشركة المصرية تعد قوائمها المالية في ١٢/٣١ من كل عام، وقد تغيرت أسعار الصرف خلال الفترة كما يلي:

التاريخ	سعر الصرف الفوري
٢٠٠٩/١٠/١	٥،٥٠ جنيه لكل دولار أمريكي
٢٠١٠/٤/١	٥،٥٢ جنيه لكل دولار أمريكي
٢٠٠٩/١٢/٣١	٥،٤٧ جنيه لكل دولار أمريكي

طبقاً للمعلومات السابقة يتم تسجيل قيمة الصفقة في دفاتر الشركة المصرية في تاريخ شحن المشتريات في ٢٠٠٩/١٠/١ باستخدام سعر الصرف الفوري السائد في هذا التاريخ ويظهر القيد كما يلي:

٥٥٠،٠٠٠		من حـ/ المشتريات
	٥٥٠،٠٠٠	إلى حـ/ الدائنين (دولار أمريكي)
		شراء بضاعة بمبلغ ١٠٠،٠٠٠ دولار أمريكي بسعر صرف ٥،٥٠ جنيه للدولار في ٢٠٠٩/١٠/١

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وفي تاريخ إعداد القوائم المالية يتم إعادة تقييم بند الدائنين في ٢٠٠٩/١٢/٣١ باستخدام سعر الصرف الفوري (١٠٠،٠٠٠ دولار × ٥،٤٧) وهذا يعني أن قيمة الالتزام المطلوب سداده (الدائنين) أصبح ٥٤٧،٠٠٠ جنيه ولذا يجب الاعتراف بالفرق كأرباح ويتم تسجيلها في دفاتر بالقيد التالي:

٣٠٠٠	٣٠٠٠	من حـ/ الدائنين (دولار أمريكي) إلى حـ/ مكاسب فروق العملة الأجنبية **تسجيل الأرباح الناتجة عن تعديل قيمة بند الدائنين بالعملة الأمريكية بسبب تغير سعر الصرف في ٢٠٠٩/١٢/٣١**
٣٠٠٠	٣٠٠٠	من حـ/ مكاسب فروق العملة الأجنبية إلى حـ/ الأرباح والخسائر **إقفال الأرباح الناتجة عن تغير سعر الصرف في الجانب الدائن لحساب الأرباح والخسائر في ٢٠٠٩/١٢/٣١**

وعندما يأتي وقت سداد الالتزام (الدائنين) في ٢٠١٠/٤/١ تقوم الشركة المصرية بشراء مبلغ الـــ ١٠٠،٠٠٠ دولار أمريكي بسعر

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الصرف السائد في هذا التاريخ ويبلغ ٥،٥٢ (١٠٠،٠٠٠ دولار أمريكي × ٥،٥٢) أي تقوم الشركة بسداد ٥٥٢،٠٠٠ جنيه وبهذا تكون الشركة قد تحملت خسائر قدرها ٥٥٢٠٠٠ – ٥٤٧٠٠٠ = ٥٠٠٠ جنيه مصري.

وتظهر القيود التي تبين أثر تلك العمليات على النحو التالي:

من حـ/ العملات الأجنبية (دولار أمريكي)		٥٥٢٠٠٠
إلى حـ/ النقدية	٥٥٢٠٠٠	
شراء مبلغ ١٠٠،٠٠٠ دولار أمريكي بسعر صرف ٥،٥٢ يوم ٢٠١٠/٤/١		
من مذكورين		
حـ/ الدائنين		٥٤٧٠٠٠
حـ/ خسائر فروق العملة الأجنبية		٥٠٠٠
إلى حـ/ العملات الأجنبية (دولار أمريكي)	٥٥٢٠٠٠	
سداد مبلغ ١٠٠،٠٠٠ دولار وظهور خسائر سعر الصرف في ٢٠١٠/٤/١		

مـثـال ٢

نفترض أنه في ٢٠٠٩/١١/١ قامت شركة مصرية بشحن بضاعة قيمتها ١٠٠٠،٠٠٠ ريال سعودي لإحدى الشركات السعودية على أن يتم التحصيل في نهاية ثلاثة شهور أي في ٢٠١٠/٣/١.. علماً بأن الشركة

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

المصرية تعد قوائمها المالية في ١٢/٣١ من كل عام، وقد تغيرت أسعار الصرف خلال الفترة كما يلي:

التاريخ	سعر الصرف الفوري
٢٠٠٩/١١/١	١،٤٧ جنيه لكل ريال
٢٠٠٩/١٢/٣١	١،٤٦ جنيه لكل ريال
٢٠١٠/٣/١	١،٤٩ جنيه لكل ريال

المطلوب:

إثبات قيود اليومية كما تظهر بدفاتر الشركة المصرية لكل ما سبق.

؟ قيود اليومية في ٢٠٠٩/١١/١ بدفاتر الشركة المصرية:

١،٤٧٠،٠٠٠		من حـ/ المدينين (ريال سعودي)
	١،٤٧٠،٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات
		بيع بضائع بمبلغ ١،٠٠٠،٠٠٠ ريال سعودي بسعر صرف ١،٤٧ جنيه للريال في ٢٠٠٩/١١/١

؟ قيود اليومية في ٢٠٠٩/١٢/٣١ بدفاتر الشركة المصرية:

١٠،٠٠٠		من حـ/ خسائر فروق العملة الأجنبية
	١٠،٠٠٠	إلى حـ/ المدينين (ريال سعودي)
		تسجيل الأرباح الناتجة عن تسوية بند المدينين في ٢٠٠٩/١٢/٣١ نظراً لانخفاض سعر الصرف ١،٤٦
١٠،٠٠٠		من حـ/ الأرباح والخسائر

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

	١٠،٠٠٠	إلى حـ/ خسائر فروق العملة الأجنبية **إقفال الخسائر الناتجة عن تغير سعر الصرف في حـ/ أ.خ في ٢٠٠٩/١٢/٣١**

؟ قيود اليومية في ٢٠١٠/٣/١ بدفاتر الشركة المصرية:

١،٤٩٠،٠٠٠		من حـ/ البنك إلى مذكورين
	١،٤٦٠،٠٠٠	حـ/ المدينين (ريال سعودي)
	٣٠،٠٠٠	حـ/ مكاسب فروق العملة الأجنبية **تحصيل مبلغ ١٠٠٠،٠٠٠ ريال سعودي في ٢٠١٠/٣/١ عند سعر صرف ١،٤٩ جنيه للريال وظهور مكاسب نتيجة ارتفاع سعر الصرف**

مـثـال ٣

تعاقدت شركة استيراد وتصدير مصرية على استيراد أدوات رياضية من إحدى الشركات الإيطالية بمبلغ مليون دولار أمريكي وذلك في ٢٠٠٩/٨/١.

وقد تم شحن الأدوات الرياضية المستوردة من ايطاليا في ٢٠٠٩/٩/١٥ وقد تم الاتفاق على قيام الشركة المصرية بسداد قيمة الصفقة على دفعتين متساويتين الأولى في ٢٠٠٩/١٢/١ والثانية في

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

٢٠١٠/٣/١ وقد تم تنفيذ الاتفاق علماً بأن أسعار صرف الدولار مقابل كل من الجنيه المصري واليورو على النحو التالي:

التاريخ	الجنيه المصري	اليورو
٢٠٠٩/٨/١	٥،٦٢	٠،٧٥
٢٠٠٩/٩/١٥	٥،٥	٠،٦٩
٢٠٠٩/١٢/١	٥،٥٥	٠،٦٦
٢٠٠٩/١٢/٣١	٥،٦٠	٠،٧٠
٢٠١٠/٣/١	٥،٤٣	٠،٦٤
٢٠١٠/١٢/٣١	٥،٦١	٠،٧٤

المطلوب:

إعداد قيود اليومية لإثبات ما تقدم بدفاتر كل من الشركة المصرية والشركة الإيطالية.

أولاً: قيود اليومية بدفاتر الشركة المصرية (المستورد):

٥،٥٠٠،٠٠٠		من حـ/ المشتريات
	٥،٥٠٠،٠٠٠	إلى حـ/ الدائنون
		إثبات عملية الشراء ١٠٠٠،٠٠٠ دولار × ٥،٥ في ٢٠٠٩/١٩/١٥
		من مذكورين
٢،٧٥٠،٠٠٠		حـ/ الدائنون
٢٥٠٠٠		حـ/ خسائر فروق العملة الأجنبية

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

	٢،٧٧٥،٠٠٠	إلى حـ/ البنك **إثبات سداد الدفعة الأولى في ٢٠٠٩/١٢/١** **٥٠٠،٠٠٠ دولار × ٥،٥٥ = ٢،٧٧٥،٠٠٠** **علماً بأن قيمة الدائنين المستحقة عن هذه الدفعة هي ٢،٧٥٠،٠٠٠ وإثبات زيادة سعر الصرف كخسائر**
٢٥٠٠٠		من حـ/ أ.خ
	٢٥٠٠٠	إلى حـ/ خسائر فروق العملة الأجنبية **إقفال خسائر فروق ا لعملة في حسابات النتيجة في ٢٠٠٩/١٢/٣١**
٥٠،٠٠٠		من حـ/ خسائر فروق العملة الأجنبية
	٥٠،٠٠٠	إلى حـ/ الدائنين **إثبات فروق العملة الناتجة عن إعادة تقييم بند الدائنين للدفعة الثانية عند سعر صرف ٥،٦ في ٢٠٠٩/١٢/٣١** **٥٠٠،٠٠٠ × ٥،٦ = ٢،٨٠٠،٠٠٠** **علماً بأن الدائنين كان ٢،٧٥٠،٠٠٠** **أي هناك خسائر ٥٠،٠٠٠**
٥٠،٠٠٠		من حـ/ أ.خ
	٥٠،٠٠٠	إلى حـ/ خسائر فروق العملة

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

		الأجنبية **إقفال خسائر فروق العملة الناتجة عن إعادة تقييم بند الدائنين للدفعة الثانية في ٢٠٠٩/١٢/٣١ في حسابات النتيجة عن الفترة**
٢،٨٠٠،٠٠٠		من حـ/ الدائنين إلى مذكورين حـ/ البنك ٢،٧١٥،٠٠٠ حـ/ مكاسب فروق العملة الأجنبية ٨٥٠٠٠ **إثبات سداد الدفعة الثانية في ٢٠١٠/٣/١ عند سعر صرف ٥،٤٣** **٥٠٠،٠٠٠ دولار × ٥،٤٣ = ٢،٧١٥،٠٠٠** **وتحقيق مكاسب ناتجة عن انخفاض سعر الصرف**
٨٥٠٠٠		من حـ/ مكاسب فروق العملة الأجنبية إلى حـ/ أ.خ ٨٥٠٠٠ **إقفال مكاسب تغير أسعار صرف سداد الدفعة الأخيرة في حسابات النتيجة في**

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

		٢٠١٠/١٢/٣١

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

ثانياً: قيود اليومية بدفاتر الشركة الإيطالية (المصدر):

٦٩٠،٠٠٠		من حـ/ المدينين
	٦٩٠،٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات
		إثبات عملية البيع ١٠٠٠،٠٠٠ دولار × ٠،٦٩ يورو في ٢٠٠٩/١٩/١٥
		من مذكورين
٣٣٠،٠٠٠		حـ/ البنك
١٥٠٠٠		حـ/ خسائر فروق العملة الأجنبية
	٣٤٥،٠٠٠	إلى حـ/ المدينين
		إثبات تحصيل الدفعة الأولى في ٢٠٠٩/١٢/١
		٥٠٠،٠٠٠ دولار × ٠،٦٦ يورو = ٣٣٠،٠٠٠
		علماً بأن قيمة المدينين المستحقة عن هذه الدفعة ٣٤٥،٠٠٠ وإثبات نقص سعر الصرف كخسائر
١٥٠٠٠		من حـ/ أ.خ
	١٥٠٠٠	إلى حـ/ خسائر فروق العملة الأجنبية
		إقفال خسائر فروق ا لعملة في حسابات النتيجة في ٢٠٠٩/١٢/٣١
٥،٠٠٠		من حـ/ المدينين

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

	٥،٠٠٠	إلى حـ/ مكاسب فروق العملة الأجنبية **إثبات فروق العملة الناتجة عن إعادة تقييم بند المدينين للدفعة الثانية عند سعر صرف ٠،٧٠ يورو في ٢٠٠٩/١٢/٣١، ٥٠٠،٠٠٠ × ٠،٧ = ٣٥٠،٠٠٠ يورو علماً بأنه كان ٣٤٥٠٠٠ (٦٩٠،٠٠٠ ÷ ٢)** **أي هناك مكاسب ٥٠٠٠ يورو**
٥٠٠٠		من حـ/ مكاسب فروق العملة الأجنبية إلى حـ/ أ.خ **إقفال مكاسب فروق العملة الناتجة عن إعادة تقييم بند المدينين للدفعة الثانية في ٢٠٠٩/١٢/٣١ في حسابات النتيجة عن الفترة**
٣٢٠،٠٠٠ ٣٠،٠٠٠		من مذكورين حـ/ البنك حـ/ خسائر فروق العملة الأجنبية
	٣٥٠،٠٠٠	إلى حـ/ المدينين

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

		إثبات تحصيل الدفعة الثانية في ٢٠١٠/٣/١ عند سعر صرف ٥٠٠،٠٠٠ دولار × ٠،٦٤ = ٣٢٠،٠٠٠ وتحقيق خسائر ناتجة عن انخفاض سعر الصرف
٣٠،٠٠٠	٣٠،٠٠٠	من حـ/ أ.خ إلى حـ/ خسائر فروق العملة الأجنبية **إقفال خسائر تغير أسعار صرف تحصيل الدفعة الثانية في حسابات النتيجة في ٢٠١٠/١٢/٣١**

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

٦

الفصل السادس
ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الفصل السادس

ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية

لقد اتجه الفكر المحاسبي نحو الاهتمام بالأنشطة الدولية للشركات المتعددة الجنسية وانعكاساتها على التقارير المحاسبية الخاصة بها، فالإدارة مطالبة بإعداد التقارير المالية التي تعكس نتائج أعمالها عن الفترة المحاسبية التي مضت وسواء أكانت تلك الأعمال قد حدثت داخل حدود الدولة الأم حيث المقر الرئيسي للشركة أو في الدول المضيفة التي تقوم بالاستثمار فيها في شكل فروع خارجية *Branches* أو شركات تابعة *Subsidiaries* وكذلك توضح تلك التقارير حقيقة المركز المالي في نهاية الفترة المحاسبية معبراً عنه في شكل أصول والتزامات وحقوق ملكية سواء أكانت تمتلكها أو تلتزم بها في أراضي الدولة الأم أو في أراضي الدول المضيفة لاستثماراتها الخارجية.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وبالرغم من ضرورة قيام الفروع الخارجية والشركات التابعة بإعداد القوائم المالية المستقلة والخاصة بها للوفاء بالتزاماتها في الدول التي تعمل بها وتمكين الإدارة من تقييم نتائج عملياتها، إلا أنها في الحقيقة تعد لأغراض الاستخدام الداخلي فقط حيث لا تفي هذه القوائم المستقلة بمتطلبات الأطراف الخارجية من مستخدمي القوائم المالية سواء السلطات الحكومية أو المقرضون أو المستثمرون الحاليون والمرتقبون والموردون وكذلك العاملون في ا لشركة الأم أو فروعها وتوابعها. ومن ثم فقد نشأت الحاجة إلى توحيد تلك التقارير المالية المستقلة والتي سبق إعدادها وفق أسس وسياسات محاسبية محلية مختلفة وبعملات ولغات مختلفة وذلك لكي تعكس المركز المالي ونتائج الأعمال للشركة المتعددة الجنسية ككل وذلك عن طريق إدخال العديد من التعديلات والتسويات *Adjustments* على القوائم المالية المستقلة للفروع والشركات التابعة وترجمتها *Translation* إلى عملة ولغة الدولة *Reporting Currency* التي يقع بها المركز الرئيسي للشركة *Parent Company* في سبيل إعداد القوائم المالية الموحدة *Consolidated Financial Statements* للمجموعة ككل وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وفي ضوء المعايير المحاسبية الدولية *IAS*.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

ولاشك أن ما يشهده العصر الحديث من انتشار ظاهرة اندماج الشركات والمؤسسات في بعضها البعض *Business Combinations* وسيطرة الشركات على بعضها البعض لتكوين المجموعات الاقتصادية الضخمة والتي باتت من المظاهر المألوفة في الوقت الراهن، قد ألقت بظلالها على الفكر المحاسبي وخاصة فيما يتعلق بالمشاكل المحاسبية الملازمة لعملية إعداد القوائم المالية الموحدة. ويتم الاندماج بين المؤسسات بالعديد من الطرق التي قد تعكس اندماجاً كلياً أو جزئياً للمصالح أو الأعمال أو حقوق الملكية.

- اندماج شركة أو مجموعة من الشركات في شركة قائمة بالفعل.
- اندماج شركة أو مجموعة من الشركات في شركة يتم تأسيسها خصيصاً لهذا الغرض.
- الاندماج عن طريق شراء كل أو جزء من الأسهم المتداولة لشركة قائمة.
- الاندماج عن طريق شراء كل أو جزء من أصول شركة قائمة بالفعل.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وفي هذا الصدد، يجب التمييز بوضوح بين عمليات الاندماج وعمليات السيطرة نظراً لانعكاساتها العملية على واقع الإجراءات والأساليب المحاسبية التي تستخدم في كل منهما.

الاندماج:

يترتب عليه اختفاء الشخصية الاعتبارية المستقلة أو الصفة القانونية للشركة المندمجة سواء أكان هذا الاندماج عن طريق الاندماج في شركة قائمة بالفعل *Statutory Merger* أو عن طريق الاندماج مع شركة أخرى قائمة ليكونا معاً شركة جديدة *Statutory Consolidation* وبحيث يتم المزج الكامل بينهما وهو ما يعرف حالياً بعملية الدمج.

السيطرة:

هي عملية يتم من خلالها قيام شركة معينة بالسيطرة على الأنشطة الاقتصادية لشركة أخرى قائمة بالفعل وبحيث تصبح الأولى الشركة المستثمرة أو القابضة *Holding* والثانية الشركة المستثمر فيها أو التابعة *Subsidiary* وبدون الحاجة إلى زوال الصفة القانونية لإحدى الشركتين أو كلاهما, حيث تحتفظ كل منهما باستقلالها الاقتصادي والإداري والمالي

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

والمحاسبي باعتبارها وحدة قانونية مستقلة، ولذلك تقوم كل من الشركة القابضة والشركة التابعة بإعداد قوائم مالية مستقلة بها في تاريخ السيطرة والفترات المحاسبية التالية لهذا التاريخ.

وبالرغم من الالتزام الشكلي بالمظاهر القانونية لاستقلال كلتا الشركتين إلى أنهما يكونان معاً في واقع الأمر وحدة اقتصادية واحدة *Economic Entity* تتطلب إعداد قوائم مالية موحدة للإفصاح عن المركز المالي ونتائج العمليات والتغيرات في المركز المالي للمجموعة ككل بما تتضمنه من شركات تابعة وشركة قابضة باعتبارها تشكل في مجموعها وحدة محاسبية مستقلة.

المصطلحات المحاسبية الدولية:

International Accounting Terminology

عملة التقرير *Reporting Currency*

هي العملة التي تستخدم في عملية القياس النقدي للبنود التي تتضمنها القوائم المالية للوحدة المحاسبية.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

العملة الأجنبية *Foreign Currency*

هي جميع العملات الأخرى بخلاف العملة التي استخدمت في إعداد القوائم المالية للمشروع.

العملة المحلية *Local Currency*

هي العملة المستخدمة في الدولة التي تتخذها الوحدة المحاسبية موطناً لها.

العملة الوظيفية *Functional Currency*

هي العملة التي تستخدمها الوحدة المحاسبية في التعبير عن أنشطتها الاقتصادية.

العمليات الأجنبية *Foreign Operations*

هي الشركة التابعة أو الزميلة أو المشروع المشترك أو الفرع الذي تدار أنشطته في دولة غير الدولة التي تستخدم عملتها في إعداد القوائم المالية.

الوحدة الأجنبية *Foreign Entity*

هي العملية الأجنبية التي لا تعد جزءاً مكملاً لأنشطة الوحدة المحاسبية التي تستخدم عملية التقرير.

سعر الصرف *Exchange Rate*

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

هو معدل التبادل بين عمليتين لدولتين مختلفتين.

سعر الإقفال *Closing Rate*

هو سعر الصرف الفوري بين عملتين مختلفتين في تاريخ إعـــداد القوائم المالية للوحدة المحاسبية.

المتوسط المرجح لسعر الصرف *Weighted Average Rate*

هو متوسط معدل التبادل بين عملتين مختلفتين خلال فترة زمنية محدودة مرجحاً بالمبالغ النقدية.

فروق الترجمة الناتجة *ResuIting Exchange Differences*

هي الفروق الناتجة عن عملية الترجمة لبنود القوائم المالية للوحدة الأجنبية (فرع أو شركة تابعة أجنبية) لأغراض إعداد القوائم الموحدة.

صافي الاستثمارات في وحدة أجنبية

Net Investment in a Foreign Entity

هي حصة الوحدة المحاسبية التي تستخدم عملة التقرير في إعداد قوائمها المالية (الشركة الأم أو المركز الرئيسي) في صافي أصول الوحدة الأجنبية.

البنود النقدية *Monetary Items*

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

هي المبالغ المملوكة والأصول والالتزامات التي سوف يتم تحصيلها أو سدادها بكميات محددة من وحدات النقد.

الإدارة (السيطرة) *Control*

هي القوة أو المقدرة على توجيه أو إدارة السياسات المالية والتشغيلية *Financial and Operating Policies* لمشروع ما بغرض الحصول على مزايا أو فوائد من أنشطته.

الشركة التابعة *Subsidiary*

هي الشركة التي تقوم شركة أخرى (تعرف بالشركة الأم) بإدارتها أو السيطرة عليها.

الشركة الأم *parent Company*

هي الشركة التي تدير أو تسيطر على شركة تابعة أو أكثر.

المجموعة *Group*

هي الشركة الأم وجميع الشركات التابعة لها.

القوائم المالية الموحدة *Consolidated Financial Statements*

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

هي القوائم المالية التي يتم إعدادها للمجموعة (الشركة الأم وشركاتها التابعة) وكأنها شركة واحدة.

حقوق الأقلية *Minority Interest*

هي ذلك الجزء من صافي نتائج الأعمال وصافي موجودات الشركة التابعة الذي يعود إلى أسهم فيها لا تمتلكها الشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (من خلال إحدى شركاتها التابعة).

ولاشك أن تحديد العملة الوظيفية *Functional Currency* للوحدة الأجنبية تحتل أهمية خاصة في مجال الفكر المحاسبي الدولي باعتبارها نقطة الانطلاق لعملية الترجمة للبنود التي تتضمنها القوائم المالية للتعبير عنها بعملة التقرير *Reporting Currency* ونظراً لتلك الأهمية فقد وردت ضمن المعايير المحاسبية المالية العديد من المؤشرات التي يمكن الاسترشاد بها خلال عملية تحديد العملة الوظيفية للوحدة الأجنبية خاصة إذا تعددت العملات التي تتعامل فيها وبحثيث يمكن الاعتماد على واحد أو أكثر منها[١]:

(أ) مؤشرات التدفقات النقدية:

---

(١) FASB Statement No. 52, pp: 25-27.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

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

٢- **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:

١- **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.

٢- **تستخدم عملية التقرير**: إذا كانت أسعار بيع منتجات الوحدة الأجنبية تتأثر بالتغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية في

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الأجل القصير وذلك عندما تحدد أسعارها في المنافسة العالمية أو الأسعار الدولية.

(ج) مؤشرات أسواق البيع:

١- **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.

٢- **تستخدم عملية 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:

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

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

٢- **تستخدم عملية 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:

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

٢- **تستخدم عملية التقرير:** إذا كانت عملية التمويل تتم بصورة رئيسية من الشركة القابضة أو من أحد 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

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

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:

١- **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.

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

هذا وقد تقوم الشركة القابضة أو المستثمرة *Investor* بشراء كل أو جزء من الأسهم العادية للشركة أو الشركات التابعة أو المستثمر فيها *Investee* سواء عن طريق سوق الأوراق المالية مباشرة أو عن طريق

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

إجراء مفاوضات مع المساهمين الرئيسيين إذا كانت الشركة المستثمر فيها مغلقة أو عن طريق الإعلان عن الرغبة في شراء أكبر عدد من الأسهم العادية للشركة المستهدفة بالاستثمار وبحيث إذا تمكنت الشركة المستثمرة من شراء أكثر من ٥٠% من الأسهم العادية لإحدى الشركات المستثمر فيها تصبح تلك الشركة تابعة ومملوكة جزئياً وإذا تمكنت الشركة المستثمرة من شراء نسبة ١٠٠% من الأسهم العادية تصبح الشركة تابعة ومملوكة كلياً، وفي هذه الحالة تعد حقوق الأقلية *Minority Interest* هي مظهر الاختلاف الرئيسي بين الشركة التابعة المملوكة جزئياً والشركة التابعة المملوكة كلياً للشركة القابضة حيث تشير إلى حقوق المساهمين بخلاف حقوق الشركة القابضة في صافي أصول الشركة التابعة وفي صافي دخلها أو خسائرها.

وقد تتحقق سيطرة الشركة القابضة على شركاتها التابعة بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة، فإذا امتلكت إحدى الشركات القابضة بنسبة ٧٠% من الأسهم العادية المتداولة لشركة أ ونسبة ٣٠% من الأسهم

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

العادية المتداولة لشركة ب وكانت الشركة أ تمتلك بدورها ٢٥% من الأسهم العادية للشركة ب، فإن ذلك يعني أن الشركة القابضة تسيطر على شركة أ بطريقة مباشرة حيث تمتلك ٧٠% من أسهمها العادية المتداولة في حين تمتلك ٥٥% من الأسهم المتداولة لشركة ب منها ٣٠% بطريقة مباشرة و٢٥% بطريقة غير مباشرة عن طريق الشركة أ.

ومن ناحية أخرى، لا تختلف الإجراءات المحاسبية الخاصة بالاستبعاد والتسوية في أرصدة حسابات الشركة القابضة والشركة أو الشركات التابعة سواء أكانت مملوكة جزئياً أو مملوكا كلياً وبحيث تعكس الأرصدة الموحدة عمليات المجموعة مع الأطراف الخارجية *Outside Parties* فقط بعد استبعاد العمليات المتبادلة *Intercompany Transactions* بين شركات المجموعة وبحيث تفصح القوائم المالية عن نتائج الأعمال والمركز المالي لوحدة اقتصادية مستقلة *Economic Entity* تتكون من عدة وحدات قانونية *Legal Entities* بعد استبعاد جميع الأرصدة المقابلة.

المداخل المحاسبية لحقوق الأقلية

Accounting Approaches for Minority Interest

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

يحكم المعالجة المحاسبية لحقوق الأقلية *Minority Interest* خلال السنوات الماضية مدخلان محاسبيان تتعرضان لطرق التبويب وكيفية الإفصاح عن تلك الحقوق في القوائم المالية الموحدة للمجموعة ككل:

مدخل الشركة القابضة: *Parent Company Approach*

ومن خلاله ننظر إلى الشركة باعتبارها أحد فروع الشركة القابضة ولذلك يتم استبدال حساب الاستثمار في الشركة التابعة بدفاتر الشركة القابضة بحسابات أصول والتزامات الشركة التابعة وتصبح القوائم المالية الموحدة بمثابة امتداد طبيعي للقوائم المالية للشركة القابضة. وفي حالة ما إذا كانت الشركة التابعة مملوكة جزئياً للشركة القابضة فإنه يتم فصل حقوق الأقلية وفقاً لنسبة ملكيتهم في الأسهم العادية المتداولة للشركة التابعة ومعالجتها كالتزامات على الشركة القابضة، وذلك بالنظر إلى تلك الأقلية باعتبارها مجموعة خارجة عن الوحدة الاقتصادية المستقلة.

مدخل الوحدة الاقتصادية *Economic Entity Approach*

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

ومن خلالها ننظر إلى المجموعة باعتبارها وحدة اقتصادية تملكها مجموعتان من أصحاب المصالح الأولى هي الأغلبية المسيطرة والثانية هي الأقلية ولذلك يجب أن تتم المعالجة المحاسبية لتلك المصالح بطريقة متسقة من خلال النظر إلى القوائم المالية الموحدة باعتبارها انعكاس للمركز المالي ونتائج العمليات لوحدة مندمجة تتكون من مجموعة من الشركات (الأعضاء) التي تنشأ بينها علاقة نتيجة عملية السيطرة. وعلى ذلك تتم إجراءات المحاسبة والإفصاح عن حقوق الأقلية بواسطة الشركة القابضة باعتبارهم مجموعة من المساهمين في رأس مال الوحدة الاقتصادية وليس باعتبارهم مجموعة خارجية عن تلك الوحدة.

وهكذا تعالج مدخل الشركة القابضة حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة المستثمر فيها أو التابعة باعتبارها التزام (بند خاص من بنود الدائنين للشركة القابضة) عند إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة ككل، ويزداد مقدار هذا الالتزام بحصة الأقلية في صافي الدخل وينخفض بمقدار حصتهم في صافي الخسائر أو بمقدار توزيعات الأرباح المستحق لهم من

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الشركة التابعة. بينما تعالج مدخل الوحدة الاقتصادية حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة باعتبارها أحد بنود حقوق الملكية في الميزانية الموحدة للمجموعة ككل، كما تظهر حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة كأحد البنود الفرعية لصافي الدخل في قائمة الدخل الموحدة.

ومن ناحية أخرى، هناك اتجاه آخر يعد الأكثر قبولاً من الناحيتين الفكرية والعملية حيث يستند إلى فكرة أن الأقلية لا تمثل التزاماً تجاه الشركة القابضة أو جزءاً من مجموعة المساهمين في الشركة القابضة ولذلك يميل مؤيد هذا الاتجاه إلى تصنيف حقوق الأقلية كبند مستقل ضمن بنود قائمة المركز المالي الموحد للمجموعة ككل.

القوائم المالية الموحدة *Consolidated Financial Statements*

تستخدم القوائم المالية الموحدة في الإفصاح المحاسبي عن الموارد المتاحة والالتزامات ونتائج العمليات لوحدة محاسبية واحدة تمارس في نطاقها مجموعة من الشركات المرتبطة ببعضها البعض أنشطتها الاقتصادية العادية وذلك لتحقيق ثلاثة أغراض رئيسية هي:

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

(١) إدماج أرصدة حسابات الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات الخاصة بكل من الشركة القابضة والشركات التابعة لها.

(٢) استبعاد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن العمليات المتبادلة بينهم.

(٣) تسوية أرصدة الحسابات المقابلة بينهم.

(٤) الإفصاح المحاسبي عن الأرصدة المجمعة في قوائم مالية موحدة تتضمن كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة وقائمة التغيرات في المركز المالي.

ولاشك أن خاصية الصفة القانونية المستقلة لكل من الشركة القابضة والشركات التابعة لها تضفي على عملية الاستبعادات والتسويات التي يتم إجراؤها في أوراق العمل بعيداً عن السجلات والدفاتر المحاسبية سواء الخاصة بالشركة القابضة أو الشركات التابعة لتسهيل عملية إعداد القوائم المالية الموحدة المزيد من الصعوبات على عمل المحاسب في هذا الصدد.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وبالرغم من المزايا العديدة التي توفرها القوائم المالية الموحدة في مجال توفير البيانات والمعلومات الشاملة عن الوحدة الاقتصادية ككل وبما تضمه من شركة قابضة وشركات تابعة لها بصرف النظر عن الأوضاع القانونية المستقلة لكل شركة من هذه الشركات، فإن هناك العديد من طوائف مستخدمي هذه القوائم المالية الموحدة الذين ينظرون إليها باعتبارها لا تفي بمتطلباتهم الأساسية ومن بين هؤلاء الدائنين لكل من الشركة القابضة والشركات التابعة المملوكة لها حيث يرون أن هذه القوائم لا تفصح عن نتائج العمليات والمركز المالي لكل شركة على حدة، وكذلك المحللون الماليون للقوائم المالية الموحدة نظراً لصعوبة تصنيفها وتبويبها وفقاً لنوعية وطبيعة الصناعة أو النشاط التجاري وبالتالي صعوبة استخدام مثل هذه القوائم في مجالات الدراسات المقارنة بين الشركات العاملة داخل نفس القطاعات أو الأنشطة.

مشكلة تعداد أسعار صرف العملات *Exchange Rates Problem*

تتعرض أسعار صرف العملات للعديد من التغيرات والتقلبات والتي ترجع في أسبابها إلى أحد أو كل العوامل التالية:

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

(١)التدخل الحكومي في فرض الرقابة على العملات الأجنبية.

(٢)تدخل البنوك المركزية لحماية العملة الوطنية أو العملات الأجنبية.

(٣)مدى ارتباط عملات الدول المختلفة مع بعضها.

(٤)درجة الاستقرار السياسي داخل الدول.

(٥)حجم التطور الاقتصادي الذي تمر به اقتصاديات الدول.

وهكذا قد تتعدد أسعار الصرف الخاصة بعملة الدولة خلال الوقت الواحد:

- سعر الصرف الجاري *Current Exchange Rate* وهو السعر الذي تحدده قوى العرض والطلب في سوق العملات.
- سعر الصرف الرسمي *Official Exchange Rate* وهو السعر الذي يحدده البنك المركزي للشراء أو البيع.
- سعر صرف السوق السوداء *Black Market Exchange Rate* وهو السعر الذي يحدد عن طريق الوسطاء غير الرسميين وذلك في الدول التي لا تتوافر بها الأسواق الحرة للعملة.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

- سعر الصرف التشجيعي *Tourist Exchange Rate* وهو السعر الذي تحدده الحكومة لتشجيع نوع معين من الأنشطة الاقتصادية مثل السياحة أو نوع معين من الصادرات.
- سعر الصرف الجزائي *Penal Exchange Rate* وهو السعر الذي تحدده الحكومة للحد من أنشطة معينة مثل عدم تشجيع نوع معين من الواردات.
- سعر الصرف الجاري للشراء *Buying Exchange Rate* وهو السعر الذي تدفعه البنوك والمؤسسات المالية الأخرى مقابل شراء العملة الأجنبية من الغير.
- سعر الصرف الجاري للبيع *Selling Exchange Rate* وهو السعر الذي تبيع به البنوك والمؤسسات المالية الأخرى العملة الأجنبية للغير.
- سعر الصرف المستقبلي *Forward Exchange Rate* وهو السعر الإتفاقي بين البنوك والشركات المتعددة الجنسية لإبرام عقود الصرف الآجلة.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

- سعر الصرف التاريخي *Historical Exchange Rate* وهو السعر الجاري لحظة نشأة الصفقات والعمليات التجارية.
- سعر الصرف في تاريخ الإقفال *Closing Exchange Rate* وهو السعر الجاري في تاريخ إعداد القوائم المالية الختامية في نهاية السنة المالية للشركة.

الطرق المحاسبية المختلفة لترجمة القوائم المالية:
Different Accounting Methods for Translation

جرت الأعراف والنظم المحاسبية على أن تقوم الشركات والمؤسسات والتنظيمات المختلفة بإعداد سجلاتها وحساباتها وقوائمها المالية باللغة الرسمية والعملة المحلية للدولة التي تمارس أنشطتها الاقتصادية داخل حدودها الإقليمية للوفاء بمتطلبات كافة مستخدمي البيانات والمعلومات المحاسبية في تلك الدولة، وهكذا فإن التقارير والقوائم المالية التي ترد إلى المركز الرئيسي للشركة المتعددة الجنسية من فروعها وشركاتها التابعة الأجنبية مما يتطلب ضرورة إعادة صياغتها لغوياً

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وترجمتها نقدياً لتصبح جاهزة لعملية التجميع تمهيداً لإعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة المتعددة الجنسية ككل.

ولقد باتت تعرف حالياً عملية توحيد وحدة القياس النقدي دفترياً عن طريق تحويل أرصدة حسابات الأصول والالتزامات والإيرادات والنفقات في القوائم المالية المعبر عنها بعملة دولة ما إلى ما يعادلها من عملة دولة أخرى بعملية ترجمة القوائم المالية المعدة بالعملة الأجنبية *Translation of Foreign Currency Financial Statement* مع ضرورة الأخذ في الحسبان أن عملية الترجمة لا تعني محاولة إيجاد القيم الجارية للأصول والالتزامات المعبر عنها بالعملات الأجنبية وتوحيدها وكذلك لا يفترض فيها إجراء عملية تحويل فعلية *Real Conversion* بين عملات أجنبية – تقديم ريالات أو جنيهات إلى أحد البنوك واستلام دولارات في مقابلها – إنما هي عملية تهدف إلى التغيير الدفتري لوحدة القياس النقدي من العملة الأجنبية – المحلية أو الوظيفة – المستخدمة في إعداد القوائم المالية للفروع

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

والشركات التابعة الأجنبية إلى عملة التقرير المستخدمة في إعداد القوائم المالية للمركز الرئيسي في الدولة الأم.

ولاشك أن استقرار وثبات أسعار صرف العملات الأجنبية *Foreign Exchange Rates* سوف تؤدي إلى إمكانية قيام المحاسب بعملية ترجمة القوائم المالية في سهولة ويسر، إلا أن ما يشهده عالم اليوم من التغيرات والتقلبات سواء المتوقعة أو غير المتوقعة في أسعار الصرف سوف ينعكس بطبيعة الحال على حجم المشاكل المحاسبية التي تواجه عملية ترجمة القوائم المالية خاصة وأن أسعار صرف بعض العملات قد تتغير ليس فقط بين يوم آخر ولكن أحياناً خلال نفس اليوم لأكثر من مرة.

وإذا كانت أسعار صرف العملات الأجنبية قد اتسمت بالثبات النسبي خلال القرن الميلادي الماضي بسبب ارتباطها بالنظام النقدي الدولي المرتبط بقاعدة الذهب *Bretton Woods System* والذي تبناه وساهم في تطويره صندوق النقد الدولي *International Monetary Fund* منذ نشأته في عام ١٩٤٥م، إلا أنه منذ عام ١٩٧١م قررت الدول الصناعية الكبرى

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الخروج عن قاعدة الذهب مما أدى – بجانب بعض العوامل الأخرى – إلى أحداث العديد من التغيرات وعدم الاستقرار في أسعار الصرف وفقاً لعوامل العرض والطلب عليها في الأسواق المالية. ولقد انعكس هذا التغير المستمر في أسعار الصرف الأجنبية على الفكر المحاسبي في محاولته للتركيز على أنسب المداخل المحاسبية التي يجب إتباعها في عملية ترجمة وتسجيل التقارير والقوائم المالية للفروع والشركات التابعة الأجنبية، ولذلك فقد ظهرت عدة طرق محاسبية استخدمتها الشركات المتعددة الجنسية على نطاق واسع في عمليات الترجمة وهي:

١- طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة *The Current – Noncurrent Method*

٢- طريقة البنود النقدية وغير النقدية *The Monetary – Nonmonetary Method*

٣- طريقة سعر الصرف المؤقت (الزمنية) *The Temporal Method*

٤- طريقة سعر الصرف الجاري *The Current Exchange Rate Method*

ولكل طريقة من الطرق السابقة خصائصها المميزة ومجالات تطبيقها كما أن كل منها قد تعرض للعديد من أوجه النقد التي وجهت إليها

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

من جانب رجال الفكر المحاسبي، مما يتطلب ضرورة التعرض إليهم بشئ من الدراسة العملية والتحليل العلمي.

طريقة البنود المتداولة – غير المتداولة:

تعد هذه الطريقة من أقدم الطرق التي استخدمت في ترجمة القوائم المالية للفروع والشركات التابعة الأجنبية للشركات المتعددة الجنسية في الولايات المتحدة الأمريكية، وانتشر استخدامها بعد أن أوصت الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين باستخدامها في عام ١٩٣١ بعد إقرارها من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي *AICPA* في نفس العام وقبل صدور المعايير المحاسبية المالية الأمريكية واستمرت هذه الطريقة تحظى بتأييد البعض سواء من داخل الولايات المتحدة الأمريكية أو خارجها وحتى بداية السبعينات[١].

---

(١) لمعرفة المزيد عن الطرق المحاسبية المستخدمة في ترجمة القوائم المالية في ٦٤ دولة مختلفة انظر:

- **Richard D. Fitzgrald, A.D. Stickler, and T.R. Watts, "International Survey of Accounting Principles and Reporting Practices", Price Waterhouse International, New York, 1979.**

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وتستند هذه الطريقة إلى العرف المحاسبي في التمييز بين البنود المتداولة والبنود طويلة الأجل (غير المتداولة) عند إعداد قائمة المركز المالي، ومن ثم يتم تطبيقها من خلال الإجراءات المحاسبية التالية:

١- تترجم الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة (القصيرة الأجل) بما فيها الأرصدة المدينة والدائنة الأخرى باستخدام سعر الصرف الجاري في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي (تاريخ الإقفال) *Closing Exchange Rate*

٢- تترجم الأصول غير المتداولة والالتزامات طويلة الأجل وعناصر حقوق الملكية باستخدام أسعار الصرف التاريخية *Historical Exchange Rates* التي كانت سائدة وقت الحصول على كل أصل أو نشأة الالتزام أو الحق.

٣- يستخرج المتمم الحسابي (الفرق) بين مجموع القيم في جانبي قائمة المركز المالي والذي ينشأ كنتيجة طبيعية لاختلاف أسعار الصرف التي استخدمت في عملية الترجمة ويعرف بـــ "فروق ترجمة قائمة المركز المالي".

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

٤- تترجم جميع بنود قائمة الدخل (المصروفات والإيرادات) باستخدام متوسط سعر الصرف الجاري خلال السنة المالية *Average Current Exchange Rate* (المتوسط المرجح خلال كل شهر ثم خلال السنة المالية ككل)، فيما عدا البنود ذات العلاقة المباشرة ببنود قائمة المركز المالي – مصروفات استهلاك الأصول الثابتة واستنفاد الأصول الطبيعية – فإنها تترجم باستخدام أسعار الصرف التاريخية التي استخدمت في ترجمة الأصول المرتبطة بها.

٥- يترجم رقم صافي الدخل الذي تظهره قائمة الدخل باستخدام سعر الصرف الجاري في تاريخ إعداد القوائم المالية (تاريخ الإقفال).

٦- يستنتج مقدار الفرق بين جانبي قائمة الدخل نتيجة استخدام أسعار صرف مختلفة أثناء عملية الترجمة ويعرف بـــ "فروق ترجمة قائمة الدخل".

٧- ترحل كل من "فروق ترجمة قائمة المركز المال" "فروق ترجمـــة قائمة الدخل" إلى حساب موحد يعرف بـــ "حساب فروق ترجمـــة القوائم المالية للشركات التابعة" على أن يتـــضمن جميـــع فـــروق

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الترجمة للقوائم المالية الخاصة بجميع الفروع والشركات التابعة الأجنبية ويقفل رصيد هذا الحساب في قائمة الدخل الموحدة للمجموعة المتعددة الجنسية[١].

وبالرغم من طول الفترة الزمنية التي استخدمت خلالها تلك الطريقة نظراً لاستفادتها لما جرى عليه العرف المحاسبي في التمييز بين البنود المتداولة والبنود طويلة الأجل ولسهولة تطبيقها بالإضافة إلى منطقية الأساس النظري الذي تقوم عليه بالاستناد إلى فكرة السيولة *Liquidity* للأصول والالتزامات المتداولة للوحدة الأجنبية باستخدام سعر الصرف الجاري في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي ليعكس القيمة الفعلية لرأس المال العامل في ذلك التاريخ، إلى أنها واجهت العديد من الانتقادات من جانب رجال الفكر المحاسبي:

---

(١) هناك اتجاه بين بعض المحاسبين حول ضرورة التمييز بين المكاسب والخسائر المحققة غير المحققة نتيجة التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، ومن ثم يتم الاعتراف بكل من المكاسب والخسائر المحققة والخسائر غير المحققة ضمن بنود قائمة الدخل، في حين يتم تأجيل الاعتراف بالمكاسب غير المحققة إلى أن يتم تحققها بالفعل وذلك عن طريق إظهارها ضمن بنود قائمة المركز المالي.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

١- تعد هذه الطريقة بمثابة خروج على مبدأ التكلفة التاريخية حيث يتم تقويم المخزون السلعي وفقاً لسعر الصرف الجاري في تاريخ إعداد القوائم المالية بدلاً من سعر الصرف التاريخي الذي كان سائداً في تاريخ الشراء الفعلي له.

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

٣- التركيز على ما جرى عليه العرف المحاسبي في التمييز بين الأصول والخصوم المتداولة وطويلة الأجل لأغراض إعداد قائمة المركز المالي أدى إلى إهمال الغرض الأساسي من عملية ترجمة القوائم المالية للفروع والشركات التابعة الأجنبية.

٤- عدم توفير البيانات المناسبة للمستثمرين والمديرين لاتخاذ القرارات الخاصة بالاستثمارات الأجنبية.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

٥- الإخلال بفرض ثبات وحدة القياس نظراً لاستخدام متوسط سعر الصرف الجاري خلال السنة المالية في ترجمة بنود قائمة الدخل في حين يستخدم في نفس القائمة سعر الصرف التاريخي في ترجمة بنود الاستهلاكات الخاصة بالأصول الثابتة.

٦- قد يؤدي استخدام أسعار الصرف الجارية في تاريخ إعداد القوائم المالية في ترجمة المخزون السلعي في نهاية السنة المالية في حالة انخفاض أسعار الصرف إلى تحميل السنة المالية التي تمت خلالها عملية الشراء بخسائر كبيرة في حين تؤدي إلى زيادة غير عادية في ربح العمليات للسنة المالية التي يتم فيها التخلص من هذا المخزون السلعي بالبيع بدون تدخل من جانب إدارة الشركة التابعة أو الفرع الأجنبي في هذه الخسائر أو الأرباح.

٧- ضرورة احتفاظ المركز الرئيسي بأسعار الصرف التاريخية للأصول والالتزامات طويلة الأجل للعديد من السنوات ولجميع الفروع والشركات التابعة الأجنبية.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

طريقة البنود النقدية – غير النقدية:

أدت الانتقادات التي وجهت لطريقة البنود المتداولة وغير المتداولة إلى ظهور الحاجة إلى طريقة أخرى لترجمة القوائم المالية للفروع والشركات التابعة الأجنبية للشركات المتعددة الجنسية, ومن ثم فقد استحدثت طريقة البنود النقدية وغير النقدية بواسطة أحد أساتذة المحاسبة بجامعة متشجان بالولايات المتحدة الأمريكية – صمويل هيبورث *Samuel R. Hepworth* – في عام ١٩٥٦ وتم نشرها بواسطة الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونين في عام ١٩٦٠م.

وتقوم هذه الطريقة على التركيز على خصائص الأصول والالتزامات بقائمة المركز المالي كأساس لتحديد أسعار الصرف الواجب استخدامها في عملية الترجمة بدلاً من التركيز على ما يقضي به العرف المحاسبي في تبويبها في قائمة المركز المالي، وم ثم يتم التمييز بين البنود النقدية *Monetary Items* – السائلة بطبيعتها أو القابلة للتحول السريع إلى نقدية سائلة – المقومة بعدد ثابت من وحدات النقد مثل النقدية بالخزينة والنقدية بالحساب الجاري بالبنك والاستثمارات المالية – قصيرة الأجل

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وطويلة الأجل – وأوراق القبض والعملاء والموردين والبنك سحب على المكشوف بالإضافة إلى الأرصدة المدينة والدائنة الأخرى التي تنشأ في نهاية السنة المالية كنتيجة للتسويات الجردية وذلك باعتبارها بنود نقدية سوف يتم تحصيلها أو سدادها في الأجل القصير بعدد ثابت من وحدات النقد، والبنود غير النقدية *Nonmonetary Items* - غير السائلة بطبيعتها أو تتطلب المزيد من الوقت والجهد لتحويلها إلى نقدية سائلة وقد تفقد جزءاً من قيمتها الحقيقية من جراء عملية التحويل – وهي الأصول والالتزامات الأخرى بخلاف البنود النقدية بالإضافة إلى حقوق الملكية مثل الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة والمخزون السلعي ورأس المال الاسمي والمصدر والأرباح المجمعة والاحتياطيات وغيرها[1].

(١) عندما ظهرت هذه الطريقة في عام ١٩٥٦ كان تتم معالجة كل من الاستثمارات طويلة ا لأجل والقروض طويلة الأجل والسندات باعتبارها بنوداً غير نقدية نظراً لطبيعتها غير السائلة واحتمالات تعرضها لخسائر في قيمتها الاسمية عند تحويلها إلى نقدية، إلا أنه منذ عام ١٩٦٥م بدأت تعالج محاسبياً في ظل هذه الطريقة باعتبارها بنود نقدية بناء على قرار مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي APB.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وفي ضوء هذه الطريقة يتم استخدام أسعار الصرف الجارية في تأريخ إعداد القوائم المالية *Closing Exchange Rates* لترجمة البنود النقدية، في حين يتم استخدام أسعار الصرف التاريخية *Historical Exchange Rates* التي كانت سائدة وقت الحصول على الأصول أو نشأة الالتزامات في ترجمة البنود غير النقدية[١]. وفيما يتعلق ببنود الإيرادات والمصروفات وغيرها من البنود التي تتضمنها قائمة الدخل فإنه يستخدم في ترجمتها متوسط سعر الصرف *Average Exchange Rate* للسنة المالية باستثناء البنود ذات العلاقة المباشرة ببنود قائمة المركز المالي – مصروفات استهلاك الأصول الثابتة واستنفاد الأصول الطبيعية وتكلفة البضاعة المباعة – فإنها تترجم باستخدام نفس أسعار الصرف التي استخدمت في ترجمة تلك البنود في قائمة المركز المالي[٢].

(١) تستخدم أسعار الصرف التاريخية في ترجمة كل من المصروفات المدفوعة مقدماً والإيرادات المحصلة مقدماً وذلك بخلاف البنود الأخرى التي تدخل ضمن الأرصدة المدينة والدائنة الأخرى وذلك باعتبارهما يعبران عن واقعة سداد أو تحصيل نقدي تمت بالفعل ومن ثم فلا مجال لهما للتأثر بالتغيرات المستقبلية في أسعار الصرف.

(٢) إذا استخدم سعر الصرف الجاري في ترجمة قيمة المخزون السلعي في نهاية السنة المالية في قائمة المركز المالي فإنه يترجم بنفس الطريقة في قائمة الدخل، وهناك من يرى ضرورة استخدام المتوسط المرجح لسعر الصرف خلال السنة المالية لترجمة المخزون السلعي باعتباره لا يعد من البنود النقدية بل ينشأ من خلال العديد من صفقات الشراء خلال السنة المالية. وهذا المخزون سوف يتحول بدوره إلى مخزون سلعي لأول المدة في بداية السنة المالية التالية.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وكنتيجة لاستخدام أسعار صرف مختلفة في ترجمة بنـــود قائمـــة المركز المالي سواء النقدية أو غير النقدية تظهر فروق بين جانبي القائمة تعرف بـــ "فروق ترجمة قائمة المركز المالي" حيث تقفل في حساب عـــام لفروق ترجمة قوائم المركز المالي للشركات والفروع الأجنبية للمجموعة المتعددة الجنسية والذي يرحل رصيده في النهاية إلى قائمة الدخل الموحدة للمجموعة ككل، أما بالنسبة لقائمة الدخل فإنه لا يتم ترجمة قيمة صـــافي الدخل بل يتم استخراج المتمم الحسابي بين جانب القائمة بعد ترجمة جميع بنودها ويعرف عند ذلك بـــ "صافي ربح العمليات المترجمة" حيث يرحل بدوره إلى قائمة الدخل الموحدة على مستوى المجموعة المتعددة الجنـــسية ككل.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

أهم بنود القوائم المالية للفروع والشركات التابعة الأجنبية وأسعار الصرف الواجبة الاستخدام في ظل طريقة البنود النقدية وغير النقدية

بيان	الجاري في نهاية العام	سعر الصرف التاريخي	المتوسط المرجح خلال العام
أولاً: بنود قائمة المركز المالي			
نقدية بالخزينة	×		
نقدية بالبنك (حساب جاري)	×		
الاستثمارات المالية			
الأسهم – قيمة التكلفة		×	
الأسهم – سعر السوق	×		
الأسهم في الشركات التابعة	×		
السندات	×		
نقدية بالبنك (حساب إيداع)	×		
العملاء		×	
مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	×		
أوراق القبض	×		
المخزون السلعي (١)			×
قيمة التكلفة		×	
سعر السوق	×		
سعر محدد مقدماً	×		
الأصول الثابتة		×	
مخصصات استهلاك الأصول الثابتة		×	

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الأصول غير الملموسة		×	
المصروفات المدفوعة مقدماً (٢)		×	
الإيرادات المستحقة	×		
الموردون	×		
أوراق الدفع	×		
بنك سحب على المكشوف	×		
قروض السندات	×		
رأس المال المصدر والمدفوع		×	
الاحتياطيات		×	
الأرباح المجمعة		×	
المصروفات المستحقة	×		
الإيرادات المحصلة مقدماً (٣)		×	
ثانياً: بنود قائمة الدخل			
مصروفات استهلاك الأصول الثابتة		×	
مصروفات استنفاد الأصول الطبيعية		×	
مصروفات تسويقية			×
مصروفات مالية			×
مصروفات إدارية			×
مشتريات			×
مبيعات			×
إيرادات متنوعة			×

(١)يعد المخزون السلعي من البنود غير النقدية التي تتطلب ترجمتها استخدام أسعار الصرف التاريخية وقت الحصول عليها ولكن بسبب

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الصعوبات العملية التي تكتنف عملية حصر تلك التواريخ للعديد من صفقات الشراء وكثرة عمليات استلام وصرف البضائع من المخازن يتم استخدام المتوسط المرجح لسعر الصرف خلال السنة المالية في عملية ترجمة هذا البند.

(٢)، (٣) يستخدم سعر الصرف التاريخي السائد وقت السداد والتحصيل الفعلي للمصروف المقدم أو الإيراد المحصل مقدماً حيث لا يتأثران بأسعار الصرف المستقبلية نظراً لانتهاء واقعة السداد أو التحصيل الفعلي بالنسبة لهما.

بالرغم من تأييد معظم الهيئات والمنظمات المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية لاستخدام هذه الطريقة في ترجمة القوائم المالية للفروع والشركات التابعة بغرض إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة المتعددة الجنسية ككل، ومنها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي *AICPA* ومجلس معايير المحاسبة المالية *FASB* قبل صدور المعايير رقم (٥٢) باعتبارها متناسقة مع مبدأ التكلفة التاريخية، بالإضافة إلى أن عملية ترجمة

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الالتزامات النقدية طويلة الأجل باستخدام أسعار الصرف الجارية في تاريخ إعداد القوائم المالية تؤدي إلى الوصول للقيم الحقيقية لهذه الالتزامات مما يوفر البيانات المحاسبية الملائمة في مجال التخطيط المالي واتخاذ القرارات المالية اللازمة، فإن هناك بعض الانتقادات التي وجهت إليها ومنها:

١- تظهر التغيرات في أصول والتزامات الفروع والشركات التابعة الأجنبية وكذلك نتائج عملياتها كما لو كانت نفذت بعملة التقرير *Reporting Currency* للمركز الرئيسي للمجموعة المتعددة الجنسية، ولذلك فإن هذا الإجراء لا يعكس المركز المالي الحقيقي أو طبيعة العمليات في تلك الفروع والشركات التابعة الأجنبية.

٢- لا تعكس هذه الطريقة آثار التغير في أسعار الصرف للعملات الأجنبية على البنود غير النقدية بالرغم من ضخامتها في بعض الأحيان.

٣- تؤدي إلى ترجمة بعض البنود ذات الطبيعة غير النقدية وفقاً لأسعار الصرف التاريخية لها بالرغم من تقويمها في القوائم المالية للفروع أو الشركة التابعة الأجنبية قبل عملية الترجمة بالأسعار السوقية الجارية.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

٤ - إذا تم تقويم المخزون السلعي وفقاً لأسلوب "التكلفة أو السوق أيهما أقل" في دفاتر الفرع أو الشركة التابعة الأجنبية وانخفضت أسعار السوق عن التكلفة فإنه يتم تقويمه وفقاً سعر السوق، ومع ذلك فإن الترجمة في ظل هذه الطريقة تتم وفقاً لسعر الصرف التاريخي وبالتالي سوف تظهر نتائج الترجمة قيم غير مقبولة علمياً.

طريقة سعر الصرف المؤقت (الطريقة الزمنية):

لتفادي أوجه النقد التي وجهت للطريقتين السابقتين اتجه أحد رجال الفكر المحاسبي *Lorensen* في عام ١٩٧٢ إلى طريقة أخرى لترجمة القوائم المالية للفروع والشركات التابعة الأجنبية عرفت حينئذ "بالمبدأ المؤقت للترجمة" *Temporal Principle of Translations*، ولتجنب مشاكل استخدام أسعار صرف غير مناسبة في عملية الترجمة لبنود القوائم المالية فإن هذه الطريقة تنظر إلى عملية الترجمة باعتبارها تحويل دفتري لوحدة القياس النقدي وليست وسيلة لمحاولة تغيير البنود الخاضعة لعملية القياس، ومن ثم لا مجال لتغيير الأسس والقواعد المحاسبية التي استخدمت في عملية تقويمها عند إعداد القوائم المالية للفروع والشركات التابعة الأجنبية،

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وعلى ذلك يتم تحديد الطرق المحاسبية التي استخدمت في تقويم بنود قائمة المركز المالي وعلى أساسها تتم عملية اختيار أسعار الصرف المناسبة لترجمة تلك البنود من العملة الأجنبية إلى عملة التقرير، وبهذه الطريقة تتم المحافظة على ___ كل بند من بنود القوائم المالية قبل وبعد القيام بعملية ا لترجمة من خلال الالتزام بالأسس المحاسبية المستخدمة في القياس المحاسبي لتلك البنود التي سوف يتم ترجمتها.

وتقوم هذه الطريقة في الترجمة على البحث عن الطبيعة الخاصة لكل بند من بنود القوائم المالية وتحديد ما إذا كان يعبر عن قيمة نقدية ثابتة أو حق قابل للتحصيل أو التزام يتطلب الأمر الوفاء به مستقبلاً، وتستخدم أسعار الصرف التاريخية في ترجمة المجموعة الأولى من البنود التي تعكس قيم نقدية ثابتة مثل الأصول الطويلة الأجل (الثابتة) والاستثمارات المالية طويلة الأجل والمخزون السلعي والالتزامات طويلة الأجل والمصروفات المدفوعة مقدماً والمستحقة والإيرادات المحصلة مقدماً

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

والمستحقة[١]، في حين تستخدم أسعار الصرف الجارية في تاريخ إعداد القوائم المالية (أسعار الإقفال) في ترجمة المجموعتين الثانية والثالثة من البنود التي تعبر عن حقوق أو التزامات قابلة للتحصيل أو السداد النقدي في المستقبل مثل النقدية والعملاء والموردين وأوراق القبض والدفع والاستثمارات المالية قصيرة الأجل – الودائع والأسهم والسندات – وجميع الالتزامات الجارية[٢]. وفيما يتعلق ببنود قائمة الدخل فإنه يجري ترجمتها باستخدام المتوسط المرجح لأسعار الصرف خلال السنة المالية باستثناء تلك البنود ذات العلاقة المباشرة ببنود قائمة المركز المالي حيث تستخدم

(١) هناك العديد من الصعوبات التي تحول دون الوصول إلى أسعار الصرف التاريخية لكل بند من بنود المخزون السلعي ولذلك يستخدم المتوسط المرجح لأسعار الصرف الجارية خلال السنة المالية في ترجمة هذا البند. مع الأخذ في الحسبان أنه إذا تم تقييم المخزون السلعي في قائمة المركز المالي للفرع أو الشركة التابعة الأجنبية وفقاً لسعر السوق فإن سعر الصرف الجاري في تاريخ نهاية السنة المالية (سعر الإقفال) سوف يستخدم في ترجمته، وإذا تم التقييم بالتكلفة فإن سعر الصرف التاريخي الذي كان سائداً وقت الشراء هو الذي يستخدم في عملية الترجمة.

(٢) تتم ترجمة الأرصدة المدينة والدائنة الأخرى باستخدام أسعار الصرف التاريخية وقت نشأتها وهو نهاية السنة المالية وإجراء التسويات الجردية وفقاً لأساس الاستحقاق ولذلك تتساوى بالنسبة لها أسعار الصرف الجارية في نهاية السنة المالية وأسعار الصرف التاريخية.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

في ترجمتها نفس أسعار الصرف التي سبق استخدامها في ترجمة تلك البنود في قائمة المركز المالي.

وفي ضوء ما سبق، يتضح أن الطريقة الزمنية جاءت متفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وملائمة لكافة الطرق المحاسبية التي تستخدم في تقويم الأصول والخصوم التي تتضمنها القوائم المالية، فإذا كانت بنود قائمة المركز المالي للفرع أو الشركة التابعة الأجنبية مقومة قبل عملية الترجمة وفقاً للقيم الجارية *Current Vales* فإنها تترجم إلى عملة التقرير للمركز الرئيسي للشركة المتعددة الجنسية باستخدام أسعار الصرف الجراية في نهاية السنة المالية، وإذا كانت هذه البنود مقومة وفقاً للتكلفة التاريخية *Historical Cost* فإنها تترجم باستخدام أسعار الصرف التاريخية التي كانت سائدة وقت الحصول على الأصل أو نشأة الالتزام.

ويترتب على إجراء عملية الترجمة لكافة بنود قائمة المركز المالي ظهور فرق بين الجانبين يعرف بـ "فروق ترجمة قائمة المركز المالي" ويرحل إلى حساب فروق ترجمة القوائم المالية للفروع والشركات التابعة

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

بدفاتر المركز الرئيسي للشركة المتعددة الجنسية حيث يقفل في حقوق الملكية للمجموعة ككل, ضمن بنود الاحتياطيات، وفي نفس الوقت لا تجرى عملية ترجمة لرقم صافي الدخل بلا يستبدل برصيد قائمة الدخل بعد ترجمة جميع بنودها ويعرف بـــ "صافي ربح العمليات" والذي يتضمن جزأين الأول ترجمة قيمة صافي الدخل والثاني فروق ترجمة قائمة الدخل، ويرحل صافي ربح العمليات إلى قائمة الدخل الموحدة للمجموعة ككل.

ولاشك أن لهذه الطريقة من طرق الترجمة بعض المزايا العلميـــة ومنها الالتزام بأسس القياس المحاسبي التي استخدمت عند إعداد القـــوائم المالية للفروع أو الشركات التابعة الأجنبية خلال عملية الترجمة لبنودهـــا وبحيث إذا كان القياس قد تم كما في حالة الأصـــول الثابتـــة فـــإن ســـعر الصرف التاريخي وقت الحصول على الأصل هو الـــذي يـــستخدم فـــي الترجمة وإذا كان القياس قد تم بالقيمة الجارية كما في حالة الالتزامات فإن سعر الصرف الجاري في نهاية السنة المالية هـــو الـــذي يـــستخدم فـــي الترجمة، وكذلك تتميز هذه الطريقة بملائمتها للبنود التي سوف يتم تسويتها

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

نقداً خلال المستقبل القريب حيث تتم ترجمتها باستخدام أسعار الصرف الجارية في تاريخ نهاية السنة المالية والتي سوف تكون قريبة من الأسعار السائدة في تاريخ السداد أو التحصيل النقدي لتلك البنود، هذا بالإضافة إلى أن هذه الطريقة تعطي نتائج جيدة في فترات التغيرات الحادة في أسعار الصرف الأجنبية، وكذلك لا تتطلب إجراء عملية إعادة تبويب وتصنيف لبنود قائمة المركز المالي.

ومن ناحية أخرى، وجهت بعض الانتقادات إلى هذه الطريقة في الترجمة باعتبارها تعطي انطباعات غير صحيحة بأن عملية الترجمة تشمل جميع المعاملات والأنشطة الاقتصادية للفرع أو الشركة التابعة الأجنبية للتعبير عنها بعملة التقرير للمركز الرئيسي للمجموعة المتعددة الجنسية في حين أن عملية الترجمة في واقع الأمر تقتصر على القوائم المالية فقط، كذلك يرى البعض أن استخدام أسعار الصرف التاريخية في ترجمة بعض البنود مثل الأصول الثابتة والمخزون السلعي يؤدي إلى العديد من الصعوبات في مجالات المقارنة واستخراج المؤشرات المالية

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

واستخدامها، كما أن إجراء عملية الترجمة بدون إعادة تبويب وتصنيف بنود قائمة المركز المالي لا توفر الضمانات اللازمة للحصول على نتائج دقيقة لعملية الترجمة ذاتها، وأخيراً تتطلب هذه الطريقة ضرورة الاحتفاظ بسجل كامل لأسعار صرف جميع العملات التي تتطلبها عملية الترجمة وللعديد من السنوات المالية الماضية وبصفة مستمرة مما يؤدي إلى الكثير من الصعوبات العملية والتكاليف الإضافية خاصة إذا ما كانت المجموعة المتعددة الجنسية تضم الكثير من الفروع والشركات التابعة المنتشرة في العديد من الدول الأجنبية.

طريقة سعر الصرف الجاري:

قام مجمع المحاسبين القانونين بإنجلترا وويلز في عام ١٩٦٨م بالتوصية باستخدام أسعار الصرف الجارية في نهاية السنة المالية كأساس لعملية ترجمة بنود القوائم المالية للفروع والشركات التابعة الأجنبية وذلك من خلال التقرير الذي تقدم به إلى إحدى اللجان الخاصة *The Accounting Treatment of Major Changes in the Sterling Party of Overseas*

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Currencies "المعالجة المحاسبية للتغيرات الرئيسية في الجنيه الإسترليني مقابل عملات ما وراء البحار".

وقد أيد مجمع المحاسبين القانونيين بكل من اسكتلندا واستراليا وجمعية المحاسبين الاسترالية استخدام هذه الطريقة المحاسبية في الترجمة لسهولة تطبيقها وواقعيتها في النظر إلى محيط الدولة الأجنبية التي يعمل داخل حدودها الفرع أو الشركة التابعة الأجنبية للشركة المتعددة الجنسية.

وطالما أن المحاسبة هي أحد العلوم الاجتماعية الخدمية التي تقوم على منفعة الآخرين من البيانات والمعلومات التي تتضمنها قوائمها المالية، فإن خدمة مستخدمي التقارير المالية الموحدة للمجموعة المتعددة الجنسية ككل تتطلب ضرورة إبراز العلاقات والمؤشرات المالية *Financial Relationships and Ratios* كما وردت في القوائم المالية التي تنشر في المحيط البيئي للدول الأجنبية المضيفة للفروع والشركات التابعة الخارجية مع الاحتفاظ بالأسس المحاسبية التي استخدمت في تقويم البنود التي تتضمنها تلك القوائم المالية، والأخذ في الحسبان أن التغيرات في أسعار

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الصرف والتقلبات السريعة في العوامل المحيطة ببيئة الدولة الأجنبية المضيفة للفرع أو للشركة التابعة لا تعرض فقط الأصول والخصوم للمخاطر بل أن التعرض لهذه المخاطر قد يمتد ليشمل الأنشطة الاقتصادية الجارية في محيط البيئة الأجنبية ككل *The Entire Business* ولذلك فإن استخدام أسعار الصرف الجارية في تاريخ نهاية السنة المالية *Closing Rate of Exchange* في ترجمة كل من بنود قائمة المركز المالي ومفردات قائمة الدخل يعد بمثابة الطريقة المنطقية والقابلة للتطبيق بسهولة وبعيداً عن التعقيدات في الشركات المتعددة الجنسية ذات الفروع والشركات التابعة الأجنبية في العديد من دول العالم.

وتتطلب هذه الطريقة المحاسبية استخدام سعر الصرف الجاري في تاريخ نهاية السنة المالية في ترجمة جميع مفردات قائمة الدخل بما فيها مصروفات استهلاك الأصول الثابتة ومصروفات استنفاد الأصول الطبيعية وقم صافي الدخل[١]، ويستخدم نفس سعر الصرف الجاري في ترجمة

(١) يستخدم سعر الصرف الجاري في نهاية السنة المالية الماضية في ترجمة قيمة المخزون السلعي أول المدة كما يظهر في قائمة الدخل.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

جميع بنود قائمة المركز المالي باستثناء حقوق الملكية – رأس المال المصدر والمدفوع والاحتياطيات والأرباح المحتجزة – حيث تستخدم في ترجمتها أسعار الصرف التاريخية التي كانت سائدة وقت نشأة أو تكوين أو إضافة كل بند أو دفعه منها[١]. وتسفر عمليات الترجمة السابقة عن ظهور فروق ترجمة في كل من قائمة الدخل – بسبب استخدام سعر الصرف الجاري في نهاية السنة الماضية في ترجمة المخزون السلعي أول المدة – وقائمة المركز المالي – بسبب استخدام أسعار الصرف التاريخية في ترجمة حقوق الملكية – ويتم إقفالها في مفردات حقوق الملكية – الاحتياطي العام – بالإضافة أو الخصم طبقاً لطبيعة فروق الترجمة ذاتها دائنة كانت أم مدينة.

ولقد أشار الكثير من رجال الفكر المحاسبي إلى الخصائص العملية التي تتصف بها طريقة سعر الصرف الجاري في ترجمة القوائم المالية للفروع والشركات التابعة الأجنبية ومنها:

---

(١) تقتضي الضرورات العملية أن تبدأ عملية الترجمة بقائمة الدخل في ظل هذه الطريقة حيث يؤثر مقدار فروق الترجمة بالزيادة أو النقص على مجموع قيم حقوق الملكية للشركاء أو لحملة الأسهم في الشركة التابعة الأجنبية فقط دون غيرها من باقي الشركات التابعة في المجموعة المتعددة الجنسية.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

١- سهولة التطبيق العملي في الشركات المتعددة الجنسية التي تمتلك من الشركات التابعة في مختلف أنحاء العالم حيث لا تتطلب التمييز بين بنود القوائم المالية.

٢- الاحتفاظ بأسس التقييم التي استخدمت في إعداد القوائم المالية في الشركات التابعة دون محاولة إعادة تقييمها مرة أخرى مما يساهم في المحافظة على طبيعة البنود التي سوف تخضع لعملية الترجمة.

٣- توفير الكثير من الجهود التي قد تبذل في تسجيل وتتبع التغيرات في أسعار الصرف والاحتفاظ بتلك الأسعار الفورية للعديد من السنوات وللكثير من الدول.

٤- تؤدي إلى المحافظة على العلاقات بين المتغيرات المحاسبية سواء قبل عملية الترجمة أو بعدها وخاصة نسب السيولة والربحية مما يخدم متطلبات متخذي القرارات الاستثمارية، وذلك بخلاف الطرق الأخرى في الترجمة التي تؤدي إلى اختلاف تلك النسب بعد الترجمة عما كانت عليها قبلها.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

٥- لا تتطلب إعادة تبويب بنود قائمة المركز المالي لفصل البنود المتداولة وغير المتداولة أو النقدية وغير النقدية.

٦- تتفق مع مفاهيم التكلفة الجارية في تقييم الأصول كأحد المداخل المحاسبية لعلاج مشاكل التضخم.

ومن ناحية أخرى، وجهت إلى تلك الطريقة بعض أوجه النقد المحاسبية سواء من حيث استخدام أسعار الصرف الجارية في ترجمة بنود المقدمات ضمن الأرصدة المدينة والدائنة الأخرى مثل المصروفات المدفوعة مقدماً أو الإيرادات المحصلة مقدماً بالرغم من أنها تمثل أحداث مالية تمت بالفعل تتطلب ترجمتها مستقبلاً استخدام أسعار الصرف التاريخية لها أو من حيث عدم التصدي للمشاكل العملية لترجمة القوائم المالية بتحديد سعر الصرف الملائم لطبيعة وخصائص كل بند من بنود القوائم المالية حيث لا يجب أن يطغى هدف سهولة التطبيق على ضرورة الالتزام بالأساليب العلمية المنطقية مهما كانت درجة صعوبتها, هذا بالإضافة إلى أن ترجمة البنود غير النقدية وفقاً لأسعار الصرف الجارية قد

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

يؤدي إلى تخفيضات أو زيادات غير حقيقية في قيمتها في حالة انخفاض أو ارتفاع أسعار الصرف.

ويتضح من العرض السابق أن هناك عدة طرق محاسبية يمكن استخدامها في مجال ترجمة القوائم المالية للفروع والشركات التابعة من العملة الأجنبية إلى عملة دولة المركز الرئيسي للشركة المتعددة الجنسية ككل، مما يتطلب ضرورة الاختيار فيما بينها في ضوء القدرة على تحقيق أغراض ومتطلبات الترجمة بصورة سليمة. ويمكن استخدام الجدول التالي في إبراز أسعار الصرف الواجبة التطبيق في ترجمة بنود قوائم المركز المالي في ظل كل طريقة من طرق الترجمة السابقة:

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

مقارنة أسعار الصرف المستخدمة في ظل الطرق المختلفة لترجمة القوائم المالية للفروع والشركات التابعة الأجنبية

البند	طريقة التمييز بين البنود المتداولة وغير المتداولة	طريقة التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية	طريقة أسعار الصرف المؤقتة (الزمنية)	طريقة أسعار الصرف الجارية
النقدية	الجاري	الجاري	الجاري	الجاري
المدينون	الجاري	الجاري	الجاري	الجاري
الاستثمارات المالية				
قصيرة الأجل	الجاري	الجاري	الجاري	الجاري
طويلة الأجل	التاريخي	الجاري	التاريخي	الجاري
المخزون السلعي	الجاري	التاريخي	التاريخي	الجاري
الأصول الثابتة	التاريخي	التاريخي	التاريخي	الجاري
الالتزامات				
قصيرة الأجل	الجاري	الجاري	الجاري	الجاري
طويلة الأجل	التاريخي	الجاري	التاريخي	الجاري
حقوق الملكية	التاريخي	التاريخي	التاريخي	التاريخي
الأرصدة الأخرى				
مصروفات مدفوعة مقدماً	الجاري	التاريخي	الجاري	الجاري
إيرادات مستحقة	الجاري	الجاري	الجاري	الجاري
مصروفات مستحقة	الجاري	الجاري	الجاري	الجاري
إيرادات محصلة مقدماً	الجاري	التاريخي	الجاري	الجاري

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وهكذا يتضح من خلال دراسة الجدول السابق أن هنـــاك بعـــض البنود يتم ترجمتها باستخدام سعر صرف واحد في ظل طـــرق الترجمـــة المختلفة مثل النقدية والمدينين والدائنين وكل مـــن الاســـتثمارات الماليـــة والالتزامات قصيرة الأجل وذلك باستخدام سعر الصرف الجاري في تاريخ إعداد القوائم المالية، وهناك بنود أخرى يختلف سعر الصرف المستخدم في ترجمتها باختلاف طريقة الترجمة المتبعة مثل بند المخزون السلعي وغيره من البنود الأخرى، وذلك فإن التطبيق العملي من خلال حالة رقميـــة قـــد تساعد على إبراز أوجه الخلاف التطبيقية بين طرق الترجمـــة والأربعـــة وانعكاساتها على كل من نتائج الأعمال والمركز المالي للفروع والشركات التابعة الأجنبية.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

٧

الفصل السابع
معايير المحاسبة الدولية

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الفصل السابع

معايير المحاسبة الدولية

مداخل إصدار المعايير المحاسبية:

كما أن الأمم تختلف في طريقة إصدار المعايير المحاسبية فإنها تختلف أيضاً فيمن يقوم بعملية إصدار تلك المعايير، فطريقة إصدار القوانين في بلد ما تعتمد على مسألتين:

أولهما: شكل الطلب على المعلومات.

ثانيهما: عملية تنظيم المحاسبة، وكلتا المسألتين يمكن أن تكون مجزأة أو متكاملة.

يوجد أربع مجموعات لمداخل إصدار قوانين المحاسبة في دول مختلفة:

المدخل السياسي للبحث:

يعتمد هذا المدخل على التشريع في تأسيس القوانين المحاسبية. فتشريع المبادئ المحاسبية. فتشريع المبادئ المحاسبية مسيطر في القارة الأوروبية وفي أمريكا اللاتينية.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

كما أن الأنظمة الموحدة المفصلة للحسابات قد تكون مستخدمة بشكل اختياري كما في ألمانيا الغربية وسويسرا أو مطلوبة بقوة القانون كما هو الحال في فرنسا. وهذه الأنظمة تعتبر أقل استجابة للاحتياجات المتغيرة. وعملية إصدار المعايير المحاسبية عن طريق التشريعات أو المراسيم ينتقد لأنها تعتبر عملية بطيئة وبالتالي فإن تغيير القوانين استجابة للتطورات الجديدة في بيئة الأعمال يستغرق وقتاً طويلاً جداً. بالإضافة إلى أن جعل المعايير مواكبة للعصر يتطلب تغيير القوانين بشكل مستمر، وهذا مع الأسف مستحيل بسبب عدم مرونة التشريع. كما أن القانون عادة يركز على العموميات وليس على العناصر أو المفردات. إضافة إلى أن التشريع يتأثر بالاعتبارات السياسية. فمثلاً في ألمانيا لا توجد المحاسبة عن التضخم لأن الألمان يفضلون نظاماً لا يعترف بوجود التضخم.

المدخل المهني الخاص:

وطبقاً لهذا المدخل نجد أن الذي يقوم بإصدار قوانين المحاسبة هم المهنيون أنفسهم. فهذا المدخل منتشر في الولايات المتحدة والدول التي تنهج المنهج الإنجليزي الأمريكي. ويتميز هذا المدخل في إصدار القوانين

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

بدرجة عالية من المرونة مع سرعة مناسبة في التعديل لمواكبة الاحتياجات المتغيرة لأن هناك متخصصين يتعاملون مع القضايا والمشاكل الحالية.

المدخل المختلط بين القطاع العام والخاص:

وطبقاً لهذا المدخل نجد أن الذي يقوم بإصدار قوانين المحاسبة منظمة من القطاع الخاص تعمل كمنظمة عامة تقوم الحكومة بدعمها وبالإلزام بتطبيق ما يصدر عنها من تعليمات.

المدخل المختلط:

وطبقاً لهذا المدخل نجد أن الذي يقوم بإصدار قوانين المحاسبة خليط من القطاع الخاص والقطاع العام، ومجموعات حكومية وغيرها، ولهذا فإن كل هذا الخليط من المنظمات والمجموعات يشترك بإصدار هذه القوانين ويُلزِم. فعلى سبيل المثال في اليابان تقوم الحكومة بتكوين مجلس استشاري لمحاسبة الأعمال يتكون من أعضاء من الجامعات، والصناعة، والحكومة، والمحاسبين القانونيين. بينما نجد في دول أخرى مثل هولندا أن النظام الموجود في مكان متوسط بين الطرفين، حيث أن الذي يقوم بإصدار القوانين هم المهنيون والحكومة عن طريق التشريعات والقوانين.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

أما جرى وغيره (*Bray et al.*, ١٩٨١) فقد درس تأثير الحكومات على إصدار معايير المحاسبة المحلية. فالحكومات تستطيع أن تلعب دوراً مهماً في إصدار المعايير المحاسبية للأسباب التالية:

أ) أنه معلوم تقليدياً أن الحكومة تعمل كحكم ذي سلطة عليا ومتجرد، ويُتوقع منها أن تنظم كل العلاقات بين مواطنيها.

ب)المجموعات ذات العلاقة والاهتمام يمكن أن ترجع إلى الحكومة للحصول على المعلومات التي تحتاجها.

ج) لأن الشركات الكبيرة مهمة جداً للاقتصاد الوطني، وبالتالي يجب أن يلزمهم القانون بتحمل مسئوليتهم تجاه جميع المساهمين.

د) الميزة من سن القوانين والتشريعات أنها تضع حداً لنزاع المجموع ذات الاهتمام والعلاقة كما أن الالتزام بتطبيق القوانين يكون إجبارياً.

العوامل المؤثرة على معايير المحاسبة المحلية:

لاشك أن الأهداف والمعايير والتطبيقات المحاسبية تتأثر بشكل كبير وواضح باحتياجات المستخدمين للقوائم المالية. فتطور المعايير المحاسبية المحلية يعتمد على تحليل وتحديد أهداف وأغراض القوائم المالية. وبالتالي

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

فإن هذا يتطلب تحديد الفئات المختلفة لمستخدمي القوائم المالية وكذلك تحديد المعلومات التي تحتاجها كل فئة منهم.

وحيث أن احتياجات المستخدمين غالباً ما تتغير مع مرور الوقت فإن هذا سوف يقوم إلى تغير الأهداف والمعايير والتطبيقات.

أي أنه يمكن القول بأن الاختلافات الموجودة بين الدول في المعايير المحاسبية ما هي إلا استجابة لمتطلبات واحتياجات بيئات الأعمال المختلفة، فكما أن علاقات الأعمال تطورت مع اقتصاديات المقايضة إلى تدفقات رؤوس الأموال الدولية فإن الإرشادات المعقدة أصبحت ضرورة حتمية لتسجيل العمليات والتقرير عن نتائجها للاستمرار في خدمة احتياجات المديرين والمقرضين والمستثمرين والمصدرين للقوانين والأنظمة. كما أن الاختلافات الموجودة بين الدول في المعايير المحاسبية ناتجة أيضاً من الاختلافات الجوهرية بين البيئات المختلفة. فالقواعد والإجراءات المحاسبية تتطور مع مرور الزمن لتستجيب لمتطلبات الأعمال في بلد ما.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وباختصار فإنه يمكن القول بأن الأهداف والمعايير والسياسات والتطبيقات المحاسبية تعكس بيئة الجهة أو المنظمة التي تقوم بإصدار هذه المعايير. وقد سبق التعرض إلى هذه القضية عندما تطرق الحديث لما يسمى بالعوامل البيئية المؤثرة على المحاسبة. ولقد تبين لنا أنه لتلبية احتياجات ومتطلبات التجارة الدولية والاستثمار والاتصال الدولي فإن من الأفضل تطوير معايير محاسبية شاملة. وهذا يمكن تحقيقه اعتماداً على أساس دولي والحصول على الدعم والسلطة الدولية. ووجود مثل هذه المعايير الدولية يعتبر مطلباً ملحاً لعدد من المستخدمين وهم:

المستثمرون:

فالمستثمر يريد الحصول على مزيد من الثقة في القوائم المالية التي يستخدمها عند اتخاذ قرارات الاستثمار. فعندما تكون القوائم المالية لشركة أجنبية، فإنه يريد أن يكون واثقاً بأنه قد فهم المبادئ التي اتبعت عند قياس الدخل، وتقويم الأصول، والإفصاح عن المعلومات المهمة. فإذا اهتزت ثقته، فإنه يمكن أن يقرر عدم الاستثمار في هذه الشركة بل ربما في كل

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

شركات ذلك البلد. وهذا ينطبق أيضاً على الشركات والمؤسسات المالية والاستثمارية كما انطبق على الأفراد.

المحللون الماليون:

فالمحللون الماليون يحتاجون إلى معلومات واضحة من أجل تأدية مهامهم في تقديم الاستشارات الاستثمارية. فما لم تكن لديهم معلومات مبينة على معايير محاسبية مقبولة دولياً، فإنهم سوف يواجهون مشاكل لتعمل وفهم المعايير والتطبيقات المحاسبية لبلد ما من أجل فهم القوائم المالية المتعلقة بأنشطة الشركات في ذلك البلد.

المقرضون والدائنون الدوليون:

لاشك أن فهم الوضع المالي للمقترض مهم جداً لضامني القروض لاتخاذ القرار عند منح أو تجديد قرض ما، وعند توريد البضائع، وعند تحديد الشروط اللازمة لذلك. فوجود معايير للتقارير المالية الدولية يعتبر مفيداً لمؤسسات الإقراض الدولية التي تقوم بتقديم القروض في الدول النامية.

الشركات متعددة الجنسية:

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

تعتبر معايير المحاسبة الدولية مهمة جداً للشركات متعددة الجنسية. فالشركات التابعة لمجموعة من الشركات الدولية سوف تستفيد من توحيد المعايير المحاسبية من عدّة وجوه:

(١) قد تحتاج إلى مجموعة من القوائم المالية وكذلك السجلات المحاسبية. فالشركات التابعة قد تقوم بإعداد قوائم مالية مختلفة لتلبية:

أ- التقارير الداخلية.

ب- التقارير الخارجية في البلد الأجنبي.

ج- المتطلبات الضريبية في البلد الأجنبي.

(٢) عندما تحتاج إلى إعداد قوائم مالية موحدة، فسوف يكون ذلك سهلاً حيث أن التسويات المطلوبة سوف تكون قليلة، وبالتالي سيتم توفير قدر كبير من الجهد والوقت عند إعداد هذه التقارير.

(٣) سوف يكون من السهولة تحقيق التكامل بين التقارير الداخلية والخارجية وتطوير مقاييس أداء موحدة.

شركات المحاسبة الدولية:

لاشك أن غياب معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بإعداد التقارير المالية يعوق قيام شركات المحاسبة الدولية بإعداد أدلة التعليمات وغيرها التي يتم استخدامها في مكاتب تلك الشركات. كما أن غياب مثل هذه

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

المعايير يعوق انتقال موظفي هذه الشركات من بلد إلى آخر. ولهذا فهـذه الشركات بحاجة ماسة لهذه المعايير.

أسواق الأوراق المالية:

حيث نجد أنه في حالة انضمام الشركات إلـى أي سـوق لتـداول الأوراق المالية فإنه يجب اتخاذ قرار بشأن أي المبادئ التي يجب أن تعـد القوائم المالية على أساسها، فهل تعد القوائم المالية للشركات الأجنبية على أساس مبادئ المحاسبة المحلية التي سوف تكون مفيدة للمستثمرين المحليين أو تعد على أساس مبادئ المحاسبة الأجنبية وذلك لتخفيض تكاليف إعـداد مثل هذه القوائم.

المنظمات المحلية للمحاسبة:

لا يمكن القول بأن أي منظمة محلية مصدرة للمعايير المحاسـبية لديها الموارد الكافية للبحث المستمر في كل مشاكل المحاسـبة النظريـة والتطبيقية. ولذا فالتحرك تجاه معايير محاسـبية دوليـة يتـيح الفرصـة لاستخدام ما سبق إصداره وبحثه من قبل المنظمات المحلية والدولية.

المحاسبون في الدول النامية:

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

ففي الدول النامية ليست مهمة المحاسبة متطورة بشكل كافٍ أو كبيرة بقدر يجعلها قادرة على تبني إصدار معايير محاسبية محلية، كما أن بعض الحكومات لا تعطي الاهتمام الكافي لإصدار مثل هذه المعايير ولا تخصص لها جزءاً كافياً من مواردها الشحيحة. ولهذا فالمعايير الدولية قد تكون مناسبة لتلك الدول وسوف تقدم منافع لهذه المجموعات في هذه الدول:

- كل المستخدمين للقوائم المالية.
- المعدين للقوائم المالية والذين يبحثون عن التوجيهات الخاصة بأنسب طرق المحاسبة.
- المراجعين عند تقويم مناسبة الإجراءات المحاسبية المتبعة.

ولهذا فمن الواضح جداً أن لدى المعايير الدولية فرصة كبيرة لتطوير التقارير المالية في الدول النامية.

حكومات الدول النامية:

فحكومات الدول النامية لديها القوة لإلزام الشركات المساهمة باستخدام معايير المحاسبة الدولية عند إعداد التقارير في هذه البلدان. فاستخدام المعايير الدولية للتقارير والمحاسبة يمكن أن يكون شرطاً قبل

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الاستثمار والعمل في الدول النامية. فالدول المضيفة لديها الدافع للحصول على معلومات صحيحة وقابلة للمقارنة.

السلطات الضريبية:

في حالة وجود شركات تابعة للشركات المحلية في دول أخرى، فإن الضرائب المستحقة على أرباح الشركات المتعددة الجنسية عن العمليات الدولية سوف تكون معقدة الحساب بسبب اختلاف طرق الوصول إلى الأرباح. ولهذا فالمعايير الدولية يتوقع منها أن تقدم المساعدة وتخفف من هذا التعقيد.

التمييز بين التوحيد والتوافق:

Standardization vs Harmonization

فالتوحيد *Standardization* يعني تطبيق معيار واحد أو قاعدة واحدة في كل الحالات ولذا فالتوحيد ينطوي على فرض مجموعة من القواعد الموحدة الصارمة والضيفة. أما التوافق *Harmonization* فيعني تطبيق معايير محاسبية مختلفة في بيئات معينة بدلاً من معيار واحد للجميع. وبعبارة أخرى فالتوافق هو عملية زيادة انسجام النظم المحاسبية

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الموجودة في الدول المختلفة في العالم وذلك عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية الموجودة بينها. وهذه تعتبر خطوة جوهرية على طريق المحاسبة الدولية.

كما أن هناك فرقاً جيداً بين التوحيد والتوافق "فمصطلح التوافق على عكس التوحيد يتضمن التوفيق بين وجهات النظر المختلفة". وهذا المدخل أكثر عملية واستمالة من التوحيد، فالتوحيد يعني أن الإجراءات المتبعة في بلد ما يجب تبنيها من قبل الآخرين. أما التوافق فأصبح أفضل اتصال للمعلومات في شكل يمكن تفسيره وفهمه دولياً.

أما تاي وباركر (*Tay & Parker* ١٩٩٠) فقد ذكرا بأن التوافق ما هو إلا عملية الابتعاد عن التطبيقات المختلفة تماماً. أي أنه يمكن الإشارة إليه بمجموعة من الشركات مجتمعة حول طريقة واحدة أو مجموعة قليلة من الطرق المحاسبية المتبعة. بينما ينظرا إلى التوحيد على أنه عملية الاتجاه نحو التماثل الكامل.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

ولهذا فإنه يمكن القول بأن الاتجاه الحالي هو اتجاه نحو تحقيق التوافق وليس التوحيد، فالجهود نحو تحقيق التوافق الدولي في التطبيقات المحاسبية تبذل على المستويات المحلية والإقليمية والدولية. وعلى أي مستوى كان فالهدف من التوافق هو تخفيض مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية. أي أنه يمكن النظر إلى التوافق الدولي على أنه مجرد الحد من عدد التطبيقات المحاسبية الموجودة على المستوى المحلي.

مراحل إصدار المعايير الدولية:

تتبع لجنة معايير المحاسبة الدولية *IASC* طريقة مناسبة في إعداد المعايير الدولية، فيشارك في هذه العملية المعدون والمستخدمون للقوائم المالية، والممارسون المهنيون والهيئات المحلية التي تقوم بإصدار المعايير الخاصة ببلدانها. وهذه العملية تساعد في التأكد من ارتفاع جودة هذه المعايير الدولية والتي تتطلب تطبيقات محاسبية مناسبة لحالات اقتصادية معينة. كما أن إتباع هذه الطريقة عند إعداد المعايير يؤكد على أن هذه المعايير الدولية مقبول للمستخدمين والمعدين والمراجعين للقوائم المالية.

أما المراحل التفصيلية لإعداد أي معيار فتشمل:

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

- القرار بإضافة المشروع إلى برنامج عمل لجنة معايير المحاسبة الدولية والذي يعتمد على المشروع المقترح الذي يعده موظفو اللجنة.
- الإعداد والموافقة ونشر مسودة للمبادئ التي تحكم المبادئ المحاسبية التي تشغل أساس المعيار المقترح.
- الموافقة من قبل المجلس على الوثيقة النهائية للمبادئ التي تشكل الأساس لمسودة عرض المعيار المقترح.
- الموافقة ونشير معيار المحاسبة الدولي.
- استشارة المجموعات الاستشارية، والمنظمات والهيئات المهنية والمنظمات المصدرة للمعايير وبقية المجموعات والأفراد ذوي العلاقة على مستوى العالم لكل مرحلة من مراحل المشروع.
- تقييم الملاحظات الواردة حول مسودة مذكرة المبادئ ومسودة العرض.

مزايا التوافق المحاسبي الدولي:

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

لاشك أن هناك مزايا ومنافع عديدة للتوافق المحاسبي الدولي، وفيما يلي ذكر لعدد من هذه المزايا:

(١) تحسين عملية اتخاذ القرارات من المستثمرين الذين يتطلعون إلى العمل خارج حدود بلدانهم.

(٢) زيادة المعلومات المقارنة لنتائج عمليات الشركات في الدول المختلفة.

(٣) زيادة الإطلاع على عمليات الشركات متعددة الجنسيات.

ولذا يمكن القول بأن الفائدة الكبيرة التي يمكن الحصول عليها من جراء وجود التوافق المحاسبي الدولي هي إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية الدولية. ووجود هذه المعلومات المقارنة سوف يقضي على سوء الفهم السائد حالياً حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية وسوف يزيل واحداً من أهم المعوقات لانتشار الاستثمار الدولي.

فتحقق التوافق الدولي في المعايير المحاسبية والتقارير المالية مهم ليس فقط في توفير أساس المقارنة بالنسبة للمستثمرين الدوليين بل يتعداه لزيادة درجة الثقة في صدق التقارير المالية. فالشركات سوف تستفيد من إعداد القوائم المالية بأشكال مفهومة. فالشركات التي لها شركات تابعة في

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الخارج سوف توفر الكثير من الوقت والجهد لقلة عدد التسويات التي سيتم إجراؤها لحسابات الشركات التابعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة.

كما أن المقرضين التجاريين والمستثمرين سوف تكون لديهم الثقة العالية في المحاسبة والتقارير المالية المتوافقة. كما أن هناك زيادة في الاعتراف، وخاصة من قبل البنك الدولي، بوجود علاقة قوية جداً بين الأداء الاقتصادي الضعيف لبلد ما وقدرته المحاسبية. فالحكومات تطلب معلومات يمكن الاعتماد عليها وفي وقتها المناسب وكافية لتنفيذ سياستها الاقتصادية. فالأعمال الأساسية في تطوير وتنمية أي اقتصاد تتطلب مثل هذه المعلومات لخدمة كل الوظائف الإدارية. فالمقرضون والوكلاء الدوليون سوف يشعرون باطمئنان أكثر عن تقدم البنية الاقتصادية الأساسية إذا كانوا واثقين بوجود حد أدنى للمساءلة.

ومن المنافع المتوقعة للتوافق الدولي أن التحليل المالي للشركات سوف يكون أكثر سهولة، فالتوافق الدولي سوف يزيد عدد المطلعين على القوائم المالية والمؤهلين لفحص القوائم المالية لبلد أجنبي والذي يمكن أن

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

يزيد درجة ثقة الناس بالشركات الأجنبية، وهذا يمكن أن يزيد في حجم الاستثمار الدولي. فهذه التدفقات الرأسمالية سوف تزيد من كفاءة أسواق رأس المال، وتقديم منافع لكل من المستثمرين والمصدرين في الأسواق. لذا سوف يتمكن كل من المستثمرين والمحللين الماليين من الحصول على تقارير يمكن الاعتماد عليها وفهمها والتي سوف تكون الأساس في اتخاذ قرارات الاستثمار. فكل هؤلاء المستخدمين لديهم مصالح شرعية وقوية جداً في التأكيد على أن تكون المعلومات المالية المجمعة في البلدان المختلفة يمكن الاعتماد عليها ومقارنتها، أو على الأقل أن يتم الإفصاح عن أية اختلافات.

وفائدة أخرى من تحقيق التوافق الدولي وهي توفير الوقت والمال الذي يبذل حالياً في توحيد وتجميع المعلومات المالية المختلفة عندما يوجد أكثر من مجموعة من التقارير المطلوب إعدادها وفقاً لقوانين أو ممارسات محلية مختلفة. كما أن التوافق الدولي سوف يجعل من الممكن زيادة

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

المعايير المحاسبية عبر العالم إلى أقصى مستوى ممكن وأن تكون متسقة مع الأوضاع الاجتماعية والاقتصادية والقوانين المختلفة.

كما أن هناك من لخص المنافع المحتملة من تحقيق التوافق الدولي في المعايير المحاسبية بـ:

١- يخفض التكاليف الخاصة بالأنظمة والإدارة وذلك عن طريقة إزالة الازدواج في البيانات والمعلومات المالية المنشورة.

٢- يسهل عمليات الاتصال التجاري ويخفض درجة الغموض في تفسير البيانات المالية.

٣- يوفر معلومات أفضل للوكالات المركزية. كما أن الحكومات تعتمد على الشركات في توفير المعلومات لأغراض التخطيط الاقتصادي والموازنة.

ولذا يمكن القول بأن التوافق الدولي في المعايير المحاسبية له ميزتان رئيسيتان، الأولى أن التوافق المحاسبي الدولي سوف ييسر التجارة الدولية والنمو الاقتصادي، والثانية أن كفاءة أسواق رأس المال العالمية سوف ترتفع من جرّاء تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

نقد المعايير الدولية:

لقد نالت عملية تدويل المعايير المحاسبية نصيبها من النقد في وقت مبكر جداً، بل إنها قد نُقدت قبل تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية، فقد قيل عنها في عام ١٩٧١م بأنها الحل السهل جداً لمسألة معقدة جداً. فهناك ثلاثة قيود أمام تدويل معايير المحاسبة الدولية بين الدول الصناعية:

(١)الاختلافات في الخلفيات والتقاليد المحلية.

(٢) الاختلافات في احتياجات البيئات الاقتصادية المختلفة.

(٣) تحدي التوافق الدولي للسيادة الوطنية.

وهناك من نقد عملية وضع معايير محاسبية دولية موحدة بأنها حيلة من قبل شركات المحاسبة المهنية الدولية الكبيرة لزيادة حجم إيراداتها. فنحن بحاجة إلى شركات محاسبة متعددة الجنسية لتطبيق المعايير الدولية التي تمتاز بالصعوبة والتعقيد بالنسبة للبيئات المحلية. وكما أن المؤسسات المالية الدولية والأسواق العالمية مصرة على تطبيق المعايير الدولية فلن يقوم بتلبية هذا الطلب بشكل مرضٍ إلا شركات المحاسبة الكبيرة فقط.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وهناك من نظر إلى أن توحيد المعايير المحاسبية دولياً سوف ينشأ عنه إفراط في المعايير وهذا التوجه مبني على افتراض أنه يجب على الشركات أن تستجيب للضغوط المتزايدة وللظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحلية وبنفس الوقت الالتزام بتطبيق الدولية المعقدة والمرتفعة التكاليف.

تطبيق المعايير المحاسبية الدولية:

يتم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية كنتيجة إما لمعاهدة دولية أو سياسية أو بشكل اختياري مع تشجيع مهني لتطبيقها. فتطبيق دول المجموعة الأوروبية للتوجيهات المحاسبية ذات العلاقة يعتبر مثالاً للحالة الأولى ألا وهي المعاهدات الدولية أو السياسية بينما تقع بقية الجهود الخاصة بالمعايير المحاسبية الدولية ضمن الحالة الثانية.

فعندما يتم تطبيق المعايير المحاسبية من خلال عمليات سياسية أو قانونية أو تشريعية فإنها تكون قواعد تشريعية نموذجية تحكم هذه العملية، فتقوم الأطراف ذات العلاقة بتحديد القواعد الأساسية، والقوانين الخاصة

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

بتطبيقها فقد يكون المثال المشاهد حالياً هو الحاصل في المجموعة الأوروبية حيث يتم استخدام معايير محاسبية دولية على نطاق واسع ويدعمها سلطة قانونية.

أما بقية الجهود الخاصة بالمعايير الدولية فهي ذات طبيعة اختيارية، وتعتمد على درجة استعداد المستخدمين للمعايير المحاسبية فتحدث أبسط حالة عندما يكون المعيار الدولي تكراراً لمعيار محلي، وفي هذه الحالة لا تعارض، ويكون قبول وتطبيق المعايير المحلية كقبول وتطبيق المعايير الدولية.

أما عندما يختلف المعيار المحلي عن المعيار الدولي، فالأولوية في التطبيق الحالي هي للمعايير المحلية. فبالنسبة للمعايير الدولية الصادرة من منظمات القطاع الخاص فإنه يوجد تسلسل هرمي للأولوية للمعايير المحلية ثم المعايير الدولية. فعندما تواجه المنشآت متعددة الجنسية ضغوط المنافسة السوقية، أو السوق المالية باتجاه استخدام المعايير الدولية، فإنها تقوم باستخدام المعايير الدولية وبنفس الوقت تقبل وتستخدم المعايير المحلية

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وتفي بمتطلباتها. وهذا القبول المزدوج ينتج عنه في معظم الحالات تقارير مالية مزدوجة، مرة طبقاً للمعايير المحاسبية المحلية الملائمة ومرة أخرى طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية. وهذا التوجه المزدوج في التقارير المالية من قبل المنشآت متعددة الجنسية سوف ينتج عنه زيادة في القوة الدافعة لاستمرار عملية إصدار المعايير المحاسبية الدولية.

وبالنسبة لمدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من قبل المنشآت الصغيرة والكبيرة، المحلية ومتعددة الجنسية، الخدمية أو الصناعية على السواء، فإن هناك عزماً ضمنياً لكل من المصدرين والمعايير المحاسبية الدولية والموصين بها بأنه ينبغي تطبيق هذه المعايير تطبيقاً شاملاً ما أمكن. أي أن التفرقة في نوع النشاط خارج عن الموضوع. فلجنة معايير المحاسبة الدولية قد صرحت عن ذلك بوضوح في موضوع الإفصاح في القوائم المالية للبنوك كإشارة واضحة بأنها معنية بهذه المعايير أكثر من غيرها من منشآت صناعية وتجارية.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وفي الحقيقة أن حجم المنشأة ودرجة عالميتها يعتبران عاملين من عوامل التفرقة. فالشركات المحلية الصغيرة والمتوسطة الحجم لا يتوقع منها الحاجة أو حتى القبول لمثل هذه المعايير المحاسبية الدولية المعقدة. بل تقوم بخدمتها بشكل كاف المعايير المحلية والتي عادة ما تفرق بين الشركات المفتوحة والمغلقة. فعلى سبيل المثال، الشركات المغلقة في الولايات المتحدة الأمريكية مستثناه من عدد من متطلبات مجمع معايير المحاسبة المالية *FASB*. أما الشركات المتعددة الجنسية أو المنشآت الكبيرة المحلية المتعاملة مع أسواق رأس المال الدولية تعد من الاهتمامات الأساسية لمجمع معايير المحاسبة المالية باعتبارها الأهداف الدولية لعملية تداول المعايير المحاسبية. ولهذا فقد تم إصدار عدد من المعايير المحاسبية الدولية بالدرجة الأولى لهذا النوع من المنشآت. ولهذا فقبول المعايير المحاسبية الدولية – والذي في طريقة ويتوقع أن يستمر في المستقبل القريب – يرتكز بشكل كبير على المنشآت النشطة المتعددة الجنسية.

معوقات التوافق المحاسبي الدولي:

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

لاشك أن معرفة معوقات تحقيق التوافق المحاسبي الدولي مهمة جداً لفهم المحاسبة الدولية لأنها تعطي تصوراً عن مدى تعقيد هذا الموضوع والمشاكل التي تواجه المحاسبين الذين يعملون في البيئة الدولية. ولأن المعوقات والموانع كثيرة فإننا سوف نقتصر على ذكر أهمها:

القومية:

غالباً ما تحول القومية وتمنع بلداً ما من النظر بموضوعية للمزايا والأفكار والممارسات التي تنشأ وتتطور في بلد آخر بالرغم من ملائمتها الواضحة لذلك البلد. لذا لا أحد يرغب بقبول المبادئ والممارسات المحاسبية لشخص آخر. فهناك عدم رغبة عامة موجودة ضمن ثقافة الكثيرين لتبني المبادئ والممارسات الخاصة ببلد آخر. فهذه قد تكون سمة ثقافية هامة جداً لأنها تمثل خط دفاع ضد الأخذ بالطرق المحاسبية والتقارير المالية غير الملائمة للبيئة المحلية.

فمن صور القومية الإعجاب الوطني الذي ينتج عنه الرفض المحض للممارسات المختلفة السائدة في بلد آخر بدون الأخذ في الاعتبار

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

المزايا النظرية والتطبيقية التي يمكن أن تقدمها هذه الممارسات. وهذه الحالة عادة ما تظهر في بعض الدول النامية عندما ينظر إلى المعايير المحاسبية الدولية المصدرة من قبل لجنة المعايير الدولية على أنها متحيزة للممارسات المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وفي نفس الوقت فإن هذه المعايير المحاسبية الدولية ينظر إليها على أنها لا تعطي الاهتمام الكافي لاحتياجات البيئة المحلية للدول النامية وبالتالي فإنها تعتبر غير ملائمة وغير كافية لتلبية تلك الاحتياجات. ويمكن الرد على هذه النظرة بالحقيقة الماثلة وهي أن معظم الدول النامية تفتقد إلى المحاسبة المتطورة وبالتالي فإنه ليس لديها إلا القليل الذي يمكن أن تقدمه لعملية إصدار المعايير المحاسبية الدولية وأنها سوف تستفيد من تبني المعايير المحاسبية الدولية.

فتحقيق التوافق الدولي لمعايير محاسبية سوف ينتج عنه تكاليف مختلفة للمهنيين، وتكاليف سيادية كأن يُفقد الدول بعض سيادتها الوطنية عندما تعتمد في حساب الضرائب القومية على أرقام محاسبية مفروضة من

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الخارج. والكلام نفسه ينطبق على المهنيين فإن لديهم طرقهم التي تعارفوا عليها ولا يرغبون في تغيير ممارستهم.

ومن صور القومية التي غالباً ما تظهر في الدول المتقدمة عندما تنفر تلك الدول من تغيير المعايير المحلية الخاصة بها والتي أُعدت بعناية واستغرقت وقتاً طويلاً وكانت نتيجة الطلب المتزايد عليها من قبل تلك المجتمعات. وفي هذه الحالات قد تكون المعايير الوطنية أعلى درجة من المعايير المحاسبية الدولية من ناحية ملائمتها للبيئات المحلية وتحقيق المتطلبات الخاصة وبالتالي فإن تبني المعايير الدولية بدلاً من المعايير المحلية يمكن اعتباره تخفيضاً في درجة ومستوى جودة النظم المحاسبية المطبقة بالفعل محلياً وهذا أمر غير مقبول. ويمكن حل مثل هذه المشكلة بتحقيق التوافق على أساس المناطق مثل التوافق الأوروبي على سبيل المثال.

مجموعات المستخدمين:

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

لقد حدد كل من الإطار النظري في الولايات المتحدة الأمريكية وبيان المبادئ في المملكة المتحدة أن المستثمر يمكن اعتباره المستخدم الرئيسي للحسابات في هذين البلدين. لكن على العكس في ألمانيا فإن السلطات الضريبية يمكن أن يكون لها موقع أعلى، وفي بعض الدول كفرنسا نجد أن استخدام "الخطة" يمكن أن يقدم معلومات للحكومة. فلا يوجد اتفاق على احتياجات مجموعات المستخدمين وكذلك ترتيب لهذه المجموعات المختلفة. ولهذا فإنه من المستبعد تحقيق تقدم ملحوظ تجاه تحقيق التوافق الدولي.

لكن في حالة وجود أسواق رأس المال الكونية فإن المستثمر الدولي سوف يأخذ الترتيب الأعلى على كل مجموعات المستخدمين، وبالرغم من ذلك فإن هذا الوضع سوف يكون موقع تساؤل في الدول التي لا تحتاج – أو حاجتها ضئيلة- لوجود سوق أوراق مالية لتمويل الشركات. ففي بعض الدول نجد أن تأثير سوق الأوراق المالية قوي، وفي بعضها ينمو لكنه في البعض الآخر لا يوجد واستمرار هذا الوضع محتمل، أي أن أهمية التقارير المالية الخارجية للمستثمرين سوف تكون مختلفة.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

فمجموعات المستخدمين المختلفة تطلب معلومات مختلفة، فالمستثمرون يحتاجون معلومات ملائمة ومفيدة لاتخاذ قرارات الاستثمار، والسلطات الضريبية تطلب قوائم مالية معدة على أساس النظم والتشريعات الضريبية، والحكومات تحتاج قوائم مالية معدة على أساس المعايير المحلية والعاملون وممثلوهم يطلبون معلومات تحمل الطابع الاجتماعي والعمالي. ولهذا فليس من المحتمل أن يوجد النموذج المحاسبي المحدد الذي يوفر هذا الكم من المعلومات والتقارير المالية المختلفة. فالأهداف المختلفة للمستخدمين الذين يرون أن المعلومات المحاسبية يجب أن تخدمها سوف ينتج عنها استمرار وجود النماذج المختلفة التي يتم تطويرها لتوفير هذه الاحتياجات من المعلومات.

النظم القانونية *Legal System*:

لقد أوجد الوضع التاريخي للتشريع المحاسبي حدوداً سوف يكون من الصعب إزالتها. ففي بعض الحالات التي تعتمد على نظام قانوني مدون، نجد أن تحقيق التوافق الدولي في التقارير المالية يستلزم تغيرات في التشريعات، وهذا مالا تريد فعله أكثر الحكومات، أو أن تقوم الوحدات

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

التجارية بإصدار مجموعتين منفصلتين من التقارير المالية، تكون واحدة منها لتلبية الاحتياجات والمتطلبات القانونية المحلية والأخرى معدة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها. ولهذا نجد الشركات في بعض الدول وخاصة الدول الإسكندنافية تصدر تقارير مزدوجة، لكنه من المستبعد أن تقوم الشركات في أكثر الدول المتقدمة بمثل هذا العمل المزدوج، أما في الدول النامية فإن المنافع الناتجة من استخدام الموارد المحدودة في مثل هذا العمل سوف تكون بلا شك أقل من التكاليف الباهظة.

اختلاف نقاط البدء:

تمثل المستويات المختلفة لتأثير النظام القانوني لبلد ما على قوانين وتشريعات المحاسبة واحداً من العوامل التي تدل على أن الدول متجهة في مسار تحقيق التوافق المحاسبي الدولي من نقاط بدء مختلفة وأنها ليست بالضرورة تسير في الاتجاه نفسه أو السرعة نفسها. فعملية تحقيق التوافق الدولي يجب أن تأخذ في الاعتبار التطور التاريخي للمحاسبية في أي بلد إذا كانت تريد أن ينتج من الممارسات المحاسبية لذلك البلد توجه إلى تلك الممارسات في البلدان الأخرى. فالمحصلة النهائية لكل الدول يمكن أن

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

تكون في نفس التقاطع مع طريق التوافق الدولي لكن الطـــرق والوســـائل للوصول إلى هذه النقطة قد تكون مختلفة. فالبلدان التي لديها تاريخ طويل من استخدام المعايير المحاسبية الدولية ملائماً للأخذ بـــه، بينمـــا الـــدول الأخرى التي تستخدم القوانين الصادرة من الحكومة تجد مثل هذا المـــسار غير ملائم لها مطلقاً. فهم يحتاجون مساراً آخر قد يحتـــاج إلـــى إعـــداد وتخطيط إذا كانوا يريدون تقارير مالية وتطبيقات محاسبية متوافقة مع تلك الدول التي تأخذ بمسار المعايير المحاسبية الدولية.

لهذا فإنه مهم جداً أن يعرف أنصار التوافق المحاسبي الـــدولي أن الدول مختلفة الأوضاع جداً وأنه ليس صحيحاً أن تتم معـــاملتهم معاملـــة واحدة. فعملية التطوير يجب أن تتم بعناية فائقة وأن لا يكون المهـــم هـــو نقطة النهاية بل من الضروري مراعاة نقاط البدء المختلفة. فهذا مهم جداً عند مقارنة الدول النامية والدول المتقدمة حيث أن استخدام الأنظمة نفسها في دول معينة لا يستلزم منه أن تكون تلك الدول في نقطة البدء نفسها بل ولا معدل التقدم نفسه في عملية التوافق الدولي.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الخلافات بين المنظمات:

يوجد بين المنظمات العامة والخاصة – التي لها علاقة بعملية تحقيق التوافق المحاسبي الدولي – اختلافات في الأهداف والطموحات. فمن الضروري معرفة أنه ليس لهذه المنظمات نفس الاتجاه أو القوة تجاه تحقيق التوافق الدولي. فكل منها لها فكرتها الخاصة بها والتي بناء عليها يتم التركيز على تحقيق التوافق الدولي وتعمل لتحقيق منافعها، وهذا يعني أن لديهم توقعات مختلفة للممارسات المحاسبية المناسبة وكذلك بالنسبة للإفصاح المالي.

فهيئة الأمم المتحدة على سبيل المثال تريد زيادة متطلبات الإفصاح للشركات متعددة الجنسية مع الأخذ بعين الاعتبار مصالح الدول النامية التي تعمل بها تلك الشركات متعددة الجنسية، أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فإنها تنظر للإفصاح من وجهة نظر الدول المتقدمة التي بها مقر تلك الشركات المتعددة الجنسية. أي أنه من الوارد جداً أن تنظر كل من المنظمتين إلى الحالة نفسها بطريقة مختلفة.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

ومثل هذه الخلافات ليس من الضروري أن تمنع تحقيق التوافق الدولي أو أن تعوق محاولاتهم لكنها مجرد عوائق لابد من التغلب عليها. ولهذا هناك جهود واضحة من خلال الاستشارات لتقليص مثل هذه الخلافات. ومثل هذا التنسيق مهم جداً إذا كانت هذه المنظمات لا تريد أن تنتهي بأنظمة محاسبية دولية مرقعة مع فواصل ضعيفة.

الهيئات المحاسبية المهنية:

ليس هناك فائدة كبيرة من تطوير ممارسات محاسبية متوافقة إذا كان لا يوجد هيئة محاسبية فعالة ومؤثرة سواء من القطاع الخاص أو مرتبطة بالحكومة، لتضع البرامج موضع التنفيذ وتلزم بالأخذ بالتعليمات. فبعض الدول وخاصة النامية منها والتي تفتقد لمثل هذه الهيئة، نجد أن من الصعوبة بمكان المضي قدماً في عملية التوافق الدولي باستثناء التقدم البطئ جداً. وهذا لابد وأن ينظر إليه على أنه من العوائق، فحجم هذا العائق له علاقة عكسية مع حجم قوة هيئة المحاسبة المهنية. وبالعكس فإن قوة هيئة المحاسبة المهنية قد تعمل بعكس عملية تحقيق التوافق الدولي لأن هذه الهيئات هي التي يمكن أن تدعم العوائق القومية التي سبق مناقشتها.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

فالمهنة القوية سوف تشعر بأنها مؤهلة بشكل كـــاف لمعالجـــة المـــشاكل المحاسبية في بلدها وسوف تقوم بحل تلك المشاكل بـــدون النظـــر إلـــى التطورات الموجودة في دول أخرى أو إلى المنظمات الدولية.

القصور في تعريف أهداف القوائم المالية:

هناك قصور في تعريف متعارف عليه لأهداف القـــوائم الماليـــة. فلجنة معايير المحاسبة الدولية تقترح أن هدف القوائم المالية هـــو خدمـــة احتياجات المستثمرين. كما أن اللجنة أيضاً ترى أن يمتد هذا المدى ليشمل اهتمامات المقرضين والعاملين، ولكنها لم تـــذكر احتياجـــات واهتمامـــات الحكومة بهذه القوائم المالية لأغراض الضريبة وغيرها.

أما في الدول النامية فإن البيانات الاقتصادية التي تستخدم لأغراض التخطيط ولأغراض اجتماعية تعتبر عاملاً مهماً في التأثير علـــى درجـــة الثقة في المعايير المحاسبية. وهذا ناتج بسبب الانخفاض النسبي في درجة التعقيد المحاسبي في تلك الدول، فقد توجد المحاسبة الإبداعيـــة *Creative*

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Accounting بشكل واسع وقد توجه القوائم المالية لخدمة وتحقيق أهداف الإدارة التي ينظر إليها على أنها تخدم اقتصاد ذلك البلد.

فالمملكة المتحدة واستراليا على درجة واحدة في هذا المضمار، فهدف القوائم المالية هو إعطاء الصورة الصحيحة والعادلة للوضع المالي والربحي، أما في الولايات المتحدة الأمريكية فقد نص على أن أهداف القوائم المالية المعنية هي التقديم العادل طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لـ:

(١)الوضع المالي.

(٢)نتائج العمليات.

(٣)التغيرات في الوضع المالي.

أما في بعض الدول الأخرى فالهدف من القوائم المالية هو تقديم المعلومات التي يطلبها قانون الشركات. لذا فهذه الاختلافات في تحديد أهداف القوائم المالية يعتبر من أسبابا الاختلاف الواسع في الممارسات

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

المحاسبية الوطنية، بل ومن العوائق في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي. فما لم يتم الاتفاق على هدف محدد للقوائم المالية، فليس من الممكن تطوير معايير محاسبية متفق عليها ومقبولة من قبل جميع المستخدمين للقوائم المالية.

القوانين المحلية المتعارضة:

فالتعارضات الموجودة بين قوانين الضرائب والشركات المحلية تعوق تحقيق التوافق المحاسبي الدولي. ففي دول القارة الأوروبية يعتبر قانون المحاسبة أكثر تطوراً منه في المملكة المتحدة، وبالتالي فإن من الصعوبة بمكان إدخال تعديلات وتغييرات جذرية عليه.

كما أن متطلبات قوانين الشركات في بعض الدول تعوق تطوير أداء فعال لمعايير محاسبية جيدة. فبعض القوانين مثلاً تحظر استخدام ممارسات محاسبية معينة وبعضها تحظر استخدام تلك الممارسات التي لا تتمشى مع الحقائق الاقتصادية الأساسية. فعلى سبيل المثال المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، نجد أن قانون الشركات الألماني يمنع استخدام

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

طريقة الملكية بينما نجد مثل هذه الطرق مستخدمة بشكل واسع في دول كثيرة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وكندا. وكذلك نجد أن القوانين في سويسرا تسمح باستخدام الاحتياطيات الخاصة التي تغير الحقائق الاقتصادية.

كما أن تأثير هذا العائق يكون مضاعفاً عندما تكون تلك القوانين متعارضة في نفس البلد، وتوجد هذه الحالات عندما ينعدم إصدار القوانين المحلية حيث تنتج اتجاهات متعارضة لقضايا التقارير المالية.

فقوانين الضرائب في دول كثيرة تعوق تطوير المعايير المحاسبية الجيدة لأن نظم تحصيل الضرائب مختلفة دولياً، وهذا بلا شك سوف يقود إلى وجود اختلافات في المبادئ والأنظمة المستخدمة دولياً. فطالما أن نظم تحصيل الضرائب مختلفة جداً بين الدول وطالما أن الحكومات لم تظهر منها علامات تجاه توحيد أنظمة الضرائب، فليس هناك سبب قوي يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذا الحاجز أمام تحقيق التوافق المحاسبي الدولي سوف يتلاشى.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

القصور في الإلزام بالتنفيذ:

لاشك أنه بدون وجود قانون دولي قوي يدعم تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، فإن أي هيئة دولية مصدرة للأنظمة سوف تواجه صعوبات كبيرة. فلجنة معايير المحاسبة الدولي والتي تعتبر المساهم الأقوى في عملية التوافق الدولي تفتقد لمثل هذه القوة القانونية. فهذه اللجنة سوف تفشل ما لم تضمن الهيئات والمؤسسات المشاركة فيها التنفيذ والالتزام بهذه المعايير الصادرة في دولها التي تقوم بتمثيلها.

وباختصار فليس لدى لجنة المعايير المحاسبية الدولية أية سلطة أو قوة تلزم باستخدام وتبنى ما يصدر عنها من معايير أو تعليمات. فالاعتماد الأساسي في ذلك على جهود واستعداد الأعضاء فيها وذلك عن طريق الدعوة إلى تبني ما يصدر عنها في دولهم. ولهذا فإنه من الضروري أن يؤخذ في الاعتبار وجود سلطة تلزم بتنفيذ هذه المعايير والتعليمات، وكذلك ضرورة وجود تنسيق وتعاون من الحكومات والهيئات المهنية.

الاختلافات البيئية والثقافية بين الدول:

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

تمثل الاختلافات البيئية والثقافية بين الدول عائقاً أمام تطوير معايير محاسبية دولية. فجهود تحقيق التوافق المحاسبي الدولي لن يحالفها النجاح بدون الأخذ في الاعتبار المعايير المحاسبية الوطنية التي أصدرت استجابة لظروف واحتياجات معنية. ولهذا ينبغي لعملية تطوير المعايير المحاسبية الدولية أن تأخذ في الاعتبار هذه الاختلافات وأن تعطي الاهتمام الكافي لتأثير البيئة الثقافية على الإفصاح المالي.

فالدين يعتبر من أهم العوامل المؤثرة، فتحريم الربا مثلاً له تأثير واضح على تحقيق التوافق الدولي في الإجراءات المحاسبية، ومع هذا نجد أن عملية تحقيق التوافق الدولي مستمرة في تبني معايير وإجراءات محاسبية غربية تقوم باحتساب الربا. فتحريم الربا يعتبر عنصراً يزيد في تعقيد تحقيق التوافق المحاسبي الدولي القائم على أسس ومصطلحات غربية. ولهذا فالتأثير المحتمل للإسلام على السياسات والتطبيقات المحاسبية سوف يزيد من دراسة وتحليل الاختلافات في المحاسبة ا لمحلية،

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

فالديانات عموماً والدين الإسلامي خصوصاً لديها الفرصة لزيادة التأثير الثقافي في سبيل تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.

وكذلك اللغة تعتبر عائقاً من عوائق التوافق المحاسبي الدولي، لكنها من العوائق التي يمكن التغلب عليها، وذلك عن طريق الترجمة والنشر بلغات مختلفة.

وبشكل عام فالمشكلة الأساسية هي أن كل الدول لها بيئة اجتماعية وسياسية واقتصادية وثقافية مختلفة وأن من الصعب الحكم على بعد أو قرب تحقق التوافق الدولي وأنه ينبغي المضي في عملية تحقيق التوافق الدولي في كل من هذه البيئات المختلفة. فلكي تنجح عملية التوافق الدولي لأي درجة على المستوى العالمي فإنه لابد من اتفاق على المستوى المطلوب للإفصاح المالي للشركات والمعلومات الملائمة للمستخدمين وكذلك المستوى المطلوب للتقارير واسعة النطاق التي تساعد في التخطيط الوطني، ومعايير المحاسبة والمراجعة المطلوبة التي تعطي الحسابات المستوى المطلوب من إمكانية الاعتماد عليها في البيئات التي توجد فيها.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

جهود المنظمات المهنية في تحقيق التوافق الدولي:

لجنة معايير المحاسبة الدولية:

International Accounting Standards Committee (IASC)

يرجع تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى عام ١٩٧٣ عندما اتفقت المنظمات المهنية المحاسبية في تسع دول هي أستراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية على تأسيسها. ويتكون أعضائها منذ عام ١٩٨٣م من كل المنظمات المهنية المحاسبية التي تتمتع بعضوية الإتحاد الدولي للمحاسبين *International Federation of Accountants (IFAC)* وأصبح عددها في يناير ١٩٩٨م ١٢٢ هيئة يمثلون ٩١ دولة. كما أن هذه الهيئات تمثل أكثر من مليون محاسب في كافة القطاعات. كما أنه يوجد عدد كبير من المنظمات والدول التي تتعامل مع لجنة معايير المحاسبة الدولية وتطبق المعايير الصادرة عنها بالرغم من عدم انضمامها للعضوية.

الدول التي بها منظمات محاسبية مهنية تتمتع بعضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين *(IFAC)* ولجنة معايير المحاسبة الدولية *(IASC)*

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الأرجنتين	المجر	بورجواي
أستراليا	أيسلاند	بيرو
النمسا	الهند	السعودية
جزر الباهاما	أندونيسيا	بولندا
البحرين	العراق	البرتغال
بنجلاديش	إيرلندا	رومانيا
بيربادوس	إسرائيل	الفلبين
بلجيكا	إيطاليا	سيراليون
بتسوانا	جاميكا	سنغافورة
البرازيل	اليابان	سلوفانيا
بلغاريا	الأردن	جنوب أفريقيا
كندا	كينيا	أسبانيا
شيلي	كوريا	سيرلانكا
الصين	الكويت	السودان
تايوان	لبنان	سويسزلاند
كولمبيا	ليسوتو	السويد
كرواتيا	ليبيريا	سويسرا
قبرص	ليبيا	سوريا
جمهورية التشيك	لكسمبورج	تنزانيا
الدنمارك	مالاوي	تايلاند
جمهورية الدومنيكان	ماليزيا	ترينداد وتوجو

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

إكوادور	مالطا	تونس
مصر	المكسيك	تركيا
فيجي	ناميبيا	أوغندا
فلندا	هولندا	إنجلترا
فرنسا	نيوزلاندا	الولايات المتحدة
ألمانيا	نيجيريا	أورجواي
غانا	النرويج	فنزويلاذ
اليونان	باكستان	يوغوسلافيا
هونج كونج	بنما	زامبيا
		زيمبابوي

ويقوم بعمل هذه اللجنة مجلس مكون من ١٧ عضواً، منهم ١٣ دولة تمثلها المنظمات المهنية المحاسبية التي تتمتع بعضوية اللجنة، بالإضافة إلى ٤ منظمات غير مهنية لكن لها اهتمام بما يصدر من تقارير مالية. ولهذه اللجنة هدفان رئيسان هما:

(١)إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يجب إتباعها عند عرض البيانات المالية والسعي لجعلها مقبولة ومعمولاً بها على نطاق عالمي.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

(٢)العمل بشكل عام على تحسين الأنظمة، والمعايير المحاسبية، والإجراءات الخاصة بإعداد القوائم المالية.

فالهدف الثاني أضيف إلى الهدف الأول من أجل جعل تحقيق مهمة اللجنة أكثر واقعية فالترتيب الحالي لأولويات عمل اللجنة كالتالي:

- تطوير المعايير المحاسبية لمقابلة احتياجات أسواق رأس مال الدولية وقطاع الأعمال.
- تطوير وتطبيق المعايير المناسبة للدول النامية.
- إزالة الاختلافات بين المتطلبات المحاسبية الدولية والمحلية.

فلجنة المعايير الدولية نفسها ليس له سلطة لدعم جهودها وهذا يعتبر من أهم معوقاتها. فاللجنة تعتمد على جهود المنظمات والهيئات الأعضاء فيها لدعم أهدافها عن طريق تبني بعض الالتزامات المحددة، فهذه الالتزامات تستخدم لتشمل الحاجة للتأكيد على أن القوائم المالية المنشورة معدة طبقاً للمعايير الصادرة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية أو هناك إفصاح يبين مدى عدم الالتزام بها وحاجة المراجعين

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

للإشارة في تقرير المراجعة لأي فشل في الإفصاح عن عدم إتباع هذه المعايير. كما أن هذه الالتزامات قد تم تنقيحها لتكون أكثر واقعية فهي الآن تشمل ما يلي:

- دعم عمل لجنة معايير المحاسبة الدولية وذلك بنشر المعايير المحاسبية الدولية في الدول المعنية.
- محاولة التأكيد على أن تكون القوائم المالية المنشورة متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية والإفصاح عن مدى الالتزام بها.
- محاولة إقناع مصدري المعايير المحلية، شاملاً الحكومات، والهيئات المشرفة على أسواق الأوراق المالية، بأن تكون القوائم المالية المنشورة معدة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية.
- محاولة جعل المراجعين يأخذون في الاعتبار مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية عند قيامهم بأعمال المراجعة.

لذا يمكن القول بأن لجنة معايير المحاسبة الدولية تعتمد اعتماداً كلياً على جهود أعضائها في تحقيق هذه الالتزامات. والقيام بمثل هذه المهمة قد

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

يكون مستحيلاً في بعض الدول وذلك عندما لا يكون الإطـــار التـــشريعي تحت أي تحكم أو تأثير مباشر من قبل الهيئة المهنية العضو في اللجنة مثل اليابان وألمانيا. بل حتى في الدول التي يكون للمهنة تأثير لا يوجد تعهـــد واضح تجاه المعايير المحاسبية الدولية.

فالإنجاز المهم للجنة معايير المحاسبة الدولية هو إصدار المعـــايير المحاسبية الدولية. فإصدار وقبول هذه المعايير دولياً يعتبر خطوة جوهرية في الجهود المبذولة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية تجـــاه تحقيـــق التوافق المحاسبي الدولي، فليس مستغرباً أن تجد الجزء الأكبر من عمـــل هذه اللجنة متعلقاً بتطوير المعايير الدولية المقبولة.

كما أن اللجنة تعتبر تحقيق التوافق المحاسبي الدولي جزءاً مهماً في عملية التحسين وليس تخفيضاً في جودة المعايير لتلائم الدول أو المنـــاطق الضعيفة. أي أن الهدف الأساسي للجنة هو البحث عن المعايير والتطبيقات التي تساهم في تحسين التقارير المالية. لذلك نجد أن اللجنة في أحيان كثيرة

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

تتبنى معايير لها متطلبات أكثر مما هو موجود في الدول الأعضاء وترى أن هذه المتطلبات تؤكد بلا شك على ضرورة تحسين التقارير المالية.

ميزانية لجنة معايير المحاسبة الدولية:

لاشك أن مما سهل عمل لجنة معايير المحاسبة الدولية الدعم المالي من قبل المنظمات المهنية للمحاسبة والمحللين الماليين وشركات المحاسبة والشركات متعددة الجنسية وغيرهم من المنظمات. كما أن اللجنة تقوم في الوقت الحالي بالحصول على بعض الأموال من مبيعات منشوراتها.

وتعتبر الزيادة في ميزانيتها من أبرز التطورات في السنوات الأخيرة. حيث أنه إلى عام ١٩٨٥م والمورد المالي الوحيد لها هو المنظمات المهنية عدا بعض التبرعات والمنح البسيطة، وهذه المنظمات المهنية تشمل المنظمات الأعضاء في اللجنة وغير الأعضاء, كما كانت هذه الأموال تصل مباشرة إلى اللجنة حتى عام ١٩٨٢م عندما أصبحت تصل للجنة عبر الاتحاد الدولي للمحاسبين. اما المحللون الماليون فقد بدأوا في المساهمة بالأموال عندما انضموا للمجلس عام ١٩٨٦م. أما الإيرادات

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

من بيع المنشورات فقد بدأت عام ١٩٨٧م. والمساهمات من شركات المحاسبة بدأت عام ١٩٩٠م أما المساهمات من قبل الشركات متعددة الجنسية والمنظمات الأخرى فقد بدأت عام ١٩٩١م.

وبالرغم من هذا التحسن في الميزانية، فإن ميزانية لجنة معايير المحاسبة الدولية مازالت منخفضة عند مقارنتها بالمنظمات المحلية التي تقوم بإصدار المعايير.

الاتحاد الدولي للمحاسبين:

International Federation of Accountants

تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين *(IFAC)* عام ١٩٧٧م، أي بعد تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية *(IASC)* بأربعة أعوام، بعد توقيع اتفاقية من قبل ٦٣ هيئة محاسبية تمثل ٤٩ دولة. كما أن أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين هم أعضاء في لجنة معايير المحاسبة الدولية لكن لجنة المعايير مسئولة عن التقارير المالية الخارجية. بينما مسئوليات الاتحاد الدولي للمحاسبين أكثر شمولاً. فالهدف الأساسي للاتحاد الدولي للمحاسبين

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

هو تنمية ودعم التنسيق العالمي بين الهيئات المهنية المحاسبية وكذلك دعم التوافق المحاسبي الدولي. فبالرغم من أن الاتحاد الدولي للمحاسبين مهتم أساساً بشأن إصدار الإرشادات والتعليمات المتعلقة بالمرجعة الدولية، إلا أنه مهتم أيضاً بأمور أخرى متعلقة بالتعليم، والأخلاق والمحاسبة الإدارية.

فللاتحاد لجنة تخطيط تقوم بتطوير إستراتيجية شاملة ولجنة أخرى وظيفتها تنظيم اجتماع مجلس المحاسبين *(World Congress of Accountants)* الذي يعقد كل خمس سنوات. ومع ذلك فالعمل الأساسي للاتحاد يتم عن طريق لجان متعددة تغطي ممارسات المراجعة الدولية والتعليم المحاسبي وأخلاقيات المهنة والمحاسبة الإدارية والقطاع العام.

ولهذا يمكن القول بأن أهم عمل للاتحاد قد قامت به لجنة ممارسات المراجعة الدولية *International auditing Practices Committee (IAPC)* فهذه اللجنة مسئولة عن إصدار المشروعات الأولية وإرشادات المراجعة. وهدف هذه الإصدارات هو تحسين درجة التوافق في المراجعة والخدمات الأخرى عبر العالم. وكافة المعايير التي تصدر عن هذه اللجنة، مثل

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

المعايير المحاسبية الدولية التي تصدر من لجنة معايير المحاسبة الدولية، لا يمكن أن تتعدى على المعايير والتشريعات المحلية، لكن أعضاء الاتحاد يتوقع منهم الاسترشاد بها ما أمكن.

كما أن هذه اللجنة مستمرة في العمل جنباً إلى جنب مع المنظمة الدولية لأسواق الأوراق المالية *International Organization of Securities Commissions* لإصدار إرشادات مراجعة متفق عليها لأغراض تداول الأسهم دولياً. فهذه اللجنة سوف تأخذ في الاعتبار متطلبات المنظمة الدولية لأسواق الأوراق المالية عند إصدار إرشادات جديدة مع تعديل الإرشادات الحالية.

كما أن لجنة التعليم مسئولة عن إصدار الإرشادات المتعلقة بتعليم وتدريب المحاسبين قبل وبعد مرحلة التأهيل وهذه الإرشادات تشمل التعليم المهني المستمر، تعليم وتدريب المحاسبين الفنيين.

أما لجنة الأخلاقيات فهي مسئولة عن إصدار الإرشادات المتعلقة بأخلاقيات المهنة التي ينبغي تنميتها من قبل الهيئات المهنية المحاسبية

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

بغض النظر عن الخلفية والحالة الوطنية، وبغض النظر هل المحاسب ممارس أم لا.

أما القضايا المتعلقة بالمحاسبة الإدارية فقد قامت بتغطيتها لجنة المحاسبة الإدارية والمالية التي مهمتها الرئيسية هي زيادة مستوى كفاءة وتفاعل المحاسب الإداري في المجتمع من أجل زيادة الوعي بالدور الذي يقوم به فهذه اللجنة قامت بنشر الآتي حول ممارسات المحاسبة الإدارية الدولية:

- مفاهيم المحاسبة الإدارية.
- الرقابة الداخلية لقرارات المصروفات الرأسمالية.
- عرض العملات الأجنبية وإدارة المخاطرة.
- الرقابة الإدارية للمشروعات .
- إدارة تحسين الجودة.

كما أن هذه اللجنة تبحث باتجاه الإدارة المالية للأصول غير الملموسة وتقديم سرد دولي لمصطلحات المحاسبة الإدارية، فقضايا

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

المحاسبة الإدارية مثل محاسبة المسئولية وأسعار التحويل يلزم استعراضها من خلال البيئة المحيطة بها.

أما لجنة القطاع العام فهي مسئولة عن تطوير البرامج التي تسعى لتحسين الإدارة المالية والمساءلة في القطاع العام، أي أن عمل هذه اللجنة يتركز على إصدار البيانات المتعلقة بمدى ملائمة إرشادات المراجعة الدولية للحكومات، والمؤسسات الحكومية والمؤسسات العامة غير الهادفة للربح، كما أن هذه اللجنة قد نشرت بياناً حول التقارير المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية.

ولهذا يمكن القول بأن الاتحاد الدولي للمحاسبين يعتبر منبراً مهماً جداً والذي بناء عليه تتم مناقشة عدد مختلف من موضوعات المحاسبة والمراجعة الدولية ومن ثم تطويرها بشكل يساعد على تحقيق التوافق المحاسبي الدولي والمحاسبي المهني، أي أن الاتحاد يرى نفسه الهيئة الدولية التي مهمتها تطوير وتعزيزي المهنة بشكل يجعلها توفر للمهنيين خدمات ذات جودة عالية ومتسقة.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

كما أن بيان مهمة الاتحاد يحتوي على الأهداف التالية:

- تعزيز المعايير وتطوير المهنة عن طريق إصدار الإرشادات الفنية والمهنية وعن طريق تشجيع تبني أراء الاتحاد الدولي للمحاسبين ولجنة معايير المحاسبة الدولية.
- تعزيز دور المهنة ومسئولياتها وإنجازاتها بتقديم وإظهار اهتمامات أعضاء الاتحاد وبخدمة اهتمامات المصلحة العامة.
- إنشاء ورعاية مهنة قوية ومتماسكة وذلك بوجود القيادة في القضايا المستجدة وبالتنسيق مع المنظمات المحلية والأعضاء ومساعدتهم في إنجاز الأهداف الإستراتيجية.
- المساعدة على إنشاء وتطوير المنظمات الوطنية التي تخدم المحاسبين في الممارسات العامة وفي التجارة والصناعة والقطاع العام والتعليم.
- إقامة الصلة مع المنظمات الدولية للتأثير على تطوير الأسواق الرأسمالية وأسواق الخدمات الدولية.

هيئة الأمم المتحدة ***The United Nations (UN)*****:**

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

يرجع اهتمام هيئة الأمم المتحدة في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي إلى توصية المجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع لهيئة الأمم المتحدة في عام ١٩٧٢م بتعيين مجموعة أشخاص بارزين لدراسة وضع المنشآت متعددة الجنسية وإمكانية وجود نظام محاسبي موحد، فلقد قامت هيئة الأمم المتحدة بمشروع كبير لجمع البيانات المتعلقة بأنشطة المنشآت متعددة الجنسية وإنشاء معايير دولية متعلقة بإصدار التقارير المالية مع التركيز على الإفصاح عن عمليات هذه المنشآت، وفي عام ١٩٧٦ تم تأسيس مجموعة خبراء المعايير الدولية المحاسبية لتحقيق الأهداف التالية:

- مراجعة الممارسات الحالية التي تقوم بها المنشآت الدولية عند إعداد التقارير المالية ومتطلباتها في الدول المختلة.
- تحديد الفجوات في المعلومات الحالية المقدمة من هذه المنشآت في التقارير المالية وفحص مدى ملائمة المقترحات المقدمة لتحسين التقارير المالية.
- التوصية بقائمة تبين الحد الأدنى من العناصر – مع تعريفها – التي ينبغي أن تشملها التقارير المالية المعدة من قبل المنشآت الدولية

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

وشركاتها التابعة، مع الأخذ في الاعتبار التوصيات المقدمة من المجموعات الأخرى المهتمة في هذا الموضوع.

وفي عام ١٩٧٧م نشرت هيئة الأمم المتحدة تقريراً يقم اقتراحاً بزيادة واضحة في الإفصاح عن العناصر المالية وغير المالية من قبل المنشآت الدولية، فقد تم اقتراح إصدار قوائم مالية موحدة، وتقديم معلومات مفصلة، ومعلومات غير مالية متعلقة بالعمالة والتوظيف، والإنتاج ومعلومات غير مالية متعلقة بالعمالة والتوظيف، والإنتاج ومعلومات اجتماعية متعلقة بالتأثيرات البيئية المهمة المقترحة والجاري تنفيذها.

فهيئة الأمم المتحدة أظهرت اهتمامها باختلاف الممارسات المحاسبية عند إصدار التقارير المالية للمنشآت الدولة وعدم وجود المعلومات المقارنة التي تصدر عنها، فالمهم أن هذه المجموعات تبحث عن تحقيق التوافق المحاسبي الدولي لمقابلة احتياجات المستخدمين لهذه المعلومات وخصوصاً احتياجات المستخدمين في الدول النامية، ومعظم

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

عمل هذه المجموعة تركز على وصف الممارسات المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة.

وفي عام ١٩٧٩م تقدمت هيئة الأمم المتحدة خطوة أخرى، وذلك بتأسيس مجموعة عمل حكومية لخبراء المعايير المحاسبية الدولية والتقارير المالية، وكان الهدف منها المساهمة في تحقيق التوافق الدولي للمعايير المحاسبية، أي أنها لا تعمل كهيئة لإصدار المعايير، وإنما تقوم بمراجعة ومناقشة معايير المحاسبة وقواعد إصدار التقارير المالية.

وفي عام ١٩٨٠م تم تأسيس لجنة التطوير المستمر في المعايير الدولية التي تلبي الاحتياجات الحالية والمتغيرة، والمشاورات والمفاوضات الضرورية لتأمين اتفاقية دولية بين الدلو المعنية، وترويج هذه المعايير لإكسابها القبول من الأطراف المعنية مثل المنظمات التجارية والصناعية والعمالية والمهنية، وضمان اتساق التطبيق لهذه المعايير على المستوى الوطني والدولي، ومن هذه الأعمال يتبين أن هيئة الأمم المتحدة متجهة نحو مساعدة الدول النامية عن طريق الحصول على المعلومات من

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

المنشآت متعددة الجنسية والتي سوف تساعد هذه الدول في زيادة درجة الرقابة على عمليات تلك المنشآت، كما أن التنمية الاقتصادية وحماية موظفي المنشآت تمثل أهدافاً مهمة بالنسبة لهيئة الأمم المتحدة.

منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية:

The Organization For Economic Cooperation and Development (OECD)

منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية منظمة دولية تأسست عام ١٩٦٠م عن طريق حكومات ٢٤ بلداً صناعياً، في أوروبا وأسيا وأمريكا الشمالية وأستراليا، لكنها ليست دولاً اشتراكية وتهدف إلى تحقيق التوافق الدولي في السياسات المتعلقة بالاقتصاد والطاقة وتشجيع النمو الاقتصادي والتنمية في الدول الأعضاء، أي أنها توفر الآلية المناسبة للتشاور بين الدول الأعضاء حول الأمور الاقتصادية العامة التي تشغلها مثل قضايا ميزان المدفوعات ومعدلات الصرف.

وفي عام ١٩٧٥م شكل مجلس هذه المنظمة لجنة الاستثمار والمنشآت المتعددة الجنسية، ثم في عام ١٩٧٦م أصدرت اللجنة بياناً حول

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الاستثمار الدولي والمنشآت المتعددة الجنسية يحتوي على مجموعة من الإرشادات للمنشآت متعددة الجنسية المتعلقة، بالإفصاح التطوعي من المعلومات المالية الخاصة بأعمال هذه المنشآت أي أن هذه اللجنة التي تضم مجموعة من المختصين من دول صناعية مهتمة بتصنيف وتبني هذه الإرشادات وبشكل أخص تحقيق التوافق الدولي، لكن الأولوية للإفصاح قبل قواعد ومعايير تقييم الأداء، والعناصر الأساسية المقترح الإفصاح عنها تشمل الآتي:

- هيكل المنشأة، مبيناً اسم موقع الشركة الأم، وشركاتها التابعة، ونسبة حصصها، والأسهم المملوكة بينها.
- المناطق الجغرافية التي تنفذ فيها العمليات مع بيان النشاط أو الأنشطة الرئيسية التي تنفذها الشركة الأم وشركاتها التابعة.
- نتائج العمليات والمبيعات على حسب المناطق الجغرافية ما أمكن، وعلى حسب الأنشطة الرئيسية.
- الإضافات الكبيرة لرأس المال على حسب المناطق الجغرافية.
- ما أمكن، وعلى حسب الأنشطة الرئيسية.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

- قائمة مصادر واستخدامات الأموال للمنشأة ككل.
- متوسط عدد الموظفين في كل منطقة جغرافية.
- مصروفات البحث والتطوير للمنشأة ككل.
- السياسات المتعبة في التسعير.
- السياسات المحاسبية، مع السياسات المتعلقة بالاندماج المتعلقة بالمعلومات المنشورة.

ففي عام ١٩٧٨م أسست هذه اللجنة فريق عمل للمعايير المحاسبية بهدف زيادة المعايير المحاسبية المقارنة وتقديم إيضاحات فنية للمصطلحات المحاسبية التي ترد في المعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها، بمعنى أنها تقوم بتبادل وجهات النظر في عمل هيئة الأمم المتحدة حيال المعايير المحاسبية ومعايير إعداد التقارير المالية، وفي عام ١٩٨١م أقر هذا الفريق مذكرة السياسات المحاسبية ومصادر واستخدامات الأموال، ومصروفات البحث والتطوير.

وفي عام ١٩٨٠م تم إجراء مسح شامل للممارسات المحاسبية في الدول الأعضاء كنوع من تقييم درجة الاختلاف في الممارسات المحاسبية

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

ونطاق التوافق بينها، كما أنه يمكن القول بأن الأهداف طويلة الأجل لهذه المنظمة هي العمل باتجاه تطوير إطار نظري دولي موافق عليه كقاعدة لتحسين التوافق المحاسبي الدولي ومعايير إعداد التقارير المالية، كما أنه يمكن القول بأن هذه المنظمة تدعم جهود لجنة معايير المحاسبة الدولية *(IASC)* وممثليها يحضرون اجتماعات هذه اللجنة كمراقبين ومن معوقات هذه المنظمة في إصدار معايير المحاسبة الدولية أن أعضاء المجموعة الأوروبية أعضاء في هذه المنظمة، وأعضاء هذه المنظمة مترددون في تبني معايير تتعارض مع تعليمات مجموعة السوق الأوروبية، كما أن من معوقات نجاح هذه المنظمة تباطؤ الدول الأعضاء الأقل نمواً في تبني المعايير التي استمدت في الدول الأكثر تقدماً فقط.

كما ينبغي التنبيه على أن القواعد والقوانين التي تصدر عن هذه المنظمة هي اقتراحات مجردة، بمعنى أن تطبيقها من قبل الشركات أو الدول تطوعي وليس إلزامياً، حيث لا تملك هذه المنظمة القوة الحقيقية لإلزامهم بإتباع هذه الأنظمة والقوانين، وإنما هي منظمة سياسية اقتصادية

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

منذ إنشائها لكن اهتمامها في هذه المجال شجع المنظمات المهنيـــة علـــى العمل على تطوير الممارسات المهنية والمحاسبية.

المجموعة الأوروبية: *European Community (EC)*

تعتبر المجموعة الأوروبية مجموعة أنشطة في مجـــال المحاســـبة الدولية، فلقد تأسست هذه المجموعة عام ١٩٥٧م بعد معاهدة روما التـــي نصت على دستورها الأساسي، وتتكون الجماعة الأوروبية من مجموعـــة دول أوروبا الغربية وتهدف إلى تحقيق التكامل الاقتصادي بينها بالإضافة إلى تنمية الدول الأعضاء فيها، وفلسفتها الأساسية تقوم على مـــا يـــسمى بالحريات الأربع *(Four Freedoms)*، حرية حركة الـــسلع، والخـــدمات، والناس، ورأس المال، وبالتحديد تدعو السياسة الـــصناعية العامـــة لهـــذه الجماعة إلى تأسيس سوق داخلي حر داخل هذه الجماعـــة، كمـــا دعـــت السياسة الصناعية العامة لهذه الجماعة عام ١٩٧٠م إلى تأسيس بيئة أعمال موحدة، مشتملة على توافق قوانين الشركات والضرائب، والأسباب الداعية إلى هذه الأهداف تتضح من أن أنشطة الشركات تمتد إلى ما وراء الحدود الوطنية، والمساهمون وغيرهم يحتاجون إلى الحماية عبر هذه الجماعـــة،

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

ولتحقيق ما سبق وتشجيع حركة رأس المال، فإنه من الضروري، وجود تدفق من المعلومات المالية المتجانسة التي يمكن الاعتماد عليها في إدارة أعمال داخل نطاق هذه الجماعة، وحيث أن الشركات في الدول المختلفة لها نفس الشكل وتتنافس فيما بينها فإن من الأفضل أن تخضع لنفس القوانين والأنظمة الضريبية، ومن الأمثلة إلغاء الرسوم والحدود الجمركية للمساعدة على حرية حركة السلع، وكذلك إلغاءا لمعوقات في سوق العمل، مثل ضرورة الحصول على تصاريح العمل، لتسهيل حركة تنقل الأشخاص، وهذه الفلسفة تقود إلى تحقيق التوافق في قوانين الشركات وبالتالي أساسيات المحاسبة.

إذاً فالجماعة الأوروبية نشطة في تحقيق التوافق في أساسيات المحاسبة من خلال سلسلة من التعليمات التي تعتبر غير ملزمة كالتشريعات طبقاً لمعاهدة روما، فهذه التعليمات تتوقع نتائج معينة، لكن أسلوب وطرق تطبيق هذه التعليمات متروك للدول الأعضاء، فالجماعة الأوروبية تعتبر أول منظمة تتخطى الحدود القومية لها سلطة مهمة في

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

مجال الإفصاح والتقارير المالية، فتأثيرها انتشر بشكل واضح حيث أنه لوحظ أن لهذه التعليمات تأثيرات مهمة على المنشآت المتعددة الجنسية التي تعمل داخل الجماعة بالرغم من أنها شركات من خارج الجماعة الأوروبية، فالتعليمات التي لها علاقة في المحاسبة هي التوجيه الرابع والخامس والسابع والثامن.

فالتوجيه الرابع: صدر بشكل رسمي عام ١٩٧٨م وله علاقة بشكل محتويات القوائم المالية السنوية لشركات القطاع العام والخاص خلاف البنوك وشركات التأمين، ويمكن تلخيص الغرض منه في الآتي:

أ- التنسيق بين القوانين لحماية الأعضاء والأشخاص المستفيدين من حيث نشر وعرض محتويات الحسابات والتقارير السنوية الخاصة بالشركات المحدودة المسئولية، وكذلك المبادئ المحاسبية المتبعة في إعدادها.

ب- وضع حد أدنى قانوني أوروبي لمتطلبات الإفصاح عن المعلومات المالية للجمهور من قبل الشركات المتنافسة.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

ج- وضع القواعد التي تضمن التعبير الصحيح والعادل عن حقيقة المركز المالي للشركات ونتائج أعمالها.

د- تقديم أكبر قدر ممكن من المعلومات عن الشركات المساهمة للمساهمين والأطراف الأخرى.

التوجيه الخامس: هذا التوجيه اقتُرح عام ١٩٨٤م ويتعلق بشكل وإدارة والمراجعة الخارجية للشركات محدودة المسئولية، هذا التوجيه المقترح يطلب من الشركة التي فيها أكثر من ألف موظف في السوق الأوروبية إشراك موظفيها أو عمالها في اتخاذ القرارات كما أنه يحدد بعض القواعد المنظمة للجمعية العمومية وكذلك إقرار القوائم المالية للشركة تعيين المراجع الخارجي وأتعابه وواجباته تجاه الشركة.

التوجيه السابع: صدر هذا التوجيه في شهر يونيو عام ١٩٨٣م وقد تعرض هذا التوجيه لقضية القوائم المالية الموحدة وقدم بعض الإرشادات لتوحيد التقارير المالية، فالشركات في الدول الأعضاء في

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

الجماعة الأوروبية وكذلك الشركات خارجها – لكن لها شركات تابعة في أحد الدول الأعضاء – يجب عليها إعداد قوائم مالية موحدة في ذلك البلد.

التوجيه الثامن: صدر هذا التوجيه في إبريل عام ١٩٨٤م، وقد استعرض الحد الأدنى لمؤهلات المراجعين، وذلك لتشمل التعليم والتأهيل المهني وبحد أدنى التأهيل الجامعي، لذا فالتأهيل والتدريب النظري والعملي مطلوبان من قبل اجتياز التأهيل المهني.

لذا يظهر جلياً دور الجماعة الأوروبية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي في نجاها في زيادة مستوى الإفصاح عن المعلومات دولياً.

وبشكل مختصر فقد ظهر مما سبق عرض لأنشطة وجهود المنظمات الدولية والحكومية، مثل الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والجماعة الأوروبية، في مجال المعلومات المحاسبية والإفصاح المالي وأنها تتعداه للتأيد على ضرورة الإفصاح المالي المقارن دولياً، وهذه العملية ينظر إليها على أنها قاعدة جوهرية في:

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

١- وجود منافسة عادلة وحماية عالية للمستثمرين والأطراف الأخرى.

٢- عملية وضع السياسات من أجل التحكم بها وتنفيذها.

فدور ونفوذ هذه المنظمات وتأثيرها ملحوظ في هذه العملية، لكنه ليس من الضروري أن يكون هذا مرتبطاً بمصلحة الشركات المتعددة الجنسية، بل يتعداه إلى تشجيع الأعمال التجارية الدولية وإصدار التشريعات المتعلقة بالمنشآت المتعددة الجنسية.

ومع ملاحظة أن ما سبق من استعراض مختصر لأهم الجهات المؤثرة في دفع عجلة التوافق المحاسبي الدولي، إلا أنه يوجد جهات أخرى مختلفة وطنية ومحلية ودولية لها تأثير ملحوظ في دفع عجلة التوافق أيضاً منها:

- اتحاد المحاسبين الآسيويين *Asian Federation of Accountants (AFA)*
- مجلس المحاسبة الأفريقي *African Accounting Council (AAC)*

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

- الاتحاد الكونفدرالى المحاسبي *Confederation of Asian and Pacific Accountants (CAPA)*
- الباسفيك وآسيا
- الاتحاد الشمالي للمحاسبين *Norte Federation of Accountants (NFA)*
- جمعية منظمات المحاسبة في غرب أفريقيا *Association of Accounting Bodies in West Africa (ABWA).*
- جمعية المحاسبة الأمريكية *American Accounting Association (AAA)*
- جمعية المحاسبة الأكاديمية الكندية *Canadian Association of Academic Accounting (CAAA)*
- جمعية المحاسبة الأوروبية *European Accounting Association (EPA)*
- جمعية المحاسبة اليابانية *Japan Accounting Association*
- جمعية مدرسي المحاسبة الجامعيين *Association of University Instructors in Accounting (AUIA)*
- اتحادات المحللين الماليين *Financial Analysis Federations (FAF)*
- اتحاد المحاسبين القانونيين العرب *Arab Society of Certified Accountants (ASCA).*

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

مراجع الكتاب

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

المراجع

١- د. صلاح الدين إبراهيم مصطفى، المحاسبة المتقدمة، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، الإصدار الرابع، ٢٠٠٢.

٢- د. نبيه عبد الرحمن الجبر، د. محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع المعملي، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، الإصدار الخامس عشر، ١٩٩٨.

٣- Accountants international Study Group, Consolidated Financial Statements, New York: Author, 1973, Paragraphs 28-33.

٤- Choi, Frederik K.D.S. and Mueller, Gerhard G., An Introduction to Multinational Accounting, Englewood Cliffs, Prentice-Hall, Inc., 1978.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

٥- Frederick D.S Choi and Gerhard G Mueller, International Accounting, Second Edition, Engleweek Cliffs, Prentice-Hall, Inc., 1992.

٦- Rueschhoff, Norlin. G, International Accounting and Financial Reporting, Prentice-Hall, Inc., New York, 1996.

٧- Weirich, Thomas R, Avery, Clarence G and Anderson, Henry R., International Accounting Varying Definitions, The International Journal of Accounting, 1991.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com