المحاضرة الاولى المحاسبة الدولية والاعمال الدولية

مفهوم المحاسبة الدولية : تعرف المحاسبة الدولية بشكلها العام« هي حقل معرفي يضع المحاسبة في نطاقها الدولي متضمنة المجالات الوظائفية لها ، المحاسبة المالية والمحاسبة الآدارية و التدقيق والضرائب ونظم المعلومات المحاسبية » .

ومن الناحية التفصيلية تعرف المحاسبة الدولية بأنها

« المحاسبة المتعلقة بالمعاملات الدولية ، ومقارنة المبادئ المحاسبية بين الدول المختلفة ، ومحاولة اجراء حالة التوافق بين المعايير المحاسبية عبر العالم ، فضلاً عن استخدام المعلومات المحاسبية للأغراض الادارية والرقابية عن العمليات الدولية »

وهكذا تبين أن الجوانب التفصيلية للمحاسبة الدولية تتضمن الجوانب الآتية :

- المالية .
- الادارية .
- الضرائبية .
- التدقيقية .
- ومجالات المحاسبة الأخرى .

وتتضمن فضلاً عن ذلك المشكلات الفكرية المرتبطة بالاختلافات في المعايير المحاسبية عبر العالم ، ومحاولات اجراء عملية التوافق الدولي للمحاسبة .

كما تبين لنا أن كلمة الدولية (International) في المحاسبة يمكن وضعها بثلاثة مستويات هي :

المستوى الأول : يرتبط هذا المستوى **بالتنظيم المحاسبي والمعايير المحاسبية** وادلة التدقيق والقضايا الضريبية المتعلقة بمنظمات الاعمال . وتهتم بهذه القضايا منظمات مثل الامم المتحدة ومنظمة التنمية والتعاون الأقتصادي ، والاتحاد الدولي للمحاسبين . (U.N) ، (OCDE) ، (I F AC) .

المستوى الثاني : مستوى الشركة : فالمحاسبة الدولية يمكن ان ينظر اليها في اطار المعايير المحاسبية وادلة التدقيق والممارسات التي تتبعها الشركة والمرتبطة بنشاطات الاعمال الدولية والاستثمارات الأجنبية ، وتتعلق هذه المعايير بعمليات تحويل العملة الأجنبية والتقنيات المستخدمة في تقييم الأداء للعمليات الأجنبية (الفروع والاقسام الأجنبية)

المستوى الثالث : المستوى الواسع : وهو المستوى الذي ينظر فيه الى المحاسبة الدولية على أنها دراسة المعايير المحاسبية وادلة التدقيق والقواعد الضريبية المعتمدة في كل بلد من بلدان العالم ومقارنتها بنظائرها المستخدمة في دول اخرى .

ومن الامثلة على هذا المستوى :

١. المعايير المتعلقة بالابلاغ المالي والخاصة بالموجودات الثابتة .
٢. الدخل ومعدلات الضريبة .
٣.المتطلبات المتأتية من اعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية .

أسباب دراسة المحاسبة الدولية

ان الأسباب الرئيسة لدراسة المحاسبة الدولية بالآتي :

أولاً : السبب التاريخي Historically

فهناك عدد من الدول لها مساهمات مهمة في تطوير المحاسبة ، ففي القرن الحادي عشر الى القرن الخامس عشر اصبحت ايطاليا بلد تجاري تطورت فيه المحاسبة وأصبحت هناك حاجة لمفاهيم مثل الاستحقاق وظهور القيد المزدوج في مدينة (جنوا) عام ١٤٩٤ .

ولبريطانيا دور مهم في تطور الفكر والتطبيق المحاسبي في البلدان التي استعمرتها من خلال الشركات البريطانية .

وتمثل الولايات المتحدة الامريكية الأن معقل الفكر المحاسبي اذ أن التنظير المحاسبي اخذ اتجاهات واسعة عند المنظرين في المحاسبة ويمثل عقد الثمانينات من القرن الماضي ، العصر الذهبي للتنظير المحاسبي .

ثانياً : عصر الأقتصاد المعولم The Age of Global Economy

فنحن نعيش في اقتصاد معولم تؤكده الأدلة الظاهرة من التنظيمات والاتفاقيات العالمية مثل اتفاقية التجاره الحرة لامريكا الشمالية (NAFTA) واتفاقية التجارة الحرة ما بين كندا والمكسيك والولايات المتحدة ، والأتحاد الأوربي (EU) الذي يضم (١٥)عضواً . ومنظمة التجارة العالمية (WTO) التي تأسست وبدأت عام ١٩٩٥ .

كما ان هناك دلالات واضحة على عالمية الأقتصاد مثل زيادة التجاره العالمية ، والتسهيلات اللازمة لنقل السلع والخدمات وانتقال الموارد المالية عبر العالم ، وزيادة كفاءة استخدام الموارد .

ثالثاً : نمو اسواق الملكية Growth The Equity Markets

لقد نمت معظم اسواق الملكية حول العالم بشكل مثير ، فخلال العقد التسعيني من القرن الماضي على سبيل المثال منذ عام ١٩٩٥ لغاية عام ٢٠٠٠ فأن الاسهم المرسلة في السوق قد نمت بشكل مضاعف .

رابعاً : ظاهرة الشركات متعددة الجنسيات Multinational Enterprises

وتعرف الشركات المتعددة الجنسيات بأنها تلك الشركات التي تنتج السلع والخدمات في دولتين أو اكثر .

خامساً : التوافق الدولي للمحاسبة International Harmonization of Accounting

أن سبب التوافق قد نما بشكل ثابت ومهم خلال السنوات الأخيرة ويعرف التوافق بأنه ((عملية زيادة الانسجام ما بين التطبيقات المحاسبية عن طريق وضع حدود لدرجة الأختلاف بينها)) .

سادساً : المحاسبة المقارنة Comparative Accounting

بما أن الشركات المتعددة الجنسيات (MNE) تعد قوائمها بشكل منسجم مع القوانين والممارسات في البلد الأم . والمستثمرون في تلك الشركات والمقرضين اليها يحتاجون الى أن يكون لهم الخبرة والدراية في نظم الابلاغ المالي لدولة أو اكثر من دول العالم .

مجالات دراسة المحاسبة الدولية The Fields of Studying International Accounting

تحدد مجالات دراسة المحاسبة الدولية في (١٠) من المجالات يشكل بعضها جزءاً من أسباب دراسة المحاسبة الدولية التي عرضت آنفاً ونتاول الجزء الآخرمنها ومجالات أخرى كالآتي :

اولاً : البيع لزبون أجنبي Sales to Foreign Customers

البيع الى زبون اجنبي لا تختلف عن البيع الى زبون محلي اذا كانت عملية البيع نقداً ، ولكن يحصل الاختلاف حين تكون عملية البيع آجلة لاسيما حين تكون صفقة البيع بعملة اجنبية غير عملة الشركة البائعة . فأن تغيرات اسعار الصرف سوف تنعكس على المعالجات المحاسبية اللاحقة بضمنها التسويات التي تجرى في نهاية السنة المالية للشركة البائعة .

ثانياً : التحوط من مخاطر التبادل الأجنبي Hedges for Foreign Exchange Risks

يمكن للشركة أن تستخدم تقنيات مختلفة لإدارة مخاطر التبادل الاجنبي ، ومن اكثر الطرائق شيوعاً في هذا المجال من خلال خيار شراء العملة الأجنبية الذي يعطي للمالك الحق دون ان يرتب عليه أي التزام ، اذ أن بيع عملة اجنبية بمعدل صرف مستقبلي محدد مسبقاً يعرف بأسم (سعر مضاربة) (Strike Price) . على سبيل المثال اشترت شركة الزيوت النباتية ٢٠٠٠٠ $ لحماية صفقة شراء بضاعة من مجهز اجنبي بالمبلغ نفسه وبسعر مستقبلي قدره ١١٩٠ دينار عراقي لكل دولار وان مبلغ الصفقة يتم بعد مرور ثلاثة اشهر ، علماً بأن سعر الصرف الحالي (Spot rate) هو ١١٧٠ دينار لكل دينار عراقي . وعلى ذلك فأن أي تغير يطرأ على سعر الصرف بعد مرور الاشهر الثلاثه سوف لا يتأثر به عقد شركة الزيوت النباتية لأن الطرف الثاني ملتزم ببيع ٢٠٠٠٠ $ لشركة الزيوت النباتية وبالسعر المحدد سلفاً . وهكذا فأن شركة الزيوت النباتية قد تحوطت من مخاطر التبادل الأجنبي فلو ارتفع سعر صرف الدولار الى ١٥٠٠ دينار فأن الشركة قد تحوطت من هذا الارتفاع بشرائها ٢٠٠٠٠ $ بمبلغ ١١٩٠ دينار .

ثالثاً : الأستثمار الأجنبي المباشر Foreign Direct Investment (NPV)

أن امتلاك او السيطرة على موجودات أجنبية ، كالمصانع تسمى الأستثمار الأجنبي المباشر وأن الأسباب المباشرة للاستثمار الأجنبي المباشر هي :

١. زيادة المبيعات والأرباح : تعد المبيعات الدولية مصدراً لتحقيق هامش ربح مالي او تحقيق أرباح اضافية من خلال المبيعات الاضافية فالمنتجات النادرة او ذات التكنلوجيا المتقدم توافر ميزة تنافسية للشركات الراغبة بتوسيع مبيعاتها في الدول الأجنبية .

٢. الدخول في الاسواق ذات النمو المتسارع أو الأسواق الناشئة : أن بعض الأسواق تنمو بشكل اسرع من اسواق اخرى ، وبهذا فأن الأستثمار الأجنبي المباشر يحاول الحصول على موطئ قدم (Foot hold) في الاسواق ذات النمو العالي أو الأسواق الناشئة . وسيكون الهدف النهائي زيادة المبيعات والأرباح .

٣. تخفيض التكاليف : تهدف الشركات من تخفيض التكاليف الى تقديم سلع وخدمات الى زبائنها بأسعار مخفضة ، ويعد الاستثمار الأجنبي المباشر اسلوباً لتحقيق ذلك ، لأن الأجور المنخفضة بصورة كبيرة في بعض الدول توفر فرصة للشركات لتخفيض كلف الأنتاج . كما أن تجهيز المواد الأولية من مجهز قريب يجعل كلفة المنتج

اقل من كلفته المحلية ، فضلاً عن ذلك فأن مصاريف النقل المرتبطة بتصدير المبيعات يمكن ان تخفض بواسطة موقع الأنتاج القريب من الزبائن .

٤. حماية السوق المحلي : لأضعاف منافس دولي محتمل ولحماية السوق المحلي تقوم بعض الشركات بأدخال منافس محلي الى السوق ، وان التصرف العقلاني يقول ان هذا المنافس من غير المحتمل ان يدخل السوق الأجنبي اذا كان منهمكاً في حماية حصته السوقيه في البلد الأم .

٥. حماية السوق الأجنبي : فضلاً عن ان الأستثمار في الدول الأجنبية تكون دوافعه في بعض الاحيان الحاجة الى حماية السوق من المنافسين المحليين فأن الشركات التي تصدر مبيعاتها الى دول محددة وجدت من الضروري لها انشاء مساحة قريبة في تلك البلدان لمدة من الزمن لحماية حصتها السوقية .

٦. الحصول على التكنلوجيا والمعرفة الأدارية : فضلاً عن برامج البحث والتطوير المحلية ، فأن الأسلوب الآخر للحصول على التكنلوجيا والمعرفة الادارية هو وضع العين على العمليات التي يقوم بها المنافسون ، لاسيما الشركة القائدة في القطاع ، وقد يكون عن طريق استئجار عاملين من الشركات المنافسة (ومنها المنافس الأجنبي) .

رابعاً : الابلاغ المالي عن العمليات الأجنبية
Financial Reporting For Foreign Operations

ينبغي ان تبلغ الشركات المساهمة (بصورة خاصة) عن اعمالها واعمال الشركات الأجنبية التابعة لها بمجموعة من التقارير المالية تسمى القوائم المالية الموحدة (Consolidated Financial Statements) متضمنة موجوداتها ومطلوباتها وارباحها هي والشركات التابعة لها (الأجنبية والمحلية) والقوائم المالية الموحدة هذه ينبغي أن تعد على وفق المعايير المحاسبية المعتمدة في بلد الشركة الأم (فأذا كانت على سبيل المثال الشركة الأم شركة امريكية ينبغي اعداد القوائم المالية الموحده على وفق المبادئ المحاسبية المقبوله عموماً في الولايات المتحدة الامريكية (U.S.GAAP)) . ولتحقيق ذلك ينبغي القيام بالآتي :

١. تحويل القوائم المالية للشركات التابعة الأجنبية والمعدة على اساس المعايير المحاسبية في البلد الأجنبي الى قوائم مالية معدة على وفق (U.S.GAAP) ويتطلب ذلك اجراء تسويات وتعديلات جوهرية حتماً .

٢. بعد تحويل القوائم المالية الى قوائم مالية على وفق (U.S.GAAP) يتم ترجمة القوائم هذه من عملة البلد الذي تقع فيه الشركة التابعة الاجنبية (على فرض ان هذه الشركة فرنسية وتستخدم اليورو في تسجيل معاملاتها والابلاغ عن حساباتها) الى الدولار ($) الامريكي . وهناك عدة طرائق لترجمة القوائم في العملة الأجنبية الى العملة المحلية وهذه الطرائق تستخدم معدلات الصرف الجارية ومعدلات الصرف التاريخية .

خامساً : ضرائب الدخل الدولية International Income Taxation

أن وجود كيان اقتصادي لشركة تابعة اجنبية يظهر لنا نوعان من الاسئلة ترتبط بالضرائب هما :-

١. ما هو مبلغ الضريبة الذي تدفعه الشركة التابعة الأجنبية في بلدها الأجنبي ، وكيف يمكن تقليل تلك الضريبة الى الحد الادنى من (الناحية القانونية) .

٢. ماهي الضريبة التي تدفعها الشركة الأم (في بلدها الأصلي) أن وجدت عن ارباحها المتحققة من نشاطات الشركة التابعة الأجنبية ، وكيف يمكن تقليل تلك الضريبة الى الحد الادنى (من الناحية القانونية) .

وهكذا فأن على الشركة تقليل اجمالي المبالغ المدفوعة عن الضرائب لكامل مجموعتها (الشركة الأم والشركات التابعة لها المحلية والأجنبية) ، وانها تقوم بذلك لتعظيم التدفقات النقدية لها بعد الضريبة .(After Tax Cash Flows) . ولانجاز ذلك ينبغي ان يكون لدى الشركة اطلاع واسع على نظم الضريبة في كل دولة لديها فيها فرع او شركة تابعة لأن كل بلد له قواعده الضريبة والتشريعات الخاصة به .

سادساً : أسعار التحويل الدولية International Transfer Pricing

تحاول بعض الشركات التي لديها عمليات اجنبية تقليل مدفوعاتها الضريبية الى الحد الادنى من خلال استخدام اسعار تحويل تحكمية . وتتم المبيعات الداخلية للشركة وفروعها بين دولة واخرى ، وقد تكون معدلات الضريبة في البلد الأجنبي اعلى منها على المستوى المحلي ، وعليه فأن الشركة الأم تحول البضائع نصف المصنعة (على سبيل

المثال) الى الفرع التابع لها الذي يكمل عملية تصنيع الأجزاء الأخرى في الدولة الأجنبية بأعلى الأسعار كي تتمكن من جعل مجمل الربح في البلد الأم اعلى من مجمل الربح في فروعها في البلد الأجنبي . وبالتالي فأن اجمالي المبلغ المدفوع على الدخل الاجمالي يكون في حده الادنى والعكس صحيح دائماً حين تكون معدلات الضريبة عكس ذلك (المعدلات في الدولة الأجنبية اقل منها على المستوى المحلي) .

ولكن بدأت كثير من الحكومات تدرك أن الشركات المتعددة الجنسيات لها القدرة على تحويل ارباحها ما بين البلدان المختلفة من خلال أسعار التحويل التحكمية ، ولكي تتأكد من أن الشركات تدفع حصتها العادلة في الضريبة المحلية ، فأن كثيراً من الدول أصدرت تشريعات لأسعار التحويل الدولية .

سابعاً : تقييم الأداء للعمليات الأجنبية Performance Evaluation of Foreign Operations

لغرض التأكد من أن العمليات في كل من البلد الأم والبلدان الأجنبية تحقق اهدافها ، فأن الأدارة العليا في الشركة الأم تطلب من المديرين في الوحدات المختلفة تقديم تقارير دورية الى الأدارة المركزية مفصلاً فيها اداء وحداتهم . لأن الادارة المركزية عادة ماتهتم بتقييم الاداء للوحدات التشغيلية فضلاً عن الاداء الفردي لتلك الوحدات . ومع ذلك فأن هناك عدد من القضايا ينبغي مراعاتها عند تصميم نظام تقييم الاداء لأن نظام الشركة الأم لا يكمن تطبيقه بشكل مباشر على الوحدات التشغيلية الأجنبية . على سبيل المثال اذا ما قررت الشركة الأم فيما أذا يكون التقييم بالعملة المحلية ام بالعملة الأجنبية . فأن عملية تحويل عملة ما الى عملة اخرى يؤثر في نسب العائد على الاستثمار (ROI) . كما أن الشركة الأم قد تجد من الضروري اجراء تعديلات دورية على نظام التقييم للعمليات الاجنبية .

ثامناً : أعمال التدقيق الدولية International Auditing

لعل الهدف الأساسي لنظام تقييم الأداء في الشركة الأم هو تحقيق الرقابة على عملياتها اللامركزية . والركن المهم الآخر لعملية الرقابة الادارية هو التدقيق الداخلي . والأخير يهدف الى :

١. التأكد من أن سياسات واجراءات الشركة مطبقة بشكل سليم .

٢. هناك قضايا متعددة ينبغي ان يعمل من اجلها التدقيق الداخلي للعمليات الأجنبية اكثر تعقيداً من التدقيق المحلي ، تلك المتعلقة بالاخطاء غير المكتشفة ، عدم الكفاءة ، والتلاعب .

ولعل من اكثر المعوقات وضوحاً في الاداء المؤثرة في التدقيق الداخلي هي اللغة ، ولغرض تحقيق حالة الاتصال مع العاملين في العمليات الأجنبية ينبغي توجيه مجموعة من الأسئلة اليهم وعليهم ان يفهموا الأسئلة والأجابة عنها . وبذلك فأن المدققين الداخليين يصبحوا بحاجه لاجادة التكلم بلغة اجنبية .

أما ما يتعلق بالمدققين الخارجين فهم يواجهون المشكلات نفسها التي يواجهها المدققون الداخليون ، بالتعامل مع العمليات الأجنبية لزبائنهم والشركات التي يدققون حساباتها ، فالمدققون الخارجيون لشركات اجنبية يجب ان يكون لهم دراية كافية بالقواعد التي تعد على اساسها القوائم المالية فضلاً عن المعايير التدقيقية والتشريعات القضائية التي يكمل فيها الزبون (الشركة متعددة الجنسيات) .

(لقد اصبحت اليوم شركات المحاسبة الدولية الأربعة الكبرى من بين اكثر الشركات متعددة الجنسيات في العالم ، حيث أن واحدة من هذه الشركات الاربعة (KPMG) على سبيل المثال لها مديرين لاربع شركات محاسبة مختلفة تشكلت في اربع دول مختلفة ولها مكاتب في اكثر من ١٥٠ دوله حول العالم) .

تاسعاً : الادراج المتبادل في اسواق المال الأجنبية

Cross – Listing on Foreign Stock Exchanges

هناك بعض الشركات ترى من المفيد درج اسمها في اسواق المال الأجنبية فضلاً عن السوق المحلية . الا أن المشكلة تكمن في أن لكل سوق من هذه الاسواق متطلبات ينبغي تلبيتها ومنها على وجه الخصوص المعايير المحاسبية لاعداد التقارير السنوية ، وهذه المتطلبات تختلف عادةً عن المتطلبات في اسواق المال المحلية . ولتجاوز هذه المشكلة فأن معظم اسواق تبادل الاوراق المالية حول العالم تسمح للشركات الأجنبية أدراج اسماءها ولكن تطلب منها تطبيق المعايير المحاسبية التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) .

عاشراً : التوافق الدولي للمعايير المحاسبية International Harmonization of Accounting Standards

من خلال الخبرات التي اكتسبتها الشركات في تحليل القوائم المالية للشركات التي ترغب بالاستحواذ عليها والمعروضة في اسواق المال العالمية ، اصبح هناك ميزة مهمة لجميع الدول ، بضمنها الولايات المتحدة الامريكية ، أن تتبنى مجموعة عامة من المعايير المحاسبية في هذه الحالة فأن الوصول الى مجموعة موحدة من المعايير المحاسبية حول العالم تصبح ضرورية لتقليل مشكلات الشركات المرتبطة بعدد من السنين في تقييم فرص الاستثمارات الاجنبية بسبب الاختلاف في معايير المحاسبة المحلية فالشركات الكبيرة والمتعدده الجنسيات أصبحت اليوم داعمة للتوافق الدولي للمعايير المحاسبية .

المحاضرة الثانية

اغراض التصنيف المحاسبي الدولي

١. معرفة نطاق نظم المحاسبة الوطنية (لكل دولة) ومدى التشابه والأختلاف بينها
٢. أن الدول التي تقع ضمن مجموعة محددة من التصنيف من المتوقع أن تستجيب للظروف الجديده بالأسلوب نفسه ، فالدول يمكن ان تنتفع من الخبرات المتوافرة لدى دول اخرى تقع معها في المجموعة نفسها.
٣. معرفة لماذا أن لبعض الدول تأثيراً كبيراً على المحاسبة في حين لا توجد مثل تلك التأثيرات لدى دول اخرى .
٤. معرفة النماذج المطورة من دول النظم الوطنية ومراعاة ذلك عند اجراء تغيرات في نظم اخرى .
٥. يساعد التصنيف واضعي السياسة المحاسبية على مستوى العالم لتحديد اتجاهات ومشكلات التوافق الدولي .
٦. على المستوى الوطني يجعل التصنيف واضعي السياسة المحاسبية في وضع مثالي للتنبؤ بالمشكلات المحتملة لنظمهم المحلية وأيجاد الحلول المناسبة لحلها من خلال الأستفادة من الخبرات المتوافرة لدى دول مرت بالظروف نفسها .
٧. يستفاد التعليم المحاسبي من التصنيف المحاسبي من خلال دراسة مداخل التصنيف .

مداخل التصنيف الدولي International Accounting Classification Approach

تصنيفات نظم المحاسبة الدولية اتخذت مداخل عدة منها :

أولاً: المدخل الأستنباطي The Deductive Approach

أنجز هذا النوع من التصنيف من قبل (Gerhard Mueller) في كتابه (المحاسبة الدولية) الصادر عام (١٩٦٧) والذي له الريادة في هذا المدخل ، فقد حدد اربعة مداخل لتطوير المحاسبة هي :-

أنموذج الأقتصاد الكلي

١. في ظل أنموذج الاقتصاد الكلي لتطوير المحاسبة ، فان الممارسات المحاسبية للشركات تشتق وتصمم لخدمة اهداف الاقتصاد الكلي الوطنية . وهي تعتمد على ثلاث ركائز هي :-

أ. أن شركات الاعمال هي وحدات جوهرية في الاقتصاد الوطني .
ب. تنجز شركات الاعمال اهدافها بشكل منسجم مع نشاطاتها المنسجمة هي الاخرى مع السياسات الأقتصادية الوطنية .
ج. تتحقق المصلحة العامة حينما تكون محاسبة شركات الاعمال مرتبطة بشكل كامل مع السياسات الأقتصادية الوطنية .

على وفق ما تقدم لكي تحافظ السياسة الوطنية على التشغيل الكامل عليها ان تتجنب دورات الاعمال الطويلة الناتجة عن الممارسات المحاسبية المتعلقة بتمهيد الدخل أو تشجيع صناعات معينة ، والسماح بأستخدام الاندثارات المعجلة في تلك الصناعات . وتعد السويد خير مثال لتطبيق أنموذج الأقتصاد الكلي .

٢. أنموذج الأقتصاد الجزئي

في ظل هذا الأنموذج فأن الممارسات المحاسبية تطور وتشتق من مبادئ الآقتصاد الجزئي وفي اطار ذلك فأن أنموذج الاقتصاد الجزئي للمحاسبة يكون مبني على عدد من المرتكزات هي :-

أ. تركز شركات الاعمال على نشاطات الاعمال .
ب. أن الهدف الرئيس للشركات هو البقاء .
ج. أن افضل استراتيجية للبقاء هو تحقيق الامثلية الآقتصادية .

د. بأعتبارها جزءاً من اقتصاديات الاعمال ، فأن الممارسات المحاسبية يجب ان تشتق مفاهيمها وتطبيقاتها من التحليل الأقتصادي (الجزئي) .

وهكذا يتبين لنا أن المفهوم المحاسبي الرئيس هنا هو أن العملية المحاسبية يجب ان ترتبط بحجم الاستثمارات في الشركة في أطر حقيقية وهذا ضروري لثلاثة اسباب هي :

أ. لايمكن للشركة البقاء اذا تآكل راسمالها الحقيقي .
ب. ينبغي ان يكون رأس المال المستثمر الثابت في الشركة الشئ الجوهري الذي ينبغي ان تركز عليه الشركة في نشاطات الاعمال .
ج. ضرورة الفصل بين دخل الشركة ورأسمالها لغرض تقييم ورقابة نشاطات الشركة.

ولعل الذين يتبنون أنموذج الأقتصاد الجزئي في المحاسبة يستنتجون أن نظم القياس في المحاسبة يجب ان تستند الى الكلفة الاستبدالية . ويعد أنموذج المحاسبة الهولندي أفضل مثال عن هذا الأنموذج .

٣. أنموذج المحاسبة كحقل معرفي مستقل :

في ظل هذا المدخل ينظر الى المحاسبة كوظيفة خدمية وتشتق من ممارسات الأعمال . وليس من حقل معرفي آخر مثل الأقتصاد . وهنا يعد الدخل القياس العملي لممارسة نشاطات الاعمال . وأن الافصاح الشامل والعادل يعد مبدأ محاسبياً مقبولاً قبولاً عاماً . وهكذا فأذا كانت الاعمال تمثل المصلحة الرئيسة التي تخدم بواسطه المحاسبة ، واذا كانت المحاسبة توفر خدمات فاعلة وكفوءه للاعمال فأن ممارسات الاعمال والمحاسبة يجب ان يقادان بالنموذج نفسه من التطوير .

٤. أنموذج المحاسبة الموحدة :

ينظر الى المحاسبة هنا على انها مجموعة من الأساليب الرقابية والادارية ففي ظل هذا الأنموذج فأن المحاسبة تنمط وتستخدم كأداة رقابية وادارية من قبل الحكومات المركزية . فالتوحيد يتم في القياس والافصاح والعرض بهدف تسهيل استخدام المعلومات المحاسبية لاغراض الرقابة على جميع انواع المنظمات من قبل المخططين الحكومين والسلطات الضريبية والمديرين . وبشكل عام فأن أنموذج التوحيد يستخدم في الدول التي

تعتمد التخطيط المركزي ، لذلك تستخدم المحاسبة لقياس الاداء وتوزيع الموارد وتجميع الضرائب ، وتحديد الأسعار واساليب اخرى ، وتعد فرنسا بأستخدامها الخطة المحاسبية العامة (Comptable General Plan) خير مثال لهذا الأنموذج .

ثانياً: المدخل الهرمي (الهيكلي) للتصنيف المحاسبي :

تبنى (Nobes) عام ١٩٨٣ التحليل البيئي لـ(Mueller) فقد أعتمد في تصنيفاته الافتراضية على المدخل النشوئي لتحديد ممارسات القياس في عدد من الدول الغربية المتطورة ، أذ اعتمد الصيغة الهيكلية للتصنيف ، ومثلما فعل (Mueller) فأن (Nobes) لم يدخل العوامل الثقافية في تصنيفه ، بل اعتمد التمييز بين النظم المعتمده على الاقتصاد الكلي والنظم المعتمدة على الاقتصاد الجزئي فقد قسمها الى منظور اقتصاديات الاعمال ومنظور ممارسات الاعمال ، وفي اطار الاقتصاد الكلي قسمت تلك النظم ما بين النظم المعتمده على القانون والضريبة الحكومية والنظم المعتمدة على اقتصاديات الحكومة .

اختبر (Nobes) هذا التصنيف بأستخدام اساليب التحليل التحكمي للقياس المحاسبي (أعتماد الحكم الشخصي) وتقييم ممارسات الابلاغ المالي لـ (١٤) دولة اوربية متقدمة ، اذ شمل التقييم (٩) عوامل هي :

- أنواع المستخدمين للتقارير المالية للشركات المدرجة .
- درجة ادراك القوانين والمعايير في ممارسة الاحكام .
- أهمية الضريبة في القياس المحاسبي .
- التحفظ (الحيطة والحذر) .
- القدره على استخدام تعديلات الكلفة الاستبدالية في القوائم الرئيسة او الملحقة.
- ممارسات توحيد القوائم المالية .
- الجرأة في تكوين التخصصيات وسياسات تمهيد الدخل .
- مستوى التوحيد في تطبيق القواعد المحاسبية .

ومن الجدير بالآشارة اليه يرى (Nobes) أن تلك العوامل صممت لتعمل في الدول الغربية المتطور التي تتشارك في تلك العوامل ، لذلك اذا ما رغب باحث ما لتضمين

الدول النامية أو دول اوربا الشرقية ، فمن الضروري عليه أن يبحث في عوامل مميزة اخرى مثل :

- درجة النمو الأقتصادي Degree of development of Economy
- طبيعة النظام الأقتصادي Nature of economic System

ثالثاً: المدخل الأستقرائي للتصنيف المحاسبي(التجريبي) The Inductive Approach .

على عكس المدخل الاستنباطي فأن المدخل الاستقرائي لتحديد النماذج المحاسبية تبدأ مع تحليل الممارسات الفردية للمحاسبة ، ويبدو أن اهم الاسهامات في هذا النوع من التحليل قد جاءت من قبل (Franc & Nair) عام ١٩٨٠ الذين أنجزوا التحليل الأحصائي لممارسات المحاسبة الدولية بأستخدام مسوحات شركة (Price Waterhouse) لعامي ١٩٧٣ ، ١٩٧٥ التي لديها فروع في دول مختلفة ، فهما ميزا بشكل تجريبي بين ممارسات القياس وممارسات الأفصاح لانهما يريان أن نماذج التطوير تختلف بأستخدام هذا التمييز وللاسباب الآتية .(Nair & Frank ,1980 :426)

١. أن تطبيقات القياس والأفصاح (في بعض الاحيان) يقعان في مسؤولية جهتين مختلفتين من هياكل صنع القواعد ففي الولايات المتحدة مثلاً تخضع تلك القواعد لهيكلين مختلفين (يقصد هنا SEC & FASB) اذ تهتم لجنة تبادل الاوراق المالية (SEC) بالافصاح فيما يهتم مجلس معايير المحاسبة الماليه (FASB) بممارسات القياس .
٢. أن تطبيقات القياس يمكن ان تنفذ من قبل عدد واسع من منظمات الأعمال على خلاف تطبيقات الأفصاح المرتبطة (على سبيل المثال) بالتقارير الجزئية والعائد على السهم (والتقارير المرحلية) .
٣. ربما يختلف المعيار المأخوذ في اختيار تطبيقات القياس عن المعيار المأخوذ في اختيار تطبيقات الأفصاح ، أذ أن عوامل مثل الملاءمه والموضوعية والقابلية على التحقق ربما تعد مهمة في اختيار تطبيقات القياس بينما تشكل عوامل مثل اعتبارات الكلفة في اعداد البيانات عوامل مهيمنة في اختيار تطبيقات الأفصاح .

٤. يرى البعض أن اسواق المال الكفوءة تتعامل مع الأفصاح اكثر من تعاملها مع القياس.

المدخل الثقافي في التصنيف(ضمن المدخل الأستنباطي) Cultural Framework For Classification .

طور (Gray) صيغ تصنيف تحكمية (استنباطية) معتمده على جهوده الخاصة بربط المحاسبة بالثقافة ، فقد قام بتصنيف العوامل الثقافية الـ(١٠) التي اقترحتها (Hofstedes) الى مجموعتين :

١. خصائص الصلاحيات والاذعان للنظم المحاسبية .
٢. خصائص القياس والأفصاح للنظم المحاسبية .

جدير بالذكر أختبر كلاً من (Chanchani & Willett) عام ٢٠٠٤ القيم المحاسبية لمعدي ومستخدمي القوائم المالية في كلاً من الهند ونيوزلندا وحصلو على نتائج داعمة لفرضيات Gray لاسيما في المهنية والتوحيد .

خامساً: مدخل السوق لتصنيف نماذج المحاسبة

أقترح (Nobes) عام (١٩٩٨) تصنيفاً جديداً ، يعتمد على الابلاغ المالي للشركات بدلاً من تركيزه على الدول ، اذ شهد العقد التسعيني من القرن الماضي نمواً مضطرداً في اسواق المال العالمية ، ولكي تستطيع الشركات الوصول من نطاق اسواقها المالية الى اسواق دول اخرى . فأن كثيراً من الشركات عدلت ابلاغها المالي للايفاء بأحتياجات المستثمرين في اسواق رأس المال الدولية . وعلى وجه الخصوص فقد تحولت الشركات من القانون المحلي الى التكيف مع منظور حملة الأسهم الموجودة في الدول التي تتبنى القانون العام ، كما أن بعض النماذج الوطنية بدأت تفشل . اذ أكد Nobes أن نوع التمويل أصبح الأن اكثر اهمية من النظام القانوني في تصنيفات نظم الابلاغ المالي وعلى وفق ما تقدم فأن (Nobes) قسم نماذج الابلاغ الى الملكية القوية (هيمنة الاطراف الخارجية) ، والملكية الضعيفة (هيمنة الاطراف الداخلية) .

المحاضرة الثالثة

الاجماع (التوافق)المحاسبي الدولي

عرف (Nobes) التوافق المحاسبي على الوجه الآتي " **عملية زيادة الانسجام في الممارسات المحاسبية عن طريق وضع حدود لدرجة الأختلاف بينها** "

أن التوافق المحاسبي لابد أن يأخذ مدة زمنية طويلة لانه سوف يذهب بأتجاهين (الأول) يتعلق بالتشريعات أو المعايير وهو ما يطلق عليه شرعنة التوافق المحاسبي الدولي والأتجاه (الثاني) يتعلق بتنسيق الممارسات المحاسبية أو ما يعرف بمادة أو واقع التوافق فالتنسيق الخاص بالممارسات المحاسبية هو هدف نهائي لجهود التوافق المحاسبي الدولي

نحصل على خلاصة مفادها أن التوافق المحاسبي ينبغي أن لا يذهب للوصول الى قياس واحد يناسب الكل بل ينبغي ان يراعي الفروقات الوطنية . على أن يراعي المجالات الآتية:

١. المعايير المحاسبية التي تتعامل مع القياس ولأفصاح .
٢. الأفصاحات التي تقوم بها الشركات ذات الملكية العامة .
٣. معايير التدقيق .

مزايا واسباب التوافق الدولي

يستند المؤيدون لأجراء التوافق المحاسبي الدولي الى مجموعة من الأسباب هي:-

١. ضرورة تحقيق الانسجام ما بين القوائم المالية لغرض عولمة الأسواق المالية .
٢. المنافع التي تحصل عليها الشركات المتعددة الجنسيات وهي :

أ. تقليل جهود المحاسبين المبذولة في توحيد القوائم المالية لتلك الشركات ، اذ أن عملية التوحيد سوف تكون اكثر سهولة واقل كلفة حين تكون فروع الشركات عبر العالم تعد قوائمها على الأسس نفسها .

ب. تعزيز قدرة الشركات متعددة الجنسيات على تقييم أداء الشركات التابعة في الدول المختلفة .

ج. تقييم جدوى الأستثمار في شركات اجنبية جديدة بالاعتماد على معايير واضحة (والمعايير المحاسبية الدولية واحدة منها) .

٣. امكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية وبذلك تلغى تلك المقارنات سوء الفهم حول امكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية وتزيل أحد اهم معوقات تدفق الأستثمارات الأجنبية .
٤. توفر الدول النامية من خلال تبينها للمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها كلفة وضع هذه المعايير على المستوى المحلي .
٥. تساعد المعايير المحاسبية الدولية على تحقيق مستوى عال من الممارسات المحاسبية الدولية ، ومن ثم تزيد الثقة في القوائم المالية من قبل المستثمرين والمستخدمين الآخرين لتلك القوائم .
٦. تستفاد شركات المحاسبة الدولية من التوافق المحاسبي في مجالين هما :

أ. تمتلك تلك الشركات زبائن (شركات) لها فروع او شركات تابعة لها وعليه فأن وجود معايير محاسبية متناسقة تسهل عمل حسابات موحدة لاولئك الزبائن .

ب. زيادة قدرتها على مناقلة ملاكها العامل من دولة لآخرى .

٧. يقلل التوافق المحاسبي من الصعوبات التي تواجهة جهات الأئتمان الدولية مثل البنك الدولي في اجراء المقارنات والتقييمات .

معوقات وعيوب التوافق الدولي

العيوب :

١. يرى البعض ان المعايير المحاسبة الدولية هي حلول مبسطة لمشكلة معقدة فالمحاسبة علم اجتماعي يبنى بشكل مرن ويتكيف مع الحالات المختلفة (فهو مبني على اساس من القواعد الوطنية والتقاليد والبيئة الأقتصادية) .
٢. ينظر البعض الآخر الى معايير المحاسبة الدولية على انها تكتيك تمارسه شركات الخدمة المحاسبية لزيادة زبائنها .

٣. بالاتساق مع ما جاء في (٢) فأن بعض المؤسسات المالية الدولية والاسواق الدولية تستخدم المعايير المحاسبية وانها مطلوبة من قبل شركات المحاسبة الدولية فقط .
٤. على مدى سنوات مضت فقد تطورت اسواق رأس المال الدولية دون وجود معايير محاسبية دولية .

المعوقات :

١. يشكل حجم الأختلاف ما بين الممارسات المحاسبية بين الدول المعوق الأول لانجاز التوافق المحاسبي .
٢. ضعف الهياكل المهنية المحاسبية في بعض الدول (لاسيما الدول التي تنظم فيها المحاسبة من قبل الدولة نفسها) .
٣. الأعتزاز الوطني يشكل عائقاً آخر امام تنفيذ التوافق المحاسبي الدولي اذ يرى الرئيس السابق لمجلس معايير المحاسبة الدولية أن الوطنية تعد اهم معوق يواجه التوافق المحاسبي .
٤. التبعات الأقتصادية تمثل معوقاً آخراً مهماً ، اذ تختلف التأثيرات الأقتصادية مقدار المنافع او الخسائر التي يحصل عليها أو يخسرها كل طرف من اطراف العلاقة بالشركات المطبقة للمعايير المحاسبية ، وعلى ذلك فأن مجالس وضع المعايير في كل دولة تراعي تلك التأثيرات قبل اصدار او تبني المعايير المحاسبية الدولية .

المعايير المحاسبية المفهوم والحاجة اليها

يتمثل الهدف الأساسي لاصدار القوائم المالية في تحقيق المساءلة لاسيما من قبل الاطراف الخارجية للشركة (ومنهم حملة الاسهم والوكالات الحكومية) وبدون توافر المعلومات التي تقدمها القوائم المالية فأن القرارات التي تتخذ سوف تتم في ظروف عدم تأكد عالية . الا ان المشكلة الرئيسة تكمن في عدم توافر مصدر رسمي لتحديد طبيعة وانواع المعلومات التي تحتويها القوائم المالية التي تقدم . ومن الناحية التقليدية فأن المساءلة تنحصر في الحد الادنى من المعلومات التي ينبغي ان تفصح عنها الشركات .

وفي مراحل لاحقة من عمر الممارسة المحاسبية لم يعد ذلك الأمر كافياً بل كان يجب لتحقيق المساءلة أن يتم التأكيد على أن القوائم المالية روعيت عند اعدادها المعايير المحاسبية المعتمدة والاطار العام للمحاسبة السائد في البيئة التي تعمل فيها وبذلك تم التحول من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاماً (GAAP) الى المعايير المحاسبية ولاحقاً الى معايير الابلاغ المالي .

وبناءً على ما تقدم فأن وظيفة المعايير المحاسبية تتركز في " **قياس وتوصيل المعلومات المحاسبية المؤثرة في توزيع الموارد ، ومن الناحية المثالية فأن مثل تلك المعلومات ينبغي ان تستخدم من قبل المستثمرين لتقييم الفرص الاستثمارية المقدمة من قبل الشركات المختلفة لتوزيع الموارد النادرة بشكل كفوء . اما من الناحية النظرية فأن تلك العملية هي نتاج لتوزيع مثالي للموارد داخل الاقتصاد . تؤدي الى تعظيم المنافع للمجتمع** " .

يعرف المعيار المحاسبي من قبل (Littleton) " **بأنه مقياس متفق عليه يهدف الى المعالجة المناسبة لحالة معينة ويعد مرشداً عملياتياً للمحاسب لتقليل المرونة غير الضرورية ويقلل كذلك من خيارات الادارة في التطبيق** ".

مداخل وضع المعايير المحاسبية

١. مدخل السوق الحر Free Market Approach

ينطلق هذا المدخل من فرضية مفادها " أن المعلومات المحاسبية هي سلعة اقتصادية مثلها مثل السلع والخدمات الأخرى ، فهي موضوع للطلب من قبل اصحاب المصالح (مستخدمي المعلومات المحاسبية) ، وموضوع للعرض من قبل المعدين (الأدارة والمحاسبين) وهي عملية مقابلة كمية المعلومات التي يتم الافصاح عنها بالسعر المثالي فمتى ما طلب سعر للمعلومات وهناك سعر ملاءم يقدم لها فأن السوق يقدم المعلومات اذا

كان السعر المقدم يزيد على كلفة انتاج تلك المعلومات . لذلك فأن السوق يمثل آلية مثالية لتحديد انواع المعلومات التي يتم الأفصاح عنها.

٢. مدخل المستخدم User Approach

يتضمن هذا المدخل تحديد المستخدمين وحاجاتهم وتحديد المعلومات المحاسبية اللازمة لهم على وفق افتراض يقول " أن الرفاهية الأجتماعية تزداد من خلال التخصيص والأستخدام الكفوء للموارد النادرة على المستوى الفردي وجزءاً من حصول الكفاءة تأتي بسبب فائدة المعلومات المحاسبية.

٣. مدخل نظرية الوكالة Ageancy Theory Approach

يرى مناصري هذا المدخل ان نظرية الوكالة تقدم اطاراً لتقويم أثر الطرائق المحاسبية البديلة على ثروة الاشخاص الفرديين ، يستخدم هذا الاطار لتفسير سلوك المديرين أتجاه استعمال تلك الطرائق ، وفي هذا المجال تصبح ردود الافعال معايير محاسبية مقترحة .

٤. مدخل اصحاب المصالح Stakeholders Approach

أن نظرية المستخدم تبدأ بالفكرة التقليدية وهي المعاملة المتساوية لكافة الاطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية وتمتد الى تلبية حاجات محددة للمستخدمين وتنتهي بفائدة المعلومات المحاسبية للمجتمع ككل ، ويختلف هذا المدخل عن مدخل نظرية الوكالة في أن الأخير يقابل هدف رعاية العهده ، في حين أن نظرية اصحاب المصالح تقابل هدف المساءلة .

٥. مدخل الرفاهية الأجتماعية

يقوم هذا المدخل على الرأي القائل بأن اختيار البديل محاسبي ينبغي ان يتم من خلال الرجوع الى المساهمة التي يضيفها كل بديل الى الرفاهية العامة او الرفاهية

الأجتماعيـة ، ويوسـع هـذا المـدخل مـن مـداخل اتخـاذ القـرارات ليـدرس اثـر القـرار علـى الرفاهية العامة .

٦. مدخل تحليل التبعات الأقتصادية

يميل هذا المدخل الى التجريب وقياس مدى واسع من التأثيرات وله القدرة على فهم الدور الأجتماعي للتقارير المحاسبية المعتمدة على مجموعة من المعايير . ويتم ذلك من خلال تحليل الكلف والمنافع التي تترتب على كل مستخدم واختيار البديل الذي يحقق صافي منافع اجتماعية أعلى .

٧. المدخل المعتمد على المبادئ Principles – Based Approach

لتطـوير معـايير محاسـبية فـأن مجلـس معـايير المحاسـبة الدوليـة (IASB) اسـتخدم المـدخل المعتمـد علـى المبـادئ بـدلاً مـن المـدخل المعتمـد علـى القواعـد . يركـز المـدخل المعتمد على المبادئ على تأسيس مبادئ اساسية تشتق من الاطار الفكري للمجلس . تـوفر متطلبـات خاصـة بـالاعتراف والقيـاس والابـلاغ للعمليـات التـي تغطيهـا المعـايير المحاسبية الصادرة .

أن الاهتمـام والـدعم لهـذا المـدخل يتـأتى مـن عـدة جهـات بضـمنها جهـات التنظـيم المحاسبي في الولايات المتحدة الامريكية ، اذ أن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ولجنة تبادل الاوراق المالية (SEC) غيرت من توجهاتها واصبحت لديها ميول دولية . في حين يركز المدخل المعتمد على المبادىء على الاهداف ويتسم بمجموعة من الخصائص منها :

١. تظهر المعايير من وتطور بما ينسجم والاطار الفكري.
٢. يتم وضع اهداف محاسبية واضحة للمعيار
٣. يـوفر تفاصـيل كافيـة وهيكـل مناسـب تجعـلان مـن المعيـار عملياتيـاً وقابـل للتطبيق على اساس متناسق ٤.يقلل الاجتهادات وتوقعات فشل المعيار

المحاضرة الرابعة

منظمات المحاسبة الدولية واصدارات مجلس المعايير المحاسبية الدولية

١ : منظمة الأمم المتحدة (UNO) United Nations Organization

وهي عبارة عن تجمع سياسي يضم جميع دول العالم وكان أول أهتمام لها حول أفصاح المعلومات في عام(١٩٧٦) حين أشارت مجموعة الخبراء من خلال نشاطات لجنة الشركات عابرة القومية الى وضع مقترحات تتبع في دراسة أثر الشركات المتعددة الجنسيات (MNE) في التنمية والعلاقات الدولية وركزت مجموعة الخبراء على تطوير قوائم للحد الأدنى من المعلومات المالية وغير المالية التي يجب على هذه الشركات الأفصاح عنها في تقاريرها المالية. وأصدرت هذه المنظمة أرشادات (Guidelines) عن الافصاحات المالية التي تقترحها ، منها كشف الدخل والميزانية العمومية ونفقات البحث والتطوير ، فضلا عن حجم الأستثمارات الجديدة في الاصول الثابتة أما الافصاحات غير المالية التي اقترحتها فترتبط باستخدام سياسات أسعار التحويل وتعكس هذه طلبات الدول النامية الممثلة في الأمم المتحدة من الشركات المتعددة الجنسيات العاملة لديها لتزويدها بالمعلومات الكافية لتتمكن تلك الدول من الحكم على أدائها الاجتماعي .

ولدى منظمة الأمم المتحدة فريق عمل التعاون الحكومي لتفسير المعايير الدولية للمحاسبة والابلاغ (ISAR)

Intergovernmental Working Group OF Experts on International Standards OF Accounting OF Reporting(ISAR)

يقوم هذا الفريق بترويج التوافق لمعايير المحاسبة الوطنية عن طريق اصدارات ونشر أفضل الممارسات بضمنها معايير المحاسبة الدولية .

٢ : منظمــة التنميــة والتعــاون الاقتصــادي Organization For Economic Cooperation OF Development (OECP)

أُسست هذه المنظمة عام (١٩٦١) وتضم ثلاثين عضواً . وعلى الرغم من أن المنظمة تضم اعضاءاً محدودين فأن أكبر الشركات المتعددة الجنسيات في العالم تعتمد على الدول الاعضاء في هذه المنظمة لأن تلك الدول تنتج قرابة ثلثي الناتج القومي في العالم. هدف هذه المنظمة هو زيادة التنمية والنمو الاقتصادي للدول الاعضاء وتشجيع التجارة الدولية وتقديم الخدمات المعلوماتية لأعضائها تشمل تلك المعلومات الاشياء الجوهرية حول الاقتصاد وتحاول تقديم الحلول للمشكلات الاقتصادية العامة.

٣ : المنظمة الدولية للجان الاوراق المالية International Organization OF Securities Commissions (IOSCO)

أسست هذه المنظمة عام (١٩٧٤) لتحقيق هدف محدد يرتبط بتوفير أطار عمل تستند اليه وكالات تنظيم أعمال الاوراق المالية في الولايات المتحدة الامريكية ومن خلاله تتبادل المعلومات وتوفر الأستشارات للوكالات التي تشرف على الأسواق الناشئة.

وفي عام ١٩٨٦ قامت (IOSCO) بفتح باب العضوية الى وكالات التنظيم الآخرى في الدول الآخرى للأنضمام اليها ومع مرور الوقت أصبحت هذه المنظمة منظمة دولية واصبحت اليوم تقود هيئات الاوراق المالية حول العالم ومنظمات مماثلة قرابة (١٣٥) منظمة في الولايات المتحدة ودول أخرى تصل الى (١٠٠) دولة.

تهدف (IOSCO) من بين أهداف كثيرة الى التأكد من التنظيم الصحيح للأسواق المالية على المستوى المحلي والدولي ، فضلا عن توفيرها أنواع المساعدات للتأكد من نزاهة تلك الأسواق من خلال التطبيق الصارم للمعايير.

٤ : الاتحاد الأوربي European Union *تم تأسيس الاتحاد الأوربي بموجب اتفاقية روما عام (١٩٥٧) بهدف أجراء التنسيق على المستوى القانوني والنظام الاقتصادي للدول الأعضاء يضم الاتحاد حاليا (١٥) عضوا .

لقد سعى الاتحاد الأوربي الى تحقيق التناسق المحاسبي من خلال ثلاثة مرشدات (Directives) هي :-

١.المرشد (الموجة) الرابع Fourth Directive

صدر الموجة (الرابع) للاتحاد الأوربي عام (١٩٧٨) ويعد هذا الموجة شاملا لمجموعة واسعة وتفصيلية لأطار القواعد المحاسبية ، وفي أطار الاتحاد الأوربي نفسه ولكل من الشركات الخاصة والعامة فقد شملت متطلبات هذا المرشد الجوانب الآتية :-

١. الشكل التقليدي للميزانية العمومية وحساب الأرباح والخسائر أذ يعكس المرشد التقاليد الفرنسية والألمانية ، ويصف القواعد التفصيلية لهذه الأشكال ومع ذلك يحتوي هذا المرشد على خيارات لمواجهة الاحتياجات المختلفة للتنظيمات والممارسات الوطنية.
٢. قواعد واحكام التقييم وهي مبنية بشكل أساسي على الكلفة التاريخية لكنها تسمح باستخدام قواعد تقييم بديلة أذ أنها تسمح باستخدام القيمة الجارية.
٣. متطلبات الأفصاح أذ أنها تمثل مزيجاً من الممارسات القائمة لدول الاتحاد الأوربي مع وجود اختيارات في حالة ظهور تعارض مهم.
٤. تغليب أعتبارات وجهة النظر الصادقة والعادلة .

أن الخاصية الرئيسة للمرشد الرابع هو التنبيه لمفهوم وجهة النظر الصادقة والعادلة (True & Fair View) وهو مفهوم بريطاني في كيفية توصيل القوائم المالية.

٢.المرشد السابع Seventh Directive وهو مرشد محاسبي رئيس آخر عالج موضوعة القوائم المالية الموحدة وقد صدر هذا الموجه عام (١٩٨٣) بعد أصدار المسودة الأولى عام (١٩٧٦) .

يطلب المرشد السابع توحيد القوائم المالية على وفق متطلبات كل من الشركة الأم والشركة التابعة بغض النظر عن موقع المكتب الرئيس ، ويتطرق مفهوم الرقابة في هذا المرشد في :

١. حق التصويت
٢. حق اختيار الأغلبية في انتخاب مجلس الأدارة
٣. حق ممارسة التأثير المهيمن على مطلوبات الشركة المنبثقة عن عقد السيطرة
٤. الرقابة على حق التصويت للأغلبية المنبثق من الترتيبات التعاقدية مع حملة الأسهم الآخرين.

٣. المرشد الثامن Eighth Directive

صدر هذا المرشد في عام (١٩٨٤) ويعالج هذا المرشد مجالات مختلفة تتعلق بالتأهل والصلاحيات لانجاز المتطلبات المهنية لمهنة المحاسبة والتدقيق.

وعلى الرغم من أن مرشدات الاتحاد الأوربي لم تقد الى انسجام كامل ما بين الدول الأعضاء لكنها ساهمت في تقليل درجة الاختلاف في القوائم المالية ، كما ساهمت المرشدات الأوربية في توفير أطار عمل أساسي في المحاسبة تم تنبيه من قبل دول أخرى كانت تبحث عن أنموذج محاسبي ، مع أجراء أصلاحات اقتصادية في أوربا الشرقية منذ عام (١٩٨٩) .

٥ : الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation OF Accountants (IFAC) تأسس هذا الاتحاد عام (١٩٧٧) بهدف تطوير معايير دولية للتدقيق واخلاقيات المهنة والتعليم والتدريب المحاسبي ولتحقيق ذلك فأن الاتحاد ساهم في

عملية التوافق بطرائق عديدة على سبيل المثال كان أحد أهم الأهداف التي عمل عليها هو زيادة المعايير المتعلقة بالمهنة من خلال أصدار أدلة (Guidance) تقنية ومهنية وبواسطة الترويج لتبني أصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) واصدارات الاتحاد نفسه (IFAC).

وفي عام (١٩٩٩) استهل العمل بالمنتدى الدولي لتطوير المحاسبة المسمى (International Forum On Accounting Development (IFAD)

استجابة منه للانتقادات الموجهة من قبل البنك الدولي (بعد الازمة المالية التي عصفت الدول الآسيوية) في أن مهنة المحاسبة لا تعمل بشكل كاف لزيادة قدرات وامكانيات الدول الناشئة.

يضم المنتدى الدولي حاليا المؤسسات المالية الدولية مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي وبنك التنمية الآسيوي ومنظمات دولية أخرى مثل (IOSCO) و(IASB) و (SEC)والشركات المحاسبية الكبرى أن الهدف الأساس للمنتدى الدولي لتطوير المحاسبة هو تشجيع الأبلاغ المالي الشفاف من خلال معايير تدقيق عالية الجودة ومهنة محاسبة وتدقيق قوية.

في عام (٢٠٠٠) قام الاتحاد الدولي للمحاسبين وشركات المحاسبة الدولية الكبيرة بتأسيس منتدى الشركات الذي يهدف هو الآخر الى أظهار معايير أبلاغ مالي وتدقيق معولمة لحماية مصالح المستثمرين حول العالم ، وتشجيع تدفق رؤوس الأموال ، ويعمل منتدى الشركات جنباً الى جنب مع المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة لتحقيق أهدافه.

وفي عام (٢٠٠٣) صادق الاتحاد الدولي للمحاسبين على برنامج مصمم لأغراض المقارنة المرجعية حول أعضائه الحاليين والمرتقبين للتأكد من أداء عالي الجودة من قبل المحاسبين عبر دول العالم.

٦ : مجلس معايير المحاسبة الدولية Inter national Accounting Standards Board (IASB)

يضم المجلس (١٤) عضوا ،(١٢) عضوا بتفرغ تام (٢) بتفرغ جزئي ،(٧) سبعة من المتفرغين كليا تقع عليهم مسؤولية الاتصال الرسمي مع أحد أو أكثر من هيئات وصنع المعايير المحاسبية الوطنية (في الدول الاعضاء) وتتوزع تشكيلة المجلس على وفق الآلية الآتية:-

- خمسة من أعضائه (في الأقل) لهم خلفية مهنية في ممارسة اعمال التدقيق (مدققين أو مراقبي حسابات) .
- ثلاثة من الأعضاء يجب أن يكون لديهم خلفية عملية في ممارسة أعداد القوائم المالية (محاسبين) .
- ثلاثة من الأعضاء يجب أن يكون لديهم خلفية في استخدام القوائم المالية (مستثمرين أو محللين ماليين) .
- وأحد (في الأقل) من اعضاء المجلس له خلفية أكاديمية .

وقد وضعت لجنة معايير المحاسبة المالية (IASC) في نظامها الأساسي مجموعة من الشروط لأنتخاب أعضاء المجلس لعل أهمها أمتلاك العضو الكفاءة الفنية، مع توافر القدرة لديه على التفاعل والعمل بروح المجموعة فضلا عن ذلك ينبغي أن يمتلك مجموعة المهارات الفنية الأساسية وخبرة سابقة في منظمات دولية ، ولديه دراية في ظروف أسواق رأس المال لكي يكون قادرا على المساهمة في تطوير معايير محاسبية عالية الجودة.

أول تشكيلة للمجلس كانت مشكلة من تسع دول هي : أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، جنوب أفريقيا، سويسرا، واربعة أعضاء من بريطانيا ، وثلاثة أعضاء من الولايات المتحدة الأمريكية وتولى (David Tweedie) رئيس مجلس المعايير المحاسبية البريطانية رئاسة أول مجلس لمعايير المحاسبة الدولية.

أهداف المجلس

أن هيكل عمل (IASB) يستند ويتواصل بالاعتماد على النظام الأساسي الذي وضعته لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ويسعى لتحقيق الأهداف الآتية:-

١. يعمل المجلس على تطوير مجموعة موحدة عالية الجودة ومفهومة وقابلة للتطبيق من معايير المحاسبة الدولية (في أطار المصلحة العامة) وتشجيع تقديم معلومات شفافة وقابلة للمقارنة في القوائم المالية وصيغ الأبلاغ المالي الآخرى وكذلك مساعدة المساهمين في أسواق المال العالمية والمستخدمين الآخرين الذين يتخذون القرارات الاقتصادية.

٢. تشجيع الاستخدام والتطبيق الدقيق لتلك المعايير

٣. أيجاد جسور تقارب بين معايير المحاسبة الوظنية (للدول) ومعايير المحاسبة الدولية للوصول لحلول عالية الجودة.

أصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية

في عام ٢٠٠١ تم أعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) تحت مسمى (مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وتضمنت دراسة أعادة الهيكلة بأن المعايير المحاسبية يجب أن تصمم معايير أبلاغ مالي دولية (IFRS) وفي الوقت نفسه تبنى المجلس الجديد جميع المعايير الصادرة من لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ومع ذلك فقد أجرى المجلس تنقيحات على المعيار الأول (IAS1) الخاص بعرض القوائم المالية وعرف معايير الأبلاغ المالي بأنها تسمى ما يأتي:-

١. معايير الأبلاغ المالي الدولية (IFRS) .

٢. معايير المحاسبة الدولية (IAS) .

٣. التفسيرات التي تمت من قبل لجنة تفسيرات الأبلاغ المالي الدولية (IFRIC) .

وفي ظل الهيكل الجديد فأن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) له مسؤولية حصرية في أصدار معايير الأبلاغ المالي الدولية والتي أصدر منها حتى الآن (٧) معايير فضلا عن (٤١) معياراً أصدرتها اللجنة السابقة (IASC) واصدر المجلس أطار عمل (Framework) يشبه في نظامه وطبيعته الأطار الفكري لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) ومنذ عام ٢٠٠١ فأن كثيراً من معايير المحاسبة الدولية (IAS) قد تم تنقيحها لمرة وأحدة أو أكثر منها على سبيل المثال المعيار (IAS21)

الخاص بأثار التغيرات في معدلات تبادل العملة الأجنبية والذي صدر عام (١٩٨٣) عدل عام (١٩٩٣) وتم تعديله مرة أخرى عام (٢٠٠٣) (يعرض الجدول (١) المعايير الصادرة عن المجلس حتى الآن) وتؤشر تلك التعديلات للقائمين على التنظيم المحاسبي في الدول النامية ومنها العراق الى ضرورة مراجعة المعايير والتشريعات في ضوء التغيرات الاقتصادية والسياسية التي تحصل في البيئة التي تعمل فيها المحاسبة.

رقم المعيار	موضوع المعيار
IAS1	عرض القوائم المالية
IAS2	المخزون
IAS7	قوائم التدفق النقدي
IAS8	السياسات المحاسبية ، التغير في التقديرات المحاسبية
IAS10	الأحداث بعد تاريخ الميزانية
IAS11	عقود الانشاء
IAS12	المحاسبة عن ضرائب الدخل
IAS14	التقارير الجزئية
IAS16	الاملاك ، المصنع والمعدات
IAS17	الايجارات
IAS18	الايرادات
IAS19	منافع العاملين
IAS20	المنح والمساعدات الحكومية
IAS21	اثار التغيير في معدلات التبادل الأجنبي
IAS23	تكاليف الاقتراض
IAS24	المحاسبة والابلاغ عن خطة منافع التقاعد
IAS27	القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة
IAS28	المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميله
IAS29	الابلاغ المالي في اقتصادات التضخم الجامح
IAS30	الأفصاحات المالية للبنوك والمنشأت المماثلة

IAS31	الابـلاغ المـالي عـن الحصـص فـي المشـروعات المشتركة
IAS32	الادوات المالية – الافصاح والعرض
IAS33	العائد على السهم
IAS34	التقارير المالية المرحلية
IAS36	انخفاض اقيام الموجودات
IAS37	التخصيصـات ، المطلوبـات المحتملـة ، الموجـودات المحتملة
IAS38	الموجودات غير الملموسة
IAS39	الادوات المالية : الاعتراف والقياس
IAS40	الاستثمارات
IAS41	المحاسبة عن النشاط الزراعي
IFRS1	التبني الاولي لمعايير الابلاغ المالي الدولية
IFRS2	المدفوعات المعتمدة على الحصص
IFRS3	اندماج منظمات الاعمال
IFRS4	عقود التأمين
IFRS5	الموجودات غير المتداولة الممتلكة لغرض البيع
IFRS6	اكتشاف وتقييم الموارد الطبيعية
IFRS7	الادوات المالية : الأفصاحات
IFRS8	العمليات الجزئية
IFRS9	الادوات المالية
IFRS10	القوائم المالية الموحدة
IFRS11	الاتفاقات (الترتيبات) المشتركة
IFRS12	الافصاح عن الحصص في الوحدات الاخرى
IFRS13	قياسات القيمة العادلة

المحاضرة السادسة

المحاسبة عن المعاملات بالعملة الاجنبية – اسس التبادل الاجني

طبيعة ومشكلة ترجمة القوائم المالية

أن عملية تحويل الكشوفات المالية المعده بعملة اجنبية الى ما يقابلها بالعملة المحلية تسمى عملية ترجمة ولأن كثير من الشركات لديها فروع او شركات تابعه تعد حساباتها بعملة تختلف عن عملة الشركة الأم فأننا بحاجة الى ترجمة الكشوفات الخاصة بهذه الفروع قبل اجراء عمليات الترصيد وغيرها .

وتظهر مشكلات ترجمة القوائم المالية بسبب عدم ثبات معدلات الصرف للعملات ، على سبيل المثال اذا كان معدل الصرف للدولار مقابل الدينار العراقي يساوي (١٠٠٠) دينار ثابت على مدار عدد السنين فليس هناك مشكله في ترجمة قوائم فرع لشركة عراقية من الدولار الى الدينار العراقي لان جميع العناصر سوف تترجم بأستخدام معدل الصرف نفسه .

وعند حصول تغيرات في معدلات الصرف تظهر امامنا مشكلتين هما

ما هو المعدل المناسب الذي يستخدم في ترجمة الموجودات / المطلوبات المسجلة في العملة الأجنبية .

١. كيف يتم المحاسبة عن المكاسب أو الخسائر المتحققة من عملية ترجمة الكشوفات المالية والناتجة عن تغيرات معدلات الصرف .

ولتوضيح هاتين المشكلتين فأن كانت احدى الشركات الالمانية قد باعت بضاعة بالآجل الى شركة امريكية بموجب ورق قبض وبمبلغ ١٠٠ $ في ٣٠ نيسان عام ٢٠٠٠ حينما كان معدل الصرف لليورو (١ € = ٠,٩٦٠ $) وبقيت ممتلكة لتلك الأوراق حتى نهاية السنة المالية ٢٠٠٠ (٢٠٠٠/١٢/٣١) وعند ذلك التاريخ كان سعر الصرف لليورو (١ € = ٠,٩٣٠ $) ولغرض اظهار ذلك الموجود في القوائم المالية في (٢٠٠٠/١٢/٣١) فأن امام الشركة الألمانية احتمالين لعمل ذلك هما :

١. معدل الصرف في تاريخ اصدار ورقة القبض .

وعند ذاك فأن استخدام معدل الصرف سوف تنتج عنه قيمة مترجمة لاوراق القبض مقدارها ١٠٤,١٦٦ يورو (١٠٠ $ ÷ ٠,٩٦٠) .

أن استخدام معدل الصرف لتاريخ سابق يطلب عليه معدل الصرف التاريخي.

٢. معدل الصرف في تاريخ الميزانية .

وعند ذاك فأن استخدام معدل الصرف سوف تنتج عنه قيمة مترجمة لاوراق القبض مقدارها ١٠٧,٥٢٦ يورو . (١٠٠ $ ÷ ٠,٩٣٠)

أن معدل الصرف في تاريخ الميزانية يسمى معدل الصرف الجاري او معدل الغلق .

وعند استخدام معدل الصرف الجاري فأن قيمة اوراق القبض بلغت ١٠٧,٥٢٦ يورو. أن الزيادة حصلت بسبب التغيرات في اسعار الصرف ، وهنا يمكن استخدام مصطلح (مكاسب / خسائر الترجمة) او يستخدم البعض مصطلح فروقات الترجمة) ويتم الاعتراف بالمكاسب او الخسائر بطرائق مختلفة وهذا ما يلخص المشكلة الثانية .

٢:<u>التمييز بين ترجمة المعاملات وترجمة القوائم المالية</u>

يواجه المحاسبون مشكلة الترجمة في أتجاهين هما

١-ترجمة المعاملات (الصفقات)

وهي تلك التي تتعلق بكيفية تسجيل المعاملات أو الصفقات التي تتم بالعملة الأجنبية في السجلات لشركة معينة وتأثير ذلك لاحقاً في القوائم المالية التي تعد على أساس تلك السجلات.

٢-ترجمة القوائم المالية The translation of financial statement

وهي عملية تتعلق بترجمة القوائم المالية بأساليب وطرق توحيد القوائم المالية لمجموعة من الشركات ، عندما لا تكون القوائم المالية للشركة معده بالعملة نفسها.

فـي ترجمـة المعـاملات هنـاك مجموعـة واحـدة مـن السـجلات ومجموعـة واحـدة مـن القوائم الماليـة ، التـي تـم اعدادها وفقاً لعملـة الشركة التـي تقوم بالتسـجيل لسـجلاتها وتعد حساباتها وتسمى عملة الابلاغ للشركة ويشار اليها احياناً العملة المحلية .

فـي ترجمـة القوائم الماليـة هنـاك شركة تسـمى ألشركة الأم أو لـديها فـروع لـدى دول اجنبية ، تقوم الشركات التابعه او الفروع بتسجيل عملياتها أو اعداد حساباتها بعملة اجنبية تسمى وعادة تقع تلك الشركات التابعه او الفروع في دول اجنبية وتقوم بأنجاز نشاطاتها الرئيسة في تلك الدول .

٣ : أساليب الترجمة

أن جميع عناصر الميزانية العمومية وكشف الدخل المعده في العملة الأجنبية ينبغي ان تترجم فـي أطـار عملـة الإبـلاغ عـن طريـق ضـرب مبـالغ العملـة الأجنبيـة بمعـدلات الصرف المناسبة . وهناك أربعة طرائق رئيسة تستخدم لعملية الترجمة وهي :-

١. طريقة العناصر المتداولة / غير المتداولة
٢. طريقة العناصر النقدية /غيرالنقدية
٣. الطريقة المرحلية
٤. طريقة المعدل الجاري

اولاً : طريقة العناصر المتداولة / غير المتداولة

في ظل هذه الطريقة فأن الموجودات المتداولة والمطلوبات المتداولة تترجم بأستخدام معدل الصـرف الجـاري ، والموجـودات غيـر المتداولـة والمطلوبـات غيـر المتداولـة وحقوق الملكيـة تترجم بأسـتخدام معـدلات الصـرف التاريخيـة هـذه الطريقـة كانـت مسـتخدمة فـي الولايـات المتحـدة مـن بدايـة العقـد الثلاثينـي مـن القـرن الماضـي حتـى ظهـور المعيـار المحاسبي رقم (٨) الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) عام ١٩٧٥ .

تستند هذه الطريقة على افتراض اساسي مفاده (أن الحسابات ينبغي ان توضع في مجاميع على وفق مدة الاستحقاق) .

وأن أي من الحسابات الذي يستحق خلال سنة واحدة أو أقل من دورة الأعمال الاعتيادية ينبغي ان تترجم بأستخدام المعدل الجاري .

بينما تترجم العناصر الأخرى على وفق معدلات الصرف المؤثرة في تاريخ معاملاتها الاصلية .

ثانياً : طريقة العناصر النقدية / غير النقدية

تعتمد هذه الطريقة على تبويب العناصر على وفق طبيعتها وليس على اساس استحقاقها . فينظر الى العناصر على انها نقدية او غير نقدية وليس على اساس انها متداولة او غير متداولة ، في ظل هذه الطريقة فأن العناصر النقدية (الموجودات النقدية والمطلوبات النقدية) تترجم بأستخدام المعدل الجاري والموجودات والمطلوبات غير النقدية وحقوق الملكية بأستخدام معدل الصرف التاريخي .

وأن الفلسفة التي تقف وراء هذه الطريقة هي أن الموجودات والمطلوبات النقدية او المالية التي لها سمات متشابهة من حيث ان قيمتها تمثل كمية ثابتة من النقد والتغير في معدل الصرف . ولذلك فأن العناصر النقدية ينبغي ان تترجم بمعدل التبادل الجاري . في حين أن في طريقة الجاري / غير الجاري بعض الموجودات الجارية هي نقدية (مثل النقد) وبعضها غير نقدي مثل (المخزون المسجل بالكلفة) ومع ذلك فأن جميعها تترجم بأستخدام معدل الصرف الجاري .

أن المؤيدين لطريقة النقدي يرون أن الأمر يكون ذا معنى اكبر حين يتم ترجمة الموجودات والمطلوبات على اساس خصائصها وليس على أساس الزمن .

ثالثاً : الطريقة المرحلية

في ظل هذه الطريقة ينظر الى ترجمة العملة كأسلوب لاعادة قياس القوائم المالية ، لذلك فأن مبالغ العملة الأجنبية تترجم في معدلات الصرف المؤثرة في التواريخ الذي تقاس فيها عناصر تلك القوائم . وينتج عن ذلك ما يأتي

١. النقدية والمدينون والدائنون تترجم بمعدل الصرف الجاري في تاريخ الميزانية .
٢. جميع الموجودات والمطلوبات المتبقاة وأسهم رأس المال تترجم بأستخدام معدل التبادل التاريخي التي اعتمدت في تاريخ اقتناء تلك الموجودات ، وحين حدثت المطلوبات ، وتم تكوين رأس المال وهذه تفترض استخدام اساس الكلفة التاريخية.
٣. تترجم معظم الايرادات والمصروفات بالمعدل الموزون لسعر الصرف خلال المده ، اما كلفة البضاعة المباعة ومصاريف الاندثار ومصاريف الاطفاء تترجم بأستخدام معدلات الصرف التاريخية .
٤. جميع المكاسب والخسائر تأخذ مباشرة في كشف الدخل ، ولذلك تتأثر نتيجة النشاط بنتائج الترجمة .

رابعاً : طريقة المعدل الجاري Current rate method

وهي طريقة مبسطه وسهله قياساً بالطرائق الأخرى . اذ تترجم جميع الموجودات والمطلوبات بأستخدام معدل الصرف الجاري وهو معدل الصرف في تاريخ الميزانية . في حين تترجم علاوة رأس المال بالمعدلات التاريخية ومقسوم الأرباح يترجم بالاعتماد على معدل الصرف في تاريخ الاعلان عن توزيعها (وليس تاريخ دفعها) . وتظهر نتيجة عملية الترجمة والتي يشار اليها (حساب تسوية الترجمة المتراكم) في الميزانية العمومية ضمن مكونات حقوق الملكية .

من جانب آخر تترجم الايرادات والمصروفات بالمعدل الموزون لسعر الصرف للمدة محل القياس .

عمليات الوحدة الأجنبية في اقتصاد عال التضخم

يؤثر تباين نسبة التضخم بين دولتين في معدل الصرف ، أذ يمكن أن تشترى العملة من البلد الذي يعاني من نسبة تضخم عالية (وحدة النقد الواحدة من عملة االبلد) بسعر صرف اقل بعد مرور مدة زمنية معينة.

لذلك فأن الطريقة الجارية لترجمة المخزون والموجودات الثابتة للعمليات الأجنبية في اقتصاد عال التضخم تؤدي الى خسائر كبيرة في الترجمة .

وللتوضيح نفترض ان شركة تابعة أجنبية اقتنت أرضاً بـ ١٠٠٠٠٠ وحده من العملة الأجنبية (FCU) حينما كان سعر الصرف (١) دولار لـ (FCU) ، وفي السنوات اللاحقة فأن التضخم العالي غير سعر الصرف للوحدة بحيث أصبح ٠,٢٠ دولار لكل (FCU) .

ففي حالة استخدام معدل الصرف الجاري فأن الأرض سوف تترجم الى (١٠٠٠٠٠ × ٠,٢٠) = ٢٠٠٠٠ $ وان خسائر الترجمة تكون ٨٠٠٠٠ $ يلاحظ ان في الاقتصاد العالي التضخم فأن العملة تفقد منافعها كمخزون للقيمة ولا يمكن عدها وحدة قياس وظيفية .

وكحل عملي لهذه المشكلة فأن القوائم المالية للشركة الأجنبية العاملة في ظل اقتصاد عالي التضخم يجب ان يعاد قياسها على اساس ان العملة الوظيفية هي الدولار الأمريكي .

ففي مثل هذه الشركات فأن القوائم المالية الأجنبية يجب ان تترجم بأستخدام (الطريقة المرحلية) . أي ان الأرض يمكن تترجم على اساس:-

(١ $ × 100000FCU) = ١٠٠٠٠٠ $ أي بأستخدام معدل الصرف التاريخي حين تم شراء الأرض .

٩-٥ : عمليات الوحدة الأجنبية في ظل اقتصاد ليس فيه تضخم عالَ

في ظل هذا الافتراض فأن الوحدة الوظيفية يجب تحديدها وان عملية الترجمة تأخذ الاحتمالات الآتية :-

١. العملة المحلية هي العملة الوظيفية :

فأن الحسابات تترجم الى الدولارات بأستخدام الطريقة الجارية ، وبما ان العملة الوظيفية هي العملة المحلية ، فأن الحسابات اعتيادياً تقاس في العملة الوظيفية، وتصبح إعادة القياس غير ضرورية . وان نتيجة تسوية الترجمة تسجل بشكل منفصل عن حقوق حملة الأسهم .

٢. ان الدولار الأمريكي هو العملة الوظيفية (عملة الشركة الأم) .

حينما لا تمسك الشركة الأجنبية سجلاتها في عملتها الوظيفية ، فأن الحسابات يعاد قياسها الى العملة الوظيفية ، بأستخدام الطريقة المرحلية ، وبما ان الدولار هو العملة الوظيفية ، فتصبح اعادة القياس كافية لغرض الترجمة ضرورية (ليس هناك ضرورة ترجمة اضافية ضرورية) .

ونتيجة تسوية الترجمة تسجل في كشف الدخل للمدة الحالية .

٣. ان العملة الوظيفية هي عملة بلد ثالث

فأن حسابات العملة المحلية :-

أ. يعاد قياسها في العملة الوظيفية (عملة البلد الثالث) بأستخدام الطريقة المرحلية .

ب. ومن ثم فأن مبالغ العملة الوظيفية المعاد قياسها تترجم الى الدولار بأستخدام الطريقة الجارية .

- خسائر او أرباح الترجمة بأستخدام الطريقة المرحلية تسجل في الدخل في حين أن نتائج التسوية بأستخدام الطريقة الجارية تسجل بشكل منفصل عن حقوق المالكين.

المصطلحات الخاصة بترجمة القوائم المالية

قبل الدخول في الموجودات العملية لترجمة القوائم المالية لابد من التعرف اولاً عن اهم المصطلحات التي تتعلق بها وهي الآتي :

١. العملة المحلية

وهي عملة البلد الذي تقع فيه الوحدة الأجنبية (الشركة التابعة الأجنبية) .

٢. العملة الوظيفية

وهي وحدة الاداء التشغيلي والمالي للوحدة الأجنبية التي تقاس وتفسر بها حساباتها ، وعادة ما تكون عملة البيئة الاقتصادية التي تدير بها الوحدة الاجنبية عملياتها التشغيلية وتولد وتنفق بموجبه النقد . وتسمى احياناً (بالعملة الفعالة) .

وتأخذ ثلاثة اشكال هي :

١. العملة المحلية هي العملة الوظيفية .
٢. الدولار هي العملة الوظيفية .
٣. العملة الوظيفية هي عملة بلد ثالث .

٣. أعادة القياس

هي عملية ترجمة الحسابات الخاصة بالوحدة الأجنبية الى العملة الوظيفية حين تكون تلك الحسابات معده بعملة بلد اخرى من خلال استخدام الطريقة المرحلية .

٤. معدل التبادل الجاري

هو المعدل الآني المؤثر في نهاية المدة المحاسبية (وعادة تاريخ الميزانية العمومية).

٥. معدل التبادل التاريخي

هو المعدل الآني المؤثر في تاريخ حدوث المعاملات (الصفقات) (ولذلك يسمى معدل التبادل التاريخي) .

٦ : معايير المحاسبة الدولية ووترجمة القوائم المالية

في عام ٢٠٠٣ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتنقيح المعيار IAS21 الخاص بالمحاسبة عن تاثير التغييرات في معدلات الصرف الاجنبي ، محدثاً تغييرات جوهرية في جوهر المعيار وتغييرات مهمة في المصطلحات الواردة فيه ، على سبيل المثال فان مصطلح Temporal Method لم يشر اليه في هذا التعديل ، ومن النظرة الاولى يتضح ان المعيار يركز على طريقة واحدة بالترجمة هي طريقة المعدل الجاري ، وقد وردت في المعيار ثلاثة مصطلحات هي :

- **العملة الوظيفية** والتي تعرف بانها عملة البيئة الاقتصادية الاساسية التي تعمل بها الشركة .
- **العملة الاجنبية** والتي تعرف بانها أية عملة ليست العملة الوظيفية للشركة .
- **عملة العرض (التقديم)** والتي تعرف بانها العملة التي يتم بواسطتها تقديم القوائم المالية

ومع ذلك فان المعيار فتح افقاً بان العملة الوظيفية ليست بالضرورة عملة البلد الذي تقع فيه الشركة ، ويحصل هذا حينما تكون ايرادات ومصروفات الشركة متاثرة ببلد آخر ومن ثم عملة أخرى ، على سبيل المثال حينما تكون شركة تابعة (صينية) لشركة قابضة (أمريكية) وان نشاطها الرئيس بيع البضاعة للشركة القابضة فان سعر البيع هو ثابت بالدولار في هذه الحالة فان العملة الوظيفية هي الدولار الامريكي .وعلى وفق متطلبات المعيار IAS21 يجب أن تسجل عملياتها وتعد قوائمها المالية بالعملة الوظيفية ، وعليه تقوم الشركة الصينية باعداد قوائمها بالدولار وتصبح العملة الصينية عملة اجنبية.

أما مايتعلق بالطرائق المستخدمة فان المعيار المنقح اشار الى طريقتين هما:

طريقة معدل الاغلاق أو ماتسمى بطريقة المعدل الجاري ومن مزايا هذه الطريقة بانها سهلة التطبيق ومفهومة ،ويتم ترجمة كشف الدخل والميزانية العمومية بمعدل الصرف نفسه ولذلك فان النسب المالية تترجم بشكل صحيح (العائد على الموجودات مثلاً).

طريقة تاريخ الصفقة ومن مزايا هذه الطريقة بانها توفر افضل عرض للعملة المحلية من تدفقات العملة الاجنبية فضلاً عن أنسجامها مع التقارير المرحلية .

الإجراءات العملية لترجمة القوائم المالية

اولاً : طريقة المعدل الجاري Current rate method

مثال (١)

في ٢ كانون الثاني /٢٠٠٢ استثمرت شركة (س) عراقية بطريقة الاستحواذ على ٨٠% من حقوق الملكية لشركة فرنسية (ص) وبمبلغ (٢) مليون فرنك فرنسي وقد كانت أسعار الصرف للفرنك الفرنسي في تواريخ محددة كالآتي :

التاريخ	معدل الصرف (Spot rate)
٢٠٠٢/١/٢	١٧٥ دينار
٢٠٠٢/٩/١	١٨٧
٢٠٠٢/١٢/٣١	١٩٩
معدل الربح الأخير من السنة	١٩٣
معدل السنة	١٨٢

وفيما يأتي الميزانية وكشف الدخل والأرباح المحتجزة لشركة (ص) الفرنسية

كشف الدخل والأرباح المحتجزة لشركة (ص)

للسنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ (بالفرنك)

المبيعات	٣٠٢٠٠٠٠	(فرنك)
تطرح : كلفة البضاعة المباعة	(١٨٥٠٠٠٠)	
مجمل الربح	١١٧٠٠٠٠	
تطرح : المصاريف التشغيلية		
الاندثارات	(١٠٠٠٠٠)	
المصاريف المتنوعة	(٦٥٥٠٠٠)	
صافي الدخل قبل الضرائب	٤١٥٠٠٠	
تطرح : الضريبة	(٨٢٠٠٠)	
صافي الدخل بعد الضرائب	٣٣٣٠٠٠	
تضاف :		
الأرباح المحتجزة في ١/١	٤٨٠٠٠٠	

	٨١٣٠٠٠
تطرح : توزيعات الأرباح	(٣٠٠٠٠٠)
الأرباح المحتجزة في ١٢/٣١	٥١٣٠٠٠

الميزانية العمومية لشركة (ص) الفرنسية كما هي في ٢٠٠٢/١٢/٣١
(المبالغ بالفرنك الفرنسي)

الموجودات	
النقدية	٩٣٠٠٠٠ فرنك
المدينون (صافي)	٦٠٨٠٠٠
المخزون (FIFO)	٨٣٠٠٠٠
الأراضي	٥٠٠٠٠٠
المباني (صافي)	٦٥٠٠٠٠
المعدات (صافي)	٤٣٠٠٠٠
اجمالي الموجودات	٣٩٤٨٠٠٠
المطلوبات	
الدائنون	٦٤٠٠٠٠
أوراق الدفع	٦٣٥٠٠٠
السندات	٩٠٠٠٠٠
حقوق الملكية	
الأسهم العادية	٩٦٠٠٠٠
علاوة رأس المال	٣٠٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٥١٣٠٠٠
أجمالي المطلوبات وحقوق الملكية	٣٩٤٨٠٠٠

فأذا علمت أن الشركة اعلنت عن توزيعات للأرباح مقدارها ٣٠٠٠٠٠ فرنك وقامت بتوزيعها في ٢٠٠٢/٩/١ .

وأن مخزون آخر المدة يقيم بالكلفة ويسعر بأستخدام طريقة (FIFO) وقد أشتري في الربع الأخير من هذه السنة .

المطلوب :

أجراء عملية ترجمة (تحويل) القوائم المالية العروضة أعلاه للشركة التابعة الفرنسية (ص) الى العملة المحلية للشركة المستثمرة العراقية (س) ، مستخدماً طريقة المعدل الجاري في الترجمة .

الحل :

في هذه الطريقة نبدأ بترجمة كشف الدخل والأرباح المحتجزة على وفق الخطوات الآتية :

١. نترجم جميع مكونات كشف الدخل بمتوسط معدل الصرف خلال السنة بما في ذلك:
   - كلفة البضاعة المباعة .
   - الاندثارات .
   - الضريبة .
٢. نترجم رقم الأرباح المحتجزة أول المدة بمعدل الصرف في ٢٠٠٢/١/١ .
٣. بأضافة الأرباح المستخرجة من كشف الدخل الى الأرباح المحتجزة أول المدة نحصل على الأرباح القابلة للتوزيع .
٤. نترجم رقم مقسوم الأرباح بمعدل الصرف في تاريخ توزيع الأرباح في ٢٠٠٢/٩/١ .
٥. نطرح رقم مقسوم الأرباح (المترجم) والأصلي من رقم الأرباح القابلة للتوزيع لكي نحصل على الأرباح المحتجزة آخر المدة ، والتي يتم ترحليها واعتمادها في أعداد الميزانية العمومية المترجمة .

والكشف الآتي يوضح خلاصة هذه الخطوات :-

ورقة العمل لترجمة كشف الدخل والأرباح المحتجزة

لشركة (ص) في ٢٠٠٢/١٢/٣١

التفاصيل	المبالغ بالفرنك	معدل الصرف	المبالغ (بالاف الدنانير)
المبيعات	٣٠٢٠٠٠٠	١٨٢ (A)	٥٤٩٦٤٠
تطرح كلفة البضاعة المباعة	(١٨٥٠٠٠٠)	١٨٢ (A)	(٣٣٦٧٠٠)

مجمل الربح	١١٧٠٠٠٠		٢١٢٩٤٠
تطرح : المصاريف التشغيلية			
الاندثارات	(١٠٠٠٠٠)	(A) ١٨٢	(١٨٢٠٠)
المصاريف الأخرى	(٦٥٥٠٠٠)	(A) ١٨٢	(١١٩٢١٠)
صافي الربح قبل الضرائب	٤١٥٠٠٠		٧٥٥٣٠
تطرح الضريبة	(٨٢٠٠٠)	(A) ١٨٢	(١٤٩٢٤)
صافي الدخل بعد الضرائب	٣٣٣٠٠٠		٦٠٦٠٦
تضاف : الأرباح المحتجزة في ١/١	٤٨٠٠٠٠	(H) ١٧٥	٨٤٠٠٠
تطرح توزيعات الأرباح	(٣٠٠٠٠٠)	(H) ١٨٧	(٥٦١٠٠)
الأرباح المحتجزة آخر المدة	٥١٣٠٠٠		٨٨٥٠٦

- (A) تعني استخدام متوسط سعر الصرف خلال السنة .
- (H) تعني استخدام سعر الصرف التاريخي الخاص بالعنصر .

ورقة العمل لترجمة أرصدة حسابات الميزانية العمومية

لشركة (ص) كما هي ٢٠٠٢/١٢/٣١

التفاصيل	المبالغ بالفرنك	معدل الصرف	المبالغ بالآف الدنانير
النقد	٩٣٠٠٠٠	(C) ١٩٩ *	١٨٥٠٧٠
المدينون (الصافي)	٦٠٨٠٠٠	١٩٩	١٢٠٩٩٢
المخزون (FIFO)	٨٣٠٠٠٠	١٩٩	١٦٥١٧٠
الاراضي	٥٠٠٠٠٠	١٩٩	٩٩٥٠٠
المباني (صافي)	٦٥٠٠٠٠	١٩٩	١٢٩٣٥٠
المعدات (صافي)	٤٣٠٠٠٠	١٩٩	٨٥٥٧٠
اجمالي الموجودات	٣٩٤٨٠٠٠		٧٨٥٦٥٢
الدائنون	٦٤٠٠٠٠	(C) ١٩٩	١٢٧٣٦٠
اوراق الدفع	٦٣٥٠٠٠	١٩٩	١٢٦٣٦٥
السندات	٩٠٠٠٠٠	١٩٩	١٧٩١٠٠
الاسهم العادية	٩٦٠٠٠٠	(H) ١٧٥	١٦٨٠٠٠

* (C) تعني استخدام معدل الصرف الجاري
وهكذا فأن الفرق بين أرصدة الحسابات المدينة في الميزانية العمومية والارصده الدائنة فيها يمثل حساب تسوية الترجمة وقد يكون هذا الحساب مديناً أو دائناً .

علاوة رأس المال	٣٠٠٠٠٠	(H) ١٧٥	٥٢٥٠٠
الأرباح المحتجزة	٥١٣٠٠٠	رصيد منقول	٨٨٥٠٦
حساب تسوية الترجمة	.	.	٤٣٨٢١
أجمالي المطلوبات وحقوق الملكية	٣٩٤٨٠٠٠		٧٨٥٦٥٢

التحقق من حساب تسوية الترجمة

للتأكد من صحة النتائج التي توصلنا اليها من ترجمة الكشوفات السابقة يمكن التحقق من ذلك عبر اعادة أحتساب حساب تسوية الترجمة على وفق الخطوات الآتية:-

١. أيجاد صافي الموجودات اول المدة وتحويلها بسعر الصرف في ٢٠٠٢/١/١ .
٢. اضافة صافي الربح بعد ترجيحه بمتوسط سعر الصرف خلال المدة .
٣. تطرح توزيعات الأرباح بعد ترجمتها بمعدل سعر الصرف بتاريخ التوزيع .
٤. تطرح صافي الموجودات آخر المدة بعد ترجمتها بمعدل سعر الصرف في ٢٠٠٢/١٢/٣١ .

التطبيق للخطوات أعلاه

صافي الموجودات أول المدة	١٧٤٠٠٠٠ × ١٧٥ =	٣٠٤٥٠٠
+ صافي الربح بعد الضرائب	٣٣٣٠٠٠ × ١٨٢ =	٦٠٦٠٦
- توزيعات الأرباح	٣٠٠٠٠٠ × ١٨٧ =	(٥٦١٠٠)
	١٧٧٣٠٠٠	٣٠٩٠٠٦
تطرح صافي الموجودات آخر المدة	١٧٧٣٠٠٠ × ١٩٩ =	(٣٥٢٨٢٧)
حساب تسوية الترجمة		٤٣٨٢١

ثانياً : الطريقة المرحلية

في هذه الطريقة فأننا نقوم اولاً بترجمة حسابات الميزانية العمومية للحصول على رصيد الأرباح المحتجزة آخر المدة ومن ثم اعداد قائمة الدخل المترجمة على وفق المعطيات المتوافرة وبالاعتماد أساساً على مبلغ الأرباح المحتجزة .

وكما تم الإشارة اليه سابقاً فأن الموجودات النقدية والمطلوبات النقدية تترجم بمعدلات الصرف الجارية في حين تترجم الأنواع الأخرى باستخدام معدل الصرف التاريخي وكما يأتي :

ورقة العمل لترجمة أرصدة حسابات الميزانية العمومية لشركة (ص) كما هي ٢٠٠٢/١٢/١

التفاصيل	المبالغ بالفرنك	معدل الترجمة	المبالغ بالآف الدنانير
النقد	٩٣٠٠٠٠	(C) ١٩٩	١٨٥٠٧٠
المدينون (الصافي)	٦٠٨٠٠٠	(C)١٩٩	١٢٠٩٩٢
المخزون	٨٣٠٠٠٠	(الجدول أدناه)	١٦٠١٩٠
الاراضي	٥٠٠٠٠٠	(H) ١٧٥	٨٧٥٠٠
المباني (صافي)	٦٥٠٠٠٠	(H) ١٧٥	١١٣٧٥٠
المعدات (صافي)	٤٣٠٠٠٠	(H) ١٧٥	٧٥٢٥٠
اجمالي الموجودات	٣٩٤٨٠٠٠		٧٤٢٧٥٢
الدائنون	٦٤٠٠٠٠	(C) ١٩٩	١٢٧٣٦٠
اوراق الدفع	٦٣٥٠٠٠	(C) ١٩٩	١٢٦٣٦٥
السندات	٩٠٠٠٠٠	(C) ١٩٩	١٧٩١٠٠
الاسهم العادية	٩٦٠٠٠٠	(H) ١٧٥	١٦٨٠٠٠
علاوة رأس المال	٣٠٠٠٠٠	(H) ١٧٥	٥٢٥٠٠
الأرباح المحتجزة	٥١٣٠٠٠	متمم حسابي **	٨٩٤٢٧
أجمالي المطلوبات وحقوق الملكية	٣٩٤٨٠٠٠		٧٨٥٦٥٢

في هذه الطريقة لا نحتاج الى تفضيلات أضافية حول مكونات كلفة البضاعة المباعة لأن كل مكون من هذه المكونات سيترجم بأستخدام معدل صرف خاص به على عكس طريقة المعدل الجاري الذي استخدم متوسط معدلات الصرف الأجمالي مبلغ كلفة البضاعة المباعة وكما يأتي :

ترجمة كلفة البضاعة المباعة

مخزون اول المدة : ٧٦٠٠٠٠ × ١٧٥ = ١٣٣٠٠٠

المشتريات : ١٩٢٠٠٠٠ × ١٨٢ = ٣٤٩٤٤٠

مخزون آخر المدة : (٨٣٠٠٠٠) × ١٩٣ = (١٦٠١٩٠)

كلفة البضاعة المباعة ٣٢٢٢٥٠

ترجمة كشف الدخل

وتعتمد ترجمة هذا الكشف على رقم الأرباح المحتجزة الذي تم الحصول عليه من ترجمة الميزانية العمومية وبتوافر المعطيات الأخرى يمكن ان نصل الى مبلغ مكاسب أو خسائر الترجمة (Translation Remeasurment Gain loss) الذي يظهر في كشف الدخل

، وهو الأختلاف الأساسي عن الطريقة السابقة التي ينتج عنها حساب تسوية الترجمة الظاهر في الميزانية العمومية .

ترجمة كشف الدخل والأرباح المحتجزة

لشركة (ص) كما في ٢٠٠٢/١٢/٣١

التفاصيل	المبالغ بالفرنك	معدل الترجمة	المبالغ بالآف الدنانير
المبيعات	٣٠٢٠٠٠٠	(A) ١٨٢	٥٤٩٦٤٠
كلفة البضاعة المباعة	(١٨٥٠٠٠٠)	الجدول السابق	(٣٢٢٢٥٠)
مجمل الربح	١١٧٠٠٠٠		٢٢٧٣٩٠
مصاريف الاندثار	(١٠٠٠٠٠)	(H) ١٧٥	(١٧٥٠٠)
المصاريف الأخرى	(٦٥٥٠٠٠)	(A) ١٨٢	(١١٩٢١٠)
صافي الدخل قبل الضريبة	٤١٥٠٠٠		٩٠٦٨٠
ضريبة الدخل	(٨٢٠٠٠)	(A) ١٨٢	(١٤٩٢٤)
صافي الدخل بعد الضريبة	٣٣٣٠٠٠		٧٥٧٥٦
خسائر اعادة الترجمة	.		(١٤٢٢٩)
صافي الدخل النهائي	٣٣٣٠٠٠		٦١٥٢٧
الأرباح المحتجزة في ١/١	٤٨٠٠٠٠	(H) ١٧٥	٨٤٠٠٠
مجموع أولي	٨١٣٠٠٠		١٤٥٥٢٧
يطرح : مقسوم الأرباح	(٣٠٠٠٠٠)	(H) ١٨٧	(٥٦١٠٠)
الأرباح المحتجزة ١٢/٣١	٥١٣٠٠٠	من الميزانية العمومية	٨٩٤٢٧

خطوة (١)
خطوة (٢)
خطوة (٣)
خطوة (٤)
خطوة (٥)

وهكذا فأن القياس (الترجمة) بموجب الطريقة المرحلية اظهرت خسائراً بمبلغ (١٤٢٢٩) ديناراً .