المحاسبة الدولية

المرحلة الرابعة

قسم المحاسبة

2024-2023

الفصل الاول

مدخل الى المحاسبة الدولية

تطورت المحاسبة لكي تقابل احتياجات اولئك الذين يمارسون النشاط الاقتصادي ، ونظرا لان منشات الاعمال اصبحت ذات بعد دولي فمن الطبيعي ان تكتسب المحاسبة هذا البعد ، ومع تزايد معدل تحول منشات الاعمال نحو الدولية اصبحت المشاكل المحاسبية اكثر تعقيدا.

وقد ادى تزايد البعد الدولي الى ادراك ان المحاسبة لم تعد تخدم مصالح ادارة المنشاة والمالكين فقط بل امتدت لتشمل الجهات الحكومية ومجموعات العمال وجماعات المستهلكين وحماة البيئة وكل من له اهتمام بانشطة منشات الاعمال ، اذ تحتاج هذه الفئات – مثلها مثل المديرين والمالكين – الى معلومات مالية كاملة ودقيقة .

واليوم فان العديد من القضايا الاكثر اثارة في المحاسبة نتجت من بعدها الدولي ، اذ ان النمو الهائل للمعاملات الدولية والنمو المتزايد للمنشات التي تبحث عن راس المال في الاسواق الدولية جعلت من مشاكل المحاسبة الدولية حقيقة واقعة ويومية في حياة الافراد والمنشات حول العالم .

سنحاول الولوج الى نظم المحاسبة الدولية من خلال دراسة ومناقشة المحاور الاتية :-

1-1 اسباب الاهتمام بالمحاسبة الدولية

2-1 مفهوم المحاسبة الدولية

3-1 اهداف المحاسبة الدولية

4-1 المحاسبة الدولية والاعمال الدولية

5-1 تأثير اختلاف المتغيرات البيئية على المحاسبة

1-1 اسباب الاهتمام بالمحاسبة الدولية

المحاسبة نشاط خدمي يهدف الى تجميع ومعالجة البيانات الخاصة بالنشاطات والاحداث الاقتصادية واعداد التقارير المالية كمعلومات مفيدة لتوصيلها لمتخذي القرارات ، ويجب ان تتصف تلك المعلومات بالملائمة والموثوقية ، وبما ان بيئة الاعمال تتصف بالحركية (سريعة التغير) لذا ينبغي ان تبقى مهنة المحاسبة مفيدة ومرضية لاحتياجات متخذي القرارات ، ففي الوقت الحالي وفي ظل الاقتصاد المعولم فان الموارد الطبيعية والمالية والبشرية يمكن ان تتحول من جزء من العالم الى جزء اخر بكفاءة وسرعة اكبر ، ولذا يجب ان توفر المحاسبة المعلومات المفيدة لمتخذي القرارات حول الاقتصاد المعولم لجعل عملية تخصيص الموارد ينتفع منها بشكل نافع ومثالي .

وفي ضوء ما تقدم يمكن ان نحدد اهم الاسباب الرئيسية التي تقف وراء زيادة الاهتمام بالمحاسبة الدولية وعلى النحو الاتي :-

1 -امتداد نشاط الوحدات الاقتصادية الى المجال الدولي .

2 -ظهور المشاكل المحاسبية ذات الطبيعة الدولية .

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

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

2-1 مفهوم المحاسبة الدولية

هناك ثلاثة مداخل لدراسة المحاسبة الدولية اسفرت عن ظهور ثلاثة تعاريف لها :-

1- مدخل النظام الشامل (النظري) – المحاسبة العالمية (world Accounting) :-

تعرف المحاسبة الدولية على انها **" مجموع المعايير والمبادئ الموحدة والمقبولة على المستوى الدولي لتحكم الممارسة العملية للمهنة "**

فالمحاسبة الدولية وفقا لهذا المدخل هي نظام شامل تتبناه جميع بلدان العالم وهذا النظام ياخذ شكل مجموعة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (GAAP).

2- المدخل الوصفي المقارن – المحاسبة الدولية (International Accounting) :-

تعرف على انها " احد فروع المحاسبة التي تهتم بدراسة الفرضيات والمفاهيم والاسس والقواعد المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة والتحري عن اسباب اختلافها "

فالمحاسبة الدولية وفقا لهذا المدخل تعني النظام المعروف بشكل عام من قبل جميع بلدان العالم ، وهذا النظام ياخذ هذه المرة شكل مجموعة متكاملة من المبادئ المتضمنة للمفاهيم المحاسبية المختلفة بين البلدان او مجموعة من البلدان ، وهذا المفهوم لا يعني بالضرورة السعي الى عملية توافق المبادئ فهو يهدف الى جعل الشخص الذي يعد القوائم المالية لشركة اجنبية معينة او يقوم بدمج قوائمها المالية لديه تصور كامل عن المبادئ المحاسبية المتعددة لغرض اعداد هذه القوائم .

3- مدخل النقاط الخاصة – المحاسبة في الشركات التابعة الاجنبية (Accounting for foreign subsidiaries)

تعرف المحاسبة الدولية على انها **" احد فروع المحاسبة التي تهتم بالاساليب والمشاكل المحاسبية الخاصة بالمعاملات المالية للشركات متعددة الجنسيات "** .

فالمحاسبة الدولية وفقا لهذا المدخل تركز على الممارسات السائدة في علاقة الشركة الام بشركاتها التابعة الاجنبية ، فضلا عن التركيز على المشاكل المحاسبية المتعلقة بترجمة القوائم المالية الاجنبية ومبادئ توحيد القوائم المالية للشركات التابعة الاجنبية .

وفي ضوء دراسة المفاهيم السابقة للمحاسبة الدولية نجد ان تعريف **المحاسبة الدولية (International Accounting)** يعتبر الاكثر ملائمة لدراسة المحاسبة الدولية لانه يتطلب ادراك المحاسب بالممارسات والمفاهيم والمعايير والمبادئ المحاسبية القومية ، كما ويعتبر ملائم لقيام اطار نظري وعملي متكامل من خلال الدراسات الوصفية .

3-1 اهداف المحاسبة الدولية

تهدف المحاسبة الدولية الى تحقيق مجموعة من الاهداف الرئيسية تتمثل في :-

1 -دراسة النظم المحاسبية في دول العالم المختلفة للوصول الى النظام الاكثر ملائمة لاحتياجات تلك الدولة .

2 -التوصل لأسس وقواعد ومعايير دولية يستعان بها لتطوير الانظمة المحاسبية المحلية .

3 -اظهار اسباب اختلاف المعلومات والبيانات المحاسبية في تقارير الشركات الدولية .

4 -توفير المعلومات المحاسبية الموحدة للشركات الدولية .

5 -خدمة المستثمر الدولي من خلال توفير قوائم وتقارير مالية ملائمة لاتخاذ القرار .

6 -معرفة مدى تاثير الانظمة المحاسبية المختلفة على اقتصاديات الدول المختلفة .

4-1 المحاسبة الدولية والاعمال الدولية

تعود اسباب زيادة الاهتمام بالمحاسبة الدولية الى جملة من الاسباب لعل من اهمها هو زيادة حجم التبادل التجاري والمعاملات التجارية بين شركات الاعمال الدولية فضلا عن زيادة حجم الاستثمارات بين مختلف دول العالم ، واتساع وتطور وتنوع نشاطات الشركات الدولية ، بالاضافة الى اتساع تاثير التضخم الاقتصادي واثره على القياس المحاسبي وتطور العملات النقدية الاجنبية وسعر التبادل بين دول العالم افضى الى اهمية وجود معايير محاسبية دولية يمكن الاعتماد عليها في تسجيل المعاملات التجارية الدولية .

ان العوامل اعلاه ساهمت بشكل مباشر في احداث تغيرات في البيئة المحاسبية وبالتالي في ظهور المحاسبة الدولية وتطورها ، ومن ابرز هذه العوامل هو بروز الاعمال الدولية .

عرفت الاعمال الدولية على انها كل نشاط تجاري يمتد وراء الحدود الاقليمية لاي بلد ، وتتمثل في تدفق السلع والخدمات وراس المال من شركة او وحدة اقتصادية في بلد معين الى شركة او وحدة اقتصادية في بلد اخر .

كانت طبيعة التجارة الدولية في نهاية النصف الثاني من القرن العشرين تقوم على فكرة ان كل بلد يقوم بانتاج مجموعة من السلع ويقوم بتصديرها الى البلدان الاخرى وفي المقابل يقوم باستيراد سلع اخرى تكون غير متوفرة لديه ، وقد تغيرت هذه النظرية حينما اصبحت عوامل الانتاج متحركة وهو ما اوجد مجالات عديدة ادت الى نمو سريع للعديد من البلدان وخلق اسواق دولية جديدة للسلع والخدمات وراس المال ، فالخصائص الجديدة للتجارة الدولية اوجدت مجموعة من الاشكال الجديدة للمحاسبة . ومن هنا كان هناك اجماع شبه عام بين مؤلفي كتب المحاسبة على اهمية ازدياد الاعمال الدولية بوصفها سبب رئيسي في زيادة الاهتمام بالمحاسبة الدولية .

ولابد من الاشارة الى ظهور الشركات ذات الصفة الدولية ، فالشركة الدولية يمكن ان تعرف بانها الشركة المملوكة لاكثر من بلد وتدار عملياتها دوليا حيث ان معظم الشركات الدولية تطورت من شركات محلية الى شركات دولية .

ينظر الى الشركة ذات الصفة الدولية من خلال المفاهيم الثلاثة الاتية :-

أ - **الشركات الدولية** _ وهي الشركات التي تقيم في دولة محددة (المركز الرئيس) وتكون لها جنسية واحدة وتفتح فروعا في الدول المجاورة الاقرب لها ويتركز اهتمامها في موضوع التسويق بعد الانتاج وتواجه منافسة واضحة من قبل الشركات المحلية . وتراعي هذه الشركات الثقافة والبيئة الوطنية لدى فروعها .

ب -**الشركات المتعددة الجنسيات** – هي الشركات التي لديها انشطة واسعة في مجالات التصنيع والتسويق في اكثر من دولة وتتوافر مرافق التصنيع والتسويق بصورة مستقلة في كل دولة ، ومن ابرز خصائص هذه الشركات تكون لها اكثر من جنسية و تحكمها في النشاط الاقتصادي في اكثر من دولة وتصل نسبة ارباح الانشطة الدولية (40%) من الارباح الكلية .

ت -**الشركات العالمية او الكونية** – هي الشركات التي لا وطن لها من حيث التوجه والتركيز لاعمالها ، وتعد مرحلة متقدمة ومعقدة اذ لا ترتبط بدولة او جنسية محددة.

وقد ادى ظهور الشركات الدولية الى حدوث تغييرات جوهرية في البيئة التقليدية للمحاسبة ، وازدادت مشكلة عدم تجانس فئات المستخدمين للقوائم المالية لهذه الشركات تعقيدا بعد دخول متغيرات اخرى منها اختلاف اللغة والثقافة والعملة النقدية والمستوى التقني والعلمي من بلد لاخر ، علاوة على بعض المشاكل المحاسبية الداخلية والخارجية التي طرأت حديثا والتي ساهمت في زيادة الطلب على خدمات المحاسبة الدولية .

ولابد من الاشارة الى ان تلك الشركات ذات الصفة الدولية تتوجه الى العالم كسوق واحدة وتعمل في ضوء استراتيجية دولية متكاملة في انشطة التصنيع ، التسويق ، التمويل والتطوير من خلال شبكة اتصالات ومعلوماتية عالية التقنية ، ولهذه الشركات ادارات متعددة الجنسيات والتي تكونت لانتشار الانشطة وتوزيعها في دول عدة ضمن شبكة اعمال معقدة .

5-1 تأثير اختلاف المتغيرات البيئية على المحاسبة

النظم المحاسبية لاي دولة هي نتاج لتفاعلات معقدة لمجموعات من العوامل البيئية الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والقانونية والتعليمية والثقافية وهذه المجموعات لها تاثير كبير على طبيعة وعمل النظام المحاسبي المتبع في تلك الدولة ، اذ ينعكس تاثيرها على القواعد والاسس والمفاهيم والاجراءات المحاسبية المعمول بها في تلك الدولة واختلاف تاثير هذه العوامل من دولة لاخرى بسبب اختلاف النظم المحاسبية بين الدول ، ويمكن ايضاح هذه العوامل على النحو الاتي :-

1 -**العوامل الاجتماعية** –

ان درجة الاعتماد على المعلومات التي تحويها القوائم المالية تختلف باختلاف القيم الاجتماعية والاتجاهات المشتركة في المجتمع وتؤثر العوامل والمتغيرات

الاجتماعية في المبادئ والاجراءات المحاسبية السائدة في ذلك المجتمع ، ومن اهم العوامل الاجتماعية التي تؤثر على مهنة المحاسبة الاتي :-

أ - **درجة الحيطة والحذر السائدة في المجتمع** – تؤثر في تطبيق بعض الاساليب والسياسات والمبادئ المحاسبية خاصة التي تعكس رغبة ادارة الشركة في تخفيض ارباحها فمثلا نجد ان هناك مغالاة في استخدام المخصصات والاحتياطيات بانواعها المختلفة (مخصص الديون المشكوك في تحصيلها والديون المعدومة) كما نجدها تستخدم مبدا التكلفة التاريخية وقاعدة التكلفة او السوق ايهما اقل لتقييم المخزون والاستثمارات في الاوراق المالية وتسجيل اي التزام محتمل حتى ولو لم يكن هناك درجة كبيرة من التاكد حول هذا الالتزام .

ب -**درجة السرية وعدم الثقة** – توثر درجة السرية السائدة في المجتمع بشكل مباشر على درجة الافصاح في القوائم المالية المنشورة ، فاذا كانت المحافظة على سرية المعلومات هي العادة الجارية في المجتمع فان المعلومات المنشورة في القوائم والتقارير المالية تكون ضئيلة كما هو الحال في معظم الدول العربية ، كذلك فان الثقة الزائدة السائدة بين افراد المجتمع كما في اليابان يؤدي الى عدم الحاجة لنشر معلومات تفصيلية في التقارير والقوائم المالية . كما وتؤثر درجة السرية وعدم الثقة على نظم الرقابة الداخلية والخارجية اذ لايسمح افراد المجتمع للمراقب الداخلي او الخارجي تطبيق اجراءات الرقابة بالحرية اللازمة.

ت -**الشعور السائد تجاه قطاع الاعمال** – فاذا كان يتسم بالثقة والاحترام فانه قد لايطلب اي نوع من الافصاح ويترك الامر لرغبة الشركات فتسود المرونة في التطبيق المحاسبي وبالعكس اذا كان الشعور يتسم بعدم الثقة فتسن التشريعات لاجبار الشركات على الافصاح عن عملياتها وتاثير هذه العمليات على المجتمع وعلى البيئة ومدى مساهمتها في الانشطة الاجتماعية .

ث -**نظرة المجتمع للمحاسبة كمهنة** – فانها تؤثر على الممارسة المحاسبية فيما يساعد على تطور وازدهار المهنة تطور نظرة المجتمع الى هذه المهنة ومنتسبيها واهميتها لعملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مما ينعكس على نوعية من يلتحق بمهنة المحاسبة وقدرتهم على النهوض والارتقاء بها .

2 -<u>العوامل الاقتصادية</u> –

لقد ارتبط تطور النظم المحاسبية بتطور النظم الاقتصادية فكلما ازداد التقدم الصناعي على سبيل المثال زادت الحاجة من قبل الشركات لنظم تستطيع مساعدتها في تحديد التكلفة ورسم سياسات التسعير ومحاسبة المسؤولية فظهرت نظم محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية لتلبية هذه الحاجات ، ومن اهم العوامل الاقتصادية تاثيرا في النظم المحاسبية :-

أ - **درجة التدخل الحكومي في الانشطة الاقتصادية** – تختلف درجة التدخل الحكومي في الانشطة الاقتصادية حسب طبيعة النظام الاقتصادي في الدولة ، ففي الدول الشمولية (كوريا الشمالية ، كوبا) الدولة هي التي تمتلك الوحدات الاقتصادية وتديرها بطريقتها الخاصة وهي التي تفرض القواعد والمعايير المحاسبية وتضع قواعد الرقابة والمراجعة الداخلية ويسود النظام المحاسبي الموحد ويكون المستخدم الوحيد للمعلومات المحاسبية هو الحكومة ، اما في الدول التي يكون فيها التدخل الحكومي محدودا كما في النظم الاقتصادية الراسمالية فيقتصر دور الحكومة في الرقابة على مزاولة المهنة دون تدخل ويترك للجمعيات المهنية وضع المعايير والقواعد المحاسبية ويزداد مستخدمي المعلومات المحاسبية ويلاحظ التطور والنمو السريع في الممارسة المهنية لتلبية احتياجات المستخدمين .

ب -**مصادر التمويل** – اذا كان المصدر الاساسي لتمويل الشركات يعتمد على راس المال المستثمر من قبل المساهمين فان المحاسبة تركز على بيان مدى كفاءة الادارة في تشغيل الشركات (بيان مدى ربحية الشركة) وتصمم النظم المحاسبية لمساعدة المستثمرين على تحديد التدفقات المالية المستقبلية وكذلك المخاطر المتوقعة ويزداد حجم الافصاح المحاسبي بالمقابل اذا كان المصدر الرئيسي للتمويل يعتمد على الاقراض والمصارف فان المعايير والسياسات والمبادئ المحاسبية سوف تعكس رغبات المقرضين من خلال تطبيق معايير وسياسات متحفظة .

ت -**حجم النشاط التجاري الخارجي** – تتطور وتنمو النظم المحاسبية في الدول المفتوحة على العالم بعلاقاتها التجارية استيرادا وتصديرا لتلبية احتياجات الوحدات الاقتصادية لمعالجة المعاملات الاجنبية واعداد القوائم المالية الموحدة واسعار التحويل الدولية والتحاسب الضريبي الدولي ، في حين تكون الانظمة المحاسبية بسيطة لاتحتوي على مثل هذه التطبيقات في الدول شبه المغلقة التي تعتمد بشكل اساسي على منتجاتها المحلية ولا تسمح بالاستيراد الا بحدود ضيقة.

ث -**معدل التضخم** – في الدول التي يرتفع بها معل التضخم بدرجة كبيرة تصبح القوائم المالية المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية غير ذات قيمة وستواجه مهنة المحاسبة مشاكل متعددة تتطلب معالجة محاسبية بطرق بديلة بحيث تاخذ بنظر الاعتبار تاثير انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد على القوائم المالية كما في المكسيك مثلا ، وفي اواخر السبعينات من القرن العشرين قامت الولايات المتحدة وبريطانيا باعداد تقارير مالية تبين اثار التغيرات في الاسعار تجاوبا مع معدلات التضخم العالية .

ج - **التكتلات والروابط الاقتصادية** – تنتقل الافكار والتطبيقات المحاسبية من دولة لاخرى عن طريق الاحتلال او التجارة او التكتلات الاقتصادية فقد انتشر نظام القيد المزدوج من شمال ايطاليا في القرن الخامس عشر الميلادي الى معظم اوروبا مع انتشار الافكار الجديدة في عصر النهضة ، كما لعب الاستعمار البريطاني لامريكا وكندا دورا كبيرا في

نقل النظم البريطانية الى هذه المستعمرات ، كما فرضت الولايات المتحدة على اليابان بعد الحرب العالمية الثانية نظم واجراءات المحاسبة ، واسهمت التكتلات الاقتصادية في نقل النظم الاقتصادية بين دول الكتلة لتحقيق التكامل الاقتصادي والسياسي فدول اوروبا الشرقية تحدث انظمتها المحاسبية من خلال النظم المحاسبية المتبعة في دول الاتحاد الاوروبي .

3 -العوامل السياسية والقانونية –

من الممكن لبعض العوامل السياسية ان تؤثر في النظم المحاسبية وتطبيق القواعد والسياسات والمفاهيم المحاسبية ومن اهمها :-

أ - **الحريات السياسية** – في البلدان الديمقراطية حيث تسود الحريات تمثل مناخا مناسبا للتنمية المحاسبية بشكل عام والتقارير والافصاح بشكل خاص ويترك للجمعيات المهنية حرية اعداد واصدار المعايير المهنية ، اما في الدول الاشتراكية فمن المفضل سياسيا ان تقوم الشركات باعداد تقارير عن مدى مساهمتها وتحملها لمسؤولياتها الاجتماعية او قد تقوم الحكومات بتاميم قطاعات اقتصادية كقطاع النفط كما حدث في فنزويلا مثلا ، فانعدام الديمقراطية يمكن ان يعوق الى حد كبير التنمية المحاسبية وتطور المهنة .

ب - **التشريعات والنظم القانونية** – تحدد التشريعات والنظم القانونية وانظمة الضرائب معايير المحاسبة في العديد من الدول اذ تعتبر بمثابة المعايير المحاسبية المالية والضريبية في الكثير من البلدان وفي البعض الاخر تنفصل الحسابات المالية عن الحسابات الضريبية ويختلف رقم الربح الضريبي عن الربح المالي ، فالربح الضريبي هو الربح المالي بعد تعديله لمواجهة الفروق الناجمة عن القوانين الضريبية .

ت -**قوانين الشركات** – تؤثر قوانين الشركات في البلدان المختلفة الى حد كبير على اساليب تطبيق قواعد ومبادئ المحاسبة وتعيين مدققي الحسابات .

4 -العوامل التعليمية –

تتاثر الممارسة المحاسبية لاي دولة بشكل كبير بعدد من العوامل التعليمية من اهمها :-

أ - **بالمستوى التعليمي للمواطنين** – مستوى او درجة الامية في المجتمع تحدد درجة الاهتمام بدراسة وتطبيق النظريات الحديثة في المحاسبة ، ففي المجتمعات التي ينخفض فيها المستوى التعليمي يصبح الاهتمام بالقوائم المالية استخداما غير كفوء للوقت والجهد في حين يمكن تصميم نظم محاسبية اكثر شمولا وتعقيدا في المجتمعات التي يرتفع فيها المستوى التعليمي .

ب -**الاتجاه العام للنظام التعليمي** – حينما يتجه النظام التعليمي الى التعليم المهني او الفني سيزداد الاهتمام في المراحل التعليمية الاساسية نحو التطبيق المحاسبي

، في حين سيزداد الاهتمام بالدراسات المحاسبية النظرية حينما يكون اتجاه التعليم نحو التعليم النظري العلمي .

ت -**قدرة النظام التعليمي على تلبية حاجات المجتمع** – تنعكس قدرة النظام التعليمي على تلبية احتياجات المجتمع من المحاسبين المهنيين القادرين على ابتكار اساليب محاسبية متطورة من حيث العدد والنوع بشكل ايجابي على طبيعة وتطور النظم المحاسبية فعندما يزيد عدد الخريجين عن حاجة المجتمع يقال ان النظام التعليمي غير مطابق لاحتياجاته وكذلك عند نقص عدد الخريجين .

5 -<u>العوامل الثقافية</u>

توثر العوامل الثقافية في النظم المحاسبية ويظهر هذا التاثير في تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية التي تتماشى مع معتقدات المجتمعات ويمكن ايضاح ذلك بالاتي :-

أ - **المعتقدات الدينية** – في المجتمعات الاسلامية هناك تطبيق لبعض انواع المعاملات الاسلامية مثل المرابحة والمضاربة والمشاركة وما يرتبط بهما من تسجيل محاسبي ، كما ظهرت فروع للمحاسبة كمحاسبة الزكاة وغيرها .

ب -**نظرة افراد المجتمع للقضاء والقدر** – تؤثر النظرة الخاطئة لافراد المجتمع الى القضاء والقدر على النظام المحاسبي خاصة على المحاسبة الادارية فاذا كان الاعتقاد بانه ليس هناك سيطرة على ما سيحدث مستقبلا فليس هناك حاجة عندئذ للتخطيط وتقييم الاداء والموازنات التقديرية .

<u>اسئلة الفصل الاول</u>

1 -عرف المحاسبة الدولية مع تحديد اي المداخل افضل لدراسة المحاسبة الدولية ؟ ولماذا ؟

2 -حدد اهم اسباب الاهتمام بالمحاسبة الدولية .

3 -ما ابرز اهداف المحاسبة الدولية ؟

4 -ما اهم المتغيرات البيئية التي توثر على نظم المحاسبة الدولية ؟ وكيف توثر العوامل الاجتماعية على نظم المحاسبة الدولية ؟

5 -بين تأثير الاعمال الدولية على نظم المحاسبة الدولية ؟

6 -وضح مفهوم الشركة ذات الصفة الدولية .

الفصل الثاني

تصنيفات المحاسبة الدولية ونظم الابلاغ المالي

تؤدي المحاسبة وظيفة خدمية في المجتمع ، وحتى يمكنها ان تظل مفيدة من الناحية الفنية والاجتماعية فيجب ان تتجاوب مع حاجات المجتمع التي تتغير دائما ، ومن هنا كان تطور المحاسبة والمحاسبين باستمرار ، و يؤدي التطور في النظم المحاسبية الى اهمية التصنيف (Classification) ، فالتصنيف يعتبر امرا جوهريا لتفهم وتحليل الحقائق وايجاد العلاقات بينها ، كما يسمح تصنيف نظم المحاسبة المالية الى تفهم لماذا وكيف تختلف النظم ويمكن ايضا تحليل ومعرفة اي من النظم تتقارب او تختلف مع مرور الزمن .

ان الهدف من التصنيف هو تقسيم الدول الى مجموعات من حيث العوامل العامة والخصائص المميزة لنظم المحاسبة لكل منها ، ويظهر التصنيف هيكل واساسيات كل مجموعة والتي تميزها عن المجموعات الاخرى ، ويمكننا تفهم نظم المحاسبة اذا قمنا بتحديد اوجه الاختلاف والاتفاق لكل منها ، ويعتبر التصنيف طريقا للنظر الى العالم .

تصنيفات (تبويب) المحاسبة الدولية

التصنيف يعني تقسيم الدول الى مجموعات متجانسة وفقا للعوامل العامة وخصائص النظم المحاسبية لكل دولة ، فالتصنيف يساعد في تحليل ومعرفة النظم المحاسبية المتقاربة او المتباعدة فيما بين دول العالم المختلفة ومعرفة اسباب الاختلافات . اذ يظهر التبويب هيكل واساسيات كل مجموعة والتي تميزها عن المجموعات الاخرى ، وبذلك يمكن الحصول على فهم افضل للنظم المحاسبية في دول العالم المختلفة اذا قمنا بتحديد اوجه الاختلاف والاتفاق لكل منها .

مزايا التصنيف الدولي

يعطي التبويب بعض المزايا العملية منها :-

1 -تتفاعل الدول في كل مجموعة مع الظروف الجديدة بطريقة واحدة ، كما يمكن ان تستفيد من تجارب الدول الاخرى بنفس مجموعتها ، وعلى سبيل المثال وجد واضعوا معايير المحاسبة في كندا والولايات المتحدة انه من الافضل لهما ان يتعاونوا لايجاد حلول لمشاكل محاسبية معينة .

2 -اظهر التبويب اطارا للمجهودات التي تهدف الى ايجاد التناسق بين الدول او الاقاليم ، ولكي ان تنجح هذه المجهودات يجب ان تتفهم كل مجموعة (مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية على المستوى الدولي او الاتحاد الاوربي على المستوى الاقليمي) الفروق الواجب التغلب عليه بحيث تتغير مع الزمن .

3 -تفتقر الدول النامية عادة الى الموارد اللازمة لتطوير معاييرها المحاسبية ، ويمكن لهذه الدول ان تحدد معاييرها من معايير قائمة فعلا (كما تفعل الان الصين وبعض دول اوربا الشرقية) .

4 -يزداد تعقد مشاكل الاتصالات عندما يقدم لمستخدمي القوائم المالية قوائم معدة وفقا لمعايير المحاسبة غير معتادين عليها ، ويمكن ان يحدث ذلك في داخل المنشاة متعددة الجنسية لذلك يحتاج المحاسبون عند تعاملهم مع محاسبين في دولة اخرى الى ايجاد لغة مشتركة .

طرق تصنيف المحاسبة الدولية

يمكن اجراء التبويب في المحاسبة الدولية للممارسات والنظم والمفاهيم المحاسبية بطريقتين :-

1 -التصنيف الحكمي .

2 -التصنيف التجريبي .

1- التصنيف الحكمي

يعود بداية العمل على التصنيف المحاسبي الى **مولار (Mueller)** ، اذ يرجع حصر مجموعات الممارسة المحاسبية العشرة اليه ، وهذه المجموعات العشرة ترجع الى بيئة الاعمال التي تعمل بها ، وهذه المجموعات العشرة هي :-

1 -الولايات المتحدة ، كندا ، هولندا .

2 -الكومنويلث البريطاني (باستبعاد كندا) .

3 -المانيا ، اليابان .

4 -القارة الاوربية (باستبعاد هولندا والمانيا واسكندنافيا) .

5 -اسكندنافيا .

6 -المكسيك .

7 -امريكا الجنوبية .

8 -الدول النامية في الشرق الادنى والاقصى .

9 -افريقيا (باستبعاد جنوب افريقيا) .

10- الدول الشيوعية .

ان تصنيف نماذج المحاسبة في العالم وفقا للمجموعات اعلاه يستند الى مناطق التاثير ، اذ ان هذه النتائج تعكس عوامل التاثير في المحاسبة مثل (العوامل التاريخية ، العوامل الثقافية ، مصادر الاقتصاد الاجتماعي) والتي اثرت على مبادئ القياس والتقرير في المحاسبة المالية في العديد من الدول والاقاليم .

وقد اقترح نوبز Nobes في عام 1983 نظام اخر للتبويب ، اذ قسم الممارسات والتطبيقات الى قسمين استنادا الى اساسين هما الاساس الكلي الموحد والاساس الجزئي ، فتبويب نوبز لا يبين الدول في المجموعات المختلفة فحسب بل يوضح مدى تقارب او تباعد هذه المجموعات ، فعلى سبيل المثال فان المحاسبة في استراليا باعتبارها من عائلة المملكة المتحدة اقرب الى المحاسبة في المملكة المتحدة من المحاسبة في الولايات المتحدة او كندا ، ومع ذلك فانها اقرب الى هاتين الدولتين من نظام المحاسبة في هولندا ، وكذلك اقرب الى هولندا من نظم المحاسبة في فرنسا او المانيا .

ان تقسيم نوبز الثنائي يشير الى نوعين من النظم القانونية (النظام العام والقانون) وتقترح اسس التبويب هذه ان النظام السياسي احد المتغيرات في تطوير المحاسبة وهو النقطة الاساسية للاتجاه نحو تبويب المحاسبة .

فالمحاسبة في دول النظام العام تسمى احيانا غير التشريعية او الانجلو ساكسونية او الانجلو امريكان ، في حين يشار الى المحاسبة في دول القانون عادة انها تشريعية .

ومن الجدير بالذكر ان تبويب نوبز مبني على اساس ممارسة القياس فقط وان ممارسة الافصاح لاتؤخذ بنظر الاعتبار .

وقد وضع جراي (Gray) تبويبا حكميا اخر مبنيا على دراساته التي يربط فيها بين المحاسبة والثقافة ، وقد قسم مناطق الثقافة الى عشرة مناطق وفقا للاتي :-

1 -خصائص السلطة والاجبار في النظام السياسي .

2 -خصائص القياس والايضاح .

وتتضمن تبويبات جراي درجات للتشابه او الاختلاف مثل نوبز .

2- التصنيف التجريبي

وهناك طريقة اخرى للتصنيف ، وهي تحليل المعايير والتقارير المحاسبية المستخدمة ، اذ قام عدد من الباحثين في سبعينات القرن الماضي باستخدام التحليل العاملي مبنيا على حزم من الممارسات المحاسبية الموجودة انذاك ، وقد استخدمت هذه الدراسة قاعدة من مبادئ المحاسبة والممارسة المحاسبية والتي اعدتها منشأة برايس ووتر هاوس العالمية للمحاسبة .

وقد خلصت دراسة اخرى لاحقة قام بها نير وفرانك (Nair & Frank) الى تبويب الممارسات المحاسبية الى اربعة مجموعات تم الوصول اليها تجريبيا والتي اطلق عليها النماذج الاصلية او المحاسبية وهي :-

المجموعة الاولى – الكومنويلث البريطاني .

المجموعة الثانية – امريكا اللاتينية .

المجموعة الثالثة – القارة الاوربية .

المجموعة الرابعة – الولايات المتحدة الامريكية .

وتم تصنيف هذه الدول على اساس العوامل الاقتصادية والاجتماعية ، اذ وجد ان كل دولة تقع تقريبا في نفس المجموعة المحاسبية اذا طبقت المقاييس الاقتصادية والاجتماعية ، كما اظهرت الدراسة ان المحاسبة المالية ترتبط بالعوامل البيئية وهو ما يؤيد الاعتقاد بانه من المتوقع ان تتشابه نظم المحاسبة في الدول التي تتشابه في النواحي البيئية .

لعل من اهم الاستنتاجات التي يمكن الخروج بها من هذه الدراسات الاتي :-

1 - وجوب تمييز ممارسات القياس عن الافصاح اذ ان هذا الجانبان للمحاسبة قد يتاثران نتيجة عوامل مختلفة كما انهما يتطوران بخطوط منفصلة .

2 -ان القياس المحاسبي اكثر ثباتا من الافصاح ، فمشاكل القياس عادة اصعب في التغيير من مشاكل الافصاح .

وهناك دراسة اخرى اجريت في تسعينات القرن الماضي قام بها دوبنيك و سالتر (Doupnik & Salter) قسمت الممارسة المحاسبية الى خمسين دولة ، اذ غطت هذه الدراسة مدى واسع من ممارسات القياس والافصاح ، وقد بينت هذه الدراسة تاثير العوامل البيئية وكذلك مدى غلبة النظام القانوني على الممارسة المحاسبية ، كذلك اثر اسواق راس المال ومعدلات التضخم ومستوى التنمية الاقتصادية . وقد اوضحت هذه الدراسة الى ان الدول ذات التحفظ المحاسبي يكون مستوى ممارسات الافصاح عند مستوى اقل والعكس صحيح ، وتتفق هذه النتيجة مع تبويب جراي .

اسئلة الفصل الثاني

1 -ما الغرض من تصنيف نظم المحاسبة ؟

2 -ترجع التصنيفات الحكمية للممارسة المحاسبية إلى كل من موللر ونوبز وجراي . كيف تختلف هذه التصنيفات الثلاثة عن بعضها البعض من حيث اساس التقسيم ؟

3 -قارن بين التصنيفات التجريبية لنظم الممارسة المحاسبية القائمة لكل من نير وفرانك وبين دوبنيك وسالتر .

الفصل الثالث

المحاسبة المقارنة

تعرفنا في الفصل السابق على المتغيرات (العوامل) التي تؤثر في اختلاف وتطور نظم المحاسبة وتطورها في دول العالم المختلفة ، ومن الطبيعي ان نظم المحاسبة تتجاوب مع هذه المتغيرات بطريقة مختلفة من دولة الى اخرى ، وبذلك يمكن ان ينتج اختلاف نظم المحاسبة من دولة لاخرى كما يمكن توقع تشابه نظم المحاسبة اذا تشابهت طريقة التجاوب مع هذه العوامل .

ان مهنة المحاسبة تتعرض إلى ضغوطات من جهات متعددة مثل الشركات متعددة الجنسية وهيئات الاوراق المالية ومؤسسات الاقراض الدولية كالبنك الدولي ... الخ بغرض تقليل الاختلافات في الممارسات المحاسبية واجراء حالة من التوافق في تلك الممارسات عن طريق اصدار المعايير الدولية للمحاسبة واعادة النظر فيها وتطويرها باستمرار اذ تعد معايير المحاسبة القواعد التي يستند اليها عند التطبيق وتشتمل على القوانيين والتشريعات التي تحكم اعداد القوائم المالية .

ان فهم كيفية وضع معايير المحاسبة واثار عملية وضع هذه المعايير تمكن من معرفة لماذا تاخذ المحاسبة في دولة ما طريقة دون اخرى ، ومع ذلك قد ينحرف التطبيق العملي عن المعايير .

سنحاول ان نناقش في هذا الفصل اسباب اختلافات المعايير المحاسبية من دولة لاخرى وتاثيرها على الممارسات والتطبيقات المحاسبية ، والتوافق المحاسبي الدولي.

3-1 اوجه اختلاف المعايير المحاسبية في بلدان العالم

يمكن ان يعرف المعيار المحاسبي " بانه مقياس متفق عليه يهدف الى المعالجة المناسبة لحالة معينة ويعد مرشدا في المجال العملي للمحاسب لتقليل المرونة غير الضرورية ويقلل كذلك من خيارات الادارة في التطبيق " .

تتطلب عملية وضع المعايير تعاون مجموعات من القطاع الخاص والقطاع العام وتشتمل مجموعات القطاع الخاص على ممارسي المهنة وكذلك المجموعات التي تتاثر بعملية التقرير المالي مثل مستخدمي ومعدي القوائم المالية وكذلك العاملين ويشمل القطاع العام الهيئات الحكومية مثل السلطات الضريبية والوزارات المختصة بالقانون التجاري وكذلك هيئات الاوراق المالية كما قد تؤثر سوق الاوراق المالية على العملية باعتبارها اما ضمن القطاع الخاص او العام بحسب الدولة ، ويختلف تاثير دور كل من هذه المجموعات في وضع معايير المحاسبة من دولة لاخرى وتساعد هذه الفروق على ايضاح اسباب اختلاف المعايير بين دول العالم .

والعلاقة بين معايير المحاسبة والممارسة العملية معقدة ، ففي بعض الحالات تشتق المعايير من الممارسة وفي حالات اخرى تشتق الممارسة من المعايير وقد تتاثر الممارسة بعوامل السوق مثل حالات التنافس على الاموال في اسواق راس المال ، فقد تعطي بعض الشركات - اختياريا – معلومات اكثر من المطلوب في حالة التنافس على الاموال وذلك للتجاوب مع طلبات المستثمرين وغيرهم فاذا كان الطلب على مثل هذه البيانات قويا بدرجة كافية فقد تتغير المعايير وتتطلب ضرورة الافصاح عن المعلومات التي كانت تفصح عنها اختياريا .

يمكن ان نعزو انحراف التطبيق المحاسبي العملي عن المعايير في كثير من الدول الى عدد من الاسباب اهمها :-

1 -ضعف عقوبات عدم التطبيق السليم للمعايير او فعاليتها في الكثير من الدول .
2 -قيام بعض الشركات وبشكل اختياري باضافة معلومات اكثر من المطلوب .
3 -في بعض الدول يتم السماح للشركات بالخروج عن معايير المحاسبة اذا كان ذلك يؤدي الى تمثيل صحيح لنتائج اعمالها ومركزها المالي .
4 -في بعض الدول يتم تطبيق معايير المحاسبة على القوائم المالية المستقلة للشركات وليس على القوائم المالية الموحدة لذلك تختار هذه الدول اسس اخرى للمحاسبة بجانب المعايير الوطنية عند اعداد القوائم المالية الموحدة .

ولكي نتمكن من تصور كيفية عمل المحاسبة في دولة ما يجب الاهتمام بعملية وضع معايير المحاسبة وكذلك الممارسة الفعلية ، ويضيف التدقيق (المراجعة) المصداقية للقوائم المالية .

وبالنسبة للتقرير المالي هناك اختلاف بين المحاسبة التي تهدف الى العرض "العادل" للمركز المالي ونتائج الاعمال ، والمحاسبة التي تهدف الى التماشي مع المتطلبات القانونية والضريبية . وتعتبر " العدالة " من خصائص نظام المحاسبة الانجلوساكسون – دول الاساس الجزئي وفقا لتسمية نوبز – وتتماشى نظم المحاسبة الانجلوساكسونية عادة في نظام القانون العام ومع حملة الاسهم باعتبارهم المصدر الرئيسي للتمويل ومن دول هذه المجموعة (المملكة المتحدة والولايات المتحدة وهولندا وغيرها والتي تتمسك بشدة بالروابط الاقتصادية والسياسية (فمثلا تؤثر الولايات المتحدة على كندا والمكسيك والفلبين) وتميل الدول التي تتماشى مع المتطلبات القانونية الى ان يكون لديها نظام قانوني وفقا لكود معين يعتمد بشدة على البنوك او الحكومة لمصادر التمويل – دول الاساس الكلي الموحد وفقل لتسمية نوبز – ولها مقاييس للمارسة المتحفظة نسبيا وارتباط قوي بين المحاسبة المالية والضريبية لذا يتوجب على الشركات ان تسجل الايرادات والمصروفات في حساباتها لاغراض الضريبة لذلك تؤثر قوانين الضريبة على المبالغ المقرر عنها في القوائم المالية وهذه المجموعة تضم كل دول القارة الاوربية تقريبا وكذلك مستعمراتهم السابقة في افريقيا وجنوب شرق اسيا واليابان .

والتمييز بين الدول ذات العرض العادل والدول ذات التطبيق القانوني له اثار كبيرة على العديد من القضايا المحاسبية وفيما يلي بعضا منها :-

1 -تحديد الاندثار اما على اساس الانخفاض في قيمة الموجود خلال عمره الانتاجي (عرض عادل) او على اساس القيمة المسموح بها للاغراض الضريبية (التطبيق القانوني) .
2 -يعالج الاستثمار التمويلي اما على اعتبار انه ياخذ شكل شراء الموجود – عرض عادل - ، او على اعتبار انه استئجار للعمليات المعتادة – تطبيق قانوني - .
3 -تستخدم التكاليف التاريخية عالميا لتقييم الموجودات الملموسة عند الحصول عليها ، ومع ذلك فقد يعاد تقييمها على اساس القيمة السوقية الجارية او يتم تسويتها وفقا لتغيرات مستوى الاسعار ، علاوة على ذلك فقد ترسمل قيمة بيع الموجودات غير الملموسة (مثل العلامة التجارية) عند مستوى القيمة السوقية المقدرة العادلة ، ويؤثر استخدام التكلفة التاريخية او اية طريقة تقييم اخرى على قيمة مصروف الاندثار او الاستنفاد في القوائم المالية .
4 - معالجة شهرة المحل الناتجة عن اقتناء منشاة لاخرى ، هناك معالجات بديلة لرسملة الشهرة منها الرسملة مع الاستنفاد او الرسملة بدون استنفاد او التخلص منها بالكامل في سن الحصول ، ويتاثر الدخل نتيجة هذه المعالجات .
5 - يتواكب التدقيق (المراجعة) مع نوع النظام القانوني والغرض من القوائم المالية ، وتميل مهنة التدقيق الى ان تكون اكثر تطورا وتنظيما في دول العرض العادل

خصوصا في تلك الدول المتاثرة بالمملكة المتحدة ويمارس المدققون الكثير من الطرق الحكمية عندما يكون الغرض منها هو العرض العادل للقوائم المالية وعلى العكس من ذلك ففي الدول ذات النظام القانوني تميل مهنة المحاسبة الى ان تكون اقل تطورا واكثر اتباعا لتعليمات الدولة ، ويكون الغرض من التدقيق في هذه الدول هو التاكيد اساسا على ان سجلات الشركة وقوائمها المالية تتفق مع المتطلبات القانونية .

2-3 التوافق المحاسبي الدولي

تتعرض مهنة المحاسبة وواضعي المعايير المحاسبية الى ضغوط من قبل الشركات متعددة الجنسيات ، وهيئات الاوراق المالية ، ومنظمي الاسواق المالية ، ومؤسسات الاقراض الدولية كالبنك الدولي ، لذا لابد من اجراء التوافق المحاسبي الدولي لغرض تقليل الاختلافات بالممارسات المحاسبية ... ونتعرض في ادناه الى التوافق المحاسبي الدولي على النحو الاتي :-

1-2-3 مفهوم التوافق المحاسبي الدولي :

يشير التوافق المحاسبي (او التنسيق المحاسبي) الى تقليل البدائل المحاسبية مع الاحتفاظ بدرجة عالية من المرونة في الممارسة المحاسبية ، فضلا عن ذلك فانه يسمح للدول المختلفة تبني معايير مختلفة على ان لا تكون تلك المعايير متعارضة فيما بينهما ، فعلى سبيل المثال في دول الاتحاد الاوربي ومع وجود برنامج التوافق كالمرشدات الاوربية الخاصة بالقياس والافصاح فان دولة مثل المانيا ما زالت تستخدم قياسات (الكلفة التاريخية) فيما تطبق هولندا قياسات (الكلفة الاستبدالية) دون خرق لمتطلبات التنسيق .

يمكن ان يعرف التوافق المحاسبي الدولي **" عملية زيادة الانسجام في الممارسات المحاسبية عن طريق وضع حدود لدرجة الاختلاف بينها "**

ان التوافق المحاسبي ينبغي ان لا يذهب للوصول الى قياس واحد يناسب الكل ، بل ينبغي ان يراعي الفروقات الوطنية ، على ان يراعي المجالات الاتية :-

1 -المعايير المحاسبية التي تتعامل مع القياس والافصاح .
2 -الافصاحات التي تقوم بها الشركات ذات الملكية العامة .
3 -معايير التدقيق .

2-2-3 مزايا التوافق المحاسبي الدولي

يستند مؤيدوا اجراء التوافق المحاسبي الدولي الى مجموعة من الاسباب اهمها :-

1 -ضرورة تحقيق الانسجام ما بين القوائم المالية لغرض عولمة الاسواق المالية ، كما ان هذا الانسجام يؤدي الى توفير كلف التمويل في اسواق راس المال العالمية .
2 -المنافع التي تحصل عليها الشركات المتعددة الجنسيات (تقليل جهود المحاسبين المبذولة في توحيد القوائم المالية لتلك الشركات ، تعزيز قدرة الشركات متعددة الجنسيات على تقييم اداء الشركات التابعة في الدول المختلفة ، تقييم جدوى الاستثمار في شركات اجنبية جديدة بالاعتماد على معايير واضحة .
3 -امكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية ، وبالتالي تلاشي سوء الفهم حول امكانية الاعتماد على القوائم المالية الاجنبية وازالة احد اهم معوقات تدفق الاستثمارات الاجنبية .
4 -توفر الدول النامية من خلال تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها كلفة وضع هذه المعايير على المستوى المحلي .
5 -تساعد المعايير المحاسبية الدولية على تحقيق مستوى عال من الممارسات المحاسبية الدولية ، ومن ثم تزيد الثقة في القوائم المالية من قبل المستثمرين والمستخدمين الاخرين لتلك القوائم .
6 -تستفاد شركات المحاسبة الدولية من التوافق المحاسبي في مجالين الاول وجود معايير محاسبية متناسقة تسهل عمل حسابات موحدة للزبائن الذين لديهم فروع او شركات تابعة ، كذلك زيادة قدرتها على مناقلة ملاكها العامل من دولة لاخرى .
7 -يقلل التوافق المحاسبي من الصعوبات التي تواجه جهات الائتمان الدولية مثل البنك الدولي في اجراء المقارنات والتقييمات .

3-2-3 معوقات وعيوب التوافق المحاسبي الدولي

على الرغم من المزايا المذكورة انفا الا ان التوافق المحاسبي الدولي تعرض وواجه مجموعة من الانتقادات والعيوب اهمها ما يلي :-

1 -الانتقادات :-

أ - يرى البعض ان المعايير المحاسبية 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 الاقتصادية) .

ب ينظر البعض الاخر الى معايير المحاسبة الدولية على انها تكتيك تمارسه شركات المحاسبة الدولية لزيادة زبائنها .

ت بالاتساق مع ما جاء في الفقرة (ب) فان بعض المؤسسات المالية الدولية والاسواق الدولية تستخدم المعايير المحاسبية وانها مطلوبة من قبل شركات المحاسبة الدولية فقط .

ث على مدى سنوات مضت فقد تطورت اسواق راس المال الدولية دون وجود معايير محاسبية دولية .

2 -المعوقات :-

أ - يشكل حجم الاختلاف ما بين الممارسات المحاسبية بين الدول المعوق الاول لانجاز التوافق المحاسبي .

ب ضعف الهياكل المهنية المحاسبية في بعض الدول (ولا سيما الدول التي تنظم فيها المحاسبة من قبل الدولة نفسها) .

ت الاعتزاز الوطني يشكل عائقا اخر امام تنفيذ التوافق المحاسبي الدولي .

ث التبعات الاقتصادية تمثل معوقا اخرا مهما ، اذ تختلف التاثيرات الاقتصادية لمقدار المنافع او الخسائر التي يحصل عليها او يخسرها كل طرف من اطراف العلاقة بالشركات المطبقة للمعايير المحاسبية ، وعلى ذلك فان مجالس وضع المعايير في كل دولة تراعي تلك التاثيرات قبل اصدار او تبني المعايير المحاسبية الدولية .

اسئلة الفصل الثالث

1 -حدد اهم اسباب انحراف التطبيق المحاسبي العملي عن المعايير في دول العالم .

2 -اذكر اهم الاختلافات في الممارسة المحاسبية الناشئة نتيجة التمييز بين الدول ذات العرض العادل والدول ذات التطبيق القانوني .

3 - ماذا يعني التوافق المحاسبي الدولي ؟ وما اهم مزاياه ؟

4 -ما اهم عيوب التوافق المحاسبي الدولي ؟ وما اهم المعوقات التي تجابه تنفيذه ؟

الفصل الرابع

المحاسبة عن المعاملات بالعملة الاجنبية

مقدمة

تعمل الشركات في بيئة دولية تشمل نشاطات متعددة منها العمليات الجارية الدولية والاستثمارات الدولية وان تلك الاعمال زادت من تعقيد نشاطاتها ، ولعل احد العوامل التي ساهمت في هذا التعقيد هو ان الشركات الدولية اصبحت تتعامل مع عملات نقدية متعددة لانجاز النشاطات الدولية ، فلكل بلد عملة خاصة به تخضع للتشريعات والقوانين ، ونظرا لان جميع العمليات ينبغي ان تسجل بعملة البلد الذي تعمل فيه الشركة الام لذا فان لاسعار الصرف اثر في نتائج الاعمال لتلك الشركات ويتباين هذا الاثر حين تكون اسعار الصرف للعملات الاجنبية متقلبة بين مدة واخرى وخلال اعداد الحسابات الختامية هذا الفصل يناقش اهم مشكلات العملة الاجنبية .

طبيعة عمليات العملة الاجنبية

تظهر عمليات العملة الاجنبية بشكل اساس نتيجة تعامل الشركات المحلية مع مجهزين او زبائن من دول اجنبية يتعاملون بعملات تختلف عن العملات المحلية وان تلك التعاملات عادة ما تكون اجلة لان العمليات النقدية لا تحتاج الى تسويات لاحقة ، لذا فان مشاكل عمليات العملة الاجنبية يمكن ايجازها بالاتي :-

1 -ان العمليات اجلة وليست نقدية .
2 -هناك تقلبات باسعار صرف العملة الاجنبية مقابل العملة المحلية .
3 -وقوع نهاية السنة المالية بين تاريخ العملية (الصفقة) وتاريخ تسويتها .

فمثلا لنفترض ان شركة عراقية اشترت معدات من مجهز اجنبي (شركة امريكية) بمبلغ مليون دولار حينما كان سعر الصرف للدولار (1$ = 1150 دينار عراقي) وان المبلغ يسدد بعد ثلاثة اشهر وبالدولار فان العملية تسجل في سجلات الشركة العراقية كالاتي :-

1150000000 من حـ / المعدات

1150000000 الى حـ / الدائنون

ولنفترض ايضا ان سعر الصرف للدولار اصبح (1$ = 1200 دينار عراقي) بعد مضي الاشهر الثلاثة فان الشركة العراقية ستصبح ملزمة بتسديد مبلغ (1200000000) دينار

عراقي وان الفرق بين المبلغ المثبت بالقيد والمبلغ المطلوب دفعه يمثل خسائر الصفقة ويحسب على وفق ما ياتي :-

خسائر فروقات العملة =(1200 – 1150) × 1000000 =(50000000) دينار

ان مشاكل العملة الاجنبية لا تقتصر على هذا فحسب ولا سيما اذا كانت للشركة عمليات متعددة مع زبائن متعددين لذلك فان موضوع عمليات العملة الاجنبية يشمل مجالات متعددة منها (عمليات استيراد وتصدير البضائع بالعملة الاجنبية وبالاجل ، الاقتراض او الاقراض بالعملة الاجنبية ، وغيرها) .

اسعار الصرف وعمليات العملة الاجنبية

يمكن انجاز عمليات العملة الاجنبية باستخدام نوعين من معدلات الصرف هما :-

- **معدل الصرف الاني (Spot rate)-** السعر الذي يمكن ان تباع او تشترى به العملة الاجنبية هذا اليوم .

- **معدل الصرف الاجل (Forward rate)-** هو سعر هذا اليوم الذي تباع او تشترى به العملة الاجنبية في المستقبل .

وبالنظر لان عمليات العملة الاجنبية تتطلب في معظم الاحيان بعضا من الوقت لاتمامها يتم النظر الى معدل الصرف الاجل على انه ميزة لعمليات العملة الاجنبية .

مداخل معالجة عمليات العملة الاجنبية

لمعرفة كيفية الاعتراف بالخسائر او المكاسب من عمليات العملة الاجنبية يستخدم المحاسبون مدخلين هما :-

1 -مدخل الصفقة الواحدة

بموجب هذا المدخل يتم النظر الى الصفقة على انها غير مكتملة كي تتم تسويتها بشكل كامل ، وان اية خسائر او مكاسب تؤجل الى تاريخ التسوية وتحمل على الحساب المختص (المعدات ، المشتريات ، المبيعات ، ..... الخ) وبالعودة الى معلومات المثال السابق فان مبلغ الـ (50000000) دينار سوف يحمل بها حساب المعدات المشتراة وحسب القيد الاتي :-

من مذكورين
1150000000 حـ / الدائنون
50000000 حـ / المعدات
1200000000 الى حـ / النقدية بالمصرف

وهكذا فان كلفة المعدات قد ازدادت بمبلغ الفرق بين سعر الصرف في تاريخ العملية وسعر الصرف في تاريخ التسوية بسبب ارتفاع سعر الصرف من (1150) الى (1200) دينار ولو حصل العكس بانخفاض سعر الصرف الى (1100) دينار سوف يتم تخفيض كلفة المعدات بالمقدار نفسه .

ويلاحظ عدم ظهور حساب (مكاسب او خسائر فروقات العملة) في مدخل الصفقة الواحدة ، ومن الجدير بالذكر ان هذا المدخل غير مقبول في المعايير المحاسبية الامريكية او الدولية ، ومن الناحية الفكرية فان تحميل المعدات او المبيعات او المشتريات، بفروقات اسعار الصرف يخالف مبدأ التحقق ويؤدي الى تداخل نتائج النشاط حين يكون تاريخ اعداد الحسابات الختامية واقعا بين تاريخ الصفقة وتاريخ تسويتها (وهو ما يحصل عادة) .

2 -مدخل الصفقتين

في ظل هذا المدخل تعتبر مكاسب او خسائر العملة النقدية (فروقات العملة) بمثابة مكاسب او خسائر فعلية متحققة يجب اظهارها بشكل منفصل ولا تقفل في حساب المشتريات او المبيعات الخارجية ، ثم تنقل في قيد اخر مستقل الى صافي الربح والى حساب الاحتياطي الخاص ، ومن هنا يرجع سبب التسمية بالمدخل الثنائي او مدخل الصفقتين .

تستند هذه الطريقة الى ان هنالك دائما قرارين او واقعتين منفصلتين هما واقعة قرار الشراء او البيع (الاستيراد او التصدير) والثاني واقعة قرار السداد او التحصيل ونتائج كل واقعة من مكاسب او خسائر يجب الا تتاثر باي قرارات اخرى ، لذلك فان نتائج عمليات المشتريات والمبيعات الخارجية تقفل في الجزء الخاص من حساب المتاجرة بقائمة الدخل ، وبشكل مستقل من عملية السداد او التحصيل النقدي المترتبة عليها والتي بدورها تتولد عنها مكاسب او خسائر فروقات عملة نقدية حقيقية ، ومن ثم يتعين قفلها بالجزء المخصص في حساب الارباح والخسائر حال عملية السداد او التحصيل .

لذا فان عملية تصدير (او استيراد) البضاعة وعملية تجميع النقد (او سداد النقد) من تحصيل قيمة المبيعات يعاملان كصفقتين مستقلين وكالاتي :-

1 -تسجل عملية البيع (او الشراء) بقيمة العملة المحلية بتاريخ البيع (او الشراء) .

2 -ان اية فروقات بين ارقام العملة المحلية التي سجلت في تاريخ الصفقة والارقام الفعلية للعملية المحلية في تاريخ تسوية الصفقة تعامل على انها (مكاسب او خسائر الصفقة) ويتم الافصاح عنها في كشف الدخل بشكل مستقل عن المبيعات (او المشتريات) .

وبالعودة الى معلومات المثال السابق فان مبلغ الـ (50000000) دينار سوف يعترف بها وحسب القيد الاتي :-

من مذكورين

1150000000 حـ / الدائنون
50000000 حـ / مكاسب و خسائر فروقات العملة
1200000000 الى حـ / النقدية بالمصرف

ان موضوع عمليات العملة الاجنبية يشمل مجالات متعددة منها عمليات استيراد وتصدير البضائع بالعملة الاجنبية وبالاجل ، الاقتراض او الاقراض بالعملة الاجنبية .. وغيرها ، وسنناقش الاستيراد والتصدير والاقراض والاقتراض والعقود الاجلة وبعدد من الامثلة التوضيحية فقط .

اولا – الاستيراد والتصدير

مثال 1 / المشتريات الخارجية (الاستيراد)

في 1 / 8 / 2012 تعاقدت احدى الشركات العراقية مع احدى الشركات المصرية على استيراد بضائع ومنتجات مصرية وفقا للشروط الاتية :-

1 -تبلغ قيمة العقد مليون جنيه مصري .
2 -تسدد قيمة العقد بعد شهرين من تاريخ التعاقد .
3 -يبلغ سعر الصرف للجنيه المصري في تاريخ التعاقد (173) دينار عراقي .
4 -تنتهي السنة المالية للشركة العراقية في 12/31/ من كل عام .

المطلوب / تسجيل قيود اليومية اللازمة (اثبات وغلق) في سجلات المستورد (الشركة العراقية) وفقا للافتراضين المستقلين الآتيين : -

أ - سعر الصرف للجنيه المصري في تاريخ السداد كان (163) دينار عراقي .
ب سعر الصرف للجنيه المصري في تاريخ السداد كان (183) دينار عراقي .

الحل /

1 / 8 / 2012

173000000 من حـ / المشتريات الخارجية
173000000 الى حـ / المجهزين

عن شراء بضاعة بالاجل بمبلغ مليون جنيه مصري بسعر صرف (173) دينار

أ - 1 / 10 / 2012

173000000 من حـ / المجهزين

الى مذكورين

163000000 حـ / النقدية بالمصرف

1000000 حـ / مكاسب وخسائرفروقات العملة (مكاسب)

عن سداد قيمة البضاعة للمجهزين والاعتراف بمكاسب فروقات العملة

2012 / 12 / 31

1000000 من حـ / مكاسب وخسائر فروقات العملة

1000000 الى حـ / الارباح والخسائر

عن غلق مكاسب فروقات العملة النقدية في حـ/ أ.خ

ب -1 / 10 / 2012

من مذكورين

173000000 حـ / المجهزين

1000000 حـ / مكاسب وخسائر فروقات العملة

183000000 الى حـ / النقدية بالمصرف

عن سداد قيمة البضاعة للمجهزين (تسوية الصفقة) والاعتراف بخسائر فروقات العملة

2012 / 12 / 31

1000000 من حـ / الارباح والخسائر

1000000 الى حـ / مكاسب وخسائر فروقات العملة

عن غلق خسائر فروقات العملة النقدية في حـ/ أ.خ

ملاحظة:- بالنسبة للمصدر (الشركة المصرية) لا يحصل لديه مكاسب او خسائر فروقات العملة وذلك لان قيمة العقد والسداد تم بعملته المحلية (الجنيه المصري) ومن ثم تكون قيمة الرصيد المستحق في السجلات مساوية تماما لقيمة التحويل الوارد من المصرف .

مثال 2 / المبيعات الخارجية (التصدير)

في 22 / 6 / 2010 تعاقدت احدى الشركات العراقية مع احدى الشركات المصرية على استيراد بضائع ومنتجات مصرية ، وقد توفرت لديك المعلومات الاتية عن هذه الصفقة :-

1 -تبلغ قيمة العقد (5) مليون دينار عراقي .

2 -في 1 / 7/ 2010 تم شحن البضاعة المتفق عليها .

3 -بلغ سعر الصرف للجنيه المصري في تاريخ الشحن (163) دينار عراقي .

4 -تم الاتفاق على ان يكون السداد بعد شهرين من تاريخ الشحن .

المطلوب / تسجيل قيود اليومية اللازمة (اثبات وغلق) في سجلات المصدر (الشركة المصرية) وفقا للافتراضين المستقلين الآتيين : -

أ - سعر الصرف للجنيه المصري في تاريخ السداد كان (153) دينار عراقي .

ب سعر الصرف للجنيه المصري في تاريخ السداد كان (173) دينار عراقي .

الحل /

2010 / 7 / 1

30675 من حـ / المدينون

30675 الى حـ / المبيعات الخارجية

عن بيع بضاعة بالاجل بمبلغ (5) مليون دينار عراقي بسعر صرف (163) دينار

أ - **2010 / 9 /1**

32679 من حـ / النقدية بالمصرف

الى مذكورين

30675 حـ / المدينون

2004 حـ / أ.خ فروقات العملة (مكاسب)

عن تحصيل قيمة المبيعات الخارجية بسعر صرف(153)دينار والاعتراف بمكاسب فروقات

2010 / 12 / 31

2004 من حـ / مكاسب وخسائر فروقات العملة

2004 الى حـ / الارباح والخسائر

عن غلق مكاسب فروقات العملة النقدية في حـ/ أ.خ العام

ب -1 / 9 / 2010

من مذكورين

28901 حـ / النقدية بالمصرف

1774 حـ / مكاسب وخسائر فروقات العملة (خسائر)

30675 الى حـ / المدينون

عن تحصيل قيمة المبيعات الخارجية بسعر صرف (173) دينار للجنيه المصري

والاعتراف بمكاسب فروقات العملة

2010 / 12 / 31

1000000 من حـ / الارباح والخسائر

1000000 الى حـ / مكاسب وخسائر فروقات العملة (خسائر)

عن غلق خسائر فروقات العملة النقدية في حـ/ أ.خ العام

ملاحظة:- ان تحقق مكاسب او خسائر فروقات العملة النقدية للشركة المصدرة (الشركة المصرية)تعتمد على ارتفاع او انخفاض سعر الصرف وقت السداد في حالة الاتفاق بين الطرفين على السداد بعملة المستورد (الشركة العراقية) .

مثال 3 / عمليات التصدير والاستيراد في سنة مالية والسداد في السنة المالية اللاحقة

في 15 / 10 / 2011 تعاقدت احدى الشركات العراقية مع احدى الشركات السورية على استيراد بضائع ومنتجات ، وقد توفرت لديك المعلومات الاتية عن هذه الصفقة :-

1 -تبلغ قيمة العقد (5) مليون ليرة سورية .
2 -في 15 / 12 / 2011 تم شحن البضاعة المتفق عليها الى الموانئ العراقية .
3 -تم الاتفاق على ان يكون السداد بعد سنتين من تاريخ الشحن .
4 -تنتهي السنة المالية للشركة العراقية في 12/31/ من كل عام .
5 -اسعار صرف الليرة السورية مقابل الدينار العراقي كانت كالاتي :-

التاريخ	سعر صرف الليرة السورية
2011 / 10 / 15	0.065 دينار عراقي
2011 / 12 / 15	0.085 دينار عراقي
2012 / 10 / 15	0.075

المطلوب / تسجيل قيود اليومية اللازمة (اثبات وغلق) في سجلات المستورد (الشركة العراقية) اذا علمت ان السداد قد تم قبل عام من الموعد المحدد في العقد .

الحل /

2011 / 10 / 15

325000 من حـ / المدينون

325000 الى حـ / المبيعات الخارجية

عن بيع بضاعة بالاجل بمبلغ (5) مليون دينارعراقي بسعر صرف (0.065) دينار

2011 / 12 /31

100000 من حـ / المدينون

100000 الى حـ / مكاسب وخسائر فروقات العملة (مكاسب)

عن اثبات الاعتراف بمكاسب فروقات العملة (0.085 – 0.065) × 5000000

2011 / 12 / 31

100000 من حـ / مكاسب وخسائر فروقات العملة (مكاسب)

100000 الى حـ / الارباح والخسائر

عن غلق مكاسب فروقات العملة النقدية في حـ/ أ.خ العام

2012 / 10 / 15

من مذكورين

375000 حـ / النقدية بالمصرف

50000 حـ / مكاسب وخسائر فروقات العملة (خسائر)

425000 الى حـ / المدينون

عن تحصيل قيمة المبيعات بمبلغ (5) مليون دينار عراقي (0.085 – 0.075)

2012 / 12 / 31

1000000 من حـ / الارباح والخسائر

1000000 الى حـ / مكاسب وخسائر فروقات العملة (خسائر)

عن غلق خسائر فروقات العملة النقدية في حـ/ أ.خ العام

ملاحظة:- استنادا للمعيار الدولي (21) يتعين الاعتراف بالمكاسب والخسائر المتوقعة بالحسبان عند اقفال الحسابات في نهاية الفترة المالية من كل عام اذا تم التعاقد في سنة مالية والسداد في سنة مالية لاحقة ، و 1لك بافتراض ان عملية التحصيل قد تمت في ذلك التاريخ وباسعار الصرف الجارية في ذلك اليوم ، ويعالج الفرق باعتباره ربحا او خسارة في حـ/ أ.خ الخاص بنفس السنة وذلك لاعادة تقويم للحسابات بالعملة النقدية الاجنبية ووفقا لاسعار الصرف السائدة في تاريخ نهاية الفترة المالية للشركة .

مثال 4 / عمليات التصدير والاستيراد باستخدام عملة دولة ثالثة

في 1 / 8 / 2013 تعاقدت احدى الشركات العراقية مع احدى الشركات المصرية على استيراد بضائع ومنتجات مصرية ، وقد توفرت لديك المعلومات الاتية عن هذه الصفقة :-

1 -تبلغ قيمة العقد (100000) دولار امريكي .

2 -في 10 / 8 / 2013 تم شحن البضاعة المتفق عليها الى الموانئ العراقية .

3 -تم سداد قيمة العقد بعد شهرين من تاريخ الشحن .

4 -تنتهي السنة المالية للشركة العراقية في 12/31/ من كل عام .

5 -اسعار صرف الدولار الامريكي مقابل كل من الدينار العراقي والجنيه المصري كانت كالاتي :-

تاريخ سعر الصرف للدولار الامريكي	الدينار العراقي	الجنيه المصري
2013 / 8 / 10	1210	6
2013 / 10/ 10	1200	5

المطلوب / تسجيل قيود اليومية اللازمة في سجلات كل من المستورد والمصدر .

الحل /

سجلات المستورد (الشركة العراقية)	سجلات المصدر (الشركة المصرية)
2013 / 8 / 10 1210000000 من حـ / المشتريات الخارجية 1210000000 الى حـ / المجهزين عن مشتريات خارجية بالاجل وبمبلغ (100000) دولار امريكي بسعر صرف (1210) دينار للدولار	**2013 / 8 / 10** 600000 من حـ / المدينون 600000 الى حـ / المبيعات الخارجية عن مبيعات خارجية بالاجل وبمبلغ (100000) دولار امريكي بسعر صرف (6) جنيه للدولار
2013 / 10 / 10 1210000000 من حـ / المجهزين **الى مذكورين** 1200000000 حـ / النقدية بالمصرف 10000000حـ/ مكاسب وخسائر فروقات العملة عن سداد قيمة المشتريات الخارجية والاعتراف بمكاسب فروقات العملة	**2013 / 10 / 10** **من مذكورين** 500000 حـ / النقدية بالمصرف 100000حـ/ مكاسب وخسائر فروقات العملة 600000 الى حـ / المدينون عن تحصيل قيمة المبيعات الخارجية والاعتراف بخسائر فروقات العملة
2013 / 12 / 31 10000000من حـ / مكاسب وخسائر فروقات العملة 10000000 الى حـ / الارباح والخسائر عن غلق مكاسب فروقات العملة في حـ/ أ.خ العام	**2013 / 12 / 31** 100000 من حـ / الارباح والخسائر 100000 الى حـ / مكاسب وخسائر فروقات العملة عن غلق خسائر فروقات العملة في حـ/أ.خ العام

ثانيا – عمليات الاقراض والاقتراض

بسبب تغاير اسعار الفائدة وعوامل اخرى تقوم الشركات بالاقراض او الاقتراض بالعملة الاجنبية مع الالتزام باعادة المبلغ الاصلي والفوائد بالعملة الاجنبية .

ان القواعد الاساسية للمعالجة المحاسبية تشمل الاتي :-

1 -تسجيل مبلغ الدين الاساس بالعملة المحلية وبمعدل الصرف الاني (Spot rate) .
2 -في تواريخ الميزانيات العمومية اللاحقة يجب ان يعدل مبلغ الدين بالعملة المحلية وفقا لمعدل الصرف الجديد .
3 -اية نتائج تنشا نتيجة التعديل (التسوية) اعلاه والمتمثلة بمكاسب او خسائر فروقات العملة تحمل على حساب الدخل مباشرة .

4 - مكاسب او خسائر فروقات العملة الناشئة عن مدفوعات فوائد القرض (التي تدفع بتاريخ محدد وخلال مدة دورية) تتمثل في الفرق بين معدل الصرف في تاريخ دفع الفائدة ومتوسط سعر الصرف خلال المدة .

مثال 5 / الاقراض والاقتراض بالعملة الاجنبية

في 2005/1/1 اقترضت شركة امريكية مبلغ (2) مليون فرنك سويسري (Sw Fr) لمدة (5) سنوات وبمعدل فائدة (3%) تدفع بشكل نصف سنوي وبالفرنك السويسري على ان يدفع المبلغ الاساس في نهاية المدة .

كانت اسعار الصرف للفرنك السويسري كالاتي :-

2005/1/1 $ 0.5800

2005/6/30 $ 0.5850

2005/12/31 $ 0,5840

متوسط سعر الصرف للنصف الاول من السنة (0.5825 $)

متوسط سعر الصرف للنصف الثاني من السنة (0.5860 $)

المطلوب / تسجيل قيود اليومية اللازمة لاثبات مبلغ القرض وسداد الفائدة والتسويات ذات العلاقة للمعلومات اعلاه .

الحل /

2005 / 1 / 1

1160000 من حـ / النقدية بالمصرف

1160000 الى حـ / قروض خارجية (3%)

عن استلام مبلغ القرض (2000000 × 0.5800)

2005 / 6 / 30

10000 من حـ / مكاسب وخسائر فروقات العملة

10000 الى حـ / قروض خارجية (3%)

الاعتراف بخسائر فروقات العملة للقرض 2000000 × (0.5850 - 0.5800)

2005 / 6 / 30

2000000 × 3% × 12/6 = 30000 × 0.5825 = 17475 دولار فائدة القرض

30000 × 0.5850 = 17550 دولار

من مذكورين

17475 حـ / مصروف فوائد القروض

75 حـ / مكاسب وخسائر فروقات العملة

17550 الى حـ / النقدية بالمصرف

عن سداد فائدة القرض والاعتراف بخسائر فروقات العملة للقرض

2005 / 12 / 31

2000 من حـ / قروض خارجية (3%)

2000 الى حـ / مكاسب وخسائر فروقات العملة

الاعتراف بمكاسب فروقات العملة للقرض 2000000 × (0.5850 - 0.5840)

2005 / 12 / 31

2000000 × 3% × 12/6 = 30000 × 0.5860 = 17580 دولار فائدة القرض

30000 × 0.5840 = 17520 دولار مكاسب فروقات العملة

17580 من حـ / مصروف فوائد القروض

الى مذكورين

60 حـ / مكاسب وخسائر فروقات العملة

17520 حـ / النقدية بالمصرف

عن سداد فائدة القرض والاعتراف بمكاسب فروقات العملة للقرض

ثالثا– العقود الاجلة بالعملة الاجنبية

تسجل العقود الاجلة في تاريخ الميزانية بالقيمة العادلة وتقاس بالعودة الى التغيرات في معدلات الصرف وان التغيرات في معدلات الصرف يتم الاعتراف بها كمكاسب او خسائر وتحمل على دخل الفترة .

وينبغي ان تعالج الشركات الداخلة في عقود اجلة لحماية الصفقات الخاصة بالبيع والشراء في سجلاتها بشكل متشابه ولكن لكل صفقة على حدة (صفقة البيع او الشراء وصفقة العقد الاجل) وفي هذا النطاق تظهر امامنا ثلاثة مصطلحات لابد من وضع مفهوم واضح لها .

1 -**العقد الاجل**

هي ترتيبات لتبادل العملات لدولتين مختلفتين بمعدل صرف متفق عليه ويتم الوفاء في تاريخ محدد ومتفق عليه كذلك .

2 -**علاوة العقد الاجل**

لكون معدل التبادل الاجل يختلف عن معدل التبادل الاني فان الفرق بين المعدلين يسمى علاوة حين يكون الاول اكبر من الثاني .

3 -**خصم العقد الاجل**

يحصل حين يكون معدل التبادل الاني اكبر من معدل التبادل الاجل في العقود الاجلة .

وفي جميع الاحوال فان العقود الاجلة لاتستخدم فقط في حماية صفقات البيع والشراء بل يمكن ان تستخدم للاغراض الاضافية الاتية :-

1 -التحوط من الالتزامات غير المتحققة بالعملة الاجنبية .

2 -المضاربة بالعملة الاجنبية .

مثال 6 / العقود الاجلة بالعملة الاجنبية

توفرت لديك المعلومات الاتية عن احدى الصفقات لشركة مولي الامريكية :-

1 -في 2011/12/1 باعت الشركة الامريكية بضاعة الى زبون فرنسي بمبلغ (500000) يورو € تستحق في 2012/3/1 .

2 -ان الصفقة تتم تسويتها باليورو € .

3 -لغرض التحوط من تقلبات اسعار الصرف دخلت الشركة الامريكية بعقد لبيع (500000) يورو مع احد البنوك تستحق في 2012/3/1 وبسعر صرف مقداره (1.055) دولار $.

4 -كانت معدلات الصرف لليورو مقابل الدولار في تواريخ محددة كالاتي :-

في 2011/12/1 $ 1.05

في 2011/12/31 $ 1.08

في 2012/3/1 $ 1.07

المطلوب قيود اليومية اللازمة في سجلات الشركة الامريكية للسنوات 2011 ، 2012 .

الحل / 2011/12/1

525000 من حـ/ المدينون

525000 الى حـ/ المبيعات

عن اثبات قيمة المبيعات بالسعر الاني (500000 × 1.05)

2011/12/1

527500 من حـ/ مدينو العملة المحلية

الى مذكورين

2500 حـ/ علاوة العقود الاجلة

525000 حـ/ دائنو العملة الاجنبية

عن اثبات قيمة العقد الاجل مع البنك الصراف

2011/12/31

15000 من حـ/ المدينون

15000 الى حـ/ مكاسب وخسائر فروقات العملة

عن اثبات قيمة مكاسب فروقات العملة الخاصة بصفقة البيع (1.08 - 1.05)× 500000

2011/12/31

15000 من حـ/ مكاسب وخسائر فروقات العملة

15000 الى حـ/ دائنو العملة الاجنبية

عن اثبات قيمة خسائر فروقات العملة الخاصة بصفقة العقد الاجل (1.08 - 1.05)× 500000

2011/12/31

833 من حـ/ علاوة العقود الاجلة

833 الى حـ/ ايرادات اطفاء العلاوة

عن اثبات اطفاء جزء من العلاوة (2500 × 3/1)

2012/3/1

5000 من حـ/ مكاسب وخسائر فروقات العملة

5000 الى حـ/ المدينون

عن اثبات قيمة خسائر فروقات العملة الخاصة بصفقة البيع (1.08 - 1.07)× 500000

2012/3/1

5000 من حـ/ دائنو العملة الاجنبية

5000 الى حـ/ مكاسب وخسائر فروقات العملة

عن اثبات قيمة مكاسب فروقات العملة الخاصة بصفقة العقد الاجل (1.08 - 1.07)× 500000

2012/3/1

من مذكورين

527500 حـ/ النقدية

535000 حـ/ دائنو العملة الاجنبية

الى مذكورين

527500 حـ/ مدينو العملة المحلية

535000 حـ/ الاستثمارات في العملة الاجنبية

عن استلام مبلغ العملة الاجنبية من البنك الصراف

2012/3/1

535000 من حـ/ الاستثمارات في العملة الاجنبية

535000 الى حـ/ المدينون

عن تسوية حساب الاستثمارات في العملة الاجنبية في حساب المدينون

2012/3/1

1667 من حـ/ علاوة العقود الاجلة

1667 الى حـ/ ايرادات اطفاء العلاوة

عن اثبات اطفاء ما تبقى من العلاوة (2500 × 3/2)

ملاحظات على الحل

1 -القيود المطلوب تسجيلها في 2011/12/1 :-

أ - شحن البضاعة للزبون الفرنسي واثبات قيد المديونية .

ب -اثبات قيد العقد الاجل مع البنك الصراف وحساب العلاوة .

2 -القيود المطلوب تسجيلها في 2011/12/31 :-

أ - اجراء تسوية بالفروقات باسعار الصرف في تاريخ الميزانية الخاصة بصفقة البيع.

ب -اجراء تسوية بالفروقات باسعار الصرف في تاريخ الميزانية الخاصة بصفقة العقد الاجل .

ت -اطفاء جزء من العلاوة وبمقدار المدة المنقضية من تاريخ الصفقة الى تاريخ الميزانية .

3 -القيود المطلوب تسجيلها في 2012/3/1 :-

أ - اجراء تسوية بالفروقات باسعار الصرف في تاريخ التسوية لصفقة البيع .

ب -اجراء تسوية بالفروقات باسعار الصرف في تاريخ التسوية لصفقة العقد الاجل .

ت -اجراء قيد تسوية لحساب المدينون .

ث -اجراء قيد استلام المبلغ وتسوية العقد الاجل .

ج -اجراء قيد اطفاء الجزء المتبقي من العلاوة .

4 -يلاحظ من العمليات المذكورة انفا ان الشركة استطاعت التحوط من اسعار الفائدة ، فمع انها باعت البضاعة بمبلغ (525000) دولار حينما كان سعر الصرف (1.05) فانها استلمت مبلغ (527500) دولار عند تاريخ الاستلام ، ولو كان سعر الصرف قد انخفض الى (1.03) مثلا لبقيت الشركة الامريكية تستلم مبلغ (527500) دولار لان مبلغ التعاقد مع الصراف تم على اساس سعر صرف ثابت (1.055) دولار . اما فيما يتعلق باطفاء العلاوة فانها تمت على قسطين الاول في 2011/12/31 وتم اطفاء (3/1) المبلغ لان المدة المنقضية كانت شهر واحد من كامل مدة العقد البالغة (3) اشهر ، والقسط الثاني تم اطفاء (3/2) مبلغ العقد لان المدة المنقضية هي شهرين .

أسئلة وتمارين الفصل الرابع

أسئلة

1 -كيف تظهر عمليات العملة الاجنبية ؟ ومن اين تنشا مشاكلها ؟

2 -وضح مفهوم مدخل الصفقة الواحدة ، وما عيوبه ؟

3 -وضح مفهوم مدخل الصفقتين .

4 -ما القواعد الاساسية للمعالجة المحاسبية لعمليات الاقراض والاقتراض الدولية بالعملات الاجنبية ؟

التمارين

ت 1 /

جرت العمليات الاتية في شركة الرافدين للاستيراد والتصدير خلال شهر نيسان 2010 :-

في 3 منه – استوردت الشركة ادوات كهربائية متنوعة من مجهز ياباني على الحساب بمبلغ (16000000) ¥ ين .

في 9 منه – باعت الشركة عدد من المثاقب الكهربائية الى بائع تجزئة اردني بمبلغ (10000) دينار اردني على الحساب .

في 16 منه – دفعت الشركة نصف قيمة الدفعة المستلمة من المجهز الياباني .

في 22 منه – قبضت الشركة جميع مستحقاتها على التاجر الاردني .

في 30 منه – اكملت الشركة سداد ما بذمتها تجاه المجهز الياباني .

كانت اسعار صرف العملات الاجنبية مقابل الدينار العراقي للتواريخ اعلاه كالاتي :-

تاريخ سعر الصرف بالدينار العراقي	الين الياباني	الدينار الاردني
2010 / 4 / 3	10	2000
2010 / 4/ 9	10	2000
2010 / 4/ 16	11	1955
2010 / 4/ 22	10	1950
2010 / 4/ 30	9	1945

المطلوب / اثبات قيود اليومية اللازمة للمعاملات اعلاه في سجلات شركة الرافدين .

ت 2 /

جرت العمليات الاتية في شركة سامراء لصناعة الادوية خلال شهري تشرين الثاني وكانون الاول لسنة 2009 :-

في 11/6– استوردت الشركة مواد اولية من شركة (AGT) السويسرية بمبلغ (60000) فرنك سويسري على الحساب .

في 11/15 – باعت الشركة ادوية متنوعة الى زبون سوري بمبلغ (10000) دولار امريكي على الحساب .

في 11/18 – باعت الشركة ادوية متنوعة الى زبون اماراتي بمبلغ (1200) يورو على الحساب .

في 11/20 – اشترت الشركة مواد اولية من مجهز الماني بمبلغ (15000) مارك الماني على الحساب .

في 12/31 – تم استلام وسداد جميع عمليات النقد الاجنبي من والى المجهزين والزبائن .

كانت اسعار صرف العملات الاجنبية مقابل الدينار العراقي للتواريخ اعلاه كالاتي :-

تاريخ سعر الصرف	الفرنك	الدولار	اليورو	المارك
2009 / 11 / 6	588	1200	1800	495
2009 / 11/ 15	584	1190	1810	490
2009 / 11/ 18	571	1180	1790	500
2009 / 11/ 20	561	1170	1805	480
2009 / 12/ 31	552	1160	1820	470

المطلوب /

1 -اثبات قيود اليومية اللازمة للمعاملات اعلاه في سجلات شركة سامراء لصناعة الادوية .

2 -اجراء قيود التسوية والغلق اللازمة في 2009/12/31 .

ت 3 /

في 2005/1/1 اقترضت الشركة العامة للصناعات الالكترونية مبلغ (250000) $ دولار من مصرف الرشيد لمدة (5) سنوات وبفائدة سنوية نسبتها (6%) تدفع عل شكل دفعات نصف سنوية وبالدولار الامريكي ، على ان يدفع المبلغ الاساسي للقرض في نهاية مدة القرض ويتم اجراء التسويات الخاصة بالتغيرات في اسعار الصرف للقرض والفائدة كل (6) اشهر

كانت اسعار الصرف للدولار الامريكي بالدينار خلال تواريخ محددة من سنة 2005 كالاتي :-

2005/1/1	1240 دينار عراقي
2005/6/30	1140 دينار عراقي
2005/12/31	1100 دينار عراقي

المطلوب /

اثبات قيود اليومية والتسوية اللازمة للمعاملات اعلاه في سجلات الشركة العامة للصناعات الالكترونية .اذا علمت ان متوسط معدلات الصرف للعملة الاجنبية لكل (6) اشهر يحسب وفقا للمتوسط البسيط .

ت 4 /

في 2005/12/1 قامت شركة النفط الوطنية العراقية ببيع (500000) برميل من النفط الخام وبسعر (50) $ للبرميل الواحد الى شركة امريكية ، وتم الاتفاق على ان يتم تسوية الصفقة في 2006/1/31 . وفي 2005/12/1 قامت شركة النفط الوطنية العراقية بتوقيع عقد اجل البيع بمبلغ (25000000) $ الى البنك المركزي العراقي بسعر تبادل محدد قدره (1270) دينار عراقي ينفذ العقد في 2006/1/31 .

وقد كانت اسعار التبادل المباشرة للدينار العراقي كالاتي :-

التاريخ	المعدل الاني	المعدل الاجل
2005/12/1	1250	1270
2005/12/31	1290	1295
2006/1/31	1280	--

المطلوب

اعداد قيود اليومية اللازمة التي يجب ان تجريها شركة النفط الوطنية العراقية للعامين 2005 ، 2006 لصفقتي البيع والعقد الاجل .

الفصل الخامس

المحاسبة عن تغيرات الاسعار

مقدمة

يعد تذبذب قيم العملة النقدية من الخصائص المميزة للاعمال الدولية ، وهناك عدة مصاعب لدراسة موضوع تغيرات الاسعار النقدية للسلع والخدمات ، واولى هذه المصاعب هي حاجتنا للتمييز بين التغيرات العامة والتغيرات الخاصة للاسعار .

فالتغير في مستوى الاسعار العام يحصل عندما يتغير متوسط اسعار كل السلع والخدمات في الاقتصاد وبذلك تحقق الوحدة النقدية مكاسب او خسائر في قوتها الشرائية بشكل عام ، وتسمى الزيادة العامة في اسعار السلع والخدمات بالتضخم ، في حين يسمى النقص العام في اسعار السلع والخدمات بالانكماش .

ومن الناحية الاخرى يشير التغير في الاسعار الخاصة الى التغير في اسعار سلع او خدمات معينة بسبب تغيرات في انواق المستهلكين او التطور التكنولوجي او المضاربة من قبل البائعين .

ويشعر المستهلكون باثار التضخم على مستوى معيشتهم اليومية ، في حين تشعر المنشات باثار التضخم عندما ترتفع اسعار مدخلاتها من عوامل الانتاج .

كما ويؤثر التضخم المحلي بدوره على اسعار الصرف المستخدمة في ترجمة ارصدة العملات الاجنبية الى ما يعادلها بالعملة المحلية .

ان القياس المحاسبي يعتمد بشكل اساسي على القياس النقدي المستند الى افتراض الثبات النقدي ، الا ان هذا الافتراض يكون غير واقعي عند قياس الدخل للشركة خلال مدد تغيرات المستويات العامة للاسعار ، الامر الذي يتطلب اجراء تعديلات على القوائم المالية المعدة في فترات تغيرات الاسعار .

ويمكن اجراء التعديلات اللازمة على القوائم المالية طبقا لتغيرات الاسعار وفقا للصيغ الاتية :-

1 -التعديلات العامة – وتعتمد على مفهوم القوة الشرائية العامة .
2 -التعديلات الخاصة – وتعتمد على القيم الجارية .
3 -التعديلات المختلفة – تعتمد على مزيج من الكلف والقيم .

يناقش هذا الفصل تاثير التضخم على القوائم المالية وطرق القياس البديلة للتضخم ، فضلا عن التطرق الى معايير المحاسبة الدولية ذات العلاقة بالتضخم .

مفهوم التضخم

حين ترتفع اسعار السلع والخدمات بشكل عام يقال ان التضخم قد حصل ، فالاقتصاديون يقيسون التضخم من خلال تحديد الاسعار الجارية من السلع والخدمات ومقارنة هذه الاسعار مع اسعار مكونات سلة السلع والخدمات نفسها في مدة سابقة (سنة الاساس) فعلى سبيل المثال لو كانت هذه السلع والخدمات في نهاية السنة الاولى تبلغ (120000) دينار وكانت اسعارها في نهاية السنة الثانية (132000) دينار فان التضخم في السنة سوف يبلغ 10% (132000 – 120000) ÷ 120000 .

في الحالة المذكورة انفا قمنا بقياس الزيادة في المعدل العام للاسعار او ما يسمى معدل التضخم ، فمعدل التضخم العام يعكس كذلك الانخفاض في القوة الشرائية لوحدة النقد ، وفي مثالنا فاننا نحتاج الى (132000) دينار لشراء السلع والخدمات نفسها التي كان بالامكان شراؤها في السنة الاولى بمبلغ (120000) دينار اي ان وحدة النقد (الدينار) فقدت ما نسبته (10%) من قوتها .

من المثال اعلاه يلاحظ ان السلع والخدمات قد زادت اسعارها بنسبة (10%) حين كان معدل التضخم (10%) ، ولكن ربما تكون اسعار سلع اخرى ازدادت او انخفضت فمثلا المكائن قد ازدادت بنسبة (15%) وان قيمة الادوات الاحتياطية للماكنة قد ارتفعت بنسبة (12%) وان اسعار الخدمات ارتفعت بنسبة (5%) وان اسعار المواد الاولية انخفضت بنسبة (4%) . وهذه كلها مقاييس للتغيرات الخاصة في الاسعار ومع ذلك فان التغيرات الخاصة في الاسعار قادت الى تغير عام بمعدل (10%) وهكذا ...

يمكن تعريف التضخم بانه :-

- **الارتفاع العام في المستوى العام للاسعار في اقتصاد معين .**

- **او هو الانخفاض في القوة الشرائية لوحدة النقد في اقتصاد معين .**

وتتدرج معدلات التضخم من المعدلات البسيطة (التضخم الزاحف) الى التضخم بمعدلات عالية (التضخم الجامح) .

تاثير التضخم على القوائم المالية

خلال مدة التضخم فان اظهار المركز المالي ونتيجة النشاط للشركات في القوائم المالية لا يعبر عن حقيقة ذلك المركز المالي ولا عن عدالة نتيجة اداء الادارة او الشركة بشكل عام ، وينتج عن ذلك اتخاذ قرارات غير كفوءة من قبل الادارة نفسها او من قبل المستخدمين

الاخرين للقوائم المالية ، ويمكن تتبع الاثار السلبية للتضخم على القوائم المالية من خلال الاتي :-

1 -في مجال قياس الدخل :-

أ - يتم مقابلة ايرادات (مبيعات) الفترة الحالية مع كلفة البضاعة المباعة التي تم شراؤها في مدد سابقة وبوحدات نقدية ذات قوة شرائية مختلفة (مخزون اول المدة + المشتريات – مخزون اخر المدة) هذه المقابلة يطلق عليها المقابلة المباشرة ،كما ويتم مقابلتها (الايرادات – المبيعات) مع الاندثارات التي تحسب على الموجودات التي تم شراؤها منذ سنين عديدة وهذه تسمى المقابلة غير المباشرة .

ان المقابلة غير الصحيحة هذه تؤدي بالنتيجة الى قياس غير صحيح للدخل .

ب ينتج عن اظهار نتيجة النشاط (الدخل) باعلى من قيمته الحقيقية بان تقوم الشركة بدفع مبلغ ضريبة عالية ، وكذلك مطالبة حملة الاسهم بتوزيعات ارباح عالية .

ان دفع مبلغ ضريبة عن الدخل المضخم ودفع توزيعات الارباح عن ارباح غير حقيقية يعرض الشركة الى مشكلات في السيولة لان هذه المدفوعات تمثل تدفقات نقدية خارجة .

2 -في مجال عناصر الميزانية (المركز المالي)

ان لاقيام الموجودات المسجلة بالكلفة التاريخية اثار سلبية ايضا ، اذ تحد من قدرة الشركة على الاقتراض لان الفهم ينصرف الى القيم الظاهرة في الميزانية تمثل المركز المالي الحقيقي للشركة فضلا عن انعكاساته على اسعار الاسهم في السوق .

في ضوء التاثيرات المذكورة اعلاه فان القوائم المالية لايمكن استخدامها كاساس لمقارنة الاداء عبر السنوات المختلفة ، وعلى مستوى الشركات المختلفة اذ ان الشركة ذات الموجودات القديمة سوف يكون العائد على الموجودات لديها عال على عكس الشركات التي تمتلك موجودات جديدة .

طرق القياس البديلة للتغيرات في الاسعار

يمكن ان تتم المحاسبة على التغيرات العامة في الاسعار (التضخم) باربع طرق هي :-

1 -محاسبة القوة الشرائية العامة

في ظل هذه الطريقة يتم تسجيل الموجودات ، المطلوبات ، الايرادات والمصروفات بوحدات ذات قوة شرائية متشابهة . وطبقا لهذه الطريقة فان الوحدات النقدية للقياس يتم توحيدها في حين يبقى اساس القياس المعتمد على الكلفة التاريخية كما هو ، ولذلك يطلق البعض على هذه الطريقة اسم (طريقة الكلفة التاريخية المعدلة بالمستويات العامة للاسعار) .

2 -الكلفة الجارية (الكلفة الاستبدالية)

وهي طريقة تستخدم بشكل كبير في الموجودات غير النقدية ، في ظل هذه الطريقة تقيم الموجودات بكلفة استبدالها حاليا ، لذلك تسمى احيانا بكلفة الاستبدال الجارية .

3 -القيمة الجارية (صافي القيمة القابلة للتحقق)

وفقا لهذه الطريقة يتم تقييم الموجودات وخصوصا مخزون البضائع التامة بالاسعار التي يمكن بيعها فيها ، مطروحا منها كلفة استكمال عملية البيع ولذلك تسمى (بصافي القيمة القابلة للتحقق) وتختلف هذه الطريقة عن الطريقة السابقة في انها تنظر الى اسعار الخروج وليس اسعار الدخول في السوق .

4 -الطريقة الهجينة (القيمة الجارية والقوة الشرائية العامة)

على الرغم من مناقشتنا لطريقتي القوة الشرائية العامة والقيمة الجارية بشكل منفصل الا ان بعض المحاسبين والاقتصاديين يعتقدون ضرورة دمج الطريقتين بنظام واحد يسمى (نظام محاسبة القيمة الحقيقية) ، مع ملاحظة ان التغيرات الخاصة في الاسعار تقود الى تغيرات عامة فيها .

معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتضخم

صدرت معايير عدة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) تعالج موضوع التغير العام في الاسعار منها المعيار 15 (IAS 15) المعلومات التي تعكس اثار تغيرات الاسعار الصادر عام 1981 ، والذي يطلب من الشركات افصاحات ملحقة بالقوائم الاساسية تتضمن ما ياتي :-

1 -المبلغ المعدل لمصروفات الاندثار .

2 -المبلغ المعدل لكلفة المبيعات .

3 -مبلغ مكاسب او خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية .
4 -اجمالي التعديلات الناتجة عن التغيرات في الاسعار .
5 -في حالة استخدام محاسبة الكلفة الجارية يتم الافصاح عن الكلف الجارية للعقارات والمصنع والمعدات .

يطبق هذا المعيار فقط في الشركات التي لديها مستويات عالية من الارباح والايرادات والموجودات او العاملين في البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها كما يسمح للشركات الاختيار ما بين استخدام طريقة القوة الشرائية العامة (GPPA) او الكلفة الجارية .

وبسبب النواقص التي اعترت المعيار فقد قررت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)بجعل استخدام هذا المعيار اختياريا في عام 1989 ، ولاحقا قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بسحب المعيار بشكل كامل عام 2003 .

في عام 1989 اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار 29 (IAS 29) تحت عنوان " الابلاغ المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح " التي تطبق على القوائم الاساسية للشركات التي تعد تقاريرها بعملة ذات اقتصادات التضخم الجامح .

اما الاجراءات التي يتطلبها تطبيق المعيار تتضمن الاتي :-

اولا- الميزانية العمومية

- الموجودات النقدية والمطلوبات النقدية لا يتم تعديلها لانها تفسر بشكل طبيعي في اطار الوحدة النقدية في تاريخ الميزانية ، مثل النقد ، المدينون ، الدائنون .
- الموجودات غير النقدية والمطلوبات غير النقدية تعدل في اطار التغيرات في القوة الشرائية لوحدة النقد ، لان معظم تلك العناصر مسجلة بالكلفة التاريخية ، وفي هذه الحالة فان الكلفة المعدلة يتم تحديدها من خلال :-

$$\text{الكلفة المعدلة} = \text{الكلفة التاريخية} \times \frac{\text{الرقم القياسي في تاريخ الميزانية}}{\text{الرقم القياسي في تاريخ الاقتناء}}$$

وبعض العناصر غير النقدية تسجل بمبالغ اعادة التقييم منها على سبيل المثال العقارات ، المصنع ، المعدات التي يتم اعادة تقييمها على وفق المعيار الدولي (16)

- جميع مكونات حقوق الملكية يتم تعديلها وفق ما ياتي :-

$$\text{الكلفة المعدلة} = \text{الكلفة التاريخية} \times \frac{\text{الرقم القياسي في تاريخ الميزانية}}{\text{الرقم القياسي في تاريخ التاسيس}}$$

ثانيا – كشف الدخل

- جميع عناصر كشف الدخل يتم تعديلها من خلال ضرب الرقم الخاص بها بالتغيرات في الاسعار القياسية من تاريخ تسجيل العناصر الى تاريخ الميزانية .
- يجب تضمين كشف الدخل بالمكاسب او الخسائر بالعناصر النقدية (صافي الموقف النقدي) او ما يسمى بمكاسب او خسائر القوة الشرائية .

الاجراءات العملية لطريقة القوة الشرائية العامة (GPPA) :-

لغرض تطبيق الاجراءات العملية لمحاسبة القوة الشرائية العامة لابد من التمييز بين اربعة مصطلحات اساسية هي :-

1 -الموجودات النقدية :

وهي حقوق بكمية ثابتة من العملة في المستقبل مثل النقد ، المدينون ، الاوراق المالية المحتفظ بها لغاية تاريخ الاستحقاق .

2 -المطلوبات النقدية :

وهي التزامات بدفع كمية ثابتة من العملة في المستقبل مثل الدائنون ، الديون ذات الفائدة الثابتة .

3 -الموجودات غير النقدية :

وهي اية موجودات لا تمثل حقوقا ثابتة من العملة مثل المخزون ، المصنع ، المعدات ، العقارات .

4 -المطلوبات غير النقدية :

وهي التزامات بتوفير سلع او خدمات للزبائن والتي قد تتغير قيمها بسبب التضخم .

وهناك ثلاث كشوفات تعد لاغراض محاسبة القوة الشرائية العامة هي :-

1 -كشف المكاسب او الخسائر في العناصر النقدية .

2 -كشف الدخل المعدل بالقوة الشرائية العامة .

3 -قائمة المركز المالي (الميزانية العامة) المعدلة بالقوة الشرائية العامة .

ملاحظة :- ان سبب اعداد كشف المكاسب او الخسائر بالعناصر النقدية يعود الى ان تلك العناصر لا يتم تعديلها في الميزانية العامة ، كما ان الاحتفاظ بالنقد في ظروف التضخم يسبب خسائرا نقدية للشركة لانها سوف تحتاج لوحدات نقدية اكبر لشراء السلع والخدمات نفسها بسبب حصول التضخم .

مثال / القوة الشرائية العامة

توفرت لديك المعلومات الاتية عن شركة الضياء للتجارة العامة :-

1 -ترتفع الاسعار بشكل منتظم خلال السنة وكانت على النحو الاتي :

2010 /1 / 1	100
2010 / 12 / 31	200

2 -تحصل المبيعات والمشتريات والمصروفات بشكل منتظم خلال السنة .

3 -يقيم المخزون بالكلفة وبسعر باستخدام طريقة (FIFO) ، وتم اقتناء مخزون اول المدة حين كان الرقم القياسي (100) .

4 -مقسوم الارباح تم الاعلان عنه ودفعه في نهاية السنة .

الاراضي والمباني تم اقتناؤها في بداية هذه السنة وتخضع المباني للاندثار بطريقة القسط الثابت وعمر انتاجي (10) سنوات .

5 -في ادناه كشف الدخل والميزانية العمومية لشركة الضياء للتجارة العامة للسنة المالية المنتهية في 2010/12/31 :-

شركة الضياء للتجارة العامة

كشف الدخل للسنة المالية المنتهية في 2010/12/31

التفاصيل	الف دينار	الف دينار
المبيعات (الايرادات)		300000
كلفة البضاعة المباعة:-		
مخزون اول المدة	55000	
المشتريات	200000	
مخزون اخر المدة	(65000)	
		(190000)

مجمل الربح		110000
تنزل : المصاريف التشغيلية:-		
الاندثارات	5000	
مصاريف متنوعة	90000	
		(95000)
صافي الدخل		15000

شركة الضياء للتجارة العامة
الميزانية العامة كما في 2010/12/31

اسم الحساب	2010 الف دينار	2009 الف دينار
الموجودات		
الموجودات المتداولة		
النقود	30000	60000
المدينون	40000	---
المخزون	65000	55000
	135000	115000
الموجودات الثابتة		
الاراضي	35000	35000
المباني بالقيمة الدفترية	45000	50000
	80000	85000
مجموع الموجودات	**215000**	**200000**
مصادر التمويل		
المطلوبات		
الدائنون	25000	20000
القروض	30000	30000
	55000	50000
حقوق الملكية		
راس المال الاسمي والمدفوع	150000	150000
الارباح المحتجزة	10000	---
مجموع حقوق الملكية	160000	150000
مجموع مصادر التمويل	**215000**	**200000**

المطلوب :-

اعداد قائمة المكاسب او الخسائر في العناصر النقدية وكشف الدخل والميزانية العامة المعدلان بالقوة الشرائية العامة .

الحل /

شركة الضياء للتجارة العامة

كشف مكاسب وخسائر العناصر النقدية للسنة المنتهية في 2010/12/31

التفاصيل	الكلفة التاريخية الف دينار	معامل التحويل	المبالغ المعدلة الف دينار
الموقف النقدي في بداية السنة	10000	100/200	20000
يضاف : المبيعات	300000	150/200	400000
اجمالي الاستلامات النقدية	**310000**		**420000**
تطرح :			
المشتريات	200000	150/200	266667
المصروفات النقدية	90000	150/200	120000
توزيعات الارباح	5000	---	5000
اجمالي المدفوعات النقدية	295000		391667
صافي الاستلامات النقدية	**15000**		**28333**
يطرح : الموقف النقدي في نهاية السنة	(15000)		(15000)
خسائر العناصر النقدية	---		**13333**

ملاحظات على اعداد كشف مكاسب وخسائر العناصر النقدية:-

1 -صافي الموقف النقدي اول المدة = الموجودات النقدية – المطلوبات النقدية

صافي الموقف النقدي × الرقم القياس في تاريخ الميزانية على الرقم القياسي في بداية السنة

2 -يضاف الى صافي الموقف النقدي جميع الاستلامات النقدية (من المبيعات او بيع الموجودات ، بيع الاستثمارات ... الخ) وبخصوص ذلك :

أ - المبيعات تضرب بالرقم القياسي في تاريخ الميزانية مقسوما على الرقم القياسي في تاريخ صفقة البيع ، وبالنظر لعدم امكانية تحديد رقم قياسي لكل عملية بيع من الناحية العملية يتم الاستعاضة عن تلك الارقام بمتوسط الرقم القياسي خلال السنة (الرقم القياسي اخر المدة + الرقم القياسي اول المدة مقسمة على 2)

ب لتعديل مبلغ بيع الموجودات يعتمد الرقم القياسي في تاريخ البيع .

3 -حساب المدفوعات النقدية :- يتم تعديل بنودها وفقا لما يلي :-

أ - المشتريات – تعدل بمتوسط الارقام القياسية خلال السنة للسبب نفسه الخاص بالمبيعات.

ب المصروفات النقدية – تعدل بمتوسط الرقم القياسي خلال السنة للسبب نفسه بالمبيعات .

ت المشتريات الخاصة بالموجودات الثابتة – تعدل على اساس الرقم القياسي في تاريخ الشراء .

ث مقسوم الارباح – يعدل بمتوسط الارقام القياسية اذا تم دفعه لاكثر من مرة خلال السنة ، واذا دفع في تاريخ معين يعدل بالرقم القياسي في ذلك التاريخ ، ولايعدل اذا دفع في نهاية السنة .

ج -مدفوعات ضريبية – تراعى بشانها الملاحظات نفسها الواردة في مقسوم الارباح .

4 -تحديد صافي الاستلامات النقدية – وتمثل الاستلامات النقدية مطروحا منها المدفوعات النقدية ، ويجب ان يساوي صافي الاستلامات النقدية الموقف النقدي اخر المدة .

5 -تحديد الخسائر او المكاسب بالعناصر النقدية وتتمثل بالفرق بين صافي الاستلامات النقدية بالكلفة المعدلة والاستلامات النقدية بالكلفة التاريخية :-

أ - اذا كان صافي الاستلامات النقدية اكبر من الموقف النقدي في نهاية السنة تكون خسائر بالعناصر النقدية لان الشركة احتفظت بنقد عال خلال المدة .

ب -اذا كان صافي الاستلامات النقدية اقل من الموقف النقدي في نهاية السنة تكون النتيجة مكاسب بالعناصر النقدية .

شركة الضياء للتجارة العامة

كشف الدخل المعدل بالقوة الشرائية العامة للسنة المالية المنتهية في 2010/12/31

التفاصيل	الكلفة التاريخية الف دينار	معامل التحويل	المبالغ المعدلة الف دينار
المبيعات (الايرادات)	**300000**	150 / 200	**400000**
كلفة البضاعة المباعة:-			
مخزون اول المدة	55000	100 / 200	110000
المشتريات	200000	150 / 200	266667
مخزون اخر المدة	(65000)	150 / 200	(86667)
	(190000)		**(290000)**
مجمل الربح	**110000**		**110000**
تنزل : المصاريف التشغيلية:-			
الاندثارات	5000	100 / 200	10000
مصاريف متنوعة	90000	150 / 200	120000
	(95000)		**(130000)**
صافي الدخل	**15000**		**(20000)**
تطرح – خسائر العناصر النقدية	--	--	(13333)
صافي الدخل بعد خسائر العناصر			

النقدية	---		(33333)
الارباح المحتجزة في 1/1	--		--
	15000		(33333)
يطرح مقسوم الارباح	(5000)	لا يعدل	(5000)
الارباح المحتجزة في 12/31	**10000**		**(38333)**

شركة الضياء للتجارة العامة
الميزانية العامة المعدلة بالقوة الشرائية كما هي في 2010/12/31

اسم الحساب	الكلفة التاريخية الف دينار	معامل التحويل	المبالغ المعدلة الف دينار
الموجودات			
الموجودات المتداولة			
النقود	30000	لا يعدل	30000
المدينون	40000	لا يعدل	40000
المخزون	65000	150 / 200	86667
	135000		156667
الموجودات الثابتة			
الاراضي	35000	100 / 200	70000
المباني بالقيمة الدفترية	45000	100 / 200	90000
	80000		160000
مجموع الموجودات	**215000**		**316667**
مصادر التمويل			
المطلوبات			
الدائنون	25000	لا يعدل	25000
القروض	30000	لا يعدل	30000

55000		55000	
			حقوق الملكية
300000	100 / 200	150000	راس المال الاسمي والمدفوع
(38333)	من الكشف السابق	10000	الارباح المحتجزة
261667		160000	مجموع حقوق الملكية
316667		**215000**	**مجموع مصادر التمويل**

محاسبة الكلفة الاستبدالية (الجارية)

تقوم محاسبة الكلفة الاستبدالية على المفهوم الاساس والفرض المحاسبي المعروف فرض الاستمرارية ، اذ ان الشركة مستمرة في عملها وان كلفة استهلاك تلك الموجودات في عملية توليد الدخل يجب ان تكافئ كلفة استبدالها .

وتختلف هذ الطريقة عن طريقة محاسبة القوة الشرائية العامة (GPPA) في انها تهتم بالطريقة التي تتغير فيها الاسعار وتؤثر في الشركة نفسها ، فهي تركز على البضائع والموجودات المستخدمة من قبل الشركة وان مثل تلك البضائع والموجودات تسجل باسعارها الخاصة او باسعار مجموعة الموجودات المشابهة .

وترتبط الكلفة الاستبدالية ايضا بمفهوم المحافظة على راس المال ، وتفسر مفهوم المحافظة على راس المال في اطار الطاقة التشغيلية للشركة ، لذا فان الموجودات تقيم بكلفة استبدالها سواء اكانت تلك الكلفة تمثل كلفة الموجود المستبدل نفسه ام موجود مشابه له في الوظيفة والاداء .

وينعكس مفهوم المحافظة على راس المال في اطار الطاقة التشغيلية على العمليات المحاسبية الاتية :-

1 -حساب الربح التشغيلي الجاري من خلال المقابلة بين الايرادات الجارية والكلفة الجارية للموارد المستنفدة في تحقيق تلك الايرادات .
2 -حساب مكاسب او خسائر الحيازة .
3 -عرض عناصر الميزانية العامة في اطار قيمها الجارية .

مكونات ارباح الكلفة الاستبدالية

لربح الكلفة الاستبدالية مضمونين (مكونين) هما :-

1 -الربح التشغيلي الجاري .
2 -مكاسب وخسائر الحيازة .

وهذين المكونين مثار خلاف في ادبيات المحاسبة فالاول ينتج عن النشاطات التشغيلية ويحسب من خلال مقابلة الايرادات مع الكلفة الجارية للموارد المستنفدة في تلك النشاطات ، والثاني ينتج الحيازة بدلا من النشاطات التشغيلية .

يجب ان يفصح عن مكاسب او خسائر الكلفة الاستبدالية بشكل مرافق للربح التشغيلي الجاري عند اجراء القياس في محاسبة الكلفة الاستبدالية ، وعند تحديد مكاسب الحيازة ينبغي ان نميز بين المكاسب المتحققة والمكاسب غير المتحققة .

مثال 1/ الكلفة الاستبدالية

توفرت لديك المعلومات الاتية عن احد الموجودات :-

- تم شراء ارض بكلفة (40) مليون دينار خلال السنة المالية 2011 .
- في نهاية السنة 2011 اصبحت كلفة استبدال هذه الارض (60) مليون دينار .
- في سنة 2012 تم بيع الارض بمبلغ (100) مليون .
- تبين ان الكلفة الاستبدالية للارض في 2012/12/31 تبلغ (65) مليون دينار .

المطلوب / احتساب الربح المحاسبي وفقا للمفهوم التقليدي ووفقا لمفهوم الكلفة الاستبدالية .

الحل /

قياس الربح وفق المفهوم التقليدي

الربح المحاسبي = سعر البيع - الكلفة التاريخية للموجود

= 100 - 40 = 60 مليون دينار

قياس الربح في ظل الكلفة الاستبدالية

وفقا لطريقة الاستبدالية هناك ثلاثة انواع من المكاسب هي :-

1 -مكاسب الحيازة غير المتحققة في نهاية سنة 2011 والتي تمثل الفرق بين الكلفة الاستبدالية للموجود في 2011/12/31 وكلفة اقتنائه خلال العام نفسه :-

مكاسب الحيازة غير المتحققة = 60 - 40 = 20 مليون دينار

2 -مكاسب الحيازة المتحققة في نهاية سنة 2012 والتي تمثل الفرق بين الكلفة الاستبدالية للموجود في 2012/12/31 وكلفته الاستبدالية في 2011/12/31 :-

مكاسب الحيازة المتحققة = 65 – 60 = 5 مليون دينار

3 - المكاسب التشغيلية الناتجة بشكل مباشر عن نشاط البيع ، ويقاس بالفرق بين سعر البيع القابل للتحقق في تاريخ البيع والكلفة الاستبدالية في تاريخ البيع :-

المكاسب التشغلية = 100 – 65 = 35 مليون دينار

من الواضح ان مجموع مكاسب الحيازة غير المتحققة لسنة 2011 ومكاسب الحيازة المتحققة لسنة 2012 والمكاسب التشغيلية تساوي الربح بالطريقة التقليدية (20 + 5 + 35 = 60) الا ان طريقة الكلفة الاستبداية تعطي معلومات تفصيلية اكبر عن ارباح الشركة لغرض تقييم نتائج النشاطات ، والاكثر من ذلك فان محاسبة الكلفة الاستبدالية توفر مؤشرات فيما اذا كانت تدفقات الايرادات كافية لتغطية الكلفة الاستبدالية للموارد المباعة ، وفيما اذا كان نشاط البيع نفسه كفوء ام لا .

اذا كانت البضاعة المباعة تصنع من قبل الشركة نفسها فان الربح التشغيلي الجاري يبين لنا فيما اذا كانت عملية التصنيع مربحة ام لا ، لان عوامل الانتاج (المدخلات) سوف تقيم بكلفتها الاستبدالية الجارية . لذلك ولاغراض تخطيط الارباح طويلة الاجل فان محاسبة الكلفة الاستبدالية تتوافق ومفهوم الاستمرارية .

مثال 2 / الكلفة الاستبدالية

حصلت العمليات الاتية في شركة الامل للتجارة العامة للسنوات 2011 ، 2012 ، 2013 :-

1 -في 1 / 1/ 2011 اشترت الشركة بضاعة بمبلغ (100000) دينار .

2 -في 31 / 12 /2011 بلغت الكلفة الاستبدالية لمخزون البضاعة (125000) دينار .

3 -في 31 / 12 / 2012 بلغت الكلفة الاستبدالية للمخزون (155000) دينار .

4 -في نهاية السنة 2013 تم بيع المخزون بمبلغ (170000) دينار ، علما ان كلفته الاستبدالية في ذلك التاريخ كانت (160000) دينار .

المطلوب / اعداد كشف الدخل للسنوات 2011 ، 2012 ، 2013 وفق الكلفة التاريخية والكلفة الاستبدالية بافتراض عدم وجود اية ايرادات او مصاريف اخرى للشركة .

شركة الامل للتجارة العامة
كشف الدخل للسنة المنتهية في

التفاصيل	الكلفة التاريخية			الكلفة الاستبدالية (الجارية)		
	2011/12/31	2012/12/31	2013/12/31	2011/12/31	2012/12/31	2013/12/31
الايرادات	--	--	170000	--	--	170000
كلفة البضاعة المباعة	--	--	(100000)	--	--	(160000)
مجمل / صافي الدخل من العمليات الاعتيادية	--	--	70000	--	--	10000
مكاسب الحيازة المتحققة	--	--	--	--	--	60000
دخل الكلفة الجارية للمكاسب المتحققة	--	--	--	--	--	70000
مكاسب الحيازة غير المتحققة	--	--	--	25000	30000	(55000)
صافي دخل الكلفة الجارية	--	--	--	25000	30000	15000

ملاحظات على الحل :-

اولا – الكلفة التاريخية

في ظل الكلفة التاريخية يتم الاعتراف بالدخل (70000) دينار في السنة التي تحققت فيها الايرادات من بيع المخزون ، اذ يتم تاخير الاعتراف بالزيادة في قيمة المخزون لحين بيع المخزون .

ثانيا – الكلفة الاستبدالية

في ظل الكلفة الاستبدالية كانت التفصيلية للسنوات كالاتي :-

1 -تم الاعتراف بمبلغ الزيادة في قيمة المخزون الناشئة من ارتفاع كلفته الاستبدالية في السنوات2011 ، 2012 التي كان المخزون بحوزة الشركة (لم يتم بيعه) باعتبارها مكاسب حيازة غير متحققة وكالاتي :-

أ - في السنة 2011 (125000 - 100000 = 25000 دينار).
ب -في السنة 2012 (155000 - 125000 = 30000 دينار).

2 - تم الاعتراف بمكاسب الحيازة المتحققة (الفرق بين الكلفة الجارية والكلفة التاريخية للموجود المباع او المستنفذ في نهاية المدة) في السنة 2013 التي فيها بيع المخزون وكالاتي :-

160000 – 100000 = 60000 دينار .

3 -يلاحظ في السنة 2013 (سنة بيع المخزون) ظهرت مكاسب الحيازة غير المتحققة بالسالب (- 55000) دينار لانه لاتوجد مكاسب غير متحققة في نهاية المدة الحالية وكالاتي :-

مكاسب الحيازة غير المتحققة = 0 – 55000 = - 55000 دينار .

4 -مجموع صافي دخل الكلفة الجارية للسنوات (2011 ، 2012 ، 2013)من بداية اقتناء المخزون ولغاية بيعه كانت (70000) دينار وهو نفسه صافي الدخل وفق الكلفة التاريخية.

وهكذا فان اجمالي مكاسب الحيازة التي يتم الاعتراف بها لاي فترة مالية سوف تمثل :-

أ - مكاسب الحيازة المتحققة .
ب -المتغير في مكاسب الحيازة غير المتحققة (بين بداية السنة ونهايتها).

اعداد القوائم المالية في ظل الكلفة الاستبدالية

لغرض اعداد القوائم المالية في ظل هذه الطريقة يجب ان ننظر الى كل عنصر من عناصر القوائم المالية بشكل منفرد وكما ياتي :-

اولا – تعديل عناصر الميزانية العامة

1 -يتم الافصاح عن المخزون والمعدات والارض في الميزانية بكلفتها الجارية .
2 -لا يتم تعديل قيمة الاسهم العادية .
3 -الارباح المحتجزة (التي تمثل الفرق بين الموجودات والمطلوبات مطروحا منه قيمة الاسهم العادية) يمكن استخراجها كالاتي :-

رصيد الارباح المحتجزة في بداية الفترة	××
يضاف :	
صافي الربح من الكلفة الجارية	××
	××
تطرح :	
توزيعات الارباح خلال الفترة	(××)
رصيد الارباح المحتجزة اخر الفترة	××

4 - لايتم تعديل توزيعات الارباح .

ثانيا – تعديل عناصر كشف الدخل

كما تم ايضاحه في الصفحات السابقة فان كشف الدخل وفقا لطريقة الكلفة الجارية يتضمن ثلاثة بنود هي :-

- دخل الكلفة الجارية من العمليات التشغيلية المستمرة .
- الدخل المتحقق بعد اضافة المكاسب المتحققة .
- صافي الدخل من الكلفة الجارية بعد اضافة المكاسب غير المتحققة .

اما عناصر كشف الدخل فتتضمن الاتي :-

المبيعات – لا يختلف مبلغ المبيعات في طريقة الكلفة الجارية عنه في الكلفة التاريخية لان المبيعات تسجل بالقيمة الجارية عند البيع .

كلفة البضاعة المباعة – وتمثل نتائج تعديل الكلفة التاريخية لمكونات كلفة البضاعة المباعة الى الكلفة الجارية في تاريخ البيع .

المصاريف البيعية والادارية – لا تختلف الكلفة الجارية لهذه المصاريف عن الكلفة التاريخية لها .

مصاريف الاندثار – من المنطقي ان مصاريف الاندثار تحصل بشكل منتظم خلال السنة ومن ثم يمكن استخدام متوسط الكلفة الجارية كاساس لاحتساب مصاريف الاندثار وكالاتي:

$$\text{معدل الكلفة الجارية} = \frac{\text{الكلفة التاريخية + الكلفة الجارية}}{2}$$

ضرائب الدخل – لا تختلف ضرائب الدخل في الكلفة الجارية عنها في الكلفة التاريخية لذلك لا يتم تعديلها .

مثال (شامل لطريقتي القوة الشرائية العامة والكلفة الجارية)

الاتي كشف الدخل والميزانية العمومية لشركة بغداد للتجارة العامة للسنة 2007 :-

شركة بغداد للتجارة العامة

كشف الدخل للسنة المالية المنتهية في 2007/12/31

التفاصيل	الف دينار	الف دينار
المبيعات (الايرادات)		1200000
كلفة البضاعة المباعة:-		
مخزون اول المدة	200000	
المشتريات	700000	
مخزون اخر المدة	(50000)	
		(850000)
مجمل الربح		350000
تنزل : المصاريف التشغيلية (بضمنها الاندثارات)		(290000)
صافي الدخل		60000

شركة بغداد للتجارة العامة

الميزانية العامة كما في 2007/12/31

اسم الحساب	2007 الف دينار	2006 الف دينار
الموجودات		
الموجودات المتداولة		
النقود	312500	140000
المدينون	150000	---
المخزون	50000	200000
	512500	340000
الموجودات الثابتة		
الاراضي	60000	60000
المباني بالقيمة الدفترية	237500	250000
	297500	310000
مجموع الموجودات	**810000**	**650000**
مصادر التمويل		
المطلوبات		
الدائنون	150000	---
القروض	150000	150000
	300000	150000
حقوق الملكية		
راس المال الاسمي (الاسهم العادية)	500000	500000
الارباح المحتجزة	10000	---
مجموع حقوق الملكية	510000	500000
مجموع مصادر التمويل	**810000**	**650000**

وقد توفرت لديك المعلومات الاضافية الاتية :-

1 - ترتفع الاسعار بشكل منتظم خلال السنة وكانت على النحو الاتي :-

2007 / 1 / 1 115

2007 /12 / 31 125

2 - المبيعات ، المشتريات ، المصروفات تحدث بشكل منتظم خلال السنة .

3 - يقيم المخزون بالكلفة ويسعر باستخدام طريقة FIFO .

4 - تم دفع مقسوم الارباح (50000) في نهاية السنة .

5 - الاراضي والمباني تم اقتنائها في بداية هذه السنة ، وتخضع المباني للاندثار وفق طريقة القسط الثابت ويعمر (20) سنة .

6 - البيانات الخاصة بالكلفة الجارية :-

أ - الكلفة الجارية لكلفة البضاعة المباعة 950000 دينار .

ب - الكلفة الجارية لمخزون اخر المدة 75000 دينار .

ت - الاراضي 85000 دينار .

ث - المباني قبل الاندثار 300000 دينار .

المطلوب /

1 - اعداد كشف المكاسب والخسائر بالعناصر النقدية وكشف الدخل المعدل بالقوة الشرائية العامة .

2 - اعداد كشف الدخل والميزانية العامة المعدلة بالكلفة الجارية .

الحل /

شركة بغداد للتجارة العامة

كشف مكاسب وخسائر العناصر النقدية للسنة المنتهية في 2007/12/31

التفاصيل	الكلفة التاريخية الف دينار	معامل التحويل	المبالغ المعدلة الف دينار
الموقف النقدي في بداية السنة	(10000)	115/125	(10870)
يضاف : المبيعات	1200000	120/125	1250000
اجمالي الاستلامات النقدية	**1190000**		**1239130**
تطرح :			
المشتريات	700000	120/125	729167
المصروفات النقدية	277500	120/125	289062
توزيعات الارباح	50000	---	50000
اجمالي المدفوعات النقدية	1027500		1068229
صافي الاستلامات النقدية	**162500**		**170901**
يطرح : الموقف النقدي في نهاية السنة	(162500)		(162500)
خسائر العناصر النقدية	---		**8401**

شركة بغداد للتجارة العامة

كشف الدخل المعدل بالقوة الشرائية العامة للسنة المالية المنتهية في 2007/12/31

التفاصيل	الكلفة التاريخية الف دينار	معامل التحويل	المبالغ المعدلة الف دينار
المبيعات (الايرادات)	1200000	120 / 125	1250000
كلفة البضاعة المباعة:-			
مخزون اول المدة	200000	115 / 125	217391
المشتريات	700000	120 / 125	729167
مخزون اخر المدة	(50000)	120 / 125	(52083)
	(850000)		(894475)
مجمل الربح	350000		355525
تنزل : المصاريف التشغيلية:-			
الاندثارات	12500	115 / 125	13587
مصاريف متنوعة	277500	120 / 125	289063
	(290000)		(302650)
صافي الدخل	60000		52875
تطرح – خسائر العناصر النقدية	---	---	(8401)
صافي الدخل بعد خسائر العناصر النقدية	---		44474
الارباح المحتجزة في 1/1	--		--
	60000		44474
يطرح مقسوم الارباح	(50000)	لا يعدل	(50000)
الارباح المحتجزة في 12/31	10000		(5526)

مكاسب وخسائر الحيازة المتحققة وغير المتحققة

العناصر	الكلفة التاريخية دينار	الكلفة الجارية دينار	المكاسب غير المتحققة دينار	المكاسب المتحققة دينار
المخزون	50000	75000	25000	---
كلفة البضاعة المباعة	850000	950000	---	100000
الاراضي	60000	85000	25000	---
المباني بالقيمة الدفترية	237500	285000	47500	---
مصروف الاندثار	12500	13750	--	1250
المجموع	1210000		97500	101250
اجمالي مكاسب الحيازة			198750	

مكاسب الحيازة المتحققة من مصروف الاندثار تكون كما يلي :- مصروف الاندثار وفقا لمتوسط الكلفة الجارية = 275000 ÷ 20 = 13750

مصروف الاندثار وفقا للكلفة الجارية = 300000 ÷ 20 = (15000)

1250 =

متوسط الكلفة الجارية = $\frac{250000 + 300000}{2}$ = 275000

شركة بغداد للتجارة العامة
كشف الدخل المقارن (الكلفة التاريخية – الكلفة الجارية)
للسنة المالية المنتهية في 2007/12/31

التفاصيل	الكلفة التاريخية الف دينار	الكلفة الجارية الف دينار
المبيعات (الايرادات)	1200000	1200000
كلفة البضاعة المباعة	(850000)	(950000)
مجمل الربح	350000	250000
المصاريف التشغيلية	(277500)	(277500)
الاندثارات	(12500)	(13750)
صافي الدخل التشغيلي	60000	(41250)
مكاسب الحيازة المتحققة	---	101250
صافي الدخل المتحقق	60000	60000
مكاسب الحيازة غير المتحققة	---	97500
صافي دخل الكلفة الجارية	60000	157500

ملاحظة :-

يلاحظ من الكشف اعلاه ان صافي الربح التشغيلي في طريقة الكلفة الجارية ظهر بأقل من الكلفة التاريخية لعدم تضمينه مكاسب الحيازة المتحققة ، في حين كان صافي الربح المتحقق متساوي وهذا ما يميز طريقة الكلفة الجارية التي تميز بين الارباح التشغيلية وارباح الحيازة .

اما ما يتعلق بارباح الحيازة غير المتحققة فسوف يتم تعلية حقوق الملكية بمقدارها مقابل ارتفاع اسعار الموجودات ، ويتم تعديلها سنويا لمقابلة القيم الجارية للموجودات وكما موضح في الميزانية العامة المقارنة في الصفحة اللاحقة .

شركة بغداد للتجارة العامة
الميزانية العامة المقارنة (الكلفة التاريخية – الكلفة الجارية)
كما في 2007/12/31

اسم الحساب	الكلفة التاريخية الف دينار	الكلفة الجارية الف دينار
الموجودات		
الموجودات المتداولة		
النقود	312500	312500
المدينون	150000	150000
المخزون	50000	75000
	512500	537500
الموجودات الثابتة		
الاراضي	60000	85000
المباني بالقيمة الدفترية	237500	285000
	297500	370000
مجموع الموجودات	**810000**	**907500**
مصادر التمويل		
المطلوبات		
الدائنون	150000	150000
القروض	150000	150000
	300000	300000
حقوق الملكية		
راس المال الاسمي (الاسهم العادية)	500000	500000
الارباح المحتجزة	10000	10000
مجموع حقوق الملكية	510000	510000
مكاسب الحيازة غير المتحققة	---	97500
مجموع مصادر التمويل	**810000**	**907500**

اسئلة وتمارين الفصل الخامس

الاسئلة

1 -ميز بين الارتفاع العام للاسعار والارتفاع الخاص للاسعار ؟
2 -كيف تؤثر التغيرات العامة للاسعار في نتيجة النشاط (كشف الدخل) للشركات ؟
3 -كيف تؤثر التغيرات العامة للاسعار في المركز المالي للشركات ؟

التمارين

ت 1 /

توفرت لديك المعلومات الاتية عن شركة الغدير للتجارة العامة للسنة المالية 2006 :-

1 -صافي الموقف النقدي في 2006/1/1 بلغ (160000) دينار .
2 -المصروفات المتنوعة (النقدية) خلال السنة بلغت (220000) دينار وحدثت بشكل منتظم خلال السنة.
3 -في 2006/4/1 تم شراء معدات بمبلغ (25000) دينار نقدا .
4 -بلغت المبيعات (460000) دينار وحدثت بشكل منتظم خلال السنة .
5 -بلغت المشتريات (210000) دينار وحدثت بشكل منظم خلال السنة .
6 -تم دفع مقسوم ارباح في 2006/7/1 بمبلغ (6000) دينار وفي 2006/12/31 بمبلغ (9000) دينار .
7 -هناك معدات كلفتها (100000) دينار واندثارها المتراكم يبلغ (60000) دينار بيعت في 2006/9/1 بمكاسب قدرها (10000) دينار .
8 -بلغ صافي الموقف النقدي اخر المدة (200000) دينار .
9 -كانت الاسعار القياسية خلال السنة 2006 كالاتي :-

2006/1/1	100
2006/4/1	110
2006/7/1	115
2006/9/1	120
2006/12/31	130
معدل السنة	115

المطلوب :- اعداد كشف المكاسب والخسائر بالعناصر النقدية للسنة 2006 .

ت 2 /

تعمل شركة غلاطة سراي التركية في بيئة ذات معدلات تضخم عالية جدا ، وتعد قوائمها على وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 29) باستخدام طريقة القوة الشرائية العامة (GPP) ، وكانت العمليات المتعلقة بالمكائن خلال السنتين الاوليتين من عملها كالاتي : (المبالغ بالاف الليرات التركية TL)

التاريخ	العمليات	الكلفة	عمر الموجود	الرقم القياسي للاسعار
2010 /1/15	شراء ماكنة A	20000	4 سنوات	100
2010 /3/30	شراء الماكنة B	55000	5 سنوات	110
2010/10/10	شراء الماكنة C	130000	10 سنوات	130
2010/12/31	----	--	--	140
2011/4/15	بيع الماكنة A	---	--	160
2011/12/31	---	---	---	180

المطلوب :- تحديد المبلغ الواجب الافصاح عنه للمكائن في الميزانية العامة المعدلة على وفق المعيار(IAS 29) في 2010/12/31 ، 2011/12/31 .

ت 3 /

ادناه كشف الدخل والميزانية العامة لشركة العراق للتجارة العامة :-

شركة العراق للتجارة العامة

كشف الدخل للسنة المالية المنتهية في 2005/12/31

التفاصيل	الف دينار	الف دينار
المبيعات (الايرادات)		936000
كلفة البضاعة المباعة:-		
مخزون اول المدة	220000	
المشتريات	480000	
مخزون اخر المدة	(180000)	
		(520000)
مجمل الربح		416000
تنزل : المصاريف التشغيلية		
الاندثارات	60000	

المصاريف الاخرى	200000	(260000)
صافي الدخل		156000

شركة العراق للتجارة العامة
الميزانية العامة كما في 2005/12/31

اسم الحساب	2005 الف دينار	2004 الف دينار
الموجودات		
الموجودات المتداولة		
النقود	90000	50000
المدينون	90000	50000
المخزون	180000	220000
	360000	320000
الموجودات الثابتة		
المباني والمعدات	840000	800000
مخصص الاندثار المتراكم	(140000)	(80000)
	700000	720000
مجموع الموجودات	**1060000**	**1040000**
مصادر التمويل		
المطلوبات		
المطلوبات المتداولة	60000	78000
	60000	78000
حقوق الملكية		
راس المال الاسمي (الاسهم العادية)	600000	60000
الارباح المحتجزة	400000	362000
مجموع حقوق الملكية	1000000	422000
مجموع مصادر التمويل	**1060000**	**1040000**

المعلومات الاضافية :-

1 -بلغت الارقام القياسية للسنة كالاتي :-

2005/1/1 110 2005/12/31 140

2 -المبيعات والمشتريات والمصروفات تحصل بشكل منتظم خلال السنة .

3 -يقيم المخزون بالكلفة وباستخدام طريقة FIFO ، وتم اقتناء مخزون اول المدة عندما كان الرقم القياسي 100 .

4 -بلغت ضريبة الدخل (68000) دينار من الدخل التشغيلي ، ودفعت في نهاية السنة .

5 -مقسوم الارباح (؟) وتم دفعها في نهاية السنة .

6 -كانت تفاصيل الموجودات كالاتي :-

الموجودات	الكلفة	الرقم القياسي	نسبة الاندثار
المباني	300000	90	%2.5
المعدات (1)	400000	90	%10
المعدات (2)	100000	105	%10
المعدات الجديدة	40000	125	%12.5

علما بان المعدات الجديدة اشتريت في 2005/ 7/1 .

المطلوب /

1 -اعداد كشف المكاسب والخسائر بالعناصر النقدية .

2 -اعداد كشف الدخل بالقوة الشرائية العامة .

الفصل السادس

ترجمة القوائم المالية المعدة بالعملة الاجنبية

مقدمة

6 – 1 طبيعة ترجمة القوائم المالية

ان عملية تحويل الكشوفات المالية المعدة بعملة اجنبية الى ما يقابلها بالعملة المحلية تسمى عملية ترجمة ولان كثير من الشركات لديها فروع او شركات تابعة تعد حساباتها بعملة تختلف عن عملة الشركة الام فاننا 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 (1000) دينار ثابت على مدار السنسين فليس هناك مشكلة في ترجمة قوائم فرع لشركة عراقية من الدولار الى الدينار العراقي لان جميع العناصر سوف تترجم باستخدام معدل الصرف نفسه .

وعند حصول تغيرات في معدلات الصرف تظهر امامنا مشكلتين هما :-

1 -ما هو المعدل المناسب الذي يستخدم في ترجمة الموجودات / المطلوبات المسجلة بالعملة الاجنبية .
2 -كيف يتم المحاسبة عن المكاسب او الخسائر المتحققة من عملية ترجمة الكشوفات المالية والناتجة عن تغيرات معدلات الصرف .

ولتوضيح هاتين المشكلتين ، لنفترض ان احدى الشركات الالمانية لديها فرع في امريكا ، في 30 / 4 / 2000 باع الفرع بضاعة بالاجل الى شركة امريكية بموجب ورق قبض تستحق بعد سنة وبمبلغ (100)$ حينما كان معدل الصرف لليورو (1 يورو = 0.960 $) ونفترض في نهاية السنة المالية 2000 ، كان سعر الصرف لليورو (0.930) .

ولغرض اظهار ذلك الموجود في القوائم المالية في 2000/12/31 فان امام الشركة الالمانية احتمالين لعمل ذلك هما :-

1 -معدل الصرف في تاريخ اصدار ورقة القبض

عند استخدام معدل الصرف هذا سوف تنتج عنه قيمة مترجمة لاوراق القبض مقدارها 104.166 يورو (100 $ ÷ 0.960) .
ان استخدام معدل الصرف لتاريخ سابق يطلب عليه معدل الصرف التاريخي .

2 -معدل الصرف في تاريخ الميزانية :-

عند استخدام معدل الصرف هذا سوف ينتج عنه قيمة مترجمة لاوراق القبض مقدارها 107.526 (100 $ ÷ 0.930)

ان معدل الصرف في تاريخ الميزانية يسمى معدل الصرف الجاري او معدل الغلق وعند استخدام معدل الصرف الجاري فان قيمة اوراق القبض بلغت 107.526 يورو ، ان 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 .

6 – 2 التمييز بين ترجمة المعاملات وترجمة القوائم المالية

يواجه المحاسبون مشكلة الترجمة في اتجاهين هما :-

1 -ترجمة المعاملات (الصفقات)

وهي تلك التي تتعلق بكيفية تسجيل المعاملات او الصفقات التي تتم بالعملة الاجنبية في السجلات لشركة معينة وتاثير ذلك لاحقا في القوائم المالية التي تعد على اساس تلك السجلات (والتي تمت دراستها في الفصل الرابع) .

2 -ترجمة القوائم المالية

وهي عملية تتعلق بترجمة القوائم المالية باساليب وطرق توحيد القوائم المالية لمجموعة من الشركات ، عندما لا تكون القوائم المالية للشركة معدة بالعملة نفسها في ترجمة المعاملات هناك مجموعة واحدة من السجلات ومجموعة واحدة من القوائم المالية التي تم اعدادها وفقا لعملة الشركة التي تقوم بالتسجيل لسجلاتها وتعد حساباتها وتسمى عملة الابلاغ للشركة ويشار اليها احيانا العملة المحلية .

في ترجمة القوائم المالية هناك شركة تسمى الشركة الام او لديها فروع لدى دول اجنبية ، تقوم الشركات التابعة او الفروع بتسجيل عملياتها او اعداد حساباتها بعملة اجنبية وعادة تقع تلك الشركات التابعة او الفروع في دول اجنبية وتقوم بانجاز نشاطاتها الرئيسة في تلك الدول .

6- 3 اساليب الترجمة

ان جميع عناصر الميزانية العمومية وكشف الدخل المعدة بالعملة الاجنبية ينبغي ان تترجم في اطار عملة الابلاغ عن طريق ضرب مبالغ العملة الاجنبية بمعدلات الصرف المناسبة ، وهناك اربعة طرائق رئيسة تستخدم لعملية الترجمة وهي :-

1 -طريقة العناصر المتداولة / غير المتداولة
2 -طريقة العناصر النقدية / غير النقدية
3 -الطريقة المرحلية
4 -طريقة المعدل الجاري

1 ـ طريقة العناصر المتداولة / غير المتداولة

في ظل هذه الطريقة فان الموجودات المتداولة والمطلوبات المتداولة تترجم باستخدام معدل الصرف الجاري ، والموجودات غير المتداولة والمطلوبات غير المتداولة وحقوق الملكية تترجم باستخدام معدلات الصرف التاريخية ، هذه الطريقة كانت مستخدمة في الولايات المتحدة من بداية العقد الثلاثيني من القرن الماضي حتى ظهور المعيار المحاسبي رقم (8) الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) عام 1975 .

تستند هذه الطريقة على افتراض اساس مفاده (ان الحسابات ينبغي ان توضع في مجاميع على وفق مدة الاستحقاق) . وان اي من الحسابات الذي يستحق خلال سنة واحدة او اقل من دورة الاعمال الاعتيادية ينبغي ان تترجم باستخدام المعدل الجاري ، بينما تترجم العناصر الاخرى على وفق معدلات الصرف المؤثرة في تاريخ معاملاتها الاصلية .

2 ـ 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 فان العناصر النقدية (الموجودات النقدية والمطلوبات النقدية) تترجم باستخدام المعدل الجاري والموجودات والمطلوبات غير النقدية وحقوق الملكية باستخدام معدل الصرف التاريخي .

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

ان المؤيدين لطريقة النقدي يرون ان الامر يكون ذا معنى اكبر حين يتم ترجمة الموجودات والمطلوبات على اساس خصائصها وليس على اساس الزمن .

3 ـ الطريقة المرحلية

في ظل هذه الطريقة ينظر الى ترجمة العملة كاسلوب لاعادة قياس القوائم المالية ، لذلك فان مبالغ العملة الاجنبية تترجم في معدلات الصرف المؤثرة في التواريخ الذي تقاس فيها عناصر تلك القوائم ، وينتج عن ذلك ما ياتي :-

1 -النقدية والمدينون والدائنون تترجم بمعدل الصرف الجاري في تاريخ الميزانية .
2 -جميع الموجودات والمطلوبات المتبقية واسهم راس المال تترجم باستخدام معدل التبادل التاريخي التي اعتمدت في تاريخ اقتناء تلك الموجودات ، وحين حدثت المطلوبات ، وتم تكوين راس المال وهذه تفترض استخدام اساس الكلفة التاريخية
3 -تترجم معظم الايرادات والمصروفات بالمعدل الموزون لسعر الصرف خلال المدة ، اما كلفة البضاعة المباعة ومصاريف الاندثار ومصاريف الاطفاء تترجم باستخدام معدلات الصرف التاريخية .
4 -جميع المكاسب والخسائر تاخذ مباشرة في كشف الدخل ، ولذلك تتاثر نتيجة النشاط بنتائج الترجمة .

4 -<u>طريقة المعدل الجاري</u>

وهي طريقة مبسطة وسهلة قياسا بالطرق الاخرى ، اذ تترجم جميع الموجودات والمطلوبات باستخدام معدل الصرف الجاري وهو معدل الصرف في تاريخ الميزانية ، في حين تترجم علاوة راس المال بالمعدلات التاريخية ومقسوم الارباح يترجم بالاعتماد على معدل الصرف في تاريخ الاعلان عن توزيعها (وليس تاريخ دفعها) ، وتظهر نتيجة عملية الترجمة التي يشار اليها (حساب الترجمة المتراكم) في الميزانية العمومية ضمن مكونات حقوق الملكية .
من جانب اخر تترجم الايرادات والمصروفات بالمعدل الموزون لسعر الصرف للمدة محل القياس .

6 – 4 معايير المحاسبة الدولية وترجمة القوائم المالية

في عام 2003 قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتنقيح المعيار IAS 21 الخاص بالمحاسبة عن تاثير التغييرات في معدلات الصرف الاجنبي ، محدثا تغييرات جوهرية في المعيار وتغييرات مهمة في المصطلحات الواردة فيه ، على سبيل المثال فان مصطلح الطريقة المرحلية 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 – تعرف بانها عملة البيئة الاقتصادية الاساسية التي تعمل بها الشركة .
العملة الاجنبية – تعرف بانها اية عملة ليست العملة الوظيفية للشركة .
عملة العرض (التقديم) – تعرف بانها العملة التي يتم بواسطتها تقديم القوائم المالية .
ومع ذلك فان المعيار فتح افقا بان العملة الوظيفية ليست بالضرورة عملة البلد الذي تقع فيه الشركة ، ويحصل هذا حينما تكون ايرادات ومصروفات الشركة متاثرة ببلد اخر ومن ثم

عملة اخرى ، على سبيل المثال حينما تكون شركة تابعة (صينية) لشركة قابضة (امريكية) 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 ان تسجل عملياتها وتعد قوائمها المالية بالعملة الوظيفية ، وعليه تقوم الشركة الصينية باعداد قوائمها بالدولار وتصبح العملة الصينية عملة اجنبية .

اما ما يتعلق بالطرائق المستخدمة فان المعيار المنقح اشار الى طريقتين هما :-

1 -**طريقة معدل الاغلاق** – او ما تسمى بطريقة المعدل الجاري ومن مزايا هذه الطريقة بانها سهلة التطبيق ومفهومة ، ويتم ترجمة كشف الدخل والميزانية العامة بمعدل الصرف نفسه ولذلك فان النسب المالية تترجم بشكل صحيح (العائد على الموجودات مثلا) .

2 -**طريقة تاريخ الصفقة** – ومن مزايا هذه الطريقة بانها توفر افضل عرض للعملة المحلية من تدفقات العملة الاجنبية فضلا عن انسجامها مع التقارير المرحلية .

6 – 7 الاجراءات العملية لترجمة القوائم المالية

قبل الدخول في الاجراءات العملية لترجمة القوائم المالية لابد من التعرف على اهم المصطلحات ذات العلاقة :-

العملة المحلية – وهي عملة البلد الذي تقع فيه الوحدة الاجنبية (الشركة التابعة الاجنبية).

العملة الوظيفية – وهي وحدة الاداء التشغيلي والمالي للوحدة الاجنبية التي تقاس وتفسر بها حساباتها ، وعادة ما تكون عملة البيئة الاقتصادية التي تدير بها الوحدة الاجنبية عملياتها التشغيلية وتولد وتنفق بموجبه النقد ، وتسمى احيانا بالعملة الفعالة ، وتاخذ ثلاثة اشكال هي :

1 -العملة المحلية هي العملة الوظيفية .
2 -الدولار هي العملة الوظيفية .
3 -العملة الوظيفية هي عملة بلد ثالث .

اعادة القياس – هي عملية ترجمة الحسابات الخاصة بالوحدة الاجنبية الى العملة الوظيفية حين تكون تلك الحسابات معدة بعملة بلد اخر من خلال استخدام الطريقة المرحلية .

معدل التبادل الجاري – هو المعدل الاني المؤثر في نهاية المدة المحاسبية (عادة تاريخ الميزانية العمومية) .

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

وسنقوم بعرض الاجراءات العملية لترجمة القوائم المالية بطريقتي المعدل الجاري والطريقة المرحلية وعلى النحو الاتي :-

اولا / طريقة المعدل الجاري

في هذه الطريقة نبدأ بترجمة كشف الدخل والارباح المحتجزة على وفق الخطوات الاتية :-

1 -نترجم جميع مكونات كشف الدخل بمتوسط معدل الصرف خلال السنة بما في ذلك (كلفة البضاعة ، الاندثارات ، الضريبة) .

2 -نترجم رقم الارباح المحتجزة اول المدة بمعدل الصرف في بداية الفترة .

3 -باضافة الارباح المستخرجة من كشف الدخل الى الارباح المحتجزة اول المدة نحصل على الارباح القابلة للتوزيع .

4 -نترجم رقم مقسوم الارباح بمعدل الصرف في تاريخ توزيع الارباح .

5 -نطرح رقم مقسوم الارباح (المترجم) والاصلي من رقم الارباح القابلة للتوزيع لكي نحصل على الارباح المحتجزة اخر المدة ، والتي يتم ترحيلها واعتمادها في اعداد الميزانية العمومية المترجمة .

مثال 1 /

في 2002/1/2 استثمرت شركة (س) العراقية بطريقة الاستحواذ على (80%) من حقوق الملكية لشركة فرنسية (ص) وبمبلغ (2) مليون فرنك فرنسي وقد كانت اسعار الصرف للفرنك الفرنسي في تواريخ محددة كالاتي :-

التاريخ	معدل الصرف الاتي/ دينار
2002/1/2	175
2002/9/1	187
2002/12/31	199
معدل الربع الاخير من السنة	193
معدل السنة	182

وفيما ياتي الميزانية وكشف الدخل والارباح المحتجزة لشركة (ص) الفرنسية

كشف الدخل والارباح المحتجزة لشركة (ص)
للسنة المنتهية في 2002/12/31

البيان	فرنك	فرنك
المبيعات		3020000
تطرح : كلفة البضاعة المباعة	(1850000)	
مجمل الربح		1170000
تطرح : المصاريف التشغيلية		
الاندثارات	(100000)	
المصاريف المتنوعة	(655000)	
صافي الدخل قبل الضرائب		415000
تطرح : الضريبة	(82000)	
صافي الدخل بعد الضرائب		**333000**
تضاف :		
الارباح المحتجزة في 1/1		480000
		813000
تطرح : توزيعات الارباح		(300000)
الارباح المحتجزة في 12/31		**513000**

شركة (ص) الفرنسية
الميزانية العامة كما في 2002/12/31

اسم الحساب	فرنك
الموجودات المتداولة	
النقود	930000
المدينون (صافي)	608000
المخزون FIFO	830000
الموجودات الثابتة	
الاراضي	500000
المباني بالقيمة الدفترية	650000
المعدات بالقيمة الدفترية	430000
مجموع الموجودات	**3948000**
المطلوبات	
الدائنون	640000
اوراق دفع	635000
السندات	900000
حقوق الملكية	
راس المال الاسمي والمدفوع	960000
علاوة راس المال	300000
الارباح المحتجزة	513000
مجموع مصادر التمويل	**3948000**

فاذا علمت ان الشركة اعلنت عن توزيعات للارباح مقدارها (300000) فرنك وقامت بتوزيعها في 2002/9/1 . وان مخزون اخر المدة يقيم بالكلفة باستخدام طريقة FIFO وقد اشتري في الربع الاخير من هذه السنة .

المطلوب / اجراء عملية ترجمة (تحويل) القوائم المالية المعروضة في اعلاه للشركة التابعة الفرنسية (ص) الى العملة المحلية للشركة المستثمرة العراقية (س) مستخدما طريقة المعدل الجاري في الترجمة .

الحل /

ورقة العمل لترجمة كشف الدخل والارباح المحتجزة
لشركة (ص) في 2002/12/31

التفاصيل	المبالغ بالفرنك	معدل الصرف	المبالغ(بالاف الدنانير)
المبيعات	3020000	(A) 182	549640
تطرح – كلفة البضاعة المباعة	(1850000)	(A) 182	(336700)
مجمل الربح	1170000		212940
تطرح – المصاريف التشغيلية			
الاندثارات	(100000)	(A) 182	(18200)
المصاريف الاخرى	(655000)	(A) 182	(119210)
صافي الربح قبل الضرائب	415000		75530
تطرح – الضريبة	(82000)	(A) 182	(14924)
صافي الدخل بعد الضرائب	333000		60606
تضاف – الارباح المحتجزة 1/1	480000	(H) 175	84000
تطرح – توزيعات الارباح	(300000)	(H) 187	(56100)
الارباح المحتجزة اخر المدة	513000		88506

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

ورقة العمل لترجمة ارصدة حسابات الميزانية العمومية
لشركة (ص) في 2002/12/31

التفاصيل	المبالغ بالفرنك	معدل الصرف	المبالغ(بالاف الدنانير)
النقد	930000	199 (C)	185070
المدينون (الصافي)	608000	199	120992
المخزون (FIFO)	830000	199	165170
الاراضي	500000	199	99500
المباني (صافي)	650000	199	129350
المعدات (صافي)	430000	199	85570
اجمالي الموجودات	**3948000**		**785652**
الدائنون	640000	199 (C)	127360
اوراق الدفع	635000	199	126365
السندات	900000	199	179100
الاسهم العادية	960000	175 (H)	168000
علاوة راس المال	300000	175 (H)	52500
الارباح المحتجزة	513000	رصيد منقول	88506
حساب تسوية الترجمة			43821
اجمالي المطلوبات وحقوق الملكية	**3948000**		**785652**

التحقق من صحة تسوية الترجمة

للتاكد من صحة النتائج التي توصلنا اليها من ترجمة الكشوفات السابقة يمكن التحقق من ذلك عبر اعادة احتساب حساب تسوية الترجمة على وفق الخطوات الاتية :-

1 -ايجاد صافي الموجودات اول المدة وتحويلها بسعر الصرف في 1 / 1 / 2002 .
2 -اضافة صافي الربح بعد ترجيحه بمتوسط سعر الصرف خلال المدة .
3 -تطرح توزيعات الارباح بعد ترجمتها بمعدل سعر الصرف بتاريخ التوزيع .
4 -تطرح صافي الموجودات اخر المدة بعد ترجمتها بمعدل سعر الصرف في 12 / 31 / 2002 .

التطبيق للخطوات اعلاه :-

صافي الموجودات اول المدة	1740000 × 175 =	304500
+ صافي الربح بعد الضرائب	333000 × 182 =	60606
- توزيعات الارباح	300000 × 187 =	(56100)
	1773000	**309006**
تطرح صافي الموجودات اخر المدة	1773000 × 199 =	(352827)
حساب تسوية الترجمة		43821

ثانيا / الطريقة المرحلية Temprol method

في هذه الطريقة فاننا نقوم اولا بترجمة حسابات الميزانية العمومية للحصول على رصيد الارباح المحتجزة اخر المدة ومن ثم اعداد قائمة الدخل المترجمة على وفق للمعطيات المتوافرة وبالاعتماد اساسا على مبلغ الارباح المحتجزة .

وكما تم الاشارة اليه سابقا فان الموجودات النقدية والمطلوبات النقدية تترجم بمعدلات الصرف الجارية في حين تترجم الانواع الاخرى باستخدام معدل الصرف التاريخي .

مثال2 /

باستخدام نفس معلومات المثال السابق .

المطلوب /

اجراء عملية ترجمة (تحويل) القوائم المالية المعروضة في اعلاه للشركة التابعة الفرنسية (ص) الى العملة المحلية للشركة المستثمرة العراقية (س) مستخدما الطريقة المرحلية في الترجمة .

الحل /

ورقة العمل لترجمة ارصدة حسابات الميزانية العمومية

لشركة (ص) في 2002/12/31

التفاصيل	المبالغ بالفرنك	معدل الصرف	المبالغ(بالاف الدنانير)
النقد	930000	(C) 199	185070
المدينون (الصافي)	608000	199	120992
المخزون (FIFO)	830000	الجدول ادناه	160190
الاراضي	500000	(H) 175	87500
المباني (صافي)	650000	(H) 175	113750
المعدات (صافي)	430000	(H) 175	75250
اجمالي الموجودات	**3948000**		**742752**
الدائنون	640000	(C) 199	127360
اوراق الدفع	635000	199	126365
السندات	900000	199	179100
الاسهم العادية	960000	(H) 175	168000
علاوة راس المال	300000	(H) 175	52500
الارباح المحتجزة	513000	متمم حسابي	89427
اجمالي المطلوبات وحقوق الملكية	**3948000**		**742752**

في هذه الطريقة لا نحتاج الى تفصيلات اضافية حول مكونات كلفة البضاعة المباعة لان كل مكون من هذه المكونات سيترجم باستخدام معدل صرف خاص به على عكس طريقة المعدل الجاري الذي استخدم متوسط معدلات الصرف الاجمالي مبلغ كلفة البضاعة المباعة وكما ياتي :-

ترجمة كلفة البضاعة المباعة

مخزون اول المدة 760000 × 175 = 133000

المشتريات 1920000 × 182 = 349440

مخزون اخر المدة (830000) × 193 = (160190)

كلفة البضاعة المباعة 322250

ترجمة كشف الدخل

وتعتمد ترجمة هذا الكشف على رقم الارباح المحتجزة الذي تم الحصول عليه من ترجمة الميزانية العمومية وبتوافر المعطيات الاخرى يمكن ان نصل الى مبلغ مكاسب او خسائر الترجمة الذي يظهر في كشف الدخل ، وهو الاختلاف الاساس عن الطريقة السابقة التي ينتج عنها حساب تسوية الترجمة الظاهر في الميزانية العمومية .

ورقة العمل لترجمة كشف الدخل والارباح المحتجزة

لشركة (ص) في 2002/12/31

التفاصيل	المبالغ بالفرنك	معدل الترجمة	المبالغ(بالاف الدنانير)
المبيعات	3020000	(A) 182	549640
تطرح – كلفة البضاعة المباعة	(1850000)	الجدول السابق	(322250)
مجمل الربح	1170000		227390
تطرح – المصاريف التشغيلية			
الاندثارات	(100000)	(H) 175	(17500)
المصاريف الاخرى	(655000)	(A) 182	(119210)
صافي الربح قبل الضرائب	415000		90680
تطرح – الضريبة	(82000)	(A) 182	(14924)
صافي الدخل بعد الضرائب	333000		75756
خسائر اعادة الترجمة			(14229)
صافي الدخل النهائي	333000		61527
تضاف – الارباح المحتجزة 1/1	480000	(H) 175	84000
مجموع اولي	813000		145527
تطرح – توزيعات الارباح	(300000)	(H) 187	(56100)
الارباح المحتجزة اخر المدة	513000	من الميزانية العامة	89427

وهكذا فان القياس (الترجمة) بموجب الطريقة المرحلية اظهرت خسائرا بمبلغ (14229) دينار ا .

اسئلة وتمارين الفصل السادس

الاسئلة

1 -ماهي الاختلافات في اجراءات تطبيق طريقة المعدل الجاري عن الطريقة المرحلية ؟

2 -ماذا نعني بالعملة الوظيفية ؟ وكيف يتم تحديدها ؟

التمارين

تمرين 1 /

في 1 / 1 / 2001 اشترت شركة امريكية حصة سيطرة من شركة نيوزلندية في 1 / 1 / 1987 .

والاتي الميزانية العمومية وكشف الدخل لهذه الشركة النيوزلندية معدة بالدولار النيوزلندي :-

الميزانية العمومية كما في

الموجودات	2001 / 1 / 1	2001 / 12 / 31
النقد والمدينون	500000	880000
المخزون	600000	500000
الاراضي	400000	400000
المباني (صافي)	650000	605000
المعدات (صافي)	465000	470000
مجموع الموجودات	**2615000**	**2855000**
المطلوبات وحقوق الملكية		
الدائنون واوراق الدفع	295000	210000
المطلوبات طويلة الاجل (نقدية)	600000	680000
الاسهم العادية	800000	800000
علاوة راس المال	200000	200000
الارباح المحتجزة	720000	9655000
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**2615000**	**2855000**

كشف الدخل

للسنة المنتهية في 2001/12/31

البيان	دولار نيوزليندي	
الايرادات		3225000
تطرح : كلفة البضاعة المباعة	(2200000)	
مجمل الربح		1025000
تطرح : المصاريف التشغيلية		
الاندثارات	(140000)	
المصاريف الاخرى	(54000)	
صافي الدخل		345000

وقد كانت اسعار الصرف للدولار النيوزلندي كالاتي :-

1987 / 1 / 1	$ 0.8011
2001 / 1 / 1	0.7924
2001 / 7 / 1	0.7412
2001 / 12 / 31	0.7298

فاذا علمت ان معدل الصرف خلال السنة بلغ (0.7480) وان مقسوم الارباح (؟) تم دفعه بدفعتين متساويتين في 1 / 7 و 31 / 12 من هذه السنة .

المطلوب / اعداد القوائم المالية المترجمة باستخدام طريقة المعدل الجاري .

تمرين 2

باستخدام نفس بيانات التمرين الاول ومع ثبات المعلومات الاخرى ، توفرت لديك البيانات الاضافية الاتية : -

1 -مكونات كلفة البضاعة المباعة

مخزون اول المدة	60000
المشتريات خلال العام	2100000
مخزون اخر المدة	(500000)
	2200000

2 - مصروف الاندثار يخص الموجودات الاتية

اندثار المباني	45000
اندثار المعدات	85000
اندثار المعدات الجديدة (تم شراؤها في 1 / 7 من هذا العام)	10000
المجموع	**140000**

المطلوب /

ترجمة الكشوفات المالية لشركة النيوزلندية باستخدام الطريقة المرحلية .