

المحاضرة الثانية: التوافق المحاسبي الدولي

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

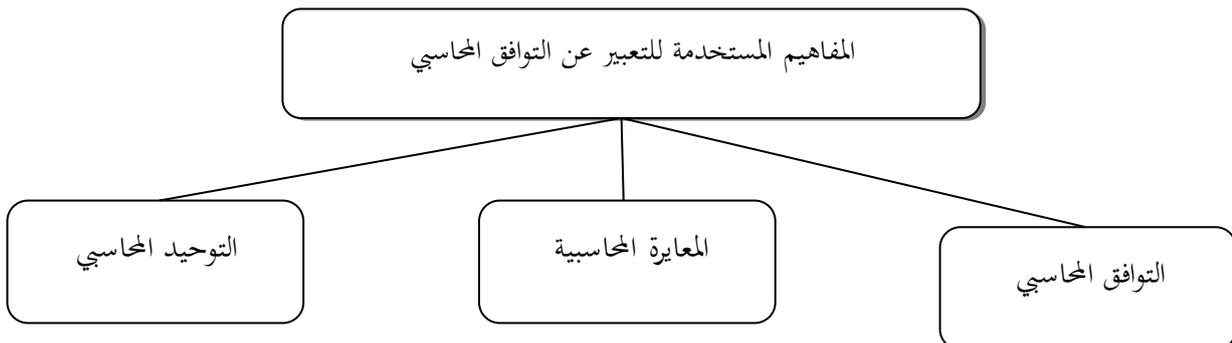
أولا : التوافق المحاسبي الدولي.

يمكن إرجاع بداية الاهتمام بالتوافق المحاسبي على المستوى الدولي الى أول مؤتمر دولي للمحاسبين الذي انعقد عام 1904 م في مدينة سانت لويس بأمريكا، والذي ناقش إمكانية توحيد القوانين المحاسبية على المستوى الدولي، ثم جاءت الدعوة الى تبني مجموعة موحدة للقواعد المحاسبية في المؤتمر الدولي السابع الذي عقد في مدينة أمستردام عام 1957، وفي المؤتمر التاسع في باريس عام 1967 تم تشكيل فريق عمل دولي شكلت على إثره لجنة التنسيق الدولية للمهنة المحاسبية، وفي المؤتمر العاشر في سيدني عام 1972 شكلت لجنة ضمت 11 عضوا انبثق عنها لاحقا تشكيل لجنة المعايير المحاسبية الدولية في عام 1973 أسندت إليها مهمة إعداد ونشر معايير المحاسبة الدولية، للإشارة فانه في شهر أبريل 2000 م تم حل لجنة المعايير المحاسبة الدولية ليخلفها مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي لا يزال قائما

1- مفهوم وطبيعة التوافق المحاسبي.

يوضح الشكل التالي المفاهيم المستخدمة للتعبير عن التوافق المحاسبي

الشكل رقم 01: يوضح المفاهيم المستخدمة للتعبير عن التوافق المحاسبي.



توجد ثلاث مفاهيم للتوافق المحاسبي من الناحية المحاسبية وتشمل التوافق، المعايير، التوحيد، حيث سنقوم بعرض بعض التعاريف بشأن المفاهيم الثلاثة لمعرفة وتوضيح الاختلاف بينهم.

1-1 التوافق المحاسبي: من أبرز التعريفات المتعلقة بالتوافق المحاسبي ما يلي:

- درجة من التنسيق أو التماثل في قيما بين مجموعات مختلفة من المعايير والطرق وأشكال التقارير المالية.
- عرف بأنه الجهود العالمية والإقليمية الرامية الى تلاشي الفوارق بين نظم ومعايير المحاسبة.
- هو عملية انسجام وتوافق الممارسات المحاسبية بوضع حدود للاختلاف بينها، وتحسين التوافق في المعلومات المالية بين الدول المختلفة.

فمن خلال التعاريف السابقة يتضح أن مفهوم التوافق المحاسبي ينصب في تقليل الفروق وزيادة الاتساق في :
المعايير، الطرق المحاسبية وأشكال التقارير المالية.

2-1 المعايير المحاسبية: هي المحاولات الدولية لوضع توحيد في الطرق المحاسبية، فالمعايير تسعى نحو إلغاء

الاختلافات عن طريق وضع معايير موحدة للقياس مصرح بها من قبل السلطة، فالمعيار عبارة عن مسطرة لقياس الأحداث الاقتصادية للمؤسسات، فهي قياسات تطبقها هذه المؤسسات لقياس عناصر القوائم المالية ومن ثم تحديد نتيجة النشاط وبيان الموقف المالي، وتعتمد هتين العمليتين بدرجة أساسية على المعايير المحاسبية التي تتضمن السياسات والطرق والإجراءات المحاسبية الواجبة التطبيق.

3-1 التوحيد المحاسبي: يشير التوحيد الى الحالة التي يكون فيها كل شيء متسقاً ومتجانساً (غير متباين)

بمعنى أن تكون كل المبادئ والسياسات المحاسبية واحدة، فالتوحيد المحاسبي يعني توحيد السياسات والممارسات والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية على المستوى الدولي، بحيث يؤدي ذلك الى الثبات في التبويب والمصطلحات وكذلك الثبات في القياس.

يمكن توضيح العلاقة بين المفاهيم الثلاثة من خلال توضيح آلية تحقيق التوافق المحاسبي الدولي الذي يتطلب تضافر جهود المنظمات المهنية المحاسبية في مختلف الدول لتحقيق التوافق المحاسبي، وتمثل خطوات تحقيق التوافق المحاسبي الدولي في:

- دراسة النظم المحاسبية في مختلف دول العالم.
 - تحديد الفروق فيما بين النظم المحاسبية.
 - بذل الجهود لإزالة الفروق الجوهرية بين الأنظمة المحاسبية (التوافق).
 - صياغة مجموعة مترابطة من المعايير المحاسبية تحظى بقبول دولي (المعايير).
 - بلوغ حالة توحيد السياسات والممارسات والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية على المستوى الدولي (التوحيد).
- فمن خلال ما سبق يمكن القول أن التوافق المحاسبي هو عملية تتضمن سلسلة من العمليات الفرعية المعقدة يتطلب تنفيذها بذل جهود عالية جدا إلا أن المنافع التي يحققها التوافق تبرر الجهود المبذولة لتحقيقه.

2- العوامل التي أوجبت الحاجة الى التوافق المحاسبي الدولي.

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

- زيادة التبادل التجاري الدولي، وظهور الشركات متعددة الجنسيات.
- وجود مشاكل عند إعداد القوائم المالية للشركات متعددة الجنسيات.
- تزايد أهمية أسواق رأس المال الدولية في التمويل والاستثمار.
- ظهور تكنولوجيا المعلومات وثورة الاتصالات.
- تزايد الطلب على المعلومات المحاسبية الدولية، والحاجة للمقارنة بين المعلومات المالية للشركات المتماثلة العاملة في دول مختلفة، وهذا الأمر يقتضي بالضرورة أن تكون هذه المعلومات قد أعدت وفقا لأساس قياس واحدة حتى تكون قابلة للمقارنة.

3- مبررات دعم التوافق المحاسبي الدولي.

توجد العديد من المنافع التي يمكن الحصول عليها من التوافق المحاسبي سواء على المستوى الدولي أو الإقليمي، وتمثل أهمية التوافق في تحقيق ما يلي:

- إمكانية تخفيض التكاليف التي تتحملها الشركات متعددة الجنسيات التي تباشر أعمالها في دول مختلفة وذلك من خلال تعديل التقارير المالية لمعالجة الآثار التي تنتج عن اختلاف الممارسات المحاسبية المتعلقة بالتقارير بين الدول.
- زيادة إمكانية مقارنة وفهم التقارير المالية التي يتم إعدادها في دول مختلفة.
- إمكانية تطبيق أسس الممارسات المحاسبية من خلال إتاحة الفرصة للدول التي تتميز ببيئة محاسبية لازالت في التكوين والنمو للاستفادة من تجارب الدول التي تتميز ببيئة محاسبية متقدمة.
- إمكانية توفير التكاليف المتعلقة ببناء المعايير المحاسبية في الدول النامية من خلال تطبيقه للمعايير المحاسبية التي تم تطويرها في دول أخرى أو بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية مع ضرورة مراعاة المتغيرات البيئية المحيطة بالممارسات المحاسبية في تلك الدول عند تطبيق تلك المعايير.

4- المعوقات التي تواجه عملية التوافق المحاسبي الدولي.

عدة صعوبات تواجه التوافق المحاسبي الدولي، وتزداد درجة الصعوبة في الدول التي لا تزال في مرحلة النمو ولم تصل بعد الى ما وصلت اليه الدول المتقدمة، فمن ابرز المعوقات التي تحول دون التوافق على المستوى الدولي ما يلي:

- **التقاليد المحلية:** تعتمد عملية التطور المحاسبي على مجموعة عوامل تاريخية، اقتصادية، سياسية، تنظيمية واجتماعية، فهذه العوامل تقف عائقا أمام تطبيق نظام دولي جديد كبديل عن النظام المحلي.
- **العوائق الاقتصادية:** يحتاج أفراد المجتمع وعلى وجه الخصوص أفراد المجتمع المالي الى المعلومات من المحاسبة التي يتم تزويدها للأطراف المختلفة، وهي تعمل ضمن نمط اقتصادي معين يفرض عليها طرق وإجراءات محاسبية تتأثر بالبيئة الاقتصادية التي تختلف جوهريا بين الدول المتقدمة والدول النامية.
- **العوائق التشريعية:** تختلف المتطلبات القانونية من دولة الى أخرى مثل قوانين الشركات وقوانين الضرائب، حيث أن عملية الإلزام بتطبيق المعايير في كثير من الدول تعتمد بشكل أساسي على التشريع القانوني التي تفرضه حكومات تلك الدول.
- **العوائق التنظيمية:** تلعب المنظمات المهنية دورا كبيرا في مراقبة الالتزام بتطبيق المعايير المقبولة، فضعف هذه المنظمات أو عدم وجودها في بعض الدول النامية يجعل من الصعب إلزام المؤسسات العاملة في تلك الدول تبني المعايير الدولية.
- **الحالة السيادية:** تشكل الحالة السيادية عائقا فقد تفضي الى عدم الرغبة في قبول تسويات تنطوي على التخلي عن الممارسات المحاسبية المحلية مقابل أخرى دولية.

ثانيا: **التعاملات الدولية.**

إن التوسع الكبير في حركة التجارة العالمية أدى الى امتداد نشاط كثير من الشركات في معظم دول العالم خارج حدودها الجغرافية، فنادرا ما توجد شركة ليس لها تعامل أو مصالح مع شركات من دول أخرى، لذا يمكن القول بشكل عام أن العمليات الدولية هي تلك العمليات التي تتم بين شركتين تزاوان نشاطهما في دولتين مختلفتين، ويمكن تقسيم تلك المعاملات بحسب نوع العلاقة بين الشركتين الى مجموعتين هما: عمليات تنشأ بسبب العلاقة التجارية بين الشركتين، وعمليات تنشأ بسبب علاقة الاستثمار.

- 1- **عمليات تنشأ بسبب علاقة تجارية بين الشركتين:** وفقا لهذا النوع تأخذ المعاملات شكل صفقات تجارية بين شركتين في دولتين مختلفتين يتم بموجبها شراء بضاعة (استيراد) تتحدد أسعارها بعملة أجنبية، أو بيع بضاعة (تصدير) تتحدد أسعارها بعملة أجنبية، حيث يمكن عرضها على الشكل التالي:
 - **عمليات الاستيراد من دول أخرى:** عندما تقوم مؤسسة محلية ببيع السلع أو الخدمات لشركات في دول أخرى. فإنها تلتزم بسداد قيمة المشتريات بالعملة الأجنبية (مثل الدولار أو الأورو الخ).
 - **عملية التصدير للدول الأخرى:** عندما تقوم مؤسسة محلية ببيع السلع أو الخدمات لشركات في دول أخرى.
- 2- **عمليات تنشأ بسبب علاقة استثمار بين شركتين:** وهي العمليات التي تجري بين الشركة القابضة وشركة تابعة لها، ويندرج تحت هذا النوع العمليات التالية:

- شراء أسهم شركات أجنبية مقرها دول أخرى: تقوم أحيانا شركة ما بشراء بعض أو كل أسهم رأس مال شركة أجنبية، مقرها دولة أخرى وتقوم الشركة المشترية (المستثمرة) بسداد القيمة بعملة أجنبية.
- إعداد القوائم المالية الموحدة: عند قيام شركة ما بشراء أكثر من 50 % من أسهم شركة أخرى ينتج عنها سيطرة الأولى على أعمال وقرارات الأخيرة.
- ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة الأجنبية: تنتج عند اختلاف العملة المستخدمة في إعداد القوائم المالية للشركة التابعة عن العملة التي تستخدمها الشركة القابضة في إعداد قوائمها المالية.
- تحويل السلع في الشركات متعددة الجنسيات: عملت الشركات متعددة الجنسيات على التوسع جغرافيا عن طريق فتح فروع وشركات تابعة لها خارج حدودها الإقليمية.

المحاضرة الثالثة: المعايير المحاسبية الدولية وأهم المشكلات التي تواجه الشركات

ذات النشاط الدولي

نتيجة للتغيرات الاقتصادية التي شهدتها العالم وأدت الى زيادة حجم التجارة الدولية والاستثمارات الدولية تطور شكل المؤسسات الاقتصادية وأصبحت تمارس جانبا كبيرا من نشاطها على المستوى الدولي أدى بها الى مواجهة العديد من المشكلات المحاسبية نتيجة اختلاف الظروف والمتغيرات البيئية، وفيما يلي أهم المشكلات التي تواجه الشركات ذات النشاط الدولي :

- مشكلة المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية.
- مشكلة ترجمة القوائم المالية الأجنبية.
- مشكلة المحاسبة عن آثار التغيرات في الأسعار.
- مشكلة أسعار التحويل الدولية.
- مشكلة الضرائب الدولية..

أولا: المعايير المحاسبية الدولية.

سبق وأن أوضحنا في المحاضرة السابقة بأن التوافق المحاسبي الدولي يعتبر من أفضل الحلول بمعالجة مشكلة الاختلاف في الممارسات المحاسبية بين الدول، وستناول في هذا الجانب من الدراسة الوسيلة أو الأداة المستخدمة لتحقيق التوافق المحاسبي الدولي وهي المعايير المحاسبية.

- 1- **تعريف المعيار المحاسبي:** يعرف المعيار المحاسبي بأنه قاعدة أو قانون عام يتضمن قياسات محددة يسترشد بها المحاسب في انجاز عمله عند إعداد التقارير المالية للمؤسسة، كما يشير المعيار الى القواعد الإرشادية التي يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهم حكمهم.
- 2- **خصائص المعيار المحاسبي:** للمعيار المحاسبي عدة خصائص نوجزها في:
 - يبين المعيار طرق القياس والإفصاح المحاسبي عن حساب معين (مثل المخزون، الأصول الثابتة، ... الخ).
 - يبين المعيار المحاسبي طرق القياس والإفصاح المحاسبي عن أحداث اقتصادية (انخفاض قيمة الأصول، والتغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية).
 - الغرض من المعيار تحقيق التنسيق فيما بين القواعد المحاسبية بما يحقق أهداف المحاسبة.
 - يستخدم المعيار كأساس لتقييم نوعية وكفاءة العمل المهني ولتحديد مدى الوفاء بالمسؤولية المهنية.
 - يستخدم المعيار لترشيد الحكم المهني في الممارسة المحاسبية.
- 3- **أهمية المعايير المحاسبية:** تتمثل أهمية المعايير المحاسبية الدولية في:

- تحديد وقياس الأحداث المالية بموضوعية.
- تحديد الطرق المحاسبية المسموح بإتباعها للقياس.
- تحديد الظروف التي تبرر استخدام طريقة معينة في حالة تعدد الطرق.
- التغلب على سوء استخدام الحكم الشخصي في القياس.
- تسهيل إيصال نتائج القياس الى مستخدمي القوائم المالية.
- ترشيد عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.

4- **المعايير المحاسبية الدولية:** المعيار المحاسبي الدولي هو معيار محاسبي يحظى بالقبول العام من طرف معظم دول العالم ليصبح أساس التطبيق في الممارسات المحاسبية، فقد حظيت هذه المعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية بقبول عام في مختلف دول العالم.

5- **التنظيم المحاسبي:** يقصد بالتنظيم المحاسبي وضع إطار عام للممارسات المحاسبية، وتنظيم هذه الممارسات بوضع ضوابط وحلول للمشكلات التي تواجه التطبيق العملي لها.

5-1 **مدخل التنظيم المحاسبي الذاتي:** وفقا لمدخل التنظيم المحاسبي الذاتي يتولى الممارسون لمهنة المحاسبة وخبراء المحاسبة مهمة وضع المبادئ والقواعد والإجراءات والمعايير المحاسبية والعمل على تطويرها، ويفترض هذا المدخل أن المكلفين بوضع التنظيم المحاسبي يتمتعون بمستوى عال من الاستقلال عن تدخل الجهات الحكومية.

5-2 **مدخل التنظيم المحاسبي القانوني:** على خلاف التنظيم المحاسبي الذاتي يخضع التنظيم المحاسبي القانوني للتشريعات الحكومية ولا يكون للمنظمات المهنية المحاسبية أية سلطة في وضع القواعد المحاسبية أو تغييرها.

ثانيا: المشاكل المحاسبية التي تواجه الشركات ذات النشاط الدولي.

ونتيجة للتغيرات الاقتصادية التي شهدتها العالم وأدت الى زيادة حجم التجارة الدولية والاستثمارات الدولية تطور شكل المؤسسات الاقتصادية وأصبحت تمارس جانبا كبيرا من نشاطها على المستوى الدولي أدى بها الى مواجهة العديد من المشكلات المحاسبية نتيجة اختلاف الظروف والمتغيرات البيئية، وفيما يلي أهم المشكلات التي تواجه الشركات ذات النشاط الدولي:

- مشكلة المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية.
- مشكلة ترجمة القوائم المالية الأجنبية.
- مشكلة المحاسبة عن آثار التغيرات في الأسعار.
- مشكلة أسعار التحويل الدولية.
- مشكلة الضرائب الدولية.

1- مشكلة المعاملات بالعملة الأجنبية وترجمة القوائم المالية.

يعرف فرق سعر الصرف بأنه الفرق الناتج عن تحويل عدد من معين من وحدات عملة نقدية أجنبية الى عملة القيد بأسعار صرف مختلفة، ويتم معالجة فروقات أسعار الصرف الناتجة من البنود ذات الطبيعة النقدية على أنها إيراد أو مصروف في الفترة التي حصلت فيها، وتعتبر فروق أسعار الصرف للبنود النقدية جزءا من صافي استثمار الشركة في كيان أجنبي، وتعالج هذه الفروق ضمن حقوق الملكية للشركة وحتى تاريخ التصرف في هذا الاستثمار.

1-1 المشاكل المحاسبية الناتجة عن التعامل بالعملات الأجنبية: تتمثل في:

- التسجيل المحاسبي المبدئي بالمعاملة الأجنبية في تاريخ حدوثها.
 - تعديل أرصدة العملات الأجنبية في تاريخ إعداد القوائم المالية.
 - تسوية التسوية الخاصة بأرصدة حسابات الزبائن والدائنين بالعملة الأجنبية في تاريخ التسوية.
 - معالجة فروق أسعار الصرف (أرباح أو خسائر الصرف) والناتجة عن التغيرات في أسعار الصرف عند إعداد القوائم المالية أو عند تسوية المعاملة بعملة أجنبية.
- وعند ترجمة العمليات بالعملة الأجنبية وباستخدام سعر الصرف الملائم يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار:
- إذا كانت العملية قد تمت نقدا فلن تعتبر معاملة بعملة أجنبية ولن توجد فروق أسعار صرف.
 - إذا تمت المعاملة بالعملة الأجنبية على الحساب وتم تسويتها بتاريخ لاحق وفي نفس السنة المالية فتحدث فروق أسعار الصرف بالتغير في سعر الصرف من تاريخ المعاملة حتى تاريخ التسوية.
 - إذا تمت المعاملة بالعملة الأجنبية على الحساب وتم تسويتها في تاريخ لاحق في سنة مالية لاحقة فيجب أن يؤخذ بعين الاعتبار تغير أسعار الصرف من تاريخ المعاملة حتى تاريخ الميزانية ومن تاريخ الميزانية حتى تاريخ التسوية وتختلف معالجة فروق أسعار الصرف حسب الطريقة المستخدمة للمحاسبة عن المعاملات بعملة أجنبية.

1-2 طرق التسجيل المحاسبي للمعاملات بالعملة الأجنبية: توجد ثلاث طرق هي:

- طريقة المعاملة الواحدة والاعتراف بأرباح وخسائر الصرف: وفق لهذه الطريقة ينظر للمعاملة بالعملة الأجنبية سواء المتعلقة بشراء أو بيع سلع وخدمات، إقراض أو اقتراض وعملية التسوية المرتبطة بها باعتبارها عملية واحدة لا يتجزأ ويرى المؤيدون لهذه الطريقة أن القيمة الأصلية المسجلة للمشتريات أو المبيعات في تاريخ المعاملة يعتبر تقديرا أوليا يتم تعديله عندما يعرف على وجه التحديد المبلغ المطلوب لتسوية المعاملة وذلك لأن أي تغير في طرف العملية يتبعه تغير في الطرف الأخر نتيجة تغير أسعار الصرف، وعليه فان المعالجة المحاسبية تتم في ظل هذه الطريقة على النحو التالي:

● يتم إثبات المعاملة بالعملة الأجنبية في تاريخ حدوثها بعد ترجمتها باستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ المعاملة.

● في تاريخ الميزانية لا يوجد مبرر لإجراء أي تعديل وذلك لأن التسجيل في تاريخ المعاملة كان أوليا قابلا للتعديل في تاريخ التسوية لا في تاريخ الميزانية.

● في تاريخ التسوية أي عند سداد قيمة المعاملة أو تحصيل قيمتها ومعرفة القيمة الحقيقية على وجه التحديد والمطلوب سدادها أو تحصيلها يتم أخذ التغير في أسعار الصرف في تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية ويكون الفرق بمثابة أرباح أو خسائر صرف في القيمة الأصلية المسجلة لطرفي المعاملة.

- **طريقة معاملتين وأرباح وخسائر صرف مؤجلة:** وفقا لهذه الطريقة ينظر الى المعاملة الأجنبية بعملة أجنبية على أنها تمثل معاملتين منفصلتين الأولى وهي شراء أو بيع سلع أو خدمات أو اقتراض أو إقراض والثانية هي المدفوعات أو تحصيل المقبوضات والتي نشأت عن المعاملة الأولى، ويرى مؤيدو هذه الطريقة أن مخاطر تقلبات أسعار الصرف للعملة الأجنبية هي بسبب قرار التمويل وليس بسبب قرار الشراء، وتتم معالجة المعاملة كالأتي:

● يتم تسجيل المعاملة بالعملة الأجنبية في تاريخ حدوثها بعد ترجمتها باستخدام سعر الصرف الفوري في ذلك التاريخ.

● في تاريخ الميزانية تحسب فروق أسعار الصرف الناتجة عن تغير سعر الصرف في تاريخ المعاملة حتى تاريخ الميزانية ولكن لا يعترف بها ويتم تأجيلها حتى تتم التسوية النهائية للمعاملة وتعديل أرصدة حسابات المدينين أو الدائنين بهذه الفروق.

● في تاريخ التسوية يتم حساب فروق أسعار الصرف والناتجة عن تغير سعر الصرف من تاريخ المعاملة حتى تاريخ التسوية ويعترف بها كأرباح أو خسائر صرف تقفل في السنة المالية التي حدثت فيها التسوية.

- **طريقة معاملتين والاعتراف بأرباح وخسائر الصرف:** تشبه هذه الطريقة الأولى في كونها تعتبر المعاملة بالعملة الأجنبية على أنها معاملتين منفصلتين ولكن تختلف عنها في الاعتراف بأرباح وخسائر الصرف في الفترة المحاسبية التي حدثت فيها.

1-3 المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية: حيث:

- يهدف هذا المعيار الى المحاسبة عن المعاملات المحددة بالعملات الأجنبية وعمليات التشغيل الدولية وتحديد سعر الصرف المراد استعماله وكيفية الاعتراف بالأثر المالي للتغيرات في أسعار الصرف في البيانات المالية للمؤسسة

- يطبق هذا المعيار في:

● المحاسبة عن المعاملات المحددة بالعملات الأجنبية

- ترجمة البيانات المالية كعمليات التشغيل الأجنبية التي يتم تضمينها في البيانات المالية للمؤسسة عن طريق توحيدها
- المعاملة بالعملة الأجنبية هي تلك العملية التي يتم التعاقد عليها أو يتفق على تسويتها بعملية أجنبية بما في ذلك المعاملات الناجمة عن قيام المؤسسة بالأمر التالية:
 - شراء أو بيع البضائع أو الخدمات والتي يكون سعرها محدد بعملة أجنبية.
 - إقراض أو اقتراض الأموال عندما تكون المبالغ المقبوضة أو المدفوعة محددة بعملة أجنبية.
 - عندما تصبح المؤسسة طرفا في عقد تبادل العملة الأجنبية لم يتم تنفيذه بعد.
 - عندما تقوم المؤسسة باقتناء الأصول أو التخلص منها أو بتكبد أو تسوية مشتريات محددة بعملة أجنبية.
- يجب أن تسجل العملية المحددة بعملة أجنبية على أساس ما يعادلها من عملة التقرير وذلك عن طريق سعر الصرف السائد بين عملة التقرير والعملة الأجنبية في تاريخ حدوث العملية.
- في تاريخ كل ميزانية عمومية يجب التقرير عن البنود بالعملة الأجنبية باستخدام سعر صرف معين، حيث في تاريخ كل ميزانية عمومية يتم:
 - يتم التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام سعر صرف الإقفال.
 - يتم التقرير عن البنود غير النقدية المدرجة بالتكلفة التاريخية ومحددة بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف الذي كان سائدا يوم حدوث العملية.
 - يتم التقرير عن البنود النقدية والتي تكون مسجلة على أساس القيمة المحاسبية والمحددة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف التي كانت عندما تم تحديد هذه القيم.
- يجب الاعتراف بفروقات أسعار الصرف الناجمة عن تسوية بنود نقدية، أو تلك الناجمة عن التقرير عن بنود المؤسسة النقدية بأسعار صرف تختلف عن تلك التي كانت قد سجلت بها أصلا خلال الفترة، أو تم التقرير عنها في بيانات مالية سابقة كدخل أو مصروف في الفترة التي تنشأ فيها.
- يجب أن تصنف فروقات أسعار الصرف الناجمة عن التزام محدد بالعملة الأجنبية لتغطية مخاطر استثمار المؤسسة في مؤسسة أجنبية، كحقوق ملكية في البيانات المالية وذلك لحين التخلص من صافي الاستثمار، حيث يجب حينئذ الاعتراف بهذه الفروقات كدخل أو مصروف.
- عند قيام الشركة الأم بترجمة القوائم المالية للمؤسسة الأجنبية لغرض دمجها في بياناتها المالية، فإنه عليها بإتباع الإجراءات التالية:
 - يجب عليها أن تترجم الأصول والخصوم النقدية وغير النقدية للمؤسسة الأجنبية باستعمال سعر الإقفال.

• يجب أن تترجم بنود الإيرادات والمصاريف للمؤسسة الأجنبية بموجب أسعار الصرف بتاريخ حدوث المعاملات.

- عند التخلص من المؤسسة الأجنبية، يجب الاعتراف بالمبالغ المالية المتراكمة لفروقات أسعار الصرف المؤجلة والتي تتعلق بالمؤسسة الأجنبية كإيراد أو مصروف في نفس الفترة التي يعترف فيها بمكاسب أو خسائر التخلص.

- يجب على المؤسسة الإفصاح عما يلي:

• مبلغ فروقات أسعار الصرف التي تم تضمينها ضافي الربح أو الخسارة للفترة.
• صافي فروقات أسعار الصرف المصنفة كبنود مستقل من بنود حقوق الملكية وتسوية مبلغ فروقات أسعار الصرف هذه في بداية الفترة ونهايتها.

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

2- مشكلة توحيد الأعمال والقوائم المالية الموحدة.

يقصد بتوحيد الأعمال وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 22 جمع شركات مساهمة منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة نتيجة لنشوء علاقة اندماج أو اتحاد أو سيطرة فيما بين الشركات المتحدة، حيث يترتب عن توحيد الأعمال انتقال سلطة اتخاذ القرارات الإدارية من إدارات الشركات المتحدة الى إدارة واحدة، كما يوجد من الناحية القانونية ثلاث أنواع لتوحيد الأعمال وهي : الاندماج، الاتحاد والسيطرة.

1- **القوائم المالية الموحدة:** يقصد بالقوائم المالية الموحدة تلك القوائم المالية العائدة للشركة القابضة ومؤسساتها التابعة والتي يتم عرضها وكأنها وحدة اقتصادية واحدة حيث يتم تجميع أصول والتزامات كل من الشركة القابضة والتابعة ومصاريفها وإيراداتها ومن ثم يتم عرضها في شكل قوائم مالية موحدة.

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

الجدول رقم 01: يوضح نموذج ورقة عمل القوائم الموحدة.

| أسماء الحسابات | الشركة القابضة | الشركة التابعة | التسويات | المبالغ الموحدة |
|----------------|----------------|----------------|----------|-----------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

حيث يسجل في:

- **العمود الأول:** أسماء الحسابات.
 - **العمود الثاني:** أرصدة الحسابات الخاصة بالشركة القابضة.
 - **العمود الثالث:** أرصدة الحسابات المتعلقة بالشركة التابعة.
 - **العمود الرابع:** تتم فيه التسويات (إضافة أو خصم) حيث يتم فيه حذف بعض بنود القوائم المالية للقابضة أو التابعة وتسوية أرصدة بعض بنود أصول أو التزامات التابعة.
 - **العمود الخامس:** يتم فيه جمع قيمة كل بند في عمود الشركة القابضة مع ما يناظره في عمود الشركة التابعة، مع الأخذ بعين الاعتبار التسويات بالإضافة أو بالخصم الظاهرة في العمود الرابع (التسويات) والنتائج يعبر عن المبالغ الموحدة.
- 3- إعداد القوائم المالية الموحدة وفق طريقة الشراء.**

وفقا لطريقة الشراء تعالج عملية توحيد الأعمال بالسيطرة على أنها عملية شراء الأصول، وعليه يتم تسجيل الأصول التي تم الحصول عليها بالقيمة المدفوعة اذا تم السداد نقدا وادا تم السداد عن طريق إصدار أسهم فتسجل الأصول بالقيمة العادلة، ثم يتم مقارنة تكلفة الشراء مع القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول المشتراة وهنا يوجد أحد الاحتمالين :

- **الاحتمال الأول:** اذا كانت تكلفة الشراء أكبر من القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول المقتناة فان الزيادة تعتبر شهرة موجبة يتم الاعتراف بها كأصل معنوي تظهر في قائمة المركز المالي الموحد بتاريخ الشراء، ثم في نهاية السنوات التالية يتم اختبار قيمة الشهرة في نهاية كل سنة فاذا حدث انخفاض في قيمتها يتم تخفيض الشهرة بمقدار ذلك الانخفاض أما اذا بقيت على حالها فلا تجرى أي معالجة.
- **الاحتمال الثاني:** اذا كانت تكلفة الشراء أقل من القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول المقتناة، فان الفرق بينهما يمثل شهرة سالب، وبحسب المعايير المحاسبية الدولية تعالج الشهرة السالبة كإيراد.

المراجع.

- رأفت حسين مطير، المحاسبة الدولية.
- محسن بابقي عبد القادر، المحاسبة الدولية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2013.