كلية شط العرب الجامعة

قسم المحاسبة

المرحلة الرابعة

المحاسبة الدولية

مدرس المادة

الاستاذ المساعد

الدكتور عبد الكريم عبد الغني

منهاج المحاسبـــــــــة الدوليـــــــــــة

1- المحاسبـــــــــــــــة الدوليـــــــــــــــة والاعمـــــال الدوليـــــــــة .

2- تأثير اختلاف المتغيرات البيئيـــــة على المحاسبـــــــــة الدوليـــــــــــــة .

3- تصنيفـــــــات المحاسبـــــــــة ونظـــــم الابـــــــــلاغ المالـــــي .

4- الاجمـــــــــــاع المحاسبـــــــــــــي الدولـــــــــــــــــــي .

5- المنظمات المحاسبية الدولية واصدارات مجلس المعايير المحاسبيـــــة الدوليـــــة .

6- المحاسبـــــة عن المعاملات بالعملات الاجنبيـــــــــة - اسس التبادل الاجنبـي .

7- المحاسبة عن المعاملات بالعملة الاجنبية- معاملات العملـــة الاجنبيـــــــــــة .

8- ترجمة القوائم المالية المعدة بالعملة الاجنبية – الطريقة الجارية /غير الجاريـــــة .

9- ترجمة القوائم المالية المعدة بالعملة الاجنبية الطريقة النقدية /غير النقديـــــــة .

10- ترجمة القوائم المالية المعدة بالعملة الاجنبية- الطريقة الموقتـة / المعدل الجاري .

11-المحاسبـة عن التغيرات في المستوى العام للأسعار- تأثير التضخم على الشركات .

12-المحاسبة عن التغيرات في المستوى العام للأسعار – بدائل القياس المحاسبـــي .

13- محاسبـــــــــــــــــــــــة التحـــــــــــــــــوط .

المحاسبة الدوليـــــــــة والاعمال الدولية

- **نشأة المحاسبة الدولية ، مفهوم وظيفة المحاسبة الدولية .**
- **المقدمة :**

<u>تعرف المحاسبة :</u> على انها نظام معرفي يرتبط بالقياس وعرض المعلومات المفيدة او الملائمة للأطراف المتعددة وبالمثل فأن المحاسبة الدولية International Accounting تهتم أساساً بتطبيقات المحاسبية الدولية وتأتي فائدتها من المعلومات التي تقدمها الى :

1. اسواق المال العالمية .
2. الشركات المتعددة الجنسية .
3. السياسات الحكومية الدولية .

اي يتعدى نشاطها الدولة الواحدة الى دول اخرى

س/ لماذا تعد المحاسبة الدولية من الحقول المحاسبية المميزة...ج: ويعود ذلك لسببين هما؟

1- توفر معلومات عن الشركات الدولية Multinational Enterprises. (MNE) بشكل عام .

2- عملياتها وأنشطتها الاجنبية او الاطراف المستفيدة من معلوماتها (وحدة الإبلاغ) .

لذلك فأن ادارة هذه الانشطة العابرة للحدود الدولية او تمويلها او الحصول على الاموال منها يتطلب الحاجة الى فهم الابعاد الدولية للمحاسبة . **<u>والابعاد الدولية هي ما يلي :</u>**

1. الثقافة وممارسات الأعمال .
2. الهياكل السياسية والتنظيمية والحكومية .
3. النظم القانونية .
4. قيم العملة واسعار الصرف للعملة الأجنبية .
5. معدلات التضخم المحلية .
6. مخاطر الأعمال والقوانين والتشريعات .

كل او كافة هذه الابعاد تمثل عوامل تؤثر في كيفية ادارة وممارسة الشركات الدولية لأعمالها وانشطتها الاقتصادية واسلوب وحجم الابلاغ المالي عبر دول العالم المختلفة .

<u>النشأة (المحاسبية الدولية وتطور الاعمال التجارية الدولية)</u>

تعد المحاسبة وليدة البيئة ودالة لبيئة الأعمال التي تعمل فيها وتهتم بأثبات عملياتها المالية وبالتالي فأن اصول المحاسبة والتطورات التي حصلت فيها جاء في ضوء العمليات التجارية .

<u>تطور الاعمال التجارية الدولية :</u>

تشمل الاعمال الدولية مختلف الاعمال التجارية بين دولتين أو اكثر ويتركز بشكل خاص في عمليات وانشطة القطاع الخاص او تلك التي يشترك فيها القطاع العام .

ويعود تاريخ الاعمال الدولية International Business الى قرون عديده قبل الميلاد ووفق الاتي :

1. **الاغريق(القرن الخامس قبل الميلاد)** : حيث ظهر الانتاج السلعي الواسع والتجار المهنيين والتجار المتخصصين بمناطق معينة من العالم .
2. **العصر الروماني** : الذي يتميز بحرية التجار وامتلاكهم المكانة السياسية وانخفاض الرسوم الجمركية والقيود المفروضة على انشطتهم .
3. **العصور الوسطى** : حيث كان هناك ازدهار في عالم الاعمال الدولية في مناطق معينة من العالم ، مثل الدولة البيزنطية (اسطنبول الحالية) حتى ظهور الحملة الصليبية التي تميزت بظهور الاعمال المصرفية والتأمين .
4. **اما الفترة ما قبل الصناعة** : تميزت هذه الفترة بسيطرة الدولة او القوة التي تقود وتسيطر على الانشطة الاقتصادية المحلية والدولية .
5. **عصر الثورة الصناعية** : التي بدأت في النصف الثاني من القرن الثامن عشر والذي استمر تأثيرها بشكل كبير ورئيسي على الاعمال التجارية الدولية في القرن التاسع عشر والعشرين وتميزت هذه الفترة بظهور الانتاج الكبير ومعايير الانتاج والتي تطلبت استثمارات رأسمالية رافقتها ظهور شركات ذات المسؤولية المحدودة .
6. **الفترة ما بعد الحرب العالمية الثانية** : والتي اتسمت بالضغوط الكبيرة التي خلفتها الحرب واعاقت الاعمال التجارية الدولية اذ ساهمت في انخفاض الدخول وافلاس الشركات الكبيرة مما ادى ذلك الى البحث عن ممارسات نقدية وتجارية دولية ساهمت بشكل كبير في زيادة التجارة و الاستثمار الدولي والتي تنامت خلال فترة السبعينات والثمانينات وارتفعت وتيرة الاستثمارات الأجنبية والاعمال الدولية من خلال رفع القيود التجارية بين تلك البلدان .
7. **أما فترة ما يسمى بعصر الأعمال التجارية** : بدأت في بداية التسعينات وما بعدها والتي تميزت في توسع انشطة الشركات الدولية (المتعددة الجنسية).

<u>اما الإسباب التي تكمن وراء سعي الشركات الى الدخول في الاعمال الدولية هي ما يلي :</u>

1. الرغبة في توسيع حجم مبيعاتها حيث اصبح للشركات فائض في الطاقات الانتاجية ، كما تعد المبيعات الدولية اكثر ربحية من المبيعات المحلية .
2. امكانية الوصول الى المواد الخام او عوامل الانتاج الاخرى .
3. الحصول على المعرفة والتكنلوجيا الحديثة والتي تمكن الشركات من الحصول على مساحة اكبر في الاسواق العالمية.

<u>التطورات المحاسبة الدولية (الحضارة البابلية والاشورية) وتتلخص بما يلي :</u>

1. **عصر الحضارات الأولى** : حضارة بلاد ما بين النهرين والحضارة الصينية والهندية والتي يشار اليها عهد الحضارات ، حيث استخدمت عملية التسجيل ومسك السجلات .
2. التأثير الايطالي : يعود احتمال تطور المحاسبة على اساس القيد المزدوج الى المدن الايطالية وفي عام 1494 نشر لوكا كتابه في المحاسبة اذ قدم لوكا ثلاث سجلات مهمة للتسجيل هما :

أ- **سجل المذكرات** (يحتوي على كافة المعلومات المتعلقة بالعمليات) .

ب- **سجل اليومية** يتم عمل قيد اليومية في دفتر اليومية ، ثم يتم الترحيل الى سجل الاستاذ.

ت- **سجل الاستاذ** الذي يعد مركز النظام المحاسبي ، اذ قدم لوكا نظامه على قاعدة التوازن الثنائي ، أي كل عملية اقتصادية تتطلب كل من المدين والدائن لغرض بقاء العملية بحالة توازن .

3. **التطورات اللاحقة :** أن نشوء الدولة والحاجة الى ادارة الاموال العامة زاد الاهتمام بالتطبيقات المحاسبية الا ان التطورات المحاسبية بقية تقليدية ولم يتم تطوير أي نظرية محاسبية الا ان الثورة الفرنسية في القرن السابع عشر اشرت بداية الثورة الاجتماعية والتي اثرت بدورها على الحكومات والمالية والقانون والعادات والتقاليد مما ادى الى انتقال القيد المزدوج من ايطاليا الى فرنسا ثم الى دول اخرى وفي هذه الفترة بدأت سلسلة من الدراسات المحاسبية ونتيجة لزيادة حجم الشركات تبعاً للتطورات التكنلوجية مثل الانتاج الواسع ، زاد الاهتمام بنمو الموجودات الثابتة وما يرتبط بها من إندثارات وتوزيع المصاريف العامة والمخزون اضافة الى تغير هياكل كثير من المنظمات ، اذ تحولت من مشروع فردي وشركات تضامنية الى شركات محدودة وشركات مساهمة مع زيادة تدخل الحكومة في الاعمال وفرض طلبات جديدة على المنظمات ادى الى وجود نظم محاسبية جديدة اما مساهمة القوانين الضريبية في اعتماد نظم ضريبة جديدة . ومع بداية القرن التاسع عشر حصلت تغيرات كثيرة في المحاسبة نتيجة اندماج الشركات ونمو الشركات الدولية ما ادى الى الحاجة لوجود نظم ابلاغ ورقابة داخلية وخارجية جديدة .

<u>مبررات الحاجة الى المحاسبة الدولية (أسباب ظهور المحاسبة الدولية او اسباب الاهتمام بالمحاسبة الدولية) هي ما يلي</u>

1. **امتداد نشاط الوحدات الاقتصادية الى المجال الدولي وما صاحبها من :**

أ- تضاعف حجم المعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية.

ب- تضاعف وتطور وتنوع الشركات الدولية وظهور الشركات المتعددة الجنسية .

ت- تضاعف الاستثمارات المباشرة وغير المباشرة بين الدول المختلفة .

2. **ظهور المشاكل المحاسبية ذات الطبيعة الدولية ومنها:**

أ- تعدد واختلاف المبادئ والممارسات المحاسبية واللغات والعملات .

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

ت- اختلاف النظم الضريبة والتي تتعامل معها الشركات وعدم تأثيرها على تحديد الارباح الخاصة للضريبة وتقسيمها بين الدول المختلفة .

ث- ظهور مشكلة التضخم وتأثيرها على القوائم المالية .

ج- الجهود العلمية والمهنية لحل مشاكل المحاسبة 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.

تعريف المحاسبة الدولية(الخلفية النظرية للمحاسبة الدولية) :لا يوجد تعريف متفق عليه دولياً لمفهوم المحاسبة الدولية ، وقد اسفر بحـــ ث اجري في ثلاث جامعات امريكيـــــــة (نيويورك ، واشنطن ، النيوي) من ظهور ثلاث مداخل لدراسة المحاسبة الدولية اسفرت من ظهور ثلاث مفاهيم للمحاسبة الدولية **هي ما يلي :**

1- مفهوم المحاسبة الدولية (المدخل الوصفي المقارن) International Accounting

وقد عرفت المحاسبة الدولية على انها أحد فروع المحاسبة التي تهتم بدراسة الفرضيات والمفاهيم والأسس والقواعد المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة والبحث عن اسباب اختلافها . **ويرتكز هذا التعريف على :**

أ- دراسة الانظمة المحاسبية في الدول المختلفة من خلال المفاهيم والفرضيات والاسس والقواعد المحاسبية

ب-دراسة الانظمة المحاسبة للبحث عن اسباب الاختلاف من أجل الوصول الى افضل نظام.

ت-الاعتماد على الدراسة الوصفية المقارنة للفرضيات والمفاهيم والقواعد والاسس .

2- مفهوم المحاسبة العالمية (المدخل النظري) World Accounting

عرفت المحاسبة الدولية على انها مجموعة المعايير والمبادئ الموحدة المقبولة على المستوى الدولي للتحكم الممارسة العملية للمهنة .

وقد ركز التعريف على :

أ- ان المحاسبة نظام عالمي يجب ان تتبنها جميع الدول .

ب-هدف المحاسبة الدولية توفير المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية خدمة للمستثمرين الدولي .

ت-تطوير المبادئ والمعايير المحاسبية من خلال الدراسات النظرية المكثفة .

3- مفهوم المحاسبة في الشركات التابعة الاجنبية (المدخل الخاص) Accounting to Foreign Subsidiaries

وقد عرفت المحاسبة الدولية على انها احد فروع المحاسبة التي تهتم بالأساليب والمشاكل المحاسبية الخاصة بالمعاملات المالية لشركات المتعددة الجنسية .

وركز هذا التعريف على :

أ- الممارسة السائدة في علاقة الشركة الأم (القابضة) بالشركات التابعة الأجنبية .

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

ت- مبادئ توحيد القوائم المالية لشركات التابعة الاجنبية .

وفي دراسة المفاهيم السابقة يتم :

- ❖ مفهوم المحاسبة الدولية يكون اكثر مناسب لدراسة المحاسبة الدولية لأنه يتطلب ادراك المحاسب بالممارسات والمفاهيم والمعايير والمبادئ المحاسبية ويعتبر ايضاً ملائم لبناء اطار نظري وعملي متكامل من خلال الدراسات الوصفية (المنهج الاستقرائي) .
- ❖ مفهوم المحاسبة العالمية يركز اهتمامه على الاطار النظري وهذا يتطلب دراسات نظرية كثيرة بما يتلائم مع التطور العلمي للمحاسبة ويعد هدف طويل الامد .

❖ مفهوم المحاسبة في الشركات التابعة الاجنبية يركز على جزء بسيط من اهداف المحاسبة الدولية خاصة المشكلات ذات الطبيعة الدولية ، كما انه لا يحتوي على اطار نظري متكامل للمحاسبة الدولية .

أهداف المحاسبة الدولية تتلخص بما يلي :

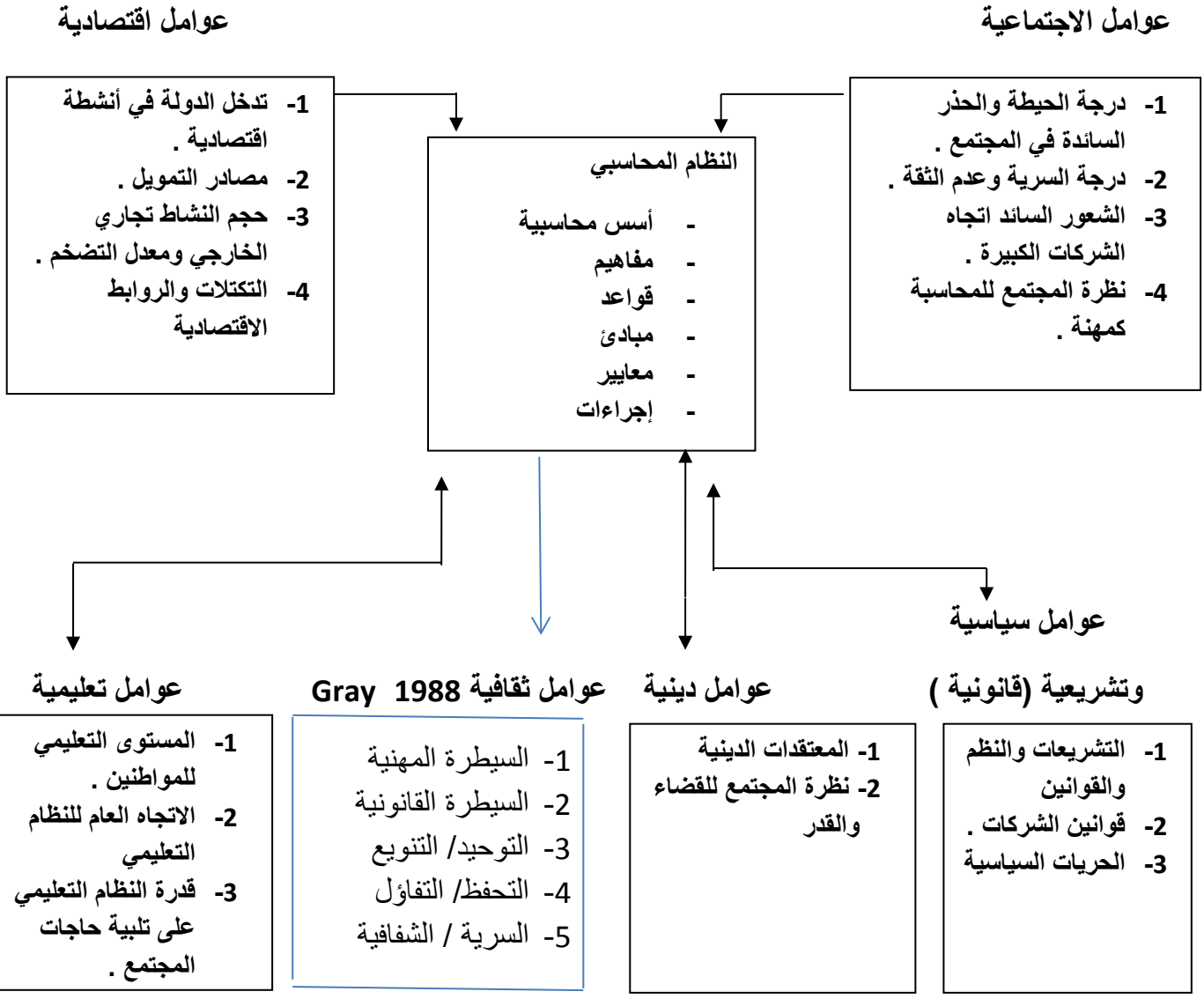
1. دراسة النظم المحاسبية في دول العالم المختلفة لهدف الوصول الى نظام ملائم يلبي احتياجات تلك الدول .
2. التوصل لأسس وقواعد ومعايير دولية يمكن الاستعانة بها لتطوير الانظمة المحاسبية المختلفة .
3. اظهار اسباب اختلاف البيانات والمعلومات المحاسبية في تقارير الشركات الدولية .
4. توفير المعلومات المالية الموحدة للشركات الدولية .
5. خدمة المستثمر الدولي من خلال توفر قوائم وتقارير مالية ملائمة لاتخاذ القرار .
6. معرفة مدى تأثير الانظمة المحاسبية المختلفة على اقتصاديات الدول المختلفة .

تأثير اختلاف المتغيرات البيئية على المحاسبة (العوامل المؤثرة في النظم المحاسبية الدولية)

النظم المحاسبية لأي دولة هي نتاج لتفاعلات معقدة لمجموعات من العوامل البيئية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية والقانونية والتعليمية والدينية ، وهذه العوامل لها تأثير كبير على طبيعة وعمل النظام المحاسبي المتبع في تلك الدول حيث ينعكس تأثيرها على القواعد والاسس والمفاهيم والاجراءات المحاسبية المعمول بها في تلك الدولة واختلاف تأثير هذه العوامل من دوله لأخرى بسبب اختلاف النظم المحاسبة بين الدول .

والآتي المخطط الخاص بتلك العوامل :

العوامل المؤثرة في النظم المحاسبة الدولية



1- <u>العوامل التعليمية</u> : وتتلخص بما يلي :

أ- **مستوى التعليم** : تعتمد المحاسبة على استخدام الارقام والمعلومات المكتوبة وبناء على ذلك تصبح المعلومات والارقام المحاسبية قليلة الأهمية في مجتمع تسوده الامية ، وفي داخل الوحدة الاقتصادية سوف يكون من الصعب تطبيق التخطيط والرقابة المحاسبية بسبب عدم استطاعة العاملين اعداد وفهم الموازنات التقديرية والتقارير ، وكلما ارتفع مستوى التعليم في الدولة انخفضت حدة هذه المشاكل المحاسبية.

ب- **توجيه التعليم** : يلعب توجه التعليم دوراً كبيراً في تحديد الطرق والاساليب المحاسبية المستخدمة فمثلاً هل يوجد اهتمام بتدريس اصول ومبادئ المحاسبة ضمن المناهج التعليمية سوف يحدد عدد الاشخاص المدربين وعلى درجة من الالمام بقواعد من مسك الحسابات ووضع الموازنات التقديرية والتحليل المالي والتدقيق .

ت- **النظام التعليمي واحتياجات المجتمع** : عندما يتجه المجتمع الى التصنع ينشأ العديد من الشركات الكبيرة والتي تدخل في عمليات تجارية (أتمان ، عقود ايجار طويلة الأجل ، اندماج مع شركات أخرى) ومن ثم تزداد الحاجة الى اساليب محاسبية جديدة ومتطورة واشخاص متخصصين لهم دراية لفهم ومعالجة العمليات المحاسبية ، والنظام التعليم الناجح في اي دولة هو الذي يستطيع توفير التخصصات المطلوبة ويساهم في تطور النظم المحاسبية كتلبية للاحتياجات الاجتماعية والاقتصادية .

2- **<u>العوامل الإجتماعية</u> : وتتلخص بما يلي :**

أ- **الحيطة والحذر**: توتر درجة التحفظ (الحيطة والحذر Conservatism) السائدة في المجتمع على تطبيق الاساليب والمبادئ المحاسبيه وبصفة خاصة عند تقيم الاصول وتحديد الربح **عن طريق ما يلي :**

- ❖ تطبيق مبدأ الكلفة التاريخية ، الكلفة او السوق أيهما اقل .... المخزون .
- ❖ الاعتراف بالالتزامات الطارئة او المحتملة .
- ❖ المبالغة في مخصص الديون المعدومة .
- ❖ استخدام المخصصات والاحتياطيات .

ب- **السرية** : توتر درجة السرية السائدة في المجتمع بشكل مباشر على درجة الافصاح في القوائم المالية المنشورة كلما زادت درجة السرية وعدم الثقة كلما انخفض مستوى الافصاح ، اما داخليا (مستوى الوحدة الاقتصادية) كلما زادت عدم الثقة اصبح من الصعب تطبيق الرقابة الداخلية وتقيم الاداء حيث لا يسمح اي شخص لان تكون اعماله موضع رقابة لذا فان المحافظة على سرية المعلومات تؤثر على وظيفة التدقيق والرقابة .

ت- **الشعور السائد تجاه المحاسبة كمهنة** : ان نظرة المجتمع الى اهمية المحاسبة **يؤثر على :**

- ❖ مكانتها كمهنة .
- ❖ على نوعية من يلتحق بهذه المهنة .
- ❖ مدى الثقة في البيانات المحاسبية ونوع العمل الذي يقوم به المحاسب .

ففي بعض البلدان تعتبر مهنة المحاسبة مهنة ذات وضع متدني وفي بلدان اخرى يمثل المحاسب مركزاً اجتماعي .

3- **<u>العوامل القانونية والسياسية</u> :**

أ- **تقنين المحاسبة :** في بعض الدول يحدد القانون الاساليب والطرق المحاسبية التي يجب تطبيقها وبالتالي لا يكون لمهنة المحاسبة دور في تحديد الطرق والاساليب المحاسبية وكذلك في هذه البلدان لا يوجد فرق ما بين المحاسبة لأغراض الضريبية والمحاسبة المالية ، ومن عيوب هذا الاتجاه هو ان الاشخاص الذين يسند اليهم وضع القواعد المحاسبية لا يكون لديهم الخلفية المحاسبية مما يؤثر على مدى دقة وملائمة البيانات المالية المنشورة ، **ويختلف تقنين المحاسبة ما بين الدول :**

- **ففي امريكا نجد لجنه البورصة وقوانين الضرائب تضع القواعد التي يجب اتباعها في معالجة بعض الانشطة الاقتصادية**
- اما في المملكة المتحدة يلعب قانون الشركات دور كبير في الانشطة الاقتصادية .
- والتشريع له دور كبير في فرنسا .
- اما مصر يلاحظ النظام المحاسبي الموحد يلعب دور كبير بحكم القانون في شركات القطاع العام .

ب- **العوامل السياسية :** توتر بعض العوامل السياسية على تعميم النظم المحاسبية وتطبيق القواعد والطرق المحاسبية ففي النظم المركزية تقوم الشركات العامة بأعداد تقارير تعبر عن مدى مساهمتها وتحملها للمسؤولية الاجتماعية ففي الدول النامية تطلب الحكومات من الشركات اعداد تقارير تبين تأثير نشاط الشركة على ميزان المدفوعات وايضاً التغير في الاتجاه السياسي قد يؤدي الى ظهور الحاجة الى قواعد محاسبية جديدة يتم فرضها بواسطة القانون .

4- **<u>العوامل الاقتصادية</u> :وتتلخص بما يلي :**

أ- **درجة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي :** ففي المجتمعات الشمولية نجد أن الحكومة تمتلك معظم وسائل الانتاج وهي التي تتخذ اغلب القرارات الاقتصادية والانتاجية وتتحكم في العملية الانتاجية ففي هذه المجتمعات يتم توحيد النظام المحاسبي لتسهيل عملية التخطيط والرقابة ، اما في الدول التي تطبق النظام الاقتصادي الحر تكون الملكية الخاصة هي القاعدة مما يؤدي الى تنوع الاساليب والممارسات المحاسبية ويزداد أعداد مستخدمي المعلومات المحاسبية مثل حملة الاسهم ، الدائنون ، المقرضون ، الحكومة .

ب-**مصادر التمويل :** تعد مصادر الاموال المستثمرة وراس المال العامل في المنشاة من العوامل الاقتصادية التي تؤاثر في النظام المحاسبي فمثلاً اذا كان المصدر الرئيسي للأموال المستثمرة وراس المال العامل هو القروض فان المعايير والمبادئ والاساليب المحاسبية تعكس متطلبات الدائنين من حيث تطبيق الحيطة والحذر في معالجة العمليات والانشطة الاقتصادية اما اذا كان راس المال المستثمر مصدره من المساهمين وحقوق الملكية فان النظام المحاسبي يوفر معلومات الى المستثمرين مثل ربحية السهم وزيادة درجة الافصاح في القوائم المالية.

ت- **النشاط على المستوى الدولي** : كلما زاد نشاط التجارة الدولية في دولة ما كلما زادت الحاجة الى تطبيق الاساليب والمبادئ المحاسبية التي تتعلق بالعمليات التي يتم تسويتها باستخدام العملات الاجنبية وعمليات ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة ، كما ان عدد وحجم الشركات التي تتعامل معها الدولة يؤثر او يؤدي الى ظهور حاجة الى اساليب ومبادئ محاسبية جديدة لأعداد القوائم المالية الموحدة للشركات القابضة والشركات التابعة لها .

ث-**التضخم** : يقصد بالتضخم الارتفاع في المستوى العام للأسعار ، حيث تؤثر هذه الظاهرة على صحة الارقام الواردة في القوائم المالية بسبب اعتماد الكلفة التاريخية وقد تبينت كثير من الدول اساليب مختلفة للمحاسبة واعداد التقارير المالية بما يغير من أثار التضخم **وهي** :

- ❖ المعالجات الشاملة .
- ❖ المعالجات الجزئية .

ج- **العلاقات والتكتلات الاقتصادية** : تلعب التكتلات الاقتصادية دور كبير في اعتماد الاساليب المحاسبية مثل السوق الاوربية المشتركة والسوق المشتركة لدول وسط امريكا وتهدف هذه التكتلات الى تحقيق التكامل بين النظم الاقتصادية والسياسية للدول المشتركة ومن ثم تكامل النظم المحاسبية كما ان الاحتكارات الدولية في اسواق بعض السبع مثل الاوبك (الدول المصدرة للبترول) حيث تسفر هذه الى توحيد نظم محاسبة التكاليف وطرق التسعير بين الدول المشتركة .

5- **العوامـــــل الثقافيـــــة** :

الثقـافـــــــــــة : تعرف الثقافة على انها مجموعة القيم والمعتقدات والاعراف والانماط السلوكية لمجموعة من الافراد داخل المجتمع وقد حدد Hofstede 1980 **ابعاد الثقافة وهي** :

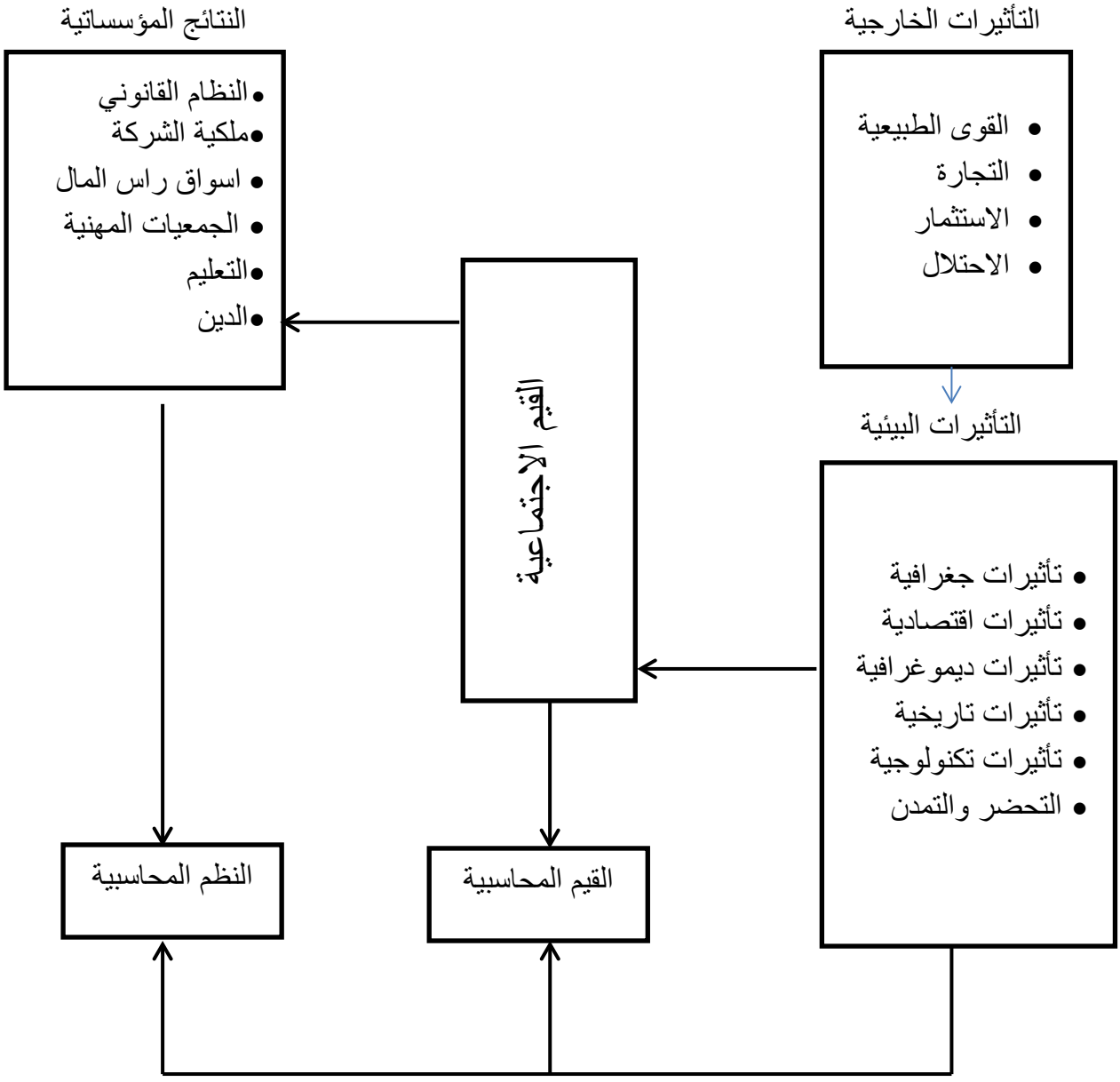
أ- **الفردية / الجماعية** : ويقصد **بالفردية** تحمل الفرد مسؤولية نفسه بينما **الجماعية** يكون الفرد مسؤول امام عائلته او مجموعته او موطنه .

ب- الميل القوي لاستخدام السلطة / الميل الضعيف .

ت- الميل القوي لتجنب عدم التأكد / الميل الضعيف .

ث- الذكورية / الانوثة

وقد قدم Gray 1988 نموذج الثقافة المحاسبية



ويرى Gray ان الثقافة المحاسبية هي مجموعة الافكار والمعتقدات والممارسات والعادات المحاسبية وطرائق التفكير المحاسبي والمعايير المحاسبة ووسائل الاتصال في المجتمع . **وحدد في دراسته اربع قيم محاسبية التي تشكل في مجموعتها الثقافة المحاسبية :**

أ- **السيطرة المهنية x السيطرة القانونية :** يقصد بالسيطرة المهنية تفضيل ممارسة الحكم الشخصي المهني مقابل الالتزام بالمتطلبات القانونية والرقابة لقانونية .

ب- **التوحيد (الاتساق) x المرونة (التنوع)** وتعكس هذه الفئة تفضيل الزامية توحيد التطبيقات المحاسبية بين الشركات مقابل المرونة (التنوع) في استخدام التطبيقات المحاسبية طبقاً لحالة كل شركة .

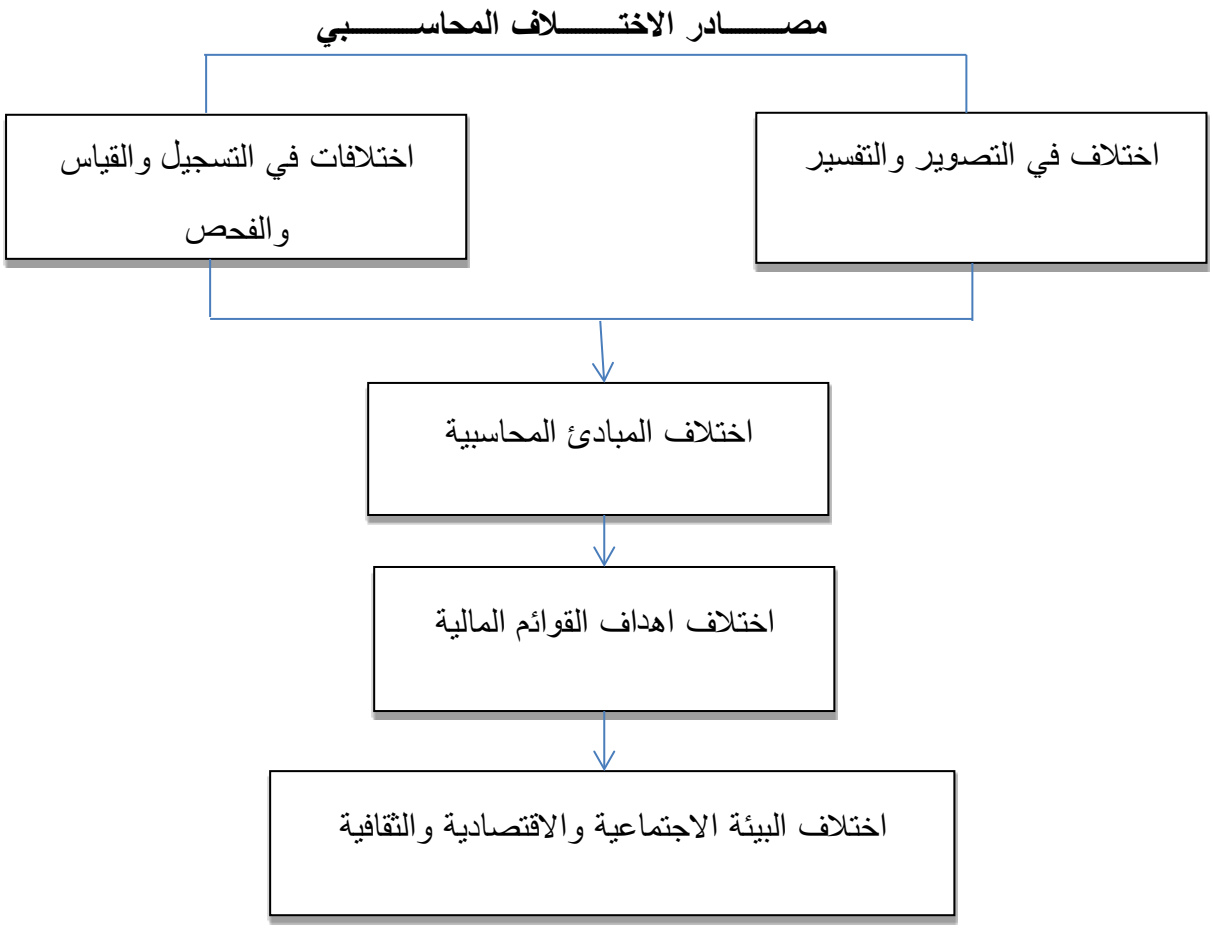
ت- **التحفظ x التفاؤل :** ويقصد بتفضيل مدخل التحفظ والمتضمن مراعاة الحيطة والحذر عند القياس المحاسبي من اجل السيطرة على حالة عدم التأكد المرتبطة بالأحداث المستقبلية مقابل مدخل اكثر تفاؤلا ، والمتضمن الاستعداد لتحمل المخاطر.

ث- **السرية x الشفافية :** تعد السرية الموثوقية العالية كشرط لكي يتم الافصاح عن المعلومات المتعلقة بالشركة فقط لأولئك الذين تربطهم علاقة قوية بإدارة الشركة والاطراف المسؤولة عن تمويل الشركة بشكل مباشر مقابل مدخل اكثر شفافية وافصاح عن المعلومات .

وربط Gray بين القيم المحاسبية والممارسات المحاسبية **وكالآتي :**

القيم المحاسبية Gray	الممارسات المحاسبية
السيطرة المهنية / السيطرة القانونية	السلطة والتنفيذ (التطبيق)
التوحيد / المرونة	----------
التحفظ / التفاؤل	قياس الاصول والارباح
السرية / الشفافية	الافصاح عن المعلومات

6- **العوامل الدينية :** ان الديانات بمفهومها الواسع تؤثر في المفاهيم الاساسية للمحاسبة مثلاً فأن مفهوم الفائدة على القروض تعبر عن مفهوم معاكس للمعتقدات الدينية المنتشرة في البلدان الاسلامية .



اشكال الاختـــــــلاف المحـاسبـي وتتلخص بالآتي :

1. **سياسة الأخبار (الاتصال)** : ترتبط سياسة الاخبار بطبيعة مصادر التمويل لكونها مصادر تمويل خاصة او قروض .
2. **قياس النتيجـــــــة** : فيما يتعلق في مفهوم النتيجة المحاسبية تهدف القوائم المالية في بعض الدول الى تحديد نتيجة النشاط وتصوير المركز المالي وفي البعض الاخر تركز على اداء الشركة وعناصرها .
3. **قياس وتسجيل المعاملات** : تتأثر عملية تسجيل المعاملات بالمعايير او القواعد المحاسبية على المستوى المحلي حيث تختلف عملية وضع المعايير او القواعد المحاسبية من دولة الى اخرى وبالتالي يمكن التمييز بين مدخلين لوضع المعايير هما ما يلي :

أ. مدخل يتبنى العرض العادل للمركز المالي ونتيجة الاعمال .

ب. مدخل يتبنى التطبيق القانوني .

حيث يترتب على تبني احداهما دون الاخر تأثيرات جوهرية على العديد من القضايا المحاسبية الآتية :

أ. قياس واحتساب الاندثار اما على اساس الانخفاض في قيمة الاصل خلال عمره الانتاجي (عرض عادل) او على اساس القيمة المسموح بها للأغراض الضريبة (تطبيق قانوني) .

ب. معالجة الايجار التمويلي على اعتبار انه يأخذ شكل شراء أصل (عرض عادل) او على اعتبار استأجر عادي (تطبيق قانوني)

ت. احتساب الرواتب التقاعدية على اساس المنافع التي ستحقق للعاملين (عرض عادل) او على اساس المبلغ الذي يدفع فعلاً (تطبيق قانوني) .

تصنيفات النظـم المحاسبيـــــــة الدوليـــــــــة :

اتخذت تصفيات نظم المحاسبة الدولية مداخل عدة منها **المدخل الاستنباطي** : والذي انجز هذا النوع من التصنيف Mueller 1967 في كتابه المحاسبة الدولية 1967 وقد حدد اربع مداخل لتطور المحاسبة هما كالآتي :

1- مدخل الاقتصاد الكلي : يقوم هذا المدخل على افتراضين لهما علاقة بالأعمال والاقتصاد وهما :

أ- تضع الشركات الفردية اهدافها ومن ثم تنظيم عملياتها لإنجاز تلك الاهداف .

ب- تضع الدولة سياستها ومن ثم تتبنى مجموعة من الإجراءات لتنفيذ تلك السياسات .

وفي ظل مدخل الاقتصاد الكلي فان الممارسات المحاسبية للشركات تشتق وتصمم لخدمة اهداف الاقتصـــاد الكلي (الاقتصاد الوطني) .

2- **مدخل الاقتصاد الجزئي** : في ظل هذا المدخل فان الممارسات المحاسبية تطور وتشتق من مبادئ الاقتصاد الجزئي وفي اطار ذلك فان المرتكزات الاساسية لهذا المدخل هي :

أ- تركز شركات الأعمال على نشاطات الاعمال .

ب-الهدف الرئيسي للشركات هو البقاء والاستمرار .

ت- افضل استراتيجية للبقاء هو تحقيق الأمثلية الاقتصادية .

ث-الممارسة المحاسبية يجب ان تشتق مفاهيمها وتطبيقاتها من التحليل الاقتصادي الجزئي .

3- **مدخل المحاسبة كحقل معرفي مستقل** : ينظر المدخل الى المحاسبة كوظيفة خدمية وتشتق من ممارسات الاعمال وهنا يعد الربح القياسي العملي لممارسة نشاطات الاعمال وان الافصاح الشامل والعادل يعد مبدأ محاسبي مقبول قبولاً عاماً .

4- **مدخل المحاسبة الموحدة** : ينظر الى المحاسبة على انها مجموعة من الاساليب الرقابية والادارية وفي ظل هذا المدخل فان المحاسبة تستخدم كأداة رقابية وادارية من قبل الحكومات المركزية وبالتالي يظهر التوحيد

في القياس والافصاح والعرض بهدف توفير المعلومات الى جميع الاطراف ذات العلاقة (المخطط ، الهيئة العامة للضرائب ، المدراء) وتعد فرنسا خير مثال على ذلك .

اهداف او أغراض التصنيف المحاسبي الدولي هي ما يلي :

1. معرفة نطاق النظم المحاسبية الوطنية (لكل دولة) ومدى التشابه والاختلاف بينهما .
2. ان الدول التي تقع ضمن مجموعة محددة من التصنيف من الممكن الاستجابة للظروف الجديدة (مجموعة الدول الاوربية) .
3. معرفة لماذا تؤثر بعض الدول تأثيراً كبيراً على المحاسبة في حين لا يوجد مثل هذا التأثير في دول اخرى .
4. يساعد التصنيف واضعي السياسات المحاسبية على مستوى العالم في تحديد اتجاهات ومشكلات التوافق الدولي .
5. على المستوى الوطني يجعل التصنيف واضعي السياسة المحاسبية في وضع مثالي للتنبؤ بالمشكلات المحتملة لنظمهم المحلية وايجاد الحلول المناسبة .
6. يستند التعليم المحاسبي من التصنيف المحاسبي من خلال دراسة مداخل التصنيف .

طرق او محاولات تصنيف النظم المحاسبية الدولية هي كالآتي :

التصنيفات القائمة على الحكم الشخصي : اعتمدت هذه التصنيفات على الخصائص البيئية التي يعمل بها النظام (النظام المحاسبية) ومن اهمها دراسة Muller 1967 اقترح وضع تصنيف يتكون من 10 مجموعات للدول الاوربية التي تتبع اقتصاديات السوق حيث قام بدراسة اثر الاختلافات السياسية ، الاقتصادية ، القانونية على النظم المحاسبية مستخدماً **اربعة عوامل رئيسية هما :**

- ❖ درجة النمو الاقتصادي .
- ❖ درجة تعقيد النظام التجاري .
- ❖ النظام السياسي .
- ❖ خصائص الهيكل القانوني .

وقد اقترح Muller اربعة محاور اساسية لتطور النظم المحاسبية في الدول الاوربية وكالآتي :

1. المحاسبة من منظور الاقتصاد الكلي– المحاسبية اداة فعالة لتخطيط السياسات الاقتصادية الوطنية (السويد).
2. المحاسبة من منظور جزئي – تكون المحاسبية اداة فعالة على مستوى القطاع الخاص (هولندا) .
3. المحاسبة كنظام مستقل – تتطور المحاسبة بتطور التطبيقات المحاسبة مثل امريكا ، بريطانيا .

4. المحاسبة الموحدة – تستخدم الحكومات المحاسبة من اجل التحكم بالاقتصاد عبر معايير واجراءات وتطبيقات محاسبية موحدة (فرنسا ، اسبانيا) .

دراسة الجمعية الأمريكية للمحاسبة 1975-1976 AAA قدمت تطبيق يتكون من خمس مجموعات مستخدمه ثمانية عناصر كأساس للتصنيف وفق المخطط التالي :

عناصر التصنيف		المجموعات				
		1	2	3	4	5
البيئة التي يعمل بها التطام المحاسبي	النظام السياسي	حكم اقلية تقليدي	حكم اقلية شامل	حكم اقلية حديث	ديمقراطية وصايا	ديمقراطية سياسة
	النظام الاقتصادي	تقليدي	سوق حر	سوق منظم (مخطط)	سوق مخطط	-------
	درجة النمو الاقتصادي	مجتمع تقليدي	ما قبل النهوض	مجتمع ناهض	مجتمع يسير نحو النضج	مجتمع مستهلك
مختص بالنظام المحاسبي نفسه	هدف المعلومات المحاسبية	قرارات الاستثمار	تقيم الاداء	القياس الاجتماعي	التخطيط والرقابة القطاعية	اهداف السياسة القومية
	مصدر وسلطة المعايير	قانوني	تشريعي	وحدة ادارية حكومية	مشترك عام وخاص	خاص
		حكومي			خاص	
	التعليم والفهم والصلاحية	غير رسمي	رسمي	غير رسمي	رسمي	ــــــــــ
	معايير واخلاقيات مهنية	قانوني	وحدة ادارية حكومية	قضائي	خاص	ــــــــــ
		شـــــــــــــــــركات				
الجهة الموجه اليها		الحكومة	الجمهور	الجمهور	جهات خاصة	ــــــــــ

وكانت نتيجة هذه الدراسة تقسيم العالم الى خمس اجزاء التي تؤثر على راس المال (1- بريطانيا . 2- فرنسا ، اسبانيا . البرتغال .3- المانيا ، هولندا . 4- امريكا . 5- الدول الشيوعية) .

دراسة Nobes 1980 بنيئ Nobes تصنفه على :

- التصنيف القائم على اساس الاقتصاد الكلي – التوحيد (الدولة) .

❖ التصنيف القائم على اساس الاقتصاد الجزئي – الوحدة الاقتصادية (الشركة).

واستنتج ان النظام القانوني هو العامل المسيطر على شكل وتطور النظم المحاسبية .

التصنيفات القائمة على اساس المنهجية الاحصائية :

في عام 1978 اتجهت الدراسات نحو استخدام منهجية احصائية تطبيقية حيث قامت شركة Price Water house باعتبار الاستبانة تحتوي على اسئلة تتعلق بالتطبيقات المحاسبية في عدد كبير من الدول وتدور اغلبها على الاختلافات في التطبيقات المحاسبية حيث شملت على 233 تطبيق محاسبي في 38 دولة واعتمدت تحليل Cluster على هذه البيانات وقد تم تصنيف هذه التطبيقات حسب مجموعة من المفاهيم وعلاقتها بالمحاسبة وهي :

1- درجة ملائمة العرض (عرض القوائم المالية) .

2- اثر القانون التجاري ، اثر التضخم و التوجيه نحو مستثمر السوق المالي كمستخدم للمعلومات ، درجة المحافظة ، اثر القانون الضريبي) . وكانت النتيجة :

❖ مجموعة ترأسها المملكة المتحدة بضمنها مستعمراتها (استراليا ، فيجي ، ايرلندا ، كينيا ، جامايكا ، نيوزلندا ، سنغافورة ، جنوب افريقيا) .

❖ مجموعة تضم باقي الدول من (المانيا ، الارجنتين ، البرازيل ، امريكا ، السويد ، سويسرا .....الخ) .

ومن اهم ما توصلت اليه هذه الدراسة هي :

1- النموذج الامريكي والنموذج البريطاني مقبول على المستوى العالمي .

2- النموذج البريطاني هو الاساس بينما النموذج الامريكي متفرع منـــه .

3- عدم وجود نموذج قاري اوربي .

تصنيفات حديثـــــــــة : من اهم الدراسات دراسة 1981 Nobes and Pasker حيث اعتمدا اجراء بتحليل Cluster بأجراء تصنيف تشريحي للنظم المحاسبية وعرضها في صورة فئة (صنف) وعائلة وجنس اي يعتمد هذا التصنيف اساساً على وجود فئات رئيسية وفئات فرعية وعائلات ونقطة الاشتراك بينها هي الاصناف **حيث تم تقسيم النظم الى صنفين اساسين :**

1- التوجه الكلي .

2- التوجه الجزئي .

التوجـــــه الكلـــــــي : يتصف بالصبغة القانونية ويسعى لتحقيق الضبط والاتقان عبر توجيه المعلومات لخدمة الدائنين والدولة كمستخدمين اساسيين لهذه المعلومات **ويقسم هذا الصنف الى صنفين فرعين هما :**

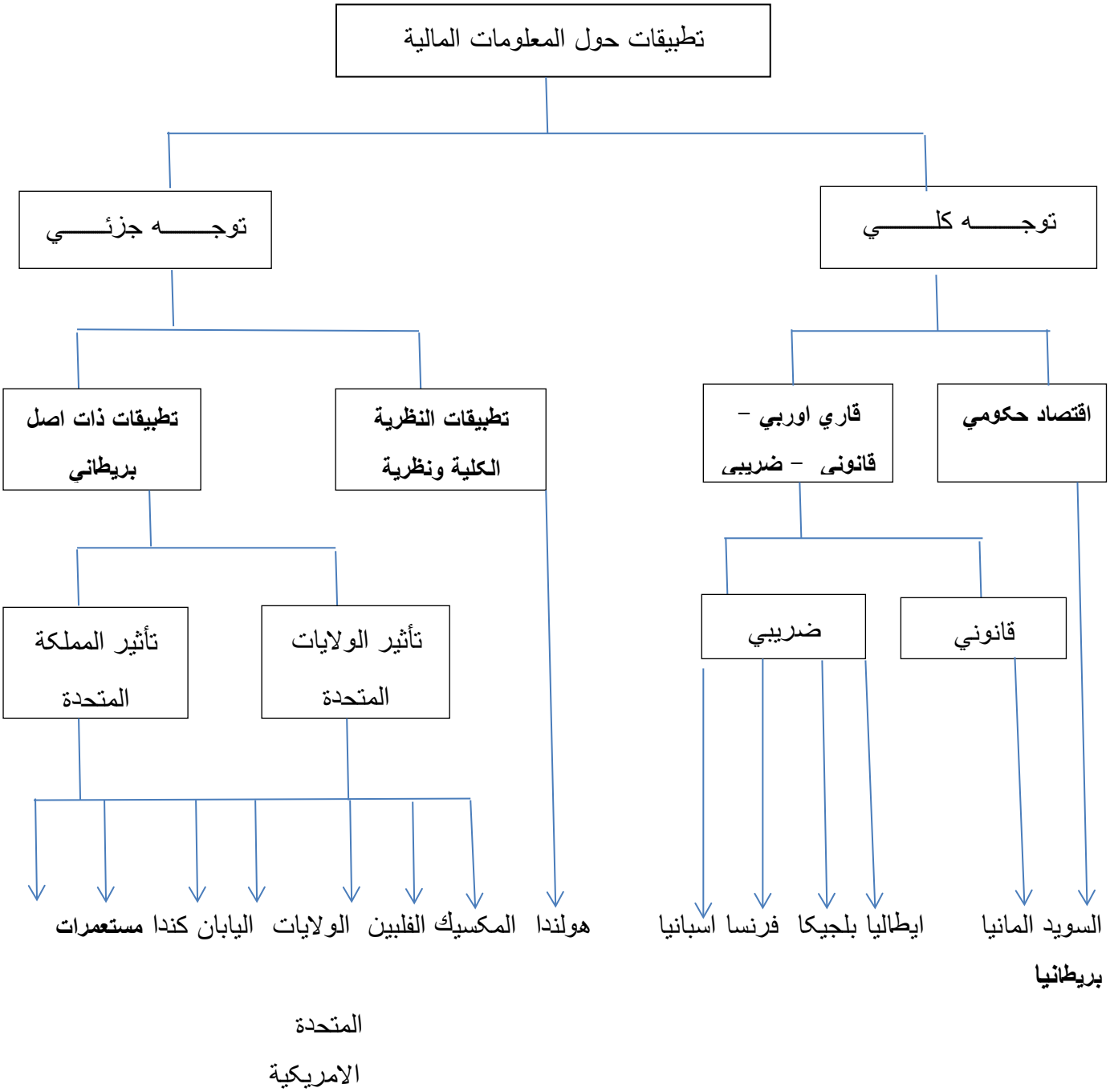
❖ **النظام القاري الاوربي** : وهو نظام اما **ذو قاعدة ضريبة** مثل فرنسا ، ايطاليا ، اسبانيا

او **ذو قاعدة قانونية** مثل المانيا او قاعدة اقتصادية حكومية مثل السويد

التوجـــه الجزئـــي : ويهدف اساساً الى تحقيق العرض العادل والحقيقي True and Fare للوحدة الاقتصادية وتكون منه المعلومات موجهة الى المستثمرين الحالين والمستقبلين **وضمن هذا التصنيف يظهر صنفان :**

1- الاول يتعلق بالنظرية الاقتصادية ونظرية المنشاة مثل هولندا .

2- الثاني مرتبط بالمنشأ البريطاني **ويقسم الى عائلتين اولهما ذات** تأثير من المملكة المتحدة **والثانية** ذات تأثير من الولايات المتحدة .



نظم الابلاغ المالي : يعرف نظام الابلاغ المالي الى الانشطة التي تمارسها الوحدة الاقتصادية بهدف توفير وتقديم المعلومات المالية والمحاسبية الى الاطراف ذات العلاقة وعرف IASB في بيانه رقم (1) تحت عنوان (مفاهيم الابلاغ المالي في الوحدات الاقتصادية) والابلاغ المالي يشمل الانشطة التي تعتمد لخدمة حاجات مستخدمي المعلومات المالية .

اهداف الابلاغ المالي :

1- توفير المعلومات المفيدة للمستثمرين والدائنين الحاليين والمرتقبين والتي تساعدهم في صنع قرارات الاستثمار والائتمان .

2- توفر المعلومات الملائمة التي تساعد في تقييم وتوقيت وتحديد عدم التأكد المرتبطة بالتدفقات النقدية المستقبلية قبل مقسوم الارباح .

3- الدقة في الابلاغ من موارد الوحدة الاقتصادية .

كما ان اختلاف توجه المحاسبة نحو :

1- تحقيق التمثيل العادل للوضع المالي ونتائج الاعمال .

2- الالتزام بالمتطلبات القانونية .

ان هذا الاختلاف في التوجه المحاسبي له تأثير على العديد من المسائل المحاسبة :

1- تطبيقات الابلاغ المالي ويقصد بها شكل ونوع القوائم المالية المعتمدة وحجم المعلومات التي تحتويها .

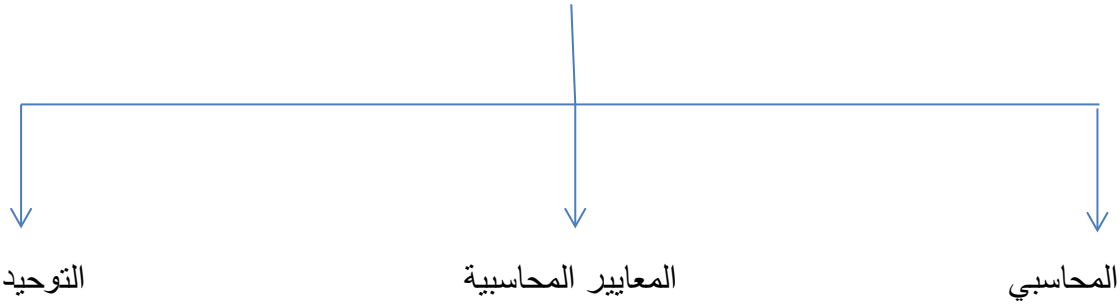
2- **تطبيقات القياس المحاسبي** : مثل اعتماد الكلفة التاريخية او الكلفة او السوق ايهما اقل .

3- التنظيم والالتزام المهني : تمثل عملية التنظيم المهني وصياغة المعايير المحاسبية من قبل الجهات الراعية للصيانة .

التوافق المحاسبي او الدولي : يشير التوافق المحاسبي الدولي الى الاحتكام الى معاير محاسبية تحظى بصفة القبول على المستوى الدولي بما يحقق الانسجام في المدرسة المحاسبية .

المفاهيم المستخدمة للتعبير من التوافق المحاسبي :

المفاهيم المستخدمة للتعبير من التوافق المحاسبي



يقصد بالتوافق من الناحية اللغوية Harmonization وتترجم على انها تنسيق واتساق وانسجام وتناغم اما من الناحية المحاسبة فتوجد ثلاث مفاهيم المذكورة في اعلاه .

التوافق المحاسبي : يتلخص بالآتي :

1- درجة التنسيق او التماثل فيما بين مجموعات مختلفة من المعايير والطرق واشكال التقارير المالية .

2- وعرف التنسيق هو عملية زيادة انسجام وتوافق الممارسات المحاسبية يوضع حدود للخلافات بينها وتحسين المعلومات المالية ما بين الدول المختلفة

اذن التوافق ينصب في تقليل الفروقات وزيادة الاتساق في المعايير والطرق المحاسبية واشكال التقرير المالي .

المعايرة المحاسبية (المعايير المحاسبية) : المعايرة تسعى الى الغاء الاختلافات المصرح بها من قبل السلطة . وتتضمن المعايير السياسات والطرق والاجراءات المحاسبية الواجبة التطبيق .

التوحيـــــــد المحاسبـــــــــي : يقصد بالتوحيد المحاسبي توحيد السياسات والممارسات والمبادئ المحاسبية والمعايير على مستوى الدولي .

ويتحقق التوافق المحاسبي الدولي من خلال :

1- دراسة النظم المحاسبية في مختلف دول العالم .

2- تحديد الفروق الجوهرية فيما بين النظم المحاسبية .

3- بذل الجهود لإزالة الفروق الجوهرية بين الانظمة المحاسبية (توافق) .

4- صياغة مجموعة مترابطة من المعايير المحاسبية تحظى بقبول دولي (معابرة) .

5- توحيد السياسات والممارسات المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية على مستوى الدولي (التوحيد) .

العوامل التي اوجدت الحاجة الى توافق المحاسبي الدولي (التوحيد المحاسبي) :

1- زيادة التبادل التجاري العالمي وظهور شركات متعددة الجنسية .

2- وجود مشاكل عند اعداد القوائم المالية للشركات الدولية متعددة الجنسية .

3- تزايد اهمية رأس المال الدولية في التمويل والاستثمار .

4- ظهور تكنولوجيا المعلومات وثورة الاتصالات .

5- تزايد الطلب على المعلومات المالية الدولية .

6- اعتماد الاتحاد الدولي للبورصة International Organization Of Securities Commissions(Iosco) **معايير المحاسبة الدولية وحدد اذار 1998 اساس لاستخدامها وكشرط للدخول او الادراج في سوق الاوراق المالية (الاسهم والمستندات) عبر الحدود .**

أهمية التوافق المحاسبي (مزايا المنافع او مبررات دعم التوافق المحاسبي الدولي) :

1- امكانية تخفيض التكاليف التي تتحملها الشركات المتعددة الجنسية التي تباشر عملها في دول مختلفة .

2- زيادة امكانية مقارنه وفهم التقارير المالية التي يتم اعدادها في دول مختلفة .

3- امكانية تطبيق افضل الممارسات المحاسبية من خلال اتاحة الفرصة للدول التي تتميز ببيئة محاسبية لازالت في طور التكوين والاستفادة من تجارب الدول التي تتميز ببيئة محاسبية متقدمة .

4- امكانية توفير التكاليف المتعلقة ببناء المعايير المحاسبية في الدول النامية من خلال تطبيقه للمعايير المحاسبية التي تم تطويرها في دول اخرى او بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية .

المعوقات التي تواجه عملية التوافق المحاسبي الدولي :

1- **التقاليد المحلية (القومية)** : تعتمد عملية التطور المحاسبي على مجموعة من العوامل التاريخية والاقتصادية والسياسية والتنظيمية والاجتماعية فهذه العوامل تقف عائقاً امام تطبيق نظام دولي جديد كبديل للنظام المحلي .

2- **العوائق الاقتصادية** : تعمل المحاسبة ضمن نموذج اقتصادي معين يفرض عليها اختيار طرق واساليب واجراءات محاسبية والتي تختلف جوهرياً بين الدول النامية والدول المتقدمة .

3- **العوائق التشريعية والقانونية** : تتباين المتطلبات القانونية من دولة الى اخرى مثل قانون الشركات وقانون الضريبة وغالبا ما يتم الالتزام بتطبيق المعايير بشكل اساسي على التشريع القانوني التي تفرضه الدولة .

4- **العوائق التنظيمية** : تؤدي المنظمات المهنية دوراً كبيراً في مراقبة الالتزام بتطبيق المعايير المقبولة فضعف هذه المنظمات او عدم وجودها في بعض الدول النامية يجعل من الصعب الزام الشركات العاملة في تلك الدول بالمعايير الدولية .

5- **الحالة السيادية** : وتشكل عائقاً فقد تؤدي الى عدم الرغبة في قبول تسويات تنطوي على التخلي عن الممارسات المحاسبية المحلية مقابل اخرى دولية .

مستويات التوافق (التوحيد) المحاسبي الدولي :

1- **على مستويات المبادئ** : ويقصد بالتوحيد في هذا المستوى على الاسس والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً **ويشمل التوحيد :**

أ- توحيد التعاريف الخاصة بكل عناصر القوائم المالية ومكوناتها .

ب- توحيد اسس ومبادئ التقييم .

ت- توحيد اسس ومبادئ وقواعد حساب التدفقات النقدية .

ث- توحيد اسس ومبادئ عرض البيانات المالية .

2- **على مستوى القواعد** : ويشمل توحيد القواعد والاجراءات المحاسبية **وتتطلب :**

أ- حصر واختيار القواعد والاجراءات والاساليب المحاسبية .

ب- عدم اعتماد القواعد والاجراءات البديلة .

3- **على مستوى التنظيم** : اي توحيد النظام المحاسبي ككل وما يقوم عليه من اسس ومبادئ وقواعد واجراءات محاسبية وفي بعض الاحيان يمتد التوحيد الى نظم التكاليف .

المعايير المحاسبي الدولية والمنظمات الدولية للمحاسبة واصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية :

تعريف المعيار المحاسبي : بانه قاعدة او قانون عام يتضمن قياسات محدودة يسترشد بها المحاسب في انجاز عمله عند اعداد التقارير المالية للمنشاة .

الجهات التي تقدر المعايير المحاسبية الدولية : تسعى العديد من المنظمات نحو اصدار معايير محاسبية وعملت على تطبيقها على مستوى الدولي ونشرها على المستوى الاقليمي والدولي وهي كما يلي :

الاسم باللغة العربية	الاسم باللغة الانكليزية	المختصر
المجموعة الاقتصادية الاوربية	European Economic Comity	EEC
الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants	IFAC
لجنة معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Committee	IASC
مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Board	IASB
اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب	he Arab Federation of Accountants and Auditors	AFAA

لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC : تأسست هذه اللجنة في 1973 اثر اتفاق بين الجمعيات والمعاهد الفنية الرائدة في استراليا ، كندا ، فرنسا ، المانيا ، اليابان ،المكسيك ، هولندا ، بريطانيا ، امريكا ، ايرلندا ، واوكلت اليها مهمه اعداد ونشر المعايير المحاسبية ودعم قبولها والتقييد بها **ومن اهم اسهامات هذه اللجنة :**

1- اصدرت 41 معياراً محاسبياً و 33 تفسيراً .

2- قامت بنشر المعايير التي اصدرتها وسعت لجعلها مقبولة على المستوى الدولي .

3- سعت لتحقيق التوافق بين المعايير التي صدرت عنها والمعايير المحلية للدول الاخرى .

4- تم اعادة هيكلة اللجنة ونظامها الاساس سنة 2000 وحل محله مجلس معايير المحاسبة الدولية من 2001 .

مجلس معايير المحاسبة الدولية : اصبح مسؤولاً عن اصدار معايير المحاسبة الدولية كما قام المجلس في 2002 بأعاده تسمية لجنة التفسيرات القائمة SIC وتبديل هذه التسمية الى لجنة تفسيرات المعايير الدولية للإبلاغ المالي) IFRIC واصدر 9 معايير تسمى المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية .

المعايير المحاسبية الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية النافذة :

عرض القوائم الماليـــة .	IAS 1
المخـــزون	IAS 2
قائمـــة التدفقات النقديـــة	IAS 7
السياسات المحاسبيـة والتغيرات في التقديرات المحاسبيـة والإخطار	IAS 8
الإحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العموميـة	IAS 10
عقـود المقاولات	IAS 11
ضرائب الدخل	ISA 12
الممتلكات والمصانع والمعدات	ISA 16

عقود الإيجار	ISA 17
الإيراد	ISA 18
تكاليف منافع التقاعد	ISA 19
محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكوميـــة	ISA 20
أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	ISA 21
تكاليف الاقتراض	ISA 23
الافصاح عن الاطراف ذات العلاقة	ISA 24
المحاسبة والتقرير عن البرامج منافع التقاعد	ISA 26
القوائم المالية الموحدة	ISA 27
المحاسبة عن الاستثمارات في منشأة زميلـة	ISA 28
التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	ISA 29
التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشترة	ISA 31
الأدوات الماليـة : الافصاح والعرض	ISA 32
حصـــة السهم من الأرباح	ISA 33
التقارير المالية المرحليـــة	ISA 34
انخفاض قيمـــة الموجودات	ISA 36
المخصصات والالتزامات والموجودات المحتملـــة	ISA 37
الموجودات غير الملموســـــة	ISA 38
لأدوات الماليـــة : الاعتراف والقياس	ISA 39
الاستثمارات العقاريـــــة	ISA 40
الزراعـــــة	ISA 41

اما المعايير المحاسبية الدولية لأعداد التقارير المالية :

تبني المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية للمرة الاولى	**IFRS 1**
الدفع على اساس الاسهم	**IFRS** 2
اندمـاج الاعمال	**IFRS** 3
عقود التأمين	**IFRS** 4
الاصول عير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة	**IFRS** 5
استكشاف وتقيم الموارد المعدنيـة	**IFRS** 6
الادوات المالية : الافصاح	**IFRS** 7
القطاعات التشغيلية	**IFRS** 8
الادوات المالية	**IFRS** 9

القوائم الماليــة الموحدة	**IFRS** 10
الترتيبات المشتركـة	**IFRS** 11
الافصاح عن المصالح في الكيانات الاخرى	**IFRS** 12
القياس بالقيمة العادلـة	**IFRS** 13
الحسابات النظامية المؤجلة	**IFRS** 14
الايراد من العقود مع الزبائن	**IFRS** 15
الايجارات	**IFRS** 16

<u>الإتحاد الدولي للمحاسبين</u> : IFAC وهو منظمة عالمية تأسست في 1977 وتضم في عضويتها اكثر من 155 عضو و118 دولة يهدف الاتحاد الى تعزيز دور مهنة المحاسبة في العالم وتطوير الاقتصاد الدولي من خلال اعداد وصياغة معايير مهنة عالمية المستوى والتشجيع على اعتمادها **وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية :**

- ❖ معايير التدقيق الدولية وخدمات التأكيد .
- ❖ القواعد الدولية لأخلاقيات المهنة .
- ❖ المعايير الدولي لوجود التدقيق (رقابة الجودة) .
- ❖ معايير التأهيل الدولية (التعليم المهني المحاسبي) .
- ❖ معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .

وينفذ الاتحاد برامجه من مجموعة من اللجان وهي :

1- لجنة التعليم .
2- لجنة السلوك المهني .
3- لجنة المحاسبة المالية الادارية .
4- لجنة القطاع العام .

<u>خصائص المعايير المحاسبية</u> :

1- يبين المعيار طرق القياس والافصاح المحاسبي عن حساب معين (المخزون ، الاصول الثابتة) .
2- يبين المعيار طرق القياس والافصاح المحاسبي من احداث اقتصادية (انخفاض قيمة الموجودات ، التغيرات في اسعار صرف العملات الاجنبية) .
3- الغرض من المعايير تحقيق التنسيق فيما بين القواعد المحاسبية بما يحقق اهداف المحاسبة .
4- يستخدم المعيار كمقياس لتقيم نوعية وكفاءة العمل المهني ولتحديد مدى الوفاء بالمسؤولية المهنية .
5- يستخدم المعيار لترشيد الحكم المهني في الممارسة المحاسبية .

<u>تصفيات المعايير المحاسبية الدولية</u> :

1- معايير خاصة بالتقارير المالية والمعلومات التي يجب الافصاح عنها : 29 ، 24 ، 21، 15، 14، 7، 1 IAS
2- معايير خاصة بقائمة الدخل : 35، 33 ، 23 ، 20 ، 18 ، 11 ، 8 IAS
3- معايير خاصة بالشركات وفروعها وعلاقتها بالشركات الاخرى : 31، 28 ، 27 ، 22 IAS

4- معايير خاصة بالميزانية : 40 ، 38 ، 37 ، 36 ، 19 ، 17 ، 16 ، 12، IAS 10

5- معايير خاصة بالأدوات المالية : 39 ، 32 IAS

6- معايير خاصة بالقوائم المالية الخاصة : 41 ، 34 ، 30 ، IAS 26

مداخل صياغة معايير المحاسبة الدولية :

يتجه علماء المحاسبة والباحثين الى تقسيم مداخل اصدار او صياغة معايير المحاسبة الدولية **الى مدخليين اساسيين هما :**

1- **مدخل القطاع العام :** في ظل هذا المدخل يتم وضع معايير المحاسبية بمن قبل الدولة او الهيئات الحكومية والتي هي في الاصل تمارس رقابة على السياسات المحاسبية من خلال هيكل قانوني شامل . ان مؤيدي هذا المدخل لوضع المعايير يبررون موقفهم **من خلال الحجج التالية :**

أ- ان وضع معايير محاسبية من قبل القطاع العام يتم تبريره بالحاجة لحماية المصلحة العامة .

ب- تنظم معايير المحاسبة من قبل القطاع العام هو الزامي من اجل تحقيق مستوى افصاح ضروري لاتخاذ القرارات .

ت- يتمتع القطاع العام بالسلطة الضرورية لفرض المعايير التي يتم صياغتها .

ث- تكون الهيئات العامة مستقلة عن معدي القوائم المالية .

ج- بإمكان الهيئات العامة استدعاء اشخاص من كفاءات متنوعة لصياغة معايير المحاسبة .

وهناك من يعارض وضع معايير من قبل القطاع العام بناً ء على المبررات التالية :

أ- قد لا تأخذ الهيئة العامة بعين الاعتبار التكاليف الناتجة عن المتطلبات التي تفرضها على المؤسسات فيما يخص اعداد وعرض المعلومة المالية .

ب- يمكن للهيئة العامة ان تتأثر بالضغوط السياسية مما يجعلها عرضه لخطر صياغة معايير محاسبية موجهه لأغراض اخرى بدلاً من تلبية متطلبات مستخدمي التقارير المالية .

ت- اسناد مهمة وضع المعايير المحاسبية للقطاع العام يؤدي الى صياغة قواعد محاسبية صارمة من الممكن ان يحد من ممارسة الاحكام المهنية .

ث- التنظيم من قبل القطاع العام من الممكن ان يقلص محاولات البحث في المحاسبة .

ج- قد لا تشكل عملية وضع معايير المحاسبة احد أولويات الدولة وبالتالي قد لا تكون معايير المحاسبة مواكبة للتطور الحاصل في البيئة .

2- **مدخل القطاع الخاص :** في ظل هذا المدخل يتم وضع معايير المحاسبة من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة والمنظمات المهنية المختصة وبشكل مستقل عن توجيهات وتدخل القوانين والحكومة .

ان وضع معايير المحاسبية من قبل القطاع الخاص يقوم على افتراض جوهري مؤداه ان اهداف المصلحة العامة يمكن خدمتها بطريقة افضل من قبل القطاع الخاص ولهذا فأن اللجوء الى هذا المدخل **يقدم من وجهة نظر مؤيدي هذا المدخل المزايا التالية :**

أ- تضم الهيئات الخاصة اشخاصاً يتمتعون بدرأيه فنية ضرورية لصياغة معايير المحاسبة .

ب- ان الهيئة الخاصة لها درأيه ومعرفة بالبيئة الاقتصادية .

ت– يقدم هذا المدخل مرونة عالية لمواجهة التغيرات السريعة في البيئة المحاسبية .

لكن يرى اخرون ان هذا المدخل يعاني من التالي :

أ– افتقار القطاع الخاص الى السلطة اللازمة لقرض المعايير .

ب– التركيز على احتياجات عدد محدود من المستخدمين الذين يمارسون تأثيراً على وضع المعايير على حساب احتياجات المستخدمين الاخرين .

ت– تعاني الهيئات الخاصة من نقص في المعرفة النظرية .

أسئـــلـــــــــة متنوعـــــــــــة

س 1 / أختر الإجابة الصحيحة من بين البدائل المتاحة :

1– من أسباب الاهتمام بالمحاسبة الدولية :

أ. توفير المعلومات المحاسبية الموحدة للشركات الدولية .

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

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

د. لا شيء مما سبق . ✓

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

أ– زيادة درجة الإفصاح في القوائم المالية .

ب– تكوين المخصصات والاحتياطات . ✓

جـ– عدم المبالغة في مخصص الديون المشكوك فيها والمعدومة .

د– لا شيء مما سبق .

3) " ركز أحد الكتاب على أهمية البحث النظري في المحاسبة الدولية كوسيلة لتحقيق الهدف النهائي وهو صياغة معايير وممارسات دولية للمحاسبة " فأن هذا المفهوم للمحاسبة الدولية يدخل في أطار:

أ– مفهوم المحاسبة الدولية .

ب– مفهوم المحاسبة العالمية . ✓

جـ– مفهوم المحاسبة في الشركات التابعة الأجنبية .

د– (أ + ب)

4) من العوامل الاقتصادية التي تؤثر على النظام المحاسبي :

أ– درجة تدخل الحكومة في النشاط الاقتصادي .

ب– مصادر الأموال .

جـ– معدل التضخم السائد .

د– جميع مما سبق . ✓

5) لا يعتبر من المبادئ التي تقوم عليها منظمة التجارة العالمية .

أ– مبدأ المعاملة الوطنية ب– مبدأ الشفافية . ✓ جـ– مبدأ المعاملة بالمثل د– مبدأ التجارة العادلة .

6) يعتبر الاتجاه الحالي للمحاسبة الدولية اتجاه نحو تحقيق :

أ- توحيد المعايير المحاسبية في دول العالم . ✓ ب_ التوافق المحاسبي الدولي .جـ- (أ + ب). د- لا شيء مما سبق .

7) المبدأ الذي يلزم الدول الأعضاء في منظمة التجارة العالمية ان لا تميز في إجراءاتها المحلية بين السلع المنتجة محلياً والمستوردة هو :

أ- مبدأ الدولة الأولى بالرعاية . ✓ ب- مبدأ المعاملة الوطنية . جـ- مبدأ إلغاء القيود الجمركيــة على الواردات . د- مبدأ التجارة العادلة .

س 2/ **ضع إشارة (✓) إمام العبارة الصحيحة وإشارة (×) إمام العبارة الخاطئة :**

1. (✓) من أسباب الاهتمام بالمحاسبة الدولية إسهامات المنظمات المحاسبية الدولية .
2. (×) يركز المدخل الوصفي المقارن في تعريفة للمحاسبة الدولية على الممارسات السائدة في علاقة الشركة الأم بشركاتها التابعة .
3. (✓) أذا اتسم الشعور السائد اتجاه قطاع الأعمال بعدم الثقة فأن هذا يؤدي إلى إتباع مبدأ التحفظ ونقص مخرجات النظام المحاسبي .
4. **(✓) تتميز النظم الاقتصادية الشمولية باستخدام النظام المحاسبي الموحد وكبر حجم المعلومات المحاسبية المنشورة .**
5. (×) يتلاءم مفهوم المحاسبة العالمية (المدخل النظري) مع التطور السائد في مجال المحاسبة .
6. (✓) يعتبر ظهور الشركات الدولية متعددة الجنسية أحد أسباب الاهتمام بالمحاسبة الدولية .
7. (×) يقوم مفهوم المحاسبة في الشركات التبعة الأجنبية على تأسيس إطار نظري متكامل للمحاسبة الدولية .
8. (×) يمكن دراسة المحاسبة الدولية من خلال المعايير المحاسبية الدولية .
9. (✓) حيث تسود الحريات السياسية يكثر الإفصاح في القوائم المالية .
10. (×) تعتبر المحاسبة الدولية نظام عالمي يمكن ان تتبناه جميع الدول .
11. **(×) يمكن القول بأن الهدف من إصدار معايير المحاسبة الدولية تحسين عملية الحصول على المعلومات في المنشآت الدولية.**
12. (×) يعتبر الاتجاه الحالي للمحاسبة الدولية اتجاه نحو تحقيق توحيد المعايير المحاسبية .
13. (×) يقدم صندوق النقد الدولي العون المالي للدول الأعضاء لتمويل التنمية الاقتصادية .
14. (✓) من أهم نتائج جولة الأوروغواي تحرير تجارة الخدمات المحاسبية .
15. (✓) غياب المنظمات والجمعيات المهنية في الدول النامية أدى إلى هيمنة الجهات الرسمية على المهنة .
16. **(×)** تقوم لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار معايير المحاسبة والمراجعة الدولية لما يحقق الصالح العام.
17. (✓) تنشأ اغلب المشاكل المحاسبية ذات الطبيعة الدولية نتيجة لاختلاف المعايير والممارسات المحاسبية المستخدمة في الدول المختلفة .
18. **(✓) تعتبر المعايير المحاسبية الدولية بمثابة معايير دولية ملزمة للدول الاعضاء في لجنة معايير المحاسبة الدولية .**
19. **(×) تتساوى حقوق الدول الأعضاء في صندوق النقد الدولي في التصويت والسحب في حالة عجز ميزان المدفوعات التجاري .**
20. (✓) تهدف الاتفاقية للتجارة والتعريفات إلى تحرير تجارة الخدمات بين الدول الأعضاء .

21. (✓) اعتماد معايير محاسبية على درجة عالية من الجودة يوفر الشفافية والوضوح للقوائم المالية المنشورة .

22. (✓) تهدف العمولة الاقتصادية إلى تحويل الاقتصاد العالمي من نموذج التخطيط الموجه داخلياً إلى نموذج
الاقتصاد الحر الذي يحقق المصلحة المتبادلة للدول المختلفة .

23. (✓) تتميز معايير المحاسبة الدولية بالمرونة من خلال تركيزها على كافة جوانب التطبيقات المحاسبية واهتمامها بالتفصيلات .

المحاسبـــــــــة عن المعاملات بالعملـــــــــة الاجنبيـــــــــــــــة

المعالجات المحاسبية لعمليات الاستيـــــــراد والتصـــــــــــــدير

قبل التطرق الى الجانب العملي لابد من الإلمام **بالمصطلحات التالية :**

مفاهيـم العملـــــة

العملـــــة المحليـــة العملـــــة الاجنبية عملة التقرير العملة الوظيفية

<u>العملـــــــة المحليـــــة</u> : هي عملة البلد الذي تعمل به الشركة فالدينار العراقي يمثل العملة المحلية لشركة تعمل في العراق ، حيث تقوم هذه الشركة بتسجيل جميع معاملاتها (المحلية ، الاجنبية) في السجلات المحاسبية بالدينار العراقي كما تقوم بأعداد قوائمها المالية بنهاية الفترة المحاسبية بالدينار العراقي .

<u>العملـــــــة الأجنبيـــة</u> : هي اي عملة خلاف العملة المعد بها القوائم المالية ، الدولار الامريكي ، اليورو، ـــ ـ الخ تعد عملات اجنبية بالنسبة لتلك الشركة .

<u>عملـــــة التقريـــــــر</u> : هي العملة التي تستخدمها شركة ما في تسجيل عملياتها وفي اعداد القوائم المالية الخاصة بها كما تستخدم العملة نفسها في اعداد القوائم المالية الموحدة . فالدولار يعد عملة التقرير للشركات القابضة الامريكية حيث تستخدم في اعداد قوائمها المالية وكذلك اعداد القوائم المالية الموحدة لشركات المجموعة .

<u>العملـــــة الوظيفيـــة</u> : هي عملة البيئة الاقتصادية الاساسية التي تعمل بها الشركة والتي تتولد بها المقبوضات النقدية وتنفق بها المدفوعات النقدية ، وهناك مجموعة من المؤشرات يتم اعتمادها لتحديد العملة الوظيفية للشركة وقد **حدد المعيار رقم 52 الصادر من FASB جملة من المؤشرات هي :**

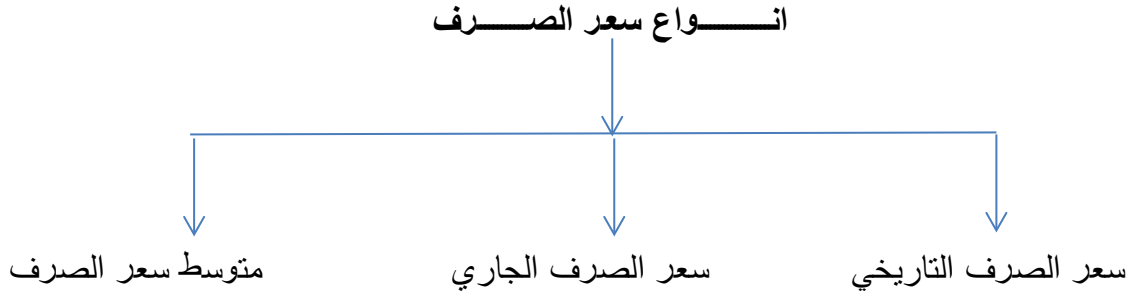
1- اذا كانت اسعار بيع منتجات الشركة التابعة تتحدد من خلال المنافسة في اسواق دولية وليس السوق المحلية فان العملة الوظيفية هي عملة الشركة الأم .

2- اذا كانت معظم تكاليف منتجات الشركة التابعة تدفع في السوق المحلي فان العملة الوظيفية هي العملة المحلية للشركة التابعة .

3- اذا كان سوق مبيعات منتجات الشركة التابعة هو غالباً السوق المحلي وبالعملة المحلية فان العملة الوظيفية هي العملة المحلية للشركة التابعة .

4- اذا كان مصدر تمويل الشركة التابعة يتم في البلد الذي تعمل فيه الشركة التابعة بالعملة المحلية فان العملة الوظيفية هي العملة المحلية للشركة التابعة .

سعـــر الصـــــرف : هو المعدل المستخدم في تحويل عملة الى عملة اخرى في تاريخ معين يوجد عدة انواع .



سعر الصـــرف التاريخي : هو سعر الصرف الذي كان سائداً عند حدوث عملية مالية معينة تمت بعملة اجنبية في تاريخ سابق .

سعر الصـــــرف الجاري : هو سعر الصرف سائداً في تاريخ اعداد القوائم المالية (اي 12/31) .

متوسط سعر الصـــــرف : وهو المتوسط البسيط لأسعار الصرف التاريخية خلال سنة مالية ماضية .

فروقات اسعار الصرف : هو الفرق الناتج عن تحويل مبلغ بالعملة الاجنبية الى ما يعادل بالعملة المحلية باستخدام اسعار صرف مختلفة ، وتنشأ فروق اسعار الصرف عندما يختلف سعر صرف تاريخ حدوث العملية عن سعر صرف تاريخ اتمامها او نهاية السنة المالية ايهما اسبق – ويترتب على فروق اسعار الصرف حدوث ارباح او خسائر **ويعتمد تحديد ارباح وخسائر فروق اسعار الصرف على متغيرين هما :**

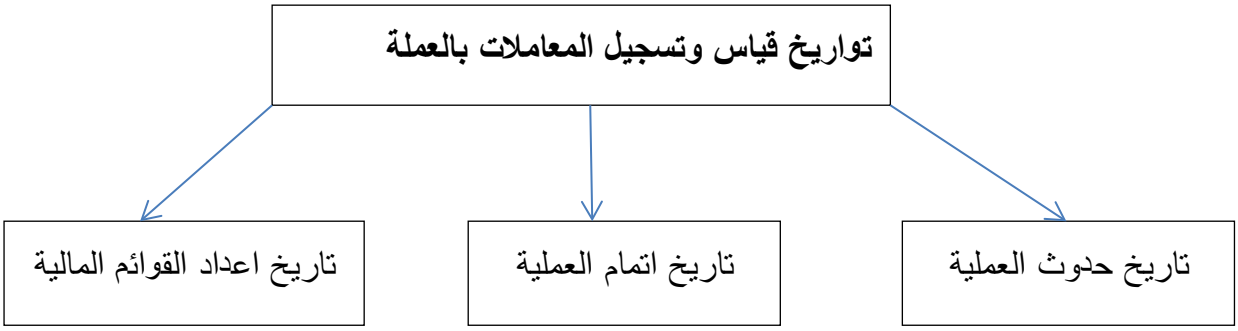
1- **نوع الحساب** : بكونه حسابات نقدية تنقسم بدورها الى حسابات نقدية مدينـــــة وهي : **(النقدية ، المدينون** ، أ . **ق**) و وحسابات نقدية دائنة وهي (**دائنون أ. د ، القروض**) .

2- اتجاه سعر الصرف خلال فترة معينـــة (الارتفاع او الانخفاض) .

نوع الحساب	اتجاه سعر الصرف	
	ارتفاع	انخفاض

بنود نقدية مدينة بنود نقدية دائنة	يتنج عنها ارباح ينتج عنها خسائر	ينتج عنها خسائر يتنج عنها ارباح

قياس ارباح وخسائر فروق اسعار الصرف : وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ترتبط عملية قياس وتسجيل المعاملات بالعملات الاجنبية بثلاث تواريخ



تاريخ حدوث العملية : يتم تسجيل جميع عمليات الشركة في تاريخ حدوثها بوحدة النقد المحلية وبالنسبة للعمليات التي تتم بعملة اجنبية فتسجل بعد تحويل قيمة العملية من العملة الاجنبية الى العملة المحلية باستخدام سعر الصرف بتاريخ حدوث العملية .

تاريخ اتمام العملية : اذا انتهت العملية قبل انتهاء السنة المالية وكان هناك اختلاف في سعر الصرف بتاريخ حدوث العملية وبين سعر الصرف بتاريخ اتمامها فيترتب على ذلك أ .خ فروقات اسعار الصرف والتي تقفل في حـ / أ . خ في نهاية السنة المالية .

تاريخ اعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية : في حالة عدم اتمام العملية حتى نهاية السنة المالية اوجبت المعايير المحاسبية الدولية اجراء التسويات التالية :

1- ظهور البنود النقدية بالعملة الاجنبية في الميزانية بتحويلها الى ما يعادلها بالعملة المحلية باستخدام سعر الصرف بتاريخ اعداد الميزانية .

2- الاعتراف بفروق اسعار الصرف الناتجة عن تسوية البنود النقدية بالعملة الاجنبية كأرباح او خسائر تخص الفترة حيث تدرج قائمة الدخل .

مثال /1: بتاريخ2015/7/1 باعت شركة الوافد بضاعة بالآجل الى احد عملاءها (احمد) بقيمة 10000 دولار عندما كان سعر الصرف للدولار 1300 دينار .

وفي 11/5 / 2015 حصلت الشركة نقداً المبلغ المستحق على العميل وكان سعر صرف الدولار 1350 دينار .

المطلوب : **اعداد قيود اليومية للأثبات العملية ومعالجة فروق اسعار الصرف** .

ويكون حل المثال رقم (1) كالآتي :

1- قيد البيع : قيمة البضاعة المباعة في تاريخ 2015/7/1 = 10000× 1300 = 13000000 دينار .

13000000 من حـ /العملاء

13000000 الى حـ / المبيعات

قيمة البضاعة المباعة في تاريخ 2015/11/15 = 10000× 1350 = 13500000 دينار .

او = 10000 (1350 – 1300) = 500000 دينار

2- قيد الشراء :

13500000 من حـ / النقديـــة

الى مذكورين

13000000 حـ / العملاء

500000 حـ / أ . خ فروقات اسعار الصرف

3- قيد الاقفال :

500000 من حـ / أ . خ فروقات اسعار الصرف

الى حـ / أ . خ

مثال /2 : بتاريخ 2015/11/1 اشترت شركة العقيل من شركة امريكية بضاعة بمبلغ 60000 دولار .

وفي 2016/3/1 قامت الشركة بسداد قيمة البضاعة بشيك فاذا علمت ان اسعار صرف الدولار مقابل الدينار كانت بالشكل التالي :

التاريخ	سعر الصرف
2015/11/1	1250
2015/12/31	1300
2016/ 3 /1	1210

المطلوب :

1- حساب ارباح وخسائر فروق اسعار الصرف 2015 .

2- حساب ارباح وخسائر فروق اسعار الصرف 2016 .

3- تسجيل قيود اليومية لعام 2015 في دفاتر شركة العقيل .

4- بيان الاثر في حـ/ أ . خ والميزانية في 2015/12/31 .

5- اعداد قيود اليومية لعام 2016 في دفاتر شركة العقيل .

6- بيان الاثر في حـ / أ . خ لعام 2016 .

الحـل :

1- حساب ارباح وخسائر فروق اسعار الصرف 2015:

تاريــخ الشراء11/1 = 60000×1250 = 75000000 دينار .

في تاريخ الميزانية12/31 = 60000 × 1300 = 78000000 دينار .

فروقات اسعار الصــرف في 2015/12/31 = 3000000 دينار .

وكون حساب الدائنين من العناصر النقدية الدائنة وكون سعر الصرف ارتفع من 1250 الى 1300 فان فروق اسعار الصرف تعبر عن خسارة بـ 3000000 دينار.

2- حساب ارباح وخسائر فروق اسعار الصرف 2016 .

المرحــل من عام 2016/12/31 (حـ/ الدائنين) = 78000000 دينار .

المسدد في 2016/3/1 60000×1210 = 72600000 دينار .

فروقـــــات اسعـــار الصـــرف في 2016/3/1 = 5400000 دينار .

ونظراً لان حساب الدائنين من العناصر النقدية الدائنة وسعر الصرف انخفض الى 1210 دينار فان فروق اسعار الصرف تعتبر ارباح بمقدار 5400000 دينار.

3- قيود اليومية لعام 2015 :

أ- قيد الشراء في 2015/11/ 1 : 75000000 من حـ /المشتريات

75000000 الى حـ / الدائنين (ذمم دائنة) عملات اجنبية

ب- قيد التسوية في 2015/12/ 31 :

3000000 من حـ / أ . خ فروقات اسعار الصرف

3000000 الى حـ / الدائنين (ذمم دائنة) عملات اجنبية

ت-قيد الاقفال في 2015/12/31 :

3000000 من حـ/ أ . خ

3000000 الى حـ / أ . خ فروقات اسعار الصرف

4- قيود اليومية لعام 2016 :

أ- قيد التسديد في 2016/3/1 :

78000000 من حـ / الدائنين (ذمم دائنة) عملات اجنبية

الى مذكورين

72600000 حـ/ النقدية

5400000 حـ / أ . خ فروقات اسعار الصرف

ب-قيد الاقفال في 2016/12/31 :

5400000 من حـ / أ . خ فروقات اسعار الصرف

5400000 الى حـ/ أ . خ

مثال رقم 3/ في 2014/10/12 قامت شركة النور (شركة أردنية) بشراء مواد أولية من شركة المانية بسعر 1000000 يورو وتم الاتفاق على تسديد قيمة الصفقة باليورو في 2015/4/15 علماً بأن اسعار اليورو مقابل الدينار الاردني على النحو التالي :

في 2014/10/12 سعر الصرف 0,810
في 2014/12/31 سعر الصرف 0,825 } سعر الأقفال
في 2015/4/15 سعر الصرف 0,800

المطلوب : إثبات العمليات أعلاه في دفاتر شركة النور بافتراض أن عملة التقرير للشركة بالدينار الاردني .

الحل : 2014/10/12 شراء مواد أولية (سعر الصرف 0,810)

التسجيل في سجلات شركة النور

810000 من حـ / المشتريات (1000000× 0,810 = 810000 دينار أردني)

810000 الى حـ / ذمم دائنة عملات أجنبية (يورو)

في 2014/12/31 (سعر الصرف 0,825)

15000 من حـ / أ . خ فروقات اسعار الصرف 1000000 × (0,825 – 0,810) =15000 دينار اردني)

15000 الى حـ/ الذمم الدائنة عملات أجنبية (يورو)

15000من حـ/ أ. خ

15000الى حـ / أ . خ فروقات اسعار الصرف

منــه حـ / ذمم دائنة عملات اجنبية لــه

825000 رصيد مرحل (**ميزانية عمومية جانب المطلوبات)**	810000 حـ/ المشتريات
	15000 حـ / أ . خ فروقات اسعار الصرف
825000 المجموع	825000 المجموع

بتاريخ 2015/4/15 (سعر الصرف 0,800)

1000000 × (0,800 – 0,825) =25000 دينار اردني

25000 من حـ/ ذمم دائنة عملات اجنبية

25000 الى حـ / أ . خ فروقات اسعار الصرف

25000 من حـ / أ . خ فروقات اسعار الصرف

25000 الى حـ/ أ. خ

800000 من حـ/ ذمم دائنة عملات اجنبية

800000 الى حـ/ النقدية (نقدية عملات اجنبية)

ترجمـــــــة القوائـــــــم الماليـــــــة الاجنبيـــــــــــة

تعريف ترجمة العملة الاجنبية : وهي التعبير بواسطة العملة المحلية من مبالغ او عمليات تم قياسها بواسطة عملة اجنبية اي ان ترجمة القوائم المالية تعني تعبير وحدة القياس في هذه القوائم من العملة الاجنبية الى العملة المحلية التي تستخدمها الشركة الام او الشركة القابضة في اعداد القوائم المالية الموحدة .

اهداف ترجمة القوائم المالية الإجنبية :

حدد مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الامريكية في المعيار رقم 52 **اهداف ترجمة القوائم المالية الاجنبية وهي كما يلي :**

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

2- ان تعكس القوائم المالية الموحدة النتائج في الوحدات الاجنبية كما تم قياسها بالعملة المحلية لهذه الوحدات وطبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة في بلد الشركة القابضة .

طرق ترجمة القوائم المالية الإجنبية :

1- **طريقة البنود المتداولة / غير المتداولة: بموجب هذه الطريقة يتم ترجمة القوائم المالية الاجنبية كما يلي :**

أ- تترجم الاصول والالتزامات النقدية بسعر الصرف الجاري في تاريخ الميزانية .

ب- تترجم عناصر الاصول والالتزامات غير النقدية وحقوق الملكية بسعر الصرف السائد في تاريخ حدوث كل عنصر فيها اي باستخدام سعر الصرف التاريخي .

ت- تترجم عناصر الايرادات والمصروفات في قائمة الدخل باستخدام متوسط اسعار الصرف السائد خلال الفترة المالية فيما عدا البنود التي لها علاقة مباشرة بالميزانية (**الاندثار ، كلفة البضاعة المباعة**) حيث تترجم طبقاً لسعر الصرف المستخدم في ترجمة بنود الميزانية المتعلقة بها .

ث- ارباح وخسائر الترجمة المتحققة والخسائر غير المتحققة الناتجة من تغير اسعار الصرف يتم الاعتراف بها في دخل الفترة التي تغير سعر الصرف خلالها اما الارباح غير المتحققة فيتم تأجيل الاعتراف بها لحين تحقيقها .

2- **طريقة البنود النقديـــــة / غير النقديـــــة : بموجب هذه الطريقة يتم ترجمة القوائم كما يلي :**

أ- تترجم الاصول والالتزامات النقدية طبقاً لسعر الصرف الجاري في تاريخ الميزانية .

ب- تترجم الاصول والالتزامات غير النقدية وحقوق الملكية باستخدام سعر الصرف التاريخي السائد وقت اقتناء الاصل او حدوث الالتزام .

ت- تترجم بنود قائمة الدخل بحساب متوسط سعر الصرف السائد خلال الفترة ما عدا البنود التي لها علاقة مباشرة ببنود الميزانية فتترجم باستخدام سعر الصرف المستخدم في البنود المرتبطة بها .

ث- ارباح وخسائر الترجمة المتحققة وكذلك الخسائر غير المتحققة يتم الاعتراف بها في حساب دخل الفترة التي حدث فيها تغير سعر الصرف اما الارباح والخسائر غير المتحققة يتم تأجيلها الى تتحقق .

3- **الطريقـــة الزمنيـــة** : تقوم هذه الطريقة على اساس ترجمة الاصول والالتزامات والمصروفات والايرادات بطريقة تحافظ على اساس القياس التي كانت متبعة في اعداد القوائم المالية الاجنبية . اي ان عملية عملة الترجمة تغير وحدة القياس النقدي دون ان تغير اساس القياس . **وهـي كالاتـــي :**

أ- الاصول والالتزامات التي تظهر بالميزانية بالأسعار الجارية (**النقدية ، أ . ق . أ . د**) .

ب- الاصول والالتزامات التي تسجل على اساس القيمة الأستبدالية او القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلاً يتم ترجمتها باستخدام سعر الصرف الجاري في تاريخ الميزانية (**البضاعة ، المدينون ، الاستثمارات القصيرة الاجل**) .

ت- الاصول والالتزامات التي تم تقويمها على اساس تاريخي (**الكلفة التاريخية**) يتم ترجمتها الى العملة المحلية باستخدام سعر الصرف الذي كان سائداً في تاريخ العملية (**الاصول الثابتة**) .

ث- الايرادات والمصروفات يجب ان تترجم باستخدام سعر الصرف السائدة وقت حدوث العملية (**سعر الصرف الجاري وقت وقوع كل عملية**) وغالباً ما يتم اعتماد متوسط سعر الصرف خلال المدة المحاسبية التي تعد عنها القوائم المالية فيما عدا العمليات المرتبطة مباشرة ببنود الميزانية فيجرى ترجمتها طبقاً لأسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود المتعلقة بها.

ج- ارباح وخسائر الترجمة تظهر مباشرة ضمن عناصر تحديد دخل الفترة المحاسبية التي يتغير فيها سعر الصرف .

جدول يوضح عناصر الميزانية وكشف الدخل واسعار صرفها الجاري والتاريخي للطرق الثلاث السابقة

عناصر الميزانية وكشف الدخل	سعر الصـــــرف	
	سعر الصرف الجاري	سعر الصرف التاريخي
النقدية	✓	
استثمـارات بالكلفـة		✓
استثمـارات بـسعـر الســوق	✓	
المدينـون واوراق القبـض	✓	
مخـــصص الديــون المعدومــة	✓	
مخـــصص مصاريـف القطـع	✓	
مخـزون سلعي بالكلفـة		✓
مخزون سلعي بـــسعر الســوق	✓	
مخزون يتم انتاجه طبقاً لعقد محدد القيمة مسبقاً	✓	
المصاريـف المدفوعــة مقدمـاً		✓
الاصول الثابتة		✓
الاندثار		✓
اصول غير ملموسة		✓
الدائنون واوراق الدفع	✓	
الالتزامات طويلة الاجل	✓	
راس المال		✓
الارباح المحتجزة		✓

ملاحظة :

❖ **البنود النقدية وتشمل: (النقدية ، المدينون ، اوراق القبض ، الدائنون ، اوراق الدفع ، القروض القصيرة والطويلة الاجل)**

❖ البنود غير النقدية وتشمل : (الاصول والالتزامات الاخرى وحقوق الملكية) .

❖ تعامل القروض بأنواعها بموجب الطريقة الزمنية حيث تترجم او تعادل بسعر الصرف الفوري (الجاري).

4- طريقـــــــــة سعر الصرف الجاري : تعتمد هذه الطريقة سعر صرف واحد للترجمة وهو السعر السائد في تاريخ اعداد القوائم المالية الاجنبية (**سعر الاقفال في تاريخ الميزانية**) **وتتلخص بالآتي :**

أ- تترجم كل الاصول والالتزامات في الميزانية باستخدام سعر الصرف الجاري في تاريخ اعداد الميزانية .

ب- **التحويلات النقدية من الشركة التابعة الى الشركة القابضة تترجم بسعر الصرف السائد في تاريخ هذه التحويلات .**

ت- **تترجم عناصر الايرادات والمصرفات على اساس متوسط سعر الصرف السائد خلال الفترة او بالمعدل الجاري** .

ث-ارباح وخسائر الترجمة لا تدخل في حـ/ أ .خ للفترة ولكن يخصص لها حساب مستقل يظهر رصيده ضمن حقوق الملكية في قائمة المركز المالي .

الجدول التالي يوضح ملخص الطرق الاربعة المختلفة لترجمة عناصر الميزانية

العنصر	متداولة وغير متداولة	نقدية وغير نقدية	الزمنية	السعر الجاري
النقدية	السعر الجاري	السعر الجاري	السعر الجاري	السعر الجاري
المدينون واوراق القبض	السعر الجاري	السعر الجاري	السعر الجاري	السعر الجاري
المخزون بسعر السوق	السعر الجاري	السعر التاريخي	السعر الجاري	السعر الجاري
المخزون بسعر الكلفة	السعر الجاري	السعر التاريخي	السعر التاريخي	السعر الجاري
استثمارات قصيرة الاجل بسعر السوق	السعر الجاري	السعر التاريخي	السعر الجاري	السعر الجاري
استثمارات قصيرة الاجل بالكلفة	السعر الجاري	السعر التاريخي	السعر التاريخي	السعر الجاري
الاصول الثابتة	السعر التاريخي	السعر التاريخي	السعر التاريخي	السعر الجاري
الدائنون واوراق الدفع	السعر الجاري	السعر الجاري	السعر الجاري	السعر الجاري
الالتزامات طويلة الاجل	السعر التاريخي	السعر الجاري	السعر الجاري	السعر الجاري
حقوق المساهمين(راس المال)	السعر التاريخي	السعر التاريخي	السعر التاريخي	السعر التاريخي
او حقوق المساهمين (راس المال)	**سعر الصـــــــــــــــرف السائـد في تاريـــــــــــــخ اصـدار الاسهم**			

معالجة ارباح وخسائر الترجمة وفقاً للطرق الاربعة

نتيجة الترجمة طريقة الترجمة	خسائر متحققة	ارباح متحققة	خسائر غير متحققة	ارباح غير متحققة
طريقة العناصر المتداولة / غير المتداولة	تظهر ضمن دخل الفترة التي تغير فيها سعر الصرف			يتم تأجيل الاعتراف بها
طريقة العناصر النقدية / غير النقدية	تظهر ضمن دخل الفترة التي تغير فيها سعر الصرف			يتم تأجيل الاعتراف بها حتى تتحقق
الطريقة الزمنية	تظهر ضمن دخل الفترة التي تغير فيها سعر الصرف			
طريقة السعر الجاري	لا تظهر في حـ / أ . خ ولكن تظهر في حـ / مستقل ضمن حقوق الملكية			

جدول يوضح ملخص الطرق الاربعة المختلفة لترجمة عناصر قائمة الدخل

العنصر	المتداولة /غير المتداولة	النقدية / غير النقدية	الزمنية	سعر الصرف الجاري (
الاندثار	على اساس السعر التاريخي			متوسط سعر الصرف الجاري
المصروفات والايرادات	متوسط سعر الصرف السائد خلال الفترة المحاسبية			
توزيعات الارباح	سعر الصرف الجاري في تاريخ التوزيعات		على اساس سعر الصرف السائد وقت اجراء التوزيعات	سعر صرف تاريخي اي في تاريخ التوزيعات
كلفة البضاعة المباعة	متوسط سعر الصرف السائد مثل الايرادات والمصرفات	●	**	متوسط سعر الصرف خلال الفترة

-
- **كلفة البضاعة المباعة(النقدية / غير النقدية)**

1- مخزون اول المدة واخر المدة يتم ترجمته باعتباره بنداً من البنود غير النقدية باستخدام سعر الصرف التاريخي بتاريخ شرائه او متوسط سعر الصرف الذي كان سائداً خلال فترة الشراء .

2- المشتريات تعدل على اساس متوسط سعر الصرف خلال الفترة المحاسبية .

**** كلفة البضاعة المباعة (الزمنية)**

1- مخزون اول المدة : يتم ترجمته او تعديله على اساس سعر الصرف في 12/31 من السنة السابقة .

2- مخزون اخر المدة : يتم ترجمته او تعديله على اساس سعر الصرف في 12/31 من السنة الحالية .

3- المشتريات : تعدل على اساس متوسط سعر الصرف خلال الفترة المحاسبية .

ملاحظة :

1- الضرائب : تعدل على اساس متوسط سعر الصرف خلال الفترة المحاسبية .

2- السعر التاريخي : هو سعر الصرف الجاري في تاريخ اقتناء الاصل .

3- **توزيعات الارباح** : اما اذا حدث توزيع الارباح اكثر من مرتين يتم ترجمة البند على اساس متوسط سعر الصرف السائد في تاريخ اجراء التوزيعات .

مثال رقم 1 : فيما يلي القوائم المالية لشركة اردنية تابعة لأحدى الشركات القابضة في سوريا والتي تمتلك 100٪ من اسهم الشركة الاردنية في 2015/12/31 .

الميزانية العمومية في 2015/12/31 (المبالغ بالأف الدنانير الاردنية)

الموجودات		المطلوبات وحق الملكية	
العناصر	المبالغ	العناصر	المبالغ
النقدية	30000	الالتزامات المتداولة	60000
المدينون	45000	قروض طويله الاجل	126000
المخزون	75000	راس المال	300000
الاصول الثابتة	450000	ارباح المحتجزة	114000
مجموع الاصول	600000	مجموع الالتزامات وحق الملكية	600000

قائمة الدخل في 2015/12/31 (المالغ بالأف الدنانير الاردنية)

البيانات	المبالغ
ايرادات المبيعات	540000
– كلفة البضاعة المباعة	(300000)
= مجمل الربح	240000
– الاندثار	(6000)
– مصاريف اخرى	(114000)
= صافي الربح التشغيلي الخاضع للضريبة	120000
– الضريبة 10٪	(12000)
= صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة	108000

قائمة الارباح المحتجزة في2015/12/31 (المالغ بالأف الدنانير الاردنية)

البيانات	المبالغ
الارباح المحتجزة في 2015/1/1	9000

ارباح العام 2015 (صافي الربح)	**108000**
- تطرح توزيعات الارباح	**(3000)**
= الارباح المحتجزة في 2015/12/31	**114000**

فاذا علمت :

1- ان سعر صرف الدينار الاردني مقابل الليرة السورية في تاريخ اصدار الاسهم 70 ل . س .

2- ان سعر صرف الدينار الاردني مقابل الليرة السورية في تاريخ اقتناء الاصول الثابتة ونشأة الالتزامات طويلة الاجل هو 68 ل . س .

3- ان سعر صرف الدينار الاردني مقابل الليرة السورية في 2014/12/31 يعادل 67 ل . س .

4- متوسط سعر الصرف خلال عام 2014 يعادل 68,5 ل . س .

5- سعر الصرف في 2015/12/31 يعادل 72 ل . س .

6- متوسط سعر الصرف خلال عام 2015 يعادل 70,5 ل . س .

7- متوسط سعر الصرف في تاريخ توزيعات الارباح يعادل 71 ل . س .

8- رصيد مخزون اخر المدة في2014/12/31 (90000 دينار اردني) وقد تم شراء هذا المخزون خلال الربع الاخير من عام 2014 وبلغ متوسط سعر الصرف للدينار الاردني خلال هذه الفترة 71,5 ل . س .

9- بلغ صافي المشتريات خلال عام 2015 (285000 دينار اردني) .

10- تم شراء مخزون آخر المدة خلال الربع الاخير من عام 2015 وبلغ متوسط سعر الصرف خلال الفترة 71,75 ل. س .

11- رصيد الارباح المحتجزة في 2015/1/1 يعادل 603000 ل . س .

12- كانت توزيعات الارباح لعام 2015 (3000) دينار اردني .

المطلوب : ترجمة القوائم المالية للشركة الاردنية وفق الطرق الاربعة .

1- الحل بموجب الطريق الاولى (الطريقة المتداولة / غير المتداولة)

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية بتاريخ 2015/12/31

البيانات	الكلفة التاريخية(دينار اردني)	سعر الصرف	المبالغ (ل . س .)
ايرادات المبيعات	540000	70,5	38070000
- كلفة البضاعة المباعة	(300000)	70,5	(21150000)
= مجمل الربح	240000		16920000
- الاندثار	(6000)	68	(408000)
- المصروفات الاخرى	(114000)	70,5	(8037000)
= صافي الربح قبل الضريبة	120000		8475000
- ضريبة الدخل بنسبة 10٪	(12000)	70,5	(846000)
= صافي الربح بعد الضريبة	108000		7629000

قائمة الارباح المحتجزة بتاريخ 2015/12/31

البيانات	المبالغ (دينار اردني)	سعر الصرف	المبالغ (ل . س .)
رصيد الارباح المحتجزة 2015/1/1	**9000**		**603000**

صافي الربح لعام 2015	108000		7629000
توزيعات الارباح	(3000)	71	(213000)
رصيد الارباح المحتجزة 2015/12/31	114000		8019000

كشف الميزانية كما هي علية في 2015/12/31 (المبالغ بآلاف ل . س .)

البيانات	المبالغ بإلاف الدنانير الاردنية	سعر الصرف	المبالغ بالألف (ل . س .)
النقدية	30000	72	2160000
المدينون	45000	72	3240000
المخزون	75000	72	540000
الاصول الثابتة	450000	68	30600000
أجمالي الاصـــــــول	600000		41400000
الالتزامات المتداولـــــة	60000	72	4320000
قروض طويلة الاجل	126000	68	8568000
راس المـــــــــــــال	300000	70	21000000
الارباح المحتجـــــــزة	114000		8019000
تسوية فروقات اسعار (خسائر تغير سعر الصرف)			(507000)
أجمالي الالتزامات وحقوق الملكيـــــــــة	600000		41400000

ملاحظات حول الحل :

1- تم استخراج تسوية فروقات الاسعار الناجمة عن ترجمة القوائم المالية من الفرق بين اجمالي الاصول بعد الترجمة واجمالي الالتزامات وحقوق الملكية .

2- النتيجة السالبة تشير الى خسائر التغير في اسعار صرف العملات الاجنبية في جانب الخصوم بإشارة سالبة.

3- النتيجة الموجبة تشير الى ارباح التغير في اسعار صرف العملات الاجنبية في جانب الخصوم بإشارة موجبة.

4- ضريبة الدخل تعامل في ترجمتها معاملة المصروفات الاخرى .

2- الحل بالطريقة الثانية : الطريقة النقدية / غير النقدية :

جدول ترجمة كلفة البضاعة المباعة

البيانات	الكلفة بالدينار الاردني	سعر الصرف	المبلغ بالعملة السورية (ل . س.)
مخزون اول المدة 205/1/1	90000	71,5	6435000
+ المشتريات	285000	70,5	20092500

- مخزون اخر المدة2015/12/31	(75000)	71,75	(5381250)
= كلفة البضاعة المباعة	300000		21146250

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية بتاريخ 2015/12/31

البيانات	الكلفة التاريخية(دينار اردني)	سعر الصرف	المبالغ (ل . س .)
ايرادات المبيعات	540000	70,5	38070000
- كلفة البضاعة المباعة	(300000)		(21146250)
= مجمل الربح	240000		16923750
- الاندثار	(6000)	68	(408000)
- المصروفات الاخرى	(114000)	70,5	(8037000)
= صافي الربح قبل الضريبة	120000		8478750
- ضريبة الدخل بنسبة 10٪	(12000)	70,5	(846000)
= صافي الربح بعد الضريبة	108000		7632750

قائمة الارباح المحتجزة بتاريخ 2015/12/31

البيانات	المبالغ (دينار اردني)	سعر الصرف	المبالغ (ل . س .)
رصيد الارباح المحتجزة 2015/1/1	9000		603000
صافي الربح لعام 2015	108000		7632750
توزيعات الارباح	(3000)	71	(213000)
رصيد الارباح المحتجزة 2015/12/31	114000		8022750

كشف الميزانية كما هي علية في 2015/12/31 (المبالغ بآلاف ل . س .)

البيانات	المبالغ بإلاف الدنانير الاردنية	سعر الصرف	المبالغ بالأف (ل . س .)
النقدية	30000	72	2160000
المدينون	45000	72	3240000
المخزون	75000	71,75	5381250
الاصول الثابتة	450000	68	30600000
أجمالي الاصـــــول	600000		41381250
الالتزامات المتداولـــة	60000	72	4320000
قروض طويلة الاجل	126000	72	9072000
راس المـــــــــال	300000	70	21000000

الارباح المحتجـــــزة	114000		8022750
تسوية فروقات اسعار (خسائر تغير سعر الصرف)			(1033500)
أجمالي الالتزامات وحقوق الملكيـــــة	600000		41381250

3- الحل :بالطريقة الثالثة (الطريقة الزمنية) :

جدول ترجمة كلفة البضاعة المباعة

البيانات	الكلفة بالدينار الاردني	سعر الصرف	المبلغ بالعملة السورية (ل . س.)
مخزون اول المدة 205/1/1	90000	67	6030000
+ المشتريات	285000	70,5	20092500
- مخزون اخر المدة2015/12/31	(75000)	72	(5400000)
= كلفة البضاعة المباعة	300000		20722500

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية بتاريخ 2015/12/31

البيانات	الكلفة التاريخية(دينار اردني)	سعر الصرف	المبالغ (ل . س .)
ايرادات المبيعات	540000	70,5	38070000
- كلفة البضاعة المباعة	(300000)		(20722500)
= مجمل الربح	240000		17347500
- الاندثار	(6000)	68	(408000)
- المصروفات الاخرى	(114000)	70,5	(8037000)
= صافي الربح قبل الضريبة	120000		8902500
- ضريبة الدخل بنسبة 10٪	(12000)	70,5	(846000)
= صافي الربح بعد الضريبة	108000		8056500

قائمة الارباح المحتجزة بتاريخ 2015/12/31

البيانات	المبالغ (دينار اردني)	سعر الصرف	المبالغ (ل . س .)
رصيد الارباح المحتجزة 2015/1/1	9000		603000
صافي الربح لعام 2015	108000		8056500
توزيعات الارباح	(3000)	71	(213000)
رصيد الارباح المحتجزة 2015/12/31	114000		8446500

كشف الميزانية كما هي علية في 2015/12/31 (المبالغ بآلاف ل . س .)

البيانات	المبالغ بإلاف الدنانير الاردنية	سعر الصرف	المبالغ بالأف (ل . س .)
النقدية	30000	72	2160000
المدينون	45000	72	3240000
المخزون	75000	72	5400000
الاصول الثابتة	450000	68	30600000

أجمالي الاصـــــــول	**600000**		**41400000**
الالتزامات المتداولـــة	**60000**	**72**	**4320000**
قروض طويلة الاجل	**126000**	**72**	**9072000**
راس المـــــــــــال	**300000**	**70**	**21000000**
الارباح المحتجـــــــزة	**114000**		**8446500**
تسوية فروقات اسعار (خسائر تغير سعر الصرف)			**(1438500)**
أجمالي الالتزامات وحقوق الملكيـــــــــة	**600000**		**41400000**

4- الحل بالطريقة الرابعة (طريقة السعر الجاري) :

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية بتاريخ 2015/12/31

البيانات	الكلفة التاريخية(دينار اردني)	سعر الصرف	المبالغ (ل . س .)
ايرادات المبيعات	540000	70,5	38070000
- كلفة البضاعة المباعة	(300000)	70,5	(21150000)
= مجمل الربح	240000		16920000
- الاندثار	(6000)	70,5	(423000)
- المصروفات الاخرى	(114000)	70,5	(8037000)
= صافي الربح قبل الضريبة	120000		8460000
- ضريبة الدخل بنسبة 10٪	(12000)	70,5	(846000)
= صافي الربح بعد الضريبة	108000		7614000

قائمة الارباح المحتجزة بتاريخ 2015/12/31

البيانات	**المبالغ (دينار اردني)**	**سعر الصرف**	**المبالغ (ل . س .)**
رصيد الارباح المحتجزة 2015/1/1	**9000**		**603000**
صافي الربح لعام 2015	**108000**		**7614000**
توزيعات الارباح	**(3000)**	**71**	**(213000)**
رصيد الارباح المحتجزة 2015/12/31	**114000**		**8004000**

كشف الميزانية كما هي علية في 2015/12/31 (المبالغ بآلاف ل . س .)

البيانات	**المبالغ بإلاف الدنانير الاردنية**	**سعر الصرف**	**المبالغ بالأف (ل . س .)**
النقدية	**30000**	**72**	**2160000**
المدينون	**45000**	**72**	**3240000**
المخزون	**75000**	**72**	**5400000**

الاصول الثابتة	**450000**	**72**	**32400000**
أجمالي الاصـــــــول	**600000**		**43200000**
الالتزامات المتداولـــــة	**60000**	**72**	**4320000**
قروض طويلة الاجل	**126000**	**72**	**9072000**
راس المـــــــــــــال	**300000**	**70**	**21000000**
الارباح المحتجـــــــزة	**114000**		**8004000**
تسوية فروقات اسعار الصرف العملات الاجنبية (ارباح)			**804000**
أجمالي الالتزامات وحقوق الملكيـــــــــة	**600000**		**43200000**

مثال رقم 2/ فيما يلي القوائم المالية لأحدى الشركات الاماراتية التابعة لشركة عراقية بتاريخ 2008/12/31 .

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2008 /12/31

البيانات	المبالغ

ايرادات المبيعات		80000
تطرح : كلفة البضاعة المباعة		
مخزون اول المدة	20000	
+ المشتريات	35000	
ــ مخزون اخر المدة	(40000)	
= كلفة البضاعة المباعة	ــــــــــ	(15000)
= مجمل الربـــــــــح		65000
يطرح : الاندثار	(3000)	
مصاريف التشغيل	(12000)	
= مجموع المصاريف	ــــــــــ	(15000)
= صافي الربح بعد الضريبة		50000
ــ الضريبة		(4000)
= صافي الربح بعد الضريبة		46000

علماً بان رصيد الارباح المحتجزة في 2008/1/1 14000 درهم اماراتي وتوزيعات الارباح خلال العام 30000 درهم اماراتي وادناه قائمة المركز المالي للشركة التابعة .

قائمة المركز المالي كما هي علية في 2008/12/31 (المبالغ بالدراهم الاماراتية)

الاصول	المبالغ	الخصوم وحقوق الملكية	المبالغ
الاصول الثابتة	50000	راس المال	90000
المخزون	40000	ارباح محتجزة	30000
المدينون	20000	التزامات طويلة الآجل	20000
اوراق القبض	25000	دائنون	5000
النقدية	15000	اوراق الدفع	5000
أجمالي الاصول	150000	اجمالي الخصوم وحقوق الملكية	150000

اذا علمت :

1- سعر الصـــــــرف في تاريخ اصـــــــدار الاسهم 1 درهم = 12 دينار عراقي .

2- سعر الصـــــــرف في تاريخ اقتناء الاصول الثابتـة 1 درهم = 12,5 دينار عراقي .

3- سعر الصرف عند الحصول على القروض طويلة الاجل 1 درهم = 13 دينار عراقي .

4- سعر الصـــــــــــرف في 12/31 /2007 1 درهـــــــم = 13,5 دينار عراقي .

5- سعر الصـــــــــــرف في 2008/12/31 1 درهـــــــم = 14 دينار عراقي .

6- ســـــعر الصـــــرف بتاريخ اجراء توزيعـــــات الارباح 1 درهم = 14,5 دينار عراقي .

7- سعر الصرف خلال فترة شراء بضاعة 2008/1/1 1 درهـــم = 11,5 دينار عراقي .

8- سعر الصرف خلال فترة شراء بضاعة 2008/12/31 1 درهم = 15,5 دينار عراقي .

9- متوســـــط سعر الصـــــرف خـــــــلال عام 2007 يعـــــادل 10 دينار عراقي .

10- متوســـــــط ســـــعر الصـــــــرف خـــــلال عام 2008 يعادل 15 دينار عراقي .

11- رصـــــيد الاربـــــــــاح المحتجزة في 2008/1/1 يعـادل 193200 دينار عراقي .

المطلـــــــوب : ترجمـــــــــة القوائـــــــــم الماليـــــة للشركة وفق الطرق الاربعة .

المحاسبــة عن التغيرات في المستوى العام للأسعار- تأثير التضخم على الشركات

تعريف التضخم : هو الارتفاع المستمر في المستوى العام للأسعار وعليه فان التضخم يؤدي الى انخفاض في القوة الشرائية لوحدة النقد ، ولما لهذا الانخفاض من اثار سلبية على المعلومات الواردة في القوائم المالية بكونها لا تعبر عن الواقع الحقيقي للشركة او الوحدة الاقتصادية .

وقد وردة في هذا المعيار ما يلي :

1- يجب تعديل قيم جميع بنود القوائم المالية والارقام المقارنة للعام الماضي .

2- يجب الافصاح بشكل منفصل عن المكاسب والخسائر الناتجة عن عملية اعادة التقدير .

3- يجب ان توضح قائمة الدخل المكاسب والخسائر الناتجة عن اعادة التقدير بنودها من المصروفات والايرادات.

اهمية تعديل اثار التضخم :

تقضي الاثار السلبية للتضخم على القوائم المالية بأهمية التعديلات اللازمة للبيانات المحاسبية المسجلة بالكلفة التاريخية من اجل الوصول الى قياس نتائج الاعمال والمركز المالي بصورة تعطي تعبيراً حقيقاً عن الواقع ولذلك لابد من التركيز على اهداف تعديل البيانات المحاسبية .

اهداف تعديل اثار التضخم :

1- تخفيض الضرائب .

2- تقيم حقيقي للمركز المالي او القيمة الحالية .

3- اتخاذ القرارات وتحديد الاهداف والرقابة الادارية .

ويوجد ثلاث اهتمامات رئيسية لدى الادارة تنصب في استخدام البيانات المحاسبية :

1- **قياس النتائج :** ويقصد بالنتائج هي قدرة الشركة على تشغيل عوامل الانتاج بكامل طاقتها وعلى تحقيق مستوى مقبول من الرغبة التجارية والرغبة المالية (العائد على راس المال المستثمر) .

2- **المساعدة على النمو التوسع :** ويقصد به رؤية ادارة الشركة الى وضعها المالي من ناحية كفاية اموالها الداخلية من عدمها لأغراض النمو والتوسع .

3- **ضمان الامان :** تقيم مخاطرة عدم تحقيق التوقعات ونقيم نقاط الضعف لنشاط الشركة (الوضع المالي) .

المداخل المحاسبية لمعالجة اثار التضخم :

اولاً : المداخل المحاسبية الجزئية لمعالجة اثار التضخم : ان محاولة التغلب على اثار التضخم على رقم الارباح الوارد في القوائم المالية يلجا بعض المحاسبين الى **اتخاذ الاجراءات المحاسبية التالية :**

أ- **معالجة اندثار الموجودات الثابتة :** يصبح الاندثار السنوي للأصول الثابتة في فترات التضخم لا يمثل الكلفة الحقيقية لما يتم استهلاكه من الاصول الثابتة مما ينعكس سلباً على موضوعية صافي دخل التشغيل وقد حاول المحاسبون معالجة المشكلة بشكل جزئي **بإحدى الطريقتين :**

1- الانتقال من طريقة قسط الاندثار الثابت الى قسط الاندثار المتناقص (المعجل) ويتم هنا التعجيل باندثار الكلفة التاريخية وتقليل الفترة الزمنية بين تاريخ اقتناء الاصل وتاريخ استهلاكه او اندثاره دون التخلي عن اساليب المحاسبة .

2- طريقة الكلفة الاستبدالية : يتم بموجب هذه الطريقة اعادة تقدير الاصول الثابتة على اساس الكلفة الاستبدالية لها او استخدام الاسعار القياسية الخاصة بها وبناءً على القيمة المعدلة يتم احتساب قسط الاندثار حيث عمل حساب مخصص الاندثار المتراكم بقسط الاندثار على اساس الكلفة التاريخية ويحمل حساب الاحتياطي زيادة الكلفة الاستبدالية بالفرق .

ب-حجز من الارباح المتحققة عن طريقة الكلفة التاريخية في شكل احتياطيات لغرض مواجهة تكاليف استبدال الاصول القديمة بأصول جديدة وتخفيض رقم الارباح القابلة للتوزيع .

ت-لجو الادارة الى اتباع طريقة وارد اخيراً صادر اولاً في تقويم المخزون نظراً لأهمية هذه الطريقة في مقابلة ايرادات المبيعات الحالية بالتكاليف الحالية للمخزون والتي تكون اقرب ما يمكن لسعر السوق .

ث-**اعادة تقدير قيمة بعض بنود المركز المالي** : يتم اعادة تقدير قيمة بعض البنود المركز المالي التي تتأثر اكثر من غيرها بعوامل التضخم باستخدام الارقام القياسية .

ثانياً : المداخل المحاسبية الشاملة لمعالجة اثار التضخم ويشمل :

أ- المحاسبة على اساس التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة (محاسبة القوة الشرائية العامة او محاسبة المستوى العام للأسعار)

<u>وتتلخص اصناف تعديل القوائم المالية بما يلي :</u>

1- **التعديل غير الدوري** : يقوم على فكرة اعادة تقدير بيانات القوائم المالية بقيامها بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة (المستوى العام للأسعار او الرقم القياس العام للأسعار في تواريخ غير منتظمة عندما تزداد الفجوة بين القوة الشرائية الحالية) .

2- **التعديل الدوري** : تعديل القوائم المالية بوحدة قياس نقدي ذات قوة شرائية عامه في نهاية كل دورة مالية حالية وتتم عملية التعديل **باتباع الخطوات الشاملة :**

- **الكلفة التاريخية المعدلة للبند = الكلفة التاريخية للبند** × $\frac{\text{المقارنة لسنة القياس الرقم}}{\text{الاساس لسنة القياس الرقم}}$
- تصنيف بنود عناصر القوائم المالية الى بنود نقدية وبنود غير نقدية .
- تعديل البنود غير النقدية باعتماد معامل التعديل للأرقام القياسية (المستوى العام للأسعار) .
- حساب ارباح وخسائر القوة الشرائية لوحدة النقد (ارباح وخسائر المستوى العام للأسعار الناتجة عن الاحتفاظ بالبنود النقدية) .

<u>تعاريف المصطلحات الخاصة بالموضوع وهي :</u>

- **تعريف البنود النقدية** : وهي تلك العناصر التي لا تتغير قيمتها النقدية خلال فترات التضخم (اي تبقى مبلغها ثابت) وتشمل : (**اصول نقدية مثل : النقد ، المدينون ، اوراق القبض**) **وكذلك تشمل : (التزامات مثل : الدائنون ، اوراق الدفع ، القروض والسندات ، القروض او الالتزامات طويلة الاجل**) .

- **تعريف البنود غير نقدية** : وهي تلك العناصر التي تتغير قيمتها النقدية خلال فترات التضخم **وتشمل : (الاصول الثابتة ، المخزون ، راس المال ، المخصصات ، الاحتياطيات)** .
- **الارباح والخسائر النقدية** : وتمثل الفرق بين صافي الاصول غير النقدية بالكلفة التاريخية وصافي الاصول غير النقدية بالكلفة التاريخية المعدلة .
- **الاصول النقدية** : وهي العناصر النقدية التالية : (النقدية ، الصندوق ، النقدية بالمصرف ، المدينون ، أ. ق ، مخصص الديون المشكوك فيها ، الايرادات المستلمة او المقبوضة مقدماً ، سلف العاملين ، الرهونات ، الضمانات النقدية القابلة للاسترداد .)
- **الخصوم النقدية** : وهي العناصر النقدية التالية : (الدائنون ، أ . د ، المصروفات المستحقة ، السندات ، القروض او الالتزامات طويلة الاجل ، توزيعات الارباح)
- **الاصول غير النقدية** : وهي العناصر غير النقدية التالية : (الاصول الثابتة ، مخصص الاندثار المتراكم ، الاصول غير الملموسة ، الاستثمارات طويلة الاجل ، الاستثمارات قصيرة الاجل ، المخزون ، المصروفات المدفوعة مقدماً).
- **الخصوم غير النقدية : وهي العناصر غير النقدية التالية : (راس المال الاحتياطيات واي بند اخر غير نقدي)** .

- **المصروفات** ← المصروفات المدفوعة مقدماً عنصر غير نقدي .
  ← المصروفات المستحقة عنصر نقدي .

- **الايرادات** ← الايرادات المستلمة مقدماً عنصر نقدي .
  ← الايرادات المستحقة غير نقدي .

<u>عيوب مدخل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة : (المستوى العام للأسعار)</u>

يوجه انتقاد أساسي إلى مدخل التكلفة التاريخية المعدلة طبقاً للتغيرات السعرية العامة وهو أن هذا المدخل يتطلب إعداد مجموعة من القوائم المالية باستخدام مبدأ التكلفة التاريخية ثم إعداد مجموعة أخرى من القوائم المالية معدلة باستخدام الأرقام القياسية العامة **وهذا يؤدي إلى :**

1. إعداد مجموعتين من القوائم المالية يؤدي إلى زيادة الجهد والتكاليف والوقت اللازم لإعداد القوائم المالية .
2. يعتبر هذا المدخل امتداداً لتطبيق مبدأ التكلفة التاريخية ولكن بطريقة أخرى وكما سبق وذكر فأن مبدأ التكلفة التاريخية يوجه إليه العديد من الانتقادات .
3. إن هذا المدخل على الرغم من انه أفضل من مبدأ التكلفة التاريخية حيث إن القوائم المعدلة أكثر تمثيلاً للمركز المالي للوحدات الاقتصادية لنتائج إعمالها في ظل التضخم إلا إن هذه القوائم لا تعبر تعبيراً صادقاً عن المركز المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية وعن ناتج إعمالها الحقيقية .

وعلى الرغم من هذه العيوب إلا إن البعض يرى إن هذه الطريقة تتميز بسهولة فهمها من مستخدمي القوائم المالية كما أنها تتميز بالموضوعية والبعد عن التقدير الشخصي للمحاسب .

امثلـــــــة حـــــول الموضـــــــوع :

مثال رقم 1: البيانات التالية خاصة بالأصول النقدية والخصوم النقدية مأخوذة من سجلات إحدى الشركات لعام 2013

بيانات / 1/ 2013/1	اصول النقدية	الخصوم النقدية او التزامات
الرصيد في نهاية الفترة	14000	22400
الفصل الاول	28200	47960
الفصل الثاني	57600	68540
الفصل الثالث	11400	25420
الفصل الرابع	17052	21652

اذا علمت ان : الرقم القياسي العام للأسعار بالشكل التالي :

- الرقم القياسي العام للأسعار في 2013/1/1 ٪140
- الرقم القياسي العام للأسعار في الفصل الاول ٪142
- الرقم القياسي العام للأسعار في الفصل الثاني ٪147
- الرقم القياسي العام للأسعار في الفصل الثالث ٪154
- الرقم القياسي العام للأسعار في الصل الرابع ٪157
- الرقم القياسي العام للأسعار في2015/12/31 ٪160

المطلوب/ قياس الارباح والخسائر النقدية (ارباح وخسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية) .

الحل / جدول تعديل الأصول النقدية (احتساب الخسائر النقدية)

البيان	رصيد نهاية الفترة	رصيد اول الفترة	التغيير	معامل التعديل	القيمة المعدلة
رصيد نهاية الفترة	14000 -	____ =	14000 ×	١٦٠/١٤٠	16000 =
الفصل الاول	28200 -	14000 =	14200 ×	١٦٠/١٤٢	16000 =
الفصل الثاني	57600 -	28200 =	49400 ×	١٦٠/١٤٧	32000 =
الفصل الثالث	11400 -	57600 =	(46200) ×	١٦٠/١٥٤	=(48000)
الفصل الرابع	17052 -	11400 =	5652 ×	١٦٠/١٥٧	57600 =

المجموع				17052		21760

الخسائر النقدية =21760 – 17052 = 4708

البيان	رصيد نهاية الفترة	رصيد اول الفترة	التغيير	معامل التعديل	القيمة المعدلة
رصيد نهاية الفترة	22400	ـــــــ	22400	١٦٠/١٤٠	25600
الفص الاول	47960	22400	25560	١٦٠/١٤٢	28800
الفصل الثاني	68540	47960	20580	١٦٠/١٤٧	22400
الفصل الثالث	25420	68540	(43120)	١٦٠/١٥٤	(44800)
الفصل الرابع	21652	25420	(30768)	١٦٠/١٥٧	(3840)
			21652		28160

الارباح النقديـــــــة = 28160 – 21652 = 6508

الارباح والخسائر النقدية = 6508 – 4708 = 1800

- **يتم استخراج الأرباح والخسائر النقدية من خلال المتحصل من الارباح والمتحصل من الخسائر النقدية (اذا الفرق موجب دل على وجود ارباح نقدية ، اذا الفرق سالب دل على وجود خسائر نقدية) .**

مثال رقم 2: فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى الشركات :

بلغ رصيد الأصول النقدية في 2015/1/1 مبلغ 200000 دينار والالتزامات النقدية في 2015/1/1 250000 دينار .

في 2015/12/31 بلغ رصيد الأصول النقدية 100000 دينار والالتزامات النقدية 150000 دينار .

بلغت الأرقام القياسية العامة للأسعار خلال العام على النحو التالي : في 2015/1/1 100٪ ، في 2015/12/31 150٪ ، المتوسط المربح خلال العام 125٪ .

المطلوب : حساب الارباح والخسائر النقدية لصافي المركز النقدي في 2015/12/31.

الحل :1- خسائر القوة الشرائية للأصول النقدية :

البيانات	قيمة تاريخية	معامل التغيير	قيمة تاريخ معدلة
الرصيد 2015/1/1	200000	١٥٠/١٠٠	300000
التغيير خلال العام	(100000)	١٥٠/١٢٥	(120000)
الرصيد 2015/12/31	100000		180000

اذن خسائر القوة الشرائية للأصول النقدية = 180000- 100000 = 80000 دينار .

2- ارباح القوة الشرائية للالتزامات النقدية :

البيانات	قيمة تاريخية	معامل التغيير	قيمة تاريخ معدلة
الرصيد 2015/1/1	250000	١٥٠/١٠٠	375000

التغيير خلال العام	**(100000)**	$\frac{١٥٠}{١٢٥}$	**(120000)**
الرصيد 2015/12/31	**150000**		**255000**

اذن ارباح القوة الشرائية للالتزامات النقدية =255000- 150000 = 105000 دينار

وبالتالي تكون الارباح القوة الشرائية لصافي المركز النقدي = 105000-80000= 25000 دينار .

مثال رقم 3: فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر احدى الشركات في 2015/12/31 (المبالغ بألاف الدنانير).

- رصيد مخزون اول المدة 10000 دينار
- المشتريات 20000 دينار
- رصيد مخزون اخر المدة 25000 دينار
- علماً بان الرقم القياسي للأسعار في : (2015/1/1 100٪ ، 2015/12/31 150٪ ، خلال العام 125٪) .

المطلوب : تعديل كلفة البضاعة المباعة ومخزون آخر المدة بموجب محاسبة المستوى العام للأسعار بطريقة FIFO ، LIFO .

الحل بطريقة FIFO : (ما يرد اولاً يصرف اولاً)

البيانات	الكلفة التاريخية	معامل التعديل	الكلفة المعدلة
رصيد مخزون اول المدة 1/1	10000	$\frac{١٥٠}{١٠٠}$	15000
المشتريات	20000	$\frac{١٥٠}{١٢٥}$	24000
رصيد مخزون اخر المدة 12/31	25000	$\frac{١٥٠}{١٢٥}\times$ 20000 + $\frac{١٥٠}{١٠٠}\times$ 5000	31500
كلفة البضاعة المباعة	5000	$\frac{١٥٠}{١٠٠}$	7500

الحل بطريقة LIFO : (ما يرد اخيراً يصرف اولاً)

البيانات	الكلفة التاريخية	معامل التعديل	الكلفة المعدلة
رصيد مخزون اول المدة 1/1	10000	$\frac{١٥٠}{١٠٠}$	15000
المشتريات	20000	$\frac{١٥٠}{١٢٥}$	24000
رصيد مخزون اخر المدة 12/31	25000	$\frac{١٥٠}{١٠٠}\times$ 10000 + $\frac{١٥٠}{١٢٥}\times$ 15000	33000
كلفة البضاعة المباعة	5000	$\frac{١٥٠}{١٢٥}$	6000

مثال رقم 4 : بدأت احدى الشركات اعمالها في 2016/1/1 وفيما يلي قائمـــة الدخل والميزانية في 2016/12/31 (المبالغ بألاف الدنانير)

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2016 /12/31

البيانات	المبالغ

ايرادات المبيعات		20000
تطرح : كلفة البضاعة المباعة		
مخزون اول المدة	3000	
+ المشتريات	15000	
ــ مخزون اخر المدة	(4000)	
= كلفة البضاعة المباعة		(14000)
= مجمل الربـــــــــح		6000
يطرح : الاندثار	(800)	
مصاريف متنوعة	(2000)	
= مجموع المصاريف		(2800)
= صافي الربح التشغيلي		3200
ــ ارباح موزعة		(2500)
= ارباح محتجزة		700

الميزانية العمومية كما هي علية في 2016/12/31 (المبالغ بألاف الدنانير)

الاصول	المبالغ	الخصوم وحقوق الملكية	المبالغ
النقدية	7000	الدائنون	1500
المدينون	3000	اوراق الدفع	1000
مخزون اخر المدة	4000	راس المال	18000
المباني	8000	ارباح محتجزة	700
ــ مخصص الاندثار المتراكم	(800)		
= مجموع الاصول	21200	مجموع الخصوم وحقوق الملكية	21200

اذا علمت :

1- ان الرقم القياسي العام للأسعار : في 2016/1/1 100٪

2- ان الرقم القياسي العام للأسعار : في 2016/12/31 110٪

3- ان الرقم القياسي العام للأسعار : خــلال عام 2016 100٪

4- رصيد الاصول النقدية في 2016/1/1 10000 دينار .

5- رصيد الالتزامات النقدية في 2016/1/1 3000 دينار .

6- تتبع الشركة طريقة FIFO (طريقة ما يرد اولاً يصرف اولاً) في تسعير الوحدات الصادرة من المخازن .

المطلوب : اعداد :

1- كشف الارباح والخسائر النقدية بتاريخ 2016/12/31 .

2- قائمة الدخل المعدلـــــــــــة بتاريخ 2016/12/31 .

3- قائمة المركز المالي المعدلـــة بتاريخ 2016/12/31.

الحـــل :

1- كشف الارباح والخسائر النقدية بتاريخ 2016/12/31 .

كشف الارباح والخسائر النقدية بتاريخ 2016/12/31 .

البيانات	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	الكلفة المعدلة
1- صافي العناصر النقدية في 2016/1/1	7000	١١٠ / ١٠٠	7700
الاصول النقدية – الالتزامات النقدية			
(10000 - 3000)		١١٠ / ١٠٥	
2- العمليات التي تؤدي الى زيادة النقد :			
المبيعات	20000	١١٠ / ١٠٥	20952
3- تطرح العمليات التي تؤدي الى تخفيض النقد:			
المشتريات	(15000)	١١٠ / ١٠٥	(15714)
المصاريف المختلفة (بدون الاندثار)	(2000)	١١٠ / ١١٠	(2095)
الارباح الموزعة	(2500)		(2500)
4- صافي العناصر النقدية في 2016/12/31	7500		8343
الاصول النقدية – الالتزامات النقدية			
(10000 - 2500) = 7500 هو نفسة			

❋ الارباح والخسائر النقدية (خسارة) = 8343- 7500 = 843 دينار .

2- قائمة الدخل المعدلة في 2016/12/31

البيانات	الكلفة التاريخية	معامل التعديل	الكلفة المعدلة

المبيعات	20000	105/110		20952
تطرح :كلفة البضاعة المباعة				
مخزون اول المدة	3000	100/110	3300	
المشتريات	15000	105/110	15714	
= كلفة البضاعة المتاحة	18000		19014	
ـــ مخزون آخر المدة	(4000)	105/110	(4190)	
= كلفة البضاعة المباعة	(14000)		———	(14824)
=مجمل الربح	6000			6128
تطرح المصاريف التشغيلية				
اندثار	(800)	100/110	(880)	
م . مختلفة	(2000)	105/110	(2095)	
=مجموع المصاريف التشغيلية	(2800)		———	(2975)
=صافي الربح التشغيلي	3200			3153
+ او – ارباح وخسائر نقدية	———			(843)
ـــ ارباح موزعة	(2500)	110/110		(2500)
= ارباح محتجزة	700			(190)

3- قائمة المركز المالي المعدلة بتاريخ 2016/12/31

البيانات	المبالغ التاريخية	معامل التعديل	المبالغ المعدلة
النقدية	7000	———	7000
المدينون	3000	———	3000
مخزون اخر المدة	4000	105/110	4190
المباني	8000	100/110	8800
مخصص الاندثار المتراكم للمباني	(800)	100/110	(880)
مجموع الاصول	21200		22110
الدائنون	1500	———	1500
اوراق الدفع	1000	———	1000
راس المال	18000	100/110	19800
ارباح محتجزة	700		(190) متمم حسابي
مجموع الخصوم وحقوق الملكية	21200		22110

مثـــــال رقم 5 (شامل) : في 2016/12/31 استخرجت البيانات التالية من سجلات احدى الشركات :

الارصدة المدينة : (110000 الات ، 63000 اراضي ، 30360 مباني ، 34000 مخزون اول المدة ، 72500 مشتريات ، 30000 مدينون ، 29000 اوراق مالية ، 13000 اوراق قبض ، 42000 مصروفات مختلفة ، 32000 النقدية)

<u>الارصدة الدائنة</u> : (**13100 مخصص اندثار الات ،7590 مخصص اندثار المباني ، 116000 المبيعات** ، 20000 دائنون ، 9000 اوراق دفع ، 26000 سندات ، (فائدة 5٪) ، 54170 ارباح محتجزة ، 210000 راس المال) . **فاذا علمت** :

1- ايجار تشرين الثاني 2016 لم يسدد ويبلغ 382 دينار .

2- مخزون اول المدة تم شراؤه في 2014/7/1 وتتبع الشركة طريقة وارد اخيراً صادر اولاً في تقيم المخزون وبلغت قيمة مخزون اخر المدة 48500 دينار .

3- تم شراء الاراضي في 2010/8/1 تاريخ تكوين الشركة .

4- تم شراء المباني **على دفعتين : الاولى** : بمبلغ 21000 دينار في 2010/8/1 **والثانية** بمبلغ 9360 في 2011/1/1 تتدثر المباني بنسبة 5٪ سنوياً قسط ثابت من بداية عام 2011 .

5- تم شراء الآلات على **النحو التالي** : (20000 دينار في 2012/1/1 ، 34000 دينار في 2014/7/1 ، 26000 دينار في 2016/4/1 ، وتندثر جميع الآلات بنسبة 15٪ سنوياً قسط ثابت) .

6- في تاريخ تكوين الشركة تم الحصول على نصف راس المال والنصف الثاني تم الحصول عليه في نهاية عام 2016 .

7- تم اصدار السندات في نهاية عام 2015 وتسديد الفائدة في 12/31 من كل عام وقد سددت **وسجلت ضمن المصروفات المختلفة** .

8- الاوراق المالية تمثل اسهم عادية حصلت عليها الشركة في 2016/7/1 .

9- تتم جميع عناصر المصروفات والايرادات بصفة منتظمة ومستمرة خلال العام .

10- الاصول النقدية في 2015/12/31 بلغت 45500 دينار والالتزامات النقدية 39000 دينار .

الارقام القياسية العامة للاسعار كانت بالشكل التالي :(2010/8/1 70٪ ، 2011/1/1 78٪ ، 2012/1/1 80٪ ، 2014/7/1 85٪ ، 2015/12/31 130٪ ، 2016/4/1 140٪ ، المتوسط خلال العام 145٪ ، 2016/12/31 160 ٪) .

المطلـوب :

1- تحديد الارباح والخسائر النقدية عن السنة المهنية في 2016/12/31

2- اعداد القوائم المالية المعدلة بموجب محاسبة المستوى العام للأسعار (مدخل الكلفة التاريخية المعدلة) كما تظهر في 2016/12/31 .

الحل :

1. الارباح والخسائر النقدية (ارباح وخسائر القوة الشرائية العامة لصافي المركز النقدي)

الاصول النقديـــة في 2016/12/31 = النقد + المدينون + أ . ق

75000 = 13000 + 30000 + 32000=

الالتزامات النقديـة في 2016/12/31= دائنون + أ . د + سندات + ايجار مستحق

= 20000 + 9000 + 26000 + 382 =55382

خسائر القوة الشرائية العامة عن الاصول النقدية

البيانات	الكلفة التاريخية	معامل التعديل	الكلفة المعدلة
رصيد الاصول لنقدية في 2016/1/1	45500	130/160	56000
التغير خلال العام 2016	29500	145/160	32552
رصيد الاصول لنقدية في 2016/12/31	75000		88552

الخسارة النقدية = 88552- 75000 = 13552 دينار .

ارباح القوة الشرائية العامة عن الالتزامات النقدية

البيانات	الكلفة التاريخية	معامل التعديل	الكلفة المعدلة
رصيد التزامات لنقدية في 2016/1/1	39000	130/160	48000
التغير خلال العام 2016	382	160/160	382
	16000	145/160	17655
رصيد الاصول لنقدية في 2016/12/31	55382		66037

الارباح النقدية = 66037 – 55382 = 10655 دينار .

الارباح والخسائر النقدية = 10655 – 13552 = (2897) دينار خسائر نقدية .

قائمة الدخل المعدلة العام للأسعار بالمستوى في 2016/12/31

البيانات	الكلفة التاريخية	معامل التعديل	الكلفة المعدلة	
المبيعات	116000	145/160		128000
تطرح :كلفة البضاعة المباعة				
مخزون اول المدة	34000	85/160	64000	
المشتريات	72500	145/160	80000	
= كلفة البضاعة المتاحة	1106500		14400	
ــ مخزون آخر المدة	(48000)	تسوية رقم (1)	(80000)	
= كلفة البضاعة المباعة	58000			(64000)
=مجمل الربح	58000			64000
تطرح المصاريف التشغيلية				
اندثار الآلات	9600	تسوية رقم (2)	15200	
اندثار المباني	1518	تسوية رقم (3)	3360	
المصرفات المختلفة	42392	تسوية رقم (4)	46592	
=مجموع المصاريف التشغيلية	(53500)			(65152)
=صافي الربح التشغيلي	45000			(1152)
+ او – ارباح وخسائر نقدية				(2897)
صافي الربح او الخسارة المعدل				(4049)

قائمة المركز المالي المعدلة للقوة الشرائية العامة لوحدة النقد بتاريخ 2016/12/31

البيانات	المبالغ التاريخية	معامل التعديل	المبالغ المعدلة
الاصـــــول			
الآت	110000	تسوية رقم (2)	168000
ـ مخصص اندثار الآت المتراكم	(22700)	تسوية رقم (2)	(40800)
المباني	30360	تسوية رقم (3)	67200
ـ مخصص اندثار المباني المتراكم	(9108)	تسوية رقم (3)	(20160)
الاراضي	63000	70/160	144000
مخزون آخر المدة	48500	تسوية رقم (1)	80000
مدينون	30000	نقدي	30000
اوراق القبض	13000	نقدي	13000
اوراق مالية	29000	145/160	32000
نقدية	32000	نقدي	32000
مجموع الاصـــــول	355860		566200
الخصـــوم وحق الملكية			
دائنون	20000	نقدي	20000
اوراق الدفع	9000	نقدي	9000
ايجار مستحق	382	نقدي	382
سندات (5٪)	26000	نقدي	26000
راس المال	210000	تسوية رقم (5)	345000
ارباح عام 2016	4500		(4049)
ارباح محتجزة لأعوام سابقة	54170	متمم حسابي	108907
مجموع الخصوم وحقوق الملكية	355860		566200

التســـــويات لأغـــــراض الحـــــــل

تسوية رقم (1) : تسوية المخزون آخر المدة 48500 /بطريقة ما يرد خيراً يصرف اولاً (LIFO)

$\frac{160}{85} \times 34000 =$ **64000**

48500

$\frac{160}{145} \times$ **14500** = **16000**

80000

تسوية رقم (2) للآلات

تاريخ الشراء	الكلفة	الاندثار	مخصص الاندثار	الكلفة المعدلة	الاندثار المعدل	مخصص الاندثار المعدل
2012/1/1	20000	0,1 ×20000 2000=	5×2000 10000=	80/160 ×20000 40000=	80/160×2000 4000=	5×4000 20000=
2014/7/1	34000	0,1 ×34000 3400=	2,5 ×3400 8500=	85/160 ×34000 64000=	85/160×3400 6400=	2,5 ×6400 16000=
2016/4/1	56000	0,1 ×56000 12/9× 4200=	4200	140/160×56000 64000=	140/160×4200 4800=	4800
المجموع	110000	9600	22700	168000	15200	40800

تسوية رقم (3) المباني

تاريخ الشراء	الكلفة	الاندثار	مخصص الاندثار	الكلفة المعدلة	الاندثار المعدل	مخصص الاندثار المعدل
2010/8/1	21000	×21000 1050= 0,05	6×1050 6300=	70/160 ×21000 48000=	0,05 ×48000 2400=	6×2400 14400=
2011/1/1	9360	0,05 ×9360 468=	6 ×468 2808=	78/160 ×9360 19200=	0,05 ×19200 960=	6 ×960 5760=
المجموع	30360	1518	9108	67200	3360	20160

تسوية رقم (4) المصروفات المختلفة

احتساب الفائدة المدفوعة والمسجلة =**26000× 0,05** = 1300 × 160/160 =1300 دينار تدفع في نهاية السنة

ايجـــــــــــــــار مستحق = 382 × 160/160 = 382 دينار

باقي المصـــــــــــــــروفات = 40700 ×160/160 =44910 دينار

مجموع المصروفات المختلفـــــة = 42382 =46592 دينار

تسوية رقم (5) راس المال

تاريخ ا صدار الاسهم	الكلفة التاريخية	معامل التعديل	الكلفة المعدلة
الاصدار الاول/ تاريخ تكوين الشركة	105000	70/160	240000
الاصدار الثاني / في 2016/12/31	105000	160/160	105000

المجموع	210000		345000

مثال رقم 6 : الآتي بيانات مستخرجة من سجلات احدى الشركات في 2012/12/31

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2012/12/31

البيانات	المبالغ	
ايرادات المبيعات		**2000000**
تطرح : كلفة البضاعة المباعة		
المشتريات	**1300000**	
ـ مخزون اخر المدة	**(200000)**	
= كلفة البضاعة المباعة		**(110000)**
= مجمل الربـــــــــــــح		**900000**
يطرح :المصاريف الادارية والتشغيلية		
اندثار الآلات والتجهيزات	**100000**	
اندثار السيارات	**200000**	
المصاريف الادارية العامة	**100000**	
مجموع المصاريف الادارية والتشغيلية		**(400000)**
= صافي الربح		**500000**

قائمة المركز المالي كما هي عليه في 2012/12/31

الاصول	المبالغ	الخصوم وحقوق الملكية	المبالغ
الآلات والتجهيزات	**1000000**	**راس المال**	**4000000**
ـ مخصص الاندثار المتراكم	**(100000)**	**صافي الربح**	**500000**
السيارات	**2000000**		
ـ مخصص الاندثار المتراكم	**(200000)**		
مخزون اخر المدة	**200000**		
المصرف	**1600000**		
= مجموع الاصول	**4500000**	**مجموع الخصوم وحقوق الملكية**	**4500000**

اذا علمت :

1- تأسست الشركة في 1/2 وتم ايداع راس المال بالكامل في المصرف دفعة واحدة .

2- اشترت الشركة التجهيزات في 1/5 والسيارات في 1/10 من هذا العام نقداً .

3- اشترت الشركة البضاعة بمبلغ 800000 دينار بتاريخ 2/26 والباقي في 8/5 نقداً .

4- اتبعت الشركة طريقة ما يرد اولاً يصرف اولاً FIFO في تقيم المخزون .

5- تندثر الاصول الثابتة بنسبة 10٪ وبطريقة القسط الثابت .

6- كانت الارقام القياسية خلال العام : (في 1/1 100٪ ، متوسط الرقم القياسي خلال العام 125٪ ، متوسط الرقم القياسي خلال النصف الاول 120٪ ، متوسط الرقم القياسي خلال النصف الثاني 130٪ ، الرقم القياسي في 12/31 150 ٪) .

المطلوب . تعديل القائمين السابقين باستخدام محاسبة المستوى العام للأسعار .

الحـــل : 1- احتساب الارباح والخسائر النقدية

البيانات	الكلفة التاريخية	معامل التعديل	الكلفة التاريخية المعدلة
النقد في المصرف في 1/1	4000000	100/150	6000000
+ كافـــــة العمليات التي تؤدي الى زيادة النقد :	2000000	125/150	2400000
المبيعات			
ــ كافة العمليات التي تؤدي الى انخفاض النقد :	(1000000)	100/150	(1500000)
التجهيزات	(2000000)	100/150	(3000000)
السيارات	(800000)	120/150	(1000000)
شراء بضاعة في 2/26	(500000)	130/150	(576923)
شراء بضاعة في 8/5	(100000)	125/150	(120000)
مصاريف عامـــــــة	1600000		(2203077)
رصيد النقد في 12/31			

رصيد النقد في 12/31	1600000	
ــ رصيد النقد المعدل في 12/31	(2203077)	
= خسارة القوة الشرائية (خسارة نقدية)	(603077)	

2- قائمة الدخل المعدلة بالمستوى العام للأسعار في 2012/12/31

البيانات	الكلفة التاريخية	معامل التعديل	الكلفة المعدلة

المبيعات	2000000	125/150		2400000
تطرح :كلفة البضاعة المباعة				
المشتريات في 2/26	800000	120/150	1000000	
المشتريات في 8/5	500000	130/150	576923	
= كلفة البضاعة المتاحة	1300000		1576923	
ـــ مخزون آخر المدة	(200000)	130/150	(230769)	
= كلفة البضاعة المباعة	(1100000)		———	(1346154)
=مجمل الربح	900000			1053846
تطرح المصاريف التشغيلية والادارية				
اندثار الآلات والتجهيزات	(100000)	100/150	(150000)	
اندثار السيارات	(200000)	100/150	(300000)	
المصروفات العامة	(100000)	125/150	(120000)	
=مجموع المصاريف التشغيلية	(400000)		———	(570000)
=صافي الربح التشغيلي	500000			483846
+ او – الارباح والخسائر النقدية	———			(603077)
= صافي الخسارة				(119231)

3- قائمة المركز المالي المعدلة بالمستوى العام للأسعار في 2012/12/31

البيانات	المبالغ التاريخية	معامل التعديل	المبالغ المعدلة
الآلات والتجهيزات	1000000	100/150	1500000
ـــ مخصص الاندثار المتراكم للآت والتجهيزات	(100000)	100/150.	(150000)
السيارات	2000000	100/150	3000000
ـــ مخصص الاندثار المتراكم للسيارات	(200000)	100/150	(300000)
مخزون اخر المدة	200000	130/150	230769
النقدية	1600000	———	1600000
❖ مجموع الاصول	4500000		5880769
راس المال	4000000	100/150	6000000
صافي الريح او الخسارة	500000		(119231)
مجموع الخصوم وحقوق الملكية	4500000		5880769

ب- محاسبة الكلفة الجارية (الاستبدالية) : Current Cost

يستخدم هذا المدخل لمعالجة اثار التغيرات السعرية الخاصة ويشير مفهوم التغيرات السعرية الخاصة الى التغير النسبي في القيمة التبادلية لأصل معين بذاته في علاقته بالأصول الاخرى .

وعند استخدام مدخل الكلفة الجارية لمعالجة اثار التغيرات السعرية الخاصة يتم اتباع الاتي :

1- التفرقة بين البنود النقدية والبنود الغير نقدية ، فالبنود النقدية لا يتم تعديلها حيث ان الموجود منها عند التعديل يكون مقاساً على اساس قيمته الجارية في تاريخ التعديل .

2- تحديد الكلفة الجارية بالآصل او البند المراد تعديله من خلال :

- ❖ الاسترشاد بقوائم الاسعار المنشورة بواسطة الجهات المنتجة للأصل .
- ❖ اعادة تقدير الاصل من قبل الخبراء .
- ❖ استخدام الارقام القياسية الخاصة لهذا الاصل .

ويعتبر المصدر الثالث هو افضل المصادر المستخدمة .

3- يتم تعديل البنود غير النقدية لتحديد مكاسب وخسائر الحيازة **وفق الاتي :**

- ❖ **مكاسب وخسائر حيازة مكتسبة :** وتحتسب بالفرق بين الكلفة والجارية والكلفة التاريخية لتلك البنود عند الاحتفاظ بها .
- ❖ **مكاسب وخسائر حيازة متحققة :** وتحتسب بالفرق بين الكلفة والجارية والكلفة التاريخية عند بيع او استنفاذ خدمات الاصل .

4- يتم تسجيل مكاسب وخسائر حيازة مكتسبة بقيد وبالشكل التالي **(في حالة تحقق مكاسب)**

×××× من حـ/ الاصل

×××× الى حـ/ مكاسب وخسائر حيازة مكتسبة

5- يتم تسجيل مبالغ مكاسب وخسائر حيازة متحققة بتخفيضها من حساب مكاسب وخسائر حيازة مكتسبة بالقيد التالي : ×××× من حـ / مكاسب وخسائر حيازة مكتسبة

×××× الى حـ/ مكاسب وخسائر حيازة متحققة

اما اذا كانت نتيجة التعديل تحقق خسارة حيازة مكتسبة :

- ❖ يظهر حساب مكاسب وخسائر حيازة مكتسبة في قائمة المركز المالي المعدلة على اساس الكلفة الجارية ضمن عناصر حقوق الملكية .
- ❖ خسارة حيازة متحققة يتم الاعتراف بخسائر حيازة متحققة في قائمة الدخل المعدلة للسنة المالية التي حدثت بها .

مثـــــال رقم 1 : الاتي بيانات خاصة لشراء الآلات بالكلفة 10000000 دينار في 1/1 تندثر بنسبة 10٪ ، بلغ الرقم القياسي الخاص في 2015/1/1 100٪ ، وفي 12/31 /2015 120٪ .

المطلوب : اجراء التعديلات اللازمة للآلات بموجب الكلفة الجارية .

الحـــــل :

1- احتساب الكلفة الجارية = 10000000 × $\frac{١٢٠}{١٠٠}$ = 12000000 دينار

2- ايجاد مكاسب وخسائر حيازة مكتسبة = 12000000 – 10000000 = 2000000

2000000 من حـ/ الآلات

2000000 الى حـ/ مكاسب وخسائر حيازة مكتسبة

3- احتساب الاندثار على اساس متوسط الكلفة الجارية ، لذا ينبغي استخراج متوسط الكلفة الجارية وكالآتي :

الكلفة الجارية + الكلفة التاريخية

متوسط الكلفة الجارية = ـــ

2

22000000 10000000 +12000000

متوسط الكلفة الجارية = ـــ = ـــ = 11000000 دينار.

2 2

الاندثار على اساس متوسط الكلفة الجاريــة = 11000000 × 10٪ = 1100000 دينار .

الاندثار على اساس الكلفة التاريخيـــــــــة = 10000000 × 10٪ = 1000000 دينار .

الفرق يمثل مكاســـب وخسائـــــــر حيازة متحققـــــــة = 100000 دينار . يسجل به القيد التالي :

100000 من حـ/ مكاسب وخسائر حيازة مكتسبة

100000 الى حـ/ مكاسب وخسائر حيازة متحققة

ـــ

ثم يقفل في حـ /أ . خ بموجب القيد التالي :

100000 من حـ/ مكاسب وخسائر حيازة متحققة

100000 الى حـ/ أ . ح

ـــ

ثم يثبت القيد التالي الخاص بالاندثار :

1100000 من حـ / اندثار الآلات

1100000 الى حـ/ مخصص اندثار الآلات المتراكم

ـــ

4- احتساب مخصص اندثار الآلات المتراكم بموجب :

أ- على اساس الكلفة الجاريـــــــــة للآلات = الكلفة الجارية للآلات × نسبة الاندثار ×عدد السنوات

= 12000000 × ١٠/١٠٠ × 1 = 1200000 دينار

ب-على اساس متوسط الكلفة الجارية للآلات =11000000 × ١٠/١٠٠ × 1 = 1100000 دينار

ج- الفـــــــــــرق يعمـــــــــــل بـــه القيـــــــــــد التالـــــــي = 100000 دينار

100000 من حـ / مكاسب وخسائر حيازة مكتسبة

100000 الى حـ / مخصص الاندثار المتراكم للآلات

ـــ

مثال رقم 2 : في 2005/1/1 قامت إحدى الشركات بشراء آلة تكلفتها 10000 دينار وتستهلك بمعدل 10٪ قسط ثابت وقد كانت الأرقام القياسية الخاصة بمثل هذا النوع من الآلات 100٪ في 2005/1/1 ، 150٪ في 2005/12/31 . وباستخدام مدخل التكلفة الجارية :

المطلوب : إثبات القيود اليومية اللازمة والناتجة عن تعديل قيمة الآلات خلال العام 2005 .

الحل : التكلفة الجارية للآلات في 12/31 / 2005 = 1000 × $\frac{١٥٠}{١٠٠}$ = 15000 دينار

اذن ارباح الحيازة المكتسبة = 15000 – 10000 = 5000 دينار

اذن تحمل الآلات بأرباح الحيازة المكتسبة بالقيد التالي :

5000 من حـ / الآلات

500 الى حـ / أ . خ حيازة مكتسبة

بعد ذلك يتم حساب متوسط التكلفة الجارية = $\frac{١٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠}{٢}$ = 12500 دينار

قسط الاهلاك (الاندثار) السنوي على اساس متوسط الجارية = 12500 × $\frac{١٠}{١٠٠}$ = 1250 دينار

قسط الاهلاك (الاندثار) السنوي على اساس التكلفة التاريخية = 10000 × $\frac{١٠}{١٠٠}$ = 1000 دينار

اذن ارباح الحيازة المحققة = 1250 – 1000 = 250 يثبت بها قيد وكالآتي :

وتخفض ارباح الحيازة المحققة من ارباح الحيازة المكتسبة بالقيد التالي :

250 من حـ / أ . خ الحيازة المكتسبة

250 الى حـ / ا . خ الحيازة المحققة

وتقفل ارباح الحيازة المحققة في حساب حـ/ أ . خ في نهاية السنة 12/31

250 من حـ / ا . خ الحيازة المحققة

250 الى حـ / أ . خ

ثم يثبت الاندثار السنوي المستخرج على اساس متوسط التكلفة الجارية بالقيد التالي :

1250 من حـ/ اندثار الآلات

1250 الى حـ / مخصص اندثار الآلات المتراكم

ويلاحظ ان قيمة الاندثار المحسوبة لا تساوي القيمة المطلوبة لمخصص الاندثار المتراكم للآلات المحسوب على اساس الكلفة الجارية = 15000× $\frac{١٠}{١٠٠}$ ×1 =1500 دينار . لذا ينبغي تعديل مخصص الاندثار بالقيد التالي :

250 من حـ /أ .خ الحيازة المكتسبة (1500– 1250)

250 الى حـ/ مخصص الاندثار المتراكم للآلات

ملاحظة : على افتراض ان التغيرات السعرية الخاصة لا تحدث فجأة وانما تحدث بانتظام خلال السنة لذا تم حساب قسط الاندثار السنوي على اساس متوسط الكلفة الجارية .

مثال رقم 3 : فيما يلي كشف المركز المالي لفرع إحدى الشركات الدولية في 2006/1/1 .

بيان	مبلغ	مبلغ	بيان	مبلغ	مبلغ
حقوق الملكية			**أصول ثابتة**		
راس المال	**500000**		**أراضي**	**200000**	
ارباح محتجزة	**800000**		**مباني**	**300000**	
			ـ مخصص اندثار المباني	**(60000)**	
			= صافي قيمة المباني	**240000**	
مجموع حقوق الملكية		**580000**	**مجموع الأصول الثابتة**		**440000**
التزامات متداولة			**أصول متداولة**		
دائنون	**120000**		**نقدية**	**250000**	
قروض قصيرة الأجل	**100000**		**مدينون**	**50000**	
			بضاعة	**60000**	
مجموع الالتزامات المتداولة		**220000**	**مجموع الأصول المتداولة**		**360000**
مجموع الخصوم		**800000**	**مجموع الأصول**		**800000**

فإذا علمت أن :

1. **بلغت المشتريات خلال العام 500000 دينار ، منها 50000 على الحساب .**
2. **بلغت المبيعات خلال العام 920000 دينار ، منها 20000 على الحساب .**

3. بلغت المصاريف النقدية خلال العام 80000 دينار .
4. قدر مخزون آخر المدة لدى الفرع بمبلغ 90000 دينار ويستخدم الفرع طريقة الوارد أولاً في تقييم المخزون .
5. قدر العمر الإنتاجي للمباني ب 15 عام وتستهلك بطريقة القسط الثابت .
6. تكلفة البضاعة المباعة الجارية 530000 دينار .
7. التكلفة الجارية لمخزون آخر المدة 104000 دينار .
8. القيمة الجارية للمباني 337500 دينار في 2006/12/31 و 330000 دينار في 2006/1/1 .
9. القيمة الجارية للأراضي 230000 دينار في 2006/12/31 .

المطلوب : 1-إعداد قائمة الدخل للفرع وفق مدخل التكلفة الجارية للفترة المنتهية في 2006/12/31 .

3- إعداد قائمة المركز المالي للفرع وفق مدخل التكلفة الجارية في 2006/12/31 .

الحل :

1. قائمة الدخل للفرع وفق مدخل التكلفة الجارية في 2006/12/31

البيانات	المبلغ	
	جزئي	كلي
المبيعات		920000
يطرح (-) تكلفة البضاعة المباعة الجارية		(530000)
= مجمل الدخل (الربح)		390000
يطرح (-) مصاريف التشغيل : م. مختلفة	80000	
م. اندثار (أهلاك) المباني $(\frac{٣٣٠٠٠٠ + ٣٣٧٥٠٠}{٢}) \div 15$	22250	
= مجموع مصاريف التشغيل		(102250)
= صافي الدخل التشغيلي		287750
+ مكاسب الحيازة المتحققة مكاسب حيازة متحققة من تكلفة البضاعة المباعة *	60000	
مكاسب حيازة متحققة من اندثار (اهلاك) المباني**	2250	
= مجموع مكاسب الحيازة المتحققة		62250
= صافي الدخل		350000

ملاحظات : *تم حساب ارباح الحيازة المتحققة من تكلفة البضاعة من خلال المعادلة التالية :

ت. البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة الجارية – تكلفة البضاعة التاريخية .

= 530000 – 470000 = 60000 دينار

وتسجل بالقيد : 60000 من حـ / تكلفة البضاعة المباعة

60000 الى حـ / ارباح وخسائر الحيازة المتحققة

** تم حساب ارباح الحيازة المتحققة من اهلاك المباني على النحو التالي :

الاندثار المحسوب على اساس متوسط التكلفة الجارية = $\frac{٣٣٠٠٠٠ + ٣٣٧٥٠٠}{٢} \div 15$ = 22250 دينار

الاندثار المحسوب على اساس التكلفـــــــــــــــــــــة التاريخية = $\frac{٣٠٠٠٠٠}{١٥}$ = 20000 دينار

فان ارباح الحيازة المتحققـــــــــــــــــــــــة = 22250 – 20000 = 2250 دينار

ويتم اثبات ارباح الحيازة المكتسبة وارباح الحيازة المتحققة للمباني بالقيود :

ارباح الحيازة المكتسبة = 337500 – 300000 = 37500 دينار

37500 من حـ / المباني

37500 الى حـ / أ . خ حيازة مكتسبة

ويتم اثبات ارباح الحيازة المتحققة بالقيد التالي :

2250 من حـ/ أ . خ حيازة مكتسبة

2250 الى حـ / أ .خ حيازة متحققة

كما يتم اثبات اندثار المباني المعدل بالقيد :

22250 من حـ / اندثار المباني

22250 الى حـ / مخصص اندثار المباني المتراكم

كما يتم تعديل حساب مخصص اندثار المباني بالفرق بين رصيد حساب المخصص المحسوب على اساس الكلفة الجارية وهو المطلوب والمخصص المحسوب على اساس متوسط الكلفة الجارية وكالاتي :

فان المخصص المحسوب على اساس الكلفة الجاريـــــــــــــــــة = $\frac{٤ \times ٣٣٧٥٠٠}{١٥}$ = 90000 دينار

ومخصص الاندثار المحسوب على اساس متوسط الكلفة الجارية = 60000 + 22250 = 82250 دينار

فان الفرق بين المخصصين يعمل بها القيد التالي = 82250 – 90000 = 7750 دينار

7750 من حـ / أ . خ حيازة مكتسبة

7750 الى حـ / مخصص اندثار المباني المتراكم

وبالتالي تكون ارباح الحيازة المكتسبة من المباني = 37500 – (2250 + 7750)

= 10000 – 37500

= 27500 دينار

2. قائمة المركز المالي للفرع وفق مدخل التكلفة الجارية في 2006/12/31

الموجودات (الاصول) الالتزامات (المطلوبات) وفق الملكية

المبالغ		البيان	المبالغ		البيان
كلي	جزئي		كلي	جزئي	
		اصول ثابتة			حقوق الملكية
	230000	اراضي		500000	راس المال
	337500	مباني		080000	ارباح محتجزة
	(90000)	-مخصص اندثار مباني		287750	ارباح السنة (العام)
	247500	متراكم		62250	ارباح حيازة متحققة
477500		صافي قيمة المباني		71500	ارباح حيازة مكتسبة
		مجموع الاصول الثابتة	1001500		صافي حقوق الملكية
	620000	الاصول المتداولة			التزامات (مطلوبات)متداولة

	70000	النقدية		170000	دائنون
	104000	مدينون		100000	قروض قصيرة الآجل
794000		بضاعة	270000		مجموع التزامات (مطلوبات)متداولة
		مجموع الاصول المتداولة			
1271500			1271500		مجموع الخصوم (حق الملكية والالتزامات)

ملاحظات : تم احتساب ارباح الحيازة المكتسبة على التالي :

أ. ارباح الحيازة المكتسبة للأراضي = 230000 – 200000 = 30000 دينار

ويثبت بالقيد : 30000 من حـ / اراضي

30000 الى حـ / أ . خ حيازة مكتسبة

ب. ارباح الحيازة المكتسبة للمخزون آخر المدة = 104000 – 90000 = 14000 دينار

ويثبت بالقيد : 14000 من حـ / بضاعة آخر المدة

14000 الى حـ / أ . خ حيازة مكتسبة

ج. مجموع ارباح الحيازة المكتسبة = 30000 + 14000 + 27500 = 71500 دينار .

اسئلة عامـــــــــــة عن المعالجات المحاسبية

السؤال الاول :: **ضع علامة صح إمام العبارة الصحيحة وعلامة خطأ إمام العبارة الخاطئة :**

1) (×) البنود النقدية هي الالتزام بدفع آو حق تحصيل مقدار ثابت من الوحدات النقدية في المستقبل .
2) (✓) تعتبر الزيادة في الرقم القياسي العام للأسعار مؤشر تضخمي .
3) (×) ترتبط القوة الشرائية لوحدة النقد بعلاقة طردية مع السعر .
4) (×) في ظروف التضخم تكون الشركات التي تعتمد في سياستها التمويلية على التمويل الذاتي في وضع أفضل من الشركات التي تعتمد على الاقتراض .
5) (✓) تتمثل إرباح وخسائر الحيازة المحققة فيما يترتب على بيع الأصول غير النقدية او استنفاذ خدماتها في

الإنتاج خلال فترة التغيرات السعرية الخاصة .

6) (✓) **يشير مفهوم التغيرات السعرية الخاصة الى التغير النسبي في القيمة التبادلية لأصل معين في علاقته بالأصول الأخرى**
7) (×) **للمحافظة على القيمة الحقيقية لرأس المال يستخدم مدخل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد ذات القوة الشرائية الثابتة .**
8) (×) حيازة الأصول النقدية يستدعى تطبيق سياسة الحيطة والحذر في حال الانخفاض المستمر.
9) (✓) **يختلف تأثير التغيرات في المستوى العام للأسعار على المخزون السلعي طبقاً للطريقة المتبعة في تقييم المخزون.**

السؤال الثاني : اختر الإجابة الصحيحة من بين البدائل المتاحة :

1- تحقق الشركات إرباح قوة شرائية في حال ارتفاع الاسعار عندما :

أ- تحتفظ المنشأة بالأصول غير النقدية . ✓ ب- تحتفظ المنشأة بالالتزامات النقدية. ج- تحفظ المنشأة بالأصول النقدية .

2- إذا كان الرقم القياسي الخاص للسيارات 150٪ في 2005/1/1 وانخفض ليصبح 120٪ في 2005/12/31 فأن :

أ. تظهر إرباح حيازة محققة وتسجل بجعل حساب السيارات مديناً بها وحساب إرباح وخسائر الحيازة المحققة دائناً بها .

ب. تظهر خسائر حيازة مكتسبة ويجعل حساب السيارات مديناً بها وحساب إربح وخسائر الحيازة المكتسبة دائناً بها.

ج. <u>تظهر خسائر حيازة مكتسبة ويجعل حساب السيارات دائناً بها وحساب إرباح وخسائر الحيازة المكتسبة مديناً بها.</u>✓

د. لا شيء مما سبق .

3- في 2005/1/1 اشترت إحدى الشركات آلة بقيمة 40000 دينار وفي 2006/7/1 اشترت آلة أخرى بقيمة 20000 دينار وتستهلك الآلات بمعدل 10٪ قسط ثابت ، وكانت الأرقام القياسية العامة للأسعار على النحو التالي 100٪ في 2005/1/1 ، 120٪ في 2006/7/1 ، 150٪ في 2006/12/31 فأن صافي القيمة الدفترية للألآت والمعدلة بوحدة نقد قوة شرائية ثابتة في 2006/12/31 هي : أ-أ-77750 دينار ✓ <u>ب-71750 دينار</u> جـ- 85000 دينار د- لا شيء مما سبق

<u>مسودة الحل :</u>

(40000 × ١٥٠/١٠٠ + 20000× ١٥٠/١٢٠) – (40000 × ١٠/١٠٠ × 2 سنة × ١٥٠/١٠٠ + 20000 × ١٠/١٠٠ × ١/٢ سنة ×١٥٠/١٢٠)

= (60000+25000) – (12000+1250)

=85000 – 13250 = 71750 فان الاختيار هو ب .

4-في 2006/1/1 اشترت إحدى الشركات مباني بقيمة 150000 دينار وقدر عمرها الإنتاجي بعشرين سنة وتستهلك بطريقة القسط الثابت ، وكان الرقم القياسي الخاص للمباني 100٪ في 2006/1/1 ، 150٪ في 2006/12/31 باستخدام مدخل التكلفة الجارية فأن إرباح الحيازة التي تقفل في حساب الأرباح والخسائر في 2006/12/31 هي :

أ- 75000 دينار . ب- 9375 دينار . ✓ <u>جـ- 1875 دينار</u> . د- لا شيء مما سبق .

<u>مسودة الحل :</u> التكلفة الجارية للمباني في 2006/12/31 = 150000 × ١٥٠/١٠٠ = 225000 دينار

متوسط التكلفة الجارية = (١٥٠٠٠٠ + ٢٢٥٠٠٠)/٢ = 187500 دينار .

فان قسط الاندثار السنوي على اساس متوسط الكلفة الجارية = 187500 × ٥/١٠٠ = 9375 دينار

فان قسط الاندثار السنوي على اساس متوسط التكلفة التاريخية = 150000 × ٥/١٠٠ = 7500 دينار

فان ارباح الحيازة المتحققة التي تقفل في حساب أ. خ = 9375 – 7500 = <u>1875</u> دينار. فان الاختيار هو جـ .

5-في 2006/1/1 كان رصيد بضاعة أول المدة لدى إحدى الشركات 15000 دينار وفي 2006/4/1 تم شراء بضاعة بمبلغ 10500 دينار ، وفي 2006/7/1 بمبلغ 30000 دينار وفي 2006/12/31 قدرت بضاعة أخر المدة بمبلغ 20250 دينار ، وتتبع الشركة طريقة الوارد اخيرا صادر أولا في تقييم المخزون ، وقد كانت الأرقام القياسية العامة للأسعار على النحو التالي : 100٪ في 2006/1/1 ، 105 في 2006/4/1 ، 125٪ في 2006/7/1 وهو المتوسط المرجح خلال العام ، 150٪ في 2006/12/31 . فأن تكلفة المبيعات المعدلة وفق مدخل التكلفة التاريخية بوحدة النقد الثابتة والتي ستظهر في قائمة الدخل المعدلة هي : أ- 73500 دينار ب- 30000 دينار <u>✓جـ- 43500 دينار</u> د- لا شيء مما سبق .

<u>مسودة الحل :</u>

بضاعة اول المدة 2006/1/1 = <u>15000</u>× ١٥٠/١٠٠ = 22500 دينار

+ المشتريات = <u>10500</u> × ١٥٠/١٠٥ + <u>30000</u>×١٥٠/١٢٠ = <u>51000</u> دينار

= كلفة البضاعة المتاحـــ ـة للبيع = <u>55500</u> دينار قيمة تاريخية . = 73500 دينار قيمة تاريخية معدلة .

ـ بضاعة اخر المدة 2006/12/31 =<u>15000</u>× ١٥٠/١٠٠ + <u>5250</u>×١٥٠/١٠٥ = <u>30000</u> دينار

= كلفة البضاعة المباعة =<u>35250</u> دينار قيمة تاريخية. = 43500 دينار قيمة تاريخية معدلة. ✓الاختيار جـ .

6- تحدث التغيرات السعرية الخاصة في حالة :

أ- ارتفاع عموم أسعار السلع والخدمات داخل الدولة .

ب- ارتفاع أسعار سلعة معينة بنسبة اكبر من ارتفاع باقي أسعار السلع والخدمات . ✓

ت- ارتفاع أسعار سلعة معينة دون غيرها من السلع .

ث- لا شيء مما سبق .

7- يستخدم مدخل التكلفة الجارية للمحاسبة عن آثار التغيرات الخاصة بهدف :

أ- المحافظة على رأس المال الحقيقي . ✓

ب- المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال .

ت- المحافظة على رأس المال النقدي .

ث- جميع مما سبق .

8- في 2004/1/1 اشترت إحدى الشركات سيارة بمبلغ 100000 دينار ويقدر عمرها الإنتاجي بعشر سنوات وتستهلك بطريقة القسط الثابت ، وكان الرقم القياسي الخاص لهذا النوع من السيارات 100٪ في 2004/1/1 ، 120٪ في 2004/12/31 ونتيجة لتعدل السيارات وفق مدخل التكلفة الجارية فان إرباح الحيازة المحققة التي تظهر وتقفل في حساب الأرباح والخسائر في 2004/12/31 هي :

أ- 20000 دينار ✓ ب- 1000دينار . جـ- 2000دينار . د- لا شيء مما سبق .

مسودة الحل :

التكلفة الجارية للسيارات في 2004/12/31 = $\frac{١٢٠}{١٠٠}$ × 100000 = 120000 دينار

فان متوسط الكلفة الجاريـــــــــــــــة = $\frac{١٠٠٠٠ + ١٢٠٠٠٠}{٢}$ = 110000 دينار

فان الاندثار السنوي على اساس متوسط الكلفة الجاريـــــة = $\frac{١٠}{١٠٠}$ × 110000 = 11000 دينار

فان الاندثار السنوي على اساس متوسط التكلفة التاريخيـــة = $\frac{١٠}{١٠٠}$ × 100000 = 10000 دينار

فان ارباح الحيازة المتحققة التي تقفل في حـ / أ. خ = 11000 – 10000 = 1000 دينار

9- بلغ مخزون آخر المدة لدى إحدى الشركات 30000 دينار وكانت المشتريات خلال العام 80000 دينار ومخزون أول المدة 20000 دينار وتتبع الشركة طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تقييم المخزون وكانت الأرقام القياسية العامة للأسعار 100٪ في بداية المدة ، 150٪ في نهاية المدة فإن تكلفة المبيعات التي ستظهر في قائمة الدخل المعادلة وفق مدخل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة في نهاية المدة هي

أ-36000 دينار. ب- 42000 دينار. جـ- 90000 دينار. ✓د- 84000 دينار .

مسودة الحل : المتوسط المرجح للأسعار خلال السنة = $\frac{١٠٠ + ١٥٠}{٢}$ = 125 ٪ .

البيانات	القيمة التاريخية	القيمة التاريخية المعدلة
المخزون اول المـــــــــــدة	20000 × $\frac{١٥٠}{١٠٠}$	= 30000 دينار .
+ المشتريـــــــــــــات	= 80000 × $\frac{١٥٠}{١٢٥}$	= 96000 دينار .
= كلفة البضاعة المتاحة للبيع	100000	126000 دينار
ـ مخزون اخر المدة=	20000 × $\frac{١٥٠}{١٠٠}$ + 10000 × $\frac{١٥٠}{١٢٥}$	= 42000 دينار
= كلفة البضاعة المباعة	= 70000 دينار	= 84000 دينار . فان الاختيار هو د .

10- يظهر رصيد حساب أرباح وخسائر الحيازة المكتسبة في :

أ. قائمة الدخل المعدلة على أساس مدخل التكلفة الجارية .

ب. قائمة الدخل المعدلة على أساس مدخل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة .

ج. قائمة المركز المالي المعدلة على أساس مدخل التكلفة الجارية . ✓

د. قائمة المركز المالي المعدلة على أساس مدخل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة .

11- فيما يلي البيانات المتعلقة بحركة المخزون لإحدى الشركات :

1- في 2005/1/1 رصيد المخزون مبلغ 10000 دينار ، وفي 2005/12/31 بلغ 35000 دينار .

2- حدثت عمليات الشراء على ثلاث دفعات على النحو التالي :

20000 دينار في 2005/4/1 ، 15000 دينار في 2005/7/1 ، 50000 دينار في 2005/10/1

3- الشركة تتبع طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تقييم المخزون .

4- كانت الارقام القياسية للأسعار على النحو التالي : (80٪ في 1/1 ، 100٪ في 4/1 ، 120٪ في 7/1 ، 150٪ في 10/1 ، 180٪ في 2005/12/31 .

إن تكلفة البضاعة المباعة التي ستظهر في قائمة الدخل المعدلة في ضوء التغيرات السعرية العامة هي :

أ- **54000 دينار** ب- **39000 دينار** ✓ج- **75000 دينار** د- **68250 دينار .**

مسودة الحل :

البيانات	القيمة التاريخية ×	معامل التعديل =	القيمة التاريخية المعدلة
المخزون اول المدة	10000	١٨٠ / ٨٠	22500
+ مشتريات 4/1	20000	١٨٠ / ١٠٠	36000
+ مشتريات 7/1	15000	١٨٠ / ١٢٠	22500
+ مشتريات 10/1	50000	١٨٠ / ١٥٠	60000
= كلفة البضاعة المتاحة للبيع	95000	ــــــــــ	141000
ــ مخزون اخر المدة 12/31	(10000)	١٨٠ / ٨٠	(22500)
	(20000)	١٨٠ / ١٠٠	(36000)
	(5000)	١٨٠ / ١٢٠	(7500)
= كلفة البضاعة المباعة التاريخية والمعدلة	60000	ــــــــــ	75000

فان الاختيار هو الفقرة ج .

12- في 2016/1/1 اشترت إحدى الشركات سيارة بقيمة 120000 دينار وتستهلك بنسبة 10٪ سنوياً قسط ثابت وقد كان الرقم القياسي الخاص بهذا النوع من السيارات في 2016/1/1 120٪ وفي 2016/12/31 بلغ 180٪ فنتيجة تعديل السيارات وفق مدخل التكلفة الجارية ستظهر :

أ. أرباح حيازة مكتسبة في الميزانية العمومية المعدلة دائن بقيمة 57000 دينار .

ب. أرباح حيازة محققة في الميزانية العمومية المعدلة دائن بقيمة 3000 دينار .

ج. **أرباح حيازة مكتسبة في الميزانية العمومية المعدلة دائن بقيمة 54000 دينار .** ✓

د. (أ + ب)

هـ. لا شيء مما سبق .

مسودة الحل : الكلفة الجاريـــــة = 120000 × $\frac{١٨٠}{١٢٠}$ = 180000 دينار .

✱ارباح الحيازة المكتسبة = 180000 – 120000 =60000 دينار .

فإن متوسط الكلفة الجاريـــــة = $\frac{١٢٠٠٠٠ + ١٨٠٠٠٠}{٢}$ = 150000 دينار .

فان قسط الاندثار للسيارات المحسوب على اساس متوسط الكلفة الجارية =150000×$\frac{١٠}{١٠٠}$ = 15000دينار .

فإن قسط اندثار السيارات المحسوب على اساس الكلفـــــــــة التاريخية =120000× $\frac{١٠}{١٠٠}$=12000دينار .

✱**فالفرق الذي هو يعادل ارباح الحيازة المتحققة(يخفض من ارباح الحيازة المكتسبة)** =15000−12000=3000 دينار .

مخصص الاندثار المحسوب على اساس الكلفـــة الجاريـــــة (المطلوب) =180000×$\frac{١٠}{١٠٠}$×1 =18000 دينار

.

مخصص الاندثار المحسوب على اساس متوسط الكلفـــــة الجاريـــــة = 150000×$\frac{١٠}{١٠٠}$×1 =15000 دينار

✱**الفرق بين المخصصين يخفض من ارباح الحيازة المكتسبـــــــــــــــة = 18000 – 15000 =3000 دينار.**

✱فمبلغ ارباح الحيازة المكتسبة في الميزانية العمومية المعدلـــــة دائن =60000−3000−3000=54000دينار.

13.يترتب على حيازة الالتزامات النقدية خسارة قوة شرائية إذا ما :

1- ارتفعت الأسعار ✓ب- انخفضت الأسعار ج- ثبات الأسعار د- لا شيء من ذلك .