كلية المستقبل الجامعة
قسم المحاسبة

المحاسبة الدولية

الاسبوع الاول

مفهوم المحاسبة الدولية

المرحلة الرابعة

اعداد : م.م .حسام محمد وفقان الجبوري

2022

1-1 : طبيعة ومفهوم المحاسبة الدولية

يمتلك الكثير من الدارسين افكاراً عامة أو تفصيلية عن المحاسبة المالية أو المحاسبة الآدارية ، الا ان القليل منهم لديهم افكاراً واضحة عن مفهوم المحاسبة الدولية ، وعليه يمكن وضع المفهوم العام للمحاسبة الدولية بالآتي :

((هو حقل معرفي يضع المحاسبة في نطاقها الدولي متضمنة المجالات الوظائفية لها ، المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية و التدقيق والضرائب ونظم المعلومات المحاسبية)) .

ومن الناحية التفصيلية تعرف المحاسبة الدولية بأنها

((المحاسبة المتعلقة بالمعاملات الدولية ، ومقارنة المبادئ المحاسبية بين الدول المختلفه ، ومحاولة اجراءات حالة التوافق ما بين المعايير المحاسبية عبر العالم ، فضلاً عن استخدام المعلومات المحاسبية للأغراض الادارية والرقابية عن العمليات الدولية))

وهكذا تبين أن الجوانب التفصيلية للمحاسبة الدولية تتضمن الجوانب الآتية :

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

وتتضمن فضلاً عن ذلك المشاكل الفكرية المرتبطة بالاختلافات بالمعايير المحاسبية عبر العالم ، ومحاولات اجراء عملية التوافق الدولي للمحاسبة .

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

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

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

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

ومن الامثلة على هذا المستوى :

1. المعايير المتعلقة بالابلاغ المالي والخاصة بالموجودات الثابتة .
2. الدخل ومعدلات الضريبة .
3. المتطلبات المتأتية من اعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية .

1-2 : أسباب دراسة المحاسبة الدولية

من وجهة النظر التعليمية فأن السبب الرئيس لدراسة المحاسبة هو تطوير المقدرات لدى الطلبة لتجميع ومعالجة البيانات الخاصة بالنشاطات والأحداث الاقتصادية واعداد التقارير المالية كمعلومات مفيده لتوصيلها لمتخذي القرارات . وينبغي ان تكون تلك المعلومات ملاءمة وموثوق بها ، أن كل ذلك يقودنا الى الاستنتاج بأنه .

كلما كانت بيئة الاعمال حركية (سريعة التغير) يجب ان تبقى مهنة المحاسبة تقدم المعلومات المفيده وتبقى مفيده فقط عندما ترضي احتياجات متخذ القرار . وفي الاقتصاد المعولم فأن الموارد الطبيعية والمالية والبشرية يمكن ان تتحول من جزء من العالم الى جزء آخر بكفاءة وبسرعة اكبر . ولذلك ينبغي ان توفر المحاسبة معلومات لمتخذي القرارات حول الاقتصاد المعولم لجعل عملية تخصيص الموارد ينتفع منها بشكل نافع ومثالي .

وفي ضوء ذلك يمكن ان نحدد الأسباب الرئيسة لدراسة المحاسبة الدولية بالآتي:-

أولاً : السبب التاريخي Historically

فهناك عدد من الدول لها مساهمات مهمة في تطوير المحاسبة ، ففي القرن الحادي عشر الى القرن الخامس عشر اصبحت ايطاليا بلد تجاري تطورت فيه المحاسبة وأصبحت هناك حاجة لمفاهيم مثل الاستحقاق وظهر القيد المزدوج في مدينة (جنوا) عام 1494 حيث نشأت نظرية القيد المزدوج وترعرعت جوانب اخرى مثل التدقيق والمحاسبة الحكومية والمحاسبة الصناعيه ، وكانت العمليات المالية تدار من قبل الصيارفه وكانت تستعمل محاسبة رعاية العهده .

ولبريطانيا دور مهم في تطور الفكر والتطبيق المحاسبي في البلدان التي استعمرتها من خلال الشركات البريطانيه . وعلى الرغم من أن القيد المزدوج جاء من ايطاليا الى بريطانيا واصبح موضع اهتمام ، الا أن البريطانيين عرفوا اهميته في تقرير الأرباح .

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

ثانياً : عصر الأقتصاد المعولم The Age of Global Economy

فنحن نعيش في اقتصاد معولم تؤكده الأدلة الظاهره من التنظيمات والاتفاقيات العالمية مثل اتفاقية التجاره الحره لامريكا الشمالية (NAFTA) واتفاقية التجاره الحره ما بين كندا والمكسيك والولايات المتحدة ، والأتحاد الأوربي (EU) الذي يضم (15)عضواً . ومنظمة التجارة العالمية (WTO) التي تأسست وبدأت عام 1995 .

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

ثالثاً : نمو اسواق الملكية Growth The Equity Markets

لقد نمت معظم اسواق الملكية حول العالم بشكل مثير ، فخلال العقد التسعيني من القرن الماضي على سبيل المثال منذ عام 1995 لغاية عام 2000 فأن الاسهم المرسلة في السوق قد نمت بشكل مضاعف في كل من السويد ، وسوسيرا ، وبريطانيا ، واكثر من الضعف في الصين ، وهونك كونك ، وفرنسا ، والمانيا ، والولايات المتحدة الامريكية .

رابعاً : ظاهرة الشركات متعددة الجنسيات Multinational Enterprises

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

خامساً : التوافق الدولي للمحاسبة International Harmonization of Accounting

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

سادساً : المحاسبة المقارنة Comparative Accounting

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

3-1 مجالات دراسة المحاسبة الدولية The Fields of International Accounting

أن دراسة المحاسبة الدولية تتضمن (10) من المجالات التي ينبغي دراستها هي :

اولاً : البيع لزبون أجنبي Sales to Foreign Customers

البيع الى زبون اجنبي لا تختلف عن البيع الى زبون محلي اذا كانت عملية البيع نقداً ، ولكن يحصل الاختلاف عندما تكون عملية البيع آجله لاسيما عندما تكون صفقة البيع بعملة اجنبية غير عملة الشركة البائعه . فأن تغيرات اسعار الصرف سوف تنعكس على المعالجات المحاسبية اللاحقه بضمنها التسويات التي تجرى في نهاية السنه المالية للشركه البائعه .

ثانياً : التحوط من مخاطر التبادل الأجنبي Hedges of Foreign Exchange Risk

يمكن للشركة أن تستخدم تقنيات مختلفه لادارة ، او التحوط من مخاطر التبادل الأجنبي ، ومن اكثر الطرق شيوعاً في هذا المجال من خلال خيار شراء العملة الأجنبية التي يعطي للمالك الحق دون ان يرتب عليه أي التزام ، اذ أن بيع عملة اجنبية بمعدل صرف مستقبلي محدد مسبقاً يعرف بأسم (سعر مضاربة) (Strike Price) . على سبيل المثال اشترت شركة الزيوت النباتيه 20000 $ لحماية صفقه شراء بضاعه من مجهز اجنبي بنفس المبلغ وبسعر مستقبلي قدره 1190 دينار عراقي لكل دولار وان مبلغ الصفقه يتم بعد مرور ثلاثة اشهر ، علماً بأن سعر الصرف الحالي (Spot rate) هو 1170 دينار لكل دينار عراقي . وعلى ذلك فأن أي تغير يطرأ على سعر الصرف بعد مرور الاشهر الثلاثه سوف لا يتأثر به عقد شركة الزيوت النباتيه لأن الطرف الثاني ملتزم ببيع 20000 لشركة الزيوت النباتيه وبالسعر المحدد سلفاً . وهكذا فأن شركة الزيوت النباتيه قد تحوطت من مخاطر التبادل الأجنبي فلو ارتفع سعر صرف الدولار الى 1500 دينار فأن الشركه قد تحوطت من هذا الارتفاع بشراءها 20000 $ بمبلغ 1190 دينار .

ثالثاً : الأستثمار الأجنبي المباشر (Foreign Direct Investments (FDI

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

1. زيادة المبيعات والأرباح : فقد تعد المبيعات الدولية مصدر لتحقيق هامش ربح مالي او تحقيق أرباح اضافيه من خلال المبيعات الاضافية فالمنتجات النادره او ذات التكنولوجيا المتقدمه توفر ميزه تنافسيه للشركات الراغبه بتوسيع مبيعاتها في الدول الأجنبية .

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

3. تخفيض التكاليف : تهدف الشركات من تخفيض التكاليف الى تقديم سلع وخدمات الى زبائنها بأسعار مخفضه ، ويعد الاستثمار الأجنبي المباشر اسلوب لتحقيق ذلك ، لأن الأجور المنخفضة بصوره كبيره في بعض الدول توفر فرصة للشركات لتخفيض كلف الأنتاج . كما أن تجهيز المواد الأولية من مجهز قريب تجعل كلفة المنتج اقل من كلفته المحليه ، فضلاً عن ذلك فأن مصاريف النقل المرتبطة بتصدير المبيعات يمكن ان تخفض بواسطه موقع الأنتاج القريب من الزبائن .

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

5. حمايـة السـوق الأجنبـي : بالاضـافة الـى ان الأسـتثمار فـي الـدول الأجنبيـة تكـون دوافعـه فـي بعـض الاحيان الحاجه الى حماية السوق من المنافسين المحليين فأن الشركات التي تصدر مبيعاتها الى دول محددة وجدت من الضروري لها انشاء مساحة قريبه في تلك البلدان لفتره من الزمن لحماية حصتها السوقيه .

6. الحصول على التكنلوجيا والمعرفة الأدارية : بالاضافة الى برامج البحث والتطوير المحلية ، فأن الأسلوب الآخر للحصول على التكنلوجيا والمعرفة الادارية هو وضع العين على العمليات التي يقوم بها المنافسون ، لاسيما الشركة القائده في القطاع ، وقد يكون استئجار عاملين من الشركات المنافسه (ومنها المنافس الأجنبي)

رابعاً : الابلاغ المالي عن العمليات الأجنبية

Financial Reporting For Foreign Operations

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

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

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

خامساً : ضرائب الدخل الدولية International Income Taxation

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

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

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

وهكذا فأن على الشركة تقليل اجمالي المبالغ المدفوعه عن الضرائب لكامل مجموعتها (الشركة الأم والشركات التابعه لها المحلية والأجنبية) ، وانها تقوم بذلك لتعظيم التدفقات النقديه لها بعد الضريبة .

(after tax- Cash Flows) . ولانجاز ذلك ينبغي ان يكون لدى الشركة اطلاع واسع على نظم الضريبة في كل دولة لديها فيها فرع او شركة تابعة لأن كل بلد له قواعد الضريبة والتشريعات الخاصه .

سادساً : أسعار التحويل الدولية International Transfer Pricing

تحاول بعض الشركات التي لديها عمليات اجنبية تقليل مدفوعاتها الضريبية الى الحد الادنى من خلال استخدام اسعار تحويل تحكمية . وتتم المبيعات الداخلية للشركه وفروعها بين دولة واخرى ، وقد تكون معدلات الضريبة في البلد الأجنبي اعلى منها على المستوى المحلي ، وعليه فأن الشركه الأم تحول البضائع نصف المصنعه (على سبيل المثال) الى الفرع التابع لها الذي يكمل عملية تصنيع الأجزاء الأخرى في الدولة الأجنبية بأعلى الأسعار حتى تتمكن من جعل مجمل الربح في البلد الأم اعلى من مجمل الربح في فروعها في البلد الأجنبي . وبالتالي فأن اجمالي المبلغ المدفوع على الدخل الاجمالي يكون في حده الادنى والعكس صحيح دائماً عندما تكون معدلات الضريبة عكس ذلك (المعدلات في الدولة الأجنبية اقل منها على المستوى المحلي) .

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

سابعاً : تقييم الأداء للعمليات الأجنبية Performance Evaluation of Foreign Operations

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

ثامناً : أعمال التدقيق الدولية International Auditing

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

1. التأكد من سياسات واجراءات الشركه مطبقه بشكل سليم .
2. هناك قضايا متعدده ينبغي ان يعمل من اجلها التدقيق الداخلي للعمليات الأجنبية اكثر تعقيداً من التدقيق المحلي ، تلك المتعلقة بالاخطاء غير المكتشفة ، عدم الكفاءه ، والتلاعب .

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

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

(لقد اصبحت اليوم شركات المحاسبة الدولية الأربعه الكبرى من بين اكثر الشركات متعددة الجنسيات في العالم ، حيث أن واحده من هذه الشركات الاربعة (KPMC) لها مدراء لاربع شركات محاسبة مختلفه تشكلت في اربع دول مختلفه ولها مكاتب في اكثر من 150 دوله حول العالم) .

تاسعاً : الادراج المتبادل في اسواق المال الأجنبية

Cross – Listing on Foreign Stock Exchanges

هناك بعض الشركات ترى من المفيد درج اسمها في اسواق المال الأجنبية فضلاً عن السوق المحلية . الا أن المشكله تكمن في أن لكل سوق من هذه الاسواق له متطلبات ينبغي تلبيتها ومنها على وجه الخصوص المعايير المحاسبية لاعداد التقارير السنويه ، وهذه المتطلبات تختلف عادةً عن المتطلبات في اسواق المال المحلية . على سبيل المثال في الولايات المتحدة الامريكية فأن هيئة الاوراق المالية (SEC) تطلب من الشركات الأمريكية ان تستخدم المعايير المحاسبية (U.S.Gaap) في اعداد قوائمها المالية ، وعليه فأن الشركات الأجنبية المدرجه في اسواق المال الامريكية مثل New York Stock Exchange (NYSE) وهذه الشركات كانت قد اعدت قوائمها المالية على وفق القواعد في بلدها الاصلي (الأجنبي) ، لكن عليها اجراء تسويات مهمة على أرقام صافي الدخل وحقوق الملكية وفقاً للمعايير الامريكية . ولتجاوز هذه المشكله فأن معظم اسواق تبادل الاوراق المالية حول العالم تسمح للشركات الأجنبية أدراج اسماءها ولكن تطلب منها تطبيق المعايير المحاسبية التي تصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) .

عاشراً : التوافق الدولي للمعايير المحاسبية International Harmonization of Accounting Standards

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

أن المجالات التي تناولها في هذا الفصل ستكون الفصول الاساسية لهذا الكتاب ، الا اننا سنقوم بعرضها على وفق مجموعات منسجمة مع بعضها لاعطاء اكبر فائده للدارسين والباحثين .