مشاكل استخدام القارىء الأجنبى
للقوائم المـــالية المحلية مع تقييم
لمداخل التطوير المقترحة

دكتـــور
زين العابدين سعيد حسن فارس
مدرس بكلية التجارة ـــ جامعة قناة السويس

هـــدف البحث :

تمثل القوائم المـــالية احـــدى المخرجات الأساسية للنظام المحاسبى، والتى عن طريقها يؤدى النظام وظيفة الاخبارية الخاصة بابلاغ المعلومات الى جهات عديدة ـــ شخصية ومعنوية ، محلية وأجنبية ـــ تعتمد عليها فى اتخاذ العديد من القرارات .

ويهدف هـــذا البحث الى ابـــراز الصعوبات والمشاكل ، وكذلك مداخل التطوير المقترحة ، التى تـــلازم استخدام القوائم المـــالية المحلية المعدة فى دولة معينة بواســـطة القارىء الأجنبى المقيم فى دولة اخـــرى .

حـــدود البحث :

لغرض هـــذا البحث ..

ـــ يقصد بالوحـــدة الاقتصادية اى منشاة تمارس نشاطا اقتصاديا فى دولة معينة ، وتحمل جنسيتها .

ـــ يقصـــد بالقوائم المـــالية المحلية مجموعة القوائم التى تصدرها الوحـــدة الاقتصادية فى نهاية العام لتحديد مركزها المـــالى ونتائج أعمالها باستخدام اللغة والعملة والمعايير والممارسات المحاسبية السائدة فى الدولة حيث تقييم .

ـــ يقصد بالقارىء الأجنبى أى طـــرف ـــ طبيعى أو معنوى ـــ مقيم فى دولة غير دولة اقامة الوحـــدة الاقتصادية ، ويهتم بالاطـــلاع على قوائمها المـــالية . وغالبا يكون هـــذا القارىء الأجنبى مســـتثمرا لأمواله فى الوحدة الاقتصادية عن طريق شراء أوراقها المـــالية . ويتحدث ويتعامل هذا القارىء الأجنبى بلغة وعملة مختلفتين عن الموجود فى دولة اقامة الوحدة الاقتصادية ، كذلك تسود معايير وممارسات محاسبية مختلفة .

اولا : طبيعة المشـــكلة

صعوبات استخدام القارىء الأجنبى للقوائم المـــالية المحلية

يتفق المحاسبون على أن الهـــدف الأساسى للنظـــام المحاسبى هو قياس وابـــلاغ المعلومات الضرورية لفهم أنشطة المنشأة(١) وتعتبر القوائم المـــالية الختامية ، وعلى الأخص قائمتى المركز المـــالى والنتيجـــة ، من الوسائل الأساسية لابـــلاغ المعلومات عن نتائج الأعمال والمركز المـــالى الى كافة الأطـــراف المعنية بذلك .

ويستخدم المحاسبون أســـلوب التعبير الرمزى عند قياس الأنشطة الأساسية التى تمارسها الوحدة الاقتصادية والتقرير عنها(٢) . ويتم ذلك باستخدام ما يطلق عليه اسم الرموز المحاسبية(٣) . ويشترط لنجاح النظام المحاسبى فى أداء وظيفة الاخبارية توافر فهم مشترك لمعانى الرموز المحاسبية المستخدمة فى اعـــداد القوائم المـــالية لـــدى كل من المحاسب الـــذى يقوم باعدادها والأطـــراف الأخرى التى تعتمد عليها فى الحصول على المعلومات .

وفى حالة اقتصار نشاط الوحـــدة الاقتصـــادية على المجال المحلى فقط يسهل توافر الفهم المشترك لمعانى الرموز المحاسبية بين كل من معد القوائم ومستخدمها ، فالطرفين يعيشان فى دولة واحـــدة ، ويستخدمان لغة وعملة واحـــدة ، ومعتادان على المعايير والممارسات المحاسبية المســـتخدمة فى اعـــداد القوائم .

ويشهد العالم فى الســـنوات الأخيرة زيـــادة كبيرة فى حجم وشـــكل الاستثمار الأجنبى الخاص المباشر(٤) . ونتيجة ذلك يزداد على الـــدوام عدد الوحدات الاقتصادية التى يهتم بقوائمها المالية العديد من القراء الأجانب المقيمين خارج الحدود القومية للدول التى تعمل بهـــا هـــذه الوحدات .

---

(1) American Accounting Association. "Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statement : 1957, p. 1.

(2) Bedford, N., "Extensions in Accounting Disclosure", Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J., 1973, p. 5.

(٣) يقصد بالرموز المستخدمة عند تطبيق أسلوب التعبير الرمزى مجموعة من المصطلحات المتعارف عليها للدلالة على الأنشطة الاقتصادية المختلفة للمشروع . وتعتبر المصطلحات التالية: الأصول ـــ الخصوم الايرادات ـــ النفقات ـــ المشتريات ـــ المبيعات ، رموزا ماحسبية . وعلى سبيل المثال يرمز الرمز « المبيعات » الى الايرادات التى تحققها الوحدة عند بيع انتاجها أو تقديم خدماتها الى الغير .

(٤) تنقسم الاستثمارات الأجنبية الخاصة الى استثمارات مباشرة وأخرى غير مباشرة . ويقصد بالاستثمارات المباشرة انشاء شركات تابعة أو فروع بالخارج لممارسة أنشطة انتاجيـــة أو تسويقية ، ويقصد بالاستثمارات غير المباشرة شراء الأوراق المالية الخاصة بشركات تقيم فى بـــلاد أجنبيـــة .

ويواجه القارىء الأجنبى فى هـذه الحالة صـعوبات عديدة عند استخدام القوائم المالية لهذه الوحدات الاقتصادية . وتنبع هذه الصعوبات أساسا عن اختلاف اللغة والعملة والمعايير والممارسات المحاسبية المستخدمة فى اعداد هـذه القوائم عن تلك الخاصة ببلد اقامة القارىء الأجنبى ، والتى يجيد التعامل بهـا ومعهـا .

وتؤدى هـذه الاختـلافات فى اللغـة والعملة والمعايير والممارسات المحاسبية فى بلدى اقامة كل من الوحدة الاقتصادية والقارىء الأجنبى الى مشكلة تتمثل فى غياب الفهم المشترك لمعانى الرموز المحاسبية المستخدمة فى اعداد القوائم لـدى كل من معديها ومستخدميها الأجانب . وتتأثر نتيجة لذلك فعاليتها فى أداء الوظيفة الاخبارية للنظام المحاسبى وقـد يصل الأمـر فى حالاته القصوى الى تضليل القارىء الأجنبى .

وعلى سبيل المثال فقد يؤدى اختلاف اللغة الى وجود معانى متابينة لبعض الرموز المحاسبية المستخدمة فى اعـداد القوائم فى ذهن القارىء الأجنبى . أن (الدخل الصافى) كرمز محاسبى قد يعنى فى الدولة أ ، حيث تعد القوائم المالية ، الفرق بين الايرادات والنفقات المحققة خـلال الفترة المحاسبية ، فى حين أنه يسـتخدم فى الدولة (ب) للدلالة على الفـرق بين المتحصلات والمدفوعات النقدية خـلال الفترة(٥) وكذلك تؤثر الاختلافات الموجودة فى المعايير الخاصة بعملية القياس المحاسبى على معانى الرموز المحاسبية وهكذا فان الأصل المقوم بالتكلفة الاستبدالية الجارية لا يكون له نفس المعنى حين يكون مقوما بتكلفة حيازته التاريخية(٦) .

والخلاصة أن غياب الفهم المشترك لمعانى الرموز المحاسبية المستخدمة فى اعـداد القوائم المـالية قد يضلل القارىء الأجنبى ، ويقلل الى حد كبير من فعالية القوائم فى أداء الوظيفة الاخبارية للنظام المحاسبى . ويحتاج الأمر فى هـذه الحالة الى تطوير هذه القوائم بالشكل الذى يؤدى الى تحقيق الفهم المشترك المشار اليه . ولتحديد ملامح التطوير المطلوبة يجب أن يحدد أولا احتياجات القارىء الأجنبى عند استخدام القوائم المـالية المحلية . أن هـذا التحـديد هو المدخل الطبيعى لتحـديد وتقييم ملامح التطوير المقترحة .

---

(5) Choi, F., "Primary-Secondary Reporting : A Cross-Cultural Analysis", **The International Journal of Accounting**, Vol., 16, No. 1, Fall 1980, p. 85.

(6) Ibid, p. 85.

ثانيا : متطلبات اســـتخدام القارىء الأجنبى للقوائم المالية المحلية

يحتاج القارىء الأجنبى المقيم فى دولـــة غير تلك التى أعـــدت فيها القوائم المـــالية ، وباستخدام اللغة والعملة والمعايير المحاسبية السائدة فيها ، الى اعادة عرض القوائم المالية بطريقة مفهومة لديه . ويستلزم ذلك اعادة اعـــداد هذه القوائم باستخدام العملة واللغة الخـــاصة ـــ بدولة القارىء الأجنبى وطبقا للمعايير المحاسبية الســـائدة فيهـــا ، مع ضرورة الايضـــاح فى تلك القوائم عن حجم النشاط الدولى الذى تنفذه الوحـــدة الاقتصادية بالخارج بالنسبة الى اجمالى نشاطها(٧) .

ويستلزم ما سبق متطلبات أربع هى :

١ ـــ ضرورة ترجمة القوائم المـــالية باستخدام لغات أجنبية .

٢ ـــ ضرورة تحويل القيم المـــالية الواردة بالقوائم باســـتخدام عملات أجنبيـــة .

٣ ضرورة اعادة عرض القوائم المـــالية باستخدام معايير وممارسات محاسبية أجنبية .

٤ ـــ ضرورة الايضاح عن حجم النشاط الدولى للوحـــدة الاقتصادية معـــدة القوائم .

(أ) ضرورة ترجمة القوائم المالية باستخدام لغات أجنبية :

ان القدرة على قراءة وفهم القوائم المـــالية بواسطة القارىء الأجنبى يحتم أن تقدم اليه هذه القوائم باللغة التى يتقنها ، وهى بطبيعة الحال لغته القومية . وهنا تظهـــر ضرورة لترجمة القوائم المـــالية باستخدام اللغات القومية للدول التى يقيم فيها القراء الأجانب لهذه القوائم .

(ب) ضرورة تحويل القيم المـــالية الواردة بالقوائم باستخدام عملات أجنبية :

يحتاج الفهم السليم للدلالات المختلفة للقيم المـــالية الواردة بالقوائم المـــالية ، من جانب القراء الأجانب ، الى ضرورة التعبير عنها باستخدام العمـــلات القومية للدول التى يقيم بهـــا هـــؤلاء القراء . وعن هذا الطريق يمكن تجنيب هؤلاء القراء غير المتخصصين صعوبات فهم العلاقات المتقلبة بين أسعار العملات المختلفة ، وما ينتج عنها من آثار .

---

(7) Berg, K. Mueller, G., Walker, L., "Annual Reports Go International", **Reading in International Accounting,** Houghton Mifflin Company, Boston, 1969, pp. 37-43.

(ج) ضرورة اعـــادة عرض القوائم المـــالية باستخدام معايير وممارسات محاسبية اجنبية :

فى ظل غياب اطار متكامل للمحاسبة على المستوى الدولى ، تختلف المعايير والممارسات المحاسبية باختـــلاف النظم المحاسبية . ويصعب على غير المتخصصين الالمام بهذه الاختلافات ، وهنا تظهر ضرورة اعادة عرض القوائم المالية ، باستخدام المعايير ، والممارسات المحاسبية المعتاد استخدامها فى البلد الـــذى يقيم به القـــارىء الأجنبى ، حتى يسهل عليه فهم وتفسير هـــذه القوائم .

(د) ضرورة الافصـــاح عن حجم النشـــاط الدولى للوحـــدة الاقتصادية معدة القوائم :

يحتاج القارىء الأجنبى الى معلومات عن حجم النشاط الدولى الذى تمارسه الوحـــدة الاقتصادية التى له فيها مصالح اقتصادية . ويستلزم ذلك ضرورة الافصاح عن حجم هذا النشاط فى القوائم المالية . ونظرا لأهمية هذا الافصاح للقراء الأجانب ، الذين يعتمدون عليه فى اتخـــاذ العـــديد من القرارات الخاصة ببـــدء أو اســـتمرار التعامل مع الوحـــدة ، اهتمت هيئات علمية عديدة مثل FASB - DECD - UNCTC - IASC **بوضع** القواعد المنظمة لشكل ومحتوى هـــذا الافصاح(٨) .

ويـــؤدى توفير المتطلبات الأربع الســـابقة الى خدمة القـــارىء ــ المستثمر ــ الأجنبى بطريقة أفضل أن المعلومات التى يحتاج اليها تصـــل اليه فى صـــورة اعتاد التعامل معها ، ويسهل عليه فهمها ، وبالتالى يتخذ قراراته مزودا بالقدر المناسب من المعلومات الضرورية . ولكن من ناحية أخرى يثير العمل على توفير هذه المتطلبات عند اعـــداد القوائم المـــالية مشاكل عديدة مازال البعض فيها بعيدا عن أن يكون لها أى حل قريب المنال.

ثالثا : مشاكل استخدام القارىء الأجنبى للقوائم المـــالية المحلية

تنقســـم مشاكل اســـتخدام القارىء الأجنبى للقوائم المالية المحلية الى ما يلى :

١ ــ مشكلة ترجمة القوائم المـــالية باستخدام لغات مختلفة .

٢ ــ مشكلة تحويل القيم المـــالية الواردة بالقوائم المـــالية باستخدام عمـــلات مختلفـــة .

(8) Wyman, H., and, Bavishi ,V., "Foreign Operations Disclosures By U.S. Based Multinational Corporations : Are They Ade-quate ?" **The International Journal of Accounting,** Vol. 16, No. 1, Fall, 1980, pp. 153-154.

٣ ــ مشكلة اعادة عرض القوائم المـــالية باستخدام معايير وممارسات محاسبية مختلفة .

٤ مشكلة تحديد شكل ونطاق الافصاح عن حجم النشاط الدولى فى القـــوائم المـــالية .

(أ) مشكلة ترجمة القوائم المـــالية باستخدام لغات اجنبية :

يحتاج ترجمة القوائم المـــالية ، باستخدام لغة أخرى غير تلك التى اعدت بها أصـــلا ، استخدام المفردات اللغوية للغة المترجم اليها ، والتى ترادف تلك التى استخدمت فى اعـــداد القوائم أصلا . وعند ما لا يكون هناك حرص كامل عند اختيار مفردات اللغة الجديدة التى تعبر تماما عن ما دار فى ذهن معد القوائم من معانى ، خصوصا عندما تحتوى اللغة الجديدة على مترادفات عديدة للمعنى الـــوارد ، فقد يترتب على ذلك تغير كبير فى المعـــانى التى يستنتجها القارىء الأجنبى . أن القارىء الأجنبى قد يستنتج معانى مختلفة لم تكن موجودة أصلا فى ذهن الـــذى قام باعداد القوائم(٩) .

وفى اطار العلاقة بين اللغتين العربية والانجليزية تثير ترجمة الكلمة الانجليزية Standard باســـتخدام مفردات اللغة العربية الحيرة لوجـــود مترادفات عديدة فى تلك اللغة تعطى نفس المعنى أو شىء قريب منه . وقد اختلف الكتاب فعلا فى هـــذا الصـــدد ، واستخدمت مترادفات عديدة مثل نمطية ، معيارية ، مثليـــة ، قياسية للتعبير عن المعنى الـــوارد فى اللفظ الانجليزى . وبالاضافة الى اللبس الذى يحدث فى ذهن القارىء العربى نتيجة هـــذا الاختـــلاف فى اختيار المـــرادف العربى ، فانه قد يكون لهذه المفردات العربية معان أخـــرى تختلف تماما عن ما دار فى ذهن المحاسب الانجليزى معـــد القوائم .

ومن ناحية أخـــرى قد توجد اصطلاحات يصعب ايجاد مرادف عربى لها وتترجم باستخدام مفردات لغوية تعطى أوضح معنى لها فى ذهن المترجم على ضـــوء فهمه العام لها .

ومثال ذلك تلك العبارات الانجليزية مثل :

Arm's Length Transactions وكذلك Wild Cat speculations

وكذلك Token Money التى ترجمت على التوالى على أنها معاملات على أساس تجارى دون تحيز أو محاباة ــ مضاربات خطرة ــ نقود مساعدة .

وتشير احـــدى الدراسات العلمية الى أن ٤٠٪ من مجموع الشركات الأمريكية محل الدراسة تقوم بترجمة قوائمها المالية المعدة باللغة الانجليزية ،

(9) Weston, F., "International Accounting and Reporting Problems, "**Reading in International Accounting,** Houghton Mifflin Company, Boston, 1969, p. 56.

كلها أو أجزاء منها ، الى لغات أخرى عديدة . أن الشركة الدولية للتليفون والتلغراف تترجم قوائمها المالية السنوية كاملة الى اللغات الفرنسية والألمانية والأسبانية والبرتغالية والروسية وكذلك فان شركة IMB تترجم قوائمها المالية الى الفرنسية والألمانية ، وترسل هذه القوائم المترجمة الى مساهميها فى فرنسا والمانيا وسويسرا(١٠) .

وتبين ممارسات الترجمة الجزئية للقوائم المالية أشكالا متنوعة(١١) . وفى حين تحرص شركة Ford على نشر ملخصات مترجمة عن قوائمها المالية باستخدام اللغات الأسبانية والفرنسية والألمانية والبرتغالية ، تتبع شركة Philp Morris اجراء آخر يتمثل فى ترجمة تقرير رئيس مجلس الادارة السنوى الى اللغات الفرنسية والأسبانية والايطالية والألمانية ، ويرفق مع القوائم السنوية غير المترجمة . ولا شك فى فائدة هذا الاجراء حيث أن تقرير رئيس المجلس يحتوى على ملخص للأحداث المالية الهامة التى تمت خلال السنة وأثرت على الشركة .

وهناك بعض الشركات التى لا تقوم بترجمة قوائمها المالية وتكتفى لغرض التقرير الى القارىء الأجنبى اما بنشر قوائمها المالية ــ بدون ترجمة فى الجرائد الأجنبية ، أو تكتفى بما ينشر فى المجلات المتخصصة فى الشئون الاقتصادية من تعليقات على مركزها المالى ونتائج أعمالها أن شركة Caterpiller تشير الى أن قوائمها المالية تنشر فى الجرائد الأجنبية . وكذلك فان شركة Corn Products تعتمد على تعليقات المجلات الاقتصادية المتخصصة ، التى تصدر فى أجزاء عديدة من العالم ، على قوائمها المالية لغرض ابلاغ القارىء الأجنبى(١٢) .

ويشير تنوع ممارسات ترجمة القوائم المالية الى لغات أجنبية الى زيادة الاهتمام بمشكلة التقرير المالى عبر الأمم وبدون الوصول الى مدخل مثالى فى هذا الصدد . ويؤيد الباحث الاتجاه الأول الذى يعتمد على القيام بترجمة كاملة ــ وليست جزئية ــ للقوائم المالية ، حيث أن ذلك الاتجاه هو الذى يكفل ابلاغ كل المعلومات الواردة بالقوائم ، وليس جزء منها فقدا ، الى القارىء الأجنبى . أن هناك صعوبة فى تحديد ما هو هام وما هو غيرهام من المعلومات الواردة بالقوائم من وجهة نظر القارىء الأجنبى . ولذلك من الأفضل ترجمة القوائم كاملة .

---

(10) Berg, K., Mueller, G., Walker, L., Op. Cit., p. 38.
(11) Ibid., p. 39.
(12) Ibid., p. 39.

(ب) مشكلة تحويل القيم المـــالية الواردة بالقوائم المـــالية باستخدام عملات اجنبية(١٣) :

يثير تحويل القيم المالية الواردة بالقوائم المالية باستخدام العملات الاجنبية الخاصة بالبلاد التى يقيم فيها القراء لأجاد بلها صعوبات عديدة . وترتبط هذه الصعوبات بوجود مداخل عـــديدة تتعلق باختيار كل من طريقة الترجمة وسعر الصرف المناسبين لاتمام عملية التحويل وكذلك بكيفية معالجة الأرباح أو الخسائر التى تنتج عنها .

١ ــ صعوبة اختيار طريقة التحويل المناسبة :

عرف الفكر المحاسبى ، فى التطبيق العملى ، أكثر من طريقة لتحويل القيم المـــالية : أى بالتعبير عنها باستخدام عملات أخرى غير الظاهرة بها أصـــلا . ويمكن التمييز بين أربعة طـــرق أساسية هى(١٤) :

ــ طريقة الجارى وغير الجارى The Current Moncurrent Method
ــ طريقة النقدى وغير النقدى The Monetary-Non monetary Method
ــ طريقة المبـــدأ الزمنى . The Temporal Method
ــ طريقة المبدل الجارى . The Current Rate Method

وتختلف هذه الطرق فيما بينها من حيث الكيفية التى يتم بهـــا تحويل مختلف بنـــود الأصـــول والخصوم والايرادات والنفقات ، وكذلك فى كيفية معالجة الأرباح أو الخسائر التى تنتج عن عملية التحويل .

---

(١٣) يتم تحويل القيم المالية الواردة بالقوائم المالية باستخدام عملات أجنبية لأسباب عديدة منها :

(ا) اعداد القوائم التالية الموحدة للشركة الأم وشركاتها التابعة فى حالة الشركات متعددة الجنسية .

(ب) مساعدة القراء الأجانب على فهم وتفسير هذه القوائم .

ويؤدى اختلاف الغرض من اتمام عملية التحويل الى اختلاف كثير من النتائج والتوصيات التى يتم التوصيل اليها ، وقد سبق للباحث مناقشة مشكلة تحويل القيم المالية فى حالة اعداد القوائم الموحدة فى الشركات متعددة الجنسية فى اطار البحث التالى :

المنهج العلمى لتخطيط وتحديد الربح الخاضع لضريبة الدخل فى الشركات متعددة الجنسيات مع التطبيق على شركات الاستثمار العربى ، رسالة دكتوراه غير منشوره ، كلية التجـــارة جامعة القاهرة ، ١٩٨٠ ، ص ١٨٥ ــ ٢٠٠ .

ويهتم الباحث فى اطار هذا البحث بمعالجة مشكلة تحويل القيم المالية فى حالة مساعدة القارىء الأجنبى على فهم وتفسير القوائم المالية . ويلاحظ انه بالرغم من اتفاق مناقشـــة المشكلة فى البحثين فى الخطوط العامة الا أن النتائج والتوصيات فى هذا البحث تختلف كثيرا عن ما سبق التوصيل اليه فى البحث الأول المشار اليه .

(١٤) دكتورة نجيبة محمود نمر ، ترجمة العمليات التى تتم بعملة أجنبية والقوائم الماليـــة الأجنبية فى المحاسبة الدولية لأغراض التقارير ، **مجلة المحاسبة والادارة والتامين** ، العدد الخامس والعشرون ، ١٩٧٨ ، السنة السابعة عشرة ص ٢٣٠ ــ ٢٣٥ .

ويثير تعدد طرق التحويل المطبقة عمليا تساؤلات هامة منها :

ــ هل من الممكن استخدام أكثر من طريقة واحدة لاتمام عملية التحويل.

ــ اذا كان ذلك ممكنا ما هى الطريقة المناسبة لغرض خدمة القارىء الأجنبى ؟ وما هى معايير اختيارها ؟ .

وبالنسبة للسؤال الأول يرى الباحث أنه لا يمكن افتراض أن استخدام طريقة واحدة لاتمام عملية التحويل ، على ضـــوء الظروف الحالية للنشاط الدولى التى تتميز بتعدد الأغراض التى يحتاج فيها لاتمام عملية التحويل واختلاف الظروف التى تتم فيهـــا ، يمـــكن أن يلبى كل الاحتياجات . ان استخدام طريقة لاتمام التحويل يبدو أمرا معقولا(١٥) .

وبالنسبة للسؤال الثانى الخاص بمعايير اختيار طريقة التحويل فانه يجب اختيار الطريقة التى تحقق الهـــدف من عملية التحـــويل ، وتأخذ فى الاعتبار الظروف التى تتم فيها . ويجب أن تحافظ الطريقة المختارة على دلالة القوائم المـــالية على المركز المالى ونتيجة أعمـــال الوحدة الاقتصادية .

وفى ضوء ما سبق يـــرى الباحث ، لغرض مساعدة القارىء الأجنبى فى فهم تفسير القوائم المـــالية ، أن طريقة المعدل الجارى تعد أفضل الطرق حيث أنها تحافظ على جوهر القوائم الأصلية لأنها تبقى على العملة الأصلية المستخدمة فى اعـــداد القوائم كوحـــدة قياس ، وعلى المبادىء المحاسبية المتبعة فى اعدادها . ويأخذ التطبيق العملى لهذه الطريقة صورة اعداد قوائم مالية من عـــدة أعمدة ، العمود الأول بالعملة الأصلية والأعمدة التالية بالعملات الأجنبية التى يراد تحويل القيم المـــالية باستخدامها ويســـتخدم المعدل الجارى فى تاريخ الميزانية فى تحـــويل كل القيم المـــالية الـــواردة بالقوائم . وتشير الملاحظات المرافقة للقوائم الى أن عملية التحويل تمت فقط لغرض مساعدة القراء الأجانب فهى عملية حسابية فقط(١٦) .

وليس الغرض منهـــا المساس بجوهر القوائم الأصلية كما هو محدد فى ضـــوء المبادىء المحاسبية المتبعة فى اعدادها(١٧) .

وبالنسبة للسؤال الثالث الخاص بحتمية اجراء عملية التحويل ، يرى بعض الكتاب أن عملية التحويل لا تكون ضرورية عندما تكون القوائم المالية موجهة الى خدمة القراء الأجانب المقيمين فى بلاد أخرى . أن المركز المالى

---

(13) Mueller, G., and, Choi, F., **"An Introduction To Multinational Accounting,** "Prentinc-Hall, Inc., Englewood, Cliffs, N.J., 1978, p. 75.

(16) Weston, F., Op. Cit., p. 60.

(17) Mueller, G., and Walker, L., "The Coming of Age of Transnational Financial Reporting **"The Journal of Accountancy,** July, 1976, pp.70-71.

للشركة وكذلك نتائج أعمالها لا يكون معبرا عنهما بصدق الا باستخدام العملة القومية للبلد الـــذى تمت به الأنشطة المختلفة(١٨) وكذلك فان تحويل القيم المـــالية باستخدام عملة أخرى يخلق خيال وقد تصبح هذه القوائم مضللة بالرغم من التفسيرات التى قد ترد بها لشرح أسس اعدادها(١٩) .

وتشير احـــدى الدراسات العملية التى اجريت على مجموعة من الشركات الأمريكية الى عدم وجود اى شركة من العينة المختارة (٢٠ شركة) تترجم مبالغ الدولارات الأمريكية المحتواه فى القوائم المـــالية السنوية الى عملة أخـــرى (٢٠) ويعنى ذلك اضطرار القارىء الأجنبى فى مثل هذه الحالة الى الاعتماد على القيم الدولارية عند فهم وتفسير القيم المـــالية الواردة بالقوائم .

٢ ــ صعوبة اختيار سعر الصرف المناسب لاتمام عملية التحويل :

يمثل سعر صرف عملة معينة قيمة الوحدة من هـــذه العملة بالنسبة لباقى العملات الأخرى . ولكل عملة أكثر من سعر واحد للصرف . وعلى سبيل المثال يـــكون للجنيه المصرى أكثر من ســـعر صرف مقابل الدولار الأمريكى . فأولا هناك سعر الصرف الرسمى والـــذى فيه يتم تبادل الجنيه المصرى مقابل ٢ر٥ دولار أمريكى الدولار = ٤٠ قرشا . وثانيا هناك سعر الصرف التشجيعى والـــذى فيه يتم تبادل الجنيه المصرى مقابل ١ر٢ دولار أمريكى (الدولار = ٨٢ قرشا) . وهناك السعر الحر الـــذى فيه يتم تبادل الجنيه المصرى مقابل ٨٦ر دولار (الدولار = ١١٥ قرشا) .

ويواجه المحاسب فى ظل هـــذا التعدد فى أسعار صرف كل عملة قومية مشكلة اختيار السعر المناسب لغرض القيام بعملية تحويل القيم المـــالية الواردة بالقوائم المـــالية . ويتفق الباحث مع الراى القائل بأن سعر الصرف المناسب لتحويل القيم المـــالية هو الذى يكون قادرا على التعبير عن الحقائق الاقتصادية الفعلية فى تاريخ عملية التحويل . وعلى ذلك يكون سعر الصرف الحر فى تاريخ اجـــراء عملية التحويل هو الأكثر مناسبة لهذا الغرض(٢١) . ويتفق ذلك الراى مع ما سبق ذكره بصدد اختيار طريقة التحويل المناسبة حيث تم تفضيل طريقة المعدل الجارى التى فيها يتم تحويل جميع الأصـــول والالتزامات ، وجميع الايرادات والنفقات بالمعدلات الجارية للصرف .

٣ ــ صعوبة معالجة ارباح وخسائر تحويل القيم المـــالية :

ينشأ عن تحويل القيم المـــالية باستخدام عمـــلات أخرى أرباح أو خسائر غير محققة . وفى التطبيق العملى تعالج هذه الأرباح والخسائر بطرق

(18) Weston, F., Op. Cit., p. 57.
(19) Ibid., p. 57.
(20) Berg, K., Mueller, G. Walker, L., Op. Cit., p. 40.
(21) Mueller, G., and, Choi, F., Op. Cit., p. 79.

متعددة ، بعض الشركات تأخذها فى الحسبان عند تحديد نتائج الأعمال مباشرة ، والبعض الآخر يعالجها عن طريق المخصصات والاحتياطات أو الأرباح المرحلة ، والبعض يوزعها بين المخصصات والدخل ، والبعض يعدل بها حقوق أصحاب المشروع(٢٢) .

ويرى الباحث أن المعالجة المحاسبية السليمة لأرباح وخسائر عملية التحويل تتوقف على الغرض منها . والغرض الأساسى من عملية التحويل ، فى اطار هذا البحث ، هو مقابلة احتياجات المهتمين بالشركة فى الخارج ــ القراء الأجانب ــ ومن ناحية أخرى يلاحظ أن هذه الأرباح أو الخسائر لم تنتج عن عمليات حقيقية قامت بها الوحدة ، الاقتصادية ، وعلى ذلك لا يجب أن تضاف مباشرة لنتيجة أعمال المشروع ولكن يمكن أن تعالج بطريقة تبرز طبيعتها لقراء القوائم الأجانب مع مراعاة عدم تأثيرها على نتيجة أعمال الوحدة . ويتم ذلك باستخدام تلك الأرباح والخسائر كتعديل لحقوق ملاك الوحدة الاقتصادية . ان اظهار تأثير أرباح وخسائر التحويل على نتيجة أعمال الوحدة بهدم العلاقات بين عناصر القوائم المالية ، ويغير من جوهرها ، وقد يضلل مستخدمى هذه القوائم(٢٣) .

(ج) مشكلة اعادة عرض القوائم المالية باستخدام معايير وممارسات محاسبية مختلفة :

تعتبر المحاسبة علما من العلوم الاجتماعية(٢٤) التى يرتبط تطورها بتطور الهيكل الاقتصادى والاجتماعى فى المجتمع . واصبحت لذلك الأنظمة المحاسبية بالضرورة قومية التطبيق من حيث المعايير والممارسات المحاسبية السائدة فى مجال قياس الأنشطة الاقتصادية المختلفة والتقرير عنها .

وقد نجحت المحاسبة نجاحا ملحوظا ، فى حالة اقتصار النشاط الاقتصادى النطاق المحلى فقط ، فى أداء وظائفها المختلفة ، وخدمة الطوائف العديدة التى زاد اعتمادها على البيانات التى توفرها فى اتخاذ القرارات .

ولقد شهد العالم فى السنوات الأخيرة زيادة هائلة فى عدد الوحدات الاقتصادية التى اتجهت فى مباشرة نشاطها نحو المجال الدولى وترتب على ذلك زيادة حجم واشكال الاستثمار الأجنبى الخاص المباشر وبالتالى زيادة عدد الطوائف والأفراد التى أصبحت تهتم بالاطلاع على القوائم المالية التى تعدها وحدات اقتصادية تقييم فى بلاد أخرى .

---

(22) Evans, T., "Some Concerns About Exposure After the FASB'S Statement N. 8, **Financial Executive**, Nov., 1976, p. 49.

(٢٣) دكتورة نجيبة محمود نمر ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٥٨ .

(٢٤) دكتور حلمى محمود نمر ، **بحوث نظرية المحاسبة** ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٢ ، ص ١٣١ .

ولقد ظهرت حاجة متزايدة نحو تطوير المحاسبة فى مجالات القياس والتقرير عن هذه الأنشطة الدولية المتزايدة بغرض الوصول الى ما يمكن أن يطلق عليه اسم المحاسبة الدولية International Accounting تمييزا عن المحاسبة المحلية القومية. ويعنى ذلك ضرورة التوصيل الى معايير وممارسات محاسبية عالمية الاستخدام والفهم من جانب كل الأطراف المشتركة فى النشاط الدولى(٢٥) .

ولكن يشير الواقع العملى أن الوصول الى معايير وممارسات محاسبية موحدة على المستوى العالمى مازال أمرا بعيد المنال برغم هذا الكم الهائل من المقالات والأبحاث والمؤتمرات والهيئات العملية المتخصصة التى أخذت على عاتقها فى الوقت الحاضر الوصول الى هذا الهدف(٢٦) .

والمدخل البديل الذى يمكن استخدامه لغرض خدمة مصالح القارىء الأجنبى هو اعادة عرض القوائم المالية باستخدام المعايير والممارسات المحاسبية السائدة فى البلد الأصلى لهذا القارىء الأجنبى بالصورة التى يألفها والتى اعتاد التعامل معها ، الا أنه من ناحية أخرى يثير صعوبات عديدة .

وتبرز الصعوبة الأولى فى جانب المحاسب معد القوائم والذى يقوم باعادة عرضها . فليس يكفى أن يكون المحاسب ملما بالمعايير والممارسات المحاسبية السائدة فى البلد الأصلى لهذا القارىء . واذا كان هذا المدخل حقق فائدة لاشك فى أهميتها ، وهى التقرير الى القارىء الأجنبى بالصورة التى التاريخية ولكن عليه أيضا أن يجد الوسيلة المناسبة للتوفيق بينها وبين تلك المعايير والممارسات التى أعدت القوائم الأصلية على أساسها .

وفى عبارة أخرى لا تنحصر مسئولية المحاسب فقط فى التعرف على النموذج المحاسبى السائد فى بلد القارىء الأجنبى ولكن أيضا فى تطوير طريقة مناسبة لانجاز درجة معقولة من امكانية المقارنة(٢٧) .

ومن ناحية أخرى فان لكل مجموعة من القوائم المالية جوهر خاص ، حيث لها تعد من واقع مجموعة البيانات المحاسبية معدة فى ضوء معايير وممارسات محاسبية معينة ، واعادة عرض هذه القوائم باستخدام معايير وممارسات محاسبية مختلفة سيؤدى الى جوهر مختلف تماما عن الجوهر الأصلى . ويأخذ ذلك الاختلاف فى الجوهر شكل علاقات جديدة مختلفة بين أرصدة الحسابات والنسب المالية . أن هذا المدخل يسير على عكس ما يسمى بمحل الاقامة الوحيد للقوائم المالية(٢٨) .
Single Domicile For Financial Statements

(25) Hauworth, W., "Problems in The Development of World wide Accounting Stardards", **Reading in International Accounting**, Houghton Mifflin Company, Boston, 1969, p. 23.
(26) Mueller, G., and Choi, F., Op. Cit., pp. 156-174.
(27) Weston, F., Op. Cit., p. 54.
(28) Mueller, G., and Choi, F., Op. Cit., p. 121.

(د) مشكلة تحديد شكل ونطاق الافصاح عن حجم النشاط الدولى فى القوائم المالية :

يعتبر حجم وتوزيع النشاط الدولى للوحدة الاقتصادية بين بلاد العالم المختلفة من المؤشرات الهامة التى يعتمد عليها المستثمر الأجنبى فى تقييم اداء وربحية الوحدة فى الماضى ، وفى التنبؤ باحتمالات المستقبل . ويساعده هذا التقييم والتنبؤ فى تقرير بدء أو استمرار التعامل بينه وبين الوحدة الاقتصادية المعينة . ومن هنا يعتبر الافصاح عن حجم وتوزيع النشاط الدولى للوحدة الاقتصادية فى قوائمها المالية احد المطالب الأساسية للقارىء الأجنبى لها . ومن ناحية اخرى يثير الافصاح المطلوب أسئلة عديدة تتعلق بالكيفية التى يتم بها .

ولأهمية هذا الافصاح عن النشاط الدولى اهتم مجلس معايير المحاسبة المالية فى امريكا FASB باصدار بيان رقم ١٤ لسنة ١٩٧٦ متضمنا القواعد المنظمة لعملية الافصاح المذكورة ، واهتم الموضوع كذلك جهات علمية اخرى عديدة مثل(٢٩) OECD, UNCTC, IASC

وقد حرص البيان رقم ١٤ المشار اليه فى الفقرة رقم ٣٢ على تحديد مقياس لأهمية النشاط الدولى الذى يحتاج الى الافصاح . وقد نص فى هذا الصدد على ما يلى :

١ ــ ان يكون الايراد المتولد عن العمليات الأجنبية للوحدة الاقتصادية مع عملاء مستقلين ــ غير تابعين ــ فى حدود ١٠٪ أو اكثر من الايراد الكلى لها . كما هو ظاهر فى حسابات النتيجة .

٢ ــ أن تبلغ قيمة الأصول المخصصة للعمليات الأجنبية للوحدة ١٠٪ أو اكثر اجمالى قيمة اصول الوحدة كلها كما هى ظاهرة بالميزانية(٣٠) .

---

(29) Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Standards No. 14 (SFAS No. 14), **Financial Reporting for Segment, of Business Enterprise"**, (Stamford, Conn. : FASB, 1976).

— Organization for Economic Co-operation and Development, **International Investment and Multinational Enterprises"**. (Paris : OECD, 1979).

— United Nations Commission on Transnational Corporations", **International Standards of Accounting and Reporting"**, (New York: UNCTC, New York, 1977).

— International Accounting Standards Committee, Exposure Draft 15, **"Reporting Financial Information by Segment"**, (London : IASC, 1980).

(30) FASB, SFAS N.O., 14, Op. Cit., Par. 32.

وقد حدد البيان رقم ١٤ فى الفقرة ٣٥ الافصاحات الأساسية التى يجب أن تتم فى حالة توافر الشروط السابقة وهى(٣١) .

قيمة الايراد ، ويتضمن ذلك الايراد أو المبيعات الى العملاء المستقلين ، مع الحرص على اظهار المبيعات والتحويلات بين المناطق الجغرافية المنفصلة.

ـ أرباح أو خسائر التشغيل ويتضمن ذلك طرح كل نفقات التشغيل من الايراد السابق تحديده .

ـ الأصول المخصصة للعمليات الأجنبية ، وتشمل ذلك مختلف الأصول الملموسة وغير الملموسة المخصصة لهذا الغرض .

وقد يحتاج الأمر الافصاح عن هذه البنود مقسمة حسب المناطق الجغرافية المختلفة التى يمارس بها النشاط . وتعتبر المنطقة الجغرافية هامة ويتم الافصاح طبقا لها لو أن ايراداتها أو مجموع أصولها تكون ١٠٪ أو أكثر من قيمة الايرادات أو الأصول الكلية للوحدة الاقتصادية . وقد ترك أمر تحديد المنطقة الجغرافية طبقا لظروف كل مشروع ، حيث أنه لا توجد طريقة واحدة لتجميع البلاد على أساس واضح بعكس الاختلافات الموجودة فى بيئات النشاط الدولية ، مع الاستعانة ببعض المؤشرات المفيدة لاجراء التحديد مثل القرب والصلات الاقتصادية ودرجة التشابه فى بيئة النشاط ودرجة الترابط فى عمليات المشروع فى البلاد المختلفة(٣٢) .

وكجزء من متطلبات الافصاح عن الايراد من العمليات الأجنبية للوحدة الاقتصادية استلزم البيان فى الفقرة رقم ٣٥ ضرورة الافصاح عن أسعار التحويل المستخدمة فى حساب الصفقات داخل المشروع وبين أجزائه المختلفة(٣٣) .

وتشير احدى الدراسات الميدانية الى التزام معظم الشركات الأمريكية التى تمارس نشاطا دوليا بالافصاح عن هذا النشاط(٣٤) . ومن بين عشرين شركة تمثل حجم العينة التى تمت بها الدراسة يوجد شركتين فقط تجاهلتا الاشارة الى نشاطها الدولى ، فى حين أن ٩٠٪ من شركات العينة (١٨ شركة) أفصحت عن هذا النشاط بطريقة أو بأخرى .

ويتطلب البيان ١٤ فى الفقرة ٣٦ الافصاح كذلك عن مبيعات التصدير(٣٥) : وهى المبيعات الى عملاء فى بلاد أجنبية . وقد اشترط لذلك

---

(31) Ibid., Par., 35.
(32) Ibid., Par., 34.
(33) Ibid., Par., 35.
(34) Berg, K., Mueller, G., Walkey, L., Op. Cit., p. 40.
(35) Ibid., Par., 36.

ان تبلغ قيمة مبيعات التصدير ١٠٪ من اجمالى قيمة المبيعات الى العملاء غير التابعين . ومن الممكن فى هــذه الحالة الافصاح عن هــذا الايراد مقسما حسب كل منطقة جغرافية .

وباستعراض المعايير التى وردت بالبيان رقم ١٤ المشار اليه لتنظيم الافصاح عن النشاط الأجنبى للوحــدة الاقتصادية يلاحظ الباحث ما يلى :

١ ــ لم يزود البيان بتعريف عملى محدد للمنطقة الجغرافية واكتفى بذكر أنهــا قد تكون بــلاد فردية أو مجموعات من البــلاد ، وذكر بعض المؤشرات الممكن الاعتماد عليها فى اجراء التقسيم الجغرافى ويقترح الباحث فى هــذا الصدد تقسيم العالم الى مجموعات جغرافية مناسبة مثل :

● ــ الأخذ بالتقسيم الذى أوصت به الأمم المتحدة من حيث تقسيم العالم الى بــلاد عالية التقدم وبــلاد متقدمة وبــلاد نامية .

● ــ التقسيم حسب درجة المخاطر التى تسود المناطق المختلفة من العالم . وهنــا يتم التقســيم الى بــلاد عالية الخطر وبــلاد متوسطة الخطر وبلاد مأمونة .

٢ ــ يقترح الباحث النص على معدل أقــل لحجم النشاط الأجنبى الموجب للافصاح عنه جغرافيا ، ووليكن ٥٪ بدلا من ١٠٪ من اجمالى نشاط الوحدة الاقتصادية ، أخذا فى الاعتبار وجود عــدد كبير من الشركات التى تمارس نشاطا دوليا منتشرا فى عــدد كبير من دول فى العالم ، وهو ما يعنى فى كثير من الأحوال عدم وصــول حجم النشاط فى كل بلد أو فى كل منطقة جغرافية الى النسبة المنصوص عليها .

رابعا : تقييم مداخل التطوير المقترحة لتسهيل استخدام القارىء الأجنبى للقوائم المالية المحلية

هناك بعض الشركات ــ امريكية الجنسية فى الغالب ــ ترى ان معايير المحاسبة والتقرير الأمريكية عالية الجودة ، وان اللغة الانجليزية والدولار شائعى الاستخدام على النطاق العالمى ، وانه لذلك لا توجد ضرورة لاجراء اى تعديلات فى القوائم المالية المعدة باستخدامهم(٣٦) . ولكن ادراكا لأهمية التقرير المــالى عبر الأمم Transnational Financial Reporting وضرورة خدمة القارىء الأجنبى فى حالة امتداد النشاط الى المجال الدولى ، يتناقص على الــدوام عــدد الوحــدات الاقتصــادية التى لا تعمل على تطوير قوائمها المــالية بغرض خدمة القارىء الأجنبى بطريقة افضل .

(36) Mueller, G., and Choi, F., Op. Cit., p. 112.

وقد تعددت مداخل التطوير المقترحة فى هذا الصدد ، وتراوحت ما بين الاكتفاء بترجمة القوائم المالية باستخدام لغة ــ أو لغات أخرى ــ غير تلك التى استخدمت فى اعدادها أصلا الى استخدام نظام التقرير المزدوج أو نظام التقرير الأصلى ــ فرعى . ويمكن فى هذا الصدد التمييز بين ستة مداخل مختلفة . ولكل مدخل من هذه المداخل مزاياه وعيوبه وهو ما سيتضح من خلال عملية التقييم التالية :

(ا) المدخل الأول : ترجمة القوائم المالية ــ دون القيم المالية باستخدام لغات مختلفة .

ويطلق على هذا المدخل اسم مدخل الترجمة الملائمة Convenience Translation Approach ويعتمد هذا المدخل لغرض تطوير القوائم المالية المختلفة وخدمة القارىء الأجنبى لها بطريقة أفضل على القيام بترجمة كاملة ــ أو جزئية ــ للقوائم باستخدام لغات أخرى(٣٧) .

وليس هناك شك فى أن القوائم المترجمة تكون ، من وجهة نظر القارىء الأجنبى أفضل من عدم وجود ترجمة على الاطلاق أخذا فى الاعتبار احتمال أن هذا القارىء الأجنبى قد لا يجيد غير لغته القومية . ولكن من ناحية أخرى يلازم ترجمة القوائم المالية احتمالات حدوث سوء فهم من جانب القارىء الأجنبى لمحتويات القوائم المترجمة أخذا فى الاعتبار اختلاف العملية القومية له وكذلك المعايير والممارسات المحاسبية المستخدمة فى بلده الأصلى عن تلك المستخدمة فى اعداد القوائم(٣٨) .

(ب) المدخل الثانى : ترجمة القوائم المالية باستخدام لغات وعملات مختلفة :

ويطلق على هذا المدخل اسم مدخل القوائم الملائمة Convenience Statement Approach ويعتمد هذا المدخل ، لغرض تطوير القوائم المالية وخدمة القارىء الأجنبى لها بطريقة أفضل ، ليس فقط على القيام بترجمة القوائم باستخدام لغات مختلفة ، وانما أيضا القيام بتحويل القيم المالية الواردة بها باستخدام عملات مختلفة(٣٩) . وفى هذا الحال يستخدم معدل الصرف السائد فى تاريخ الترجمة .

ولا شك أن مزايا هذا المدخل تفوق سابقة حيث أن ترجمة القيم المالية باستخدام العملات القومية للبلاد التى يقيم بها القراء الأجانب يؤدى الى تحسين قدرتهم على فهم وتفسير البيانات الواردة بالقوائم ، الأمر الذى ينعكس فى النهاية على رشادة القرارات المتخذة من جانبهم .

---

(37) Berg, K., Mueller, G., Walker, L., Op. Cit., p. 38.

(38) Weston, F., Op. Cit., p. 56.

(39) Mueller, G., and, Choi. F., Op. Cit., p. 115.

وعلى سبيل المثال تقوم شركة Ericsson السويدية للتليفونات باستخدام الدولار الأمريكى فى تحويل القيم المالية الواردة بقوائمها المالية بالكرون السويدى . ويتم ذلك لغرض خدمة المستثمرين الأجانب ويذكر فى كل صفحة من صفحات القوائم أن القيم المالية المحولة قد تم التوصل اليها باستخدام سعر الصرف الرسمى للدولار مقابل الكرون(٤٠) .

ولكن يعيب هذا المدخل استمرار الاعتماد على المعايير والممارسات السائدة فى البلد الأصلى للوحدة الاقتصادية ، والتى تختلف عن تلك السائدة فى بلاد القراء الأجانب وهو الأمر الذى يقلل من قدرة هؤلاء القراء على فهم وتفسير البيانات الواردة بالقوائم .

(ج) المدخل الثالث اعلام القارىء الأجنبى بالمعايير والممارسات المحاسبية المستخدمة فى اعداد القوائم المالية .

ويطلق على هذا المدخل اسم Special Information Approach ويعتمد هذا المدخل لغرض تطوير القوائم المالية وخدمة القارىء الأجنبى لها بطريقة أفضل على اعلام القارىء الأجنبى بالمعايير والممارسات المحاسبية المستخدمة فى اعداد القوائم المالية :

وعلى سبيل المثال تقوم شركة Astra السويدية ، لغرض مساعدة القارىء الأمريكى لقوائمها المالية بما يلى :

١ ــ تقدم ترجمة كاملة للقوائم المالية المنشورة فى السويد باستخدام اللغة الانجليزية .

٢ ــ توفير كتيب صغير باللغة الانجليزية كذلك يحتوى شرحا وافيا للمعايير والممارسات المحاسبية السائد استخدامها فى السويد والتى أعدت على أساسها القوائم المترجمة(٤١) .

ويساعد هذا المدخل القارىء الأجنبى من ناحيتين هما استخدام اللغة القومية لهذا القارىء والشرح الوافى له للأسس والمعايير المحاسبية المستخدمة فى اعداد القوائم . وينتج عن ذلك زيادة قدرة هذا القارىء على فهم وتفسير القوائم . ولكن من ناحية أخرى فان عدم تحويل القيم المالية الواردة بالقوائم باستخدام العملية القومية للقارىء الأجنبى قد يعطى له صورة غير حقيقية عن المركز المالى ونتائج النشاط فى الوحدة المقررة أخذا فى الاعتبار عدم ثبات العلاقة بين أسعار صرف العملات المختلفة . أن القوائم المالية قد تزوده بصورة مختلفة تماما عن تلك التى وصلت اليه لو استخدمت العملة القومية لبلده الأصلى .

---

(40) Ibid., p. 116.
(41) Ibid., p. 113.

(د) المدخل الرابع : التقـــرير على مستوى الكيان الفرعى :

ويطلق على هـــذا المدخل اسم التقرير على مستوى الكيان الفرعى : Subentity Reporting Approach وقد بـــدأ تطبيق هـــذا المدخل فى الشركات متعددة الجنسية . ويعتمد هـــذا المدخل لغرض تطوير القوائم المـــالية ، وخدمة القارىء الأجنبى بطريقة أفضل على ما يلى :

ـــ اصدار الشركة الأم قوائم مالية موحـــدة خاصة بهـــا ومجموعة الشركات التابعة لها . ويتم ذلك باستخدام اللغـــة والعملة والممارسات المحاسبية المستخدمين فى بلد هـــذه الشركة .

ـــ السماح للشركات التابعة باصدار قوائم مالية منفصلة معدة على أساس الممارسات المحاسبية السائدة فى البـــلاد التى تعمل بهـــا هـــذه الشركات وباستخدام عملاتها ولغاتها القومية .

وعلى ســـبيل المثال تنشر شركتى Ford, General Motors ـــ وهى شركات أمريكية ـــ قـــوائم مالية موحـــدة على أســـاس المعايير والممارسات المحاسبية الأمريكية ، وباســـتخدام كل من اللغة الانجليزية والدولار الأمريكى . ويسمح فى نفس الوقت للشركات التابعة فى استراليا وكندا والمـــانيا وانجلترا باصدار قوائم مالية منفصلة على أساس الممارسات المحاسبية واللغات والعملات المستخدمين فى هـــذه البلاد(٤٢) .

ومن المعروف أن الاستقلال القانونى الـــذى تتمتع به الشركات التابعة فى الشركة متعددة الجنسية لا يمتد الى العلاقات الاقتصادية التى تقوم فيما بينهمـــا من ناحية ، وبينهـــا وبين الشركة الأم من ناحية أخـــرى . وترتبط الشركات التابعة باستراتيجية واحدة تهدف الى تعظيم أرباح الشركة متعددة الجنسية لكل حتى ولو تطلب الأمر التضحية بربحية احدى الشركات التابعة لصالح المجموعة(٤٣) .

ويعنى ما سبق أن ما يهم القارىء الأجنبى الـــذى يتعامل مع الشركات التابعة ليس هو قوائمها المـــالية المنفصلة ، وانما القوائم المـــالية الموحدة التى تصدرها الشركة الأم ، والمعدة باستخدام لغة وعملة ومعايير محاسبية مختلفة عن تلك التى يعرفها ويتعامل بها هـــذا القارىء وفى هـــذا الاطار يفقد هـــذا المدخل كثيرا من حجمه كأساس لتطوير القوائم المـــالية لغرض مساعدة القارىء الأجنبى .

---

(42) Ibid., p. 115.

(٤٣) زين العابدين فارس ، **المنهج العلمى لتخطيط وتحديد الربـــح الخاضع لضريبة الدخل فى الشركات متعددة الاجنسيات مع التطبيق على شركات الاستثمار العـــربى** ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، كلية التجارة جامعة القاهرة ، ١٩٨٠ ، ص ٢٤ ـــ ٢٦ .

المدخل الخامس : اعادة عرض التقرير :

ويطلق على هـذا المدخل اسم Report Restatement ويعتمد هذا المدخل لتطـوير القوائم المـالية ليس فقط على ترجمة القـوائم المـالية وتحويل القيم المالية الواردة بهـا باستخدام لغات وعملات بلاد القـراء الأجانب ، وانما ايضا بالقيام باعادة عرض قسم الملكية بالميزانية (راس المال + الاحتياطيات) على أساس استخدام المعايير والممارسات المحاسبية السائدة لديهم كذلك .

ويطبق هذا المدخل عدد من الشركات الهولندية(٤٤) . وهـكذا يجد القارىء الأمريكى مثـلا قسم الملكية فى القوائم المـالية التى تعدها شركة هولندية معـادا عرضه باسـتخدام اللغـة الانجليزية والدولار الأمريكى والممارسات المحاسبية السائدة فى هذا الصدد .

وحجة أنصار هـذا المدخل فى الاقتصار على اعادة عرض قسم الملكية فقط بالقوائم المـالية تعتمد على القول بأنه هذا القسم هو الـذى يهم القارىء ــ المستثمر الأجنبى . ولكن من ناحية أخرى فأن الاقتصار على هـذا القسم فقط يقدم لهذا القارىء الأجنبى صورة جزئية عن أحوال الشركة التى يتعامل معها . ويكتسب هذا المدخل صلاحية أكثر لو امتد تطبيقه على جميع أقسام قائمة المركز المـالى مثل الأصـول الثابته ، والمخزون وغير ذلك من البنود .

المدخل السادس : التقرير المتعدد :

ويطلق على هـذا المدخل مسميات متعددة فالبعض يطلق عليه(٤٥) The Multiple Reparting Approach والبعض الآخـر يسـميه(٤٦) The Daul system for Transnational Financial Reporting والبعض يطلـق عليـه كذلك اسـم(٤٧) Primary-Secondary Financial Statement Approach . ويعتمد هذا المدخل لغرض تطوير القوائم المالية وخدمة القراء الأجانب لها على مجموعتين كاملتين من القوائم يطلق على الأولى منها أسم القوائم الأصلية ، ويطلق على الثانية اسم القوائم الفرعية . وتخصص مجموعة القوائم الأصلية للتقرير الى أصحاب المصالح المحليين ، وهى لذلك تعد باستخدام اللغة والعملة القومية وعلى أساس الممارسات المحاسبية السائدة وتخصص مجموعة القوائم الفرعية للتقرير الى أصحاب المصالح الأجانب وهى لذلك تعد باستخدام اللغات والعملات والممارسات المحاسبية السائدة فى بلاد اقامة هؤلاء الأجانب .

---

(44) Ibid., p. 116.

(45) Ibid, p. 119.

(46) Mueller, G., "The Dual System for Transnational Financial Reporting", The Accounting Forum, May, 1976, p. 1.

(47) Choi, F., "Op. Cit., p. 1.

وقد أوصى باتباع هـــذا المدخل AISG فى بيانها الصادر عام ١٩٧٥ بعنوان التقرير المـــالى الدولى(٤٨) .

ويحقق هذا المدخل مزايا عديدة منها :

١ ــ خدمة القارىء الأجنبى بطريقة أفضل من خلال اطارات متعددة للقوائم المـــالية ، حيث يؤدى ذلك الى زيادة كم وكيف المحتوى الاخبارى الوارد بهـــا .

٢ ــ يبدو معقولا افتراض أن مدخل التقرير المتعدد يؤدى الى تشجيع نمو أسواق راس المـــال الدولية نتيجة زيادة ثقة المستثمر الأجنبى المبنى على توافر المعلومات الضرورية على الاستثمار ونموه .

٣ ــ تخفيض درجة عمومية المعلومات الواردة بالقوائم المالية . ويعنى ذلك امكانية اظهار المزيد من المعلومات المفيدة والمتصلة باتخاذ القرارات على مستوى كل مجموعة من أصحاب المصالح الأجانب .

ورغم هذه المزايا الواضحة يوجد عدد من العيوب التى تلازم استخدام مدخل التقرير المزدوج وهى :

١ ــ يتجه هذا المدخل عكس ما يسمى بمحل الاقامة الوحيد للقوائم المـــالية(٤٩) Single Domicile For Financial Statements
ويعنى ذلك أن القوائم المـــالية لا تقدم الا عرضا واحدا للقرارات المالية ولنتائج التشغيل خلال فترة معينة من خلال استخدام اطار محدد من القواعد والمعايير المحاسبية ، واعادة عرض هـــذه القوائم ، باســـتخدام معايير وممارسات أخـــرى يفقدها الـــكثير من دلالاتها وفعاليتها فى أداء وظيفتها الاخبارية .

٢ ــ ظهور احتمالات التباس القارىء الأجنبى عندما لا يشـــار الى هوية المعايير والممارسات المحاسبية المستخدمة فى اعداد القوائم . وقـــد تنبهت AISC فى بيانها الصادر عام ١٩٧٥ الى أهمية تحديد جنسية الممارسات والمعايير المحاسبية المستخدمة فى اعداد القوائم المـــالية الفرعية(٥٠) .

٣ ــ يواجه مراجعون الحسابات مشاكل عديدة فى التقرير عن القوائم المـــالية الفرعية . أن عليهم أولا الادراك الـــكامل بالممارسات والقواعد المحاسبية السائدة ، فى بلـــد الشركة الأصلى حيث تعد القوائم المـــالية الأصلية ، وكذلك تلك السائدة فى بـــلاد اقامة القراء الأجانب حيث تعد لصالحهم القوائم الفرعية .

---

(48) Accountants International Study Group", **International Financial ing, N.Y., 1975.**

(49) Mueller, G., and, Choi, F. Op. Cit., p. 120.

(50) Accountants Inetrnational Study Group, Op. Cit., Par. 65.

وبالاضافة الى ما سبق عليهم حصر وتحديد الاختلافات الأساسية بين تلك الأنــواع المختلفة من الممارسات المحاسبية وتحديد آثارها على المركز المــالى ونتائج الأعمال فى الوحدة الاقتصادية بالتقرير عن ذلك .

٤ ــ وجود العديد من المشاكل الفنية تتعلق باجراء عملية الترجمة وتحويل القيم المــالية الواردة بالقوائم باستخدام عمــلات مختلفة . وقد سبق مناقشة هذه المشاكل بالتفصيل فى اطار هــذا البحث .

٥ ــ زيادة تكاليف العمل المحاسب فى ظل تطبيق هذا المدخل نتيجة اعداد مجموعات متعددة من القوائم المــالية بدلا من مجموعة واحدة .

وفى ختام هذا العرض للمداخل المختلفة لتطوير القوائم المــالية لغرض تسهيل مهمة القارىء الأجنبى لها ، يرى الباحث أن المدخل الأخير ــ نظام التقرير المتعدد ــ هو الأكثر جذبا للاهتمام بالرغم من العيوب العديدة التى تلازم تطبيقه . فأولا يمثل هذا المدخل محاسبى مرغوب فيه . وثانيا يعتبر اكثر المداخل المقترحة تلبية لاحتياجات القراء الأجانب فى ظل التوسع الهام والمستمر فى حجم النشاط الأجنبى .

الخــــلاصة

شهد العالم فى السنوات الأخيرة ــ ولا يزال ــ زيادة كبيرة فى حجم وشكل الاستثمار الأجنبى الخاص ، ونتيجة لذلك يزداد على الدوام عدد الوحدات الاقتصادية التى يهتم بقوائمها المالية العديد من القراء الأجانب المقيمين خارج الحدود القومية للدول والتى تعمل بها هــذه الوحدات .

ويحتاج القارىء الأجنبى المقيم فى دولة غير تلك التى أعدت فيها القوائم المالية ، وباستخدام اللغة والعملة والمعايير المحاسبية السائدة فيها الى اعادة عرض القوائم المالية بطريقة مفهومة لديه ويستلزم ذلك اعادة اعداد هذه القوائم باستخدام العملة واللغة الخاصة بدولة القارىء الأجنبى وطبقا للمعايير المحاسبية السائدة منها . ويسبب ذلك مشاكل عديدة مازال بعضها أبعد عن أن يكون له حل قريب المنال . وقد عرض الباحث فى هذا الصدد لأربعة من هذه المشاكل ،وهى تلك الخاصة بترجمة القوائم المالية ، وبالتعبير عن القيم المالية الواردة باستخدام عملات أخرى ، وباعادة عرض هــذه القوائم باستخدام معايير وممارسات محاسبية مختلفة ، وأخيرا بكيفية ونطاق الافصاح عن حجم النشاط الأجنبى فيها .

وقد تعددت مداخل التطوير المقترح ادخالها على القوائم المالية بغرض مساعدة القارىء الأجنبى عند استخدامها . وقد اهتم الباحث بعرض هــذه المداخل المقترحة . وقد تبين أن لكل مدخل من هــذه المداخل مزاياه وعيوبه . وانتهى الباحث الى تفضيل مدخل التقرير المتعدد لأنه هو الأكثر جذبا للاهتمام، ويمثل تجديد محاسبى مرغوب فيه . ويعتبر من ناحية أخرى أكثر المداخل المقترحة تلبية لاحتياجات القارىء الأجنبى .

مراجع البحث

اولا : المراجع العربية :

١ ــ دكتور محمود نمر ، **بحـــوث فى نظرية المحاسبة** ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٣ .

٢ ــ زين العابدين فارس ، **المنهج العلمى لتخطيطوتحديد الربحالخاضع لضريبة الدخل فى الشركات المتعددة الجنســيات مع** التطبيق على شركات الاستثمار العربى ، رسالة دكتوراه غير منشـــورة ، جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، ١٩٨٠ .

ــ دكتورة نجيبة محمود ثمر ، ترجمة العمليات التى تتم بعملة اجنبية والقوائم المالية الأجنبية فى المحاسبة الدولية لأغراض التقارير ، **مجلة المحاسبة والادارة والتـــأمين** ، العـــدد الخامس والعشرون الســـنة الســـابعة عشرة ، ١٩٧٨ .

ثانيا المراجع الأجنبية :

A. **Books :**

1 — Bedford, N., **"Extensions in Accounting Disclosure"**, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J., 1973.

2 — Mueller, G., and Choi, F., **"An Introduction to Multinational Accounting"**, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J. 1978.

B. **Articles :**

1 — Berg, K., Mueller, G., Walker, L., "Annual Reports Go International, **"Reading in International Accounting,** Houghton Mifflin Company, Boston, 1969.

2 — Choi, F., "Primary Secondary Reporting : A Cross-Cultural Analisis", The **International Journal of Accounting", Vol. 16, N. 1, Fall,** 1980.

3 — Evans, T., "Some Concerns About Exposure After the FASB'S Statement No. 8, **Financial Excutive,** Nov. 1976.

4 — Hauworth, W., "Problems in the Development of World wide Accounting Standards", **Reading in International Accounting,** Houghton Mifflin Company, Boston, 1969.

5 — Mueller, G., and, Walker, L., "The Coming of Age of Transnational Financial Reporting", **The Journal of Accountancy,** July, 1976.

6 — Weston, F., "International Accounting and Reporting Problems", **Reading in International Accounting** Houghton, Mifflin, Company, Boston, 1969.

7 — Mueller, G., "The Dual System For Transnational Financial Reporting", **The Accounting Forum.** May, 1976.

8 — Wyman, H., and Bavishi, V. Foreign Operations Disclosures By U.S. Based. Multinational Corporations : Are They Adequate ? **"The International Journal of Accounting",** Vol. 16, No. 1, Fall, 1980.

C. **Studies :**

1 — American Accounting Association **"Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statement,** 1957.

2 — Accountants International Study Group, **"International** Financial Reporting.", N.Y., 1975.

3 — Financial Accounting Standards Board, (SFAS. N. 14) **Financial Reporting For Segments of Business Enterprise",** 1976.

4 — International Accounting Standards Committe, Exposure **Draft 15, "Reporting Financial Information By Segment",** London, 1980.

5 — Organization For Economic Co-operation and Development", **International Investement and Multinational Enterprises,** Paris, 1979.

6 — United Nation Comission of Transnational Corporations". **International Standards of Accounting and Reporting".** N.Y., 1977.