أثر ترجمة البيانات المالية بالعملات الأجنبية على القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي استنادا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 21.

The effect of translation of financial operations in foreign currencies on the financial statements in accordance with the Financial Accounting System in accordance with IAS 21.

د. راشـــدي أمـــين
أستاذ مؤقت
جامعة سطيف 1 –الجزائر–
Rachedi_19@hotmail.fr

تاريخ الإرسال: 2019/02/15 تاريخ القبول 2019/05/23

الملخص:

الملخص: تناولت الدراسة أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية، حيث تمثلت مشكلة البحث في كيفية المعالجة المحاسبية لأثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية سواء من ناحية المبالغ المالية المصرح بها أو من ناحية موضوعيتها وملاءمتها وتوفيرها لمعلومات جيدة يمكن استخدامها من طرف مستخدمي هذه القوائم لاتخاذ قرارات مناسبة وصحيحة، تكمن أهمية البحث في تقديم أهم الاجراءات والاسس والمبادئ التي يمكن الرجوع إليها والاستعانة بها لمعالجة آثار تغيرات أسعار الصرف للعملات الأجنبية على القوائم المالية محاسبيا.

الكلمات المفتاحية: سعر الصرف، النظام المحاسبي المالي، المعاملات بالعملة الأجنبية، ترجمة القوائم المالية.

تصنيف JEL: G32, M41.

Abstract :

The study examined the effect of exchange rate changes on the financial statements, the problem of the research based on the accounting treatment manner for varying the effect of exchange on the financial statements weather from the side of amount of subjectivity and cerrospendenance and finding the good information that can be used by the users of their lists to make correct and suitable decisions .

The research considered important in terms of offering the important procedures, basics and principles which can be used for treating the currencies on financial statements accountant.

Key words: The exchange rate, The law of financial accounting system, Foreign currency transactions, Translation of financial statements ،

Classification JEL :G32, M41

تمهيد

تهتم المحاسبة الدولية إلى جانب وضع مجموعة معايير المحاسبة الدولية بتوحيد الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي وجعلها تتقارب إلى حد كبير من خلال وضع هذه المعايير، ولعل أبرز القضايا التي تثار على المستوى الدولي تلك التي تتعلق بأسعار الصرف؛ ذلك أن هناك العديد من العمليات التي تتم بعملة غير عملة ذلك البلد وأيضا نجد انه لزاما على المؤسسة أن تقوم بإعداد القوائم المالية على أساس ثبات وحدة القياس.

ويتم تحديد أسعار الصرف في سوق العملات على مستوى الأسواق المباشرة، وان أسعار صرف العملات لا تعرف الثبات بل تتغير بين اللحظة والأخرى وتتأثر بالعديد من المتغيرات كمستوى الأسعار، معدل الفائدة، الكتلة النقدية، ...الخ

حاولت الجزائر في السنوات الأخيرة كباقي الدول أن تبني نظاما محاسبيا جديدا يتوافق والمتطلبات الدولية لتواكب متطلبات العولمة المالية والمحاسبية، من خلال التوقيع على اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والسعي للانضمام إلى منظمة التجارة الدولية وفتح الأسواق المحلية أمام الاستثمارات الأجنبية، وهذا ما أدى إلى ظهور عدة مشاكل محاسبية وخاصة مشكل تغير أسعار صرف العملات الأجنبية، حيث تجد المنشأة نفسها محتارة في اختيار سعر الصرف الذي يتم اعتماده في عملية الترجمة وتأثير فروق الصرف على القوائم المالية، مما جعل المحاسبة في الجزائر تساير هذه التطورات من خلال تبنيها لنظام محاسبي مالي مستمد من معايير المحاسبة الدولية التي تعمل على تقديم مختلف التقنيات والأساليب التي من شأنها تسجيل مختلف العمليات التي تجريها المنشأة سواء تعلق الأمر بعمليات تجارية بحتة (استيراد أو تصدير) أو مالية (إقراض أو اقتراض)، أو تعلق الأمر بعملية ترجمة القوائم المالية من المنشأة التابعة أو الفرع إلى الشركة الأم، فأصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 " آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" المتضمن أهم الإجراءات والأسس والمبادئ التي يمكن الرجوع إليها أو الاستعانة بها لمعالجة أثر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية على القوائم المالية من أجل تقديم معلومات ملائمة وذات مصداقية لمختلف مستخدمي هذه القوائم، كما تطرقت المحاسبة في الجزائر لأول مرة لآثار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية في قانون النظام المحاسبي المالي 11/07.

وعليه يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف تؤثر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية على ترجمة القوائم المالية؟ وكيف يتم معالجة ذلك محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي؟

أهداف البحث:

تتمثل أهداف البحث فيما يلي

- إيضاح مختلف المفاهيم المتعلقة بتقلبات أسعار الصرف؛

- تحديد كيفية معالجة المكاسب والخسائر التي تنتج عن تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية؛
- تقديم أهم الإجراءات والأسس التي يمكن الرجوع إليها أو الاستعانة بها لمعالجة أثر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية وفق المعيار المحاسبي الدولي وقانون النظام المحاسبي المالي في الجزائر؛
- مختلف الطرق المحاسبية لترجمة القوائم المالية للمنشآت الأجنبية أو لمختلف المعاملات بالعملات الأجنبية.

منهج البحث:

البحث يدخل بالدرجة الأولى في مجال العلوم الاجتماعية لذلك تم استخدام المنهج التحليلي الاستنتاجي وهو الأنسب في غالب الأحيان ويتوافق مع هذا النمط من الدراسات، بتحليل الأفكار والنظريات المطروحة فيما يتعلق بتغيرات سعر الصرف الأجنبي وتأثير ذلك محاسبيا من خلال أمثلة تطبيقية توضيحية، اعتمادا على ما جاء به النظام المحاسبي المالي واستنادا لما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم 21.

أولا:المحاسبة عن المعاملات الأجنبية

1- تعريف المحاسبة عن المعاملات الأجنبية

يقصدبالمعاملاتبعملةأجنبيةطبقالمتطلباتالمعيارالمحاسبيالدوليالحادي والعشرينبأنها:

"تلكالمعاملاتالمعبرعنها،أوتمإبرامها،أويتطلبتسويتهابعملةأجنبية"[1].

ولقدعرفمجلسمبادئالمحاسبةالماليةالأمريكيوفقاللمبدأرقم 52 المعاملاتالأجنبيةعلىأنها:

"تلكالمعاملاتالتييتمتحديدقيمتهابأيةعملةأخربغيرالعملةالمحليةللشركة[2].

تعبر المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية للمؤسسات عن الكيفية التي يتم بها القياس والإفصاح عن تلك المعاملات، فمن جهة يجب تحديد الأسس والطرق الواجب إتباعها عند تقييد المعاملات بالعملات الأجنبية في القوائم المالية، كما يجب الإفصاح عن الأثر الناتج عن تلك المعاملات والمتمثل في مكاسب وخسائر الصرف، والكيفية التي ستظهر بها في القوائم المالية.

تتضمن المعاملات الأجنبية تلك المعاملات الناتجة عن قيام المؤسسة الوطنية بما يلي:

-شراء أو بيع بضاعة أو تأدية أو الحصول على خدمة بمقابل، أو ثمن محدد معبر عنه بعملة أجنبية؛

-إقراض الغير أو الاقتراض من الغير مبلغ معين يتم تحصيله أو سداده بعملة أجنبية معينة؛

- أن تصبح المؤسسة طرفا في تعاقد بعملة أجنبية ولم ينفذ هذا التعاقد بعد؛

- اقتناء أو تنازل عن أصول، أو إنشاء أو سداد التزام محدد بعملة أجنبية.

2-التواريخ الأساسية المرتبطة بالقياس المحاسبي للمعاملات الأجنبية: بشكل عام يمكن تحديد ثلاثة هي:

أ- تاريخ حدوث العملية وتسجيلها بالدفاتر ويتم استخدام سعر الصرف السائد في تلك الفترة لإثبات العملية التي تمت بالعملة الأجنبية ، حيث طبقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي 21 يجب أن تسجل

المعاملات بالعملة الأجنبية عند الاعتراف الأوليبها بعملة التقرير، بالمبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة؛

ب- تاريخ إعداد الميزانية وإقفال حسابات النتيجة حيث يتم في هذا التاريخ تعديل أسعار العمليات المسجلة في المرحلة الأولى (مرحلة الاعتراف الأولي) لتعكس سعر الصرف الجاري في هذا التاريخ وذلك للعمليات التي لم تنته ولم تسدد بعد، وبسب تقلبات أسعار الصرف للعملات المختلفة غالبا ما يحدث خسائر أو مكاسب بين هذين التاريخين (خسائر أو مكاسب غير محققة)؛

ج-تاريخ انتهاء العملية من خلال السداد أو التحصيل بالعملة الأجنبية، وغالبا ما تحدث مكاسب أو خسائر في هذا التاريخ نتيجة اختلاف أسعار الصرف بين تاريخ الميزانية وتاريخ السداد أو التحصيل (خسائر أو مكاسب محققة).

ثانيا: ترجمة القوائم المالية للمنشآت الأجنبية لإدماجها في القوائم المالية للشركة

1-الطرق المحاسبية لترجمة القوائم المالية:

عند إعداد القوائم المالية للشركات الأجنبية أو تلك التي تنشط على المستوى الدولي تثار بعض المشاكل المحاسبية خاصة تلك المتعلقة بترجمة القوائم المالية لشركاتها الفرعية أو التابعة، ومن أهم هذه المشاكل اختلاف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من دولة إلى أخرى ومشكلة تحديد سعر الصرف الواجب تطبيقه وكيفية معالجة فروق الصرف في قائمة الدخل (في المصاريف أو الإيرادات) أو قائمة المركز المالي (في حقوق الملكية). ويمكن أن نميز أربعة طرق لترجمة القوائم المالية وتتمثل في[3]:

أ-طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة

ووفقا لطريقة البنود المتداولة وغير المتداولة، أي تتم الترجمة وفقا لدرجة السيولة، يتم الاسترشاد بتبويب بنود الميزانية كأساس لتحديد سعر الصرف المناسب لترجمتها بناءا عليه، حيث تتم ترجمة كل الأصول والخصوم المتداولة للمؤسسة التابعة الأجنبية إلى عملة التقرير التي تستخدمها المؤسسة الأم وفقا لسعر الصرف الجاري بينما تترجم الأصول والخصوم غير المتداولة وفقا للأسعار التاريخية، وتترجم كل بنود قائمة الدخل فيما عدا أعباء الاهتلاك والاستنفاذ وفقا للمتوسط المرجح الخاص بكل شهر أو على أساس سعر الصرف المتوسط المرجح لكل فترة تقرير، في حين تترجم أعباء الاهتلاك والاستنفاذ، وفقا للسعر التاريخي المستخدم في ترجمة الأصول المستهلكة[4].

لكن يعاب على هذه الطريقة أن تطبيقها يجعل القيم المترجمة لبنود الميزانية لا تعكس القيم الحقيقية لهذه البنود كمثال على ذلك فإن بند القروض طويلة الأجل باعتباره بنداً غير متداول سيترجم بسعر الصرف التاريخي ليظهر بقيمة قد تختلف كثير اً عن قيمة المبلغ الفعلي من العملة المحلية اللازمة لتسديده بتاريخ الميزانية.

ب–طريقة البنود النقدية وغير النقدية

وفقًا لهذه الطريقة تعامل خواص الأصول والخصوم التي تظهر بالميزانية كمعيار في اختيار معدل الصرف المناسب لترجمة القوائم المالية للشركة الأجنبية فالأصول والخصوم النقدية يتم ترجمتها بموجب سعر الصرف الجاري بتاريخ الميزانية أي سعر الإقفال في حين تتم ترجمة البنود غير النقدية بموجب سعر الصرف التاريخي أي سعر الصرف الذي كان سائد اً بتاريخ نشوء هذه البنود، فالبنود النقدية كالعملاء تتمثل في البنود التي تتمثل بعدد محدد من الوحدات النقدية بغض النظر عما يحدث للعملة من تقلب، أما البنود غير النقدية كالمخزون فهي تلك التي يتقلب عدد الوحدات النقدية الممثلة لها وفقاً لتغير قيمة العملة أي وفقاً لمعدلات التضخم، وبالنسبة لعناصر قائمة الدخل فيستخدم سعر الصرف التاريخي في ترجمة بنود مصروف الاستهلاك ومصروف الإطفاء للأصول غير الملموسة طويلة الأجل أما بالنسبة لبقية بنود القائمة فتتم ترجمتها بموجب متوسط أسعار الصرف السائدة على مدار الفترة المحاسبية[5].

ج–الطريقة الزمنية

تعتمد الطريقة الزمنية في الترجمة أساس القياس (Measurement basis)، وذلك بخلاف طريقة البنود النقدية وغير النقدية التي تعتمد على أساس التصنيف (Classification basis) فمثلا بالنسبة لأصل يتم قياسه وفقاً للتكلفة فإن ترجمته تتم وفقاً لسعر الصرف التاريخي، أما بالنسبة لأصل آخر يقاس وفق اً لقيمته الاستبدالية فإن ترجمته تتم بموجب سعر الصرف الجاري، وذلك بغض النظر عن تصنيفه بين أصل متداول أو غير متداول أو بين أصل نقدي أو غير نقدي، وعلى هذا الأساس تتفق الطريقة الزمنية مع طريقة البنود النقدية غير النقدية في النتائج المتوصل إليها في ترجمة بنود الأصول وذلك فيما عدا بعض الاستثناءات[6].

د–طريقة سعر الصرف الجاري[7]

وبناءا على هذه الطريقة يتم الترجمة لبنود الأصول والالتزامات باستخدام سعر الصرف الجاري في تاريخ إعداد الميزانية بينما يتم ترجمة بنود حقوق الملكية (رأس المال المصدر والمدفوع والاحتياطات والأرباح المحتجزة) باستخدام أسعار الصرف التاريخية المناسبة التي كانت سائدة وقت نشأة أو تكوين أو إضافة كل بند أو دفعة منها.في حين يتم ترجمة بنود قائمة الدخل باستخدام سعر الصرف السائد في تاريخ الاعتراف بهذه البنود، وإذا تعذر ذلك يتم استخدام متوسط مرجح أسعار الصرف السائدة خلال الفترة.

ومن وجهة نظر مؤيدي هذا الطريقة فإن أكبر ميزة لها هي أن ترجمة بنود الأصول والخصوم بسعر الصرف الجاري بتاريخ الميزانية يعكس إلى حد كبير قيمها الفعلية المدرجة بها بالعملة الأجنبية في ميزانية الشركة التابعة، لكن معارضيه يأخذون عليه أن ترجمة أصل ثابت أصلا على أساس سعر التكلفة التاريخي بموجب سعر الصرف الجاري يجعل القيمة التي تظهر فيها بعد الترجمة بعيدة عن تكلفتها التاريخية مما يناقض مبدأ التكلفة التاريخية.

2-الموازنة بين طرق ترجمة القوائم المالية

بصفة عامة توجد أربعة طرق محاسبية يمكن استخدامها في ترجمة القوائم المالية للفروع والمؤسساتالتابعة من العملة الأجنبية إلى عملة دولة المركز الرئيسي (المؤسسة الأم) والجدول الموالي يوضح الفروق بين الطرق الأربعة عند ترجمة عناصر الميزانية وقائمة الدخل.

الجدول رقم 1: يوضح الفروق بين الطرق الأربعة عند ترجمة عناصر الميزانية وقائمة الدخل

البيان	طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة	طريقة البنود النقدية وغير النقدية	الطريقة الزمنية	طريقة سعر الصرف الجاري
النقدية	C	C	C	C
حسابات المدينين	C	C	C	C
الاستثمارات المالية قصيرة الأجل	C	C	C	C
الاستثمارات المالية طويلة الأجل	H	C	H	C
المخزون السلعي	C	A	H	C
الأصول الثابتة	H	H	H	C
الالتزامات قصيرة الأجل	C	C	C	C
الالتزامات طويلة الأجل	H	C	H	C
حقوق الملكية	H	H	H	H
مصاريف مدفوعة مسبقا	C	H	C	C
إيرادات مستحقة	C	C	C	C
مصروفات مستحقة	C	C	C	C
إيرادات محصلة مسبقا	C	H	C	C

المصدر: لطفي أمين السيد أحمد، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة ، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008 0 8 152.

حيث: C : سعر الصرف الجاري

H : سعر الصرف التارخي

A : متوسط مرجح لأسعار الصرف خلال العام

3-طريقة الترجمة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم21:

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمعاملات بعملة أجنبية والعمليات الأجنبية ولذلك فإن المعيار يتناول بصفة أساسية ما يلي[8]:

- تحديد أسعار الصرف التي يجب استخدامها لقياس وعرض المعاملات بعملة أجنبية؛
- كيفية الاعتراف بالأثر المالي لفروق سعر الصرف في القوائم المالية.

إن تطبيق هذا المعيار يتطلب توضيح المصطلحات المستخدمة التالية [9]:

- **المنشأة الأجنبية:** هي منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع للمنشأة معدة التقرير تتم نشاطاتها في بلد غير بلد المنشأة معدة التقرير، وكذلك المنشأة الأجنبية التي تكون نشاطاتها ليست جزءا مكملا لنشاطات المنشأة معدة التقرير.
- **عملة التقرير:** هي العملة المستخدمة في عرض القوائم المالية.
- **العملة الأجنبية:** هي عملة عدا عملة التقرير للمنشأة.
- **سعر الصرف:** هو معدل التبادل بين عملتين.
- **فرق سعر الصرف:** هو الفرق الناتج عن نفس عدد وحدات العملة الأجنبية في عملة التقرير باستخدام أسعار صرف مختلفة.
- **سعر الإغلاق:** هو سعر الصرف بتاريخ الميزانية العمومية.
- **صافي الاستثمار في منشأة أجنبية:** هو حصة المنشأة معدة التقرير في صافي أصول المنشأة الأجنبية.
- **البنود النقدية:** هي أموال محتفظ بها وأصول والتزامات سوف تستلم أو تدفع بمبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتجديد.
- **القيمة العادلة:** هي المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به أو سداد الالتزام ما بين أطراف مطلقة وراغبة التعامل على أساس تجاري حر.

المعاملة بالعملة الأجنبية: هي معاملة محددة أو تتطلب التسوية بعملة أجنبية وهي تنشأ عن قيام المنشأة بما يلي:

- شراء أو بيع سلع أو خدمات أسعارها محددة بعملة أجنبية؛
- إقراض أو اقتراض أموال عندما تكون المبالغ المستحقة لها أو عليها محددة بعملة أجنبية؛
- إ جراء عقد تبادل عملة أجنبية هي طرفا فيه (غير منجز) بعد؛
- تمتلك أو تتخلص من أصول وكذلك تسدد التزامات محددة بعملة أجنبية .

تعتبر طريقة سعر الصرف الجاري هي الأسلوب الذي أقرته لجنة معايير المحاسبة الدولية لترجمة القوائم المالية من خلال ما يمليه معيارها المحاسبي الدولي الحادي والعشرين، ولا شك أن استعمال هذه الطريقة في ترجمة القوائم المالية للفروع والمؤسسات التابعة الأجنبية تتميز بالعديد من المزايا، لعل أهما ما يلي:[10]

-تعتبر هذه الطريقة أسهل الطرق وأقلها تكلفة عند التطبيق، فهي لا تتطلب تبويبا أو تمييزا معينا بين بنود القوائم المالية (سواء بنود متداولة أو غير متداولة أو بنود نقدية أو غير نقدية)؛

-هذه الطريقة أكثر ملائمة في حالة ثبات سعر الصرف أو عندما تكون التغيرات في أسعار الصرف بسيطة جدا، كما أنها تتفق مع مفاهيم التكلفة الجارية في تقييم الأصول كأحد المداخل المحاسبية لعلاج مشاكل

التضخم بسبب ما تحققه للمستخدمين من فائدة قصوى من خلال احتفاظها بنفس العلاقات بين البنود بعد الترجمة؛

–أن هذه الطريقة توفر الكثير من الجهود المبذولة في تسجيل وتتبع التغيرات في أسعار الصرف والاحتفاظ بها للعديد من السنوات والكثير من البلدان.

ولكن بالرغم م ن هذه الخصائص المميزة لهذه الطريقة، إلا أنها تتعرض للعديد من أوجه النقد لعل أبرزها ما يلي:

–إن اعتماد هذه الطريقة في ترجمة البنود غير النقدية على أساس أسعار الصرف الجارية قد يترتب عليه وجود تخفيضات أو زيادات غير حقيقية في قيمتها في حالة انخفاض أو ارتفاع أسعار الصرف؛

–كذلك ترجمة أرصدة بنود الإيرادات المحصلة مقدما والمصروفات المدفوعة مقدما بالسعر الجاري بالرغم من أنها تمثل أهدافا مالية تمت بالفعل وتتطلب ترجمتها مستقبلا باستخدام أسعار الصرف التاريخية لها.

4– ترجمة المعاملات المنجزة بالعملات الأجنبية وفقا للنظام المحاسبي المالي:

فيما يخص التعاملات بالعملات الأجنبية فقد ورد موضوعها وفقا للنظام المحاسبي المالي في القسم السابع من الفصل الثالث من الباب الأول تحت عنوان العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية، وذلك ضمن القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008 الصادر بالجريدة الرسمية العدد 19 الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها كمايلي[11]:

– تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها بالعملة الصعبة على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة، ويحتفظبهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ استهلاك، التنازل أو زوال الأصول.

– تحول الحسابات الدائنة والديون المحررة بالعملات الأجنبية إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به في تاريخ اتفاق الأطراف على العملية إذا تعلق الأمر بمعاملات تجارية، أو في تاريخ وضع العملات الأجنبية تحت التصرف إذا كان المقصود هو عبارة عن عمليات مالية.

– عندما يتم نشوء وتسوية حسابات دائنة أو ديون في السنة المالية نفسها، فإن الفوارق المثبتة قياسا إلى قيم الدخول، بسب تقلب ات سعر الصرف، تشكل خسائر أو أرباحا في الصرف يجب تسجيلها، حسب الحالة في الأعباء المالية أو في المنتجات للسنة المالية.

– إذا بقيت عناصر نقدية (الخزينة وعناصر أصول وخصوم الواجب استلامها أو دفعها بالنسبة إلى مبالغ من السيولة النقدية محددة أو غير قابلة للتحديد) محررة بالعملات الأجنبية في الميزانية حتى إقفال السنة المالية، فإن تسجيلها الأولي يصحح على أساس سعر الصرف الأخير المعمول به في ذلك التاريخ، الفوارق بين القيم

المسجلة أصلا في الحسابات (التكاليف التاريخية) وتلك الناتجة ع ن التحويل في تاريخ الجرد ترفع أو تنقص المبالغ الأصلية، وهذه الفوارق تشكل أعباء مالية أو منتجات مالية للسنة المالية.

– لكن إذا كانت العملية المعالجة بالعملة الصعبة متسقة من طرف الكيان بعملية متماثلة موجهة لتغطية تبعات تقلبات أسعار الصرف (تغطية مخاطر تقلبات سعر الصرف)، فإن أرباح أو خسائر الصرف لا تسجل في حساب النتائج إلا يناسب الخطر غير مشمول التغطية، وعندما تحدث ظروف تلغي كل أو جزء من خطر الخسارة في الصرف وجب تصحيح الحسابات المعنية في الميزانية تبعا لذلك.

كذلك قد أوردت الفقرة الثانية من المادة 126، أنه عندما يكون قرض بالعملة الصعبة، فإن فوارق الصرف الناتجة عن القرض بالعملات الأجنبية تدرج في تكاليف القرض إذا كانت مماثلة لتكاليف الفوائد.

ثالثا: المعالجة المحاسبية لعمليات بالعملة الأجنبية وفق النظام المحاسبي المالي:

1– التمييز بين مكاسب أو خسائر تغيرات أسعار الصرف

المكاسب: "هي الزيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) الناتجة عن العمليات العرضية أو الفرعية أو عن أي عملياتأخرى أو أحداث وظروف تؤثر على الوحدة المحاسبية، خلاف تلك التي تتمثل في إيرادات أو زيادة في استثمارات أصحاب رأس المال"[12].

الخسائر:" هي النقص في حقوق الملكية (صافي الأصول) الناتج عن العمليات العرضية أو الفرعية أو عن عمليات أو أحداث أو ظروف أخرى تؤثر على الوحدة المحاسبية، خلاف تلك التي تتمثل في مصروفات أو توزيعات لأصحاب رأس المال"[13].

ويترتب على التغيرات في أسعار الصرف مكاسب أو خسائر في التبادل، وتكون محققة أو غير محققة، ونعتبرها محققة عندما تحدث بالفعل وتنتج من تبادل عملة مقابل عملة أخرى، أي وجود معاملة فعلية تم فيها تبادل فعلي للمعاملات (شراء وبيع) وتحقيق مكاسب أو خسائر من ورائها، أما المكاسب والخسائر غير المحققة فليس هناك لأي تبادل في العملة وتنتج نتيجة لترجمة العملة الأجنبية وذلك عند تحويل القيم في أرصدة حسابات الشركة التابعة والمسجلة بالعملات الأجنبية إلى العملة المستخدمة في إعداد القوائم المالية الموحدة.

2– استخدام مدخل المعاملة الواحدة و مدخل المعاملة المزدوجة في تسجيل المعاملات بالعملة الأجنبية: عند تسجيل العمليات بالعملات الأجنبية وضعت الاجتهادات المحاسبية مدخلين لمعالجتها إما بتسجيلها في عملية واحدة أو اعتماد التسجيل المزدوج من خلال تقسيم العملية الأصلية إلى عمليتين جزئيتين في تاريخين مختلفين ويمكن توضيح ذلك من خلال الشرح الآتي:

أ– مدخل المعاملة الواحدة :

وتجدر الإشارة هنا إلى انه إذا كانت الشركة تقوم بإجراء إقفال للدفاتر قبل تاريخ السداد، فحسب هذا المفهوم إن الشركة في هذه الحالة لن تقوم بإعداد قيد التسوية ف نهاية لفترة حتى وأن كان هناك اختلاف في سعر

الصرف في ذلك التاريخ عن سعر الصرف في تاريخ الشراء ولكنها تقوم بإجراء القيود المتعلقة بتغير سعر الصرف في تاريخ السداد[14].

إلا أن هذا المدخل يعاني من بعض الانتقادات لعل أهمها:

-مخالفة هذا المدخل للمبدأ المحاسبي الذي ينص على استقلالية الدورات المحاسبية وتحقق الإيراد أو مقابلة الإيرادات بالتكاليف، حيث يتم تسوية فروق العملة عن طريق تعديل قيم حسابات المشتريات والمبيعات الخارجية سواء بالنسبة للعمليات المنتهية أو الممتدة، وقد تكون تلك الحسابات قد أقفلت في قائمة الدخل للسنة أو السنوات التالية؛

-كما أنه لا يتم الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة عن العملة، حيث تهمل التسوية الخاصة بتلك الفروقات في نهاية السنة المالية للمؤسسة، على اعتبار أن التسوية بإدخال التعديلات المترتبة على التغيرات في أسعار الصرف على حسابات المشتريات والمبيعات ذاتها؛

-عدم ملائمة المدخل لواقع وطبيعة الحسابات، حيث يتم جعل حساب المبيعات مدينا (وهو بطبيعته دائنا) أو جعل حساب المشتريات دائنا (وهو بطبيعته مدينا).

ب- مدخل المعاملة المزدوجة أو العمليتين المنفصلتين :[15]تعتمد هذه الطريقة على أن عمليتين منفصلتين، هما عملية الشراء أو البيع أو بمعنى آخر عمليتي الاستيراد والتصدير، والعملية الثانية تتمثل في السداد أو التحصيل، ونتائج كل عملية من مكاسب أو خسائر ينبغي أن لا تتأثر بأي قرارات أخرى.

لذلك فإن نتائج عمليات المشتريات والمبيعات الخارجية يتم تسجيلها في الجزء الخاص بها، بشكل مستقل عن عملية السداد أو التحصيل النقدي المترتبة عليها، والتي بدورها تتولد عنها مكاسب أو خسائر فروق عملة حقيقية، ومن ثم ينبغي تسويتها بالجزء المخصص لحساب الأرباح والخسائر فور عملية السداد أو التحصيل.

3- دراسة تطبيقية للمعالجة المحاسبية لعمليات بالعملة الأجنبية حسب النظام المحاسبي المالي:

سنتطرق إلى حالتين الأولى عملية استيراد والثانية عملية تصدير تمت بعملات أجنبية، وذلك بمعالجتها محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق بشكل كبير مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 21.

الحالة 01: وهي عملية استيراد (شراء) بمختلف التقلبات الممكنة لسعر الصرف.

1- قامت شركة المنار الجزائرية في 2016/02/03 بشراء بضاعة من عند أحد الموردين بفرنسا مقابل 200000 € (سعر الصرف 1 € = 110دج) على أن يتم التسديد باليورو في 2016/03/28 (سعر الصرف 1€ = 100دج) تم استلام البضاعة بتاريخ2016/02/15.

الجدول رقم 2: المعالجة المحاسبية: العملة الدينار الجزائري، (TVA = 19%)

380 4456		2016/02/03 من ح/ مشتريات بضاعة (200000€ x 110دج) ح/الدولة: رسوم قابلة للاسترجاع إلى ح/ موردو السلع والخدمات شراء بضاعة على الحساب من عند مورد فرنسي (سعر الصرف 1 € = 110دج)	22.000.000 4.180.000	26.180.000
30	381	2016/02/15 من ح/ مخزون بضاعة إلى ح/ مشتريات بضاعة ادخال البضاعة للمخزن	22.000.000	22.000.000
401	512 766	2016/03/28 من ح/ موردو السلع والخدمات إلى ح/ البنك (200000€ x 100دج x 1.19) ح/ أرباح الصرف (23800000 – 26180000) تسديد قيمة البضاعة للمورد الفرنسي (1€ = 100دج)	26.180.000	23.800.000 2.380.000

2-نفس المثال السابق لكن سعر الصرف في تاريخ التسديد 2016/03/28 كان 1€=115دج.

380 4456		2016/02/03 من ح/ مشتريات بضاعة (200000€ x 110دج) ح/الدولة: رسوم قابلة للاسترجاع إلى ح/ موردو السلع والخدمات شراء بضاعة على الحساب عند مورد فرنسي(سعر الصرف1€=110دج)	22.000.000 4.180.000	26.180.000
30	381	2016/02/15 من ح/ مخزون بضاعة إلى ح/ مشتريات بضاعة ادخال البضاعة للمخزن	22.000.000	22.000.000
401 666	512	2016/03/28 من ح/ موردو السلع والخدمات ح/ خسائر الصرف إلى ح/ البنك (200000€ x 115دج x 1.19) تسديد قيمة البضاعة للمورد الفرنسي (1€ = 115دج)	26.180.000 1.190.000	27.370.000

3– نفس المثال السابق لكن التسديد بتاريخ 2017/01/15 سعر الصرف بهذا التاريخ 1€= 100 دج وفي 2016/12/31 كان سعر الصرف 1€= 115دج

380 4456	 401	2016/02/03 من ح/ مشتريات بضاعة (200000€ x 110دج) ح/الدولة: رسوم قابلة للاسترجاع إلى ح/ موردو السلع والخدمات شراء بضاعة على الحساب من عند مورد فرنسي (الصرف 1 € = 110دج)	22.000.000 4.180.000	 26.180.000
30	 381	2016/02/15 من ح/ مخزون بضاعة إلى ح/ مشتريات بضاعة ادخال البضاعة للمخزن	22.000.000	22.000.000
666	 401	2016/12/31 من ح/ خسائر الصرف (200000€ x(115–110دج)x 1.19) إلى ح/ موردو السلع والخدمات اثبات تسوية زيادة سعر الصرف بنهاية الدورة (1€=115دج)	1.190.000	 1.190.000
401	 512 766	2017/01/15 من ح/ موردو السلع والخدمات إلى ح/ البنك (200000€ x 100دج x 1.19) ح/ أرباح الصرف (23800000 –27370000) تسديد قيمة البضاعة للمورد الفرنسي (1€ = 100دج)	27.370.000	 23.800.000 3.570.000

الحالة 02: وهي عملية تصدير (بيع) بمختلف التقلبات الممكنة على سعر الصرف.

1– قامت شركة المنار الجزائرية في 2016/02/03 ببيع بصاعة لأحد الزبائن بفرنسا مقابل 200000 € (سعر الصرف 1 € = 110دج) على أن يتم التسديد باليورو في 2016/03/28 (سعر الصرف 1€ = 100دج) تم تسليم البضاعة بتاريخ2016/02/15.

البضاعة المباعة مقيدة في دفاتر المؤسسة في ح/30 مخزون بضاعة بقيمة 18.000.000 دج.

الجدول رقم 3: المعالجة المحاسبية: العملة الدينار الجزائري، (TVA = 19%)

411		2016/02/03	26.180.000	
	700	من ح/ الزبائن (200000€ x 110دج x 1.19)		22.000.000
	4457	إلى ح/ مبيعات بضاعة ح/ الدولة: رسوم على المبيعات		4.180.000
		اثبات المبيعات ألآجلة للزبون الفرنسي (سعر الصرف 1 € = 110دج)		
600		2016/02/15	18.000.000	
	30	من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ مخزون بضاعة		18.000.000
		اخراج البضاعة المباعة من المخزن		
512		2016/03/28	23.800.000	
		من ح/ البنك (200000€ x 100دج x 1.19)		
666		ح/ خسائر الصرف	2.380.000	
	411	إلى ح/ الزبائن		26.180.000
		تحصيل قيمة البضاعة المباعة للزبون الفرنسي (1€ = 100دج)		

2- نفس المثال السابق لكن سعر الصرف في تاريخ التسديد 2016/03/28 كان 1€= 115دج.

411		2016/02/03	26.180.000	
	700	من ح/ الزبائن (200000€ x 110دج x 1.19)		22.000.000
	4457	إلى ح/ مبيعات بضاعة ح/ الدولة: رسوم على المبيعات		4.180.000
		اثبات المبيعات ألآجلة للزبون الفرنسي (سعر الصرف 1 € = 110دج)		
600		2016/02/15	18.000.000	
	30	من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ مخزون بضاعة		18.000.000
		اخراج البضاعة المباعة من المخزن		
512		2016/03/28	27.370.000	
		من ح/ البنك (200000€ x 115دج x 1.19)		
	411	إلى ح/ الزبائن		26.180.000
	766	ح/ أرباح الصرف		1.190.000
		تحصيل قيمة البضاعة المباعة للزبون الفرنسي (1€ = 110دج)		

3- نفس المثال السابق لكن التسديد بتاريخ 2017/01/15 سعر الصرف بهذا التاريخ 1€= 100 دج وفي 2016/12/31 كان سعر الصرف 1€= 115دج.

		2016/02/03		
411		من ح/ الزبائن (200000€ x 110دج x 1.19)	26.180.000	
	700	إلى ح/ مبيعات بضاعة		22.000.000
	4457	ح/ الدولة: رسوم على المبيعات		4.180.000
		اثبات المبيعات ألآجلة للزبون الفرنسي (الصرف 1 € = 110دج)		
		2016/02/15		
600		من ح/ بضاعة مستهلكة	18.000.000	
	30	إلى ح/ مخزون بضاعة		18.000.000
		اخراج البضاعة المباعة من المخزن		
		2016/12/31		
411		من ح/ الزبائن (200000€ x(115-110دج)x 1.19)	1.190.000	
	766	إلى ح/ أرباح الصرف		1.190.000
		اثبات تسوية زيادة سعر الصرف بنهاية الدورة (1€=115دج)		
		2017/01/15		
512		من ح/ البنك (200000€ x 100دج x 1.19)	23.800.000	
666		ح/ خسائر الصرف	3.570.000	
	411	إلى ح/ الزبائن		27.370.000
		تحصيل قيمة البضاعة المباعة للزبون الفرنسي (1€ = 100دج)		

خلاصة

إن معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر تناولا العديد من القضايا الهامة في المحاسبة، فمنها ما يتعلق بالقوائم المالية وخصائصها والمعلومات الواجب توفيرها وأخرى اهتمت بالمعاملات الأجنبية والتي تشكل موضوعا هاما يؤثر بطريقة مباشرة على الوضعية المالية للمؤسسة والسعي لتقديم الطريقة المثلى لمعالجة فروق الصرف وترجمة القوائم المالية، كل عملية تجارية أو مالية تتم بعملة أجنبية تسجل بسعر الصرف بتاريخ إبرام الصفقة، ولكن عند التسديد الفعلي يرتفع أو ينخفض هذا السعر ويتحقق فرق بين القيمتين تحقق من خلاله المنشأة أرباح أو خسائر سعر الصرف تسجل ضمن حسابات الدخل أو المصروف حسب الحالة، أما فيما يخص عملية ترجمة القوائم المالية لغرض توحيدها مع القوائم المالية للشركة الأم فتعتبر عملية أساسية وضرورية

لإظهار المركز المالي ونتائج أعمال الشركة متعددة الجنسيات ككل، وعليه يمكن استخلاص أنه بتاريخ الميزانية الختامية16:

– يجب التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام سعر الإقفال؛

–يجب التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالتكلفة التاريخية والمحددة بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف بتاريخ المعاملة؛

–يجب التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالقيمة العادلة والمحددة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف السائدة عند تحديد تلك القيم.

– بالنسبة للنظام المحاسبي المالي فقد تطرق لأول مرة لمحاسبة العملات الأجنبية، كما أدرج محاسبة التغطية أي امكانية تغطية خطر الصرف ومعالجته محاسبيا عن طريق المؤونات، لكن النص المقتضب الذي جاء به فيما يخص تغطية خطر الصرف غير واضح؛

كما يجب إدراج المعلومات التالية في ملحق القوائم المالية كما يلي:

–تحديد مصادر مبالغ فارق صرف العملات الأجنبية المدرجة في حساب نتائج المؤسسة، بالإضافة إلى تلك المدرجة في حسابات رؤوس الأموال الخاصة؛

–كيفية تشكيل التغطية من مخاطر سعر الصرف؛

– كل المعلومات المتعلقة بالمعاملات مع الخارج التي من شأنها تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية.

الهوامش والمراجع:

[1]- Julian Jean-Jacques, Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, 2éme édition, Foucher, Vanves, 2007, p 147.

[2]– أبو زيد محمد المبروك ، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية ، الطبعة الأولى، ايتراك للنشر، والتوزيع، مصر، 2005 a:502.

[3]– أمين السيد أحمد لطفي (2004). المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية. الدار الجامعية. مصر .ص. 144–145.

[4]– تشوي فردريك ، وآخرون، تعريب زايد محمد عصام الدين ، المحاسبة الدولية ، درا المريخ للنشر، الرياض، 2004 2 0 244.

[5] – Rachida Boursali, les normes comptables du scf, aloulfia talita, 2010, p151.

[6]– سامي اسحاق كساب، المشاكل المحاسبية المعاصرة، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة العالم الأمريكية، القاهرة ، 2006 6 0 48.

[7]– شوقي طارق، أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر بباتنة، جوان 2009 4 902.

[8]- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ج 1 2006 0 6 : 510.

[9]- المعيار المحاسبي الدولي رقم 21.

[10]- شحاتة أحمد بسيوني، علي عبد الوهاب نصر، المحاسبة المالية المتقدمة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والأمريكية والعربية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007 7 0 361.

[11]- المادة 137 من القانون رقم 11/07، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.

[12]- الشيرازي. عباس مهدي، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990 0 9 248.

[13]- المرجع السابق، ص 248.

[14]- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2008 4 ص173.

[15]- المرجع السابق، ص 175.

[16]- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2010 0 0 200.