الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي
Université Echahid Hamma Lakhdar-El oued
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
المجلس العلمي للكلية
Faculté des sciences économiques, commerciales et sciences de gestion

الرقم: 434 /م ع/ ك ع ا ق ت و ع ت/2022 الـوادي في: 2022/05/15

شهادة اعتماد دروس عبر الخط

يشهد رئيس المجلس العلمي لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي على أن:

د/ محمد فيصل مايدة ..... أستاذ محاضر أ

قدم للمجلس العلمي للكلية عن طريق اللجنة العلمية لقسم العلوم المالية والمحاسبية دروس عبر الخط في مقياس **مشاكل محاسبية معاصرة** مقدمة لطلبة سنة أولى ماستر علوم مالية ومحاسبية تخصص محاسبة، للموسم الجامعي 2022/2021.

وبعد التقارير الايجابية المقدمة من طرف لجنة القراءة والتحكيم. فإنه يتم اعتماد الدروس عبر الخط وترفع في موقع الدروس عبر الخط https://elearning.univ-eloued.dz/course2

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي
Université Echahid Hamma Lakhdar - El-Oued

رئيس المجلس العلمي

رئيس المجلس العلمي لكلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير
أ.د إلياس شاهد

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمّه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

دروس عبر الخط موجهة لطلبة السنة أولى ماستر
تخصص: محاسبة

دروس عبر الخط في مقياس مشاكل محاسبية معاصرة

من إعداد الدكتور: محمد فيصل مايده
أستاذ محاضر صنف " أ " جامعة الوادي

الموسم الجامعي: 2020-2021

تمهيد

لقد أصبحت الحاجة ماسة بعد النمو الهائل للتجارة الدولية وانتشار الشركات متعددة الجنسيات العملاقة بالإضافة إلى تزايد الطلب العالمي على السلع والخدمات إلى وجود تنسيق وتوافق في مجال المحاسبي، بل لا بديل عن إعداد معايير محاسبة تتعامل بها كافة المؤسسات خاصة الدولية منها، عند إعداد قوائمها المالية، ولأهمية المحاسبة الدولية وحتمية تطبيقها في الشركات الدولية المختلفة سواء في تعاملاتها أو في قوائمها المالية، تم تخصيص معيار محاسبي دولي خاص بها، فلقد أصبح اليوم من الصعب على أي مؤسسة أو شركة، خاصة الدولية منها ممارسة كل نشاطاتها بعملتها المحلية ودون الارتباط بالتعامل بعملات أجنبية مختلفة في تسديد أو تحصيل بعض الصفقات بعملات أجنبية، أو في إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات التابعة المنتشرة في دول مختلفة ومعدة بعملات مختلفة، وبالتالي كان لتقلبات أسعار صرف العملات بشكل مستمر نتيجةً للمتغيرات الاقتصادية والسياسية والمالية آثار كبيرة على نتيجة نشاط المؤسسات الاقتصادية ومراكزها المالية، فكان لزاما على الهيئات المهنية للمحاسبة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية حاليا أن تحوي هذه الآثار من خلال وضع المعالجات المحاسبية المناسبة التي تعزز من موضوعية وفائدة مخرجاتها وتلبية احتياجات مستخدميها على المستوى الدولي والإقليمي أو المحلي، فسيتم تناول المشاكل المحاسبية لترجمة العمليات والقوائم المالية الأجنبية وطرق معالجتها، وذلك بتطرق إلى العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية والمعاملات بالعملات الأجنبية والتي تعد الإشكالية الرئيسية لدراستنا في المحور الأول، وفي المحور الثاني فسنتطرق لطرق المحاسبة عن المعاملات التي تتم بعملات أجنبية، وفي المحور الثالث سنتناول المحاسبة عن ترجمة القوائم المالية الأجنبية، أما في المحور الأخير سنحاول عرض حالات تطبيقية للمعالجة المحاسبة للعمليات الأجنبية.

المحور الأول: معايير المحاسبة الدولية والمعاملات بالعملات الأجنبية

في هذا المحور سيتم التعرف على المحاسبة الدولية وذلك من خلال استعراض مفهوم المحاسبة الدولية و أهم أبعادها في أولا، أما ثاني ا نستعرض التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية وأخير اً سنتناول المعايير التي عالجت المعاملات التي تتم بعملات أجنبية.

أولا: الإطار العام للمحاسبة الدولية

من خلال هذا العنصر سوف نتناول مفهوم وأهمية المحاسبة الدولية، العوامل المؤثرة فيها والمشاكل التي تواجهها.

1. مفهوم المحاسبة الدولية

بوجه عام لم يتم يتوصل حتى الآن إلى تعريف متفق عليه عالميا للمحاسبة الدولية حيث قد يرى البعض أن المحاسبة الدولية هي الإطار الدولي لمختلف الأساليب و الإجراءات التي تهدف إلى قياس وعرض نتائج الأحداث والمعاملات التجارية الدولية، ويرى البعض الآخر أن المحاسبة الدولية هي أحد الفروع المحاسبية التي تهتم بالأساليب والمشكلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات المالية بمختلف أشكالها للشركات الدولية أو متعددة الجنسيات، كما قد يشار إليها بأنها تمثل مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة والمقبولة عموما على المستوى الدولي بهدف تنظيم الممارسة العملية للمهنة رغم وجود بعض الاختلافات غير الجوهرية بين بعض الدول.

ويمكن تعريف المحاسبة الدولية بأنها "تهتم بوضع إطار نظري وعملي على مستوى دولي للممارسات والمقارنات المحاسبية المختلفة الناتجة عن أحداث أو عمليات اقتصادية أو مصالح تتخطى حدود أكثر من دولة" ، وعموما يمكن القول أن مصطلح المحاسبة الدولية يدل على وجود تعامل مالي ومحاسبي بين أكثر من شركة وفي أكثر من دولة، فهي التي تؤثر على بيانات التقارير المالية ومن ثم فهي تشمل المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، وكذلك عملية مراجعة ومراقبة الحسابات و كذا التحليل المالي الدولي.

مما سبق يتضح أن المحاسبة الدولية تعكس تطور الفكر المحاسبي للخروج من نطاق الممارسات الإقليمية إلى مواجهة المشاكل المحاسبية في الإطار الدولي. وتأسيسا على ما تقدم نستنتج أن المحاسبة الدولية هي عبارة عن:

- المحاسبة عن المعاملات والصفقات الدولية والفروع الأجنبية؛
- المحاسبة المقارنة وذلك بإجراء مقارنات للمبادئ والطرق المحاسبية بين الدول المختلفة؛
- المحاسبة العالمية وذلك من خلال محاولات التوافق والتوحيد المحاسبي فيما بين المعايير المحاسبية المختلفة لدول العالم.

2. أهمية وأهداف المحاسبة الدولية

1.2. أهمية المحاسبة الدولية: تكمن أهمية المحاسبة الدولية بصفة عامة في توفير المعلومات الضرورية واللازمة، والتي يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات الإقتصادية، فالمحاسبة تمثل النشاط الخدمي الذي يوفر المعلومات المالية الكمية، وذلك بهدف تقديم خدمات لمستخدمي البيانات المحاسبية لاتخاذ القرارات اللازمة، وبالتالي تساعد في

عمل الاختيارات المنطقية من بين الاستخدامات البديلة للموارد النادرة عند القيام بالأنشطة التشغيلية والاقتصادية، ومن خلال ما تقدم يمكن أن نرى العلاقة بين المحاسبة وعملية اتخاذ القرارات، حيث عادة ما يتم توفير المعلومات من خلال تقارير تمثل المخرجات النهائية للنظام المحاسبي والتي تتكون من خلال البيانات المتولدة من الأنشطة والأحداث الاقتصادية. لهذا السبب كان من الأهمية بمكان دراسة المحاسبة الدولية، وهناك أسباب تقف وراء زيادة الاهتمام بها والتي من أبرزها:

1. الاهتمام المتزايد من قبل العديد من الهيئات والمنظمات المحاسبية المهتمة بعملية تحقيق أكبر قدر من التجانس والتوافق في الطرق والأساليب والإجراءات المحاسبية بين مختلف الدول محاولة الوصول إلى لغة محاسبية مشتركة تعمل على تسهيل انتقال رؤوس الأموال والبضائع والخدمات عبر الحدود الإقليمية والدولية؛

2. التباين في الظروف أو العوامل البيئية بين الدول متضمنة الجوانب الإقتصادية والسياسية والاجتماعية؛

3. تزايد حجم التجارة الدولية والاستثمار الدولية ونشوء الشركات الدولية ومتعددة الجنسيات وما يصاحبها من مشكلات محاسبية؛

4. تركيز جهود أدبيات مهنة المحاسبة نحو التوصل إلى مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية تحكم الممارسة المهنية تتعدى نطاق الحدود الإقليمية نتيجة لزيادة الإهتمام من جانب المستثمرين والشركات الدولية والتكتلات الإقتصادية والدول النامية التي ترغب في تطوير النظم المحاسبية حتى تواكب المتغيرات والمتطلبات ذات الصلة بعصر العولمة.

2.2. أهداف المحاسبة الدولية: ترمي المحاسبة الدولية كما وردت في الأدبيات المحاسبية إلى تحقيق عديد من الأهداف لعل أبرزها دراسة الأنظمة المحاسبية في الدول المختلفة للتوصل إلى النظم الأكثر ملائمة لاحتياجات تلك الدول، والتوصل إلى أسس وقواعد محاسبية دولية يمكن الاستعانة بها لتطوير الأنظمة المحاسبية المحلية، بجانب توفير المعلومات المحاسبية الملائمة وذات المصداقية، فضلا عن إظهار أسباب اختلاف المعلومات المحاسبية في التقارير المالية للشركات الدولية، ومساعدة معرفة مدى تأثير النظم المحاسبية المختلفة على تطوير اقتصاديات الشركات الدولية المختلفة بالإضافة إلى تعريف المحاسبين والمهنيين بأسباب تطبيق النظم المحاسبية المختلفة في الدول المختلفة.

3. المشاكل التي تواجه المحاسبة الدولية

لاشك أن ممارسة المحاسبة الدولية تواجهها عديد من المشاكل التي تتميز بها والتي من أبرزها:

1. مشاكل تحويل العملة ولاسيما مع تقلب وتذبذب بعض العملات في مواجهة عملات لدولة أخرى؛

2. مشكلة إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات التي لها فروع عديدة في بلدان مختلفة تطبق معايير وأنظمة محاسبية مختلفة؛

3. مشاكل التضخم والتغيرات في القوة الشرائية لوحدات النقد؛

4. اختلاف القوانين الضريبية بين مختلف الدول خاصة في معاملة الشركات الأجنبية، الأمر الذي يوجد حتما مشكلات محاسبية ذات علاقة؛

5. مشكلة اختلاف الأنظمة المحاسبية فيما يخص القواعد والمبادئ والطرق المحاسبية بين الدول؛

6. مشكلة اختلاف نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية (*) ودرجة تقدمها ونوعية التقارير والبيانات التي ترتبط بالشركات والمعايير المرتبطة التي يتم تطبيقها؛

7. مستوى الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية وأسس ومعايير إعدادها؛

8. اختلاف وتباين طرق ووسائل المراجعة من دولة إلى أخرى وتباين معايير المراجعة من بلد لآخر؛

9. نظم المحاسبة المقارنة والتي تعتبر من أبرز المشكلات التي تواجه وضع معايير محاسبية دولية متفق عليها لتطبيقها على الشركات في الدول المختلفة، حيث يتطلب الأمر حصر الإختلافات في المعايير المحاسبية بين هذه الدول وموائمتها وتوحيدها.

4. العوامل المؤثرة في المحاسبة الدولية

هناك جملة من العوامل التي لها تأثير مباشر على المحاسبة الدولية، هذه العوامل يمكن إجمالها في العناصر التالية:

1. الإقتصاد العالمي الحديث: إن التقدم الموجود في الأسواق العالمية نتيجة للتكتلات الإقتصادية الدولية، ووجود شركات عالمية متضامنة فيما بينها، بحيث تجمع شركاء مختلفين في الجنسية بغية الوصول إلى هدف تعظيم الأرباح، هذه المعاملات بين الشركاء الاقتصاديين على المستوى الدولي لها تأثير على مجريات وطبيعة المحاسبة الدولية.

2. الشركات الدولية: هي الشركات التي تباشر أنشطتها الاقتصادية في أكثر من دولة عن طريق شبكة من الفروع أو القطاعات، أو الشركات المستثمرة فيها، أو الشركات التابعة، وهي عادة تنتشر في أكثر من دولة، بحث تستفيد من المزايا النسبية لوفرة الموارد في مكان دون آخر، ولا شك أن انتشار هذا النوع من الشركات في مختلف بلدان العالم يتطلب وجود أنظمة محاسبية ومعايير دولية موحدة لتحقيق متطلبات المستثمرين الأجانب والمحليين.

3. الإستثمار الأجنبي المباشر: يتم الاستثمار الأجنبي عن طريق الشركات الدولية، وذلك بتحويل رؤوس الأموال والأصول التكنولوجية من دولة إلى دولة أخرى، وهذا بهدف توسيع أسواق هذه المؤسسات في بلدان مختلفة، وحتى يتم ترجمة هذه المعاملات ينبغي الإعتماد على ما يسمى بالمحاسبة الدولية، وبتالي يكون لهذه الإستثمارات تأثير على المحاسبة الدولية، وذلك من خلال عمليات الصرف الأجنبي وترجمة العملات الأجنبية بهدف المعالجة المحاسبية وإعداد القوائم المالية.

4. النظام النقدي العالمي: من خلال نظام أسعار الصرف وتدفق رؤوس لأموال والتعديلات التي تطرأ على موازين المدفوعات نتيجة لهذا النظام، ولاشك أن أبرز الأمثلة على تأثير النظام النقدي العالمي على المحاسبة الدولية هي مشكلة أسعار الصرف، على اعتبار أن المعاملات بالعملة الأجنبية تعتبر أهم العناصر في المحاسبة الدولية.

ثانيا مدخل لمعايير المحاسبة الدولية

سنتناول تطور معايير المحاسبة الدولية من خلال إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى أن حل محلها مجلس معايير المحاسبة الدولية وكذا لجان التفسير الخاصة بها.

1. التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية

ترجع فكرة التوحيد المحاسبي العالمي وضرورة التنسيق بين المعايير المحاسبية إلى المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين الذي عقد في سنة 1904 في مدينة سانت لويس بأمريكا، بحيث تمت مناقشة ومقارنة المبادئ المحاسبية وحتى الممارسات المحاسبية في الدول الكبرى في العالم، ومنذ ذلك التاريخ تم عقد اجتماعات ومؤتمرات عديدة لتنمية مهنة المحاسبة وأدائها ومناقشة المشكلات وتبادل الخبرات ووجهات النظر من أجل التقليل من الإختلافات بين معايير المحاسبة التي تطبقها الشركات من دولة لأخرى وتضييق الفوارق فيما بينها، وفي سنة 1972 انعقد المؤتمر الدولي للمحاسبين في سيدني بأستراليا، حيث اتخذت فيه قرارات هامة وذلك بإنشاء هيئتين يمكن أن تكون لهما المقدرة على التعامل مع المشكلات المحاسبية الدولية والاختلاف بين الأنظمة المحاسبية التي تستخدمها الدول المختلفة، فقد تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) سنة 1973 والإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

2. لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)

تعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية هيئة مستقلة ولا تخضع لسلطة أي حكومة أو منظمة مهنية معينة، تكونت في سنة 1973 بعضوية هيئات محاسبية مهنية من تسع دول، بهدف الوصول إلى توحيد في المبادئ المحاسبية المطبقة على المستوى الدولي وبالتالي تضييق الهوة بين الاختلافات المحاسبية بين الدول من خلال:

- اقتراح وإصدار معايير محاسبية تمثل الأساس في إعداد وعرض القوائم المالية وكذلك العمل على تشجيع الدول والمنظمات على مراعاتهم وقبولهم لهذه المعايير عالميا؛
- العمل بشكل عام على تحسين وتوافق اللوائح والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية.

وقد انضم إلى هذه الهيئة بعد تأسيسها عدد كبير من المنظمات المهنية حيث بلغ عدد المنظمات المحاسبية الأعضاء أكثر من 140 منظمة مهنية للمحاسبة تمثل 112 دولة وتضم أكثر من 2 مليون محاسب عبر العالم، وقد أصدرت هذه الهيئة (41) معيار محاسبي دولي، كما تم إصدار أكثر من 34 تفسير لتلك المعايير من طرف لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (SIC) لغاية نهاية سنة 2000، وتقوم كذلك بإصدار وإعداد نشرات وكتيبات ومطبوعات تساعد على فهم وتتبع مختلف الممارسات المحاسبية.

وفي سنة 2001 تم تعديل اسم اللجنة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وتم كذلك تعديل مسمى معايير المحاسبة الدولية (IAS) إلى معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، وقد تم إصدار 9 معايير تقارير مالية دولية لغاية سنة 2009، وكذلك تمت مراجعة 17 معيار من معايير المحاسبة الدولية (IAS) حيث

تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء بعض منها فانخفض عددها إلى 30 معيار، كذلك تم تغيير تسمية لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (SIC) لتصبح لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية ((IFRIC والتي أصدرت 12 تفسير لغاية 2007/1/1.

3. ماهية معايير المحاسبة الدولية: قبل التطرق إلى تعريف المعيار المحاسبي الدولي، يجب الوقوف أولا عند مفهوم المعيار بشكل عام، حيث نجد أنه يتكون من:

المعيار: لغويا يعود أصل كلمة معيار (Norme) إلى الكلمة اللاتينية (Norma) والتي تعني بمفهومها الأصلي أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة وتسمح بالقياس الهندسي (الكوس-Eqerre).

أما **اصطلاحا** فيقصد به القاعدة، حيث ترادف مصطلح (Norma) مع مفهوم القاعدة ((Règle النموذج أو المثال، أي أن المعيار يعتبر كقاعدة متفق عليها بين الجميع ومقياس لوصولهم إلى معرفة شيء ما وتحديد ميزاته بدقة. كما يمكن اعتباره النمط الذي يتضمن القواعد والسياسات الملائمة للتطبيق والحكم والمقارنة من أجل تقييم الأداء في ظروف معينة.

وحسب المنظمة المحاسبية للمعايرة (ISO)، فإن "المعيار هو وثيقة تم إعدادها بصفة جماعية ومصادق عليها من قبل هيئات معترف بها، وهذه المعايير تعالج مشاكل مشتركة ومتكررة، وهي قواعد تعطي مواصفات لأنشطة مختلفة بهدف ضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين".

وعليه المعيار المحاسبي هو "بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التوصيل المناسب".

وانطلاقا مما سبق يمكن القول بأن المعيار المحاسبي الدولي هو مجموعة من المبادئ والقواعد المحاسبية المقبولة قبولا عاما على المستوى الدولي، تصدرها هيئات مهنية وقانونية لتحديد ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي في المحاسبة من إعداد الحسابات وعرضها بالقوائم المالية، والأسس العامة المتفق عليها للتطبيق المحاسبي السليم بهدف ضبط أداء الممارسة المحاسبية.

والمقصود بالمعيار المحاسبي الدولي هو المعايير والتفسيرات التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية وتتضمن ما يلي:

- **معايير التقارير المالية الدولية ((IFRS**: والتي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ((IASB، وقد صدر منها 9 معايير لغاية 2009.

- **معايير المحاسبة الدولية (IAS)**: وكانت تتولى إصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) قبل أن يتم تغيير اسمها لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، حيث أصدرت اللجنة 41 معيارا لغاية نهاية عام 2000، ثم تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء بعض منها فانخفض عددها إلى 30 معيار.
- **التفسيرات التي صدرت عن لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (SIC)**، وقد صدر منها 34 تفسير لغاية نهاية سنة 2000.
- **التفسيرات التي تصدر عن لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC)**: وقد صدر عنها 12 تفسيرا لغاية 2007/01/01.

4. خصائص معايير المحاسبة الدولية: تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص أهمها:

- قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة، دون إهمال وجهة نظر الهيئات الوطنية.
- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية، حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير، و هو ما اكسبها نوعية عالية من الجودة.
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إذ أن أهم ما يميز المعايير ليس ما تسمح به بل ما تمنعه.
- غير إجبارية لأنها ليست لها صفة القانون أو التنظيم.

ثالثا. معالجة معايير المحاسبة الدولية للمعاملات بعملات أجنبية

سوف نستعرض المعايير التي عالجت مشكلة المعاملات التي تتم بعملات أجنبية وكذا ترجمة القوائم المالية، من خلال التطرق للمعيار رقم (21) و بعض المعايير المرتبطة به.

1. المعيار المحاسبي الدولي رقم (21) "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"

1.1. لمحة تاريخية عن المعيار (IAS21): عرف المعيار المحاسبي الدولي (IAS21) المعدل والذي تم اعتماده من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية في النسخة المعاد صياغتها في 10 جانفي 2008 عدة تطورات من أهمها:

في ديسمبر 1977 نشرت مسودة العرض 11E للمحاسبة المعاملات الخارجية وترجمة القوائم المالية الخارجية، ليليها عرض المسودة الإضافية 23E للمحاسبة عن آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي في مارس 1982، وفي جويلية 1983 تم صدور المحاسبي الدولي رقم 21 "المحاسبة عن التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي"، لتكون تاريخ سريانه في 1 جانفي 1985، وفي ماي 1992 صدرت مسودة العرض 44E "آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي"، وفي ديسمبر 1993 تم إصدار المعيار (21IAS) المعدل "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"، ليصبح ساري المفعول ابتداء من 1 جانفي 1995، و في 18 ديسمبر

2003 تم إصدار النسخة المنقحة للمعيار المحاسبي الدولي 21 من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) حيث تمت إعادة صياغته ليصبح ساري المفعول على التقارير المالية الصادرة ابتداء من 1جانفي 2005، وفي ديسمبر 2005 تم القيام بتعديلات ثانوية عليه والمتعلقة بصافي الإستثمار في عمليات أجنبية ليتم سريانها في 1 جانفي 2006، وفي 10 جانفي 2008 تم إدخال بعض التعديلات على هذا المعيار نتيجة اندماج الأعمال المتعلقة بالتنازل عن العمليات الخارجية (أصول مثلا) وفي 1 جويلية 2009 دخلت هذه التعديلات حيز التنفيذ.

أما التفسيرات المتعلقة بهذا المعيار (21IAS) فهي:

تم إصدار أول تفسير من طرف لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية تحت تسمية 7SIC المتعلق بإدخال ترجمة عملة الأورو، ثم إصدار التفسير 11SIC المتعلق بعمليات الصرف الأجنبي – رسملة الخسائر الناجمة عن الإنخفاضات الحادة في سعر العملات – وقد تم إدراج 11SIC في تعديلات سنة 2003 للمعيار المحاسبي الدولي21IAS، ثم جاء التفسير 19SIC والمتعلق بالإبلاغ عن العملات – قياس وعرض القوائم المالية بموجب المعيار IAS21 والمعيار IAS29 – وقد تم إدراج 19SIC في تعديلات سنة 2003 للمعيار IAS21، وبعدها جاء التفسير 30SIC والمتعلق بعملة التقرير – الترجمة من عملة القياس إلى عملة العرض – وقد تم إدراج 30SIC في تعديلات سنة 2003 للمعيار21IAS، وبعدها جاء أول تفسير من طرف لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية تحت تسمية 16IFRIC والمتعلق بالتغطية (التحوط) لصافي الإستثمار في العمليات الأجنبية.

2.1. هدف المعيار: يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (21) إلى بيان كيفية المعالجة المحاسبية للمعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية، حيث يبين هذا المعيار كيفية ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة إلى عملة التقرير الشركة القابضة، وبشكل رئيسي يهدف المعيار إلى تحديد أسعار الصرف الواجب استخدامها في عملية ترجمة المعاملات الدولية التي تتم بعملات أجنبية وأسعار الصرف الواجب استخدامها لترجمة القوائم المعدة بعملة أجنبية، وتحديد كيف يتم إظهار فروقات أسعار الصرف (الخسائر والمكاسب) في القوائم المالية أي كيفية الإبلاغ عن آثار التغيرات (التقلبات) في أسعار الصرف في القوائم المالية للمنشأة.

3.1. نطاق المعيار: يجب أن يطبق هذا المعيار في:

- المحاسبة عن المعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية .
- ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إعداد عند القوائم المالية الموحدة كليا أو جزئيا.

4.1. المعاملات بالعملات الأجنبية: قد حدد المعيار الدولي رقم (21) المعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية بأنها المعاملات التي ينتج عنها التزامات للمؤسسة أو عليها تتم تسويتها بعملة أجنبية وهي:

- عمليات البيع والشراء؛

- الإقراض أو الإقتراض؛
- أن تصبح طرفا في عقود تبادل عملة أجنبية لم يتم بعد؛
- تمتلك أو تتنازل عن أصول وكذلك عندما تنشأ لها أو عليها التزامات تتم تسويتها بعملة أجنبية.

يجب أن تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة، ويبين المعيار كيفية المعالجة عند إعداد القوائم المالية كما يلي:

1. استخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ المعاملة؛

2. إن لم يتم تسوية المعاملة في نفس الفترة المحاسبية التي تمت فيها، فإن البنود النقدية يتم ترجمتها عند سعر الإقفال(*) (سعر الصرف الفوري في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي)؛

3. يتم التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالتكلفة التاريخية والمحددة بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ المعاملة؛

4. يتم التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالقيمة العادلة والمحددة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف السائدة وقت تحديد تلك القيمة؛

5.1. الاعتراف بفروقات الصرف:

- إن فروقات الصرف الناشئة عن تسوية بنود نقدية أو عند التقرير عن بنود نقدية للمنشأة بمعدلات صرف مختلفة عن تلك التي سبق وأن سجلت بها أوليا خلال الفترة أو تم التقرير عنها في قوائم مالية سابقة, يجب الاعتراف بها كدخل أو كمصروف في تلك الفترة التي نشأت فيها.
- يجب أن تصنف فروقات الصرف الناتجة عن التزام محدد بعملة أجنبية لتغطية صافي استثمار المنشأة في منشأة أجنبية كحق ملكية في القوائم المالية وذلك إلى حين التخلص من صافي الإستثمار، حيث يجب حينئذ الإعتراف بهذه الفروقات كدخل أو كمصروف.

6.1. العمليات الأجنبية: تتمثل العملية الأجنبية في أحد الشركات التابعة أو الحليفة أو مشروع مشترك أو أحد الفروع أو الأنشطة التي يتم القيام بها في أحد البلدان بخلاف البلد الذي تعمل فيه المؤسسة وعليه تتم ترجمة العمليات الأجنبية كما يلي:

1. يجب ترجمة كافة عناصر الأصول والخصوم (النقدية وغير النقدية) للمنشأة الأجنبية بسعر الإقفال؛

2. يجب ترجمة بنود الدخل والمصاريف للمنشأة الأجنبية حسب أسعار الصرف بتواريخ العمليات(*□), ما عدا إذا كانت المنشأة الأجنبية تضع تقاريرها بعملة اقتصاد عالي التضخم , حيث في هذه الحالة يجب ترجمة بنود الدخل والمصاريف بسعر الإقفال؛

3. يجب تصنيف كافة فروقات الصرف الناتجة كحقوق ملكية حتى يتم التخلص من صافي الاستثمار؛

4. عند التخلص من المنشأة الأجنبية فإنه يجب الاعتراف بالمبلغ المتجمع لفروقات الصرف المؤجلة التي تعود لتلك المنشأة الأجنبية كدخل أو مصروفات في نفس الفترة التي يتم الاعتراف بها في المكسب أو الخسارة من التخلص.

2. عرض بعض المعايير الدولية المرتبطة بالمعيار رقم (21)

1.2. المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) "عرض القوائم المالية": إن هذا المعيار يتناول أهم الصفات والطرق التي يتم إعداد القوائم بها لكي تتميز بالموضوعية و الملائمة المطلوبتين من مستخدميها لكي يتخذوا قراراتهم على إثرها، وتهدف القوائم المالية ذات الإستخدام العام إلى التزويد بمعلومات عن المركز المالي، الأداء المالي (نتيجة الأعمال)، التدفقات النقدية، والتغيرات في حقوق الملكية المتعلقة بمؤسسة معينة لمستخدمي هذه القوائم لغايات اتخاذ القرارات الإقتصادية، وعليه يجب الاعتراف في القوائم المالية بأثر التقلبات في أسعار الصرف.

2.2. المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) " المحاسبة عن ضرائب الدخل ": تعتبر الضرائب من المواضيع الهامة التي يتم تنظيم أمورها المحاسبية في الغالب بموجب تشريعات محلية، و يتجلى الإهتمام بالضريبة في علم المحاسبة من خلال تخصيص معيار محاسبي لها، و الذي يختص بالمعالجات والمشاكل المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبي، فقد لا تتفق نتيجة الأعمال مع الربح الخاضع للضريبة أو ما يسمى بالوعاء الضريبي حيث يتطلب الأمر تعديل الربح المحاسبي بما يتوافق مع القوانين و التشريعات الضريبية المحلية للوصول إلى الربح الضريبي. وعليه يمكن أن تكون مكاسب وخسائر ترجمة المعاملات بالعملات الأجنبية وفروقات الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية آثار ضريبية مصاحبة تجري المحاسبة عنها بموجب هذا المعيار.

3.2. المعيار المحاسبي الدولي رقم(39) "الأدوات المالية: الاعتراف و القياس": لقد أقر هذا المعيار محاسبة التغطية (**التحوط**) لثلاثة أنواع من المخاطر، ويمكن تصنيف هذه المخاطر على النحو التالي:

1. تغطية المخاطر المتعلقة بالقيمة العادلة؛
2. تغطية المخاطر المتعلقة بالتدفقات النقدية؛
3. تغطية المخاطر المتعلقة بالعملة الأجنبية.

ولتجنب هذه المخاطر أو التخفيف من حدتها يتم التغطية لها بإستخدام أساليب وتقنيات عديدة .

المحور الثاني: المحاسبة عن المعاملات بالعملات الأجنبية

المعاملات بعملات أجنبية هي تلك المعاملات المعبر عنها أو تم إبرامها أو سيتم تسويتها بعملة أجنبية، فإذا ما قامت الشركة بمعاملات أجنبية فإنها ستواجه مشاكل محاسبية متعلقة بترجمة المعاملات الأجنبية إلى العملة المحلية وكيفية إثباتها، وعليه سنتناول في أولا ماهية المحاسبة عن هذه المعاملات ثم نتناول الطرق المحاسبية في معالجة المعاملات التي تتم بعملات أجنبية وسنتناول طرق وأساليب التغطية أو التحوط عن هذه المعاملات.

أولا: ماهية المحاسبة عن المعاملات بالعملات الأجنبية

1. مفهوم المحاسبة عن المعاملات بالعملات الأجنبية

المعاملات الأجنبية هي تلك المعاملات التي يتم تحديد قيمتها بأية عملة أخرى غير العملة المحلية للمنشأة وتنشأ هذه المعاملات عندما تقوم المؤسسة بصفقات تجارية بغير عملتها الأساسية والمتمثلة في:

1. شراء أو بيع بضاعة أو تأدية أو الحصول على خدمة بمقابل محدد معبر عنه بعملة أجنبية؛
2. إقراض الغير أو الإقتراض من الغير مبلغ معين يتم تحصيله أو سداده بعملة أجنبية؛
3. أن تصبح المنشأة طرفا في تعاقد بعملة أجنبية ولم ينفذ هذا التعاقد بعد؛
4. اقتناء أو استبعاد أصول أو إنشاء أو سداد التزام محدد بعملة أجنبية.

وتنشأ المشكلة التي تحتاج للمحاسبة عنها بشأن المعاملات السابقة من كون المعاملة معبر عنها بعملة أجنبية، وبعدد محدد من وحدات هذه العملة وبمعنى آخر فإن المبلغ الذي تريد المنشأة تحصيله أو سداده ثابت من حيث عدد وحدات العملة الأجنبية المعينة، وبصرف النظر عن التغيرات التي يمكن أن تحدث في سعر الصرف، وبشكل عام يمكن تحديد ثلاثة تواريخ أساسية كما هو مبين بالشكل اللاحق مرتبطة بالقياس المحاسبي للمعاملات الأجنبية هي:

1. تاريخ حدوث المعاملة وتسجيلها بالدفاتر ويتم استخدام سعر الصرف السائد في تلك الفترة لإثبات العملية التي تمت بالعملة الأجنبية؛
2. تاريخ إعداد الميزانية وإقفال حسابات النتيجة حيث يتم في هذا التاريخ تعديل أسعار المعاملات المسجلة في المرحلة1 لتعكس سعر الصرف الجاري في هذا التاريخ وذلك للمعاملات التي لم تنته ولم تسدد بعد، وبسبب تقلبات أسعار الصرف للعملات المختلفة غالبا ما تحدث خسائر أو مكاسب بين هذين التاريخين؛
3. تاريخ انتهاء المعاملة من خلال السداد أو التحصيل بالعملة الأجنبية وغالبا ما تحدث ما تحدث مكاسب أو خسائر في هذا التاريخ نتيجة اختلاف أسعار الصرف بين التاريخ نتيجة اختلاف أسعار الصرف بين تاريخ الميزانية وتاريخ السداد أو التحصيل.

شكل يوضح مراحل المعاملة الأجنبية

1	2	3
تاريخ حدوث العملية	**تاريخ إعداد الميزانية**	**تاريخ السداد**

ولتوضيح المعالجة المحاسبية للمعاملات الأجنبية نفترض أن المؤسسة الإقتصادية قامت بالتعاقد على عملية أو صفقة بعملة أجنبية، في هذه الحالة تكون الترجمة ضرورية لإثبات المعاملة بالعملة الأساسية للمؤسسة وهي العملة التي تعد بها حساباتها وتقاريرها، فإذا ما تمت المعاملة لأجل فإن الشركة تواجه مشكلتين هما:

- تغير سعر الصرف بين تاريخ حدوث المعاملة الأجنبية وتاريخ السداد وأثره على قيمة الأصول والخصوم؛
- كيفية معالجة الفرق بين ما تم إثباته في البداية وما تم سداده لاحقا.

ففي تاريخ المعاملة يجب قياس وإثبات المعاملة بعملة المؤسسة الوظيفية بإستخدام معدل التبادل في هذا التاريخ، ويجب الإشارة إلى أن الصفقة من الممكن أن تتم بإحدى عملتي المصدر أو المستورد أو بعملة طرف ثالث و أن السداد قد يكون دفعة واحدة أو على أقساط.

وتتطلب المحاسبة عن المعاملات بعملات أجنبية مراعاة عدة أسس أو اعتبارات من أهمها:

1. **تحديد تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية وفترة المعاملة:** يمثل تاريخ المعاملة تاريخ إتمام عملية البيع أو الشراء أو إنجازها بانتقال ملكية السلعة من البائع إلى المشتري، أما تاريخ التسوية فهو التاريخ الذي تنتهي فيه المعاملة بتحصيل الحقوق أو سداد الالتزامات المالية، أما فترة المعاملة فهي المدة المنقضية بين تاريخ المعاملة والتسوية.
2. **تحديد تحركات سعر الصرف:** بناء على تحديد كل من تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية وفترة المعاملة سيكون من اللازم تحديد سعر الصرف في تاريخي المعاملة والتسوية، ناهيك عن تحديد سعر الصرف في تاريخ الميزانية.

2. التمييز بين مكاسب أو خسائر تغيرات أسعار الصرف

شهد العقد الأخير من القرن الماضي الكثير من التقلبات في أسواق العملات التي أدت إلى سريان حالة من عدم الاستقرار ظلت سائدة حتى الوقت الراهن في أسعار صرف العملات الأجنبية مما انعكس بدوره على طبيعة المشكلات المحاسبية التي تواجه المحاسبة الدولية في الشركات متعددة الجنسية، خاصة إذا ما تعددت أنشطة تلك الشركات في المعاملات الدولية الآجلة الخاصة بعمليات التصدير والاستيراد للسلع أو الخدمات، حيث يتم إبرام الصفقات و التعاقدات في تاريخ معين على أن يتم السداد أو التحصيل النقدي لقيمتها في تاريخ لاحق، وهنا تبرز مشكلة فروق العملة الناتجة عن اختلاف أسعار الصرف للعملات الأجنبية بين تاريخ نشأة الصفقة وتاريخ سداد الالتزامات أو تحصيل الحقوق المترتبة عليها، وهو ما يعرف بفرق سعر الصرف الذي يعرف على أنه الفرق الناتج عن ترجمة نفس عدد الوحدات بعملات أجنبية إلى عملة القيد بأسعار صرف مختلفة.

وهنا تظهر مشكلة فرق العملة الناتجة عن اختلاف أسعار الصرف للعملات الأجنبية بين تاريخ العقد، تاريخ السداد أو التحصيل، وهذه المشاكل المحاسبية تظهر من خلال:

- التسجيل المحاسبي الأول للمعاملة في تاريخ حدوثها؛
- تسجيل أرصدة العملات الأجنبية في التواريخ اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية؛
- معالجة المكاسب أو الخسائر الناتجة من التغيرات في أسعار الصرف سواء عند إعداد القوائم المالية أو عند انتهاء عملية التحصيل أو السداد النقدي للعملية؛
- تسجيل التسويات الخاصة بحسابات المدينين أو الدائنين بالعملة الأجنبية في تواريخ استحقاقها.

و تتضمن المعاملات بالعملة الأجنبية عمليات الشراء والبيع للسلع والخدمات الأخرى أو الإقراض والاقتراض أو تحصيل و سداد توزيعات الأرباح،

و هكذا فان الشركات متعددة الجنسيات والشركات التي تتعامل مع الخارج تواجه العديد من المشكلات المحاسبية المتعلقة بأنشطتها و معاملاتها الدولية من خلال فروعها الخارجية أو شركاتها التابعة وبصفة خاصة فيما يتعلق بكل من:

1. المعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية مع الموردين و العملاء الأجانب مع تقلبات أسعار صرف العملة خلال الفترة الزمنية التي تمتد خلالها تلك المعاملات الأجنبية وهو يعرف بمشكلات المعاملات التي تنطوي على العملات الأجنبية.

2. القوائم المالية لتلك الفروع و الشركات التابعة الخارجية و التي بدورها تفرز خليط من القيم المالية غير المتجانسة التي يتم التعبير عنها بعملات أجنبية مختلفة، مما يتطلب ضرورة ترجمة تلك القوائم المالية إلى عملة الدولة الأم التي يقع داخل حدودها الإقليمية المركز الرئيسي للشركة متعددة الجنسيات حتى يمكن دمجها مع بعضها البعض في قوائم مالية موحدة للمجموعة ككل، وهو ما يعرف بمشكلة ترجمة القوائم المالية.

ويترتب على التغيرات في أسعار الصرف بالعملة الأجنبية مكاسب أو خسائر في التبادل و تكون تلك المكاسب أو الخسائر محققة أو غير محققة ،حيث، تتمثل مكاسب أو خسائر العملة الأجنبية المحققة في المكاسب أو الخسائر التي حدثت بالفعل و التي تنتج من تبادل العملات مقابل عملة أخرى، فتلك المكاسب أو الخسائر تنتج من وجود معاملات بالعملة الأجنبية تتمثل في معاملات مخصصة بعملة بخلاف العملة المستخدمة في إعداد التقارير المالية للمؤسسة الاقتصادية،أما في حالة المكاسب أو الخسائر غير المحققة لأي تبادل في العملة ،حيث تنتج تلك الكاسب أو الخسائر غير المحققة من مجرد ترجمة للعملة الأجنبية و التي تتمثل في تحويل القيم في أرصدة حسابات الشركات التابعة والمسجلة بالعملات الأجنبية إلى العملة المستخدمة في إعداد القوائم المالية المدمجة أو الموحدة.

ويمكن توضيح مكاسب وخسائر العملة من خلال الشكل الموالي :

شكل يوضح مكاسب وخسائر المعاملات بعملات أجنبية

تاريخ التعاقد

سعر الصرف

معالجة مكاسب أو خسائر العملة عند إعداد القوائم المالية (غير محققة)

معالجة مكاسب أو خسائر العملة

بعد انتهاء السداد أو التحصيل (محققة)

تاريخ إعداد القوائم المالية

تاريخ السداد أو التحصيل

سعر الصرف

سعر الصرف

يوضح الشكل أعلاه على أنه عندما تكون المكاسب أو الخسائر محققة تكون أمام معاملات بالعملة الأجنبية غير العملة التي يتم بها إعداد التقارير المالية للمؤسسة الاقتصادية، أما في حالة المكاسب أو الخسائر غير المحققة فهي ناتجة للعملة الأجنبية للأرصدة والحسابات في الشركات التابعة إلى عملة الشركات الأم عند إعداد التقارير المالية الموحدة أو المدمجة ولا يكون هناك وجود أي تبادل في العملة.

ثانيا. الأساليب المحاسبية في معالجة المعاملات التي تتم بعملات أجنبية

تنتج مكاسب أو خسائر سعر العملة المحققة من معاملات تتم بالعملة الأجنبية، وتتطلب تلك المعاملات إجراء تسويات مستقبلية بسبب تغير و تقلب أسعار الصرف، حيث يترتب على ذلك وجود مكاسب أو خسائر لتلك المعاملات نتيجة تغير تلك الأسعار من تاريخ التعاقد و تاريخ تسوية النتائج، حيث يمثل تاريخ التسوية التاريخ الذي عنده يتم سداد الأموال بالعملة الأجنبية، وفي جميع الأحوال يمكن أن تتم المعالجة المحاسبية بإحدى الطريقتين الأولى اعتبار عمليتي التعاقد على الصفقة وسدادها عملية واحدة، الطريقة الثانية تقوم على اعتبار أن عمليتي عقد الصفقة وعملية السداد هما عمليتان منفصلتان.

1. استخدام مدخل المعاملة الواحدة

يعتبر مدخل العملية الواحدة المدخل التقليدي الذي سارت عليه الشركات الدولية في معالجة مكاسب أو خسائر العملة حتى صدور المعيار الدولي (21) والذي أصبح ساري المفعول من جانفي 1985، حيث في ظل هذا المدخل يتم اعتبار المعاملة غير منتهية حتى تاريخ التسوية النهائية، وأي مكاسب أو خسائر فرق عملة للعملية سوف يتم عكسها في تاريخ التسوية كأحد التعديلات على القيمة المسجلة للمورد الذي تم حيازته واقتناءه، ويتأسس ذلك المدخل على النظر إلى المعاملات بالعملة الأجنبية بإعتبارها وحدة واحدة فيما يتعلق بكل من إبرام المعاملة وواقعة سداد الدين بالنظر إلى كل من العملية ونشأة الدين والسداد النقدي لذلك الدين بإعتبارها حدثا واحدا لا يتجزأ، مع الأخذ بعين الاعتبار أنه بمجرد إتمام المعاملة تظهر الاحتمالات التالية للسداد:

1. أن يتم السداد بالعملة المحلية لبلد المستورد، و في تلك الحالة لا يتأثر المستورد و يتأثر المصدر؛
2. أن يتم السداد بالعملة المحلية لبلد المصدر، و في تلك الحالة لا يتأثر المصدر و يتأثر المستورد؛
3. أن يتم السداد بالعملة الأجنبية لدولة ثالثة لكل من المستورد و المصدر، وفي تلك الحالة يتأثر كل من المستورد و المصدر.

وفي كل هذه الحالات قد يكون السداد بدفعة واحدة أو على أقساط.

ويتميز هذا المدخل بسهولة تطبيقية ،كما انه لا يتطلب إدخال إجراءات أو تسويات محاسبية عند نهاية السنة المالية، فضلا عن اعتراف مصلحة الضرائب بهذا المدخل. إلا أن هذا المدخل يعاني من بعض الانتقادات من أهمها:

1. مخالفة هذا المدخل للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (مبادئ استقلال الفترات المحاسبية وتحقق الإيراد أو مقابلة الإيرادات بالنفقات)، حيث يتم تسوية فروق العملة عن طريق تعديل قيم حسابات المشتريات والمبيعات الخارجية سواء بالنسبة للمعاملات المنتهية أو الممتدة، وقد تكون تلك الحسابات قد أقفلت في قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) للسنة أو السنوات التالية؛

2. تتطلب هذه الطريقة ضرورة تتبع الربح أو الخسارة الناتجة عن المدفوعات أو المقبوضات بالعملة الأجنبية لتعديل قيمة الأصول والالتزامات المتعلقة بها.؛

3. لا ينسجم مع التوجه العام لمبادئ و أسس نظرية المحاسبة طول معالجة مخاطر التقلبات في أسعار صرف العملات الأجنبية؛

4. لا يتم الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة عن العملة ، حيث تهمل التسوية الجردية الخاصة بتلك الفروق في نهاية السنة المالية للشركة، على اعتبار إدخال التعديلات المترتبة على التغيرات في أسعار الصرف على حسابات المشتريات و المبيعات ذاتها ؛

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

6. لا يتم الفصل أو التمييز بين الأرباح الناتجة عن فروقات العملة والأرباح والخسائر الناتجة عن معدلات الأداء التشغيلي للمؤسسة؛

7. قد يتم التصرف في الأصل الذي تم اقتناؤه بعملة أجنبية أو قد يتم إقفال حسابات النفقات والإيرادات في حسابات الأرباح والخسائر قبل تاريخ السداد وبالتالي تكون هناك صعوبة في تعديل قيم تلك الحسابات.

2. استخدام مدخل العمليتين أو المعاملة المزدوجة

في عام 1982 اصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) المعيار المحاسبي الدولي رقم (21) والذي أصبح ساري المفعول في 1 جانفي 1985 ، والذي ينص على إتباع المؤسسات مدخل المعاملة المزدوجة في تسجيل المعاملات بالعملة الأجنبية، حيث يتم في ضوئه تحديد سعر الصرف الجاري أثناء إجراء المعاملة أساسا للقيد والترجمة عند التعاقد أو عند السداد أو عند سداد الأقساط، وتسمى عملة الدولة التي يتم التعاقد بها و السداد بموجبها بالعملة الوظيفية أو ما يعرف بالعملة الرسمية.

وينص مدخل المعاملة المزدوجة على اعتبار **عمليتي عقد الصفقة و عملية السداد هما عمليتان منفصلتان**، وبناء على ذلك لا يتم اعتبار الأرباح والخسائر الناتجة عن فروقات العملة متعلقة بتكلفة المشتريات أو المبيعات أو القرض أو الأصل حيث إن هذه الأرباح لم تنتج من العملية الأصلية، وبالتالي لا يتم تعديل التكلفة الأصلية بأية تغيرات لاحقة لأسعار الصرف.

يعد هذا المدخل هو السائد في الحياة العملية ويتأسس على أن مكاسب أو خسائر العملة (فروق العملة) تعتبر بمثابة مكاسب أو خسائر فعلية محققة يجب إظهارها بشكل منفصل ولا تقفل في حسابات المشتريات أو المبيعات الخارجية، ثم تنقل في قيد محاسبي آخر مستقل إلى صافي الربح أو حساب الاحتياطي الخاص، ومن هنا يرجع سبب التسمية للمدخل الثنائي أو المزدوج للمعاملة.

هذه الطريقة تعتمد على أن هناك دائما قرارين أو واقعتين منفصلتين، هما واقعة قرار الشراء أو البيع أو بمعنى لآخر عمليتي الاستيراد أو التصدير والثاني واقعة قرار السداد أو التحصيل، ونتائج كل واقعة من مكاسب أو خسائر يجب ألا تتأثر بأي قرارات أخرى، لذلك فان نتائج عمليات المشتريات و المبيعات الخارجية تقفل في الجزء الخاص من ح/ المتاجرة بقائمة الدخل، وبشكل مستقل من عملية السداد أو التحصيل النقدي المترتبة عليها و التي بدورها تتولد عنها مكاسب أو خسائر فروق عملة حقيقية، ومن ثم يتعين قفلها بالجزء المخصص بحساب الأرباح و الخسائر فور عملية السداد أو التحصيل.

ثالثا. محاسبة التغطية عن المعاملات بعملات أجنبية

تفرض طبيعة بيئة الأعمال الآن على الشركات التي لديها معاملات آجلة بالعملة الأجنبية ممتدة لفترة زمنية، أن تواجه مخاطر التقلبات في أسعار صرف العملات الأجنبية، وما قد يترتب عليها من خسائر خاصة على الالتزامات بعملة أجنبية في ظل ارتفاع سعر صرف العملات الأجنبية في مواجهة العملة المحلية أو خسائر على الأصول بعملة أجنبية في حالة انخفاض سعر الصرف، وفي مواجهة مثل هذه الظروف يجب على هذه الشركات اتخاذ قرار التغطية (التحوط) اتجاه هذه المخاطر، وهذه التغطية لها مفهومها وأهدافها وأنواعها من ناحية، وترتبط بها ما يعرف بعقود الصرف الآجلة وما يترتب عليها من أرباح وخسائر من ناحية أخرى، وكلها أمور لها إجراءاتها المحاسبية، وهذا ما سنتعرض له ببعض التفصيل من خلال العناصر التالية.

1. مفهوم وأهداف محاسبة التغطية

انعكست حالة عدم الاستقرار في أسواق الصرف الأجنبي نتيجة للتقلبات والتذبذبات في أسعار صرف العملات الأجنبية على نتائج المؤسسات التي لها معاملات بعملات أجنبية، الأمر الذي ترتب عليه ضرورة قيامها بإجراء عديد من التسويات المحاسبية لتحديد حجم مكاسبها و خسائرها سواء المحققة أو غير المحققة من عملياتها الدولية سواء الخاصة بمعاملات الاستيراد و التصدير أو الإقراض أو الاستثمارات الأجنبية أو المضاربة.

1.1. مفهوم محاسبة التغطية:

تترتب على المعاملات الدولية للمؤسسات عمليات بالعملات الأجنبية، ونظرا للتغيرات في أسعار الصرف فإن الشركات تقوم بمحاولة حماية نفسها من الخسائر المتوقعة في المستقبل نتيجة للتقلبات والتغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية عن الدخول والارتباط بعقود صرف مؤجلة في توقيت يتزامن مع إبرام عقود المعاملات بالعملة

الأجنبية حتى تتجنب تلك التقلبات في أسعار الصرف خلال الفترة الممتدة بين تاريخ نشوء المعاملة (تحرير العقد) وتاريخ التسوية النقدية لها، وتعرف هذه العملية بمحاسبة التغطية أو التحوط.

وتنشأ الحاجة إلى عقود الصرف الآجلة في الظروف التي تتعرض فيها أسعار صرف العملات الأجنبية لتقلبات حادة تزيد من المخاطرة المحيطة بالمتعاملين في الأسواق الأجنبية سواء في مجال المتاجرة بالبضاعة أو في مجال الإقراض أو الاقتراض، و يكمن الغرض من هذه العقود هو التغطية(التحوط) لتخفيض مخاطر تقلب أسعار الصرف و ذلك بنقل جزء من هذه المخاطر إلى طرف آخر يكون في معظم الأحيان مؤسسة مالية أو بنك إقراض.

والتغطية أو التحوط هو "نشاط نتيجة قرار إداري تتخذه إدراة المؤسسة التي لديها معاملات غير فورية بالعملة الأجنبية لمواجهة آثار التقلبات في أسعار الصرف، خاصة غير المواتية منها (في غير صالح المؤسسة)، وينصب هذا النشاط على إبرام عقود صرف آجلة تتيح لها استلام أو تسليم عملة أجنية مقابل العملة المحلية وذلك بسعر صرف مؤجل، غالبا ما يزيد عن سعر الصرف الفوري في تاريخ إبرام عقد الصرف الآجل"، وبساطة شديدة فالتغطية عبارة عن معاملة تدخل فيها المؤسسة لمواجهة مخاطر الخسائر التي قد تواجهها نتيجة التغير في قيمة العملة الأجنبية، فعلى سبيل المثال إذا كانت شركة جزائرية مصدرة لليابان تخشى انخفاض قيمة رصيد ح/عملاء الخارج اليابانيين – بسبب انخفاض سعر صرف الين أمام الدينار الجزائري– فعليها أن تدخل في، أو تتحمل التزام مماثل بالين فإن حدث وانخفض سعر صرف الين الياباني فسوف يتم تعويض الخسارة على رصيد العملاء بالين تماما من الأرباح على التزام التغطية. وتجدر الإشارة إلى أنه تبعا لذلك فإن التحوط يبعد الخطر أرباح أسعار الصرف مثلما يبعد أيضا خطر الخسائر، ويترتب على ذلك أيضا أنه إذا ارتفعت قيمة العملة الأجنبية فإن أرباح أسعار الصرف على رصيد حساب عملاء الخارج سيتم التضحية بها تماما مقابل الخسارة على التزام التغطية.

2.1. أهداف محاسبة التغطية:

تلجأ الشركات الدولية غالبا للدخول في اتفاقيات عقود الصرف الآجلة لتنجب مخاطر الخسارة في عدة حالات، منها على سبيل المثال وجود التزامات مالية على الشركة بسداد مبالغ مالية بعملة أجنبية في فترات مستقبلية أو أن الشركة تخطط لشراء سلع أو خدمات بعملة أجنبية في فترات السداد، الحالة الأخرى وجود مبالغ مستحقة لصالح الشركة في فترات مستقبلية وبعملة أجنبية وأن لدى الشركة مؤشرات تفيد بانخفاض أسعار صرف العملة الأجنبية في فترة التحصيل المتوقعة.

وتهدف هذه العملية إلى تغطية مختلف المعاملات (المذكورة سابقا) التي تقوم بها المؤسسات والتي تتطلب بصفة أساسية معالجة محاسبية واحدة لتغطية الخسائر المحتملة في المستقبل مقابل مصروفات وعمولات وفوائد تدفع إلى سماسرة العملات الأجنبية والمنشآت المالية التي ترتبط بتلك المعاملات وبصفة عامة تهدف محاسبة التغطية إلى تحقيق الأهداف التالية:

- عمليات التغطية ضد مدفوعات أو مقبوضات مستقبلية بعملات أجنبية؛
- عمليات التغطية عن عقود و مقاولات بعملات أجنبية؛
- عمليات التغطية عن مشتريات مستقبلية بعملات أجنبية؛
- عمليات التغطية لالتزامات مستقبلية بعملة أجنبية؛
- عمليات التغطية عن صافي الاستثمارات الأجنبية سواء كانت فروعا أو شركات تابعة أجنبية؛
- عمليات التغطية ضد المضاربات على الأوراق المالية (بورصة الأوراق المالية) أو على العملات الأجنبية (سوق العملات).

يترتب على هذه العمليات عادة أرباح أو خسائر فروق العملة سواء المحققة (عند التسوية المالية للعملية) أو غير المحققة (عند انتهاء السنة المالية قبل التسوية المالية للعملية) مما قد يعكس حجم المخاطر والتعقيدات المرتبطة بالوظائف المالية و الرقابية في المؤسسات التي تقوم بمعاملات أجنبية.

2. المحاسبة عن عقود الصرف الآجلة

1.2. ماهية عقود الصرف الآجلة:

تستخدم عادة العقود الآجلة في تغطية التقلبات المستمرة في أسعار الصرف الأجنبية خلال الفترة الممتدة بين تاريخ إبرام المعاملات، وتاريخ التسوية النقدية أو المالية لهذه المعاملات، كما يمكن أن تستخدم في الالتزامات المحتملة وعمليات المضاربة في أسواق الأوراق المالية والعملات الأجنبية.

وتعرف عقود الصرف الآجلة بأنها "عبارة عن اتفاق للشراء أو البيع يخص عملة معينة في تاريخ محدد مستقبلا بسعر صرف متفق عليه يعرف بسعر الصرف الآجل، وبموجب هذا الاتفاق يتم تحديد نوع ومقدار العملة الأجنبية وسعر الصرف المتفق عليه وتاريخ تنفيذ المعاملة، وهذه العقود ينتج عنها مكاسب أو خسائر محققة نتيجة للفرق الناتج بين سعر الصرف الفوري عند إبرام الإتفاق، وبين سعر الصرف الآجل عند تنفيذ العقد أو الإتفاق".

بعبارة أخرى هي عبارة عن "اتفاق أو عقد قانوني يتعلق بشراء أو بيع كمية محددة من عملة أجنبية في فترة لاحقة لتغطية احتياجات المؤسسة في تلك الفترة، بسعر صرف محدد يعرف بسعر الصرف الآجل، لغرض مواجهة تقلبات أسعار الصرف للمقبوضات أو المدفوعات المستقبلية بالعملات الأجنبية التي تتعامل بها المؤسسة".

ويمكن عقد الصرف الآجل المؤسسات التي تقوم بمعاملات أجنبية من تغطية مخاطر تقلبات أسعار الصرف عند وقت السداد أو التحصيل النقدي بالنظر إلى سعر الصرف الآجل المتعاقد عليه، فإذا كان أقل أو أكثر من المتوقع بالنسبة لسعر الصرف الجاري وقت التسوية النقدية وعند انتهاء مدة العقود، فإن عملية التغطية سوف تؤدي إما إلى زيادة حجم التكاليف في بعض الفترات، أو انخفاضها في فترات زمنية أخرى.

وعند دراسة جدوى الدخول في عقد صرف آجل عادة ما يتم النظر إلى ثلاثة أنواع من التكاليف هي:

1. الأعباء المالية المرتبطة بعملية الحصول على عقد صرف أجل سواء أكانت في شكل مصروفات أو عمولات؛

2. علاوة أو خصم الصرف الناتجة من الفرق بين سعر الصرف الجاري في تاريخ إبرام العقد وسعر الصرف الآجل؛
3. تكلفة الفرصة البديلة المتمثلة في الفرق بين سعر الصرف الآجل وسعر الصرف المستقبلي وقت التنفيذ الفعلي، وعندها يمكن تقييم ما قد يحدث إذا لم يكن هناك عقد صرف آجل.

ويمكن التمييز بين أربعة أنواع من أسعار الصرف في تحديد تكلفة عقود الصرف الآجلة:

سعر الصرف الفوري (الآني) وهو السعر الجاري في تاريخ الاتفاق على الصفقة؛

سعر الصرف الآجل وهو سعر الصرف المتفق عليه في تاريخ السداد أو التحصيل بتاريخ تنفيذ العقد؛

سعر الصرف الآني المتوقع وهو سعر الصرف في تاريخ تنفيذ العقد؛

سعر الصرف الآني الحقيقي وهو سعر الصرف في تاريخ تنفيذ العقد.

تشكل معرفة تلك الأنواع من الأسعار أهمية خاصة في تحديد مدى جدوى إبرام عقد صرف آجل (أو ما يعرف بإتخاذ قرار إبرام العقد) بالإضافة إلى مجال تقييم القرار الذي إتخذ بشأن إبرام العقد (أو تقييم العقد بعد تنفيذه).

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه غالبا ما يكون سعر الصرف الآجل لشراء عملة أجنبية أقل أو أكثر من سعر الصرف للشراء الفوري للعملة الأجنبية حيث يطلق على هذا الفرق معدل الانتشار، وفي حالة زيادة سعر الصرف الآجل عن سعر الصرف الجاري يمثل الفرق علاوة صرف وفي حالة زيادة سعر الصرف الآجل يمثل الفرق خصم الصرف. وتجدر الإشارة إلى اختلاف طبيعة خصم أو علاوة الصرف من حيث كونها مكسب (أرباح) أو خسارة باختلاف نوع الصفقة بيع أو شراء.

2.2. أنواع عقود الصرف الآجلة: تتنوع عقود الصرف الآجلة بحسب طبيعة الاحتياجات من العملة الأجنبية والتي تسعى الشركة لتغطيتها، والتي يمكن تقسيمها إلى الأنواع التالية كما هو موضح في الشكل الموالي:

شكل يوضح أنواع عقود الصرف الآجلة

العقود الآجلة

لأغراض المضاربة

لأغراض الحماية ضد تقلبات العملة الأجنبية

لتغطية أصول أو خصوم مسماة بعملة أجنبية

لتغطية عملية الشراء والبيع بعملة أجنبية

عمليات التعاقدات المستقبلية لتوريد السلع

عمليات التصدير والاستيراد

3.2. عقود لتغطية الصفقات بالعملة الأجنبية: غالبا ما يتم استخدام عقود الصرف الآجلة من قبل المؤسسات لتغطية صفقات البيع أو الشراء لسلع أو خدمات بعملة أجنبية على الحساب، حيث تهدف هذه

المؤسسات من وراء هذا العقد لتوفير التغطية اللازمة من العملة الأجنبية لسداد قيمة الصفقة في تاريخ استحقاقها وتجنب مخاطر تقلبات أسعار الصرف للعملة الأجنبية، ومن خلال التعرف على طبيعة والمراحل التي تمر بها عقود الصرف الآجلة يتبين أن الشركة عند دخولها كطرف في عقد صرف آجل لا يترتب عن هذا الحدث أي تدفقات أو آثار أنية على أصول أو خصوم المؤسسة، حيث أن أياً من طرفي العقد لم يقم بتنفيذ ما التزم به عند توقيع العقد، وبالتالي يرى البعض أن هذه العملية لا تؤثر على حسابات المؤسسة وبالتالي يتم إثباتها فقط بقيود نظامية، في حين يرى البعض الآخر أن الدخول في عقد صرف آجل يمثل التزامات مؤكدة وبالتالي يجب إثباتها محاسبيا.

4.2. عقود لتغطية التزامات مستقبلية بعملة أجنبية: لتجنب مخاطر تقلبات الأسعار وتوفير الاحتياجات من العملة الأجنبية اللازمة لتغطية الالتزامات المستقبلية تقوم الشركات الدولية أو متعددة الجنسيات في كثير من الأحيان بالدخول في عقود صرف آجلة لتغطية الالتزامات المستقبلية، وتختلف عقود الصرف الآجلة للصفقات عن عقود الصرف الآجلة لتغطية الالتزامات أو الارتباطات بأنه في الحالة الأولى تكون الشركة قد دخلت فعليا في صفقات بعملة أجنبية قبل دخولها في عقود الصرف الآجلة لتغطية الالتزامات فإن الشركة لم تدخل بعد في أي صفقة أجنبية وإنما تدخل في عقد صرف آجل لغرض تغطية التزامات مستقبلية سيتم تنفيذها لاحقا بعملة أجنبية.

5.2. عقود لتغطية صافي الاستثمارات الأجنبية: السبب الثالث وراء دخول المؤسسات في عقود صرف آجلة قد يكون لتغطية المخاطر الناتجة عن تغير أسعار الصرف على قيمة الاستثمارات بالفروع أو الوحدات الأجنبية التابعة للشركة، وبالتالي تلجأ الشركات لحماية نفسها من هذه المخاطر بإبرام عقود صرف آجلة لتغطية صافي الاستثمارات الأجنبية.

وقد نصت لجنة معايير المحاسبة الدولية سابقا من خلال معيارها رقم 21 على أن تظهر أرباح أو خسائر عقود الصرف لتغطية مخاطر تغير أسعار الصرف على صافي قيمة الاستثمارات في حساب مستقل بالميزانية ضمن حقوق الملكية طالما ظل حساب الاستثمار قائم، ويتم إقفال رصيد هذا الحساب في حساب الأرباح والخسائر من الاستثمارات.

6.2. عقود لتغطية المضاربة في أسواق العملات الأجنبية: تقوم بعض المؤسسات بالدخول في عقود صرف آجلة ليس لغرض حماية نفسها أو شركاتها التابعة من مخاطر تغير أسعار الصرف أو لتغطية التزامات مستقبلية بعملة أجنبية ولكن بهدف تعظيم أرباحها من خلال تحقيق بعض المكاسب نتيجة الاتجار في العملة، وبناء على هذه العقود تقوم الشركات بإبرام عقود صرف آجلة تتضمن أسعار صرف مستقبلية متفقا عليها لبيع عملات تتوقع الشركة انخفاض أسعارها في تاريخ تنفيذ العقد الآجل أو شراء عملات تتوقع الشركة ارتفاع أسعارها الآنية في تاريخ تنفيذ العقد الآجل، وتعامل عقود الصرف الآجلة لغرض المضاربة بالعملة مثل الاستثمارات ويجب إعادة تقييمها في نهاية كل فترة مالية لتعكس قيمتها السوقية الجديدة، كما أن أرباح وخسائر تغير أسعار الصرف تقفل مباشرة في حساب أرباح وخسائر الفترة.

المحور الثالث: المحاسبة عن ترجمة القوائم المالية الأجنبية

يحظى موضوع ترجمة القوائم المالية الأجنبية سواء كانت هذه القوائم لفروع تابعة للمؤسسة الأم المصدرة للتقارير المالية، أو كانت مؤسسة ذات كيان تنظيمي واقتصادي مستقل، بأهمية خاصة لدى المحاسبين الآن بسبب انتشار الشركات متعددة الجنسيات، ومن جانبها فقد نظمت معايير المحاسبة الدولية عملية الترجمة هذه أمام المحاسب المالي بما يساعده على إتمامها بصورة متسقة مع هذه المعايير.

وسنتعرض في العناصر التالية لماهية وأهداف ترجمة القوائم المالية الأجنبية ومداخل هذه الترجمة والأسس والقواعد المتبعة في ترجمتها.

أولا: ماهية وأهمية وأهداف ترجمة القوائم المالية الأجنبية

سنتناول في الفروع التالية ماهية وأهمية وأهداف ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية.

1. ماهية ترجمة القوائم المالية الأجنبية

إذا ما توسع نشاط الشركة بالاستثمار في بلدان أخرى من خلال فتح أقسام أو فروع أو شركات تابعة أجنبية فإن الشركة الأم قبل قيامها بإعداد قوائمها المالية الموحدة تحتاج إلى ترجمة الحسابات والقوائم المالية بتلك الفروع

والشركات التابعة من العملة المحلية للدول الأجنبية التي يوجد بها الفروع أو الشركات التابعة إلى العملة الأساسية للشركة الأم، لذلك ظهرت الحاجة إلى ترجمة تلك القوائم حيث لا يمكن إعداد القوائم المالية الموحدة من الحسابات والقوائم المثبتة بعملات مختلفة.

كما يجب الإشارة هنا إلى أن عملية الترجمة للقوائم المالية قد تتم ليس لغرض إعداد القوائم المالية الموحدة فحسب وإنما تقوم بها الشركة لغرض زيادة الإفصاح من خلال تسهيل قراءة قوائمها المالية لأكبر عدد من المستخدمين، خاصة عندما ترغب الشركة في الحصول على تمويل من خارج حدود الدولة الموجود بها المقر الرئيسي للشركة وسواء كان هذا التمويل من خلال القروض أو بيع أسهم جديدة، وحتى تلبي القوائم المالية للمؤسسة احتياجات المستخدمين سواء كانوا السلطات الحكومية أو المقرضون أو المستثمرين أو العاملين في المؤسسة الأم وفروعها، فإن عملية الترجمة يجب أن ينتج عنها قوائم مالية موحدة تعكس النتائج المالية، والعلاقات بين الوحدات التابعة كما تم قياسها بالعملات الوظيفية لهذه المؤسسات طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في بلد الشركة الأم.

إن ترجمة القوائم المالية هي عملية توحيد وحدة القياس النقدي دفتريا عن طريق تحويل أرصدة حسابات الأصول والإلتزامات والإيرادات والنفقات في القوائم المالية المعبر عنها بعملة دولة ما، إلى ما يعادلها من عملة دولة أخرى بعملية ترجمة القوائم المالية المعدة بالعملة الأجنبية، مع ضرورة الأخذ في الاعتبار أن عملية الترجمة لا تعني محاولة إيجاد القيم الجارية للأصول والإلتزامات المعبر عنها بالعملات الأجنبية وتوحيدها، وكذلك لا يفترض فيها إجراء عملية تحويل فعلية بين العملات الأجنبية، فهي عملية تهدف إلى التغيير الدفتري لوحدة القياس النقدي من العملة الأجنبية المحلية أو المستخدمة في إعداد القوائم المالية للفروع والشركات التابعة الأجنبية إلى عملة التقرير المستخدمة في إعداد القوائم المالية للمركز الرئيسي في الدولة الأم.

ولاشك أن عالم اليوم يشهد عدم إستقرار وثبات أسعار صرف العملات الأجنبية سواء بشكل متوقع أو غير متوقع، الأمر الذي يؤدي إلى عدم إمكانية القيام بعملية ترجمة القوائم المالية بسهولة ويسر، الأمر الذي ينعكس على حجم المشاكل المحاسبية التي تواجه عملية ترجمة تلك القوائم المالية.

2. أهمية ترجمة القوائم المالية

اهتمت الأدبيات المحاسبية بالأنشطة الدولية للشركات المتعددة الجنسيات وإنعكساتها على القوائم المالية التي تعكس كل من:

1. نتائج الأعمال سواء كانت التي حدثت داخل حدود الدولة الأم حيث المقر الرئيسي للمؤسسة الأم أو في الدول المضيفة التي تقوم بالاستثمار فيها في شكل فروع خارجية أو في شركات تابعة؛

2. المركز المالي في نهاية الفترة المحاسبية في صورة أصول وإلتزامات وحقوق ملكية في أراضي الدولة الأم أو الدول المستقبلة لاستثماراتها الخارجية.

وفي واقع الأمر فإن إعداد تلك الفروع والشركات التابعة للقوائم المالية الخاصة بها لإغراض الوفاء بالتزاماتها في الدول التي تعمل بها أو لتمكين إدارتها من تقييم نتائج عملياتها، لا تفي بمتطلبات مستخدمي القوائم المالية الخارجية الممثلة في السلطات الحكومية أو المقرضين أو المستثمرين أو الموردين وكذلك العاملين في الشركة الأم أو فروعها، ولذلك فقد نشأت الحاجة إلى توحيد تلك القوائم المالية والتي سبق وأن تم إعدادها وفقا لسياسات محاسبية محلية مختلفة وبعملات مختلفة حتى يمكن عكس المركز المالي، ونتائج الأعمال للشركة المتعددة الجنسيات ككل، ويتم ذلك بإدخال عديد من التعديلات على تلك القوائم وترجمتها إلى عملة ولغة الدولة التي يقع بها المركز الرئيسي للشركة الأم في سبيل إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة ككل تطبيقا للمعايير المحاسبية الدولية، ولاشك أن العنصر الحالي يشهد عديد من المظاهر المألوفة لعل أهمها إنتشار ظاهرة اندماج وسيطرة الشركات على بعضها البعض بهدف تكوين المجموعات الإقتصادية الضخمة، ويترتب على ذلك عديد من المشاكل المحاسبية عند إعداد القوائم المالية الموحدة.

3. أهداف ترجمة القوائم المالية

تستخدم القوائم المالية الموحدة في الإفصاح المحاسبي عن الموارد والإلتزامات ونتائج العمليات لوحدة محاسبية واحدة تمارس أنشطتها الإقتصادية في نطاق مجموعة من الفروع المرتبطة ببعضها البعض بغرض تحقيق عدة أهداف من أهمها:

1. تحقيق الاتساق في وحدة القياس، وذلك من خلال التعبير عن مفردات القوائم المالية للمنشأة الأم وفروعها بنفس وحدة القياس؛
2. تحقيق إمكانية التجميع للبيانات والمعلومات المحاسبية للمنشأة الأم وعملياتها وفروعها بالخارج؛
3. تسهيل إمكانية المقارنة الداخلية على مستوى عمليات وفروع المؤسسة الأم، بل والمقارنة على المستوى الكلي بين المؤسسة الأم والنشاط الذي تنتمي إليه؛
4. تحقيق تجاوب الممارسة المحاسبية المالية مع متطلبات بيئة الأعمال الحديثة خاصة البيئة التي أصبحت تتسم بالتدويل والعولمة والتجارة الإلكترونية.
5. إدماج أرصدة حسابات الأصول والإلتزامات والإيرادات والنفقات الخاصة بكل من الشركة القابضة والشركة التابعة؛
6. استبعاد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن العمليات المتبادلة بينها، وتسوية أرصدة الحسابات المقابلة

4. التمييز بين عمليتي تحويل و ترجمة العملة الأجنبية

تعتبر مشكلتا اختيار سعر الصرف واجب التطبيق لإعادة إعداد القوائم المالية و معالجة فروق أسعار الصرف من أبرز المشاكل التي تثار عند إعداد القوائم المالية للشركات الأجنبية، حيث محاسبيا قد يتم استخدام سعر الصرف الجاري أو التاريخي لإعادة إعداد القوائم المالية،كما يكون فيصل التفرقة في المعالجة المحاسبية لفروق أسعار

الصرف الناتجة عن استخدام سعر الصرف الجاري تتوقف على إذا ما كانت تلك الفروق ناتجة من عملية إعادة القياس للعملة،أو كانت تلك الفروق في سعر الصرف ناتجة من عملية ترجمة العملة، وسنحاول دراسة التعقيدات المحاسبية التي تواجه الشركات الدولية و التي تقوم باستثمار أصولها عبر العالم، حيث يتعين أن يتم التقرير عن نتائج تلك الاستثمارات في قوائمها المالية الموحدة، ويتمثل ذلك التعقيد في أن القوائم المالية للشركة التابعة الأجنبية والتي يتم التعبير عنها بعملة البلد الذي تعمل فيه يتعين أن يتم ترجمتها إلى عملة البلد الأم محل التقرير أو بالدولار الأمريكي.

أحيانا ما يتم إعادة تصوير وعرض القوائم المالية أو ترجمتها من إحدى العملات إلى عملة أخرى لمساعدة قارئ القوائم المالية(□)، وقد ترغب الشركة الدولية في رؤية عرض نتائج أعمالها الأجنبية بعملة البلد الأم من أجل تسهيل إجراءات المقارنة مع الشركة المحلية، فإذا ما قامت إحدى الشركات متعددة الجنسيات بإعداد القوائم المالية الموحدة،فانه يجب أن تقوم بالتعبير عن القوائم الخاصة بأعمالها المختلفة بعملة متعارف عليها قبل أن تحدث عملية الدمج أو التوحيد، و بخلاف المعاملات بالعملة الأجنبية، فان عملية ترجمة العملة الأجنبية لن تتضمن تبادلا فعليا للعملة، وتنتج من الترجمة بالعملة الأجنبية مكاسب و خسائر ناشئة من ترجمة كافة حسابات الشركة التابعة الأجنبية بعملة دولة الشركة الأم، ولا شك أن عملية الترجمة هذه مطلوبة لإعداد القوائم المالية الموحدة والتي تعتبر أن المؤسسة الأم و الفروع التابعة هي وحدة تقرير واحدة، وعادة ما تقوم الشركات ذات الأعمال الدولية بإعداد قوائم مالية موحدة لمجموعة متنوعة من الاستخدامات و المستخدمين. وقبل التعرض إلى الطرق المحاسبية بالمناقشة يتعين الإشارة إلى عديد من المصطلحات الهامة المرتبطة بعملية الترجمة أهمها:

1. عملة التقرير: وهي العملة التي تستخدم في عملية القياس النقدي للعناصر والبنود التي تتضمنها القوائم المالية للوحدة المحاسبية، بعبارة أخرى العملة تلك التي تقوم على أساسها الشركة الأم إعداد قوائمها المالية.

2. العملة الأجنبية: وهي تعني جميع العملات الأخرى بخلاف العملة التي تستخدم في إعداد القوائم المالية للشركة.

3. العملة الوطنية أو المحلية:وهي العملة التي تستخدمها في الدولة التي تتخذها الوحدة المحاسبية موطنا لها.

4. العملة الوظيفية (العملة الرسمية): وهي تشير إلى العملة التي تستخدمها الوحدة المحاسبية في التعبير عن أنشطتها الاقتصادية، بعبارة أخرى تمثل عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل الشركة فيها، فالعملة الرسمية هي العملة الخاصة بإحدى الوحدات الاقتصادية التي تعبر عن عملة المجتمع الاقتصادي الذي تتولد فيه التدفقات سواء تحصيلات أو مدفوعات، وقد تكون العملة الوظيفية إما عملة التقرير أو العملة الأجنبية.

5. سعر الصرف التاريخي: هو ذلك السعر الذي تمت به عملية ما بالعملة الأجنبية أي عند تاريخ حدوث الصفقة كشراء آلات أو معدات.

6. سعر الصرف الجاري: هو ذلك السعر الذي تحدده قوى العرض والطلب في سوق العملات في لحظة معينة و هو يتغير باستمرار تبعا لتغير تلك القوى.

7. سعر الصرف عند الإقفال: هو سعر الصرف الجاري في تاريخ الإقفال أي تاريخ إعداد الميزانية الختامية (نهاية السنة المالية للمؤسسة).

ثانيا. الطرق المحاسبية لترجمة القوائم المالية

من المتفق عليه الآن في الفكر المحاسبي المالي أن هناك أربع طرق يمكن استخدامها لترجمة الأصول و الالتزامات الخاصة بالعمليات الأجنبية للمنشأة المصدرة للتقارير، ويكمن الفرق الأساسي بين هذه الطرائق في، أساس تصنيف الأصول و الالتزامات التي يتم ترجمتها إما بالسعر الجاري أو سعر الصرف التاريخي، ووفقا لمعايير المحاسبة الدولية تفضل طريقة سعر الصرف الجاري لترجمة القوائم المالية، إلا أن الطرق الأخرى جديرة بالدراسة أيضا، وتكشف الممارسة العملية عن وجود مدخلين لترجمة القوائم المالية الأجنبية، المدخل الأول وهو المدخل التقليدي الذي يستند إلى تصنيف عناصر القوائم المالية حسب طبيعتها، أما المدخل الثاني فهو مدخل العملة الوظيفية الذي يستند على الزمن، وسوف نتطرق لكل مدخل من المدخلين في العناصر التالية:

1. الطرق التي تستند إلى تصنيف عناصر القوائم المالية

يستند هذا المدخل إلى تصنيف عناصر القوائم المالية حسب طبيعتها (حسب السيولة أو التداول)، حيث يتم اختيار سعر الصرف (معامل الترجمة) الذي يستخدم في الترجمة على أساس هذا التصنيف، ويتضمن هذا المدخل الطريقتين التاليتين:

1.1. طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة: تعتبر هذه الطريقة من أقدم الطرق المحاسبية المستخدمة في ترجمة القوائم المالية للفروع والشركات التابعة الأجنبية فقد أوصى بها معهد المحاسبين القانونين الأمريكيين ((AICPA في الولايات الأمريكية المتحدة في عام 1931 ثم صدرت بصورة رسمية سنة 1939 واستمر العمل بها حتى صدور إيضاح معايير المحاسبة المالية رقم (8) من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) في أكتوبر 1975.

تستند طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة على افتراض مؤداه أن العرف المحاسبي يصنف الحسابات إلى مجموعات حسب استحقاقها، حيث يتم التمييز عادة بين البنود المتداولة وغير المتداولة عند إعداد قائمة المركز المالي، فأي حساب يستحق خلال سنة مالية واحدة أو أقل أو خلال دورة التشغيل العادية يتعين أن يتم ترجمته بسعر الصرف الجاري، في حين أن أي حساب آخر يستحق في فترة أكثر من سنة مالية يتعين أن يتم تحديده دفتريا عند سعر صرف تاريخي يتحدد بتاريخ تسجيل العملية، وتطبيقا لذلك يتم اتخاذ الإجراءات المحاسبية التالية لترجمة بنود القوائم المالية:

1- يتم ترجمة حسابات الأصول والإلتزامات المتداولة باستخدام سعر الصرف الجاري أو سعر الإقفال في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي أو تاريخ الإقفال؛

2- يتم ترجمة حسابات الأصول والإلتزامات غير المتداولة وبنود حقوق الملكية باستخدام أسعار الصرف التاريخية التي كانت سائدة وقت الحصول على الأصل أو زن نشأة الإلتزام أو الحقوق؛

3- يتم استخراج فروق ترجمة قائمة المركز المالي أو الفروق الناتجة عن عملية الترجمة لبنود القوائم المالية للفروع التابعة الأجنبية بين مجموع قيم الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية الناشئة كنتيجة طبيعية لاختلاف أسعار الصرف المستخدمة في عملية الترجمة؛

4- يتم ترجمة جميع بنود قائمة الدخل سواء الإيرادات أو المصروفات باستخدام متوسط سعر الصرف الجاري (*) خلال السنة المالية، ويتم حسابه باستخدام المتوسط المرجح خلال كل شهر خلال السنة المالية ككل فيما عدا البنود ذات العلاقة المباشرة ببنود قائمة المركز المالي على سبيل المثال مصروفات استهلاك الأصول الثابتة، حيث تترجم باستخدام أسعار الصرف التاريخية المستخدمة في ترجمة الأصول المرتبطة بها؛

5- يتم ترجمة رقم صافي الدخل الذي يظهر بقائمة الدخل عن طريق استخدام سعر الصرف الجاري في تاريخ الإقفال أو إعداد القوائم المالية؛

6- يتم ترحيل كل من فروق ترجمة قائمة المركز المالي وقائمة الدخل إلى حساب موحد يعرف بحساب فروق ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة، بحيث يتضمن جميع فروق الترجمة للقوائم المالية لجميع الفروق والفروع التابعة الأجنبية، والذي يقفل في قائمة الدخل الموحدة للمجموعة.

وتتميز هذه الطريقة بما يلي:

1- تستند إلى العرف المحاسبي في التمييز بين البنود المتداولة والبنود غير المتداولة.

2- سهولة وبساطة تطبيقها.

3- منطقية الأساس النظري الذي تقوم عليه وهو سيولة الأصول والإلتزامات المتداولة باستخدام سعر الصرف الجاري في تاريخ إعداد القوائم المالية.

4- أن سعر الصرف الجاري المستخدم في الترجمة يعكس القيمة الفعلية لرأس المال العامل للوحدة الأجنبية في تاريخ الإقفال.

وعلى الرغم من أن هذه الطريقة استخدمت بشكل طويل وكانت متعارف عليها عموما لفترة زمنية طويلة إلا أنها واجهت العديد من الانتقادات أبرزها ما يلي:

1- يخرج منطق هذه الطريقة عن مبدأ التكلفة التاريخية، حيث يتم تقييم المخزون وفقا لسعر الصرف الجاري في تاريخ إعداد القوائم المالية بدلا من سعر الصرف التاريخي السائد عند تاريخ حيازته؛

2- لا يعبر استخدام أسعار الصرف التاريخية عند ترجمة الإلتزامات طويلة الأجل بشكل دقيق عن الموارد الحالية التي يجب تخصيصها لسداد تلك الإلتزامات، كما أنه يؤدي إلى تأجيل الإعتراف المحاسبي بمكاسب أو خسائر التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية؛

3- أن استخدام متوسط سعر الصرف الجاري خلال السنة المالية في ترجمة بنود قائمة الدخل يؤدي إلى الإخلال بفرض ثبات وحدة القياس، برغم استخدام سعر الصرف التاريخي في نفس الوقت عند ترجمة بنود إهتلاك الأصول الثابتة؛

5- أن استخدام أسعار الصرف الجارية في تاريخ إقفال القوائم المالية في ترجمة المخزون في حالة انخفاض أسعار الصرف قد يؤدي إلى تحميل السنة المالية التي تمت خلالها عملية الشراء بخسارة كبيرة، بينما قد تؤدي إلى زيادة غير عادية في أرباح العمليات للسنة المالية التي يتم فيها التصرف من هذا المخزون بالبيع بدون تدخل من جانب إدارة الفرع الأجنبي في تلك الخسائر والمكاسب.

2.1. طريقة البنود النقدية وغير النقدية: نتيجة لزيادة الأنشطة الأجنبية بشكل ملحوظ في فترة الخمسينات وإلى زيادة الانتقادات لطريقة البنود المتداولة وغير المتداولة ظهرت الحاجة إلى ضرورة البحث عن طريقة أخرى أكثر موضوعية، ومن هنا جاءت طريقة البنود النقدية غير النقدية، حيث ظهرت لأول مرة في عام 1956 على يد أحد أساتذة المحاسبة في أمريكا، وانتشرت بعد أن تم الإعتراف بها رسميا بواسطة مجلس مبادئ المحاسبة ((APB في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1960، وتقوم فكرة هذه الطريقة على أن العناصر النقدية هي التي تكون عرضة لمخاطر تقلبات أسعار الصرف بسبب ثبات قيمتها النقدية وتحديدها بعدد ثابت من العملات الأجنبية، حيث يتم التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية.

ويتم تطبيق هذه الطريقة عن طريق إتباع الإجراءات المحاسبية التالية:

1. يتم استخدام أسعار الصرف الجارية في تاريخ الإقفال أو إعداد القوائم المالية في ترجمة البنود النقدية والتي تتمثل في البنود النقدية السائلة بطبيعتها أو القابلة للتحول إلى نقدية سائلة ومقومة بعدد ثابت من وحدات النقد ومن أهم هذه البنود نجد النقدية بالخزينة والحساب الجاري بالبنك و الإستثمارات المالية قصيرة الأجل وطويلة الأجل وأوراق القبض وحسابات المدينين وحسابات الدائنين أو الموردين والبنك سحب على المكشوف والأرصدة المدينة والدائنة الأخرى التي تنشأ في نهاية السنة المالية كنتيجة للتسويات الجردية بإعتبارها بنود نقدية سيتم تحصيلها أو سدادها في الأجل القصير بعدد ثابت من وحدات النقدية.

2. يتم استخدام أسعار الصرف التاريخية التي كانت سائدة وقت الحصول على الأصول أو نشأة الإلتزامات في ترجمة البنود غير النقدية غير السائلة بطبيعتها أو تحتاج إلى مزيد من الوقت لتحويلها إلى نقدية سائلة حيث قد تفقد من قيمتها من جراء عملية التحويل، والتي تتمثل في الأصول والإلتزامات الأخرى بخلاف البنود النقدية مثل الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة والمخزون السلعي وحقوق الملكية مثل رأس المال الإسمي والمصدر والأرباح

المجمعة و الإحتياطات والنفقات المدفوعة مقدما والإيرادات المقبوضة مقدما بخلاف البنود التي تتضمنها الأرصدة المدينة والدائنة الأخرى، على اعتبار أنهما يعبران عن واقعة سداد أو تحصيل نقدي تمت بالفعل ومن ثم فلا مجال لهما للتأثر بالتقلبات المستقبلية في أسعار الصرف.

3. يتم استخدام المتوسط المرجح لسعر الصرف خلال السنة المالية في ترجمة المخزون السلعي والذي يعد من البنود غير النقدية والذي قد تتطلب ترجمته استخدام أسعار الصرف التاريخية وقت الحصول عليه، إلا أنه بسبب وجود صعوبات عملية تكتنف عملية حصر تلك التواريخ للعديد من صفقات المؤسسة وكثرة عمليات استلام وصرف البضائع من المخازن يتم استخدام ذلك المتوسط المرجح لسعر الصرف خلال السنة المالية؛

4. استخدام متوسط سعر الصرف في ترجمة بنود قائمة الدخل أو بنود الإيرادات والمصروفات وغيرها من البنود التي تتضمنها في السنة المالية باستثناء البنود ذات العلاقة المباشرة ببنود قائمة المركز المالي ،حيث تستخدم نفس أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة تلك البنود في قائمة المركز المالي.

5. يتم ترحيل رصيد فروق ترجمة بنود جانبي قائمة المركز المالي النقدية أو غير النقدية والتي تعرف بفروق ترجمة قائمة المركز المالي إلى قائمة الدخل الموحدة للمجموعة ككل (المؤسسة وفروعها).

6. لا يتم ترجمة قيمة صافي الدخل بل يتم استخراج المتمم الحسابي بين جانبي قائمة الدخل بعد ترجمة جميع بنودها، ويعرف ذلك بصافي ربح العمليات المترجمة، والذي يرحل بدورة إلى قائمة الدخل الموحدة على مستوى المجموعة ككل.

وقد أيد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) استخدام طريقة البنود النقدية وغير النقدية (قبل صدور المعيار المحاسبي الأمريكي رقم (52) في عام 1982) بغرض ترجمة القوائم المالية للفروع والشركات التابعة عند إعداد القوائم المالية للمجموعة ككل لعدة أسباب أهمها:

1. تناسق واتفاق الطريقة مع المبدأ التكلفة التاريخية؛

2. يؤدي استخدام أسعار الصرف الجارية في ترجمة الإلتزامات النقدية طويلة الأجل في تاريخ إقفال القوائم المالية إلى التوصل للقيم الحقيقية لها.

برغم من أن هذه الطريقة وفرت البيانات المحاسبية الملائمة في مجال التخطيط المالي و إتخاذ القرارات إلا أنها قد تعرضت لعديد من الانتقادات أبرزها:

1. أن إجراءاتها لا تعكس المركز المالي الحقيقي أو طبيعة العمليات في الفروع والشركات التابعة الأجنبية، حيث أن التغيرات في أصولها وإلتزاماتها وكذا نتائج أعمالها تظهر كما لو كانت نفذت بعملة التقرير للمركز الرئيسي للمجموعة ؛

2. أن تلك الطريقة لا تعكس آثار التغير في أسعار الصرف للعملات الأجنبية على البنود غير النقدية بالرغم من ضخامة قيمتها أحيانا؛

3. أن هذه الطريقة يترتب عليها ترجمة بعض البنود ذات الطبيعة غير النقدية وفقا لأسعار الصرف التاريخية برغم من تقويمها بالأسعار الجارية السوقية في القوائم المالية للفروع الأجنبية.

4. قد يترتب على ترجمة المخزون في ظل تلك الطريقة وفقا لسعر الصرف التاريخي إظهار نتائج ترجمة غير مقبولة عمليا في حالة تقويمه وفقا لأساس التكلفة أو السوق أيهما أقل في دفاتر الفروع الأجنبية وفي ظل إنخفاض أسعار السوق عن التكلفة (حيث يتم تقويمه بسعر السوق في هذه الحالة).

2. الطرق التي تستند على الزمن (مدخل العملة الوظيفية)

يمكن تصنيف طرق الترجمة التي تضمنها هذا المدخل إلى طريقتين هما:

1.2. طريقة سعر الصرف المؤقت (الطريقة الزمنية): اقترحت الطريقة الزمنية للترجمة بصفة أصلية في إحدى الدراسات البحثية المحاسبية التي قام بعملها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1972، ثم صدرت بشكل رسمي في أكتوبر 1975 حين أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية ((FASB المعيار رقم (08) تحت تسمية (المحاسبة عن العمليات الأجنبية والقوائم الأجنبية)، وطبقا لهذه الطريقة يتم النظر إلى عملية الترجمة على اعتبار أنها مجرد تحويل دفتري لوحدة القياس النقدي، أو إعادة عرض وتصوير بنود القوائم المالية، فلا مجال لتغيير الأسس المحاسبية المستخدمة في عملية تقويم البنود عند إعداد القوائم المالية للفروع والشركات التابعة الأجنبية، حيث تحدد الطرق المحاسبية المستخدمة في تقديم بنود القوائم المالية وفي ضوئها تتم عملية اختيار أسعار الصرف المناسبة لترجمة البنود من العملة الأجنبية إلى عملة التقرير، بعبارة أخرى يتم المحافظة على طبيعة بنود تلك القوائم قبل وبعد القيام بعملية الترجمة من خلال الالتزام بالأسس المحاسبية المستخدمة في القياس المحاسبي لتلك البنود محل الترجمة.

وبمقتضى هذه الطريقة يتم المحافظة على الطبيعة الخاصة بكل بند من بنود القوائم المالية وتحديد ما إذا كان يعبر عن قيمة نقدية ثابتة أو حق قابل للتحصيل أو التزام يتطلب سداده مستقبلا و يترتب على ذلك ما يلي:

1. يتم استخدام أسعار الصرف التاريخية في ترجمة البنود التي تعكس قيم نقدية ثابتة مثل الأصول الثابتة أو الطويلة الأجل والاستثمارات المالية والمخزون السلعي والالتزامات طويلة الأجل والمصروفات المدفوعة مقدما والمصروفات المستحقة والإيرادات المحصلة مقدما والإيرادات المستحقة؛

2. يتم استخدام أسعار الصرف الجارية في تاريخ الإقفال أو إعداد القوائم المالية عند ترجمة البنود التي تعبر عن حقوق أو الالتزامات قابلة للتحصيل أو السداد النقدي في المستقبل مثل النقدية وحسابات المدينين والدائنين وأوراق القبض والدفع والاستثمارات المالية قصيرة الأجل والودائع والأسهم والسندات وجميع الالتزامات الجارية؛

3. يتم ترجمة بنود قائمة الدخل باستخدام المتوسط المرجح لأسعار الصرف خلال السنة المالية باستثناء تلك البنود ذات العلاقة المباشرة ببنود قائمة المركز المالي حيث تستخدم في ترجمتها نفس أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة تلك البنود في قائمة المركز المالي وهي أسعار الصرف التاريخية؛

4. يترتب على إجراء عملية الترجمة لكافة بنود قائمة المركز المالي ظهور فروق بين الجانبين يعرف بفروق ترجمة قائمة المركز المالي، والتي ترحل إلى حساب فروق ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية بدفاتر المركز الرئيسي حيث يقفل في حقوق الملكية للمجموعة ككل ضمن بند الاحتياطات؛

5. لا يتم إجراء عملية ترجمة لصافي الدخل، حيث يستبدل برصيد قائمة الدخل بعد ترجمة جميع بنودها، ويعرف بصافي ربح العمليات الذي يتضمن كل من ترجمة قيمة صافي الدخل بالإضافة إلى فروق ترجمة قائمة الدخل، ويتم ترحيل صافي ربح العمليات إلى قائمة الدخل الموحدة للمجموعة ككل.

تتميز طريقة الترجمة المؤقتة أو الزمنية بعديد من المزايا الهامة والتي من أبرزها:

1. تتفق الطريقة الزمنية مع المبادئ والأسس المحاسبية المستخدمة في تقويم الأصول والالتزامات التي تتضمنها القوائم المالية للفروع أو الشركات التابعة الأجنبية خلال عملية الترجمة لبنودها، فإذا كانت البنود مقومة وفقا للتكلفة التاريخية كما في حالة الأصول الثابتة فإن سعر الصرف التاريخي وقت شراء الأصل هو الذي يستخدم في الترجمة، أما إذا كان القياس قد تم بالقيمة الجارية كما في حالة الالتزامات فان سعر الصرف الجاري في نهاية السنة المالية هو الذي يستخدم في الترجمة؛

2. تتلاءم الطريقة الزمنية مع البنود التي سيتم تسويتها نقدا خلال المستقبل القريب، حيث يتم ترجمتها باستخدام أسعار الصرف الجارية في تاريخ نهاية السنة المالية والتي تقترب من الأسعار السائدة في تاريخ السداد أو التحصيل النقدي لتلك البنود؛

3. توفر الطريقة الزمنية في الترجمة نتائج جيدة في فترات التغيرات الشديدة في أسعار الصرف الأجنبية، فهي تتجنب استخدام أسعار صرف غير مناسبة في عملية الترجمة باعتبارها تحويل دفتري لوحدة القياس النقدي؛

4. إن الطريقة الزمنية في الترجمة لا تتطلب إجراء عمليات إعادة تبويب بنود قائمة المركز المالي سواء بنود متداولة أو غير متداولة أو بنود نقدية أو غير نقدية، لذلك فهي تتفادى درجة النقد الموجهة إلى الطريقتين السابقتين (طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة وطريقة البنود النقدية وغير النقدية).

وعلى رغم من كل هذه المزايا فإن هذه الطريقة تتعرض لبعض الانتقادات والتي من أبرزها:

1. إن عملية الترجمة تقتصر على القوائم المالية فقط و لا تتضمن جميع المعاملات والأنشطة الاقتصادية للفرع الأجنبي، التي ينبغي التعبير عنها بعملة التقرير للمركز الرئيسي للمؤسسة الأم؛

2. إن إجراء عمليات الترجمة دون إعادة تبويب بنود قائمة المركز المالي لا توفر الضمانات اللازمة للحصول على نتائج دقيقة لعملية الترجمة ذاتها؛

3. أن هذه الطريقة تتطلب ضرورة الاحتفاظ بسجل كامل لأسعار صرف جميع العملات التي تستلزمها عملية الترجمة ولعديد من السنوات المالية السابقة وبصفة مستمرة مما يؤدي إلى الكثير من التعقيدات العملية و التكاليف الإضافية.

أدت هذه الانتقادات بهيئة معايير المحاسبة المالية الأمريكية ((FASB إلى إصدار المعيار المحاسبي رقم (52) بعنوان "ترجمة العملة الأجنبية" الذي يشترط استخدام طريقة السعر الجاري.

2.2. طريقة سعر الصرف الجاري: تعتبر طريقة سعر الصرف الجاري هي الطريقة الوحيدة من طرق الترجمة الأربعة التي اقترحت أصلا من خارج الولايات المتحدة الأمريكية ،حيث أوصى باستخدامها مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا و ويلز عام 1968 كأساس لترجمة بنود القوائم المالية للفروع والشركات التابعة الأجنبية، من خلال تقرير بعنوان "المعالجة المحاسبية للتغيرات الرئيسية في الجنيه الإسترليني مقابل عملات ما وراء البحار،" وقد أعلن مجمع المحاسبين القانونيين باسكتلندا في عام 1970 أن الطريقة الجارية هي الطريقة الوحيدة المقبولة للترجمة على اعتبار أنها من أسهل الطرق جميعا و ابسطها من حيث التطبيق، كما أن هذه الطريقة أقرتها معايير المحاسبة الدولية وأيضا معايير المحاسبة الأمريكية المقبولة قبولا عاماً ((GAAP.

وبموجب هذه الطريقة يتم ترجمة كافة عناصر الأصول والالتزامات بسعر الصرف الجاري وهو يعبر عن سعر الصرف في تاريخ إعداد الميزانية العمومية (قائمة المركز المالي)، فطريقة سعر الصرف الجاري تعتمد فقط على مجرد إعادة تحديد وعرض القوائم المالية بالعملة الأجنبية إلى عملة التقرير، حيث لا يتم تغيير المبادئ المحاسبية المستخدمة عن طريق الشركة التابعة الأجنبية لأغراض الترجمة، وهذا يعطي اعتراف بالحقيقة الكاملة بأن الشركة التابعة تعمل في بيئة معينة مختلفة عن بيئة نشاط الشركة الأم.

ومن هنا يمكن القول بأن استخدام أسعار الصرف الجارية في ترجمة كل من بنود قائمة المركز المالي وقائمة الدخل يعد بمثابة الطريقة المنطقية واليسيرة للتطبيق على الشركات الدولية والمتعددة الجنسيات والتي تتميز بأن لها فروع وشركات تابعة عديدة في العالم، ويتطلب استخدام هذه الطريقة إتباع الإجراءات المحاسبية التالية:

1. استخدام سعر الصرف الجاري في تاريخ نهاية السنة المالية في ترجمة جميع بنود قائمة الدخل بما فيها مصاريف إهتلاك الأصول الثابتة ورقم صافي الدخل بما فيها ترجمة قيمة المخزون السلعي أول المدة كما يظهر في قائمة الدخل؛

2. استخدام سعر الصرف الجاري ذاته في ترجمة جميع بنود قائمة المركز المالي باستثناء حقوق الملكية (رأس المال المصدر والمدفوع والاحتياطات والأرباح المحتجزة)، حيث يستخدم في ترجمتها أسعار الصرف التاريخية التي كانت سائدة وقت نشأة أو تكوين إضافة كل بند أو دفعة منها؛

3. يتم إقفال فروق ترجمة قائمة الدخل (*) وقائمة المركز المالي (**) في بند الاحتياطي العام (في حقوق الملكية) سواء بالإضافة أو الخصم طبقا لنتيجة فروق الترجمة سواء كانت دائنة أو مدينة.

ولا شك أن طريقة سعر الصرف الجاري في ترجمة القوائم المالية للفروع والشركات التابعة الأجنبية تتميز بعديد من المزايا والتي من أهمها:

1. سهولة تطبيق الطريقة في الشركات الدولية والمتعددة الجنسيات التي لها شركات تابعة أو فروع، لأنها لا تتطلب تبويبا أو تمييزا معينا بين بنود القوائم المالية؛

2. توفر هذه الطريقة الكثير من الجهود المبذولة في تسجيل وتتبع التغيرات في أسعار الصرف والاحتفاظ بها للعديد من السنوات وفي الكثير من البلدان؛

3. تتفق هذه الطريقة مع مفاهيم التكلفة الجارية في تقييم الأصول كأحد المداخل المحاسبية لمعالج مشاكل التضخم بسبب ما تحققه للمستخدمين من فائدة قصوى من خلال احتفاظها بنفس العلاقات بين البنود بعد الترجمة؛

4. تحافظ هذه الطريقة على العلاقات بين التغيرات المحاسبية سواء قبل عملية الترجمة أو بعدها (ولاسيما نسب السيولة أو الربحية) مما يخدم متطلبات متخذي قرارات الاستثمار مقارنة بالطرق الأخرى في الترجمة و التي يترتب على استخدامها اختلاف تلك النسب بعد الترجمة عما كانت عليه قبلها.

ورغم هذه الخصائص المميزة لهذه الطريقة، إلا إنها تعرضت للعديد من أوجه النقد والتي من أبرزها ما يلي:

1. استخدام أسعار الصرف الجارية في ترجمة بنود المصروفات المدفوعة مقدما و الإيرادات المحصلة مقدما ضمن الأرصدة المدينة أو الدائنة، على الرغم من أنها تمثل أحداثا مالية تمت بالفعل و يتطلب ترجمتها مستقبلا استخدام أسعار الصرف التاريخية لها؛

2. عدم تصدي تلك الطريقة للمشكلات العملية لترجمة القوائم المالية بتحديد سعر الصرف الملائم لطبيعة وخصائص بنود القوائم المالية، حيث لا يجب أن تطغى ميزة سهولة التطبيق على ضرورة الالتزام بالأسس العلمية المنطقية مهما كان درجة صعوبتها؛

3. أن اعتماد هذه الطريقة في ترجمة البنود غير النقدية على أساس أسعار الصرف الجارية قد يترتب عليه وجود تخفيضات أو زيادة غير حقيقية في قيمتها في حالة انخفاض أو ارتفاع أسعار الصرف؛

4. يعاب كذلك على هذه الطريقة خروجها عن التكلفة التاريخية، حيث يتم ترجمة الحسابات التي تظهر بالتكلفة التاريخية (الأصول الثابتة مثلا) بالشركة التابعة باستخدام الأسعار الجارية بينما تظل الأصول الموجودة في الشركة الأم مفصح عنها بالتكلفة التاريخية.

3. المقارنة بين طرق ترجمة القوائم المالية

بصفة عامة توجد أربع طرق محاسبية يمكن استخدامها في ترجمة القوائم المالية للفروع والشركات التابعة من العملة الأجنبية إلى عملة دولة المركز الرئيسي للشركة الدولية أو المتعددة الجنسيات ككل(الشركة الأم)، ويتطلب

الأمر ضرورة الاختيار فيما بين تلك الطرق، حيث قد تستخدم أسعار صرف معينة في ترجمة بنود القوائم المالية في ظل كل طريقة على النحو التالي:

1. هناك بعض بنود القوائم المالية يتم ترجمتها باستخدام سعر صرف واحد هو سعر الصرف الجاري في تاريخ إعداد القوائم المالية في ظل طرق الترجمة الأربع مثل حسابات النقدية والمدينين والدائنين والاستثمارات المالية والالتزامات قصيرة الأجل؛

2. هناك بنود يختلف سعر الصرف المستخدم في ترجمتها حسب طريقة الترجمة المستخدمة على سبيل المثال المخزون السلعي.

إن الفرق بين الطرق الأربعة لترجمة القوائم المالية يكون في نقطتين أساسيتين وهما:

1.3. سعر الصرف الذي يتم استعماله في الترجمة : حيث يوجد ثلاثة أنواع من أسعار الصرف والمتمثلة في سعر الصرف الجاري وسعر الصرف التاريخي ومتوسط مرجح لأسعار الصرف خلال العام.

2.3. تقسيم بنود هذه القوائم و استخدام سعر صرف معين في ترجمتها : يمكن أن يتم تقسيم بنود القوائم المالية إلى بنود متداولة وغير متداولة أو نقدية وغير نقدية كما يمكن الإعتماد على الأسلوب الزمني في عملية الترجمة وأخيرا استعمال سعر الصرف الجاري لترجمة كل البنود ما عدا بعضها (المرتبطة بحقوق الملكية).

من خلال تناولنا للطرق الأربعة المستعملة في ترجمة القوائم يمكن عرض أوجه الاختلاف والتشابه فيما بينها من خلال الجدول التالي:

جدول يبين أوجه التشابه والاختلاف بين طرق المحاسبية للترجمة

أسعار الصرف / الطريقة	سعر الصرف التاريخي	سعر الصرف المرجح	سعر الصرف الجاري
الطريقة المؤقتة	-المخزون السلع -الأصول الثابتة -الالتزامات طويلة الأجل - حقوق الملكية		-النقديات -حسابات المدنين -الاستثمارات المالية.ق.م -الالتزامات .قصيرة .م -المصاريف المدفوعة مسبقا -المصاريف المستحقة -الإيرادات المستحقة -الإيرادات محصلة مقدما
طريقة العناصر النقدية	- الأصول الثابتة		

		– حقوق الملكية – المصاريف المدفوعة مقدما – الإيرادات المحصلة مقدما	**والعناصر غير النقدية**
– النقديات – حسابات المدنين – الاستثمارات المالية.ق.م – المخزون السلع – الأصول الثابتة – الالتزامات ط.ق.م. – الإيرادات المستحقة – المصاريف المستحقة – المصاريف المدفوعة مسبقا – الإيرادات المحصلة مقدما		– حقوق الملكية	**طريقة أسعار الصرف الجارية**
– النقديات – حسابات المدنين – الاستثمارات المالية.ق.م –المخزون السلعي – الالتزامات .قصيرة الأجل – المصاريف المستحقة – مصاريف مدفوعة مسبقا – الإيرادات المستحقة – إيرادات محصلة مقدما	الإيرادات و الأعباء	الأصول الثابتة الالتزامات طويلة .م حقوق الملكية	**طريقة العناصر المتداولة والعناصر غير المتداولة**

المحور الرابع: المعالجة المحاسبية للمعاملات بالعملات الأجنبية

في هذا المحور سنستعرض حالات تطبيقية للمعالجات المحاسبية سواء في شقها الأول المتمثل في المعاملات التي تتم بعملات أجنبية من خلال التطرق للمعالجة المحاسبية وفق مدخل المعاملة الواحدة والمعاملة المزدوجة في أولا، والمعالجة المحاسبية لعقود الصرف الآجلة، أما الشق الثاني المتمثل في الفروع الأجنبية .

أولا: المعالجة المحاسبية وفق مدخل المعاملة الواحدة والمعاملة المزدوجة

في جميع الأحوال يمكن أن تتم المعالجة المحاسبية للمعاملات بعملات أجنبية بإحدى الطريقتين، الأولى اعتبار عملتي التعاقد على الصفقة وسدادها عملية واحدة، والطريقة الثانية تقوم على اعتبار أن عمليتي عقد الصفقة وعملية السداد هما عمليتان منفصلتان.

1. وفق طريقة المعاملة الواحدة

لتوضيح المشاكل والمعالجات المحاسبية بإستخدام هذه الطريقة نستعرض الحالات التالية:

الحالة الأولى: أن يتم التعاقد بعملة الشركة المصدرة والسداد دفعة واحدة

لتوضيح المعالجة المحاسبية للمعاملات الأجنبية الآجلة والسداد دفعة واحدة نستعرض المثال التالي:

في 2008/03/01 قامت شركة جزائرية بشراء بضاعة من شركة ألمانية بمبلغ 20000 أورو على أن تسدد القيمة في 2008/08/01 علما بأن سعر الصرف في تاريخ الشراء كان يساوي 1 أورو = 95 دينار جزائري.

أولا: قيد الشراء في دفاتر الشركة الجزائرية

من ح/ المشتريات	1.900.000	
إلى ح/ الموردون		1.900.000

ثانيا: قيد السداد في دفاتر الشركة الجزائرية

لنفرض أن سعر الصرف في تاريخ السداد أصبح 1أورو= 100 دج يكون التسجيل حسب هذه الطريقة كما يلي:

من ح/ الموردون	1.900.000	
ح/ المشتريات	100.000	
إلى ح/ النقديات		2.000.000

ولنفرض أن سعر الصرف في تاريخ السداد أصبح 1 أورو = 90 دج، في هذه الحالة يكون قيد الإثبات في تاريخ السداد في دفاتر الشركة الجزائرية على النحو التالي:

من ح/ الموردون	1.900.000	
إلى ح/ المشتريات		100.000

حـ/ النقديات		1.800.000

نلاحظ حسب هذه الطريقة أن عملية الشراء وعملية السداد مرتبطتين فيما بينهما حيث يتم تعديل قيمة الصفقة إذا تغير سعر الصرف في تاريخ السداد.

الحالة الثانية: أن يتم التعاقد بعملة دولة ثالثة والسداد دفعة واحدة

لتوضيح هذه الحالة نستعرض المثال التالي:

في 2008/05/01 قامت شركة جزائرية باستيراد مواد أولية من إحدى الشركات الإسبانية بمبلغ 25.000 دولار على أن تسدد قيمة هذه الصفقة بتاريخ 2008/06/01 علما أن سعر الصرف الدولار مقابل الأورو والدينار كان على النحو التالي:

في 2008/05/01: 1 دولار = 65 دج = 0.93 أورو

في 2008/06/01: 1 دولار = 70 دج = 0.99 أورو

أولا: التسجيل في دفاتر الشركة الجزائرية (الوحدة : دج)

1- قيد الشراء:

من حـ/ المشتريات	1.625.000	
إلى حـ/ الموردون		1.625.000

2- قيد السداد:

من حـ/ الموردون	1.625.000	
حـ/ المشتريات	125.000	
إلى حـ/ النقديات		1.750.000

ثانيا: التسجيل في دفاتر الشركة الإسبانية (الـوحدة : الأورو)

1- قيد البيع:

من ح/ الزبائن	23.250	
إلى ح/ المبيعات		23.250

2- قيد التحصيل:

من ح/ النقديات	24.750	
إلى ح/ الزبائن		23.250
ح/ المبيعات		1.500

نلاحظ تعديل قيمة المبيعات في حالة التعاقد بعملة أجنبية ثالثة، وبالتالي فهي تتعرض لربح أو خسارة عن تغير سعر الصرف بالنسبة لتلك العملة.

الحالة الثالثة: أن يتم التعاقد بعملة الشركة المصدرة والسداد على أقساط

قد يحدث قي الواقع العملي أن تقوم الشركة أو الوحدة الإقتصادية بشراء أو بيع سلعة أو خدمة معينة ويكون دفع أو تحصيل قيمة هذه العملية على دفعات خلال مدة من الزمن وهو ما يتطلب معالجة محاسبية إضافية، كما أن هذه المعالجة تختلف باختلاف الطريقة المتبناة من قبل الشركة: طريقة العملية الواحدة أو طريقة العملتين المنفصلتين، وفي المثال التالي نستعرض المعالجة المحاسبية وفق طريقة الصفقة الواحدة:

في تاريخ 2008/03/01 قامت شركة جزائرية بشراء بضاعة من شركة إيطالية بمبلغ 20.000 أورو وأن سعر الصرف في تاريخ الشراء للأورو كان 1 = 90 دج، وأنه تم الاتفاق على أن عملية السداد تكون على قسطين متساوين كل ثلاثة شهور من تاريخ سداد القسط الأول الذي يكون في 2008/06/01 فإذا كان سعر 1 الأورو مقابل الدينار في هذا التاريخ يساوي 85 دج، وفي 2008/09/01 كان سعر الأورو يساوي 92 دج تكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي:

أولا: التسجيل في دفاتر الشركة الجزائرية

يكون الإثبات في تاريخ الشراء على النحو التالي: (الوحدة: دج)

من ح/ المشتريات	1.800.000	
إلى ح/ الموردون		1.800.000

وفي 2008/06/01 تاريخ سداد القسط الأول يجري القيد التالي:

من ح/ الموردون	900.000	
إلى ح/ النقديات		850.000

	ح/ المشتريات	50.000

وفي 2008/09/01 تاريخ سداد القسط الثاني يجري القيد التالي:

من ح/ الموردون		900.000
ح/ المشتريات		20.000
إلى ح/ النقديات		920.000

ثانيا: التسجيل في دفاتر الشركة الإيطالية

يكون الإثبات في تاريخ الشراء على النحو التالي: (الوحدة: أورو)

من ح/ الزبائن	20.000	
إلى ح/ المبيعات		20.000

وفي 2008/06/01 تاريخ سداد القسط الأول يجري القيد التالي:

من ح/ النقديات	10.000	
إلى ح/ الزبائن		10.000

وفي 2008/09/01 تاريخ سداد القسط الثاني يجري القيد التالي:

من ح/ المشتريات	10.000	
إلى ح/ الموردون		10.000

2. وفق طريقة العمليتين أو المعاملة المزدوجة

لتوضيح المشاكل والمعالجات المحاسبية بإستخدام هذه الطريقة نستعرض الحالات التالية:

الحالة الأولى: أن يتم التعاقد بعملة الشركة المصدرة والسداد دفعة واحدة

في 2008/02/01 قامت شركة جزائرية بشراء بضاعة من شركة برتغالية بمبلغ 20000 أورو على أن يتم السداد في تاريخ 2008/03/01 علما بأن سعر الصرف في تاريخ الشراء كان يساوي 1 أورو = 95 دينار جزائري.، فإن التسجيل في دفاتر الشركة الجزائرية حسب هذه الطريقة يكون على النحو التالي:

أولا: قيد الشراء في دفاتر الشركة الجزائرية:

من ح/ المشتريات 1.900.000

إلى ح/ الموردون 1.900.000

ثانيا: قيد السداد في دفاتر الشركة الجزائرية

- إذا كان 1 أورو = 100 دج يكون التسجيل في تاريخ السداد حسب هذه الطريقة كما يلي:

من ح/ الموردون 1.900.000

ح/ خسائر الصرف 100.000

إلى ح/ النقديات 2.000.000

وفي نهاية الدورة تقفل خسائر ترجمة العملة في حساب أرباح وخسائر الفترة بالقيد التالي:

من ح/ الأرباح والخسائر 100.000

إلى ح/خسائر الصرف 100.000

- إذا كان 1 أورو = 90دج يكون التسجيل في تاريخ السداد على النحو التالي:

من ح/ الموردون 1.900.000

إلى ح/أرباح الصرف 100.000

ح/ النقديات 1.800.000

وفي نهاية الدورة تقفل أرباح ترجمة العملة في حساب أرباح وخسائر الفترة بالقيد التالي:

من ح/أرباح الصرف 100.000

إلى ح/الأرباح والخسائر 100.000

الحالة الثانية: أن يتم التعاقد بعملة دولة ثالثة والسداد دفعة واحدة

لتوضيح هذه الحالة نستعرض المثال التالي:

في 2009/04/12 قامت شركة جزائرية باستيراد مواد خام من إحدى الشركات الإسبانية بمبلغ 25.000 دولار على أن تتم تسوية هذه الصفقة بتاريخ 2009/09/12 علما أن سعر الصرف الدولار مقابل الأورو والدينار كان على النحو التالي:

في 2009/04/12: 1 دولار = 65 دج = 0.93 أورو

في 2009/09/12: 1 دولار = 70 دج = 0.99 أورو

أولا: التسجيل في دفاتر الشركة الجزائرية (الوحدة : دج)

1. **قيد الشراء:** في تاريخ الشراء يجرى القيد التالي

من ح/ المشتريات 1.625.000

إلى ح/ الموردون 1.625.000

2- قيد السداد: في تاريخ السداد يجرى القيد التالي

من ح/ الموردون 1.625.000

ح/ خسائر الصرف 125.000

إلى ح/ النقديات 1.750.000

ثم تقفل خسائر تغير سعر صرف العملة في حساب أرباح وخسائر الفترة بالقيد التالي:

من ح/ الأرباح والخسائر 125.000

إلى ح/خسائر الصرف 125.000

ثانيا: التسجيل في دفاتر الشركة الإسبانية (الوحدة : الأورو)

1. **قيد البيع:** في تاريخ البيع القيد التالي

من ح/ الزبائن 23.250

إلى ح/ المبيعات 23.250

2. **قيد التحصيل:** في تاريخ التحصيل يجرى القيد التالي

من ح/ النقديات 24.750

إلى ح/ الزبائن 23.250

ح/ أرباح الصرف 1.500

ثم تقفل أرباح تغير سعر صرف العملة في حساب أرباح وخسائر الفترة بالقيد التالي:

من ح/أرباح الصرف 1.500

إلى ح/ الأرباح والخسائر 1.500

الحالة الثالثة: أن يتم التعاقد بعملة الشركة المصدرة والسداد على أقساط

لتوضيح هذه الحالة نستعرض المثال التالي:

في تاريخ 2009/01/10 قامت شركة جزائرية بشراء بضاعة من شركة سويدية بمبلغ 20.000 أورو وأن سعر الصرف في تاريخ الشراء للأورو كان 1 = 90 دج، وأنه تم الاتفاق على أن عملية السداد تكون على قسطين متساوين كل ثلاثة شهور من تاريخ سداد القسط الأول الذي يكون في 2009/03/10 فإذا كان سعر 1 الأورو = 85 دج، وفي 2009/06/10 كان 1 الأورو = 92 دج تكون المعالجة المحاسبية حسب هذه الطريقة على النحو الموالي:

أولا: التسجيل في دفاتر الشركة الجزائرية (الوحدة: دج)

يكون الإثبات في تاريخ الشراء على النحو التالي:

من ح/ المشتريات 1.800.000

إلى ح/ الموردون 1.800.000

وفي 2009/03/10 تاريخ سداد القسط الأول يجري القيد التالي:

من ح/ الموردون 900.000

إلى ح/ النقديات 850.000

ح/ أرباح الصرف 50.000

وفي 2008/09/01 تاريخ سداد القسط الثاني يجري القيد التالي:

من ح/ الموردون 900.000

ح/ خسائر الصرف 20.000

إلى ح/ النقديات 920.000

ثم يقفل رصيد أرباح وخسائر تغير سعر صرف العملة الأجنبية (الأورو) في حساب وخسائر الفترة بالقيد التالي:

من ح/ أرباح الصرف 30.000

إلى ح/ الأرباح والخسائر 30.000

ثانيا: التسجيل في دفاتر الشركة السويدية: (الوحدة: الأورو)

يكون الإثبات في تاريخ الشراء على النحو التالي:

من ح/ الزبائن 20.000

إلى ح/ المبيعات 20.000

وفي 2008/06/01 تاريخ سداد القسط الأول يجري القيد التالي:

من ح/ النقديات 10.000

إلى ح/ الزبائن 10.000

وفي 2008/09/01 تاريخ سداد القسط الثاني يجري القيد التالي:

من ح/ المشتريات 10.000

إلى ح/ الموردون 10.000

ثانيا. المعالجة المحاسبية لعقود الصرف الآجلة

لتوضيح طبيعة وطرق المعالجة المحاسبية لكل نوع من عقود الصرف الآجلة سنقوم باستعراض مجموعة من حالات التوضيحية لكل نوع على حدا:

1.المعالجة المحاسبية لعقود التغطية ضد تقلبات العملات الأجنبية (لأغراض الحماية)

بتاريخ 2008/12/01 قامت شركة جزائرية بشراء مواد خام من شركة فرنسية بقيمة 200.000 أورو تستحق السداد بنفس العملة بتاريخ 2005/01/31، ولغرض توفير التغطية اللازمة لسداد المبلغ المستحق وتجنب مخاطر تقلبات أسعار الصرف قامت الشركة الجزائرية في نفس التاريخ (2008/12/01) بالدخول في عقد صرف آجل يستحق في 2009/01/31 مع أحد البنوك التجارية لشراء 200.000 أورو، وقد كانت أسعار صرف الأورو مقابل الدينار الجزائري على النحو التالي:

سعر الصرف الآني في 2008/12/01: 1 أورو = 110 دج

سعر الصرف الآني في 2008/12/31: 1 أورو = 105 دج

سعر الصرف الآجل في 2009/01/31: 1 أورو = 107 دج

سعر الصرف الآني في 2009/01/31: 1 أورو = 108 دج

وعليه سنقوم بإثبات القيود المحاسبية اللازمة للعمليات السابقة في دفاتر الشركة الجزائرية كالتالي:

- القيد الأول في تاريخ 2008/12/01:يتعلق بإثبات المشتريات والمبلغ المستحق السداد للشركة الفرنسية بواسطة القيد التالي: (الوحدة: دج)

من حـ/المشتريات	22.000.000	
إلى حـ/ الموردون		22.000.000

- القيد الثاني في تاريخ 2008/12/01: من خلال دخول الشركة الجزائرية في عقد الصرف الآجل فإنها أصبحت تستحق من البنك التجاري مبلغ 200.000 أورو، كما أنها تكون قد حددت قيمة المبلغ المستحق السداد لهذا البنك وهو (200.000 × 107) = 21.400.000 دج، وبالتالي يجرى قيد لإثبات امتلاك الشركة الجزائرية لعقد صرف آجل كما يلي:

من حـ/عقود صرف آجلة تحت التحصيل	22.000.000	
إلى حـ/عقود صرف آجلة تحت الدفع		21.400.000
حـ/ خصم سعر الصرف الآجل(مكسب)		600.000

يلاحظ أن نتيجة الاختلاف بين سعر الصرف الآجل وسعر الصرف الآني ظهرت في شكل خصم دائن وهو بمثابة مكسب للشركة الجزائرية، ووفقا لمعيار المحاسبة الدولية (IAS21) والمتعلقة بعقود الصرف الآجلة لتغطية الصفقات بالعملات الأجنبية، تكون المعالجة المحاسبية للخصم أو العلاوة بتحميلها على حساب الأرباح والخسائر طوال مدة العقد.

- القيد الثالث في تاريخ 2008/12/31: حيث يتم في نهاية كل فترة مالية إعادة تقييم قيمة الالتزامات والحقوق للشركة لتعكس قيمتها في تاريخ الإقفال، وعليه تقوم الشركة الجزائرية بإعادة تقييم حساب الموردين (المورد الفرنسي) من خلال مقارنة سعر الصرف الآني في تاريخ إبرام العقد مع سعر الصرف الجاري في تاريخ إقفال الحسابات على النحو التالي:

(110 - 105) × 200.000 = 1.000.000 دج

ويعني ذلك أن القيمة المقابلة لرصيد الموردين بالعملة المحلية قد انخفضت في تاريخ 2008/12/31 بمقدار 1.000.000 دج مقابل عما كان عليه في 2008/12/01 ويتم تخفيض حساب الموردين (المورد الفرنسي) قيمة هذا المكسب أو الوفرة بالقيد التالي:

من ح/ الموردون	1.000.000	
إلى ح/ أرباح الصرف		1.000.000

- القيد الرابع في تاريخ 2008/12/31: تسوية حساب المدينين (**عقود صرف آجلة تحت التحصيل**) من خلال مقارنة سعر الصرف الآني في تاريخ إبرام العقد وسعر الصرف الجاري في تاريخ إقفال الحسابات على النحو التالي: (110 – 105) × 200.000 أورو = 1.000.000 دج

ويعني ذلك أن القيمة المقابلة لرصيد الأصل (**عقود صرف آجلة تحت التحصيل**) بالعملة المحلية قد انخفض في تاريخ 2008/12/31 بمقدار 1.000.000 دج مقابل عما كان عليه في 2008/12/01، وعليه تكون التسوية المحاسبية على النحو التالي:

من ح/ خسائر الصرف	1.000.000	
إلى ح/ عقود صرف آجلة تحت التحصيل		1.000.000

- القيد الخامس في تاريخ 2008/12/31: يتم إقفال حساب أرباح وخسائر الصرف ومصروف استنفاد خصم الصرف الآجل بالنسبة لعقد الصرف الآجل في أرباح وخسائر الفترة المنتهية في تاريخ 2008/12/31 بالقيد التالي:

من ح/ أرباح الصرف	1.000.000	
ح/ استنفاد خصم الصرف للآجل	300.000	
إلى ح/ خسائر الصرف		1.000.000
ح/ الأرباح والخسائر		300.000

- القيد السادس في تاريخ 2009/01/31: بهذا التاريخ ستسلم الشركة مبلغ 2.00.000 أورو من البنك التجاري وبالتالي ستجري الشركة الجزائرية القيد اللازم لإثبات استلام العملة الأجنبية مقومة حسب سعر الصرف في تاريخ الاستلام (1 أورو = 108 دج).

من ح/ النقدية	21.600.000	
إلى ح/ عقود صرف آجلة تحت التحصيل		21.000.000
ح/ أرباح تغير أسعار الصرف		600.000

- القيد السابع في 2009/01/31:الشركة الجزائرية مطالبة كذلك بسداد قيمة مشتريات العملة للبنك التجاري وذلك حسب السعر الذي اتفق عليه في تاريخ التعاقد (1 أورو = 107 دج).

من ح/ عقود صرف آجلة تحت الدفع	21.400.000	
إلى ح/ النقدية		21.400.000

- القيد الثامن في 2009/01/31: يتم كذلك في هذا التاريخ سداد حساب الموردون (المورد الفرنسي) بسعر الصرف الآني أو الجاري في تاريخ السداد (1 أورو = 108 دج) بالقيد التالي:

من ح/ الموردون	21.000.000	
ح/ خسائر الصرف	600.000	
إلى ح/ النقديات		21.600.000

- القيد التاسع في تاريخ 2009/12/31: يتم كذلك إقفال حساب أرباح وخسائر الصرف ومصروف استنفاد خصم الصرف الآجل بالنسبة لعملية شراء المواد الخام في أرباح وخسائر الفترة المنتهية في 2009/12/31 بالقيد التالي:

من ح/ أرباح الصرف	600.000	
ح/ استنفاد خصم الصرف للآجل	300.000	
إلى ح/ خسائر الصرف		600.000
ح/ الأرباح والخسائر		300.000

2. المعالجة المحاسبية لعقود التغطية ضد تقلبات العملات الأجنبية (لأغراض المضاربة)

نتيجة لتوقعات المدير المالي لشركة البتول بانخفاض سعر العملة الأوربية (اليورو) قامت شركة البتول في 2009/09/01 بالدخول في عقد صرف آجل لشراء 100.000 أورو بسعر صرف آجل 162.5 دج يستحق في 2009/05/28 لتقوم الشركة ببيع عملة اليورو في نفس التاريخ، علما بأن أسعار صرف اليورو مقابل الدينار الجزائري كانت على النحو التالي:

في 2009/09/01 كان سعر الصرف أورو 162.9 دج

في 2010/12/31 كان سعر الصرف أورو 162.0 دج

في 2010/02/28 كان سعر الصرف أورو 159.5 دج

- القيد الأول في 2009/09/01 لإثبات قيمة العقد الآجل كأصل وبنفس القيمة كالتزام بسعر الصرف الآجل (162.5) دون أن يسجل الفرق بين سعر الصرف الآجل وسعر الصرف الجاري في حساب خصم سعر الصرف الآجل.

من ح/ عقود صرف آجلة تحت التحصيل 16.250.000

إلى ح/ عقود صرف آجلة تحت الدفع 16.250.000

- القيد الثاني في 2009/12/31 لغرض تسوية قيمة العقد الآجل حتى يظهر بالقيمة المعادلة له في تاريخ إعداد القوائم المالية.

من ح/ خسائر تغير أسعار الصرف 50.000

إلى ح/ عقود صرف آجلة تحت التحصيل 50.000

- القيد الثالث في 2009/12/31 لغرض إقفال خسائر تغير أسعار الصرف في حساب أرباح وخسائر الفترة.

من ح/ الأرباح والخسائر 50.000

إلى ح/ خسائر تغير أسعار الصرف 50.000

- القيد الرابع في 2010/02/28 لغرض تسوية قيمة العقد الآجل حتى يظهر بالقيمة المعادلة له في تاريخ تنفيذ العقد

من ح/ خسائر تغير أسعار الصرف 250.000

إلى ح/ عقود صرف آجلة تحت التحصيل 250.000

- القيد الخامس في 2010/02/28 لغرض إثبات استلام العملة الأجنبية الأورو مقيم بسعر الصرف الجاري في تاريخ تنفيذ العقد.

من ح/ النقدية (عملة أجنبية) 15.950.000

إلى ح/ عقود صرف آجلة تحت التحصيل 15.950.000

- القيد السادس في 2010/02/28 لإثبات عملية بيع العملة الأجنبية وفقا لسعر الصرف الجاري في تاريخ تنفيذ العقد.

من ح/ النقدية 16.250.000

إلى ح/ النقدية (عملة أجنبية) 16.250.0000

- القيد السابع في 2010/02/28 تاريخ سداد قيمة العملة الأجنبية بناء على عقد الصرف الآجل.

من ح/ عقود صرف آجلة تحت الدفع 16.250.000

إلى ح/ النقدية 16.250.000

- القيد الثامن في 2010/12/31 لغرض إقفال خسائر تغير أسعار الصرف في حساب أرباح وخسائر الفترة.

من ح/ الأرباح والخسائر 250.000

إلى ح/ خسائر الصرف 250.000

ثالثا. المعالجة المحاسبية لترجمة القوائم المالية وفق طريقة سعر الصرف الجاري

تطبيقا لطريقة سعر الصرف الجاري يتم ترجمة القوائم المالية للفرع الأجنبي تمهيدا لإعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة وفقا لما نصت عليه معايير المحاسبة الدولية من خلال معيارها رقم (21).

1. ترجمة قائمة الدخل

فيما يلي قائمة الدخل لفرع شركة جزائرية في بريطانيا عن الفترة المالية المنتهية في 2006/12/31 والتي تم تسليمها إلى للشركة الأم في الجزائر في ذات التاريخ والمعدة بالجنيه الإسترليني:

جدول يوضح :قائمة الدخل لفرع الشركة الجزائرية في 2006/12/31: (الوحـدة: الجنيه الاسترليني)

المبلغ الكلي	المبلغ الجزئي	البيـــــان
1.100.000		المبيعات (رقم الأعمال)
(800.000)		تكلفة المبيعات
	400.000	مخزون أول مدة
	1.000.000	مشتريات
	1.400.000	مخزون آخر المدة
300.000		إجمالي الدخل
100.000		الأعبـاء التشغيلية
	3.600	الأعـباء التجارية
	54.000	الأعـباء الإدارية
	10.000	أعباء تشغيلية أخرى (تمويلية وعمومية)
200.000		النتيجة التشغيلية(صافي دخل التشغيل)
	120.000	منتجات المالية

	40.000	الأعباء المالية
280.000		صافي الدخل قبل الضريبة
		الضرائب الواجبة
		النتيجة الصافية للسنة المالية

كما أرفقت هذه القائمة بكشف يمثل حركة أسعار صرف الجنيه الإسترليني مقابل الدينار الجزائري على النحو التالي:

جدول يوضح حركة أسعار الصرف الجنيه مقابل الدينار (الوحـدة: دج)

سعر الصرف	التاريخ	سعر الصرف	التاريخ
151	2004/12/31	150	2002/01/01
156	2005/07/15	148	2002/01/15
154	2005/12/31	152	2002/12/31
154	متوسط أسعار الصرف لعام 2002	149	2003/12/31
158	متوسط أسعار الصرف لعام 2005	142	2004/07/01
160	متوسط أسعار الصرف لعام 2006	152	2004/07/15

- **إجراءات ترجمة قائمة الدخل:** يتم ترجمة المبيعات على أساس متوسط سعر الصرف لسنة 2006 لأن المبيعات تمت خلال السنة وليس في نهاية الفترة لذلك يتم ترجمتها على أساسا متوسط أسعار الصرف لسنة 2006 (1 جنيه = 160 دج)، أما بالنسبة للمخزون أول المدة يتم ترجمته على أساس سعر الصرف الجاري في نهاية سنة 2005 (1 جنيه = 154دج)، أما باقي بنود قائمة الدخل فيتم ترجمتها بسعر الصرف الجاري في تاريخ 2006/12/31 (1 جنيه = 155 دج) لأنها خاصة بهذه الفترة المالية

وبناء على ما تقدم يتم ترجمة قائمة الدخل للفرع الأجنبي للشركة الجزائرية طبقا لطريقة سعر الصرف الجاري على النحو التالي:

جدول يبين قائمة الدخل للفرع الأجنبي بالجنيه الإسترليني (الوحـدة: دج)

المبلغ الكلي	المبلغ الجزئي	البيـــــان
176.000.000		المبيعات (رقم الأعمال)
(123.600.000)		تكلفة المبيعات

	61.600.000	مخزون أول مدة
	155.000.000	مشتريات
	216.600.000	مخزون آخر المدة
52.400.000		إجمالي الدخل
15.500.000		الأعباء التشغيلية
	5.580.000	الأعباء التجارية
	8.370.000	الأعباء الإدارية
	1.550.000	أعباء تشغيلية أخرى (تمويلية وعمومية)
36.900.000		النتيجة التشغيلية(صافي دخل التشغيل)
	18.600.000	منتجات المالية
	6.200.000	الأعباء المالية
49.300.000		صافي دخل الترجمة
43.400.000		صافي الدخل قبل الضريبة
		الضرائب الواجبة
		النتيجة الصافية للسنة المالية
5.900.000		فروق ترجمة قائمة الدخل

2. ترجمة قائمة المركز المالي (الميزانية)

جدول يبين الميزانية العمومية لفرع شركة الاستثمارات الجزائرية 2006: (الوحـدة: الجنيه الاسترليني)

	الخصوم		**الأصول**
	حقوق الملكية:	**260.000**	**الأصول الثابتة:**
720.000	رأس المال	45.000	أراضي
450.000	احتياطات	55.000	مباني
150.000	أرباح محتجزة	100.000	أثاث وتركيبات
120.000		60.000	سيارات

الأصول المتداولة:	**1.240.000**	**الالتزامات طويلة الأجل:**	**250.000**
النقدية	200.000	قرض طويل الأجل	250.000
المدينون	400.000		
استثمارات مالية قصيرة الأجل	40.000		
بضاعة	600.000		
أرصدة مدينة:	**20.000**	**الالتزامات المتداولة:**	**500.000**
مصروفات إيجار مقدم	13.000	دائنون	230.000
إيرادات مستحقة	7.000	قرض قصير الأجل	270.000
مجموع الأصول	**520.000.**	**مجموع الخصوم**	**1.520.000**

وقد أرفقت هذه القائمة بمعلومات إضافية تشمل:

1. بند الأصول الثابتة:

أ- تم شراء الأراضي على دفعتين الأولى في 2002/1/12 بـ: 15000، والثانية في 2005/7/15.

ب- تم شراء السيارات في 2004/7/1.

ج- جزء من المباني بقيمة 30.000 تم بناؤه خلال 2002، والجزء الباقي تم شراؤه في 2003/12/31.

د- تم شراء الأثاث والتركيبات في 2002/1/15 دفعة واحدة مع العلم أن السيارات والمباني والأثاث تظهر بصافي قيمتها الدفترية.

2. بند حقوق الملكية:

1. يمثل رصيد الأرباح المحتجزة أرباح هذا العام.
2. يمثل رصيد رأس المال المدفوع في 2002/01/01 وهو عبارة عن أسهم عادية.
3. الاحتياطات تم تكوينها خلال السنتين 2004 و 2006 على التساوي.

3. فيما يتعلق بالقرض الطويل الأجل تحصلت عليه الشركة في 2004/07/15 لمدة خمس سنوات وبفائدة 8% سنويا.

- **إجراءات ترجمة قائمة المركز المالي:** يتم ترجمة جميع الأصول المتداولة والثابتة بسعر الصرف الجاري في نهاية الفترة المالية لسنة 2006، أما فيما يخص الإلتزامات القصيرة والطويلة الأجل فيتم استخدام سعر الصرف الجاري

في نهاية سنة 2006 عند ترجمتها، أما حقوق الملكية فيتم ترجمتها بإستخدام سعر الصرف التاريخي أي في تاريخ نشوء الإلتزام بالخصم:

1. رأس المال: يتم ترجمته عند تكوين الشركة، أي في سنة 2002 (سعر الصرف السائد في 2002/01/01 [1 جنيه = 150دج]).
2. الإحتياطات: يتم ترجمتها عند تشكيل الإحتياط، أي تاريخ نشوء الاحتياط (75.000 بسعر الصرف السائد في 2004/12/31 [1 جنيه = 151دج] و 75.000 بسعر الصرف السائد في 2005/12/31 [1 جنيه = 154دج]).
3. الأرباح المحتجزة: يتم ترجمتها في تاريخ تحقيقها أو في سنة تحقيقها (سعر الصرف السائد في 2005/12/31 [1 جنيه = 154دج]).

يتم إضافة فرق ترجمة قائمة الدخل الذي كان موجبا بـ 59.000 جنيه وطرح فرق ترجمة قائمة المركز المالي والذي كان سالبا بـ 31.550 جنيه. وبناء على ما تقدم يتم ترجمة قائمة المركز المالي للفرع الأجنبي للشركة الجزائرية طبقا لطريقة سعر الصرف الجاري على النحو التالي:

جدول يبين ترجمة قائمة المركز المالي للفرع الأجنبي للشركة الجزائرية (الوحـدة: دج)

	الخصـــــوم		الأصـــــول
67.500.000	رأس المال	6.975.000	أراضي
22.875.000	احتياطات	8.525.000	مباني
18.480.000	أرباح محتجزة	15.500.000	أثاث وتركيبات
		9.300.000	معدات النقل
108.855.000	**مجموع حقوق الملكية:**	**40.300.000**	**مجموع الأصول الثابتة:**
38.750.000	قرض طويل الأجل	31.000.000	النقدية
		62.000.000	المدينون
		40.000	أوراق قبض
		93.000.000	بضاعة
38.750.000	**الالتزامات طويلة الأجل:**	**192.200.000**	**مجموع الأصول المتداولة:**
35.650.000	دائنون	2.015.000	مصروفات إيجار مقدم
41.850.000	قرض قصير الأجل	1.085.000	إيرادات مستحقة
77.500.000	**الالتزامات المتداولة:**	**3.100.000**	**أرصدة مدينة:**
5.900.000	فروق ترجمة قائمة الدخل		

(3.155.000)	فرق ترجمة قائمة المركز المالي		
235.600.000	**مجموع الخصوم**	**235.600.000**	**مجموع الأصول**

خـــلاصة

ختاما يمكن القول إنه في ظل التطورات التكنولوجية و الاقتصادية التي يشهدها العالم اليوم لا توجد شركة يمكن أن تعمل دون أن يكون لها معاملات أجنبية أو مصالح خارج حدود دولتها، و بالتالي الحاجة لإجراء التسويات و التعديلات المحاسبية بما فيها ترجمة العمليات والقوائم المالية الأجنبية أمر ضروري و مهم حتى تعكس القوائم المالية لتلك الشركات الأوضاع و النتائج الحقيقية لها، و من خلال استعراضنا للمواضيع السابقة يتضح أن موضوع ترجمة العمليات و القوائم المالية الأجنبية من المواضيع الهامة و التي لها انعكاساتها المباشرة على نتائج أعمال المؤسسات وأوضاعها المالية، كما أن الطرق و المعالجات المحاسبية للترجمة المحاسبية تتنوع و تختلف من دولة إلى أخرى باختلاف المعايير و الأعراف المحاسبية السائدة بتلك الدول، الأمر الذي يحد من فائدة المقارنات لمخرجات الأنظمة المحاسبية على مستوى دولي.

إن أثر هذه الاختلافات على نتيجة النشاط و المركز المالي يمكن الوقوف عليه بشكل عام من خلال استعراضنا للحالات التطبيقية، حيث يتضح انه توجد اختلافات مهمة على النتائج المحاسبية لترجمة القوائم المالية لنفس الشركة باختلاف الطرق المحاسبية المستخدمة في عملية الترجمة، وبدون شك هذا الأمر له انعكاساته السلبية على فائدة المعلومات المحاسبية خاصة و أن هذه النتائج تقوم على نفس الحقائق و الأحداث الاقتصادية لنفس الشركة و نفس الفترات المالية .

إن أهمية تحقيق نوع من الاتساق على مستوى دولي في معالجة المشاكل المحاسبية لعملية الترجمة لابد أن يساعد على تحسين جودة و فائدة المعلومات المحاسبية على مستوى دولي، ولكن في ظل الاختلافات البيئية الشاسعة بين الدول خاصة النامية و المتطورة منها لن يكون تحقيق ذلك أمرا سهلا.

المراجع والمصادر:

- أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 IFRSS IASSط1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008..
- أحمد بسيوني شحاتة وعبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- أحمد بسيوني شحاتة وكمال الدين الدهراوي ، المحاسبة المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
- أمين السيد أحمد لطفي، التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- توفيق محمد شريف، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطور بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 05، الرياض، سبتمبر 1987.
- جلال الدين مرسي، محمد محمود أبو بكر، دليل فن خدمة العملاء ومهارات البيع، الدار الجامعية، الإسكندرية (مصر)،بدون سنة نشر.
- حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- دافيد ريتشمان وآخرون، الإدارة المعاصرة، ترجمة (رفاعي محمد رفاعي، محمد السيد احمد عبد المعتال)، دار المريخ، الرياض (المملكة العربية السعودية)،2004.
- عبد الناصر أحمد حميدان، أساسيات المحاسبة المالية الخاصة ط 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 1998.
- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية-الجوانب النظرية والعملية-، مطابع الدستور التجارية، عمان، 2008.
- مؤيد الفضل واخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، عمان الاردن، 2003.
- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية ط 1، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.
- محمد مطر و عبد الكريم زواتي،"المحاسبة المتقدمة "ط1، دار حنين، عمان، 1994.
- مؤيد الفضل وعبد الناصر نور، المشاكل المحاسبية المعاصرة ط 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2002.

- نوفان حامد محمد العليمات، القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، كليه الاقتصاد، 2010.

- وهيبة مقدم، تقييم استجابة منظمات الأعمال في الجزائر للمسؤولية الاجتماعية، رسالة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة وهران، الجزائر،2014.

- يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة

- Raffournier Bernard, Les normes comptables internationales, éd Economica, Paris , 1996.
- Amélie Ober, IFRS Instruments financiers, éd Editea, paris, 2005.
- Bergeret J, La personnalité normale et pathologique, Les structures mentales, le caractère, les symptômes, éd Dunod 2eme Ed, Paris, 1985.
- C. Maillet-Baudrier et A. Le Manh, Les normes comptables internationales IAS-IFRS, éd Foucher, paris, 2007.
- Christel Decock, Comptabilité Internationale, éd Economica, Paris, 2005.
- D E C F, Comptabilité approfondie et révision épreuve n°6 3eéd, éd Dunod, paris, 2000.
- Eric Ducasse et autres, Normes Comptables internationales IAS/IFRS, éd de Boeck, Bruxelles, 2005.
- Gilles Darmois, comprendre les états financiers : les sociétés pétrolières et Gazières, ENSPM, France, 2004.
- Grégory Heem et Philipe Aanzo, La normalization comptable Internationale, Revue d'économie financière, N° 73.
- Micheline Friédérich, Comptabilité approfondie-DCG 10-, éd Foucher, paris, 2007.
- Muriel Nahmieas, L'essentiel des normes IAS/IFRS, éd Organisation, France, 2004.