وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الفرات

كلية الاقتصاد بدير الزور

قسم المحاسبة

المحاسبة الدولية

مدرس المقرر:

د.أحمد العلي الفارس

السنة الرابعة – قسم المحاسبة

الفصل الأول:

الإطار العام للمحاسبة الدولية

مقدمة:

تعد المحاسبة عن الأنشطة الدولية جزء مهم في النظام المحاسبي المالي، إذ تختص بحصر الأحداث والظروف والعمليات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مع العالم الخارجي، وتبويبها وقياسها، وذلك تماشياً مع نمو النظام الاقتصادي العالمي في الوقت الراهن، واتساع المشروعات الكبيرة الحجم، والمتعددة الأهداف والأنشطة والجنسيات والسياسات، فهذه التطورات سابقة الذكر أدت إلى الحاجة إلى نوع من المحاسبات يختص بإنتاج البيانات، والمعلومات التي تحتاجها أطراف عديدة كالمستثمرين والحكومات والأسواق المالية، والمحليين الماليين وغيرهم، فنشأت الحاجة إلى أدوات ومفاهيم وقواعد ومعايير المحاسبة الدولية بسبب التطورات التي يشهدها العالم في جميع المجالات، وخاصة انتشار الصفقات التي تتعدى حدود البلد، وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات.

انطلاقاً مما سبق ظهرت الحاجة الماسة إلى لغة مشتركة لقياس الأمور المالية للعمليات والمعاملات التي تجري، ولعل أصول المحاسبة الدولية هي تلك اللغة العالمية المشتركة.

أولاً: نشأة المحاسبة الدولية وتطورها:

نشأت المحاسبة الدولية نتيجة لازدهار المنشآت الدولية، ونموها بأشكالها المختلفة، وخاصة بعد ظهور الشركات المتعددة الجنسية ونموها وازدهارها منذ بداية القرن العشرين، ونتيجة لهذا النمو لهذه الشركات فقد ظهرت عدة مشاكل محاسبية لم تكن معروفة من قبل، وأصبح علم المحاسبة ملتزماً بإيجاد حلول لهذه المشاكل.

لذلك يمكن القول: إن هناك سببين رئيسيين لنشأة المحاسبة الدولية هما:

١- نمو الشركات الدولية وازدهارها، والشركات المتعددة الجنسية التي تطورت نتيجة لازدهار التجارة الدولية التي تعني استيراد السلع والخدمات بين الدول المختلفة، وتصديرها من خلال شركات متخصصة تقوم بهذه الأعمال، بالإضافة إلى تميز الاقتصاد الدولي الحديث بخصائص عديدة من أهمها وجود الشركات التضامنية العالمية التي تجمع شركاء مختلفين في الجنسية للحصول على الأرباح من السوق الدولية، وتجنب مخاطر تقلبات أسعار العملات، والعقبات التي تضعها بعض الدول في وجه بعض الشركات، أو السلع كفرض الرسوم.

٢- اختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول المختلفة: حيث لا توجد دولتان تتشابه فيهما أساليب ونظم الممارسة المحاسبية تماماً مهما كانت هاتان الدولتان متقاربتين في الظروف، والخصائص، وهذا يرجع إلى اختلاف الظروف البيئية لكل دولة عن غيرها، وهو ما يعني بصفة عامة الاختلاف في الظروف الاجتماعية والسياسية والاقتصادية، حيث تكمن مظاهر الاختلاف عند التطبيق المحاسبي بين الدول في النواحي التالية:

أ- اختلاف اللغة بين الدول. **ب-** اختلاف العملات بين الدول. **ج-** اختلاف القوة الشرائية للعملات بين الدول. **د-** اختلاف النظام الضريبي بين الدول. **هـ-** اختلاف قوانين ونظم الممارسة المحاسبية بين الدول. **و-** اختلاف شكل وكمية المعلومات التي يفصح عنها.

ثانياً: المشكلات المحاسبية التي تواجه المنشآت الدولية:

إن التبادل التجاري بين الدول الأخرى سواء كان تبادل سلع أم تبادل خدمات، كل ذلك يتطلب التعامل مع عملات الدول الأخرى فإما أن يتم التعامل بعملة الدولة المصدرة، أو بعملة الدولة المستوردة، أو بعملة دولة ثالثة، أو بعملة حسابية (في حال وجود اتفاقيات الدفع)، وهذه المعاملات تتطلب تحصيل، وسداد عملات أجنبية، ومن الطبيعي أن تختلف المعالجة المحاسبية لمعاملات الاستيراد، والتصدير وسداد وتحصيل العملات الأجنبية عن المعالجة المحاسبية الخاصة بالشراء، أو البيع أو سداد وتحصيل العملات المحلية الوطنية، لذلك من المشاكل التي تواجه المنشآت الدولية في الحالات السابقة ما يلي:

١- مشكلة إعداد القوائم المالية الختامية للشركة الأم، وتوابعها أو فروعها الخارجية.
٢- مشكلة اختلاق، وتذبذب القوة الشرائية للعملات المختلفة من فترة لأخرى، ومن يوم لآخر نتيجة لمشكلة التضخم التي تعاني منها الدول المختلفة، ولكن بدرجة متفاوتة.
٣- مشكلة التحاسب الضريبي: حيث تقوم الشركة بإعداد حسابات قياس الوعاء الضريبي على الدخل وفقاً لنظام الضريبة المعمول به في الدولة التي تعمل بها.
٤- مشكلة الازدواج الضريبي: حيث يخضع ربح الفرع الذي يعمل في دولة أخرى للضريبة وفقاً للنظام الضريبي لهذه الدولة، ثم يخضع هذا الربح مرة أخرى للضريبة ضمن أرباح الشركة الأم وفقاً لقوانين الدولة التابعة لها الشركة الأم وهذا يؤدي إلى حدوث ازدواج ضريبي.
٥- مشكلة الرقاب المحاسبية للشركة الام على الفروع الخارجية، أو الشركات التابعة.
٦- مشكلة اختلاف بدء السنة المالية وانتهائها: فقد تتبع الشركة الأم السنة الميلادية التي تبدأ في الأول من شهر كانون الثاني من كل عام، وتنتهي في آخر شهر كانون الأول، في حين أن الشركة التابعة، أو الفرع الخارجي يعمل في دولة تتبع التقويم الهجري، فتبدأ السنة في أول شهر محرَّم، وتنتهي بنهاية شهر ذي الحجة.
٧- مشاكل اختلاف طرق، ووسائل المراجعة، وتباينها من دولة لأخرى.

٨- مشاكل مستوى الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية، وأسس ومعايير إعدادها.

٩- مشاكل اختلاف نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية، ودرجة تقدمها ومدى البيانات، ونوعية التقارير التي ترتبط بالمنشأة ومنتجاتها، وجودة إنتاجها.

ثالثاً: ماهية وتعريف المحاسبة الدولية:

تعد المحاسبة الدولية أحد فروع علم المحاسبة المالية فهي تستخدم قواعد المحاسبة المالية نفسها، ولكنها تطور التطبيق، حيث تتأثر بالاقتصاد الدولي، ونظراً لاختلاف وجهات النظر المحاسبية من دولة لأخرى فإن المحاسبة الدولية تطلبت ضرورة محاولة تنسيق أشكال الممارسة المحاسبية، وتوحيدها في مواجهة المشاكل المحاسبية التي تواجه الشركات الدولية، وبالتالي يمكن تعريف **المحاسبة الدولية** بأنها: أحد فروع المحاسبة المالية، تهتم بمعالجة المشاكل المحاسبية المتعلقة بالمعاملات الدولية بأشكالها المختلفة سواء كانت شركة منفردة ليس لها فروع، أو توابع في دول أخرى، ولكنها تتعامل بالتجارة الخارجية من استيراد، أو تصدير للسلع والخدمات من وإلى الخارج، أو سواء اتخذت شكل شركة متعددة الجنسية ذات فروع، أو توابع خارج حدودها الوطنية.

رابعاً: أهداف المحاسبة الدولية:

تهدف المحاسبة الدولية إلى تحقيق جملة من الأهداف الرئيسية أهمها:

١- دراسة الأنظمة المحاسبية في الدول المختلفة للتوصل إلى النظام الأكثر ملاءمة لاحتياجات تلك الدول.

٢- التوصل إلى أسس وقواعد محاسبية دولية يمكن الاستعانة بها لتطوير الأنظمة المحاسبية المحلية.

٣- إظهار أسباب الاختلاف بين المعلومات المحاسبية في التقارير، والقوائم المالية للشركات الدولية المختلفة.

٤- المساعدة في معرفة مدى تأثير النظم المحاسبية المختلفة على تطوير اقتصاديات الشركات الدولية المختلفة.

٥- توفير المعلومات المحاسبية الملائمة، وذات المصداقية.

خامساً: معايير المحاسبة الدولية ماهيتها وأهميتها وتعريفها:

مع ازدياد العمليات التجارية الدولية أصبح المستفيدون من المعلومات المحاسبية يتوزعون على دول مختلفة، مما فرض حاجة لإنتاج معلومات محاسبية على مستوى عالٍ من المصداقية لكي تخدم جميع الفئات المستخدمة لهذه المعلومات المحاسبية، وهذا ما دفع المنظمات المهنية الدولية للمحاسبة لإصدار معايير محاسبية عامة سعياً لتوحيد الإجراءات المحاسبية على المستوى الدولي.

وتنبع أهمية معايير المحاسبة الدولية من كونها تحدد المتطلبات، والخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية لتصبح مفيدة في اتخاذ القرارات، فهذه المعايير تعد بمثابة القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم هذه المعلومات، ورفع درجة الثقة بها، ودرجة الاستفادة منها.

فالاهتمام الرئيسي بفكرة إصدار معايير محاسبية موحدة يتمثل في تلبية الطلب العالمي على فكرة التوحيد من قبل معدِّي ومستخدمي المعلومات المحاسبية، وبالتالي يمكن تعريف **المعيار المحاسبي** بأنه: المرشد الأساسي لقياس العمليات، والأحداث المالية بهدف تقليل حدة الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول المختلفة، ومحاولة قولبتها في قواعد محاسبية متعارف عليها، ومعمول بها في جميع الشركات الدولية.

هذا، وتصدر المعايير المحاسبية من قبل هيئات متخصصة أهمها: لجنة معايير المحاسبة الدولية، ومجلس معايير المحاسبة المالية، وقد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ تأسيسها عام 1973م، وحتى نهاية عام 2000 م بإصدار 41 معيار، وقد أجريت تعديلات فيما بعد على بعضها منذ عام 2000 م، وحتى يومنا هذا.

ومن أهم هذه المعايير الصادرة ما يلي:

رقم المعيار	عنوان المعيار
1	عرض القوائم المالية.
2	المخزون.
7	قائمة التدفقات النقدية.
8	السياسات المحاسبية- التغيرات في التقديرات المحاسبية- الأخطاء.
11	عقود الإنشاء.
12	ضرائب الدخل.
16	الممتلكات والمصانع والمعدات.
18	الإيراد.
21	آثار التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية.
36	انخفاض قيمة الموجودات.
38	الموجودات غير الملموسة.

الفصل الثاني:

المحاسبة عن الصفقات بالعملة الأجنبية

مقدمة: تسود أسواق العملات الأجنبية حالة من عدم الاستقرار في أغلب الأحيان، وهذا الأمر يؤدي إلى تغير في أسعار صرف العملات الأجنبية مما ينعكس على طبيعة المشكلات المحاسبية التي تواجه المحاسب في الشركات التي تتعامل مع العملات الأجنبية في تسديد مشترياتها، أو قبض حقوقها، أو الشركات المتعددة الجنسية وخاصة إذا ما تعددت أنشطة تلك الشركات المختلفة في معاملاتها الدولية الخاصة بعمليات الاستيراد والتصدير.

إن قياس بيانات العملات الأجنبية بعملة الوحدة المحاسبية يتطلب تطبيق أسعار الصرف المناسبة إذ إن عملية الاختيار بين أسعار الصرف تكون في العديد من الحالات مشكلة جدلية، ولها آثارها المباشرة على نتائج الوحدة المحاسبية، حيث لا بد من اختيار سعر الصرف المناسب الذي يحقق العدالة في القياس، أضف إلى ما تقدَّم أن تغير أسعار الصرف يؤدي إلى ظهور مشكلة محاسبية أخرى تتعلق بفروق أسعار الصرف، وتحديدها ومعالجتها وبيان مصيرها، كل هذه القضايا ستتم معالجتها في هذا الفصل من خلال دراسة المشكلات الخاصة بالصفقات التي تتم بالعملات الأجنبية من خلال استعراض أبرز الاتجاهات المحاسبية الدولية في التصدي لها، والمداخل البديلة لمعالجتها وانعكاساتها على القوائم المالية للشركات التي تتعامل بالعملات الأجنبية.

أولاً: الصفقة الأجنبية مفهومها وتعريفها وأنواعها:

مفهوم الصفقة الأجنبية: تنشأ الصفقات بالعملات الأجنبية عندما تقوم منشأة محلية بتصدير سلعة ما، أو استيراد بضاعة معينة ويتم القبض أو الدفع بالعملة الأجنبية، وليس بواسطة العملة المحلية لتلك المنشأة، لذلك فالصفقات بالعملة الأجنبية هي التعاقدات التي تتم مع أطراف خارجية على صفقات يتم سدادها، أو تحصيلها بعملة أجنبية بخلاف العملة المستخدمة في بلد الموطن.

وقد تحصل الصفقات بالعملة الأجنبية نتيجة عمليات الإقراض، والاقتراض التي تمارسها المنشآت المحلية، ويكون الدفع أو السداد ليس من خلال العملة المحلية، إنما من خلال العملة الأجنبية، وبهذا يمكن **تعريف الصفقة الأجنبية:** بأنها العملية التي يجب تسويتها باستخدام عملة أخرى أجنبية بخلاف العملة المحلية للدولة موطن المنشأة التي ارتبطت بتلك الصفقة.

ومن المشكلات المترتبة على إبرام الصفقات بالعملات الأجنبية ما يلي:

- التسجيل الأولي للصفقة وقت حدوثها.
- تسجيل أرصدة العملات الأجنبية في التواريخ اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية.
- معالجة المكاسب، أو الخسائر الناتجة عن التغيرات في أسعار الصرف سواء عند إعداد القوائم المالية، أو عند انتهاء عملية التحصيل، أو السداد النقدي للصفقة.
- تسجيل التسويات الخاصة بحسابات المدينين، والدائنين بالعملة الأجنبية في تواريخ استحقاقها.

وهكذا نلاحظ أن هناك جملة من المشكلات المحاسبية التي تنتج نتيجة دخول المنشأة الوطنية بعمليات خارج نطاق حدود الدولة التي تعمل فيها تلك المنشأة، حيث تتأثر تلك الصفقات بالتغيرات التي قد تحدث لأسعار صرف العملات الأجنبية المستخدمة في التسجيل، والتعبير عن تلك الصفقات.

أنواع الصفقات الأجنبية: يمكن تبويب العمليات (الصفقات) الأجنبية إلى الأنواع الرئيسية التالية:

- شراء، أو بيع (استيراد أو تصدير) بضائع وخدمات أو بيعها تتم تسويتها باستخدام عملة أجنبية.
- عمليات الاقتراض، والإقراض بعملة أجنبية.
- التعاقد على شراء عملة أجنبية، أو بيعها على أن يكون التسليم في تاريخ لاحق (عقود الصرف الآجلة).
- عمليات تتعلق بتغطية صافي الاستثمارات في شركات تابعة تقع في دولة أجنبية.
- العمليات الداخلية التي تقع بين الشركة القابضة، والشركات التابعة لها التي تقع في دول أجنبية.

ثانياً: ماهية الصرف:

صرف العملات الأجنبية: هو تبادل العملات بمعدلات، أو أسعار معينة تسمى أسعار الصرف، إذ يتم الحصول على وحدات من عملة معينة مقابل التخلي عن وحدات من عملة أخرى، وذلك بالاعتماد على تقييم عملة مقابل أخرى، وتحديد معدل التبادل، وينشأ الطلب على الصرف الأجنبي من عدة عوامل، من أهمها:

- عمليات الاستيراد، والتصدير.
- تصدير رؤوس الأموال إلى الخارج بهدف الاستثمار.
- حاجات السياح، والدارسين.
- عمليات المضاربة التي يقوم بها تجار العملات.

الفرق بين صرف العملات الأجنبية، وترجمتها:

إن صرف العملات، وترجمتها لا يحملان نفس المعنى بالرغم من أنه عندما يحدث تبادل عملات فلا بد من ترجمة إحدى العملتين إلى الأخرى، فالصرف يعني مبادلة عملة بأخرى من خلال استخدام سعر الصرف بين العملتين موضوع التبادل، أما الترجمة: فلا تقتضي تبادلاً فعلياً للعملات الأجنبية بالضرورة لكنها تقتضي استخدام سعر الصرف المناسب للترجمة مع أن ترجمة عنصر ما في القوائم المالية إلى عملة أخرى قد تكون بنفس سعر الصرف الذي استخدم للتبادل بين العملتين فعلاً، وبالتالي فالترجمة هي وسيلة لتغيير وحدة التعبير المالية في القوائم المالية من عملة إلى عملة أخرى باستخدام معامل ترجمة (معامل تبادل) بين العملتين، لذلك فهي لا تعني أي تبادل مادي معين على وحدات من عملة أخرى.

ثالثاً: المصطلحات المحاسبية عند التعامل بالعملات الأجنبية:

سعر الصرف: هو المعدل الذي يمكن على أساسه تحويل عملة بلد ما إلى عملة أخرى، وله عدة أنواع:

- سعر الصرف الجاري: هو سعر الصرف السائد بتاريخ عقد الصفقة.
- سعر الصرف التاريخي: وهو سعر الصرف الذي كان سائداً في تاريخ معين في الماضي (تاريخ نشوء الصفقة).

محاسبياً، ولأغراض إعداد الحسابات والقوائم المالية فإن سعر الصرف الجاري هو سعر الصرف السائد في تاريخ الميزانية ويسمى سعر الإغلاق، وسعر الصرف التاريخي هو سعر الصرف في تاريخ وقوع الحدث المالي.

١- **الصفقات بالعملة الأجنبية:** هي الصفقات التي تتم بعملة أجنبية بخلاف العملة الوظيفية للوحدة المحاسبية التي عقدت تلك الصفقات.

٢- **العملة الوظيفية:** هي العملة التي تستخدمها المنشأة في تسجيل عملياتها العادية التي تمارس من خلالها نشاطها العادي، وهي عادة تكون عملة الدولة التي تمارس المنشأة أعمالها داخل حدودها.

٣- **العملة الأجنبية:** هي أي عملة غير العملة الوظيفية للمنشأة.

٤- **عملة التقرير:** هي العملة التي تستخدمها المنشأة في إعداد حساباتها الختامية من قوائم وتقارير مالية في نهاية الفترة المالية.

٥- **سعر التحويل:** هو نسبة تبادل عملة معينة بعملة أخرى في تاريخ محدد.

٦- **سعر الصفقة:** هو سعر التبادل المتفق عليه لتبادل نوعين مختلفين من العملات بتاريخ محدد في المستقبل.

٧- **الصفقات الجارية:** هي الصفقات التي تبرمها المنشأة، وتنتهي بالتحصيل او السداد خلال نفس الفترة المالية.

٨- **الصفقات المؤجلة:** هي الصفقات التي تتم في فترة مالية معينة، وتنتهي بالتحصيل، أو السداد في فترة أو فترات مالية لاحقة.

رابعاً: الصفقات بالعملة الأجنبية (الاستيراد والتصدير):

إن الشركات متعددة الجنسيات، والشركات التي تتعامل بالاستيراد والتصدير تمارس أنشطتها من خلال العديد من المعاملات التي تستخدم العملات الأجنبية في قياسها محاسبياً، وتتأثر قيمتها بالتغيرات التي قد تحدث في أسعار صرف العملات النقدية الأجنبية المستخدمة في التسجيل والقياس، لذلك فإن المحاسبة الدولية تهتم بمعالجة المشاكل الناجمة عن تلك التغيرات التي تطرأ على كل قيمة من قيمة المعاملات بالعملة الأجنبية، ومقدار الحقوق أو الالتزامات المالية المترتبة عليها نتيجة للتغير في أسعار الصرف بين تاريخ نشوء المعاملة، وتاريخ انتهاء الفترة المحاسبية وتاريخ السداد، أو التحصيل للقيم المالية للمعاملة.

فالصفقات بالعملات الأجنبية من استيراد، أو تصدير إما أن يتم سداد قيمتها أو تحصيلها مباشرة في تاريخ حدوثها باستخدام سعر الصرف الجاري بتاريخ حدوث العملية (وهنا لا توجد مشكلة لأنه لا توجد فروق أسعار صرف) ، أو في تاريخ لاحق وهنا تظهر مشكلة فروق أسعار الصرف بين تاريخ نشوء الصفقة، وتاريخ تسويتها، ولمعالجة هذه المشكلة يتم اتباع أحد الأسلوبين التاليين: (منظور الصفقة الواحدة ، منظور الصفقتين)، وفيما يلي شرح لهذين المنظورين:

منظور الصفقة الواحدة في تسجيل الصفقات بالعملة الأجنبية:

يتم وفق هذا المنظور النظر إلى واقعة إبرام الصفقة، وواقعة سدادها على أنها حدث واحد لا يتجزأ وبالتالي فالفروقات في أسعار الصرف بين تاريخ التعاقد، وتاريخ السداد تتم تسويتها عن طريق الزيادة أو التخفيض في:

- قيمة المشتريات (بالنسبة للمستورد).
- قيمة المبيعات (بالنسبة للمصدر).

وبذلك فإن هذا المنظور يعد القيم المسجلة أولاً في تاريخ حدوث الصفقة هي قيم تقديرية أولية لحين التسوية النهائية لقيمة الصفقة التي تتم وفق أحد الاحتمالات التالية:

- أن يتم السداد بالعملة المحلية لبلد المستورد: هنا يتأثر المصدر بفروق أسعار الصرف.
- أن يتم السداد بالعملة المحلية لبلد المصدر: هنا يتأثر المستورد بفروق أسعار الصرف.
- أن يتم السداد بعملة دولة ثالثة: هنا يتأثر كل من المستورد، والمصدر بفروق أسعار الصرف.

وفيما يلي بعض الأمثل التي توضح كيفية المعالجة المحاسبية لمنظور الصفقة الواحدة:

السداد بواسطة عملة المستورد:

- في 1 / 1 / 2019م قامت إحدى الشركات السورية باستيراد بضاعة على الحساب قيمتها 9،000،000 ل.س من إحدى الشركات الأمريكية، وكان سعر صرف الدولار 450 ل.س.
- في 1 / 6 / 2019م تم سداد قيمة البضاعة، وكان سعر صرف الدولار 500 ل.س.

المطلوب: إثبات القيود اليومية اللازمة في دفاتر كل من المستورد السوري، والمصدر الأمريكي علماً أن عملية السداد تمت بالليرة السورية.

أولاً: القيود اليومية في دفاتر المستورد السوري:

بما أن السداد تم بواسطة عملة المستورد فإنه لن يتأثر بفروق أسعار الصرف.

- في 1 / 1 / 2019م: قيمة الصفقة = 9،000،000 ل.س

9،000،000 من حـ/المشتريات الخارجية 9،000،000 إلى حـ/الموردين الخارجيين إثبات قيمة المشتريات لحساب المورد الخارجي

- في 1 / 6 / 2019م: نلاحظ فيما يلي أن المستورد لم يتأثر بفروق أسعار الصرف:

قيمة الدين على الشركة عند التسديد	9،000،000 ل.س
(–) قيمة الدين على الشركة عند نشوء الصفقة	9،000،000 ل.س
النتيجة	0

9000000 من حـ/ الموردين الخارجيين 9000000 إلى حـ/ المصرف (ح.ج) سداد قيمة الصفقة

ثانياً: القيود اليومية في دفاتر المصدر الأمريكي:

بما أن السداد تم بواسطة عملة المستورد فإن المصدر سوف يتأثر بفروق أسعار الصرف.

- في 1 / 1 / 2019م: قيمة الصفقة = 9،000،000 / 450 = 20،000 دولار.

20،000 من حـ/ المدينين الخارجيين	
20،000 إلى حـ/ المبيعات الخارجية	
إثبات قيمة المبيعات على حساب المدينين	

- في 1 / 6 / 2019م:

قيمة الدين للشركة عند التسديد	9،000،000 ل.س/ × 500 ل.س = 18،000 دولار
(–) قيمة الدين للشركة عند نشوء الصفقة	= 20،000 دولار
النتيجة: خسارة ناتجة عن فروق أسعار الصرف (تخفض بها قيمة المبيعات)	2،000 دولار

من مذكورين	
18000 حـ/ المصرف (ح.ج)	
2000 حـ/ المبيعات الخارجية	
20000 إلى حـ/ المدينين الخارجيين	
إثبات تحصيل قيمة المبيعات الخارجية	

السداد بواسطة عملة المصدر:

- في 1 / 3 / 2019م قامت إحدى الشركات السورية باستيراد آلات قيمتها 10000 يورو من إحدى الشركات الألمانية، وكان سعر صرف اليورو 600 ل.س.
- في 1 / 5 / 2019م تم سداد قيمة الصفقة، وكان سعر صرف اليورو 650 ل.س.

المطلوب: إثبات القيود اليومية اللازمة في دفاتر كل من المستورد السوري، والمصدر الألماني علماً أن السداد تم باليورو.

أولاً: القيود اليومية في دفاتر المستورد السوري:

بما أن السداد تم بواسطة عملة المصدر فإن المستورد سوف يتأثر بفروق أسعار الصرف.

- في 1 / 3 / 2019م: قيمة الصفقة = 10000 يورو × 600 ل.س = 6000000 ل.س

6000000 من حـ/الآلات (المشتريات الخارجية)	
6000000 إلى حـ/الموردين الخارجيين	
إثبات قيمة المشتريات لحساب المورد الخارجي	

- في 1 / 5 / 2019م:

قيمة الدين على الشركة عند التسديد (–) قيمة الدين على الشركة عند نشوء الصفقة	10،000 يورو × 650 ل.س = 6،500،000 ل.س = 6،000،000 ل.س
النتيجة: خسارة ناتجة عن فروق أسعار الصرف (تزاد به تكلفة الآلات)	500،000 ل.س

من مذكورين	
6000000 حـ/ الموردين الخارجيين	
500000 حـ/ الآلات (المشتريات الخارجية)	
6500000 إلى حـ/ المصرف (ح.ج)	
سداد قيمة الصفقة	

ثانياً: القيود اليومية في دفاتر المصدر الألماني:

بما أن السداد تم بواسطة عملة المصدر فإن المصدر لن يتأثر بفروق أسعار الصرف.

- في 1 / 1 / 2019م: قيمة الصفقة = 10000 يورو

10000 من حـ/ المدينين الخارجيين	
10000 إلى حـ/ المبيعات الخارجية	
إثبات قيمة المبيعات على حساب المدينين	

- في 1 / 5 / 2019م: نلاحظ فيما يلي أن المصدر لم يتأثر بفروق أسعر الصرف:

قيمة الدين للشركة عند التسديد	10،000 يورو
(–) قيمة الدين للشركة عند نشوء الصفقة	10،000 يورو
النتيجة	0

10000 حـ/ المصرف (ح.ج)
10000 إلى حـ/ المدينين الخارجيين
إثبات تحصيل قيمة المبيعات الخارجية

السداد بواسطة عملة دولة ثالثة:

هنا يتأثر كل من المستورد، والمصدر بفروق أسعار الصرف التي تنشأ بين تاريخ عقد الصفقة، وبين تاريخ تسويتها.

مثال:

في 5 / 3 / 2019م قامت الشركة السورية للنفط بالتعاقد مع شركة أمريكية لاستيراد عدد وأدوات بمبلغ 500،000 يورو على أن يتم السداد باليورو بتاريخ وصول وثائق شحن تلك البضائع، وقد تم ذلك بتاريخ 10/ 6 / 2019م

المطلوب: إثبات القيود اليومية اللازمة في دفاتر كل من المستورد السوري، والمصدر الأمريكي، إذا علمت أن أسعار صرف اليورو مقابل الليرة السورية والدولار كان كما يلي:

التاريخ	1 يورو =	
5 / 3 / 2019م	550 ل.س	1.25 دولار
10/ 6 / 2019م	700 ل.س	1 دولار

الحل:

أولاً: <u>القيود اليومية في دفاتر المستورد السوري:</u>

بما أن السداد تم بواسطة عملة دولة ثالثة، فإن المستورد سيتأثر بفروق أسعار الصرف التي تنشأ بين تاريخ عقد الصفقة، وبين تاريخ تسويتها.

- <u>في 5 / 3 / 2019م:</u> قيمة الصفقة = 500،000 يورو × 550 ل.س = 275،000،000 ل.س

275،000،000 من حـ/العدد والأدوات (المشتريات الخارجية)
275،000،000 إلى حـ/الموردين الخارجيين
<u>إثبات قيمة المشتريات لحساب المورد الخارجي</u>

- <u>في 10 / 6 / 2019م:</u>

قيمة الدين على الشركة عند التسديد (–) قيمة الدين على الشركة عند نشوء الصفقة	500،000 يورو × 700 ل.س = 350،000،000 ل.س = 275،000،000 ل.س
النتيجة: خسارة ناتجة عن فروق أسعار الصرف (تزاد بها تكلفة العدد والأدوات)	75،000،000 ل.س

<u>من مذكورين</u>
275،000،000حـ/ الموردين الخارجيين
75،000،000 حـ/ العدد والأدوات (المشتريات الخارجية)
350،000،000 إلى حـ/ المصرف (ح.ج)
<u>سداد قيمة الصفقة</u>

ثانياً: القيود اليومية في دفاتر المصدر الأمريكي:

- بما أن السداد تم بواسطة عملة دولة ثالثة، فإن المصدر سيتأثر بفروق أسعار الصرف التي تنشأ بين تاريخ عقد الصفقة، وبين تاريخ تسويتها.
- في 5 / 3/ 2019م: قيمة الصفقة = 500،000 يورو × 1.25 دولار = 625،000 دولار.

625،000 من حـ/ المدينين الخارجيين
625،000 إلى حـ/ المبيعات الخارجية
إثبات قيمة المبيعات على حساب المدينين

- في 10/ 6 / 2019م:

قيمة الدين للشركة عند التسديد (–) قيمة الدين للشركة عند نشوء الصفقة	500،000 يورو × 1 دولار = 500،000 دولار = 625،000 دولار
النتيجة: خسارة ناتجة عن فروق أسعار الصرف (تخفض بها قيمة المبيعات)	125،000 دولار

من مذكورين
500،000حـ/ المصرف (ح.ج)
125،000 حـ/ المبيعات الخارجية
625،000 إلى حـ/ المدينين الخارجيين
إثبات تحصيل قيمة المبيعات الخارجية

منظور الصفقتين في تسجيل الصفقات بالعملة الأجنبية:

يتم وفق هذا المنظور النظر إلى واقعة إبرام أو نشوء الصفقة، على انها بمثابة صفقة منفصلة عن واقعة سدادها، وبالتالي فالفروقات في أسعار الصرف بين تاريخ التعاقد، وتاريخ السداد تعد بمثابة أرباح، أو خسائر صفقات بالعملات الأجنبية، وتعالج في قائمة الدخل (حـ/ أ.خ) للفترة التي ظهرت فيها

وكما في منظور الصفقة الواحدة، فإنه وفق منظور الصفقتين تتم تسوية الصفقة وفق أحد الاحتمالات التالية:

- أن يتم السداد بالعملة المحلية لبلد المستورد: هنا يتأثر المصدر بفروق أسعار الصرف.
- أن يتم السداد بالعملة المحلية لبلد المصدر: هنا يتأثر المستورد بفروق أسعار الصرف.
- أن يتم السداد بعملة دولة ثالثة: هنا يتأثر كل من المستورد، والمصدر بفروق أسعار الصرف.

وفيما يلي بعض الأمثل التي توضح كيفية المعالجة المحاسبية لمنظور الصفقتين:

السداد بواسطة عملة المستورد:

- في 20 / 8 / 2019م قامت إحدى الشركات السورية بتصدير بضاعة على الحساب لإحدى الشركات السعودية قيمتها 200،000 ريال سعودي، وكان سعر صرف الريال 130 ل.س.
- في 20 / 10 / 2019م تم استلام قيمة البضاعة، وكان سعر صرف الريال 140 ل.س.

المطلوب: إثبات القيود اليومية اللازمة في دفاتر كل من المصدر السوري، المستورد السعودي علماً أن عملية السداد تمت بالريال السعودي.

أولاً: القيود اليومية في دفاتر المصدر السوري:

بما أن السداد تم بواسطة عملة المستورد فإن المصدر سوف يتأثر بفروق أسعار الصرف.

- في 20 / 8 / 2019م: قيمة الصفقة = 200،000 ريال × 130 ل.س = 26،000،000 ل.س

26،000،000 من حـ/ المدينين الخارجيين 26،000،000 إلى حـ/ المبيعات الخارجية إثبات قيمة المبيعات على حساب المستورد السعودي

- في 20 / 10 / 2019م:

قيمة الدين للشركة عند التسديد (–) قيمة الدين للشركة عند نشوء الصفقة	200،000 ريال × 140 ل.س = 28،000،000 ل.س = 26،000،000 ل.س
النتيجة : أرباح صفقات بالعملات الأجنبية	2،000،000 ل.س

28،000،000 حـ/ المصرف (ح.ج)
إلى مذكورين
26،000،000 حـ/ المدينين الخارجيين
2،000،000 حـ/ أرباح صفقات بالعملات الأجنبية
إثبات تحصيل قيمة المبيعات الخارجية

ملاحظة: لو كان سعر صرف الريال في 20 / 10 / 2019م 120 ل.س بدلً من 140 ل.س ستكون المعالجة كما يلي:

قيمة الدين للشركة عند التسديد (–) قيمة الدين للشركة عند نشوء الصفقة	200،000 ريال × 120 ل.س = 24،000،000 ل.س = 26،000،000 ل.س
النتيجة : خسارة صفقات بالعملات الأجنبية	2،000،000 ل.س

من مذكورين
24،000،000 حـ/ المصرف (ح.ج)
2،000،000 حـ/ خسائر صفقات بالعملات الأجنبية
26،000،000 إلى حـ/ المدينين الخارجيين
إثبات تحصيل قيمة المبيعات الخارجية

وفي 31 / 12 / 2019 يتم إقفال خسائر الصفقات بالعملات الأجنبية في حـ/أ.خ (قائمة الدخل) بالقيد:

2،000،000 من حـ/أ.خ (قائمة الدخل)
2،000،000 إلى حـ/ خسائر صفقات بالعملات الأجنبية
إقفال خسائرالصفقات الأجنبية

ثانياً: القيود اليومية في دفاتر المستورد السعودي:

بما أن السداد تم بواسطة عملة المستورد فإنه لن يتأثر بفروق أسعار الصرف.

- في 20 / 8 / 2019م: قيمة الصفقة = 200،000 ريال سعودي.

200،000 من حـ/ المشتريات الخارجية 200،000 إلى حـ/الموردين الخارجيين إثبات قيمة المشتريات لحساب المورد الخارجي

- في 20 / 10 / 2019م: : نلاحظ فيما يلي أن المستورد لم يتأثر بفروق أسعر الصرف:

قيمة الدين على الشركة عند التسديد (–) قيمة الدين على الشركة عند نشوء الصفقة	200،000 ريال 200،000 ريال
النتيجة	0

200،000 من حـ/ الموردين الخارجيين 200،000 إلى حـ/ المصرف (ح.ج) سداد قيمة الصفقة

السداد بواسطة عملة المصدر:

- في 10 / 10/ 2019م قامت إحدى الشركات الطبية السورية باستيراد أجهزة طبية قيمتها 100،000 دولار من إحدى الشركات الأمريكية، وكان سعر صرف الدولار 490 ل.س، على أن يتم استلام البضاعة لاحقاً.
- في 20 / 12 / 2019م تم استلام البضاعة وسداد قيمتها، وكان سعر صرف الدولار 500 ل.س.

المطلوب: إثبات القيود اليومية اللازمة في دفاتر كل من المستورد السوري، والمصدر الأمريكي علماً أن السداد تم بالدولار.

أولاً: القيود اليومية في دفاتر المستورد السوري:

بما أن السداد تم بواسطة عملة المصدر فإن المستورد سوف يتأثر بفروق أسعار الصرف.

- في 10 / 10/ 2019م: قيمة الصفقة = 100،000 دولار × 490 ل.س = 49،000،000 ل.س

49،000،000 من حـ/المشتريات الخارجية	
49،000،000 إلى حـ/الموردين الخارجيين	
إثبات قيمة المشتريات لحساب المورد الخارجي	

- في 20 / 12/ 2019م:

قيمة الدين على الشركة عند التسديد (–) قيمة الدين على الشركة عند نشوء الصفقة	100،000 دولار × 500 ل.س = 50،000،000 ل.س = 49،000،000 ل.س
النتيجة: خسائر صفقات بالعملات الأجنبية	1،000،000 ل.س

من مذكورين	
49،000،000 حـ/ الموردين الخارجيين	
1،000،000 حـ/ خسائر صفقات بالعملات الأجنبية	
50،000،000إلى حـ/ المصرف (ح.ج)	
سداد قيمة الصفقة	

وفي 31 / 12 / 2019 يتم إقفال خسائر الصفقات بالعملات الأجنبية في حـ/أ.خ (قائمة الدخل) بالقيد:

1،000،000 من حـ/أ.خ (قائمة الدخل)	
1،000،000 إلى حـ/ خسائر صفقات بالعملات الأجنبية	
إقفال خسائر الصفقات الأجنبية	

ثانياً: القيود اليومية في دفاتر المصدر الأمريكي:

بما أن السداد تم بواسطة عملة المصدر فإن المصدر لن يتأثر بفروق أسعار الصرف.

- في 10 / 10 / 2019م: قيمة الصفقة = 100،000 دولار

100،000 من حـ/ المدينين الخارجيين	
100،000 إلى حـ/ المبيعات الخارجية	
إثبات قيمة المبيعات على حساب المدينين	

- في 20 / 12 / 2019م: نلاحظ فيما يلي أن المصدر لم يتأثر بفروق أسعر الصرف:

قيمة الدين للشركة عند التسديد	100،000 دولار
(–) قيمة الدين للشركة عند نشوء الصفقة	100،000 دولار
النتيجة	0

100،000حـ/ المصرف (ح.ج)	
100،000إلى حـ/ المدينين الخارجيين	
إثبات تحصيل قيمة المبيعات الخارجية	

السداد بواسطة عملة دولة ثالثة:

هنا يتأثر كل من المستورد، والمصدر بفروق أسعار الصرف التي تنشأ بين تاريخ عقد الصفقة، وبين تاريخ تسويتها.

مثال:

في 5 / 3 / 2019م قامت إحدى الشركات السورية بالتعاقد مع شركة أمريكية لاستيراد بضاعة بمبلغ 500،000 يورو على أن يتم السداد باليورو بتاريخ وصول وثائق شحن تلك البضائع، وقد تم ذلك بتاريخ 10/ 6 / 2019م

المطلوب: إثبات القيود اليومية اللازمة في دفاتر كل من المستورد السوري، والمصدر الأمريكي، إذا علمت أن أسعار صرف اليورو مقابل الليرة السورية والدولار كان كما يلي:

التاريخ	1 يورو =	
5 / 3 / 2019م	550 ل.س	1.25 دولار
10/ 6 / 2019م	700 ل.س	1 دولار

أولاً: القيود اليومية في دفاتر المستورد السوري:

بما أن السداد تم بواسطة عملة دولة ثالثة، فإن المستورد سيتأثر بفروق أسعار الصرف التي تنشأ بين تاريخ عقد الصفقة، وبين تاريخ تسويتها.

- في 5 / 3 / 2019م: قيمة الصفقة = 500،000 يورو × 550 ل.س = 275،000،000 ل.س

275،000،000 من حـ/ المشتريات الخارجية	
275،000،000 إلى حـ/الموردين الخارجيين	
إثبات قيمة المشتريات لحساب المورد الخارجي	

- في 10 / 6 / 2019م:

قيمة الدين على الشركة عند التسديد	500،000 يورو × 700 ل.س = 350،000،000 ل.س	
(–) قيمة الدين على الشركة عند نشوء الصفقة	= 275،000،000 ل.س	
النتيجة: خسائر صفقات بالعملات الأجنبية		75،000،000 ل.س

من مذكورين
275،000،000حـ/ الموردين الخارجيين
75،000،000 حـ/ خسائر صفقات بالعملات الأجنبية
350،000،000 إلى حـ/ المصرف (ح.ج)
سداد قيمة الصفقة

وفي 31 / 12 / 2019 يتم إقفال خسائر الصفقات بالعملات الأجنبية في حـ/أ.خ (قائمة الدخل) بالقيد:

75،000،000 من حـ/أ.خ (قائمة الدخل)
75،000،000 إلى حـ/ خسائر صفقات بالعملات الأجنبية
إقفال خسائرالصفقات الأجنبية

ثانياً: القيود اليومية في دفاتر المصدر الأمريكي:

- بما أن السداد تم بواسطة عملة دولة ثالثة، فإن المصدر أيضاً سيتأثر بفروق أسعار الصرف التي تنشأ بين تاريخ عقد الصفقة وبين تاريخ تسويتها.
- في 5 / 3/ 2019م: قيمة الصفقة = 500،000 يورو × 1.25 دولار = 625،000 دولار.

625،000 من حـ/ المدينين الخارجيين
625،000 إلى حـ/ المبيعات الخارجية
إثبات قيمة المبيعات على حساب المدينين

- في 10/ 6 / 2019م:

قيمة الدين للشركة عند التسديد (–) قيمة الدين للشركة عند نشوء الصفقة	500،000 يورو × 1 دولار = 500،000 دولار = 625،000 دولار
النتيجة: خسائر صفقات بالعملات الأجنبية	125،000 دولار

من مذكورين
500،000 حـ/ المصرف (ح.ج)
125،000 حـ/ خسائر صفقات بالعملات الأجنبية
625،000 إلى حـ/ المدينين الخارجيين
إثبات تحصيل قيمة المبيعات الخارجية

وفي 31 / 12 / 2019 يتم إقفال خسائر الصفقات بالعملات الأجنبية في حـ/أ.خ (قائمة الدخل) بالقيد:

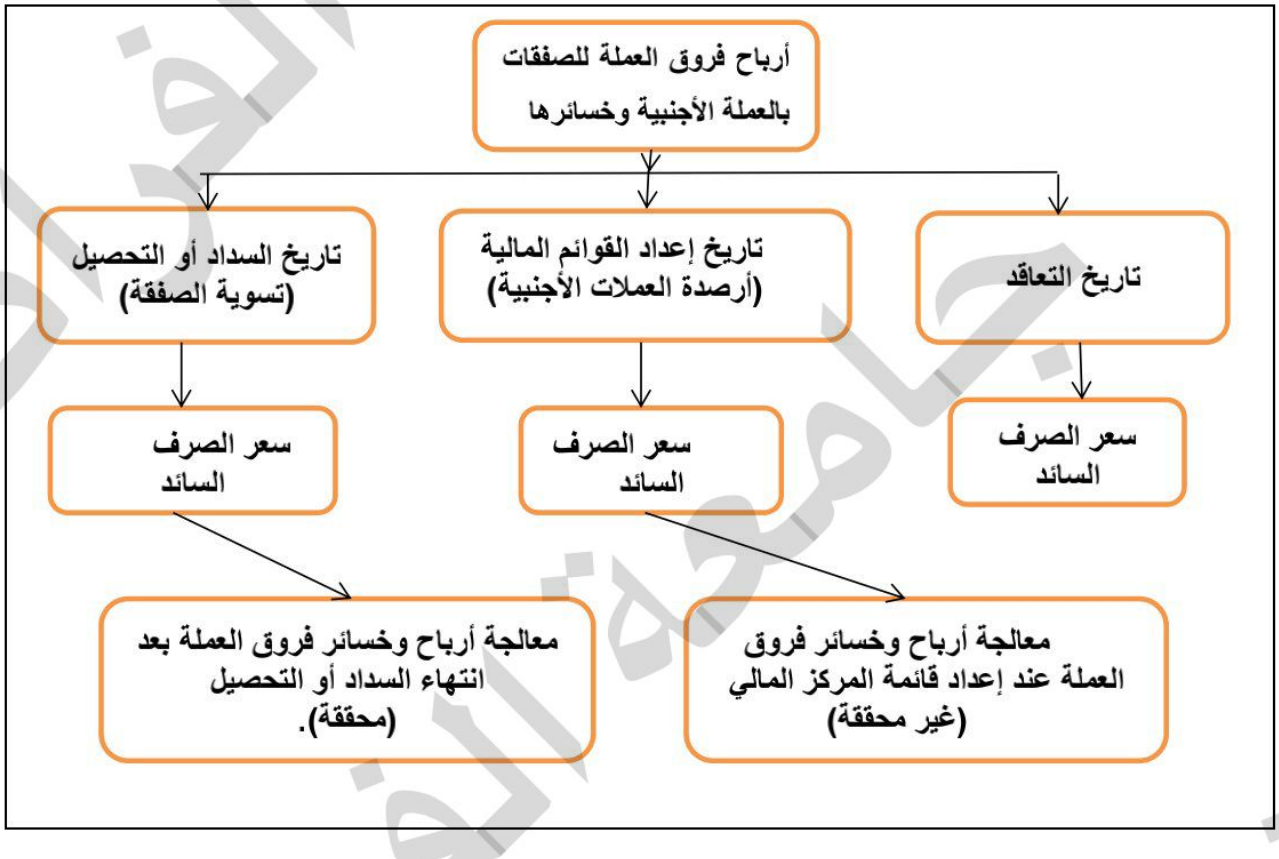
125،000 من حـ/أ.خ (قائمة الدخل)
125،000 إلى حـ/ خسائر صفقات بالعملات الأجنبية
إقفال خسائرالصفقات الأجنبية

حالات خاصة من الصفقات بالعملات الأجنبية:

يوجد العديد من الحالات الخاصة التي تظهر عند التعامل بالصفقات الأجنبية، من أهمها:

- عمليات الاستيراد، والتصدير التي تسدد قيمتها في سنة مالية تالية لتاريخ التعاقد.
- عمليات الاستيراد، والتصدير التي تسدد قيمتها على أقساط في نفس السنة المالية.
- عمليات الاستيراد، والتصدير التي تسدد قيمتها على أقساط تمتد لأكثر من دورة مالية.

وقبل الدخول في شرح الحالات السابقة ندرج فيما يلي شكلاً يوضح كيفية معالجة أرباح وخسائر فروق العملة للصفقات بالعملة الأجنبية:



الحالة الأولى : عمليات الاستيراد، والتصدير التي تسدد قيمتها في سنة مالية تالية لتاريخ التعاقد:

هنا تظهر مشكلة فروق أسعار الصرف في نهاية السنة المالية التي تم فيها التعاقد، لذلك في هذه الحالة يجب إعادة تقييم حسابات العملات الأجنبية وفقاً لأسعار الصرف السائدة في تاريخ إعداد القوائم المالية، وتعديل الأرصدة بالزيادة أو بالنقصان – حسب الحال -- ومعالجة الأرباح أو الخسائر الناتجة بصفتها ربح أو خسارة تقفل في حـ/أ.خ (قائمة الدخل) الخاص بذلك العام الذي تم فيه التقييم، وفي تاريخ تسوية الصفقة تتم مقارنة سعر الصرف السائد في ذلك التاريخ مع سعر الصرف في 31 / 12 وليس مع سعر الصرف عند نشوء الصفقة.

مثال: في 10 / 11 / 2019 م قامت شركة الجبل الأخضر السورية بشحن بضاعة على شكل عصائر طبيعية إلى شركة الوادي الأردنية بقيمة 100،000 دينار أردني على أن يتم السداد في 10 / 3 / 2020 م، وقد تم ذلك.

المطلوب: إثبات القيود اليومية للعمليات السابقة في دفاتر الشركة السورية إذا علمت أن سعر صرف الدينار مقابل الليرة السورية كان في التواريخ التالية كما يلي:

10 / 11 / 2019 م	700 ل.س
31 / 12 / 2019 م	720 ل.س
10 / 3 / 2020 م	710 ل.س

الحل: بما أن السداد تم بواسطة عملة المستورد فإن المصدر سوف يتأثر بفروق أسعار الصرف.

١- <u>في 10 / 11 /2019م:</u> قيمة الصفقة = 100،000 دينار × 700 ل.س = 70،000،000 ل.س

70،000،000 من حـ/المدينين الخارجيين	
70،000،000 إلى حـ/المبيعات الخارجية	
<u>إثبات قيمة المبيعات الآجلة على حساب المدينين الخارجيين</u>	

٢- <u>في 31 / 12 /2019م</u>: تاريخ إعداد القوائم المالية: نحسب أرباح وخسائر الصفقات الأجنبية:

قيمة الدين للشركة في 31 / 12 /2019م	100،000 دينار × 720 ل.س = 72،000،000 ل.س
(–) قيمة الدين للشركة عند نشوء الصفقة	= 70،000،000 ل.س
النتيجة: أرباح صفقات بالعملات الأجنبية	2،000،000 ل.س

2،000،000 من حـ/ المدينين الخارجيين
2،000،000 إلى حـ/ أرباح الصفقات بالعملات الأجنبية
إثبات فروق أسعار الصرف على حساب المدينين الخارجيين

ملاحظة: أصبح رصيد المدينين الخارجيين في 31 / 12 / 2019 = 70،000،000 + 2،000،000 = 72،000،000

ثم يتم إقفال أرباح الصفقات بالعملات الأجنبية في حـ/أ.خ (قائمة الدخل) بالقيد:

2،000،000 من حـ/ أرباح الصفقات بالعملات الأجنبية
2،000،000 إلى حـ/ أ.خ (قائمة الدخل)
إقفال أرباح الصفقات الأجنبية

٣- في 10 / 3/ 2020: تاريخ قبض قيمة الصفقة (أو تسوية الصفقة): نحسب أرباح وخسائر الصفقات الأجنبية من خلال المقارنة بين سعر الصرف في ذلك التاريخ، وسعر الصرف في 31 / 12 / 2019 :

قيمة الدين للشركة في 10 / 3/ 2020	100،000 دينار × 710 ل.س = 71،000،000 ل.س
(–) قيمة الدين للشركة في 31 / 12 / 2019	100،000 دينار × 720 ل.س = 72،000،000 ل.س
النتيجة: خسائر صفقات بالعملات الأجنبية	1،000،000 ل.س

من مذكورين
71،000،000 حـ/ المصرف (ح.ج)
1،000،000 حـ/ خسائر صفقات بالعملات الأجنبية
72،000،000 إلى حـ/ المدينين الخارجيين
إثبات تحصيل قيمة المبيعات الخارجية

وفي 31 / 12 / 2020 يتم إقفال خسائر الصفقات بالعملات الأجنبية في حـ/أ.خ (قائمة الدخل) بالقيد:

1،000،000	
	1،000،000

1،000،000من حـ/أ.خ (قائمة الدخل)
إلى حـ/ خسائر صفقات بالعملات الأجنبية
إقفال خسائر الصفقات الأجنبية

- **الحالة الثانية: عمليات الاستيراد، والتصدير التي تسدد قيمتها على أقساط في نفس السنة المالية:**

في هذه الحالة يعتبر كل قسط بمثابة صفقة قائمة بذاتها، فيتم احتساب فروق اسعار الصرف السائد بين تاريخ التعاقد وتاريخ استحقاق القسط، وإقفالها في نهاية الفترة المالية في حـ/أ.خ (قائمة الدخل).

مثال: في 5 / 5 / 2019 م تعاقدت إحدى الشركات السورية على تصدير كمية من منتجاتها بقيمة 1،000،000 دولار إلى إحدى الشركات الفرنسية على أن تقوم الشركة السورية بقبض قيمة صادراتها على قسطين متساويين: الأول بتاريخ 5 / 7 / 2019 م ، والثاني بتاريخ 5 / 9 / 2019 م، وقد تم ذلك.

المطلوب: إثبات القيود اليومية للعمليات السابقة في دفاتر المصدر السوري، والمستورد الفرنسي إذا علمت أن سعر صرف الدولار مقابل الليرة السورية، واليورو كان في التواريخ التالية كما يلي:

التاريخ	1 دولار =	
5 / 5 / 2019 م	510 ل.س	1 يورو
5 / 7 / 2019 م	520 ل.س	1.10 يورو
5 / 9 / 2019 م	500 ل.س	0.90 يورو

الحل:

أولاً: القيود اليومية في دفاتر المصدر السوري:

- بما أن السداد تم بواسطة عملة دولة ثالثة، فإن المصدر سيتأثر بفروق أسعار الصرف التي تنشأ بين تاريخ عقد الصفقة وبين تاريخ تسويتها.

١- في 5 / 5 / 2019م: قيمة الصفقة = 1،000،000 دولار × 510 ل.س = 510،000،000 ل.س.

510،000،000 من حـ/ المدينين الخارجيين	
510،000،000 إلى حـ/ المبيعات الخارجية	
إثبات قيمة المبيعات الآجلة على حساب المدينين	

٢- في 5/ 7 / 2019م: تاريخ تحصيل القسط الأول الذي يعد صفقة قائمة بذاتها يتم حساب فروق أسعار الصرف كما يلي:

قيمة الدين للشركة عند استلام القسط الأول	500،000 دولار × 520 ل.س = 260،000،000 ل.س.
(–) قيمة الدين للشركة عند نشوء الصفقة	= 255،000،000 ل.س.
النتيجة: أرباح صفقات بالعملات الأجنبية	5،000،000 ل.س

260،000،000 حـ/ المصرف (ح.ج)	
إلى مذكورين	
255،000،000 حـ/ المدينين الخارجيين	
5،000،000 حـ/ أرباح صفقات بالعملات الأجنبية	
إثبات تحصيل قيمة القسط الأول	

٣- في 5/ 9 / 2019م: تاريخ تحصيل القسط الثاني الذي يعد صفقة قائمة بذاتها يتم حساب فروق أسعار الصرف كما يلي:

قيمة الدين للشركة عند استلام القسط الثاني	500،000 دولار × 500 ل.س = 250،000،000 ل.س.
(–) قيمة الدين للشركة عند نشوء الصفقة	= 255،000،000 ل.س.
النتيجة: خسائر صفقات بالعملات الأجنبية	5،000،000 ل.س

من مذكورين
250،000،000 حـ/ المصرف (ح.ج)
5،000،000 حـ/ خسائر صفقات بالعملات الأجنبية
255،000،000 إلى حـ/ المدينين الخارجيين
إثبات تحصيل قيمة القسط الثاني

وفي 31 / 12 / 2019 يتم إقفال خسائر الصفقات بالعملات الأجنبية في أرباح الصفقات بالعملات الأجنبية، والزيادة في أحدهما عن الآخر تقفل في حـ/أ.خ (قائمة الدخل) بالقيد:

5،000،000 من حـ/ أرباح صفقات بالعملات الأجنبية
5،000،000 إلى حـ/ خسائر صفقات بالعملات الأجنبية
إقفال خسائر الصفقات الأجنبية بأرباحها

ثانياً: القيود اليومية في دفاتر المستورد الفرنسي:

- بما أن السداد تم بواسطة عملة دولة ثالثة، فإن المستورد أيضاً سيتأثر بفروق أسعار الصرف التي تنشأ بين تاريخ عقد الصفقة وبين تاريخ تسويتها.

١- في 5 / 5/ 2019م: قيمة الصفقة = 1،000،000 دولار × 1 يورو = 1،000،000 يورو.

1،000،000 من حـ/ المشتريات الخارجية
1،000،000 إلى حـ/ الموردين الخارجيين
إثبات قيمة المشتريات الآجلة لحساب الموردين

٢- في 5/ 7 / 2019م: تاريخ سداد القسط الأول الذي يعد صفقة قائمة بذاتها يتم حساب فروق أسعار الصرف كما يلي:

قيمة الدين على الشركة عند سداد القسط الأول (–) قيمة الدين على الشركة عند نشوء الصفقة	500،000 دولار × 1.10 يورو = 550،000 يورو = 500،000 يورو
النتيجة: خسائر صفقات بالعملات الأجنبية	50،000 يورو

من مذكورين
500،000 حـ/ الموردين الخارجيين
50،000 حـ/ خسائر صفقات بالعملات الأجنبية
إلى حـ/ المصرف (ح.ج) 550،000
إثبات سداد قيمة القسط الأول

٣- في 5/ 9 / 2019م: تاريخ سداد القسط الثاني الذي يعد صفقة قائمة بذاتها يتم حساب فروق أسعار الصرف كما يلي:

قيمة الدين على الشركة عند سداد القسط الثاني (–) قيمة الدين على الشركة عند نشوء الصفقة	500،000 دولار × 0.90 يورو = 450،000 يورو = 500،000 يورو
النتيجة: أرباح صفقات بالعملات الأجنبية	50،000 يورو

500،000 حـ/ الموردين الخارجيين
إلى مذكورين
450،000 حـ/ المصرف (ح.ج)
50،000 حـ/ أرباح صفقات بالعملات الأجنبية
إثبات سداد قيمة القسط الثاني

وفي 31 / 12 / 2019 يتم إقفال خسائر الصفقات بالعملات الأجنبية في أرباح الصفقات بالعملات الأجنبية، والزيادة في أحدهما عن الآخر تقفل في حـ/أ.خ (قائمة الدخل) بالقيد:

50،000 من حـ/ أرباح صفقات بالعملات الأجنبية
إلى حـ/ خسائر صفقات بالعملات الأجنبية 50،000
إقفال خسائر الصفقات الأجنبية بأرباحها

الحالة الثالثة: عمليات الاستيراد، والتصدير التي تسدد قيمتها على أقساط تمتد لأكثر من دورة مالية:

في هذه الحالة يتم حصر الأقساط غير المسددة في 31 / 12 ويحسب عنها أرباح الصفقات الأجنبية أو خسائرها بالعملات الأجنبية، وتتم معاملة الفروقات كما يلي:

- إذا كانت الفروقات أرباح يتم ترحيلها إلى حساب يسمى (حـ/احتياطي فروقات العملات الأجنبية).
- إذا كانت الفروقات خسائر تقفل في حـ/أ.خ (قائمة الدخل) إذا لم يوجد رصيد سابق لاحتياطي فروقات العملات الأجنبية أما إذا وجد رصيد للاحتياطي المذكور فيتم إقفال الخسائر به، وإذا لم يكفِ يقفل الباقي من الخسائر في حـ/أ.خ.

مثال: في 5 / 11 / 2019 م تعاقدت إحدى الشركات السورية على استيراد بضاعة بقيمة 300،000 يورو من إحدى الشركات الأردنية على أن تقوم الشركة السورية بسداد قيمة البضاعة على قسطين متساويين: الأول بتاريخ 15 / 12 / 2019 م ، والثاني بتاريخ 20 / 2 / 2020 م، وقد تم ذلك.

المطلوب: إثبات القيود اليومية للعمليات السابقة في دفاتر المستورد السوري، والمصدر الأردني إذا علمت أن سعر صرف الدولار مقابل الليرة السورية، والدينار الأردني كان في التواريخ التالية كما يلي:

التاريخ	1 يورو =	
5 / 11 / 2019 م	520 ل.س	1 دينار
15 / 12 / 2019 م	510 ل.س	1.20 دينار
31 / 12 / 2019 م	530 ل.س	1.30 دينار
20 / 2 / 2020 م	500 ل.س	1.35 دينار

الحل:

<u>أولاً: القيود اليومية في دفاتر المستورد السوري:</u>

- بما أن السداد تم بواسطة عملة دولة ثالثة، فإن المستورد سيتأثر بفروق أسعار الصرف التي تنشأ بين تاريخ عقد الصفقة وبين تاريخ تسويتها.

١- <u>في 1 / 11/ 2019م:</u> قيمة الصفقة = 300،000 يورو × 520 ل.س = 156،000،000 ل.س.

156،000،000		من حـ/ المشتريات الخارجية
	156،000،000	إلى حـ/ الموردين الخارجيين
		<u>إثبات قيمة المشتريات الآجلة لحساب الموردين</u>

٢- في 15/ 12 / 2019م: تاريخ سداد القسط الأول الذي يعد صفقة قائمة بذاتها يتم حساب فروق أسعار الصرف كما يلي:

قيمة الدين على الشركة عند سداد القسط الأول (–) قيمة الدين على الشركة عند نشوء الصفقة	150،000 يورو × 510 ل.س = 76،500،000 ل.س. = 78،000،000 ل.س.
النتيجة: أرباح صفقات بالعملات الأجنبية	1،500،000 ل.س

78،000،000 من حـ/ الموردين الخارجيين
إلى مذكورين
76،500،000 حـ/ المصرف (ح.ج)
1،500،000 حـ/ أرباح صفقات بالعملات الأجنبية
إثبات سداد قيمة القسط الأول

وفي 31 / 12 / 2019 يتم إقفال أرباح الصفقات بالعملات الأجنبية في حـ/أ.خ (قائمة الدخل) بالقيد:

1،500،000من حـ/ أرباح صفقات بالعملات الأجنبية
1،500،000 إلى حـ/أ.خ (قائمة الدخل)
إقفال أرباح الصفقات الأجنبية

٣- في 31/ 12 / 2019م: تاريخ إعداد القوائم المالية يتم حصر الأقساط غير المسددة، ويحسب عنها أرباح الصفقات الأجنبية أو خسائرها بالعملات الأجنبية كما يلي:

قيمة الدين على الشركة في 31/ 12 / 2019م: (–) قيمة الدين على الشركة عند نشوء الصفقة	150،000 يورو × 530 ل.س = 79،500،000 ل.س. = 78،000،000 ل.س.
النتيجة: خسائر صفقات بالعملات الأجنبية	1،500،000 ل.س

1،500،000 من حـ/ خسائر الصفقات بالعملات الأجنبية
1،500،000 إلى حـ/ الموردين الخارجيين
إثبات خسائر الصفقات بالعملات الأجنبية

وبما أنه لا يوجد رصيد سابق لاحتياطي فروقات العملات الأجنبية ، فإن خسائر الصفقات بالعملات الأجنبية تقفل في حـ/أ.خ (قائمة الدخل) في 31 / 12 / 2019 بالقيد:

150،000 من حـ/ حـ/أ.خ (قائمة الدخل)	
150،000 إلى حـ/ خسائر صفقات بالعملات الأجنبية	
إقفال خسائر الصفقات الأجنبية بأرباحها	

٤- في 20/ 2 / 2020 م: تاريخ سداد القسط الثاني، وهنا تتم المقارنة بين سعر الصرف السائد في ذلك التاريخ، وسعر الصرف في 31 / 12 كما يلي:

قيمة الدين على الشركة في 20/ 2 / 2020م	150،000 يورو × 500 ل.س = 75،000،000 ل.س.
(–) قيمة الدين على الشركة في 31/ 12 / 2019م	= 79،500،000 ل.س.
النتيجة: أرباح صفقات بالعملات الأجنبية	4،500،000 ل.س

79،500،000 من حـ/ الموردين الخارجيين	
إلى مذكورين	
75،000،000 حـ/ المصرف (ح.ج)	
4،500،000 حـ/ أرباح صفقات بالعملات الأجنبية	
إثبات سداد قيمة القسط الثاني	

وفي 31 / 12 / 2020 يتم إقفال أرباح الصفقات بالعملات الأجنبية في حـ/أ.خ (قائمة الدخل) بالقيد:

4،500،000 من حـ/ أرباح صفقات بالعملات الأجنبية	
4،500،000 إلى حـ/أ.خ (قائمة الدخل)	
إقفال أرباح الصفقات الأجنبية	

ثانياً: القيود اليومية في دفاتر المصدر الأردني:

بما أن السداد تم بواسطة عملة دولة ثالثة، فإن المصدر سيتأثر أيضاً بفروق أسعار الصرف التي تنشأ بين تاريخ عقد الصفقة وبين تاريخ تسويتها.

١- في 1 / 11 / 2019م: قيمة الصفقة = 300،000 يورو × 1 دينار = 300،000 دينار.

300،000 من حـ/ المدينين الخارجيين	
300،000 إلى حـ/ المبيعات الخارجية	
إثبات قيمة المبيعات الآجلة على حساب المدينين	

٢- في 15/ 12 / 2019م: تاريخ تحصيل القسط الأول الذي يعد صفقة قائمة بذاتها يتم حساب فروق أسعار الصرف كما يلي:

قيمة الدين للشركة عند استلام القسط الأول	150،000 يورو × 1.20 دينار = 180،000 دينار
(–) قيمة الدين للشركة عند نشوء الصفقة	= 150،000 دينار
النتيجة: أرباح صفقات بالعملات الأجنبية	30،000 دينار

180،000 حـ/ المصرف (ح.ج)	
إلى مذكورين	
150،000 حـ/ المدينين الخارجيين	
30،000 حـ/ أرباح صفقات بالعملات الأجنبية	
إثبات تحصيل قيمة القسط الأول	

وفي 31 / 12 / 2019 يتم إقفال أرباح الصفقات بالعملات الأجنبية في حـ/أ.خ (قائمة الدخل) بالقيد:

30،000 من حـ/ أرباح صفقات بالعملات الأجنبية	
30،000 إلى حـ/أ.خ (قائمة الدخل)	
إقفال أرباح الصفقات الأجنبية	

٣- في 31/ 12 / 2019م: تاريخ إعداد القوائم المالية يتم حصر الأقساط غير المسددة، ويحسب عنها أرباح الصفقات الأجنبية أو خسائرها بالعملات الأجنبية كما يلي:

قيمة الدين للشركة في 31/ 12 / 2019م:	150،000 يورو × 1.30 دينار = 195،000 دينار
(–) قيمة الدين للشركة عند نشوء الصفقة	= 150،000 دينار.
النتيجة: أرباح صفقات بالعملات الأجنبية (احتياطي فروقات العملات الأجنبية)	45،000 دينار

45،000 من حـ/ المدينين الخارجيين
45،000 إلى حـ/ أرباح صفقات بالعملات الأجنبية
إثبات أرباح صفقات بالعملات الأجنبية

ويتم إقفال أرباح الصفقات بالعملات الأجنبية في حـ/ احتياطي فروقات العملات الأجنبية بالقيد:

45،000 من حـ/ أرباح صفقات بالعملات الأجنبية
45،000 إلى حـ/ احتياطي فروقات العملات الأجنبية
إقفال أرباح الصفقات الأجنبية

٤- في 20/ 2 / 2020 م: تاريخ استلام القسط الثاني، وهنا تتم المقارنة بين سعر الصرف السائد في ذلك التاريخ، وسعر الصرف في 31 / 12 كما يلي:

قيمة الدين للشركة في 20/ 2 / 2020م	150،000 يورو × 1.35 دينار = 202،500 دينار.
(–) قيمة الدين للشركة في 31/ 12 / 2019م	= 195،000 دينار.
النتيجة: أرباح صفقات بالعملات الأجنبية	7،500 دينار

202،500 حـ/ المصرف (ح.ج)
إلى مذكورين
195،000 حـ/ المدينين الخارجيين
7،500 حـ/ أرباح صفقات بالعملات الأجنبية
إثبات تحصيل قيمة القسط الثاني

وفي 31 / 12 / 2020 يتم إقفال أرباح الصفقات بالعملات الأجنبية في حـ/أ.خ (قائمة الدخل) بالقيد:

7،500	من حـ/ أرباح صفقات بالعملات الأجنبية
	7،500 إلى حـ/ حـ/أ.خ (قائمة الدخل)
	إقفال أرباح الصفقات الأجنبية بأرباحها

الفصل الثالث:

عقود الصرف الآجلة الخاصة بالصفقات الأجنبية

أولاً: ماهية وتعريف عقد الصرف الآجل:

تؤدي حالة عدم الاستقرار في أسعار صرف العملات الأجنبية العالمية كالدولار الأمريكي، واليورو والين الياباني إلى التأثير على نتائج أعمال الشركات والمؤسسات التي تتعامل مع العملات الأجنبية، وللتغلب على حالة عدم الاستقرار هذه فقد قامت هذه الشركات وبهدف حماية نفسها من تلك التقلبات في أسعار الصرف بمجموعة من الإجراءات كان من أهمها: الدخول بما يسمى عقود الصرف الآجلة في توقيت يتزامن مع توقيت إبرام عقود الصفقات بالعملات الأجنبية لتجنب مخاطر التقلبات في أسعار الصرف خلال الفترة الفاصلة بين تاريخ عقد الصفقة بالعملة الأجنبية، وتاريخ سداد أو تسوية قيمة الصفقة.

وبهذا تعرف عقود الصرف الآجلة بأنها: اتفاقات لشراء أو بيع كمية معينة من عملة أجنبية في تاريخ محدد في المستقبل وبسعر صرف متفق عليه يسمى سعر الصرف الآجل ، وذلك لمقابلة الآثار التي تنجم عن تقلبات أسعار الصرف التي قد تؤثر في نتائج أعمال الشركات التي تتعامل بالعملات الأجنبية.

فعندما تتعرض الشركة لخسائر نتيجة لالتزام، أو حق معين بعملة أجنبية من جراء تغير سعر الصرف فإنها تعوض هذه الخسائر من الربح المقابل تماماً الناتج عن عقد الصرف الآجل، وبالمقابل فإن الربح الذي يمكن أن يتحقق من التزام، أو حق معين بعملة أجنبية من جراء تغير سعر الصرف يتم تعويضه بخسارة مقابلة تماماً من عقد الصرف الآجل، فالهدف من عقد الصرف الآجل ليس تحقيق الربح، وإنما الحماية من تقلبات أسعار الصرف بين تاريخ إبرام الصفقة، وتاريخ تسويتها.

ثانياً: مجالات عقود الصرف الآجلة: يمكن أن تغطي هذه العقود العمليات، والأنشطة التالية:

- التغطية ضد مدفوعات مستقبلية بالعملة الأجنبية.
- التغطية ضد مقبوضات مستقبلية بالعملة الأجنبية.
- التغطية عن عقود ومقاولات بالعملة الأجنبية.
- التغطية ضد المضاربات على الأوراق المالية (بورصة الأوراق المالية).
- التغطية ضد المضاربات على العملات الأجنبية (سوق العملات).

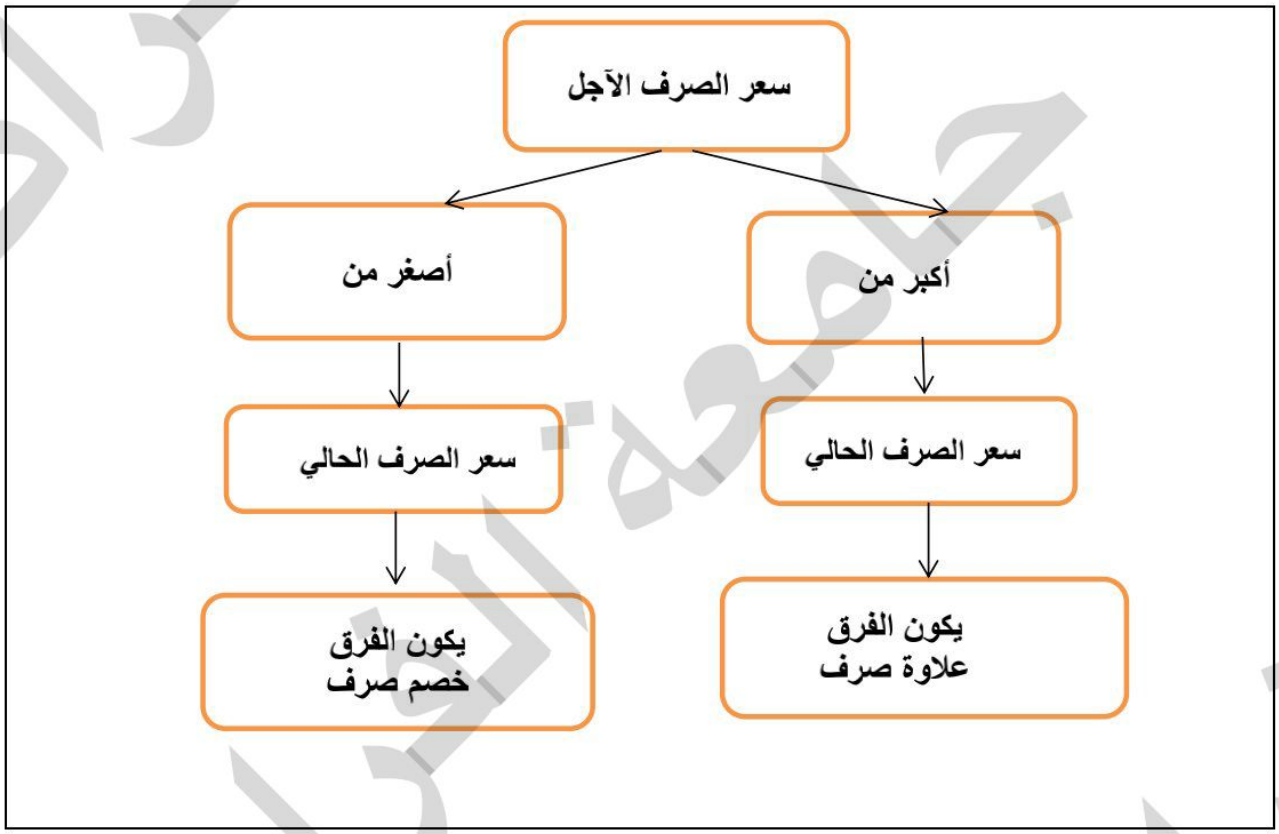
ثالثاً: المشكلات المحاسبية لعقود الصرف الآجلة:

كما أشرنا سابقاً إلى أن عقد الصرف الآجل محله المستقبل لشراء كمية معينة من العملة الأجنبية، أو بيعها في تاريخ محدد مستقبلاً بسعر صرف متفق عليه يدعى سعر الصرف الآجل، فبموجب عقد الصرف هذا يتم تحديد العناصر التالية:

- نوع العملة الأجنبية محل التبادل ومقدارها.
- سعر الصرف الآجل لتلك العملات.
- تاريخ تنفيذ العملية.

إذا كان سعر الصرف الآجل (المتفق عليه) أكبر من سعر الصرف الجاري بتاريخ إبرام العقد يسمى الفرق علاوة صرف، أما إذا كان سعر الصرف الآجل (المتفق عليه) أصغر من سعر الصرف الجاري بتاريخ إبرام العقد يسمى الفرق خصم صرف.

ويمكن تمثيل ذلك بالشكل التالي:



ويتم حساب العلاوة، أو الخصم في تاريخ إبرام عقد الصرف الآجل، وتستهلك على مدى مدة العقد، وتحسب كما يلي:

علاوة الصرف الآجل = مبلغ العملة الأجنبية × (سعر الصرف الآجل – سعر الصرف الفوري في تاريخ الاتفاق).
خصم الصرف الآجل = مبلغ العملة الأجنبية × (سعر الصرف الفوري في تاريخ الاتفاق – سعر الصرف الآجل).

أما مكاسب، أو خسائر عقود الصرف الآجلة فيتم حسابها في تاريخ إعداد الميزانية، وفي تاريخ تنفيذ الاتفاق، وتحسب كما يلي:

مكاسب (خسائر) عقود الصرف الآجلة = مبلغ العملة الأجنبية × (سعر الصرف السائد في تاريخ تنفيذ الاتفاق أو تاريخ إعداد الميزانية – سعر الصرف الفوري في تاريخ إبرام العقد أو الاتفاق).

رابعاً: المعالجة المحاسبية لعقود الصرف الآجلة الخاصة بالمدفوعات المستقبلية:

مثال (1): في 1 / 11 / 2019 م قامت شركة البراعم للصناعات الورقية السورية بالتعاقد مع الشركة العالمية لصناعة الورق اليابانية على صفقة قيمتها 200،000 دولار على أن يتم السداد في تاريخ استلام البضاعة في 1 / 4 / 2020 م، ولتجنب مخاطر التقلبات في أسعار الدولار مقابل الليرة السورية قامت شركة البراعم بإبرام عقد صرف آجل مع المصرف التجاري السوري لشراء 200،000 دولار بتاريخ 1 / 4 / 2020 م بسعر صرف مؤجل قدره 520 ل.س للدولار، حيث كانت أسعار الصرف للدولار مقابل الليرة السورية في التواريخ المختلفة على النحو التالي:

1 / 11 / 2019 م	510 ل.س
31 / 12 / 2019 م	513 ل.س
1 / 4 / 2020 م	524 ل.س

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية اللازمة في دفاتر الشركة السورية مع حساب المكاسب، أو الخسائر لعقد الصرف الآجل وعلاوة، وخصم عقد الصرف الآجل.

الحل:

١ـ إثبات قيمة المشتريات لحساب المورد الخارجي في 1 / 11 / 2019 م:

102،000،000 من حـ/ المشتريات الخارجية
102،000،000 إلى حـ/ الموردين الخارجيين
إثبات قيمة المشتريات الآجلة لحساب الموردين

200،000 دولار× 510 ل.س = 102،000،000 ل.س

٢ـ إثبات واقعة الدخول في عقد الصرف الآجل مع المصرف التجاري في 1 / 11 / 2019 م:

بما أن سعر الصرف الآجل (المتفق عليه) 520 ل.س للدولار، وهو أعلى من سعر الصرف السائد في تاريخ إبرام الاتفاق الذي هو 510 ل.س للدولار فإنه توجد علاوة صرف آجل:

علاوة الصرف الآجل = مبلغ العملة الأجنبية × (سعر الصرف الآجل – سعر الصرف الفوري في تاريخ الاتفاق).

= 200،000 دولار (520 – 510) = 2000،000 ل.س

من مذكورين
102،000،000 حـ/ عقود الصرف الآجلة
2،000،000 حـ/ علاوة الصرف الآجل
104،000،000 إلى حـ/ دائنو عقود الصرف لآجلة
إثبات قيمة عقد الصرف الآجل بسعر 520 ل.س للدولار

ملاحظة: عند إبرام عقد الصرف الآجل أصبح المصرف مدين للشركة (بموجب العقد) بمبلغ 200،000 دولار، وأصبحت الشركة مدينة للمصرف بمبلغ 104،000،000 ل.س، وذلك بسعر صرف 520 ل.س للدولار.

٣- في 31 / 12 / 2019 م تقوم الشركة السورية بالإجراءات التالية:

أ- احتساب المكاسب، أو الخسائر للصفقة، ولعقد الصرف وتسويتها:

للصفقة	قيمة الدين على الشركة في 31 / 12 = 513 ل.س عن كل دولار
	قيمة الدين على الشركة في 1 / 11 = 510 ل.س عن كل دولار
النتيجة	خسائر فروق عن كل دولار = 3 ل.س

600،000 من حـ/ خسائر فروق العملة الأجنبية
600،000 إلى حـ/ الموردين الخارجيين
إثبات تعلية حساب الموردين الخارجيين بخسائر فروق أسعار الصرف

200،000 دولار× 3 ل.س = 600،000 ل.س

لعقد الصرف	قيمة الدين للشركة على المصرف في 31 / 12 = 513 ل.س عن كل دولار
	قيمة الدين للشركة على المصرف في 1 / 11 = 510 ل.س عن كل دولار
النتيجة	مكاسب فروق عن كل دولار = 3 ل.س

600،000 من حـ/ عقود الصرف الآجلة
600،000 إلى حـ/ مكاسب عقود الصرف الآجلة
إثبات تسوية عقود الصرف الآجلة بمكاسب فروق أسعار الصرف

200،000 دولار× 3 ل.س = 600،000 ل.س

ملاحظة: في 31 / 12 تحققت خسائر فروق العملة الأجنبية وقدرها 600،000 ل.س عن الصفقة نتيجة الارتفاع في سعر صرف الدولار بين تاريخ نشوء الصفقة، وتاريخ نهاية السنة المالية من 510 ل.س إلى 513 ل.س للدولار، من جهة أخرى أدى هذا الارتفاع في سعر صرف الدولار تجاه الليرة السورية إلى تحقيق مكاسب قدرها 600،000 ل.س ناتجة عن الدخول في عقد الصرف الآجل، وبالتالي نلاحظ أن مقدار الخسائر الناتجة عن الصفقة تساوي مقدار المكاسب الناتجة عن عقد

الصرف الآجل، فالنتيجة لا ربح ولا خسارة، وإنما حماية من تقلبات أسعار الصرف، وهو الهدف الرئيسي من إبرام عقد الصرف الآجل، ويتم إقفال الخسائر بالمكاسب بالقيد التالي:

600،000 من حـ/ مكاسب عقود الصرف الآجلة
600،000 إلى حـ/ خسائر فروق العملة الأجنبية
إقفال الخسائر بالمكاسب

ب- استهلاك علاوة الصرف: من تاريخ إبرام العقد إلى تاريخ التنفيذ:

2000،000 / 5 أشهر = 400،000 ل.س شهرياً، وبالتالي:

ما يخص عام 2019 من استهلاك العلاوة = 400،000 × 2 = 800،000 ل.س

800،000 من حـ/ أعباء اهتلاك علاوة الصرف الآجل
800،000 إلى حـ/ علاوة الصرف الآجل
إثبات استنفاد جزء من علاوة الصرف الآجل

ويتم إقفال أعباء الاهتلاك في حـ/ أ.خ بالقيد:

800،000 من حـ/ أ.خ
800،000 إلى حـ/ أعباء اهتلاك علاوة الصرف الآجل
إقفال أعباء اهتلاك علاوة الصرف الآجل

٤- في 1 / 4 / 2020 م تقوم الشركة السورية بالإجراءات التالية:

أ- سداد المستحق للمصرف التجاري بالليرة السورية، وحسب سعر الصرف المتفق عليه وهو 520 ل.س للدولار:

104،000،000 من حـ/ دائنو عقود الصرف الآجل
104،000،000 إلى حـ/ الصندوق
إثبات سداد المستحق للمصرف حسب سعر الصرف المتفق عليه
200،000 دولار× 520 ل.س = 104،000،000 ل.س

ب- استلام العملة الأجنبية (الدولارات) من المصرف التجاري بالتاريخ المتفق عليه، وتسجيله بسعر الصرف السائد وهو 524 ل.س للدولار:

104،800،000 من حـ/ الصندوق (200،000 دولار× 524 ل.س)	
إلى مذكورين	
102،600،000 حـ/ عقود الصرف الآجلة (102،000،000 أصل الدين + 600،000 مكاسب 31 / 12)	
2،200،000 حـ/ مكاسب عقود الصرف الآجل [200،000 (524 – 513)]	
إثبات استلام النقد مقابل عقد الصرف الآجل	

ج- دفع المستحق على الشركة للموردين الخارجيين:

من مذكورين	
102،600،000 حـ/ الموردين الخارجيين (102،000،000أصل الدين+ 600،000 خسائر 31 / 12)	
2،200،000 حـ/ خسائر فروق العملة الأجنبية	
104،800،000 إلى حـ/ الصندوق (200،000 دولار× 524 ل.س)	
إثبات سداد المستحق للمورد الخارجي	

ملاحظة: في تاريخ تنفيذ عقد الصرف الآجل 1 / 4 / 2020م تحققت خسائر فروق العملة الأجنبية وقدرها 2،200،000 ل.س عن الصفقة نتيجة الارتفاع في سعر صرف الدولار عما كان عليه في نهاية السنة المالية من 513 ل.س إلى 524 ل.س للدولار، من جهة أخرى أدى هذا الارتفاع في سعر صرف الدولار تجاه الليرة السورية إلى تحقيق مكاسب قدرها 2،200،000 ل.س ناتجة عن الدخول في عقد الصرف الآجل، وبالتالي نلاحظ أن مقدار الخسائر الناتجة عن الصفقة تساوي مقدار المكاسب الناتجة عن عقد الصرف الآجل، فالنتيجة لا ربح ولا خسارة، وإنما حماية من تقلبات أسعار الصرف، وهو الهدف الرئيسي من إبرام عقد الصرف الآجل، ويتم إقفال الخسائر بالمكاسب بالقيد التالي:

2،200،000 من حـ/ مكاسب عقود الصرف الآجلة	
2،200،000 إلى حـ/ خسائر فروق العملة الأجنبية	
إقفال الخسائر بالمكاسب	

د- استهلاك المتبقي من علاوة الصرف:

2000، 000/ 5 أشهر = 400،000 ل.س شهرياً، وبالتالي:

ما يخص عام 2020 من استهلاك العلاوة = 400،000 × 3 = 1،200،000 ل.س

1،200،000 من حـ/ أعباء اهتلاك علاوة الصرف الآجل 1،200،000 إلى حـ/ علاوة الصرف الآجل إثبات استنفاد الجزء المتبقي من علاوة الصرف الآجل

ويتم إقفال أعباء الاهتلاك في حـ/ أ.خ بالقيد:

1،200،000 من حـ/ أ.خ 1،200،000 إلى حـ/ أعباء اهتلاك علاوة الصرف الآجل إقفال أعباء اهتلاك علاوة الصرف الآجل

ملاحظة: إذا قمنا بفتح الحسابات التالية سنجد أن جميعها قد أقفلت أرصدتها: علاوة الصرف الآجل، مكاسب عقود الصرف الآجلة، خسائر فروق العملة الأجنبية، عقود الصرف الآجلة ، الموردين الخارجيين ، دائنو عقود الصرف الآجلة.

مثال (2): في 1 / 8 / 2019 م قامت شركة الوسيم السورية بالتعاقد مع شركة ألمانية لشراء آلات قيمتها 30،000 يورو على أن يتم السداد في تاريخ استلام الآلات في 1 / 2/ 2020 م، ولتجنب مخاطر التقلبات في أسعار اليورو مقابل الليرة السورية قامت شركة الوسيم بإبرام عقد صرف آجل مع مصرف الإسكان الأردني لشراء 30،000 يورو بتاريخ 1 / 2 / 2020 م بسعر صرف مؤجل قدره 680 ل.س لليورو، حيث كانت أسعار الصرف لليورو مقابل الليرة السورية في التواريخ المختلفة على النحو التالي:

1 / 8 / 2019 م	670 ل.س
31 / 12 / 2019 م	660 ل.س
1 / 2 / 2020 م	650 ل.س

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية اللازمة في دفاتر الشركة السورية حسب تواريخ حدوثها.

الحل:

١ - إثبات قيمة المشتريات لحساب المورد الخارجي في 1 / 8 / 2019 م:

20،100،000 من حـ/ آلات وتجهيزات
20،100،000 إلى حـ/ الموردين الخارجيين
تسجيل قيمة الأصول المشتراة لحساب الموردين الخارجيين

30،000 يورو× 670 ل.س = 20،100،000 ل.س

٢ - إثبات واقعة الدخول في عقد الصرف الآجل مع المصرف التجاري في 1 / 11 / 2019 م:

بما أن سعر الصرف الآجل (المتفق عليه) 680 ل.س لليورو، وهو أعلى من سعر الصرف السائد في تاريخ إبرام الاتفاق الذي هو 670 ل.س لليورو فإنه توجد علاوة صرف آجل:

علاوة الصرف الآجل = مبلغ العملة الأجنبية × (سعر الصرف الآجل – سعر الصرف الفوري في تاريخ الاتفاق).

= 30،000 يورو (680 – 670) = 300،000 ل.س

من مذكورين
20،100،000 حـ/ عقود الصرف الآجلة
300،000 حـ/ علاوة الصرف الآجل
20،400،000 إلى حـ/ دائنو عقود الصرف لآجلة
إثبات قيمة عقد الصرف الآجل بسعر 680 ل.س لليورو

٣- في 31 / 12 / 2019 م تقوم الشركة السورية بالإجراءات التالية:

أ- احتساب المكاسب، أو الخسائر للصفقة، ولعقد الصرف وتسويتها:

للصفقة	قيمة الدين على الشركة في 31 / 12 = 660 ل.س عن كل يورو
	قيمة الدين على الشركة في 1 / 8 = 670 ل.س عن كل يورو
النتيجة	مكاسب فروق عن كل يورو = 10 ل.س

300،000 من حـ/ الموردين الخارجيين
300،000 إلى حـ/ مكاسب فروق العملة الأجنبية
إثبات تعلية حساب الموردين الخارجيين بخسائر فروق أسعار الصرف

30،000 يورو× 10 ل.س = 300،000 ل.س

لعقد الصرف	قيمة الدين للشركة على المصرف في 31 / 12 = 660 ل.س عن كل يورو
	قيمة الدين للشركة على المصرف في 1 / 11 = 670 ل.س عن كل يورو
النتيجة	خسائر فروق عن كل يورو = 10 ل.س

300،000 من حـ/ خسائر عقود الصرف الآجلة
300،000 إلى حـ/ عقود الصرف الآجلة
إثبات تسوية عقود الصرف الآجلة بمكاسب فروق أسعار الصرف
30،000 يورو× 10 ل.س = 300،000 ل.س

ويتم إقفال الخسائر بالمكاسب بالقيد التالي:

300،000 من حـ/ مكاسب فروق العملة الأجنبية
300،000 إلى حـ/ خسائر عقود الصرف الآجلة
إقفال الخسائر بالمكاسب

ب- استهلاك علاوة الصرف: من تاريخ إبرام العقد إلى تاريخ التنفيذ:

300،000 / 6 أشهر = 50،000 ل.س شهرياً، وبالتالي:

ما يخص عام 2019 من استهلاك العلاوة = 50،000 × 5 = 250،000 ل.س

250،000 من حـ/ أعباء اهتلاك علاوة الصرف الآجل
250،000 إلى حـ/ علاوة الصرف الآجل
إثبات استنفاد جزء من علاوة الصرف الآجل

ويتم إقفال أعباء الاهتلاك في حـ/ أ.خ بالقيد:

250،000 من حـ/ أ.خ
250،000 إلى حـ/ أعباء اهتلاك علاوة الصرف الآجل
إقفال أعباء اهتلاك علاوة الصرف الآجل

٤- في 1 / 2 / 2020 م (تاريخ تنفيذ الاتفاق) تقوم الشركة السورية بالإجراءات التالية:

أ- سداد المستحق للمصرف الأردني بالليرة السورية، وحسب سعر الصرف المتفق عليه وهو 680 ل.س لليورو:

20،400،000 من حـ/ دائنو عقود الصرف الآجل
20،400،000 إلى حـ/ الصندوق
إثبات سداد المستحق للمصرف حسب سعر الصرف المتفق عليه
30،000 دولار× 680 ل.س = 20،400،000 ل.س

ب- استلام العملة الأجنبية (اليورو) من المصرف الأردني بالتاريخ المتفق عليه، وتسجيله بسعر الصرف السائد وهو 650 ل.س لليورو:

من مذكورين
19،500،000 حـ/ الصندوق (30،000 يورو× 650 ل.س)
300،000 حـ/ خسائر عقود الصرف الآجل [30،000 (660 – 650)]
19،800،000 إلى حـ/ عقود الصرف الآجلة (20،100،000 أصل الدين - 300،000 خسائر 31 / 12)

إثبات استلام النقد مقابل عقد الصرف الآجل

ج- دفع المستحق على الشركة للموردين الخارجيين:

19،800،000 من حـ/ الموردين الخارجيين (20،100،000 أصل الدين- 300،000 مكاسب 31 / 12)
إلى مذكورين
19،500،000 حـ/ الصندوق (30،000 يورو× 650 ل.س)
300،000 حـ/ مكاسب فروق العملة الأجنبية[30،000 (660 – 650)]
إثبات سداد المستحق للمورد الخارجي

ويتم إقفال الخسائر بالمكاسب بالقيد التالي:

300،000 من حـ/ مكاسب فروق العملة الأجنبية	
	300،000 إلى حـ/ خسائر عقود الصرف الآجلة
إقفال الخسائر بالمكاسب	

د- استهلاك المتبقي من علاوة الصرف:

300،000 / 6 أشهر = 50،000 ل.س شهرياً، وبالتالي:

ما يخص عام 2020 من استهلاك العلاوة = 50،000 × 1 = 50،000 ل.س

50،000 من حـ/ أعباء اهتلاك علاوة الصرف الآجل	
	50،000 إلى حـ/ علاوة الصرف الآجل
إثبات استنفاد الجزء المتبقي من علاوة الصرف الآجل	

ويتم إقفال أعباء الاهتلاك في حـ/ أ.خ بالقيد:

50،000من حـ/ أ.خ	
	50،000 إلى حـ/ أعباء اهتلاك علاوة الصرف الآجل
إقفال أعباء اهتلاك علاوة الصرف الآجل	

الفصل الرابع:

ترجمة القوائم المالية المعدّة بالعملة الأجنبية للفروع والشركات التابعة الخارجية

أولاً: مفهوم عملية الترجمة، تعريفها وأهدافها:

تتطلب النظم والقوانين المالية والمحاسبية في كل دولة ضرورة أن تعد القوائم المالية (الحسابات الختامية والميزانية) وأي تقارير مالية باللغة الرسمية والعملة الرسمية المحلية لتلك الدولة، لذلك فإن القوائم المالية التي ترد إلى المركز الرئيسي للشركة الأم من فروعها الخارجية، أو الشركات الخارجية التابعة لها ستكون معدّة بالعملة واللغة الرسمية للدولة التي تعمل بها هذه الفروع أو الشركات التابعة، وبالتالي فهذا الأمر يتطلب ترجمة تلك القوائم المالية لغوياً، ومحاسبياً.

والوسيلة التي يستخدمها المحاسب في إجراء عملية الترجمة هي ضرب الأرقام الواردة في هذه القوائم المالية بالعملة الأجنبية في معامل (معدل تبادل) العملات الأجنبية، وذلك بعد التوصل إلى ذلك المعدل أو المعامل بطريقة صحيحة.

لذلك فإن جوهر مشكلة ترجمة القوائم المالية المعدّة بالعملة الأجنبية للوحدات الاقتصادية الأجنبية يدور حول كيفية دمج هذه الحسابات مع الحسابات المحلية للوحدة الاقتصادية الأم (المركز الرئيسي)، وبالتالي: تعرف الترجمة بأنها: التعبير بواسطة العملة المحلية عن مبالغ، أو عمليات تم قياسها بواسطة عملة أجنبية.

وتأسيساً على ما سبق فإن ترجمة القوائم المالية المعدّة بعملات أجنبية تعني تغيير وحدة القياس في هذه القوائم من العملة الأجنبية إلى العملة المحلية التي تستخدمها الشركة الأم (المركز الرئيسي، أو الشركة القابضة) في إعداد القوائم المالية الموحدة.

ويختلف مفهوم الترجمة عن مفهوم التحويل، حيث تعني عملية ترجمة العملة الأجنبية تعديل رصيد تلك العملة الأجنبية إلى ما يعادلها من وحدات العملة المحلية، وبالتالي فترجمة القوائم المالية الأجنبية هي وسيلة لتغيير وحدة التعبير المالية في هذه القوائم من العملة الأجنبية إلى العملة المحلية باستخدام معامل ترجمة (معدل تبادل) بين العملتين للوصول إلى قوائم مالية موحدة معبر عنها بعملة واحدة، وبالتالي فالترجمة بهذا المفهوم لا تعني أي تبادل مادي معين على وحدات من عملة أخرى.

أما مفهوم **التحويل** فيشير إلى عملية التبادل المادي بين وحدات من عملة أجنبية، ووحدات تعادلها من العملة المحلية باستخدام معامل التبادل المناسب، أي أن الترجمة هي تعديل، أم التحويل فهو تبادل.

ويتمثل الهدف الرئيسي لترجمة القوائم المالية الأجنبية في تحقيق ما يلي:

- إعداد القوائم المالية الموحدة.
- تقييم أنشطة الوحدات الأجنبية والرقابة عليها، وإجراء المقارنات بينها.
- توفير المعلومات عن الوحدات الأجنبية للعديد من مستخدمي هذه البيانات في بلد الشركة الأم، أو المركز الرئيسي.

ثانياً: الطرق المحاسبية لترجمة القوائم المالية:

قبل استعراض هذه الطرق، أو النماذج المحاسبية المتاحة في ساحة الأدب المحاسبي الخاصة بترجمة القوائم المالية الأجنبية لا بد من الإشارة إلى أن هناك فرق بين معامل الترجمة، وأساس الترجمة، حيث أن:

- **معامل الترجمة:** هو سعر الصرف الذي تتم على أساسه عملية الحساب النقدي بصفته ممثلاً للعلاقة السعرية بين العملة الأجنبية والعملة المحلية، فهو سعر الوحدة من النقد الأجنبي مقوماً بوحدات من العملة المحلية.
- **أساس الترجمة:** هو الطريقة المتبعة للترجمة من بين الطرق المختلفة.

ويمكن استعراض مجموعة الطرق (النماذج) التقليدية لترجمة القوائم المالية الأجنبية، ويستند التمييز بين هذه الطرق إلى تعيين معدل الصرف الذي تتم على أساسه عملية الترجمة، حيث يوجد أربع طرق هي:

١- طريقة التفرقة بين العناصر المتداولة (الجارية) والعناصر غير المتداولة (غير الجارية).
٢- طريقة الأساس الزمني (القيمة المؤقتة).
٣- طريقة العناصر النقدية، والعناصر غير النقدية.
٤- طريقة المعدل الجاري (معدل الإقفال).

وستقتصر دراستنا على الطريقتين الأولى والثانية.

الطريقة الأولى: طريقة التفرقة بين العناصر المتداولة (الجارية) والعناصر غير المتداولة (غير الجارية):

يتم تطبيق هذه الطريقة كما يلي:

أولاً: بالنسبة لحساب المتاجرة:

تتم ترجمة عناصر حساب المتاجرة كما يلي:

١- مخزون أول المدة: يترجم وفق المتوسط المرجح للعام الماضي.
٢- المشتريات ومصاريفها ومردودات المبيعات: يترجم وفق المتوسط المرجح للعام الحالي.
٣- المبيعات ومخزون آخر المدة ومردودات المشتريات: يترجم وفق المتوسط المرجح للعام الحالي.
٤- مجمل الربح، أو مجمل الخسارة: يترجم وفق سعر الإقفال.
٥- يعاد ترصيد حساب المتاجرة من جديد بعد ترجمته، والفرق يكون إما مديناً أو دائناً يمثل: فروق ترجمة حساب المتاجرة، ويتم ترحيله إلى حساب فروق ترجمة القوائم المالية.

ثانياً: بالنسبة لحساب الأرباح والخسائر:

تتم ترجمة عناصر حساب الأرباح والخسائر كما يلي:

١- مجمل الربح، أو مجمل الخسارة: يترجم وفق سعر الإقفال.
٢- المصاريف الإدارية والمالية، ومصاريف البيع والتوزيع، والإيرادات المتنوعة: يترجم وفق المتوسط المرجح للعام الحالي.
٣- أعباء اهتلاك الأصول الثابتة: تترجم وفق سعر الصرف بتاريخ اقتناء كل أصل.
٤- صافي الربح، أو صافي الخسارة: يترجم وفق سعر الإقفال.
٥- يعاد ترصيد حساب الأرباح والخسائر من جديد بعد ترجمته، والفرق يكون إما مديناً أو دائناً يمثل: فروق ترجمة حساب الأرباح والخسائر، ويتم ترحيله إلى حساب فروق ترجمة القوائم المالية.

ثالثاً: بالنسبة لقائمة المركز المالى (الميزانية العمومية):

لترجمة الميزانية العمومية لا بد من اتباع الخطوات التالية:

١- تقسيم عناصر الأصول، وعناصر الخصوم إلى مجموعتين هما:

- **المجموعة الأولى:** تشمل العناصر المتداولة (الأصول المتداولة والخصوم المتداولة)، بالإضافة إلى الأرصدة المدينة ، والأرصدة الدائنة الأخرى (المقدمات والمستحقات).
- **المجموعة الثانية:** تشمل باقي عناصر الميزانية من أصول وحقوق ملكية (مجموعة العناصر غير المتداولة).

٢- ترجمة كل عنصر من عناصر المجموعة الأولى (العناصر المتداولة) وفق سعر الإقفال، أو سعر الصرف السائد أو الجاري وقت إعداد الميزانية، وذلك عن طريق ضرب قيمة كل عنصر من عناصر هذه المجموعة في ذلك السعر باستثناء بند المخزون السلعي (بضاعة آخر المدة) فيتم ترجمته وفق المتوسط المرجح.

٣- ترجمة كل عنصر من عناصر المجموعة الثانية (العناصر غير المتداولة) وفق سعر الصرف التاريخي، أي سعر الصرف السائد وقت الحصول على كل أصل، أو الالتزام بأي خصم، وذلك عن طريق ضرب قيمة كل عنصر من عناصر هذه المجموعة في ذلك السعر، وذلك لأن سعر الصرف التاريخي هو سعر الصرف في الوقت الذي تم فيه اقتناء وتسجيل الأصل (بالنسبة للأصول الثابتة)، والوقت الذي تم فيه إصدار السندات (بالنسبة للسندات)، والوقت الذي تم فيه عقد صفقة المديونية، أو الدائنية (بالنسبة للاقتراض والإقراض طويل الأجل)، والوقت الذي تمت فيه المساهمة في رأس المال (بالنسبة لحقوق الملكية).

٤- جمع جانبي الميزانية، وسوف لن يتوازن الجانبان، وذلك يعود إلى اختلاف أسعار الصرف التي ضُرب فيها كل عنصر، لذلك يتم وضع متمم حسابي من أجل التوازن، وهذا المتمم يسمى: فروق ترجمة الميزانية (قائمة المركز المالي).

رابعاً: بالنسبة لحساب فروق ترجمة القوائم المالية:

يتم ترحيل فروق ترجمة حساب المتاجرة، وفروق ترجمة حساب الأرباح والخسائر، وفروق ترجمة الميزانية إليه، ثم يتم ترصيده، وإقفال رصيده في حساب الأرباح والخسائر العام (الموحد للمجموعة)، ويأخذ هذا الحساب الشكل التالي:

حـ/ فروق ترجمة القوائم المالية للشركات والفروع الخارجية

××× إلى حـ/ الفروق المدينة	××× من حـ/ الفروق الدائنة
××× إلى حـ/ الأرباح والخسائر الموحد	××× من حـ/ الأرباح والخسائر الموحد
×××	×××

ويمكن توضيح كيفية تطبيق هذه الطريقة كما يلي:

	حـ/ المتاجرة للشركة التابعة أو الفرع الأجنبي عن الفترة المنتهية في 12/31/.....م		
يترجم وفق المتوسط المرجح للعام الماضي.	مخزون أول المدة	المبيعات مردودات المشتريات مخزون آخر المدة	**يترجم وفق المتوسط المرجح للعام الحالي.**
يترجم وفق المتوسط المرجح للعام الحالي.	مشتريات مصاريف الشراء مردودات المبيعات		
يترجم وفق سعر الإقفال.	مجمل الربح	مجمل الخسارة	**يترجم وفق سعر الإقفال.**
	الرصيد الجديد (بعد الترجمة) ××× **إلى حـ/فروق ترجمة القوائم المالية**	××× **من حـ/فروق ترجمة القوائم المالية**	
	×××	×××	

أما حساب الأرباح والخسائر فيترجم كما يلي:

حـ/ أ. خ للشركة التابعة أو الفرع الأجنبي عن الفترة المنتهية في 12/31/.....م

يترجم وفق سعر الإقفال.	مجمل الخسارة	مجمل الربح	**يترجم وفق سعر الإقفال.**
يترجم وفق المتوسط المرجح للعام الحالي.	المصاريف الإدارية المصاريف المالية المصاريف البيعية	الإيرادات المتنوعة	**يترجم وفق المتوسط المرجح للعام الحالي.**
يترجم وفق سعر الصرف بتاريخ اقتناء الأصل.	أعباء اهتلاك الأصول الثابتة		
يترجم وفق سعر الإقفال.	صافي الربح	صافي الخسارة	**يترجم وفق سعر الإقفال.**
	الرصيد الجديد (بعد الترجمة)		
	××× **إلى حـ/فروق ترجمة القوائم المالية**	××× **من حـ/فروق ترجمة القوائم المالية**	
	×××	×××	

وتترجم قائمة المركز المالي (الميزانية) كما يلي:

الميزانية العمومية للشركة التابعة أو الفرع الأجنبي كما هي في 12/31/.....م		
××× أصول متداولة ××× أرصدة مدينة أخرى (مقدمات ومستحقات)	××× خصوم متداولة ××× أرصدة دائنة أخرى (مقدمات ومستحقات)	**المجموعة الأولى:** **تترجم وفق سعر الإقفال ما عدا مخزون آخر المدة تتم ترجمته وفق المتوسط المرجح للعام الحالي.**
××× أصول ثابتة (غير متداولة)	××× حقوق ملكية ××× خصوم غير متداولة (طويلة الأجل)	**المجموعة الثانية:** **تترجم وفق سعر الصرف التاريخي الذي كان سائداً وقت نشوء العنصر أو البند.**
××× فروق ترجمة الميزانية	××× فروق ترجمة الميزانية المتمم	
×××	×××	

مثال: وصل إلى المركز الرئيسي للشركة العقارية السورية في دمشق الحسابات الختامية والميزانية (القوائم المالية) المعدّة بالجنيه المصري من فرعها التابع في القاهرة في 31 / 12 / 2019 م:

حـ/ المتاجرة عن السنة المنتهية في 12/31/ 2019 م

22،000 إلى حـ/ مخزون سلعي أول المدة	132،000 من حـ/ المبيعات
55،000 إلى حـ/ المشتريات	33،000 من حـ/ مخزون سلعي آخر المدة
22،000 إلى حـ/ مصاريف تسويقية	
66،000 إلى حـ/ أ.خ (مجمل الربح)	
165،000	165،000

حـ/ أ.خ عن السنة المنتهية في 12/31/ 2019 م

11،000	إلى حـ/ مصروفات مالية	66،000	من حـ/ المتاجرة (مجمل الربح)
22،000	إلى حـ/ مصروفات إدارية	22،000	من حـ/ إيرادات متنوعة
4،400	إلى حـ/عبء اهتلاك مباني		
5،500	إلى حـ/عبء اهتلاك آلات		
3،300	إلى حـ/عبء اهتلاك أثاث		
8،800	إلى حـ/عبء اهتلاك سيارات		
33،000	صافي الربح		
88،000		88،000	

الميزانية العمومية كما هي في 12/31/.....م

	أصول ثابتة:		حقوق الملكية:
66،000	أراضي (مشتراة في 1 / 1 / 2014)	132،000	رأس المال (1 / 1 / 2013)
44،000	مباني (مشتراة في 1 / 1 / 2015)	33،000	احتياطيات (1 / 1 / 2017)
55،000	آلات (مشتراة في 1 / 1 / 2016)	33،000	أرباح محتجزة (31 / 12 / 2019)
11،000	أثاث (مشتراة في 1 / 1 / 2017)	55،000	قرض سندات (1 / 1 / 2017)
22،000	سيارات (مشتراة في 1 / 1 / 2017)		
	أصول متداولة وجاهزة:		خصوم متداولة:
33،000	مخزون سلعي آخر المدة	22،000	دائنون وموردون
11،000	مدينون وعملاء	16،500	أوراق دفع
11،000	أوراق قبض	5،500	حسابات في المصارف
22،000	استثمارات (أوراق مالية)		
16،500	حسابات جارية في المصارف		
5،500	نقدية في الصندوق		
	أرصدة مدينة أخرى:		أرصدة دائنة أخرى:
5،500	مصروفات مدفوعة مقدماً	6،600	مصروفات مستحقة وغير مدفوعة
5،500	إيرادات مستحقة وغير مقبوضة	4،400	إيرادات مقبوضة مقدماً
308،000		308،000	

وقد كانت أسعار صرف الجنيه المصري مقابل الليرة السورية في التواريخ المختلفة التالية كما يلي:

التاريخ	سعر الصرف	التاريخ	سعر الصرف
1 / 1 / 2013	19.8 ل.س	1 / 1 / 2017	15.4 ل.س
1 / 1 / 2014	19.25 ل.س	31 / 12 / 2019	12.65 ل.س
1 / 1 / 2015	18.7 ل.س	2018	13.75 ل.س متوسط مرجح
1 / 1 / 2016	16.5 ل.س	2019	13.31 ل.س متوسط مرجح

المطلوب: ترجمة القوائم المالية (الحسابات الختامية والميزانية) للفرع التابع تمهيداً لإعداد القوائم المالية (الحسابات الختامية والميزانية) الموحدة للمركز الرئيسي (الشركة الأم)، وذلك باتباع طريقة العناصر المتداولة (الجارية) والعناصر غير المتداولة (غير الجارية).

الحل:

أولاً: ترجمة حساب المتاجرة:

١- ترجمة الجانب المدين من حساب المتاجرة:

- المخزون السلعي أول المدة: تتم ترجمته وفق المتوسط المرجح لسعر الصرف لعام 2018 م وليس 2019 م لأن رصيد المخزون السلعي أول المدة لعام 2019 م هو رصيد آخر المدة لعام 2018 م، والذي تمت ترجمته وفق المتوسط المرجح لسعر الصرف لذلك العام (2018 م)، فإذاً:

المخزون السلعي أول المدة = 22،000 جنيه مصري × 13.75 ل.س = 302،500 ل.س.

- حساب المشتريات: تتم ترجمته وفق المتوسط المرجح لسعر الصرف لعام 2019 م كما يلي:

المشتريات = 55،000 جنيه مصري × 13.31 ل.س = 732،050 ل.س.

- حساب المصروفات التسويقية: تتم ترجمته وفق المتوسط المرجح لسعر الصرف لعام 2019 م كما يلي:

المصروفات التسويقية = 22،000 جنيه مصري × 13.31 ل.س = 292،820 ل.س.

- مجمل الربح : تتم ترجمته وفق سعر الصرف الجاري (سعر الإقفال) في 2019/12/31 م كما يلي:

مجمل الربح = 66،000 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 834،900 ل.س.

٢- ترجمة الجانب الدائن من حساب المتاجرة:

- حساب المبيعات: تتم ترجمته وفق المتوسط المرجح لسعر الصرف لعام 2019 م كما يلي:

المبيعات = 132،000 جنيه مصري × 13.31 ل.س = 1،756،920 ل.س.

- المخزون السلعي آخر المدة: تتم ترجمته وفق المتوسط المرجح لسعر الصرف لعام 2019 م كما يلي:

المخزون السلعي آخر المدة = 33،000 جنيه مصري × 13.31 ل.س = 439،230 ل.س.

بعد ذلك يتم إعداد حساب المتاجرة المترجم كما يلي:

حـ/ المتاجرة المترجم عن السنة المنتهية في 12/31/ 2019 م

302،500 إلى حـ/ مخزون سلعي أول المدة	1،756،920 من حـ/ المبيعات
732،050 إلى حـ/ المشتريات	439،230 من حـ/ مخزون سلعي آخر المدة
292،820 إلى حـ/ مصاريف تسويقية	
834،900 مجمل الربح المترجم	
33،880 فروق الترجمة (دائن)	
إلى حـ/ فروق ترجمة القوائم المالية.	
2،196،150	2،196،150

ثانياً: ترجمة حساب الأرباح والخسائر:

١- ترجمة الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر:

- حساب المصروفات المالية، وحساب المصروفات الإدارية: تتم ترجمته وفق المتوسط المرجح لسعر الصرف 2019 م كما يلي:

المصروفات المالية = 11،000 جنيه مصري × 13.31 ل.س = 146،410 ل.س.

المصروفات الإدارية = 22،000 جنيه مصري × 13.31 ل.س = 292،820 ل.س.

- حساب أعباء اهتلاك الأصول الثابتة: تتم ترجمته وفق سعر الصرف التاريخي (الذي كان سائداً عند شراء الأصل المعني) كما يلي:

عبء اهتلاك المباني = 4،400 جنيه مصري × 18.7 ل.س = 82،280 ل.س.

عبء اهتلاك الآلات = 5،500 جنيه مصري × 16.5 ل.س = 90،750 ل.س.

عبء اهتلاك الأثاث = 3،300 جنيه مصري × 15.4 ل.س = 50،820 ل.س.

عبء اهتلاك السيارات= 8،800 جنيه مصري × 15.4 ل.س = 135،520 ل.س.

- صافي الربح : تتم ترجمته وفق سعر الصرف الجاري (سعر الإقفال) في 2019/12/31 م كما يلي:

صافي الربح = 33،000 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 417،450 ل.س.

٢- ترجمة الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر:

- مجمل الربح : تمت ترجمته في حساب المتاجرة وفق سعر الصرف الجاري (سعر الإقفال) في 2019/12/31 م كما يلي:

مجمل الربح = 66،000 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 834،900 ل.س.

- حساب الإيرادات المتنوعة: تتم ترجمته وفق المتوسط المرجح لسعر الصرف 2019 م كما يلي:

الإيرادات المتنوعة = 22،000 جنيه مصري × 13.31 ل.س = 292،820 ل.س.

بعد ذلك يتم إعداد حساب الأرباح والخسائر المترجم كما يلي:

حـ/ أ.خ المترجم عن السنة المنتهية في 12/31/ 2019 م

146،410 إلى حـ/ مصروفات مالية	834،900 من حـ/ المتاجرة (مجمل الربح)
292،820 إلى حـ/ مصروفات إدارية	292،820 من حـ/ إيرادات متنوعة
82،280 إلى حـ/عبء اهتلاك مباني	
90،750 إلى حـ/عبء اهتلاك آلات	
50،820 إلى حـ/عبء اهتلاك أثاث	
135،520 إلى حـ/عبء اهتلاك سيارات	
417،450 صافي الربح المترجم	
	88،330 فروق الترجمة (مدين)
	من حـ/ فروق ترجمة القوائم المالية.
1،216،050	1،216،050

ثالثاً: ترجمة الميزانية العمومية (قائمة المركز المالي):

١- ترجمة جانب الأصول أو الموجودات:

- الأصول الثابتة (غير المتداولة): تتم ترجمتها وفق سعر الصرف التاريخي (الذي كان سائداً عند شراء الأصل المعني) كما يلي:

الأراضي = 66،000 جنيه مصري × 19.25 ل.س = 1،270،500 ل.س.

المباني = 44،000 جنيه مصري × 18.7 ل.س = 822،800 ل.س.

الآلات = 55،000 جنيه مصري × 16.5 ل.س = 907،500 ل.س.

الأثاث = 11،000 جنيه مصري × 15.4 ل.س = 169،400 ل.س.

السيارات= 22،000 جنيه مصري × 15.4 ل.س = 338،800 ل.س.

- الأصول المتداولة، والأرصدة المدينة الأخرى: تتم ترجمتها وفق سعر الصرف الجاري (سعر الإقفال) في 2019/12/31 م، وهو 12.65 ل.س ما عدا المخزون السلعي آخر المدة الذي تمت ترجمته عند ترجمة حساب المتاجرة وفق المتوسط المرجح لسعر الصرف لعام 2019 م:

المخزون السلعي آخر المدة = 33،000 جنيه مصري × 13.31 ل.س = 439،230 ل.س.

المدينون والعملاء = 11،000 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 139،150 ل.س.

أوراق القبض = 11،000 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 139،150 ل.س.

الاستثمارات (الأوراق المالية) = 22،000 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 278،300 ل.س.

الحسابات الجارية في المصارف = 16،500 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 208،725 ل.س.

النقدية في الصندوق = 5،500 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 69،575 ل.س.

المصروفات المدفوعة مقدماً = 5،500 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 69،575 ل.س.

الإيرادات المستحقة وغير المقبوضة = 5،500 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 69،575 ل.س.

٢- ترجمة جانب الخصوم وحقوق الملكية:

- حقوق الملكية: تتم ترجمتها وفق سعر الصرف التاريخي (الذي كان سائداً عند نشأة البند المعني) كما يلي:

رأس المال = 132،000 جنيه مصري × 19.8 ل.س = 2،613،600 ل.س.

الاحتياطيات = 33،000 جنيه مصري × 15.4 ل.س = 508،200 ل.س.

الأرباح المحتجزة = 33،000 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 417،450 ل.س.

قرض السندات = 55،000 جنيه مصري × 15.4 ل.س = 847،000 ل.س.

- الخصوم المتداولة، والأرصدة الدائنة الأخرى: تتم ترجمتها وفق سعر الصرف الجاري (سعر الإقفال) في 2019/12/31 م، وهو 12.65 ل.س:

الدائنون والموردون = 22،000 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 278،300 ل.س.

أوراق الدفع = 16،500 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 208،725 ل.س.

حسابات في المصارف = 5،500 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 69،575 ل.س.

المصروفات المستحقة وغير المدفوعة = 6،600 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 83،490 ل.س.

الإيرادات المقبوضة مقدماً = 4،400 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 55،660 ل.س.

بعد ذلك يتم إعداد الميزانية (قائمة المركز المالي) المترجمة كما يلي:

الميزانية العمومية المترجمة كما هي في 2019/12/31م

أصول متداولة (جارية):		**خصوم متداولة:**	
439،230	مخزون سلعي آخر المدة	278،300	دائنون وموردون
139،150	مدينون وعملاء	208،725	أوراق دفع
139،150	أوراق قبض	69،575	حسابات في المصارف
278،300	استثمارات (أوراق مالية)	83،490	مصروفات مستحقة وغير مدفوعة
208،725	حسابات جارية في المصارف	55،660	إيرادات مقبوضة مقدماً
69،575	نقدية في الصندوق	**حقوق الملكية:**	
69،575	مصروفات مدفوعة مقدماً	2،613،600	رأس المال
69،575	إيرادات مستحقة وغير مقبوضة	508،200	احتياطيات
		417،450	أرباح محتجزة
أصول ثابتة (غير متداولة أو غير جارية):		847،000	قرض سندات
1،270،500	أراضي		
822،800	مباني		
907،500	آلات		
169،400	أثاث		
338،800	سيارات		
159،720	**فروق ترجمة الميزانية (مدين)**		
5،082،000		5،082،000	

ملاحظة: بعد ترجمة الميزانية العمومية نلاحظ أن طرفيها لم يتوازنا، حيث أن مجموع مبالغ جانب المطاليب (الخصوم وحقوق الملكية يزيد على مجموع مبالغ جانب الأصول بمقدار **159،720** ل.س، وهذا الفرق يسمى: فروق ترجمة الميزانية العمومية، وهو مدين ويقفل في نهاية العام في حساب فروق ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة والفروع الخارجية (فرع القاهرة)، ويظهر هذا الحساب على الشكل التالي:

حـ/ فروق ترجمة القوائم المالية للشركات والفروع الخارجية

88،330 إلى حـ/ أ.خ. (فروق ترجمة حساب المتاجرة)	33،880 من حـ/المتاجرة (فروق ترجمة حساب المتاجرة)
159،720 إلى حـ/ فروق ترجمة الميزانية	**214،170** من حـ/ أ.خ. العام (الموحد)
248،050	248،050

الطريقة الثانية: طريقة الأساس الزمني (القيمة المؤقتة):

تتشابه هذه الطريقة مع الطريقة السابقة بدرجة كبيرة، ويوجد بعض الاختلافات البسيطة يمكن إيجازها بما يلي:

أولاً: بالنسبة لحساب المتاجرة:

تتم ترجمة عناصر حساب المتاجرة بنفس الأسلوب المتبع في الطريقة السابقة ما عدا بند مجمل الربح أو مجمل الخسارة فإنه لا يترجم إنما يتم استنتاج قيمته الجديدة بترصيد حساب المتاجرة بعد الترجمة، ويسمى مجمل ربح العمليات، أو مجمل خسارة العمليات، ويمكن عرض حساب المتاجرة كما يلي:

حـ/ المتاجرة للشركة التابعة أو الفرع الأجنبي عن الفترة المنتهية في 12/31/.....م

يترجم وفق المتوسط المرجح للعام الماضي.	مخزون أول المدة	المبيعات مردودات المشتريات مخزون آخر المدة	**يترجم وفق المتوسط المرجح للعام الحالي.**
يترجم وفق المتوسط المرجح للعام الحالي.	مشتريات مصاريف الشراء مردودات المبيعات		
يتم تجاهله (حذفه) نهائياً	مجمل الربح	مجمل الخسارة	**يتم تجاهله (حذفه) نهائياً**
	الرصيد الجديد (بعد الترجمة)		
	××× **مجمل ربح العمليات (يتم استنتاجه بالترصيد) إلى حـ/ أ.خ. المترجم**	××× **مجمل خسارة العمليات (يتم استنتاجه بالترصيد) من حـ/ أ.خ. المترجم**	
	×××	×××	

ثانياً: بالنسبة لحساب الأرباح والخسائر:

تتم ترجمة عناصره بنفس الأسلوب المتبع في الطريقة السابقة ما عدا بند صافي الربح أو صافي الخسارة فإنه لا يترجم إنما يتم استنتاج قيمته الجديدة بترصيد الحساب بعد الترجمة للوصول إلى صافي ربح العمليات، أو صافي خسارة العمليات الذي يقفل في حـ/ أ.خ الموحد، ويمكن عرض حساب الأرباح والخسائر كما يلي:

حـ/ أ. خ للشركة التابعة أو الفرع الأجنبي عن الفترة المنتهية في 12/31/.....م

تبقى قيمته نفسها المستنتجة في حساب المتاجرة.	مجمل خسارة العمليات	مجمل ربح العمليات	**تبقى قيمته نفسها المستنتجة في حساب المتاجرة.**
يترجم وفق المتوسط المرجح للعام الحالي.	المصاريف الإدارية المصاريف المالية المصاريف البيعية	الإيرادات المتنوعة	**يترجم وفق المتوسط المرجح للعام الحالي.**
	أعباء اهتلاك الأصول الثابتة		**يترجم وفق سعر الصرف بتاريخ اقتناء الأصل.**
يتم تجاهله (حذفه) نهائياً	صافي الربح	صافي الخسارة	**يتم تجاهله (حذفه) نهائياً**
	الرصيد الجديد (بعد الترجمة)		
	××× **صافي ربح العمليات (يتم استنتاجه بالترصيد) إلى حـ/ أ.خ. الموحد**	××× **مجمل ربح العمليات (يتم استنتاجه بالترصيد) من حـ/ أ.خ. الموحد**	
	×××	×××	

ثالثاً: بالنسبة لقائمة المركز المالي (الميزانية العمومية):

تتم ترجمة عناصرها بنفس الأسلوب المتبع في الطريقة السابقة مع وجود بعض الاختلافات، وهي كالتالي:

- فروق الترجمة لا تقفل في حساب فروق ترجمة القوائم المالية، وإنما تقفل هذه الفروق (سواء كانت مدينة أم دائنة) في حساب احتياطي خاص في الميزانية الموحدة ضمن حقوق الملكية، وفي حال كانت هذه الفروق مدينة ولم يوجد رصيد للاحتياطي الخاص سابقاً في الميزانية ففي هذه الحالة يتم طرح قيمة هذه الفروق المدينة من حساب الاحتياطي العام.
- عدم إعادة تبويب الميزانية إلى عناصر متداولة، وعناصر غير متداولة، وإنما تبقى الميزانية وفق ترتيبها كما هو، ويمكن عرض الميزانية وفق هذه الطريقة كما يلي:

الميزانية العمومية للشركة التابعة أو الفرع الأجنبي كما هي في 12/31/.....م		
××× أصول ثابتة (غير متداولة)	××× حقوق ملكية ××× خصوم غير متداولة (طويلة الأجل)	**المجموعة الأولى:** **تترجم وفق سعر الصرف التاريخي الذي كان سائداً وقت نشوء العنصر أو البند.**
××× أصول متداولة ××× أرصدة مدينة أخرى (مقدمات ومستحقات)	××× خصوم متداولة ××× أرصدة دائنة أخرى (مقدمات ومستحقات)	**المجموعة الثانية:** **تترجم وفق سعر الإقفال ما عدا مخزون آخر المدة تتم ترجمته وفق المتوسط المرجح للعام الحالي.**
××× فروق ترجمة الميزانية	××× فروق ترجمة الميزانية	**تقفل هذه الفروق في حساب احتياطي خاص ضمن حقوق الملكية في الميزانية الموحدة.**
×××	×××	

مثال: نفس معطيات المثال السابق، والمطلوب: ترجمة القوائم المالية (الحسابات الختامية والميزانية) للفرع التابع تمهيداً لإعداد القوائم المالية (الحسابات الختامية والميزانية) الموحدة للمركز الرئيسي (الشركة الأم)، وذلك باتباع طريقة الأساس الزمني (القيمة المؤقتة).

الحل:

أولاً: ترجمة حساب المتاجرة:

١- ترجمة الجانب المدين من حساب المتاجرة:

- المخزون السلعي أول المدة: تتم ترجمته وفق المتوسط المرجح لسعر الصرف لعام 2018 م وليس 2019 م لأن رصيد المخزون السلعي أول المدة لعام 2019 م هو رصيد آخر المدة لعام 2018 م، والذي تمت ترجمته وفق المتوسط المرجح لسعر الصرف لذلك العام (2018 م)، فإذاً:

المخزون السلعي أول المدة = 22،000 جنيه مصري × 13.75 ل.س = 302،500 ل.س.

- حساب المشتريات: تتم ترجمته وفق المتوسط المرجح لسعر الصرف لعام 2019 م كما يلي:

المشتريات = 55،000 جنيه مصري × 13.31 ل.س = 732،050 ل.س.

- حساب المصروفات التسويقية: تتم ترجمته وفق المتوسط المرجح لسعر الصرف لعام 2019 م كما يلي:

المصروفات التسويقية = 22،000 جنيه مصري × 13.31 ل.س = 292،820 ل.س.

- مجمل الربح : لا يترجم، إنما يتم تجاهله، ويستبدل بمجمل ربح العمليات الذي يتم استنتاجه عن طريق ترصيد حساب المتاجرة بعد ترجمته.

٢- ترجمة الجانب الدائن من حساب المتاجرة:

- حساب المبيعات: تتم ترجمته وفق المتوسط المرجح لسعر الصرف لعام 2019 م كما يلي:

المبيعات = 132،000 جنيه مصري × 13.31 ل.س = 1،756،920 ل.س.

- المخزون السلعي آخر المدة: تتم ترجمته وفق المتوسط المرجح لسعر الصرف لعام 2019 م كما يلي:

المخزون السلعي آخر المدة = 33،000 جنيه مصري × 13.31 ل.س = 439،230 ل.س.

بعد ذلك يتم إعداد حساب المتاجرة المترجم كما يلي:

حـ/ المتاجرة المترجم عن السنة المنتهية في 12/31/ 2019 م

302،500 إلى حـ/ مخزون سلعي أول المدة	1،756،920 من حـ/ المبيعات
732،050 إلى حـ/ المشتريات	439،230 من حـ/ مخزون سلعي آخر المدة
292،820 إلى حـ/ مصاريف تسويقية	
868،780 مجمل ربح العمليات	
إلى حـ/ أ. خ. المترجم.	
2،196،150	2،196،150

ثانياً: ترجمة حساب الأرباح والخسائر:

١- **ترجمة الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر:**

- حساب المصروفات المالية، وحساب المصروفات الإدارية: تتم ترجمته وفق المتوسط المرجح لسعر الصرف 2019 م كما يلي:

المصروفات المالية = 11،000 جنيه مصري × 13.31 ل.س = 146،410 ل.س.

المصروفات الإدارية = 22،000 جنيه مصري × 13.31 ل.س = 292،820 ل.س.

- حساب أعباء اهتلاك الأصول الثابتة: تتم ترجمته وفق سعر الصرف التاريخي (الذي كان سائداً عند شراء الأصل المعني) كما يلي:

عبء اهتلاك المباني = 4،400 جنيه مصري × 18.7 ل.س = 82،280 ل.س.

عبء اهتلاك الآلات = 5،500 جنيه مصري × 16.5 ل.س = 90،750 ل.س.

عبء اهتلاك الأثاث = 3،300 جنيه مصري × 15.4 ل.س = 50،820 ل.س.

عبء اهتلاك السيارات= 8،800 جنيه مصري × 15.4 ل.س = 135،520 ل.س.

- صافي الربح : لا يترجم، إنما يتم تجاهله، ويستبدل بصافي ربح العمليات الذي يتم استنتاجه عن طريق ترصيد حساب المتاجرة بعد ترجمته.

٢- **ترجمة الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر:**

- مجمل الربح : لا يترجم، إنما يتم تجاهله، ويستبدل بمجمل ربح العمليات الذي تتم استنتاجه عن طريق ترصيد حساب المتاجرة بعد ترجمته.
- حساب الإيرادات المتنوعة: تتم ترجمته وفق المتوسط المرجح لسعر الصرف 2019 م كما يلي:

الإيرادات المتنوعة = 22،000 جنيه مصري × 13.31 ل.س = 292،820 ل.س.

بعد ذلك يتم إعداد حساب الأرباح والخسائر المترجم كما يلي:

حـ/ أ.خ المترجم عن السنة المنتهية في 12/31/ 2019 م

146،410 إلى حـ/ مصروفات مالية	868،780 من حـ/ المتاجرة (مجمل ربح العمليات)
292،820 إلى حـ/ مصروفات إدارية	292،820 من حـ/ إيرادات متنوعة
82،280 إلى حـ/عبء اهتلاك مباني	
90،750 إلى حـ/عبء اهتلاك آلات	
50،820 إلى حـ/عبء اهتلاك أثاث	
135،520 إلى حـ/عبء اهتلاك سيارات	
363،000 صافي ربح العمليات	
إلى حـ/ أ. خ. العام (الموحد).	
1،161،600	1،161،600

ثالثاً: ترجمة الميزانية العمومية (قائمة المركز المالي):

١- **ترجمة جانب الأصول أو الموجودات:**

- الأصول الثابتة (غير المتداولة): تتم ترجمتها وفق سعر الصرف التاريخي (الذي كان سائداً عند شراء الأصل المعني) كما يلي:

الأراضي = 66،000 جنيه مصري × 19.25 ل.س = 1،270،500 ل.س.

المباني = 44،000 جنيه مصري × 18.7 ل.س = 822،800 ل.س.

الآلات = 55،000 جنيه مصري × 16.5 ل.س = 907،500 ل.س.

الأثاث = 11،000 جنيه مصري × 15.4 ل.س = 169،400 ل.س.

السيارات= 22،000 جنيه مصري × 15.4 ل.س = 338،800 ل.س.

- الأصول المتداولة، والأرصدة المدينة الأخرى: تتم ترجمتها وفق سعر الصرف الجاري (سعر الإقفال) في 2019/12/31 م، وهو 12.65 ل.س ما عدا المخزون السلعي آخر المدة الذي تمت ترجمته عند ترجمة حساب المتاجرة وفق المتوسط المرجح لسعر الصرف لعام 2019 م:

المخزون السلعي آخر المدة = 33،000 جنيه مصري × 13.31 ل.س = 439،230 ل.س.

المدينون والعملاء = 11،000 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 139،150 ل.س.

أوراق القبض = 11،000 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 139،150 ل.س.

الاستثمارات (الأوراق المالية) = 22،000 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 278،300 ل.س.

الحسابات الجارية في المصارف = 16،500 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 208،725 ل.س.

النقدية في الصندوق = 5،500 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 69،575 ل.س.

المصروفات المدفوعة مقدماً = 5،500 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 69،575 ل.س.

الإيرادات المستحقة وغير المقبوضة = 5،500 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 69،575 ل.س.

٢- **ترجمة جانب الخصوم وحقوق الملكية:**

- حقوق الملكية: تتم ترجمتها وفق سعر الصرف التاريخي (الذي كان سائداً عند نشأة البند المعني) كما يلي:

رأس المال = 132،000 جنيه مصري × 19.8 ل.س = 2،613،600 ل.س.

الاحتياطيات = 33،000 جنيه مصري × 15.4 ل.س = 508،200 ل.س.

الأرباح المحتجزة = 33،000 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 417،450 ل.س.

قرض السندات = 55،000 جنيه مصري × 15.4 ل.س = 847،000 ل.س.

- الخصوم المتداولة، والأرصدة الدائنة الأخرى: تتم ترجمتها وفق سعر الصرف الجاري (سعر الإقفال) في 2019/12/31 م، وهو 12.65 ل.س:

الدائنون والموردون = 22،000 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 278،300 ل.س.

أوراق الدفع = 16،500 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 208،725 ل.س.

حسابات في المصارف = 5،500 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 69،575 ل.س.

المصروفات المستحقة وغير المدفوعة = 6،600 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 83،490 ل.س.

الإيرادات المقبوضة مقدماً = 4،400 جنيه مصري × 12.65 ل.س = 55،660 ل.س.

بعد ذلك يتم إعداد الميزانية (قائمة المركز المالي) المترجمة كما يلي:

الميزانية العمومية المترجمة كما هي في 2019/12/31م

أصول ثابتة:		**حقوق الملكية:**	
1،270،500	أراضي	2،613،600	رأس المال
822،800	مباني	508،200	احتياطيات
907،500	آلات	417،450	أرباح محتجزة
169،400	أثاث	847،000	قرض سندات
338،800	سيارات		
أصول متداولة وجاهزة:		**خصوم متداولة:**	
439،230	مخزون سلعي آخر المدة	278،300	دائنون وموردون
139،150	مدينون وعملاء	208،725	أوراق دفع
139،150	أوراق قبض	69،575	حسابات في المصارف
278،300	استثمارات (أوراق مالية)		
208،725	حسابات جارية في المصارف		
69،575	نقدية في الصندوق		
أرصدة مدينة أخرى:		**أرصدة دائنة أخرى:**	
69،575	مصروفات مدفوعة مقدماً	83،490	مصروفات مستحقة وغير مدفوعة
69،575	إيرادات مستحقة وغير مقبوضة	55،660	إيرادات مقبوضة مقدماً
159،720	**فروق ترجمة الميزانية (مدين)**		
5،082،000		5،082،000	

ملاحظة: يتم خصم قيمة فروق الترجمة من رصيد الاحتياطي الخاص في الميزانية الموحدة، وإذا لم يوجد رصيد كافٍ في هذا الاحتياطي يتم خصم الباقي من رصيد الاحتياطي العام.

ثالثاً: المعالجة المحاسبية لآثار التضخم على القوائم المالية للفروع الخارجية والشركات التابعة الخارجية:

أخذت مشكلة التضخم (أو انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد) بعداً دولياً خرج بها عن نطاق الاقتصاد المحلي لدول بذاتها بسبب تفاوت معدلات التضخم بين دول العالم، فأصبح التضخم مشكلة تخرج عن إرادة إدارة الشركات الدولية عموماً الأمر الذي أدى إلى عدم الدقة عند تقييم إدارة الفروع والشركات التابعة الخارجية التقييم السليم، حيث يجب أولاً استبعاد أثر التضخم من القوائم المالية الواردة من تلك الفروع أو الشركات التابعة حتى يمكن التوصل إلى نسب تحليلية دقيقة وسليمة تساعد على قياس كفاءة إداراتها، وذلك باعتبار أن هذه القوائم تشمل آثاراً تضخمية مندمجة مع البيانات المحاسبية الأخرى التي تعبر بمجملها عن نشاط إدارات تلك الفروع أو الشركات التابعة الخارجية دون استبعاد هذه الآثار التضخمية.

إن عدم استبعاد آثار التضخم من قيمة صافي الربح يجعل رقم صافي الربح مشتملاً على شقين هما:

١- الشق الأول خاص بمجهود الإدارة: أي هو الربح الناتج عن جهود إدارة الفرع أو الشركة التابعة الخارجية، وهو المقدار الذي يجب محاسبة الإدارة عنه.
٢- الشق الثاني ناتج عن التضخم (أرباح الحيازة): وهو ما يجب استبعاده من صافي الربح المحاسبي، وبالتالي يمكن بعد ذلك إجراء التقييم الصحيح للإدارة.

وكذلك يؤدي عدم استبعاد آثار التضخم من قيمة صافي الربح إلى أن تكون الأرباح ظاهرية، أو مرتفعة بشكل وهمي (غير حقيقي) مما يؤدي إلى خلق عدة مشاكل منها:

- تضليل الإدارة المركزية في الحكم على مدى كفاءة الشركات التابعة.
- زيادة مقدار الضرائب المفروضة على هذه الشركات دون مبرر.
- مطالبة المساهمين (حملة الأسهم) بأرباح غير حقيقية (غير محققة).
- مطالبة العاملين في الشركة بزيادة أجورهم.
- تضليل المحللين الماليين ومستخدمي البيانات والمعلومات المحاسبية.

بناء على ما سبق أصبح من الضروري أن تقوم الشركات الدولية بإجراء التعديلات اللازمة لاستبعاد آثار التضخم من صافي الربح المعلن، فكان هناك العديد من المحاولات التي قام بها المحاسبون على المستوى الدولي وبعض المنظمات المهنية المعنية، وذلك لتخليص القوائم المالية الختامية من آثار التضخم.

وقد اتجه رجال الفكر المحاسبي نحو اقتراح بعض الإجراءات المحاسبية كمحاولة لعلاج الآثار السلبية للقياس التاريخي في ظل فترات التضخم، واتجاه المستوى العام للأسعار نحو الارتفاع سواء على مستوى المؤسسة الاقتصادية أو النشاط الذي تنتمي إليه، أو القطاع الاقتصادي القومي، ومن أهم هذه الإجراءات:

١- التوسع في عمل احتياطيات للتضخم عن طريق الأرباح المحققة لمواجهة التكاليف المالية الضخمة اللازمة لتمويل عملية استبدال الأصول الثابتة مما يؤدي إلى تخفيض حجم الأرباح القابلة للتوزيع على المساهمين (حملة الأسهم).

٢- حساب أعباء اهتلاك الأصول الثابتة على أساس التكلفة الاستبدالية (الجارية) بدلاً من التكلفة التاريخية بالرغم من الصعوبات العملية الخاصة بقياس هذه التكلفة.

٣- تقييم المخزون السلعي باتباع طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً (LIFO) بغية تقييم تكلفة المبيعات وفقاً لأحدث أسعار المشتريات بهدف الوصول إلى صافي الدخل الأقرب إلى الواقع، ويرجع ذلك إلى أن بند المخزون يعتبر من أهم بنود القوائم المالية ذات التأثير الفعال على صافي دخل التشغيل في قائمة الدخل (الحسابات الختامية) ومجموع الأصول المتداولة في قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية).

لكن بالرغم من أهمية هذه الإجراءات أو الحلول فإنها تبقى تمثل علاجاً جزئياً للمشاكل المترتبة على التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية، وفرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، بالإضافة إلى ذلك فإنها تجاهلت وجود نوعين من التغيرات في الأسعار هما:

١- التغيرات في المستوى العام للأسعار (أو التغيرات في الأسعار عامة) لجميع السلع والخدمات.

٢- التغيرات في المستوى الخاص للأسعار (أو التغيرات في الأسعار الخاصة) للسلع والخدمات المتعلقة بنشاط الوحدة الاقتصادية أو بمستلزمات هذ النشاط.

ولقد توصل الباحثون، وممارسو المهنة - بعد إجراء العديد من الدراسات والمحاولات- إلى ثلاث طرق رئيسية لمواجهة آثار التضخم على القوائم المالية للشركات التابعة في الخارج، او الفروع الخارجية هي:

١- طريقة تكوين احتياطي التضخم.

٢- طريقة إعادة تقدير قيمة الأصول باستخدام الأرقام القياسية.

٣- الطريقة الشاملة للتغير في مستويات الأسعار.

وفيما يلي شرح لهذه الطرق مع أمثلة عملية:

الطريقة الأولى: طريقة تكوين احتياطي التضخم:

أولاً: مفهوم الطريقة: تعد هذه الطريقة من المحاولات الأولى لإيجاد حل لمشكلة التضخم وأثرها على القوائم المالية الواردة من الفروع والشركات التابعة التي تعمل في دول أجنبية تعاني من التضخم، وتقوم هذه الطريقة على تحميل الدخل (صافي الربح) الجاري للفرع أو الشركة التابعة العاملة في دولة أجنبية الذي يظهر في حساب الأرباح والخسائر المعدّ على الأساس التاريخي، أو تحميل الأرباح المحتجزة (غير الموزعة)، أو كلاهما معاً باحتياطيات تأخذ شكل المخصصات لمواجهة تكاليف استبدال أصول الشركة عند انتهاء عمرها الإنتاجي بأصول جديدة تكون قيمتها مرتفعة جداً بالنظر إلى القيمة الدفترية التاريخية للأصول القديمة، والذي يعود إلى انخفاض القوة الشرائية للنقود، وبالتالي ارتفاع الأسعار بدرجة كبيرة بسبب التضخم، وبذلك يتكون احتياطي التضخم.

وعند تحميل حساب الأرباح والخسائر بقيمة احتياطي التضخم سينخفض رقم صافي الربح (الدخل) وبالتالي ينخفض صافي الربح القابل للتوزيع مما يجعل رقم صافي الربح القابل للتوزيع مساوياً لصافي الربح الحقيقي الناشئ نتيجة لكفاءة الإدارة، ومتجرداً من آثار التضخم، ويظهر احتياطي التضخم في قائمة المركز المالي (الميزانية) ضمن بند حقوق الملكية.

ولتكوين احتياطي التضخم تقوم الشركة الأم بوضع تقديرات للقيمة السوقية للأصول الثابتة الملموسة والمخزون السلعي للفرع الخارجي، أو الشركة التابعة الخارجية، ثم تقوم بحساب هذا الاحتياطي وفق المعادلة التالية:

احتياطي التضخم = مجموع القيم التقديرية للأصول - مجموع القيم التاريخية للأصول

بعد ذلك يتم تسجيل القيد المحاسبي التالي لتكوين احتياطي التضخم:

××× من حـ/ أ. خ. (قائمة الدخل)	
	××× إلى حـ/ احتياطي التضخم

ويظهر احتياطي التضخم في الميزانية العمومية كما يلي:

الميزانية العمومية كما هي في 12/31/.... م

	حقوق الملكية:
	××× رأس المال المصدر والمدفوع
	××× الاحتياطيات
	××× الأرباح المحتجزة
	××× **احتياطي التضخم**

ويستخدم احتياطي التضخم المكون من الأعوام السابقة عند شراء أصول جديدة، حيث لا يفي مجمع اهتلاك الأصول الثابتة القديمة بقيمة الأصول الثابتة الجديدة لأن أقساط الاهتلاك احتسبت على أساس القيمة الدفترية (التاريخية) التي اشتريت بها هذه الأصول منذ سنوات، فلذلك يتم تمويل الفرق بين مجمع اهتلاك الأصول القديمة، والقيمة السوقية للأصول الثابتة الجديدة عن طريق احتياطي التضخم.

ثانياً: التطبيق العملي لطريقة تكوين احتياطي التضخم: يتم وفق الخطوات التالية:

١- إعادة تقدير قيم الأصول الثابتة الملموسة فقط، وكذلك المخزون السلعي آخر المدة فقط من ضمن الأصول المتداولة.
٢- تكوين احتياطي التضخم بالفرق بين القيمة التقديرية والقيمة الدفترية للأصول التي تمت إعادة تقديرها.
٣- إثبات قيد تكوين احتياطي التضخم في نهاية العام.
٤- إظهار احتياطي التضخم في الميزانية العمومية ضمن بند حقوق الملكية.

مثال: فيما يلي الحسابات الختامية والميزانية العمومية لأحد الفروع الخارجية التي تعمل في دولة تعاني من التضخم:

حـ/ المتاجرة عن السنة المنتهية في 12/31/ 2019 م

33،000 إلى حـ/ مخزون سلعي أول المدة	330،000 من حـ/ المبيعات
99،000 إلى حـ/ المشتريات	82،500 من حـ/ مخزون سلعي آخر المدة
33،000 إلى حـ/ مصاريف تسويقية	
247،500 إلى حـ/ أ.خ (مجمل الربح)	
412،500	412،500

حـ/ أ.خ عن السنة المنتهية في 12/31/ 2019 م

33،000	إلى حـ/ مصروفات إدارية	247،500	من حـ/ المتاجرة (مجمل الربح)
33،000	إلى حـ/ أعباء الاهتلاك	66،000	من حـ/ إيرادات متنوعة
33،000	إلى حـ/ مصروفات أخرى.		
214،500	صافي الربح		
313،500		313،500	

الميزانية العمومية كما هي في 2019/12/31 م

	أصول ثابتة:		حقوق الملكية:
66،000	شهرة محل	140،000	رأس المال المدفوع
165،000	أراضٍ ومبانٍ	25،000	احتياطي رأسمالي
33،000	أثاث	49،500	احتياطي قانوني
66،000	سيارات	214،500	أرباح محتجزة (صافي الربح)
	أصول متداولة وجاهزة:		خصوم متداولة:
82،500	مخزون سلعي آخر المدة	82،500	دائنون
66،000	مدينون	49،500	أوراق دفع
49،500	أوراق قبض	33،000	حسابات مكشوفة في المصارف
49،500	حسابات جارية في المصارف		
16،500	نقدية في الصندوق		
	أرصدة مدينة أخرى:		أرصدة دائنة أخرى:
19،800	مصروفات مدفوعة مقدماً	23،100	مصروفات مستحقة وغير مدفوعة
13،200	إيرادات مستحقة وغير مقبوضة	9،900	إيرادات مقبوضة مقدماً
627،000		627،000	

فإذا علمت أنه تمت إعادة تقييم قيم الأصول الثابتة والمخزون السلعي وفقاً لقيمتها الاستبدالية (الجارية) في 31 / 12 / 2019 م كما يلي:

أراضٍ ومبانٍ 214،500 ، أثاث 66،000 ، سيارات 132،000 ، مخزون سلعي 115،500

المطلوب: تقدير قيمة احتياطي التضخم، وإثبات قيود اليومية اللازمة، وإعداد الميزانية العمومية وفق طريقة تكوين احتياطي التضخم.

الحل: نقوم باتباع الخطوات التالية:

١- حساب احتياطي التضخم كما يلي:

احتياطي التضخم = القيمة التقديرية - القيمة التاريخية	
للأراضي والمباني = 214،500 – 165،000 =	49،500
للأثاث = 66،500 – 33،000 =	33،000
للسيارات = 132،0000 – 66،000 =	66،000
للمخزون السلعي = 115،500 – 82،500 =	33،000
احتياطي التضخم =	181،500

٢- إثبات قيد تكوين احتياطي التضخم:

181،500 من حـ/ أ. خ.	
181،500 إلى حـ/ احتياطي التضخم	

٣- إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية:

- حساب المتاجرة: يبقى كما هو دون تعديل.
- حساب الأرباح والخسائر: يتم إعداده كما يلي:

حـ/ أ.خ عن السنة المنتهية في 12/31/ 2019 م

33،000 إلى حـ/ مصروفات إدارية	247،500 من حـ/ المتاجرة (مجمل الربح)
33،000 إلى حـ/ أعباء الاهتلاك	66،000 من حـ/ إيرادات متنوعة
33،000 إلى حـ/ مصروفات أخرى.	
181،500 إلى حـ/ **احتياطي التضخم**	
33،000 صافي الربح	
313،500	313،500

- الميزانية العمومية: يتم إعدادها بعد تكوين احتياطي التضخم كما يلي:

الميزانية العمومية كما هي في 2019/12/31 م

	أصول ثابتة:		حقوق الملكية:
66،000	شهرة محل	140،000	رأس المال المدفوع
165،000	أراضٍ ومبانٍ	25،000	احتياطي رأسمالي
33،000	أثاث	49،500	احتياطي قانوني
66،000	سيارات	**181،500**	**احتياطي التضخم**
		33،000	أرباح محتجزة (صافي الربح)
	أصول متداولة وجاهزة:		خصوم متداولة:
82،500	مخزون سلعي آخر المدة	82،500	دائنون
66،000	مدينون	49،500	أوراق دفع
49،500	أوراق قبض	33،000	حسابات مكشوفة في المصارف
49،500	حسابات جارية في المصارف		
16،500	نقدية في الصندوق		
	أرصدة مدينة أخرى:		أرصدة دائنة أخرى:
19،800	مصروفات مدفوعة مقدماً	23،100	مصروفات مستحقة وغير مدفوعة
13،200	إيرادات مستحقة وغير مقبوضة	9،900	إيرادات مقبوضة مقدماً
627،000		627،000	

ثالثاً: تقييم طريقة تكوين احتياطي التضخم:

- مزاياها:

- سهلة التطبيق، ولا تزال مطبقة بالرغم من ظهور طرق أخرى نظراً لكونها الطريقة الوحيدة الممكن بواسطتها علاج آثار التضخم في القوائم المالية في دول لا تتوافر فيها إحصاءات دقيقة وحسابات قومية تساعد على قياس مستويات التغير في مستوى الأسعار.

- عيوبها:

- لا يعطي احتياطي التضخم معلومات كافية عن أثر التضخم على أصول الشركة، وأنشطتها ومعاملاتها، وبالتالي فالمعلومات التي يقدمها تعد ضئيلة جداً.
- تقدير الاحتياطي يتم على أساس حكمي قد يخطئ وقد يصيب، وليس على أساس علمي دقيق.
- تعطي هذه الطريقة صافي ربح لا يعكس آثار التضخم، ولكنها لا تفعل ذلك بالنسبة للأصول والخصوم في الميزانية العمومية.

- لا يمكن تكوين احتياطي تضخم إلا في حالة وجود أرباح كافية مما يؤدي إلى عدم تكوين الاحتياطي في بعض السنوات، وتكوينه في سنوات أخرى.

الطريقة الثانية: طريقة إعادة تقدير قيمة الأصول باستخدام الأرقام القياسية:

أولاً: مفهوم الطريقة: تتم وفق هذه الطريقة إعادة تقدير قيم بعض الأصول في الميزانية العمومية، وهي الأصول ذات القيم الكبيرة التي تتأثر بعامل التضخم، وتتم إعادة التقدير هذه باستخدام الأرقام القياسية، وبالتالي تظهر تلك الأصول في الميزانية العمومية بالقيمة الاستبدالية (الجارية) في نهاية العام، وبالتالي يتم حساب أعباء اهتلاك تلك الأصول على أساس قيمها الاستبدالية بدلاً من تكاليفها التاريخية.

وقد نشأت هذه الطريقة نتيجة لما أدت إليه الحرب العالمية الثانية من آثار تضخمية، وخصوصاً في ألمانيا، وهو ما سمي آنذاك باسم: التضخم الجامح (Hyper Inflation) حيث أصبح إعداد القوائم المالية على أساس القيم التاريخية أمراً غير مقبول، فقد وصل التضخم إلى عدة آلاف بالمائة، ونتيجة لذلك فقد سمح قانون الشركات والأجهزة الضريبية للشركات الألمانية في نهاية شهر تموز عام 1948 م بإعادة تقييم أصولها وفق القيم الاستبدالية (الجارية) بحيث يكون ذلك منطلقاً لإعداد القوائم المالية الختامية لهذه الشركات في السنوات التالية، كما سمح لها أن تحسب قيمة الاهتلاكات على أساس القيمة التقديرية الجديدة للأصول.

ثانياً: التطبيق العملي لطريقة إعادة تقدير قيم الأصول: يتم وفق الخطوات التالية:

١-اختيار الرقم القياسي الذي يستخدم لإعادة التقدير، حيث يوجد بشكل عام ثلاثة مقاييس في هذا المجال هي:

أ- الرقم القياسي العام لتكاليف المعيشة.

ب- الرقم القياسي الخاص بأصول معينة.

ت- الرقم القياسي العام لأسعار المواد الغذائية بالجملة.

وتقوم بإعداد هذه المقاييس هيئات التخطيط بالتعاون مع الوزارات المختلفة والمصرف المركزي، وإعلانها بعد تحديد سنة معينة تسمى سنة الأساس، وإن اختيار أي من هذه المقاييس أمر متروك لإدارة الشركات الدولية إلا إذا نص القانون على اتباع رقم قياسي معين.

ولعل أشهر هذه الأرقام القياسية وأكثرها اتباعاً هو الرقم القياسي العام، وهو في البلدان العربية نفسه الرقم القياسي العام لتكاليف المعيشة.

٢- تحديد سنة الأساس، وبالتالي يكون عندها الرقم القياسي (الأساسي) 100 % ، ثم تحديد الرقم القياسي في نهاية السنة التي يتم فيها تعديل قيم الأصول الواردة في الميزانية.

٣- تحديد الأصول التي سيتم تعديل قيمها، وهذا متروك لإدارة الشركات الدولية ما لم ينص القانون على تحديد الأصول المراد تعديلها والتي غالباً تكون الأصول الثابتة الملموسة والمخزون السلعي.

٤- إعادة تقييم الأصول المختارة بتطبيق الرقم القياسي عليها ثم حساب قيمها الجديدة.

٥- حساب أعباء اهتلاك الأصول الثابتة المعاد تقييمها وفقاً للقيم الاستبدالية (الجارية).

٦-إثبات قيد التسوية اللازم لإظهار الأصول المعاد تقييمها بالقيم الاستبدالية، وتكوين احتياطي التضخم، حيث يحسب احتياطي التضخم في هذه الطريقة كما يلي:

احتياطي التضخم = فرق قيم الأصول المعاد تقييمها – فرق صافي الربح

ويكون القيد كما يلي:

من مذكورين:
××× حـ/ الأصول الثابتة الملموسة
××× حـ/ المخزون السلعي
××× إلى حـ/ احتياطي التضخم

٧-إعادة إعداد الميزانية العمومية بموجب قيم الأصول المعاد تقييمها في الخطوات السابقة، حيث تظهر هذه الأصول في الميزانية بالقيم الجديدة، وكذلك مجمع اهتلاك الأصول الثابتة، أما الأصول الثابتة غير الملموسة مثل: (شهرة المحل- حق الامتياز – براءة الاختراع – العلامة التجارية) فتظهر بالتكلفة التاريخية.

مثال: بفرض نفس بيانات المثال السابق، وبافتراض أنه تقرر إعادة تقدير قيم بعض بنود الميزانية (الأصول الثابتة الملوسة والمخزون السلعي) باستخدام الرقم القياسي لتكاليف المعيشة في 31 / 12 / 2018 م وهو 100 %، وأن الرقم القياسي في 31 / 12 / 2019 م هو 125 %.

المطلوب: تقدير قيمة احتياطي التضخم، مع إجراء قيود اليومية اللازمة، وإعداد الميزانية العمومية وفق طريقة إعادة تقدير قيم الأصول، وبيان احتياطي التضخم، وذلك باستخدام الرقم القياسي لتكاليف المعيشة.

الحل: نقوم باتباع الخطوات التالية:

١- إعادة تقدير قيم الأصول الثابتة الملوسة والمخزون السلعي آخر المدة وفق الرقم القياسي لتكاليف المعيشة، وهو 125 % كما يلي:

الأراضي والمباني	= 165،000 × 125 % =	206،250
الأثاث	= 33،000 × 125 % =	41،250
السيارات	= 66،000 × 125 % =	82،500
المخزون السلعي	= 82،500 × 125 % =	103،125
المجموع	= 346،500	433،125

٢- إعادة تقدير أعباء الاهتلاك على أساس الرقم القياسي لتكاليف المعيشة، وهو 125 % كما يلي:

أعباء الاهتلاك = 33،000 × 125 % = 41،250

٣- تقدير احتياطي التضخم، وإثبات القيد المحاسبي لإعادة تقدير قيم الأصول الثابتة الملوسة والمخزون السلعي:

احتياطي التضخم = فرق قيم الأصول المعاد تقييمها – فرق صافي الربح
= (433،125 – 346،500) – (20،625 – 8،250)
= 86،625 – 13،375
= 74،250

ملاحظة: فرق صافي الربح = الزيادة في قيمة المخزون – الزيادة في قيمة الاهتلاكات

أو: فرق صافي الربح = صافي الربح بعد التعديل – صافي الربح قبل التعديل.

من مذكورين:
41،250 حـ/ الأراضي والمباني (206،250 – 165،000)
8،250 حـ/ الأثاث (41،250 – 33،000)
16،500 حـ/ السيارات (82،500 – 66،000)
20،625 حـ/ المخزون السلعي آخر المدة (103،125 – 82،500)
إلى مذكورين:
74،250 حـ/ احتياطي التضخم
13،375 حـ/ الأرباح المحتجزة

٤- إعادة إعداد حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية:

حـ/ المتاجرة عن السنة المنتهية في 12/31/ 2019 م

33،000	إلى حـ/ مخزون سلعي أول المدة	330،000	من حـ/ المبيعات
99،000	إلى حـ/ المشتريات	**103،125**	**من حـ/ مخزون سلعي آخر المدة**
33،000	إلى حـ/ مصاريف تسويقية		
268،125	**إلى حـ/ أ.خ (مجمل الربح)**		
433،125		433،125	

حـ/ أ.خ عن السنة المنتهية في 12/31/ 2019 م

33،000	إلى حـ/ مصروفات إدارية	268،125	من حـ/ المتاجرة (مجمل الربح)
41،250	**إلى حـ/ أعباء الاهتلاك**	66،000	من حـ/ إيرادات متنوعة
33،000	إلى حـ/ مصروفات أخرى.		
226،875	**صافي الربح**		
334،125		334،125	

الميزانية العمومية كما هي في 2019/12/31 م

	أصول ثابتة:		حقوق الملكية:
66،000	شهرة محل	140،000	رأس المال المدفوع
206،250	**أراضٍ ومبانٍ**	25،000	احتياطي رأسمالي
41،250	**أثاث**	49،500	احتياطي قانوني
82،500	**سيارات**	**226،875**	**أرباح محتجزة (صافي الربح)**
		74،250	**احتياطي تضخم**
	أصول متداولة وجاهزة:		خصوم متداولة:
103،125	مخزون سلعي آخر المدة	82،500	دائنون
66،000	مدينون	49،500	أوراق دفع
49،500	أوراق قبض	33،000	حسابات مكشوفة في المصارف
49،500	حسابات جارية في المصارف		
16،500	نقدية في الصندوق		
	أرصدة مدينة أخرى:		أرصدة دائنة أخرى:
19،800	مصروفات مدفوعة مقدماً	23،100	مصروفات مستحقة وغير مدفوعة
13،200	إيرادات مستحقة وغير مقبوضة	9،900	إيرادات مقبوضة مقدماً
713،625		713،625	

ثالثاً: تقييم طريقة إعادة تقدير قيم الأصول:

- **مزاياها:**

أ- تساعد على إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية الموحدة للمجموعة على أساس سليم نظراً لظهور الأصول الثابتة الملموسة والمخزون السلعي وفقاً للقيمة الاستبدالية (الجارية) في تاريخ إعداد القوائم المالية.

ب- حساب أعباء الاهتلاك للأصول الثابتة الملموسة على أساس سليم.

ت- تخفيض مقدار الضريبة التي تسددها الشركات التابعة.

- **عيوبها:**

أ- تركز على قائمة المركز المالي دون أن تتعرض لقائمة الدخل.

ب- عدم تعديل جميع بنود قائمة المركز المالي، والاقتصار على الأصول الثابتة الملموسة والمخزون السلعي.

الطريقة الثالثة: طريقة المحاسبة الشاملة للتغيرات في مستويات الأسعار (مدخل المحاسبة الشاملة):

أولاً: مفهوم الطريقة: نتيجة للانتقادات التي وجهت للطريقتين السابقتين ظهرت طريقة جديدة تعتمد على نظام متكامل يشمل تعديل جميع عناصر القوائم المالية الختامية، أي: قائمة الدخل (حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر)، وقائمة المركز المالي (الميزانية العمومية)، حيث أن الطريقة الأولى تقوم على تكوين احتياطي تضخم يحجز من حساب الأرباح والخسائر (الأرباح المحتجزة)، وتبقى عناصر القوائم المالية بقيمها التاريخية، أم الطريقة الثانية فتقوم على إعادة تقدير قيم الأصول الثابتة الملموسة، والمخزون السلعي آخر المدة، ويبقى باقي عناصر قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي دون تعديل، لذلك جاءت الطريقة الثالثة (الشاملة) التي تقوم على محاولة تعديل جميع عناصر قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وذلك لمواجهة آثار التضخم بشكل شامل، لذلك سميت هذه الطريقة (الطريقة الشاملة).

وتستخدم هذه الطريقة عند إعادة حساب قيمة كل عنصر من عناصر القوائم المالية واحد من اثنين من أنواع الأرقام القياسية للأسعار:

١- الرقم القياسي العام: وهو من أشهر الأرقام القياسية، ويسمى في البلدان العربية الرقم القياسي لتكاليف المعيشة.

٢- الرقم القياسي الخاص: وهو يبين نسبة ارتفاع أسعار كل نوع من أنواع السلع والخدمات.

ويعد استخدام الأرقام القياسية الخاصة أكثر دقة، ويعطي نتائج أكثر قبولاً خصوصاً عند تعديل قيم عناصر قائمة المركز المالي، إلا أن التطبيق العملي لهذه الأرقام صعب لأنه يتطلب ضرورة توافر إحصاءات دقيقة، وهذا غير متوفر إلا في بعض الدول المتقدمة إحصائياً.

ثانياً: التطبيق العملي لطريقة المحاسبة الشاملة للتغيرات في مستويات الأسعار: يتم وفق الخطوات التالية:

١- بالنسبة لقائمة الدخل (حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر):

أ- بالنسبة للمخزون السلعي أول المدة: يتم تعديله باستخدام الرقم القياسي العام للأسعار للعام الماضي، وبالتالي يبقى كما هو دون تعديل.

ب- بالنسبة للمبيعات والمشتريات ومردوداتهما ومصاريف المشتريات: يتم تعديل قيمها باستخدام متوسط الرقم القياسي خلال السنة، ويحسب هذا المتوسط كما يلي:

$$\text{متوسط الرقم القياسي} = \frac{\text{الرقم القياسي آخر العام} + \text{الرقم القياسي أول العام}}{2}$$

ت- بالنسبة للمخزون السلعي آخر المدة: تختلف المعالجة باختلاف الطريقة المتبعة في تسعير (حساب تكلفة) المخزون السلعي، وذلك كما يلي:

- في حال استخدام المتوسط المرجح يطبق متوسط الرقم القياسي.
- في حال استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً يجب مراعاة ما يلي:

- إذا كان رصيد مخزون آخر المدة أصغر أو يساوي رصيد مخزون أول المدة يطبق الرقم القياسي العام.
- إذا كان رصيد مخزون آخر المدة أكبر من رصيد مخزون أول المدة فإن مقدار الزيادة فقط يطبق عليه متوسط الرقم القياسي ، وما يعادل مخزون أول المدة يطبق عليه الرقم القياسي العام.

ث- بالنسبة للمصاريف الإدارية والتسويقية والعامة: يتم تعديل قيمها باستخدام متوسط الرقم القياسي خلال السنة.

ج- بالنسبة لأعباء الاهتلاك للأصول الثابتة الملموسة: يتم التمييز بين ما يلي:

- الأصول الثابتة المشتراة منذ سنة فأكثر: تعدل بالرقم القياسي العام.
- الأصول الثابتة المشتراة خلال العام: تعدل بالرقم القياسي المعدل كما يلي:

$$\text{الرقم القياسي المعدل} = (\text{الرقم القياسي آخر العام} - \text{الرقم القياسي أول العام}) \times \frac{\text{عدد أشهر امتلاك الأصل}}{12} + 100$$

ويتم ترصيد حساب المتاجرة وحساب الأرباح الخسائر بعد التعديل للحصول على مجمل الربح، وصافي الربح أو الخسارة بعد التعديل.

٢- بالنسبة لقائمة المركز المالي (الميزانية العمومية):

أ- يجب التمييز بين العناصر النقدية والعناصر غير النقدية بالنسبة لكل من الأصول والخصوم، حيث أن العناصر النقدية مثل: المدينون، أوراق القبض، الأوراق المالية، الصندوق، المصرف، الدائنون ، وأوراق الدفع لا تتأثر قيمتها عند إعداد الميزانية العمومية بتغير مستويات الأسعار، وبالتالي فهي لا تحتاج إلى إعادة تقدير، أما العناصر غير النقدية مثل: الأصول الثابتة الملموسة، المخزون السلعي، وحقوق الملكية فتتأثر قيمها بتغير مستويات الأسعار، لذلك تتطلب التدخل المحاسبي لتعديل قيمها، أما الأصول الثابتة غير الملموسة مثل: شهرة المحال وبراءة الاختراع، حق الامتياز، العلامة التجارية فلا تعدل لأن قيمها لا تتأثر بالتغيرات في مستويات الأسعار.

ب- إعداد الميزانية العمومية بعد التعديل، والمتمم الحسابي بين طرفيها يسمى أرباح أو خسائر الحيازة (فروق التقييم) الناتجة عن تعديل العناصر غير النقدية مثل الأصول الثابتة الملموسة والمخزون السلعي، وحقوق الملكية (رأس المال والاحتياطيات والأرباح المحتجزة).

مثال: بفرض أن إحدى الشركات التجارية لها فرع في دولة أخرى، وتمر هذه الدولة بمرحلة من التضخم، بحيث ارتفع الرقم القياسي العام بنسبة 12 % في الفترة من بداية عام 2019 م حتى نهايته، وقد وصل إلى الشركة الأم الحسابات الختامية والميزانية في 31 / 12 / 2019 م، ويتطلب الأمر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية حتى يمكن ترجمة هذه القوائم المالية الأجنبية، وإعداد القوائم المالية الموحدة للشركة الدولية، وقد كانت هذه الحسابات الختامية والميزانية كما يلي:

حـ/ المتاجرة للفرع الأجنبي عن السنة المنتهية في 12/31/ 2019 م

82،500 إلى حـ/ مخزون سلعي أول المدة	902،000 من حـ/ المبيعات
682،000 إلى حـ/ المشتريات	104،500 من حـ/ مخزون سلعي آخر المدة
242،000 إلى حـ/ أ.خ (مجمل الربح)	
1،006،500	1،006،500

حـ/ أ.خ للفرع الأجنبي عن السنة المنتهية في 12/31/ 2019 م

33،000 إلى حـ/ مصروفات تسويقية	242،000 من حـ/ المتاجرة (مجمل الربح)
44،000 إلى حـ/ مصروفات إدارية	
11،000 إلى حـ/ مصروفات عمومية.	
22،000 إلى حـ/ أعباء اهتلاك أصول ثابتة	
132،000 صافي الربح /مرحل/	
242،000	242،000
44،000 إلى حـ/ توزيع أ. خ. (أرباح موزعة)	**132،000 صافي الربح /منقول/**
88،000 إلى حـ/ أرباح محتجزة 31 / 12	
132،000	132،000

الميزانية العمومية للفرع الأجنبي كما هي في 2019/12/31 م

أصول ثابتة:	حقوق الملكية:
121،000 مبانٍ	231،000 رأس المال المدفوع
88،000 آلات ومعدات	55،000 احتياطيات
77،000 أثاث	88،000 أرباح محتجزة
44،000 سيارات	
أصول متداولة وجاهزة:	خصوم متداولة:
104،500 مخزون سلعي آخر المدة	99،000 دائنون
77،000 مدينون	55،000 أوراق دفع
27،500 أوراق قبض	66،000 قرض سندات
44،000 نقدية في الصندوق	
أرصدة مدينة أخرى:	أرصدة دائنة أخرى:
18،700 مصروفات مدفوعة مقدماً	11،000 مصروفات مستحقة وغير مدفوعة
3،300 إيرادات مستحقة وغير مقبوضة	
605،000	605،000

فإذا علمت ما يلي:

١- تم شراء إحدى الآلات بتاريخ 1 / 10 / 2019 م بمبلغ 22،000 والاهتلاك الخاص بها قدر بمبلغ 1،100

٢- تطبق طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تحديد تكلفة المخزون السلعي.

٣- تطبق الشركة الأم طريقة المحاسبة الشاملة للتغير في مستويات الأسعار لإعادة تقييم القوائم المالية للفروع والشركات التابعة الخارجية لاستبعاد آثار التضخم منها تمهيداً لإعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة.

المطلوب: إعادة إعداد الحسابات الختامية والميزانية بعد التعديل، وبيان أرباح وخسائر فروق التقييم.

الحل:

١- تعديل عناصر حساب المتاجرة:

أ- المخزون السلعي أول المدة: يبقى كما هو دون تعديل 82،500

ب- المشتريات: يتم تعديل قيمتها باستخدام متوسط الرقم القياسي خلال السنة:

$$\text{متوسط الرقم القياسي} = \frac{\text{الرقم القياسي آخر العام + الرقم القياسي أول العام}}{2} = \frac{\%112 + \%100}{2} = \%106$$

وبالتالي: قيمة المشتريات المعدلة = 682،000 × 106 % = 722،920

ت- المبيعات: يتم تعديل قيمتها باستخدام متوسط الرقم القياسي خلال السنة = 902،000 × 106 % = 956،120

ث-

ج- المخزون السلعي آخر المدة: بما أن الطريقة المتبعة في تسعير (حساب تكلفة) المخزون السلعي هي طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، ورصيد مخزون آخر المدة أكبر من رصيد مخزون أول المدة فإن ما يعادل رصيد مخزون أول المدة يتم تعديله بالرقم القياسي العام، وما زاد عن ذلك يطبق عليه متوسط الرقم القياسي، وبالتالي ينقسم مخزون آخر المدة إلى:

- ما يعادل مخزون أول المدة = 82،500 × 112 % = 92،400
- الفائض عن مخزون أول المدة = (82،500 – 104،500) = 22،000 × 106 % = 23،320

وبالتالي: تصبح قيمة مخزون آخر المدة المعدلة = 92،500 + 23،320 = 115،720

وبعد التعديل يعد حساب المتاجرة كما يلي:

حـ/ المتاجرة المعدل للفرع الأجنبي عن السنة المنتهية في 12/31/ 2019 م

82،500 إلى حـ/ مخزون سلعي أول المدة	956،120 من حـ/ المبيعات
722،920 إلى حـ/ المشتريات	115،720 من حـ/ مخزون سلعي آخر المدة
266،420 إلى حـ/ أ.خ (مجمل الربح)	
1،071،840	1،071،840

٢- تعديل عناصر حساب الأرباح والخسائر:

أ- بالنسبة للمصروفات التشغيلية (المصاريف الإدارية والتسويقية والعامة): يتم تعديل قيمها باستخدام متوسط الرقم القياسي خلال السنة كما يلي:

- المصروفات التسويقية = 33،000 × 106 % = 34،980
- المصروفات الإدارية = 44،000 × 106 % = 46،640
- المصروفات العمومية = 11،000 × 106 % = 11،660

ب- بالنسبة لأعباء الاهتلاك للأصول الثابتة الملموسة: يتم التمييز بين ما يلي:

- أعباء اهتلاك الأصول الثابتة المشتراة خلال العام (عبء اهتلاك آلة مقداره 1،100): يعدل بالرقم القياسي المعدل حيث أن:

$$\text{الرقم القياسي المعدل} = (\text{الرقم القياسي آخر العام} - \text{الرقم القياسي أول العام}) \times \frac{\text{عدد أشهر امتلاك الأصل}}{12} + 100$$

$$= (112\ \% - 100\ \%) \times [(12 \div 3) + 100] = 103\ \%$$

وبالتالي: عبء اهتلاك الآلة المعدل = 1،100 × 103 % = 1133

- أعباء اهتلاك باقي الأصول الثابتة(المشتراة منذ سنة فأكثر)= 22،000 – 1،100 = 20،900 تعدل بالرقم القياسي العام كما يلي:

20،900 × 112 % = 23،408

فإذاً: مجموع أعباء الاهتلاك المعدلة = 1133 + 23،408 = 24،541

وبعد التعديل يعد حساب الأرباح والخسائر كما يلي:

حـ/ أ.خ المعدل للفرع الأجنبي عن السنة المنتهية في 12/31/ 2019 م

34،980 إلى حـ/ مصروفات تسويقية 46،640 إلى حـ/ مصروفات إدارية 11،660 إلى حـ/ مصروفات عمومية. 24،541 إلى حـ/ أعباء اهتلاك أصول ثابتة **148،599 صافي الربح /مرحل/**	266،420 من حـ/ المتاجرة (مجمل الربح)
266،420	266،420
44،000 إلى حـ/ توزيع أ. خ. (أرباح موزعة) **104،599** إلى حـ/ أرباح محتجزة 31 / 12 **148،599 صافي الربح /منقول/**	
148،599	148،599

٣- تعديل عناصر الميزانية العمومية:

أ- تقسيم عناصر الميزانية إلى عناصر نقدية وعناصر غير نقدية:

- **العناصر النقدية:** لا تتأثر قيمتها عند إعداد الميزانية العمومية بتغير مستويات الأسعار، وبالتالي فهي لا تحتاج إلى تعديل في قيمها، ومن أهمها: المدينون، أوراق القبض، الأوراق المالية، الصندوق، المصرف، الدائنون وأوراق الدفع، لذلك تتطلب التدخل المحاسبي لتعديل قيمها، أما الأصول الثابتة غير الملموسة مثل: شهرة المحال وبراءة الاختراع، حق الامتياز، العلامة التجارية فلا تعدل لأن قيمها لا تتأثر بالتغيرات في مستويات الأسعار.
- **العناصر غير النقدية:** وهي التي تتأثر قيمها بتغير مستويات الأسعار، وتشمل: الأصول الثابتة الملموسة و المخزون السلعي، وحقوق الملكية، وهي تحتاج إلى تعديل قيمها، حيث تعدل كما يلي:

- المباني: تعدل قيمتها بالرقم القياسي العام البالغ 112 % كما يلي:

121،000 × 112 % = 135،520

- الآلات والمعدات: (المشتراة خلال العام تعدل بالرقم القياسي المعدل، والمشتراة منذ أكثر من عام تعدل بالرقم القياسي العام):

المشتراة خلال العام = 22،000 × 103 % =	22،660
المشتراة منذ أكثر من عام = (22،000 – 88،000) × 112 % =	73،920
قيمة الآلات والمعدات المعدلة	96،580

- السيارات: تعدل قيمتها بالرقم القياسي العام البالغ 112 % كما يلي:

44،000 × 112 % = 49،280

- الأثاث: تعدل قيمتها بالرقم القياسي العام البالغ 112 % كما يلي:

77،000 × 112 % = 86،240

- المخزون السلعي آخر المدة: يبقى كما تم تعديله في حساب المتاجرة = 115،720
- تعديل حقوق الملكية: تعدل قيمتها بالرقم القياسي العام البالغ 112 % كما يلي:

& رأس المال = 231،000 × 112 % = 258،720

& الاحتياطيات = 55،000 × 112 % = 61،600

& الأرباح المحتجزة = تبقى كما ظهرت في حساب الأرباح والخسائر= 258،720

ب- إعداد الميزانية العمومية بعد التعديل، والمتمم الحسابي بين طرفيها يسمى أرباح أو خسائر الحيازة (فروق التقييم) الناتجة عن تعديل العناصر غير النقدية مثل الأصول الثابتة الملموسة والمخزون السلعي، وحقوق الملكية (رأس المال والاحتياطيات والأرباح المحتجزة):

الميزانية العمومية للفرع الأجنبي كما هي في 2019/12/31 م

الأصول النقدية:		**الخصوم النقدية:**	
77،000	مدينون	99،000	دائنون
27،500	أوراق قبض	55،000	أوراق دفع
44،000	نقدية في الصندوق	66،000	قرض سندات
18،700	مصروفات مدفوعة مقدماً	11،000	مصروفات مستحقة وغير مدفوعة
3،300	إيرادات مستحقة وغير مقبوضة		
الأصول غير النقدية:		**حقوق الملكية والخصوم غير المتداولة:**	
135،520	مبانٍ	258،720	رأس المال المدفوع
96،580	آلات ومعدات	61،600	الاحتياطيات
86،240	أثاث	104،599	الأرباح محتجزة
49،280	سيارات		
115،720	مخزون سلعي آخر المدة		
2،79	**فروق التقييم (خسائر الحيازة) / متمم حسابي/**		
655،919		655،919	

انتهى المقرر – مع أطيب الأماني بالتوفيق