

ترجمة القوائم المالية المجمعة بالعملات الأجنبية

Translation of consolidated financial statements in foreign currency

معمر الطيب ابتسام*

تاريخ الارسال: 2018-04-19 تاريخ القبول: 2018-11-20

ملخص :

الهدف من هذه المقالة هو محاولة تسليط الضوء على جانب من جوانب تجميع القوائم المالية ويتعلق الأمر بترجمة القوائم المالية المجمعة، فزيادة المعاملات بين الشركة الأم والفروع نتج عنه مشكلة محاسبية تتمثل في الكيفية التي تتم بها ترجمة القوائم المالية المعدة بالعملات المحلية للفروع إلى العملة التي تعد بها القوائم المالية لشركة الأم، لذا تم التطرق إلى مختلف المفاهيم والطرق المتعلقة بالترجمة إضافة إلى معالجة المكاسب والخسائر الناجمة عن ذلك وهذا حسب ما نصت عليه المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي.

الكلمات المفتاحية : القوائم المالية المجمعة، ترجمة القوائم المالية ، أسعار الصرف.

Abstract :

the purpose of this article is to study an important parte of consolidated fiancial staments mainly the interpretation of financial statements ,actually the rise of transactions between the parent company and subsidiaries resuleted in an accounting problem manifested in the interpretation of financial statements prepared in local currency for branches to the currency of the financial statements of the parent company ,conequently different concepts and methods of interpretation have been tackled in addition to assessing the gains and losses arising from it,in accordance with the international accounting standadrs and financial accounting system.

Keys word consolidated fiancial staments , interpretation of financial statements, exchange rates.

*أستاذة مساعدة أ، البليدة 2، مخبر تسيير الجماعات المحلية ودورها في تحقيق التنمية، ibtissem1512@yahoo.fr

Résumé :

L'objectif de cette contribution est d'analyser la conversion des états financiers dans la monnaie de présentation. Il s'agit d'un volet crucial dans le cadre de la consolidation états financiers. Dans ce propos, il est intéressant de noter que l'évolution assez importante du nombre de transaction sinter-filiales ou celles des entreprises associées a engendré un sérieux problème d'ordre comptable, en l'occurrence : la méthode de conversion adéquate des états financiers élaborés au niveau de chaque société précédemment citée (qu'elle soit filiale ou entreprise associée), dans monnaie de présentation.

Par conséquent, nous avons subdivisé cette recherche en deux parties. La première partie a pour objet d'aborder les différents concepts et méthodes liés à la conversion des états financiers. La deuxième partie a pour vocation d'exposer les gains et les pertes liés dans le cadre des normes comptables internationales et le système comptable financier.

Les mots clés : les états financiers consolidés, la conversation des états financiers, le taux de chang

مقدمة:

إن ما يشهده العصر الحديث من انتشار محلي وإقليمي وعالمي للشركات متعددة الجنسيات واختلاف العملات المتعامل بها من دولة لأخرى أدى إلى ظهور بعض المشاكل المحاسبية على مستوى هذه الشركات وخصوصا تلك التي لها نشاط أو فروع خارجية أو أجنبية، فالعديد منها تؤدي عملياتها اليومية بعملات مختلفة الأمر الذي يؤدي إلى ظهور أصولها وخصومها وإيراداتها ومصروفاتها مقومة على أساس عدة عملات وبالتالي صعوبة القيام بعملية التجميع وإعداد القوائم المالية المجمعة، وهذا ما يستوجب القيام بعملية توحيد طرق القياس عن طريق تحويل أرصدة الحسابات في القوائم المالية المعبر عنها بالعملة الأجنبية إلى ما يعادلها من العملة الوظيفية المستخدمة من طرف الشركة الأم، وهذا ما يعرف بترجمة القوائم المالية، حيث يغطي هذا الموضوع بأهمية بالغة وذلك لما يوفره من معلومات حول طرق الترجمة وكيفية معالجة الفروقات الناتجة عن

ذلك ،لذا تم تخصيص له المعيار المحاسبي دولي رقم 21 كما تم تناوله من في العديد من المواد في النظام المحاسبي المالي الجزائري.

ومن خلال ما تقدم الإشكالية التي نود طرحها في هذه المقالة يمكن إنجازها في التساؤل الجوهري الآتي:

كيف تتم ترجمة القوائم المالية المعدة بالعملات الأجنبية ؟

يمكننا تفكيك هذه الاشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية :

- على أي أساس يتم اختيار طريقة ترجمة القوائم المالية المجمعة ؟
 - هل يتوافق كل من المرجعية المحاسبية الدولية والمرجعية الجزائرية في معالجة ترجمة القوائم المالية المجمعة؟
 - هل يمكن استخراج فروقات أسعار الصرف من عملية ترجمة القوائم المالية؟
- للإجابة على هذه الاشكالية والأسئلة الفرعية نحاول وضع اجابات محتملة لها نلخصها فيما يلي :
- يتم اختيار أساس ترجمة القوائم المالية بالاعتماد على سعر الصرف؛
 - يتوافق الاطار النظري لمعالجة القوائم المالية وفق المرجعيتين؛
 - تنجم عن عملية ترجمة القوائم المالية فروقات موجبة أو سالبة تعالج كمكاسب أو خسائر؛

ارتأينا تقسيم مقالنا إلى المحاور الأساسية التالية :

- الاطار المفاهيمي لترجمة القوائم المالية ؛
- الاطار التطبيقي لترجمة القوائم المالية ؛

1 الإطار المفاهيمي لترجمة القوائم المالية : سنحاول من خلال هذا المحور إلى التطرق إلى

أهم المفاهيم المحاسبية الأساسية المتعلقة بترجمة القوائم المالية وذلك من خلال العناصر التالية:

1-1 القوائم المالية المجمعة : هي القوائم المالية لمجموعة شركات والتي تبدو وكأنها تخص

مؤسسة اقتصادية واحدة. [1] كما تم تعريفها على أنها عرض أصول والتزامات وحقوق المساهمين وإيرادات ومصروفات الشركة القابضة وشركاتها التابعة وكأنها مشروع واحد [2]، كما

عرفها القانون التجاري الجزائري بأنها تقدم الوضعية المالية ونتيجة نشاط للمجموعة وكأنها لشركة واحدة على أن تخضع لنفس قواعد التقييم والمراقبة والمصادقة التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية. [3]

من خلال ما سبق يمكن القول بأن القوائم المالية المجمعة هي القوائم التي تعرض وكأنها لشركة واحدة التي تعكس الوضعية الحقيقية للمجمع.

2-1 مفهوم ترجمة القوائم المالية :

سنستطرق في هذا العنصر إلى مفهوم ترجمة القوائم المالية وذلك من خلال تعريفها مع محاولة إبراز أهدافها وأهميتها وكذا الفرق بينها وبين عملية تحويل العملات.

1-2-1 تعريف عملية ترجمة القوائم المالية: الترجمة في مجال المحاسبة تعد

عملية حسابية أو رياضية لتحويل المقاييس المحددة بوحدة العملة الأجنبية إلى مقاييس محددة بالعملة المحلية. [4] كما يمكن تعريفها بأنها إعادة تقييم عناصر القوائم المالية للشركة التابعة الأجنبية إلى ما يعادلها بالعملة المحلية المسجل بها وذلك طبقاً لأسعار صرف محددة تستخدم في ترجمة هذه القوائم.

2-2-1 الفرق بين الترجمة العملات والتحويل العملات: ترجمة العملات هي

عملية إظهار العملات الأجنبية في القوائم المالية بنظيرتها من العملة المحلية، وهي عملية تتم دفترية أي على السجلات المحاسبية فقط دون حدوث تبادل نقدي، بينما عملية التحويل فهي عملية تحويل فعلي ويتم بموجبها تبادل نقدي حقيقي بين العملة المحلية والعملات الأجنبية.

3-2-1 أهمية وأهداف ترجمة القوائم المالية : إن مختلف القوائم المالية المعدة

من طرف الفروع والشركات التابعة يتم إعدادها وفقاً لسياسات محاسبية محلية وبعملة مختلفة لذا يجب تجميعها في شكل قوائم مالية موحدة تعكس المركز المالي ونتائج أعمال الشركة الأم من جهة، ومن جهة أخرى تساعد مستخدمي هذه القوائم وخاصة المستثمرين الحاليين

والمختملين ومقرضين لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية، ولا يتم ذلك إلا بعد إدخال تعديلات عليها وترجمتها إلى العملة المحلية ولغة الدولة التي يقع بها المركز الرئيسي للشركة الأم ومن هنا تبرز لنا أهمية عملية ترجمة هذه القوائم، وكل هذا من أجل تحقيق الأهداف التالية:

- تحقيق الاتساق في وحدة القياس من خلال التعبير عن مفردات القوائم المالية للمؤسسة الأم وفروعها بنفس وحدة القياس؛
- تحقيق إمكانية تجميع البيانات والمعلومات المحاسبية للمؤسسة الأم وعملياتها وفروعها بالخارج؛
- تسهيل إمكانية المقارنة الداخلية على مستوى عمليات وفروع المؤسسة الأم بل والمقارنة على مستوى الكلي بين المؤسسة الأم والصناعة التي تنتمي إليها؛
- تحقيق تجاوب للممارسة المحاسبية المالية مع متطلبات بيئة الأعمال الحديثة خاصة البيئة التي أصبحت تتسم بالتدويل والعملة والتجارة الالكترونية[5]

1-2-4 المصطلحات المستخدمة في ترجمة القوائم المالية: وتجدد الإشارة إلى أن

عملية ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية تتضمن التعامل مع عنصرين أساسيين هما:

- تحديد أسعار الصرف التي تتم بها ترجمة البنود ؛
 - تحديد أنواع العملات التي تستخدم في عملية ترجمة البنود؛
- وبالتالي تنشأ لدينا مجموعة من المصطلحات المحاسبية المتعلقة بأنواع أسعار الصرف المستخدمة في طرق ترجمة القوائم المالية المجمعة وكذا أنواع العملات المعتمد عليها، ويمكن تلخيص أهم هذه المصطلحات في الجدول التالي :

الجدول رقم 01 : المصطلحات المستخدمة في ترجمة القوائم المالية

المصطلح	تعريف
سعر الاقفال	هو سعر الصرف الجاري بتاريخ الميزانية العمومية (نهاية الدورة المالية للشركة)؛

سعر الصرف التاريخي	هو ذلك السعر الذي تمت به عملية ما بالعملة الأجنبية أي تاريخ حدوث الصفقة؛
سعر الصرف الجاري	هو ذلك السعر التي تحدده قوى العرض والطلب في سوق العملات في لحظة معينة وهو يتغير باستمرار تبعاً لتغيرها
العملة الوظيفية	هي عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل بها المؤسسة وتنفذ عملياتها الرئيسية من خلالها.
عملة التقرير (العرض)	هي العملة المستخدمة في عرض القوائم المالية

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على جمعة حميدات، خبر المعايير الدولية لإعداد التقارير

المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2014، ص 416

2 الإطار التطبيقي لترجمة القوائم المالية: سنحاول من خلال هذا المحور التطرق إلى الجوانب التطبيقية لعملية الترجمة من خلال إبراز الطرق المستخدمة في ذلك وكذا معالجة الفروقات الناجمة عن ذلك إضافة إدراج حالة تطبيقية تبين كيفية القيام بهذه العملية وفق ما نصت عليه المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي.

1-2 طرق ترجمة القوائم المالية : عند القيام بترجمة القوائم المالية لشركات متعددة الجنسيات تبرز عدة مشاكل من بينها اختلاف المبادئ المحاسبية بين الدول وكذا اختيار سعر الصرف التي تتم به عملية الترجمة، وعلى العموم توجد أربع طرق يمكن استخدامها في ترجمة الأصول والالتزامات الخاصة بالعمليات الأجنبية للمؤسسة المصدرة للتقارير ويكمن الفرق الأساسي بين الطرق في أساس تصنيف الأصول والالتزامات التي يتم ترجمتها بالسعر الجاري أو التاريخي، والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

1-1-2 طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة: تعد هذه الطريقة من أقدم الطرق التي استخدمت في ترجمة القوائم المالية للفروع والشركات التابعة في الولايات المتحدة الأمريكية حتى

بداية السبعينات، وتستند هذه الطريقة في التمييز بين البنود المتداولة وغير المتداولة عند إعداد قائمة المركز المالي، ويتم تطبيقها كما يلي:

- تترجم الأصول والالتزامات المتداولة باستخدام **سعر الصرف الجاري** في تاريخ اعداد قائمة المركز المالي؛
- تترجم الأصول غير المتداولة والالتزامات طويلة الأجل وعناصر حقوق الملكية باستخدام **أسعار الصرف التاريخية** التي كانت سائدة وقت الحصول على كل أصل أو نشأة التزام أو حق؛
- يستخرج الفرق بين مجموع القيم في جانبي قائمة المركز المالي والذي ينشأ لاختلاف أسعار الصرف التي استخدمت في عملية الترجمة والذي يعرف بفروق ترجمة قائمة المركز المالي؛
- تترجم جميع بنود قائمة الدخل (المصروفات والإيرادات) باستخدام **متوسط السعر الجاري** (متوسط المرحح لكل شهر ثم خلال السنة المالية ككل) ماعدا البنود ذات علاقة مباشرة مع قائمة المركز المالي كمصروف الاهتلاك فإنها تترجم باستخدام أسعار الصرف التاريخية؛
- يستخرج مقدار الفرق بين جانبي قائمة الدخل وهذا ما يعرف بفروق ترجمة قائمة الدخل؛
- ترحل كل من فروق ترجمة قائمة المركز المالي وقائمة الدخل إلى حساب موحد وهو حساب فرق ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة. [6]

2-1-2 طريقة البنود النقدية وغير النقدية :وجهت عدة انتقادات للطريقة السابقة حيث

أنه من المفروض أن تتم الترجمة تبعاً لطبيعتها وليس تواريخ استحقاقها، لذا جاءت هذه الطريقة التي تقوم على أساس تبويب بنود الميزانية إلى بنود نقدية وغير نقدية، وتمثل البنود النقدية في بنود الأصول والالتزامات التي يجب التعبير عنها بكمية معينة من النقود مثل النقدية، المدينين، الدائنين

أما البنود غير النقدية فتتمثل في الأصول غير المتداولة وحقوق الملكية، وبناء على هذا التبويب يتم ترجمة البنود النقدية على أساس **سعر الصرف الجاري** في تاريخ إعداد القوائم المالية بينما ترجمة البنود غير النقدية على أساس **سعر الصرف التاريخي**، ويتم ترجمة بنود القوائم المالية للشركات الأجنبية كما يلي:

- الأصول والالتزامات وفق سعر الصرف الجاري في تاريخ إعداد القوائم المالية؛
- الأصول والالتزامات غير النقدية يتم ترجمتها على أساس سعر الصرف التاريخي؛
- رأسمال على أساس سعر الصرف السائد في تاريخ إصدار الأسهم؛
- مصروف الاهتلاك على أساس سعر الصرف الجاري في تاريخ اقتناء الأصل الخاضع للاهلاك؛
- توزيعات الأرباح طبقا لسعر الصرف السائد وقت اجراء التوزيعات؛
- المصروفات والإيرادات وفق متوسط سعر الصرف خلال الفترة المحاسبية ما عدا الاهتلاك؛
- تكلفة البضاعة المباعة : ويتم ذلك :
- مخزون أول وآخر مدة يتم ترجمته باعتباره بند غير نقدي باستخدام سعر الصرف التاريخي بتاريخ الشراء أو متوسط سعر الصرف الذي كان سائد خلال فترة الشراء؛
- المشتريات على أساس متوسط سعر الصرف خلال الفترة المحاسبية؛ [7]

3-1-2 الطريقة الزمنية (سعر الصرف المؤقت): تنظر هذه الطريقة إلى عملية الترجمة باعتبارها تحويل دفترى لوحدة القياس النقدي وليست وسيلة لمحاولة تغيير البنود الخاضعة لعملية القياس، وتقوم هذه الطريقة على البحث على الطبيعة الخاصة لكل بند من بنود القوائم المالية وتحديد ما إذا كان يعبر عن قيمة نقدية ثابتة أو حق قابل للحصول أو التزام يتطلب الوفاء به مستقبلا، وتستخدم طريقة سعر الصرف التاريخي في المجموعة الأولى من البنود التي تعكس القيم الثابتة مثل الأصول طويلة الأجل والاستثمارات المالية طويلة الأجل والمخزون السلعي

والالتزامات طويلة الأجل والمصروفات المدفوعة مقدما والمستحقة والإيرادات المحصلة مقدما والمستحقة في تاريخ إعداد القوائم المالية، في حين يستخدم **سعر الصرف الجاري** في ترجمة المجموعة الثانية والثالثة من البنود التي تعبر عن حقوق والتزامات قابلة للحصول أو السداد النقدي في المستقبل مثل النقدية والعملاء والموردين وأوراق القبض والدفع والاستثمارات المالية القصيرة الأجل وجميع الالتزامات الجارية، وفيما يتعلق ببنود قائمة الدخل فإنه يجري ترجمتها باستخدام المتوسط المرجح لأسعار الصرف خلال السنة المالية ما عدا تلك البنود التي لها علاقة مباشرة مع قائمة المركز المالي. [8]

وبالتالي هذه الطريقة جاءت متوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فبنود قائمة المركز المالي مقومة بالقيمة الجارية تترجم إلى عملة التقرير للمركز الرئيسي لشركة متعددة الجنسيات وفق أسعار الصرف الجارية أما البنود المقومة بالتكلفة التاريخية فتترجم باستخدام أسعار الصرف التاريخية.

2-1-4 طريقة سعر الصرف الجاري: تعتبر من أسهل الطرق من حيث التطبيق كما تعتبر الطريقة الوحيدة والتي لم تظهر في الولايات المتحدة الأمريكية حيث تم اقتراحها من قبل مجمع المحاسبين القانونيين بالخلترا، حيث حسب هذه الطريقة:

- يتم إعادة عرض القوائم المالية من العملة الأجنبية إلى عملة التقرير باستخدام سعر الصرف الجاري لكافة عناصر الأصول والالتزامات وهو تاريخ الإقفال عند اعداد القوائم المالية، كما أنه لا يتم تغيير المبادئ المحاسبية المستعملة في الشركات عند إعداد القوائم المالية في الشركات التابعة؛
- يتم تطبيق سعر الصرف الجاري عند تاريخ نهاية السنة المالية على جميع بنود قائمة الدخل بما في ذلك مصروف الاهتلاك؛
- وبنفس السعر على بنود قائمة المركز المالي باستثناء عناصر حقوق الملكية التي تطبق عليها أسعار الصرف التاريخية؛
- يتم إقفال فروقات الترجمة لقائمة المركز المالي وقائمة الدخل في بند حقوق الملكية. [9]

والجدول رقم 02 يلخص لنا أسعار الصرف المستخدمة في ظل طرق الترجمة:

الجدول رقم 02: أسعار الصرف المستخدمة في ظل طرق الترجمة

البنود	طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة	طريقة البنود النقدية وغير النقدية	طريقة سعر الصرف المؤقت	طريقة سعر الصرف الجاري
النقدية	الجاري	الجاري	الجاري	الجاري
المدينون	الجاري	الجاري	الجاري	الجاري
الاستثمارات المالية قصيرة الأجل	الجاري	الجاري	الجاري	الجاري
الاستثمارات المالية طويلة الأجل	التاريخي	الجاري	التاريخي	الجاري
المخزون السلعي	الجاري	التاريخي	التاريخي	الجاري
الأصول الثابتة	التاريخي	التاريخي	التاريخي	الجاري
الالتزامات قصيرة الأجل	الجاري	الجاري	الجاري	الجاري
الالتزامات طويلة الأجل	التاريخي	الجاري	التاريخي	الجاري
حقوق الملكية	التاريخي	التاريخي	التاريخي	التاريخي
مصاريف المدفوعة مقدما	الجاري	التاريخي	الجاري	الجاري
إيرادات مستحقة	الجاري	الجاري	الجاري	الجاري
مصروفات مستحقة	الجاري	الجاري	الجاري	الجاري
إيرادات مستحقة مقدما	الجاري	التاريخي	الجاري	الجاري

المصدر: عيد محمود حميدة ، المحاسبة الدولية 2 ، مركز التعليم المفتوح برنامج محاسبة البنوك والبورصات ، مصر ، 2010-2011 ص 140

ومن الجدول رقم 02 يتضح لنا أن هناك بعض البنود يتم ترجمتها بنفس سعر الصرف في ظل الطرق الأربعة مثل النقدية والمدينين والدائنين والاستثمارات المالية طويلة وقصيرة الأجل وذلك باستعمال سعر الصرف الجاري، وهناك بنود تختلف طريقة ترجمتها من طريقة إلى أخرى مثل المخزون السلعي.

2-2 طريقة الترجمة وفق المعايير المحاسبية الدولية : تناولت المعايير المحاسبية الدولية

موضوع ترجمة القوائم المالية في المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 "أثار التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية " ، فالمعيار يفرض على كل شركة فردية أن تحدد عملتها الوظيفية والشركة

المجموعة تحدد عملة العرض حيث يتم تحديد طريقة الترجمة للعمليات الأجنبية (الشركات التابعة أو الزميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة أو أحد الفروع) اعتمادا على العملة الوظيفية فإذا كانت عملة القوائم المالية للشركة الأم تختلف عن العملة الوظيفية للعمليات الأجنبية في هذه الحالة يتم ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة العرض للشركة الأم باستخدام طريقة الترجمة الجارية (سعر الصرف الجاري أو سعر الاقفال)، أما إذا كانت للعمليات الأجنبية (الشركات التابعة أو الزميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة أو أحد الفروع) تمسك حساباتها وسجلتها بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية في هذه الحالة يتم ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملتها الوظيفية باستخدام طريقة البنود النقدية وغير النقدية. ،وفيما يلي توضيح للطريقتين: [10]

2-2-1 طريقة الترجمة الجارية (سعر الاقفال) : من أجل اعداد القوائم المالية بعملة

العرض وفق هذه الطريقة يتم اتباع الاجراءات التالية :

- الأصول والخصوم يتم ترجمتها بسعر الصرف الجاري (سعر الاقفال) ماعدا حقوق الملكية التي تترجم بسعر الصرف التاريخي ؛

- المصاريف والايادات يتم ترجمتها بسعر الصرف الجاري بتاريخ كل صفقة ؛

2-2-2 طريقة البنود النقدية وغير النقدية: بتاريخ كل اقفال يلزم المعيار المحاسبي الدولي

21 بترجمة عناصر الميزانية حسب طبيعتها كما يلي :

- العناصر النقدية يتم ترجمتها باستعمال سعر الصرف الجاري ؛
- العناصر غير النقدية باستعمال سعر الصرف التاريخي؛

أما عناصر قائمة الدخل المصروفات والايادات وفق متوسط سعر الصرف خلال الفترة المحاسبية ما عدا الاهتلاك التي يتم ترجمتها وفق سعر الصرف التاريخي؛

وما يتم ملاحظته بالمقارنة مع الطرق المذكورة سابقا نجد أن المعيار المحاسبي الدولي أخذ بطريقة الصرف الجاري وطريقة البنود النقدية وغير النقدية وذلك بالاعتماد على العملة الوظيفية.

2-3 طريقة الترجمة حسب النظام المحاسبي المالي : ورد موضوعها في القسم الثاني من

الفصل الثالث من القرار الوزاري المؤرخ في 26-07-2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية تحت عنوان الادماج حيث يتم تحويل الكشوف المالية للكيانات الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الطريقة الآتية:

- تحول عناصر الأصول والخصوم على أساس سعر الإقفال (سعر الصرف الجاري)؛
- تحول المنتوجات والأعباء حسب سعر الصرف في تاريخ إجراء التحويلات، غير أنه لأسباب عملية يخصص باستعمال سعر صرف متوسط أو مقرب ؛ [11]

وما يتم ملاحظته أن النظام المحاسبي اعتمد طريقة سعر الصرف الجاري في عملية ترجمة القوائم المالية.

2-4 المقارنة بين طرق الترجمة وفق المرجعية المحاسبية الدولية والجزائرية : يمكن تلخيص

طرق الترجمة حسب المرجعيتين في الجدول التالي :

الجدول رقم 03: طرق الترجمة بين المرجعية المحاسبية الدولية والجزائرية

المرجعية المحاسبية الدولية	المرجعية المحاسبية الجزائرية	التعليق
<u>1- طريقة الترجمة الجارية:</u> -تحويل الأصول والخصوم حسب سعر الاقفال ماعدا الأموال الخاصة حسب سعر الصرف التاريخي؛ -تحويل الايرادات والأعباء سعر الصرف بتاريخ الصفقة (كما يسمح استعمال متوسط سعر الصرف)	-تحويل الأصول والخصوم على أساس سعر الاقفال؛ -تحويل الايرادات والاعباء على أساس سعر الصرف بتاريخ الصفقة (لأسباب عملية يسمح استعمال سعر الصرف المتوسط أو مقرب)	توافق في عملية ترجمة عناصر الاصول والخصوم والإيرادات والمصاريف
<u>2- طريقة البنود النقدية وغير النقدية:</u> -العناصر النقدية يتم ترجمتها باستعمال سعر الصرف الجاري؛ -العناصر غير النقدية باستعمال سعر	- لم ينص النظام المحاسبي على هذه الطريقة	عدم التوافق

		الصرف التاريخي -الايادات والأعباء على أساس متوسط سعر الصرف خلال الفترة المحاسبية ما عدا الاهتلاك التي يتم ترجمتها وفق سعر الصرف التاريخي
--	--	--

المصدر: من اعداد الطالبة

من خلال الجدول رقم 03 يتضح لنا أن النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في طريقة الترجمة الجارية من حيث معالجة عناصر الأصول والخصوم والايادات و المصاريف بينما لم ينص على طريقة البنود النقدية وغير النقدية .

2-5 معالجة مكاسب وخسائر ترجمة القوائم المالية:

يعتبر الإفصاح عن مكاسب وخسائر تقلبات أسعار الصرف أحد متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية طبقا للمعيار المحاسبي رقم 01 "عرض القوائم المالية" فقد نص المعيار في الفقرة 100 على أنه يجب على كل شركة لها عمليات أو معاملات بالعملة الأجنبية فإنه يجب عليها القيام بالإفصاح عن السياسات المحاسبية للاعتراف بمكاسب وخسائر الصرف الأجنبي.

وتنشأ المكاسب أو الخسائر من تقلبات أسعار الصرف عن طريق:

- مكاسب وخسائر تقلبات أسعار الصرف للمعاملات التي تتم بالعملة الأجنبية؛

- مكاسب وخسائر سعر الصرف الناتجة عن ترجمة القوائم المالية ؛

حيث أن مكاسب وخسائر تمثل بنودا ينطبق عليها تعريف الدخل أو المصروفات وقد تنشأ أولا في إطار الأنشطة العادية للمؤسسة وتمثل المكاسب أو الخسائر زيادات أو انخفاضات في المنافع

الاقتصادية ومن ثم فهي غير مختلفة من حيث طبيعتها عن الايرادات والمصروفات. [12]

وتقيس مخاطر الترجمة أثر تغيرات سعر الصرف نتيجة تغير ما يعادل قيمة أصول المؤسسة أو خصومها المقدرة بالعملة المحلية بعملة المؤسسة الأم ،وبناء على ذلك فإن البنود النقدية للميزانية المعرضة لمخاطر تغيرات سعر الصرف هي تلك البنود التي تترجم إلى السعر الجاري أو على

العكس السعر التاريخي لذلك يقاس مخاطر الترجمة بأخذ الفرق بين كل من الأصول والخصوم بالعملة الأجنبية. [13]

فإذا كانت قيمة الأصول المعروضة أكبر من قيمة الخصوم المعروضة يؤدي ذلك إلى انخفاض سعر عملة التقرير إلى خسائر الترجمة ويؤدي إعادة تقييم العملات الأجنبية إلى مكاسب الترجمة، أما إذا كانت الخصوم المعروضة أكبر من الأصول المعروضة في هذه الحالة يؤدي سعر تخفيض العملة إلى مكاسب الترجمة بينما إعادة تقييم العملة الأجنبية إلى خسائر الترجمة، وتتم معالجة مكاسب وخسائر الترجمة كما يلي :

2-5-1 حسب المعيار المحاسبي رقم 21: يتم معالجة فروقات الترجمة ضمن بنود

الدخل الشامل وفي بند منفصل ضمن حقوق الملكية، ويتم الاعتراف بفروقات الصرف المتراكمة والمنسوبة إلى حصص الأقلية ضمن بنود حقوق الأقلية في الميزانية المجمعة؛

2-5-2 حسب النظام المحاسبي المالي: في المادة 132 أنه تسجل فوارق الصرف التي

تنتج عن هذه المعالجات في رؤوس الأموال الخاصة (أي حقوق الملكية) المدججة إلى حين خروج الاستثمار الصافي؛

بالتالي ما يتم ملاحظته أن النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير المحاسبية في معالجة مكاسب وخسائر الترجمة، حيث كل منهما يعالج فروقات الترجمة ضمن بند حقوق الملكية.

2-6 دراسة تطبيقية لترجمة القوائم المالية: سنحاول من خلال هذه الدراسة إلى اسقاط

الجانِب النظري على مثال تطبيقي، لنفترض الشركة الجزائرية س لديها فرع المتمثل في الشركة ص الموجود مقرها بفرنسا ، وظهر ميزان المراجعة للشركة التابعة ص في 31-12-2017 كما يلي:

الجدول رقم 04 : ميزان المراجعة للشركة ص في 31-12-2017 الوحدة اليورو

البيان	الارصدة المدينة	الأرصدة الدائنة
--------	-----------------	-----------------

	10.000	التقديية
	80.000	ذمم مدينة
	250.000	بضاعة
	80.000	آلات
	50.000	توزيعات الأرباح المدفوعة
30.000		مجمع اهتلاك الآلات
35.000		ذمم دائنة
200.000		رأس المال
60.000		رأس المال الإضافي
40.000		أرباح محتجزة
650.000		المبيعات
	450.000	تكلفة المبيعات
	30.000	مصرفو الايجار
	40.000	مصرفو رواتب
	10.000	مصرفو اهتلاك الآلات
	15000	مصاريف ادارية وعمومية أخرى
1.015.000	1.015.000	المجموع

ولنفرض أن معاملات سعر صرف اليورو مقابل الدينار خلال سنة 2017 كانت كما يلي :

- في 01-01-2017: 123,90

- في 31-12-2017: 142,73

- متوسط سعر الصرف خلال سنة 2017: 123,54
- سعر الصرف وقت الاعلان عن توزيعات الأرباح : 123,5
- وللقيام بترجمة القوائم المالية ، حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 والنظام المحاسبي المالي يتم إتباع الإجراءات التالية مع العلم أن الشركة الفرنسية ص تمسك حساباتها باليورو في حين يعتبر الدينار الجزائري العملية الوظيفية للشركة الجزائرية وبالتالي يتم ترجمة القوائم المالية للشركة ص إلى الدينار وفق طريقة الترجمة الجارية (سعر الاقفال) :
- يتم ترجمة جميع بنود قائمة المركز المالي باستخدام سعر الصرف الجاري في تاريخ إعداد القوائم المالية باستثناء بنود حقوق الملكية أين يتم استخدام أسعار الصرف التاريخية
- يتم ترجمة بنود الدخل باستخدام سعر الصرف متوسط مرجح الأسعار السائدة؛
- يتم تحريك قائمة صافي الدخل بعد ترجمتها إلى قائمة الدخل الموحدة للمجموعة؛
- يظهر فرق بين جانبي قائمة المركز المالي بعد إضافة أو خصم فروق الترجمة لقائمة المركز المالي حيث يتم إضافته أو خصمه من بنود حقوق الملكية.
- وتظهر القوائم المالية المترجمة كما يلي :

الجدول رقم 05 : قائمة الدخل الشركة ص في 31-12-2017 باليورو

والمترجمة إلى الدينار

البند	اليورو	سعر الصرف	الدينار
المبيعات	650.000	123,54	80.301.000
تكلفة المبيعات	450.000	123,54	55.593.000
مجمّل الربح	200.000		24.708.000
مصاريف إدارية وعمومية			
مصروف الإيجار	30.000	123,54	3.706.200
مصروف الرواتب	40.000	123,54	4.941.600

1.235.400	123,54	10.000	مصرف اهتلاك الالات
1.835.100	123,54	15.000	مصاريف ادارية وعمومية أخرى
12.989.700		105.000	صافي الربح التشغيلي

الجدول رقم 06 : ميزانية الشركة ص في 31-12-2017 باليورو

المترجم إلى الدينار

الدينار	سعر الصرف	اليورو	البند
1.427.300	142,73	10.000	النقدية
11.418.400	142,73	80.000	ذمم مدينة
35.682.500	142,73	250.000	بضاعة
11.418.400	142,73	80.000	آلات
4.281.900	142,73	30.000	مجمع الاهتلاك
7.136.500		50,000	صافي القيمة الدفترية
55.664.700		390.000	مجموع الأصول
			الالتزامات للغير
4.995.550	142,73	35.000	ذمم دائنة
			حقوق الملكية
24.780.000	123,90	200.000	رأس المال

7.434.000	123,90	60.000	رأس المال الإضافي
11.770.700		40.000	أربا محتجزة
6.684.450			فروقات الترجمة
55.664.700		390.000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

ملاحظات حول الحل :

- تم استخراج فروقات ترجمة القوائم المالية الفرق بين اجمالي الأصول بعد الترجمة وإجمالي الالتزامات وحقوق الملكية بعد الترجمة وذلك كما يلي:

$$\text{فرق الترجمة} = 55.664.700 - 43.980.250$$

$$= 6.684.450$$

- تم استخراج رصيد الأرباح المحتجزة كما يلي:

الجدول رقم 07 : الأرباح المحتجزة

البند	اليورو	سعر الصرف	الدينار
أرباح محتجزة 01-01	40.000	123,90	4.956.000
أرباح السنة	105.000		12.989.700
توزيعات الأرباح	(50.000)	123,5	(6.175.000)
رصيد الأرباح المحتجزة	95.000		11.770.700

الخاتمة:

من خلال ما سبق يمكننا القول أن ترجمة القوائم المالية بالعملات الأجنبية تتطلب تحكّم وضبط جيد للمفاهيم المتعلقة بأسعار الصرف والعملات المعتمد عليها في إعداد القوائم المالية المجمعة، وكذا الطرق المستعملة في ذلك، حيث من خلال دراستنا حاولنا تسليط الضوء على أهم

المفاهيم المحاسبية المتعلقة بالموضوع خصوصا ما يتعلق بأنواع سعر الصرف والعملات والطرق المعتمد عليها في الترجمة، لاحظنا كل من المعايير المحاسبية الدولية النظام المحاسبي المالي قد تناولوا هذه الموضوع ومن أهم النقاط التي يمكن الخروج بها نجد :

- تعتمد عملية ترجمة القوائم المالية على تحديد نوع سعر الصرف المطبق على بنودها. وهو اثبات لصحة الفرضية الأولى التي وضعناها في بداية العمل حيث يعتمد المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 في ترجمة القوائم المالية على طريقة سعر الصرف الجاري (سعر الاقفال) وطريقة البنود النقدية وغير النقدية وهذا على أساس العملة الوظيفية المستخدمة بينما النظام المحاسبي المالي يعتمد على طريقة سعر الصرف الجاري (سعر الاقفال) فقط ؛
- يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية في معالجة ترجمة القوائم المالية من خلال طريقة واحدة وهي الترجمة الجارية لعناصر الأصول والخصوم والايادات والمصاريف بينما لم ينص على طريقة البنود النقدية وغير النقدية لأن المعايير المحاسبية الدولية اعتمدت أيضا على العملة الوظيفية، وهذا مما يتفي الفرضية الثانية؛
- تنشأ عن عملية ترجمة القوائم المالية ما يعرف بفروقات الترجمة الناتجة عن تقلبات سعر الصرف والتي تعالج ضمن بنود حقوق الملكية وذلك حسب ما نصت عليه المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

الهوامش المراجع :

1. Ministère de finance ,direction generale de comptabilité ,cnc, **manuel de comptabilité financière**,enag edition ,alger ,2004,p470
2. محمد الفيومي ،فؤاد السيد المليحي، المحاسبة المالية المتقدمة، الدار الجامعية للنشر، الأردن، 2000، ص 103
3. الجريدة الرسمية رقم 77، الأمر 96-27 المؤرخ في 29-12-1996، ص 7
4. عباس البدوي أميرة ابراهيم عثمان ،دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة ، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2000، ص 263

5. أحمد بسيوني شحاته، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية المتقدمة وفق المعايير المحاسبية الدولية والأمريكية والعربية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 355
6. عيد محمود حميدة ، المحاسبة الدولية 2 ، مركز التعليم المفتوح برنامج محاسبة البنوك والبورصات ، مصر ، 2010-2011 ص 140
7. أيام ياسين ، مقرر المحاسبة الدولية، كلية الاقتصاد بحماة، 2016-2017، ص 94 أيام ياسين تاريخ التصفح : 12-03-2018 على www.hama-univ.edu.sy/newsites.pdf
8. عيد محمود حميدة ، مرجع سابق ، ص 153
9. شعيب شنوف ، الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي الدولي دراسة حالة PB ، أطروحة دكتوراه ، تخصص العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصاد وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2006-2007، ص 177
10. Mailet baudrier, les technique de consolidation ,foucher, France,2007, pp 34-36
11. وزارة المالية ، القرار الوزاري المؤرخ في 26-07-2007 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية ومدونة الحسابات، الصادر بتاريخ 25-03-2009، المادة 138، ص 25
12. محمد أبو نضار ، جمعة فلاح حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والتطبيقية، ط1، دائرة المكتبة الوطنية، عمان 2012، ص 46
13. فريدريك تشوي وأخرون، تعريب رائد محمد عصام الدين، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر ،الرياض، 2004، ص 539